أثر تطبيق مبادئ حوكمة الشركات بالاعتماد على خصائص المعلومات المحاسبية ودورها في توليد تقارير مالية عالية الجودة

أحمد زغدار

أستاذ محاضر، جامعة الجزائر III.

expahmed@gmail.com.

مقدمة

يشير مصطلح الحوكمة إلى مجموعة القواعد والترتيبات التي تحكم الحقوق والمسؤوليات وتنظمها بين كل من الملاك والإدارة وغيرهما من الأطراف المعنية بالشركة. وهناك العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة في السنوات العشر الأخيرة، لعل أبرزها الحاجة الماسة إلى استعادة ثقة المتعاملين في أسواق المال، ولا سيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل التي حدثت في بعض الأسواق، والتي كان الفساد وسوء الإدارة من أهم أسبابها، ومنها أيضاً تسارع خطى العولمة، إذ تسعى المنظمات الدولية والدول المتقدمة بالحوكمة إلى إيجاد أكبر قدر ممكن من التنميط في الأطر والتنظيمات التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق.

إن تحديد أهداف القوائم المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.

مشكلة البحث

تتمثل مشكلة الدراسة بأن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن ثمة فروقاً بينها، تتسبب فيها الاختلافات في الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية التي تختلف من بلد إلى آخر، وكذلك بسبب ما تتصوره بعض البلدان من حاجات المستخدمين المختلفين إلى القوائم المالية عندما تضع المتطلبات الوطنية في أولياتها. كما أن هذه الظروف المختلفة أدت إلى استخدام تعاريف مختلفة لعناصر القوائم المالية (الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية... إلخ)، ما ينتج منه استخدام معايير مختلفة في الاعتراف بعناصر القوائم المالية، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس ولنطاق القوائم المالية ومستوى الإفصاح فيها.

أهداف البحث

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

ـ تسليط الضوء على أهمية تطبيق مبادئ الحوكمة أو الحاكمية المؤسسية في منظمات الأعمال.

ـ بيان الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية الجيدة، ومحاولة ربط هذه الخصائص بمبادئ الحوكمة لبيان أثرها في إعداد تقارير مالية عالية الجودة.

ـ توفير الحدّ المعقول من الثقة في التقارير المالية من أجل زيادة قناعة المستثمرين الحاليين والمرتقبين في منظمات الأعمال.

ـ بيان صفات التقارير المالية عالية الجودة وخصائصها ومدى الاعتماد عليها.

أهمية البحث

إن لقيام الشركات بتطبيق مبادىء حوكمة الشركات دور كبير في توليد تقارير مالية ذات جودة عالية. فقد عرّف معهد المدققين الداخليين الأمريكي التحكم المؤسسي بأنه «العمليات التي تتم بالإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من أجل توفير إشراف على إدارة المخاطر، ومراقبة مخاطر المنشأة، وتأكيد كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف، والمحافظة على قيم المنشأة بأداء التحكم المؤسسي في المنشأة. كما عرّفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية التحكم المؤسسي بأنه «مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم (مالكي الشركة)، وكذلك الهيكل الذي يتم بواسطته وضع أهداف الشركة، وطرق تحقيق تلك الأهداف، والرقابة على الأداء بتقديم حوافز للإدارة لتحقيق الأهداف».

منهجية البحث

لقد تم تقسيم هذا البحث الى ثلاثة مباحث، فيتضمن المبحث **الأول** جودة المعلومات المحاسبية. وأما المبحث **الثاني** فيتضمن الحوكمة كمدخل لتحسين المعلومات المحاسبية. وأما المبحث **الثالث** فيتحدث عن التقارير المالية عالية الجودة. وأخيراً نخلص إلى مجموعة من التوصيات.

أولاً: جودة المعلومات المحاسبية

إن تحديد أهداف القوائم المالية هو نقطة البداية في تطبيق منهج فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين، أي أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. «يُقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة. هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج من تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة»[1]. وتحدد مفاهيم جودة المعلومات الخصائص التي تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة، أو القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المحاسبية. ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسؤولين عند وضع المعايير المحاسبية. كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة، وفي التمييز بين ما يعتبر إيضاحاً ضرورياً وما لا يعتبر كذلك. ويجب تقييم فائدة المعلومات المحاسبية على أساس أهداف القوائم المالية التي يتركز فيها الاهتمام على مساعدة المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالشركات. ويجب

(١) عباس مهدي الشيرازي، **نظرية المحاسبة** (الكويت: منشورات ذات السلاسل، ١٩٩٠)، ص ١٩٤.

أن يوجه المحاسبون اهتمامهم إلى هؤلاء المستفيدين، كما يجب أن تتجه عنايتهم إلى إعداد القوائم المالية التي تساعدهم في اتخاذ قراراتهم.

١ ـ خصائص المعلومات المحاسبية[٢]

سيتم عرض خصائص المعلومات المحاسبية، وهي قابلية المعلومات للفهم، إذ تشير إلى المعلومات التي تكون مفهومة بسهولة، ثم خاصية الملاءمة التي تشير إلى وجود ارتباط منطقي بين المعلومات والقرار موضوع الدراسة، وخاصية الموثوقية التي تشير إلى المعلومات التي تخلو من الأخطاء المادية والتحيز. وأخيراً سوف نتعرض إلى خاصية حيادية المعلومات للمقارنة، التي يُقصد بها توفر معلومات خاصة بعدة فترات مالية، حتى يتسنى للمستفيد مقارنتها بعضها ببعض.

أ ـ قابلية المعلومات للفهم[٣]

تشير قابلية المعلومات للفهم إلى المعلومات التي تكون مفهومة بسهولة للمستخدمين الذين يملكون معرفة جيدة بالنشاطات التجارية والاقتصادية والمحاسبية، ولديهم رغبة في دراسة المعلومات. فلا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها، وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من جهة، كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من جهة أخرى. وبالتالي، يتعين على من يضعون معايير المحاسبة، كما يتعين على من يقومون بإعداد القوائم المالية، أن يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات، حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم.

وبناء على ما تقدم فان الإجراءات الآتية تساهم في إمكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها: تصنيف البيانات في مجموعات ذات مغزى لمن يستخدمون القوائم المالية (وليس للمحاسبين وحدهم)، والاستعانة بعناوين واضحة المعنى سهلة الفهم، ووضع البيانات المترابطة مقابل بعضها بعضاً، وتقديم الأرقام الدالة على المؤشرات التي يرغب من يستخدمون هذه القوائم في معرفتها بدرجة معقولة من العناية[٤].

كما تساعد الخصائص النوعية في تحديد ماهية ونوعية الخصائص التي تجعل «المعلومات المحاسبية أكثر فائدة وأكثر قيمة. كما توضح أن الأساس للاختيار بين بديلين من الطرق المحاسبية يعتمد على أيٍّ من هذين البديلين يمكنه توفير فائدة أكثر للاستخدامات المختلفة لمستخدمي التقارير المالية. فضلاً عن أن التفريق بين المعلومات الأكثر فائدة من

(٢) عباس علي ميرزا، وغراهام ج. هولت وماغنوس آرييل، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: دليل وكتاب التنفيذ العملي (وايلي) ٢٠٠٨** (عمّان: جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٨)، ص ٧.

(٣) المصدر نفسه، ص ٨.

(٤) هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، < http://www.socpa.org.sa >

الأقل فائدة يعتمد على توفر صفتي الملاءمة والموثوقية فيها، آخذين بعين الاعتبار قيد التكلفة والمنفعة المحققة»[٥].

ب ـ الملاءمة

لتكون المعلومات مفيدة يجب أن تكون ملائمة لحاجات صناع القرار. ولا تكون المعلومات ملائمة إلا عندما تؤثر في القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو عندما تؤكد، أو تصحح، تقييماتهم الماضية. ويمكن تعريف الملاءمة[٦] بأنها تعني «وجود ارتباط منطقي بين المعلومات والقرار موضوع الدراسة، أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغييّر في اتخاذ القرار». كما يوجد تعريف آخر للملاءمة، إذ يُقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تُعدُّ من أجلها. ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تكون ذات علاقة وثيقة باتخاذ قرار، أو أكثر، من القرارات التي يتخذها من يستخدمون تلك المعلومات، ومن ثم يمكن صوغ تعريف محدد لمفهوم المعلومات الملائمة على الوجه الآتي[٧]:

تعتبر المعلومات ملائمة، أو ذات علاقة وثيقة بقرار معين، إذا كانت تساعد من يتخذ ذلك القرار على تقييم محصلة إحدى البدائل التي يتعلق بها القرار، بشرط توفر الخصائص الأخرى التي تتسم بها المعلومات المفيدة.

ويواجه المستفيدون الخارجيون الرئيسيون للقوائم المالية عدة بدائل. وتتعلق بعض هذه البدائل بوحدة محاسبية معينة، بينما يتعلق بعضها الآخر بوحدات أخرى. ومن الواضح أن المعلومات المستمدة من المحاسبة ترتبط بوحدة معينة بحد ذاتها. وبالتالي يقتصر مدى ملاءمة هذه المعلومات على البدائل التي ترتبط بتلك الوحدة دون غيرها. ومعنى ذلك أنه لا يُتوقع مثلا أن يجد المستثمر في القوائم المالية للوحدة المحاسبية التي يمتلك فيها جزءاً من حقوق الملكية معلومات تساعده على تقييم محصلة بيع حصته في تلك الوحدة، فلا بد من عطاء يقدمه شخص راغب في الشراء لتقييم محصلة هذا البديل، كما أنه لا يتوقع أن يجد في القوائم المشار إليها ما يساعده على تقييم محصلة استثمار أمواله في وحدات أخرى، فلا بد من دراسة القوائم المالية لتلك الوحدات لتقييم محصلة هذا البديل.

وهناك خصائص فرعية لخاصية الملاءمة تتكون من: التوقيت الملائم، والقدرة على التنبؤ، والقدرة على إعادة التقييّم.

---

(٥) Hendriksen S. Eldon and Breda F. van Michael, *Accounting Theory*, 5th ed. (New York: Irwin McGraw-Hill, 1992), pp. 123-150.

(٦) حسين القاضي ومأمون توفيق حمدان، **المحاسبة الدولية** (عمّان: الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع؛ دار الثقافة للنشر والتوزيع، ٢٠٠٠)، ص ١٦٩.

(٧) يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله وحلس، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية** (عمّان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢)، ص ٧٨.

ج ـ الموثوقية[٨]

تشير الموثوقية إلى المعلومات التي تخلو من الخطأ المادي والتحيز، والتي يمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين لتمثل بصدق ما تقصد تمثيله، أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله. ووفقاً لما ورد في الإطار، ينبغي أن تتصف المعلومات بما يلي لتكون موثوقة:

ـ أن تخلو من الخطأ المادي.

ـ أن تكون محايدة، أي أن تخلو من التحيز.

ـ تمثل بصدق المعاملات والأحداث الأخرى التي تقصد تمثيلها، أو ما يتوقع على نحو معقول أن تمثله.

ـ أن تكون كاملة ضمن حدود المادية والتكلفة.

ـ أن تعبر عنه، أو من المتوقع أن تعبر عنه.

وترتبط بالموثوقية مجموعة من المفاهيم الفرعية منها: التمثيل الصادق، والجوهر فوق الشكل، والحياد، والحيطة والحذر.

د ـ حيادية المعلومات للمقارنة[٩]

يقصد بها توفير معلومات خاصة بعدة فترات مالية، حتى يتسنى للمستفيد من مقارنتها بعضها ببعض، وتعتمد هذه الصفة على مبدأ الثبات في المحاسبة، «أي اتباع الطرق والسياسات المحاسبية المتبعة في الفترات الماضية، والإفصاح عن أي تغيير في تلك الطرق والسياسات وتأثيره في التقارير المالية». وذلك حتى يتمكن مُستخدم البيانات المالية من تقييم التغيير في السياسات المحاسبية للشركة من سنة إلى أخرى.

وتشير قابلية المقارنة إلى المعلومات التي يمكن مقارنتها عبر الوقت وبين الشركات.

ولتحقيق قابلية المقارنة، ينبغي محاسبة المعاملات والأحداث المشابهة بالطريقة نفسها من قبل الشركة من خلال شركات أخرى، عبر الوقت بالنسبة إلى تلك الشركة، ومن قبل شركات مختلفة. يتطرق أيضاً معيار المحاسبة الدولي إلى تناسق العرض، إذ ينص على الحفاظ على عرض البنود وتصنيفها في البيانات المالية، كقاعدة عامة، من فترة ما إلى الفترة التي تليها، مع وجود استثناءات محددة. ويوجد عادة على الصعيد العملي تضاد بين الخصائص النوعية المختلفة للمعلومات. وفي هذه الحالات، يجب تحقيق توازن مناسب بين هذه الخصائص من أجل تحقيق هدف البيانات المالية.

---

(٨) المصدر نفسه، ص ٧٨.

(٩) مأمون حمدان، «المحاضرة الأولى: مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية،» دليل المحاسبين (٢٠٠٩)، <http://jps-dir.com/Forum/forum_posts.asp?TID=4609>.

ويرى الباحث أنه كلما كانت المعلومات موثوقة وحيادية وتخلو من التحيز، وأن مبدأ الحيطة والحذر قد تم أخذه بعين الاعتبار، فإن الفائدة من المعلومات سوف تزداد إذا كان بالإمكان مقارنتها بمعلومات من شركات أخرى مشابهة وعبر الزمن. ويتفق هذا الاستنتاج مع الارتباط بالثبات في تطبيق السياسات المحاسبية والإفصاح عن التغير فيها، ما يمكّن المستخدمين للقوائم المالية من إجراء المقارنة بين القوائم المالية وتحديد مركز الشركة المالي والحكم على أدائها.

٢ ـ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية

تكمن فائدة المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات المستفيدين الخارجيين، بمعنى أن المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات. وتعتبر المعايير المحاسبية وتعليمات الإفصاح التي تصدرها المنظمات المهنية والجهات المسؤولة عن تنظيم الأسواق المالية، بمثابة مجموعة من القواعد المتفق عليها كأساس لتحقيق تجانس المعالجات في قياس الأحداث الاقتصادية التي تؤثر في نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، والاعتراف بها، وكيفية إيصال المعلومات الناتجة من تلك المعالجات إلى الأطراف المستفيدة والمهتمة بها، بهدف تحسين جودة الممارسات المحاسبية لخدمة المستفيدين من المعلومات المحاسبية. «وقد اتجهت العديد من الدول، ومنها الأردن، إلى توفير خصائص معينة لأسواقها المالية حتى تأخذ مكاناً متقدماً في أسواق المال العالمية، عن طريق إصدار المعايير المحاسبية أو تعليمات الإفصاح المالي، من خلال جهة مرجعية تكون لها سلطة إصدار المعايير أو تعليمات الإفصاح». وقد اتجهت الدول في ذلك إلى إصدار معايير محاسبية محلية أو تبني معايير المحاسبة الدولية.

«ويتطلب في المعايير المحاسبية الدولية أو تعليمات الإفصاح التي يتم إصدارها أن تتوافر فيها مجموعة من الصفات التي تجعلها ذات جودة عالية، لتتحدد في ضوئها أساليب وإجراءات قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف في المركز المالي للوحدة الاقتصادية، ونتيجة أعمالها والإفصاح عن نتائج القياس والمعلومات المالية وغير المالية التي يُعتقد أنها مهمة للأطراف المستفيدة»[١٠]. وسوف نتعرض في هذا الإطار إلى أمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها، فضلاً عن مفهوم الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل، ثم جودة المعايير المحاسبية، وأخيراً سوف نتطرق إلى منفعة المعلومات المحاسبية.

أ ـ أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها

لا يعتمد مستوى جودة المعلومات فقط على الخصائص الذاتية للمعلومات (الملاءمة

(١٠) عادل رجب زنداح، «أثر تطبيق تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية على منفعة المعلومات المحاسبية للمستثمرين،» (أطروحة دكتوراه غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمّان، ٢٠٠٦)، ص ٣١.

والموثوقية)، بل يعتمد أيضاً على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات، أي مستخدمي المعلومات. وتعتمد فائدة المعلومات لمتخذ القرار على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام، مثل طبيعة القرارات التي يواجهها وطبيعة نموذج القرار المستخدم، وطبيعة المعلومات التي يحتاج إليها ومصادرها، ومقدار المعلومات السابقة المتوفرة ونوعيتها، والمقدرة على تحليل المعلومات، فضلاً عن مستوى الفهم والإدراك المتوفرة لدى متخذ القرار. ويفضل من يستخدمون المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية أن تكون هذه المعلومات على درجة عالية من الأمانة، إذ إن هذه الخاصية هي التي تبرر ثقتهم في تلك المعلومات، كما تبرر إمكان الاعتماد عليها. وتتسم المعلومات المالية الأمينة بالخاصتين الآتيتين[11]:

أ ـ تصوير المضمون الذي تهدف إلى تقديمه تصويراً دقيقاً، بحيث تعبر عن الواقع تعبيراً صادقاً، فلا بد من وجود توافق وثيق بين تلك المعلومات والواقع. ولا يوجد قاعدة عامة لتقييم أسلوب معين من أساليب القياس على أساس هذه الخاصية.

ب ـ قابلية المعلومات للمراجعة والتحقيق: «يُقصد بذلك أن النتائج التي يتوصل إليها شخص معين باستخدام أساليب معينة للقياس المحاسبي والإفصاح، يستطيع أن يتوصل إليها شخص آخر بتطبيق الأساليب نفسها. ومن ثم، يجب أن تتوفر في المعلومات الأمينة التي يمكن الاعتماد عليها هذه الخاصية، بحيث يمكن التثبت منها وإقامة الدليل على صحتها. غير أن الملاحظ هو أن القياس المحاسبي والإفصاح لا يمكن أن يتسما بالموضوعية الكاملة، لأن قياس المعلومات المالية أو الإفصاح عنها لا يعتبر قياساً علمياً كاملاً. ويرجع السبب في ذلك إلى أن المادة التي تخضع لهذا القياس لا يمكن تحديدها تحديداً موضوعياً حاسماً. فمن المعلوم أن النشاط الذي تزاوله الشركات لا يخضع للتحليل العلمي، كما أن ذلك النشاط لا يتم وفقاً لمعادلات رياضية. وبالتالي، فإن المعلومات التي تستمد من المحاسبة المالية لا تتصف بأنها معلومات موضوعية بصورة قاطعة.

يعتقد الباحث أن خاصية الثقة بالمعلومات وإمكان الاعتماد عليها تعني أن أساليب القياس والإفصاح التي تم اختيارها لاستخراج النتائج وعرضها، تُعتبر أساليب مناسبة للظروف التي تحيط بها، وأن تطبيق هذه الأساليب قد تم بكيفية تسمح لأشخاص آخرين بإعادة استخدامها للتثبت من تلك النتائج. كما تعني هذه الخاصية أن المعلومات التي تم تقديمها تُعدّ تصويراً دقيقاً لجوهر الأحداث التي تنطوي عليها، من دون أن يعتريها تحريف أو تشوبها أخطاء ذات أهمية. يضاف إلى ذلك أن هناك جانباً آخر لهذه الخاصية، يتمثل بحيادية المعلومات أو خلوها من التحيز.

(١١) مجلس معايير المحاسبة الدولية، «معايير المحاسبة الدولية،» **المجمع العربي للمحاسبين القانونيين** (عمّان) (٢٠٠٠).

ب ـ الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل

يرتبط هذان المفهومان ببعضهما البعض، كما أنهما يرتبطان معاً بمفهومَي الملاءمة وأمانة المعلومات. ويرجع السبب في ارتباط الأهمية النسبية بالإفصاح الأمثل إلى وجوب الإفصاح عن المعلومات المهمة. كما يُفترض عدم أهمية المعلومات التي لا يتم الإفصاح عنها. وأما السبب في ارتباط مفهومَي الأهمية النسبية والإفصاح الأمثل معاً بمفهوم الملاءمة، فيرجع إلى أن المعلومات التي ليست لها علاقة وثيقة بأهداف القوائم المالية هي معلومات غير مهمة، وبالتالي ليس ثمة ما يدعو إلى الإفصاح عنها.

وتستلزم خاصية الأهمية النسبية توجيه الاهتمام إلى من يستخدمون القوائم المالية، والتعرف إلى ما يحتاجون إليه من المعلومات. وقد حدد بيان أهداف المحاسبة المالية المستفيدين الرئيسيين للقوائم المالية واحتياجاتهم المشتركة من المعلومات. وفي ضوء ما جاء بذلك البيان «يعتبر البند ذا أهمية نسبية إذا أدى حذفه، أو عدم الإفصاح عنه، أو عرضه بصورة غير صحيحة إلى تشويه المعلومات التي تشملها القوائم المالية، ما يؤدي إلى التأثير في تقييم المستفيدين الخارجيين الرئيسيين للنتائج التي تترتب على الاحتفاظ بعلاقاتهم الحالية مع الوحدة المحاسبية، أو تكوين علاقات جديدة مع تلك الوحدة». وتتمثل الخصائص النوعية التي تتسم بها طبيعة البند بما يلي[١٢]:

أ ـ الأهمية الأساسية للعملية، أو الحدث، أو الظروف التي تعكس البند، سواء كانت غير عادية أو غير متوقعة، أو غير ملائمة، أو مخالفة للنظام الأساسي للشركة.

ب ـ الأهمية الأساسية للبند كمؤشر على المسار الذي يحتمل أن تسلكه الأحداث المقبلة، سواء كان ذلك في صورة أنشطة جديدة، أو إدخال تغييرات جوهرية على الأنشطة القائمة، أو تعديل أساليب تأدية الأعمال التي تزاولها الشركة.

وتتمثل الخصائص الكمية التي يتسم بها البند بما يلي:

ـ مقدار البند منسوباً إلى التوقعات العادية.

ـ حجم البند منسوباً إلى أساس ملائم.

ج ـ جودة المعايير المحاسبية

نظراً إلى أهمية الصفات التي تجعل من المعايير المحاسبية، أو تعليمات الإفصاح، ذات جودة عالية تصدرها الهيئات المهنية المتخصصة والمنظمات المشرفة على تنظيم الأسواق المالية، فقد تناولت الدراسات المتخصصة في الأسواق المالية المعايير ذات الجودة العالية،

(١٢) هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، <http://www.socpa.org.sa>.

ومنها مقال بعنوان «أهمية معايير المحاسبة ذات الجودة العالية»[١٣] بقلم ليفيت، وهو رئيس هيئة الإشراف والرقابة على تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة. وقد سارعت الفئات المهتمة بمعايير المحاسبة بالتعليق على هذا المقال وتقديم المقترحات في ما يتعلق بالصفات التي يجب أن تتوفر في معايير المحاسبة.

وفيما يلي عرض لمجموعة من الآراء حول هذا الموضوع:

يرى سميث[١٤] أن معايير المحاسبة ذات الجودة العالية يجب أن تتصف بالصفات الآتية:

ـ توفير معلومات مفيدة لمستخدمي التقارير المالية، على الرغم من صعوبة تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المالية، إذ إن هذه الأطراف، مع تعددها، يفسّر كل منها المعلومات التي تحتويها التقارير المالية، والناتجة من تطبيق المعايير المحاسبية بصورة مختلفة، ما يؤدي إلى استخدام الحكم الشخصي في ما يتعلق بالخصائص النوعية التي يجب توفرها في المعلومات الناتجة من المعايير المحاسبية، واللازمة للوفاء باحتياجات المستفيدين من التقارير المالية.

ـ أن تحسن المعايير المحاسبية المصدرة الممارسة العملية.

ـ أن تكون عملية.

أما كابلان وفيندر[١٥] فيعتقدان أنه يجب التركيز على العوامل التالية لتحديد الصفات الجيدة للمعايير المحاسبية، التي من أهمها:

ـ الجوهر أو أمانة العرض، إذ يجب أن ينتج من المعيار المعين التقرير عن جوهر العملية.

ـ الملاءمة، وهي مدى ما ينتج من المعيار من معلومات مفيدة في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد.

ـ أن يؤدي المعيار إلى تحسين الممارسات المحاسبية القائمة.

ـ الاتساق مع المعايير الأخرى ومع الإطار الفكري للمحاسبة الصادر عن هيئة المعايير المالية والمحاسبية (Financial Accounting Standards Board (FASB)).

(١٣) Arthur Levitt, «The Importance of High Quality Accounting Standards,» *Accounting Horizons*, vol. 12, no. 1 (1998), pp. 77-82.

(١٤) J. Smith, «Responding to FASB Standard: Setting Proposals,» *Accounting Horizons*, vol. 12, no. 2 (1998), pp. 163-169.

(١٥) David Kaplan and Elizabeth Fender, «The Development of Comment Letters on FASB Proposals by the AICPA Accounting Standards Executive Committee,» *Accounting Horizons*, vol. 12, no. 2 (1998), pp.184-187.

ـ أن تزيد منافع تطبيق المعيار عن تكاليف تطبيقه.

ـ أن لا ينتج من المعيار اختيارات بديلة لمعالجة العمليات نفسها، ما لم يكن ثمة تبرير اقتصادي لاختلاف المعالجة.

ويعتقد الباحث أن النقطة الأخيرة هنا مهمة للغاية، إذ إن أحد أهم الصفات الواجب توفّرها في المعيار، هي توحيد الممارسة العملية لدى كافة المستخدمين في العالم على اختلاف لغاتهم ومناطقهم ومستوياتهم.

ويرى كل من وولف وغرافر[١٦] أن ما يلي هو أهم الخصائص الواجب توفرها في المعايير المحاسبية ذات الجودة العالية:

ـ يجب أن تركز المعايير المحاسبية على مفاهيم ومبادئ تفسر الجانب الاقتصادي الحقيقي للأحداث بما يجعل التقارير المالية تعكس جوهر العمليات للوحدة الاقتصادية بأسلوب نمطي وقابل للتحقيق.

ـ يجب أن ينتج من أي معيار محاسبي جديد معلومات أكثر ملاءمة ونفعية لمستخدميها عمّا توفره المعايير والممارسات السابقة.

ـ يجب بناء المعايير المحاسبية الجديدة على دراسة مباشرة لظروف الحياة الواقعية والتقييم الموضوعي والدقيق للقصور الملموس في الممارسات القائمة.

ـ يجب كتابة المعايير بلغة مباشرة وواضحة وموجزة بما لايدع مجالاً للشك في خصوص ما صمم المعيار من أجل تناوله.

ـ يجب أن تكون المنافع من تطبيق المعايير أكبر من أكلاف تنفيذها.

ثانياً: الحوكمة كمدخل لتحسين المعلومات المحاسبية

يشير مصطلح الحوكمة إلى مجموعة القواعد والترتيبات التي تحكم الحقوق والمسؤوليات وتنظمها بين كل من الملاك والإدارة وغيرهما من الأطراف المعنية بالشركة. وهناك العديد من العوامل والأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة في السنوات العشر الأخيرة، لعل أبرزها الحاجة الماسة إلى استعادة ثقة المتعاملين في أسواق المال، ولا سيما في أعقاب الانهيارات وحالات الفشل التي حدثت في بعض الأسواق، والتي كان الفساد وسوء الإدارة من أهم أسبابها، ومنها أيضاً تسارع خطى العولمة، إذ تسعى المنظمات الدولية والدول المتقدمة بالحوكمة إلى إيجاد أكبر قدر ممكن من التنميط في

(١٦) J. Wulff and S. Grafer, «Characteristics of High Quality Accounting Standards: Perspective of the Corporate Preparer,» *Accounting Horizons*, vol. 12, no. 2 (1998), pp. 188-191.

الأطر والتنظيمات التي تحكم عمل الشركات في مختلف الأسواق[١٧].

١ ـ مفهوم الحوكمة

إن لفظ الحوكمة هو الترجمة للأصل الإنكليزي لكلمة «Governance»، الذي توصل إليه مجمع اللغة العربية بالقاهرة في محاولة لتعريب الكلمة، إذ إن لها معانيَ أخرى، مثل الإدارة الرشيدة والحاكمية والمساءلة، وغير ذلك من المصطلحات المتعددة، وبذلك يُطلق على اصطلاح «Corporate Governance» لفظ حوكمة الشركات[١٨]. ونتيجة ارتباط موضوع حوكمة الشركات بمجالات وأطراف مختلفة، كالإدارة ومجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح، ظهر كثير من التعريفات المتنوعة لحوكمة الشركات في الأدبيات المحاسبية، ومن ضمنها تعريف اللجنة البريطانية (كادبري) في تقريرها السنوي ١٩٩٢ عن الجوانب المالية لحوكمة الشركات[١٩]، ما معناه: «أن حوكمة الشركات هي النظام السليم للرقابة المالية وغيرها الذي بواسطته يتم توجيه الشركة ومراقبتها».

وقدمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية[٢٠] مفهوماً لحوكمة الشركات بأنها النظام الذي يتم من خلاله توجيه الشركة ومراقبتها، وأن هيكل حوكمة الشركات يحدد توزيع الحقوق والمسؤوليات بين مختلف الأطراف المعنية بالشركة مثل: مجلس الإدارة، والمديرين التنفيذيين، والمساهمين والأطراف الأخرى أصحاب المصالح في الشركة، كما يوضح هيكل الحوكمة قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات في الشركة، وبذلك فإنه يقدم أيضاً الهيكل الذي يتم بواسطته وضع أهداف الشركة وإجراءات تحقيق هذه الأهداف ومراقبة الأداء.

كما عرّفها ديميراغ وآخرون[٢١] بأنها مجموعة من العلاقات التعاقدية التي تربط بين إدارة الشركات ومساهميها وأصحاب المصالح فيها، وذلك بإيجاد الإجراءات والهياكل التي تستخدم لإدارة شؤون الشركة، وتوجيه أعمالها من أجل ضمان تعزيز الأداء والإفصاح والشفافية والمساءلة في الشركة، وتعظيم الفائدة للمساهمين في الأمد الطويل، مع مراعاة مصالح الأطراف المختلفة.

---

(١٧) أحمد أشرف عبد الحميد، «الحوكمة والتقارير المالية المنشورة للشركات المسجلة بسوق المال المصرية،» **دراسات تجارية** (كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي)، العدد ١٥ (٢٠٠٣).

(١٨) محمد نجيب حسن، «دور حوكمة الشركات في محاربة الفساد: رؤية محاسبية،» ورقة قُدِّمَت إلى: أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة: المؤتمر العلمي الدولي السنوي السادس الذي أقامته كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية بجامعة الزيتونة في عمّان، الأردن، بين ١٧ و١٩ نيسان/ أبريل ٢٠٠٦.

(١٩) Cadbury Committee Report, 1992

(٢٠) Organization for Economic Co-operation and Development (OECD),1999

(٢١) Istemi Demirag, Sudi Sudarsanam and Mike Wright, «Corporate Governance: Overview and Research Agenda,» *British Accounting Review* (2000).

٢ ـ مبادئ الحوكمة

لقد تعاظم الاهتمام في الآونة الأخيرة بمفهوم حوكمة الشركات في العديد من الاقتصادات المتقدمة والناشئة، خاصة بعد دخول العديد من الدول في عضوية منظمة التجارة العالمية والاتفاقيات الأوروبية والدخول في اتفاقيات تجارية حرة مع العديد من الدول، ما أوجد مقداراً كبيراً من المنافسة في ما بين الشركات، على المستويين المحلي والعالمي من حيث التسويق والخدمات والقدرة على الحصول على مصادر التمويل.

وقد تم تقسيم هذه المبادئ إلى خمس مجموعات من معايير التقييم تشمل الآتي:

١ ـ حقوق المساهمين:

وتشمل حق نقل ملكية الأسهم، والتصويت في الهيئة العامة، واختيار مجلس الإدارة، والحصول على الأرباح، وحقهم في المشاركة الفاعلة في اجتماعات الهيئة العامة.

٢ ـ المعاملة المتساوية للمساهمين.

٣ ـ دور أصحاب المصالح أو الأطراف المرتبطة بالشركة.

٤ ـ الإفصاح والشفافية.

٥ ـ مسؤولية مجلس الإدارة.

في نهاية المطاف، فإن حوكمة الشركات تعتمد على التعاون بين القطاعين العام والخاص لخلق نظام لسوق تنافسي في مجتمع ديمقراطي، يقوم على أساس القانون ودولة المؤسسات، ولجعل المنطقة أكثر جذباً للاستثمار الأجنبي المباشر(٢٢).

ثالثاً: التقارير المالية عالية الجودة

في ظل نظام الاقتصاد العالمي اليوم، يستطيع المستثمرون نقل أموالهم سريعاً إلى أي مكان آخر عندما يفقدون الثقة في أسواق معينة. وقد كان من أهم الدروس التي تمخضت عن الأزمات المالية التي وقعت في تسعينيات القرن الماضي وبداية القرن الحالي، هو أن العلاقة غير الصحيحة بين الحكومة وقطاع الأعمال، وكذلك عدم استقرار بيئة الأعمال، قد تكون هي العوامل التي تؤدي إلى تدفق مبالغ طائلة من رؤوس الأموال الخاصة إلى الخارج، إذ يفقد المستثمر ثقته في ذلك السوق ويساوره العديد من الشكوك، فينتهي الأمر بحدوث ركود اقتصادي في البلد.

فإذا نظرنا إلى الأزمات المالية التي حلت بآسيا وروسيا وأمريكا اللاتينية، نجد أنها تنطوي في جوهرها على ما اتسمت به العلاقة بين الحكومات وقطاع الأعمال من افتقار إلى

(٢٢) عمر مشهور حديثة الجازي، مدير المركز الأردني لتسوية النزاعات.

الشفافية، إلى جانب انتشار المحاباة للأصدقاء والمحسوبية وممارسات الأعمال التي تتسم بعدم الإنصاف.

«وبعد الأزمات الاقتصادية وغيرها من الحالات التي ذاع صيتها في الولايات المتحدة ودول الاتحاد الأوروبي في أواخر التسعينيات وبداية الألفية الثانية، بدأ مفهوم الإدارة الرشيدة يحظى باهتمام كبير، حيث بزغ كجزء مهم من صناعة القرار الاستثماري، ليس فقط بالنسبة إلى مستثمري المحافظ في الأمد القصير، بل الأكثر أهمية بالنسبة إلى الاستثمارات الأجنبية المباشرة في الأمد الطويل»(٢٣).

١ ـ الإفصاح في القوائم المالية

«نظراً إلى دور التقارير المالية وأهميتها، إذ تمثل القوائم المالية الجزء المحوري للتقارير المالية، وتمثل أيضاً الوسائل الأساسية لتوصيل المعلومات المحاسبية إلى الأطراف الخارجية، يعتمد الكثيرون عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية على علاقاتهم بالشركات ومعرفتهم بها، ومن ثم فإنهم يركزون اهتماماتهم نحو المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية، ويستخدم معلومات التقارير المالية أطراف عديدة تشمل كل من الملاك والمقرضين والموردين والمستثمرين والعملاء والمحللين الاقتصاديين والسماسرة والضرائب والهيئات التنظيمية والمشرعين والصحافة المالية ووكالات التقارير والنقابات والتجمعات التجارية»(٢٤).

وتنتج أهداف التقارير المالية أساساً من الاحتياجات المعلوماتية من جانب المستخدمين الخارجيين الذي تنقصهم سلطة طلب المعلومات المالية التي يحتاجون إليها عن الشركة، ومن ثم لا يتوفر لديهم سوى استخدام المعلومات المقدمة إليهم. ولذلك فإن دور التقارير المالية يتطلب تقديم معلومات عادلة ومحايدة وغير متحيزة (الإفصاح والشفافية).

يعني الإفصاح ضمنياً إعلام متخذي القرارات بالمعلومات المهمة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة وفعالية. ويختص الإفصاح بالمعلومات، سواء تلك التي في القوائم ذاتها، أو في الأساليب المكملة الأخرى لتقديم المعلومات المالية.

والإفصاح يعني عرض للمعلومات المهمة للطوائف المستفيدة كالمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة الشركة على تحقيق أرباح في المستقبل وقدرتها على سداد التزاماتها.

(٢٣) سمير سعد مرقص، «الإفصاح وحدوده،» **الاقتصاد والمحاسبة** (القاهرة)، العدد ٦١٥ (كانون الثاني/ يناير ٢٠٠٦).

(٢٤) عصام حنفي محمود، «التزام الشركات بالشفافية والإفصاح،» ورقة قُدِّمت إلى: مؤتمر الشفافية والإفصاح الذي نظّمته جامعة بنها بالقاهرة بتاريخ ٤ ـ ٥ شباط/ فبراير ٢٠٠٦.

والإفصاح له منفعة نسبية للمستثمرين والدائنين، كما أن له أيضاً منفعة نسبية للطوائف الأخرى المستفيدة من التقارير المالية، مثل العاملين والعملاء والجمهور العام.

ولا شك في أن هناك اتفاقاً على مستوى الفكر المحاسبي والاقتصادي حول ضرورته الاستثمارية، وعلى الطريقة التي تتلاءم مع كمية المعلومات وأهميتها، إذ تقتضي متطلبات الإفصاح العامة ضرورة اشتمال التقارير المالية على مجموعة من القوائم المالية، يتم إعدادها في ضوء مبادئ محاسبية متعارف عليها. فالإفصاح المعاصر يهدف إلى تقديم معلومات تفيد في أغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية.

توجد ضرورة ملحة لوجود إفصاح كافٍ للمعلومات، ويتطلب الإفصاح المحاسبي الكافي بأن يتم تصميم القوائم والتقارير المالية وإعدادها، بحيث تصور بدقة الأحداث الاقتصادية التي أثرت بالشركة في فترة النشاط، وأن تحتوي هذه القوائم والتقارير المالية على بيانات ومعلومات كافية، تجعلها مفيدة ونافعة، ولا تكون مضللة للمستثمر العادي، أو لمستخدمي القوائم والتقارير المالية بصورة عامة. وهذا يعني ضرورة تضمّن القوائم والتقارير المالية والمحاسبية جميع المعلومات المهمة التي تُظهر الشركة في الصورة التي تعبر عن أوضاعها الحقيقية في ظل الظروف البيئية المختلفة المحيطة بها.

ويعتبر مبدأ الإفصاح المحاسبي من المفاهيم والمبادئ المحاسبية المهمة التي تؤدي دوراً مهماً في إثراء قيمة ومنفعة البيانات والمعلومات المحاسبية التي تظهر القوائم والتقارير المحاسبية والقوائم المالية التي تستخدم لأغراض اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان في الشركة، وكذلك القرارات المرتبطة بتشغيل الموارد المتاحة للشركة واستغلالها. وبالتالي، فإن الإفصاح المحاسبي يساهم في تحقيق فعالية استغلال وكفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى الشركة (المستوى الجزئي)، وبالتالي على المستوى القومي للاقتصاد الوطني. وقد أشارت الكثير من الدراسات إلى ذلك، فذكرت أن البيانات والمعلومات المحاسبية تساعد في جهود كفاءة تخصيص الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى الوحدات الاقتصادية، وبالتالي على المستوى القومي.

ومن المعروف أن الهدف الرئيس من الإفصاح المحاسبي، هو إشباع حاجات مستخدمي القوائم والتقارير المحاسبية من البيانات والمعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن تصرفات هؤلاء المستخدمين ستتأثر بكمية ونوعية هذه البيانات والمعلومات التي تم إلافصاح عنها. فبالنسبة إلى الأطراف الخارجية (أي مستخدمي المعلومات المحاسبية من خارج الشركة)، فستتأثر درجة رشد قراراتها الاقتصادية المتعلقة بالاستثمار ومنح الائتمان للشركات. وأما بالنسبة إلى إدارة الشركات، فإن تصرفاتها الاقتصادية ستؤثر في أداء الشركة المالية والاقتصادية بصورة عامة.

٢ ـ متطلبات الإفصاح

«تزايد في السنوات الأخيرة عدد الشركات متعددة الجنسيات في العالم التي تسجل أوراقها المالية في غير بورصتها المحلية. وقد تزايد حجم التعامل في الأسهم غير المحلية بدرجة كبيرة». ويقصد بالإفصاح العام إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين إيضاحها، حتى لا تكون القوائم المالية مضللة. وتتعلق هذه المعلومات بتعريف الوحدة المحاسبية، وإيضاحات السياسات المحاسبية المهمة، والتغيرات في السياسة المحاسبية. وتُعدُّ القوائم المالية للوحدة المحاسبية في تاريخ معين، أو عن مدة مالية معينة. وكذلك يجب إيضاح نشاط الوحدة المحاسبية، حتى تكون قابلة للمقارنة بالشركات المماثلة أو المشابهة، وتتمثل بالسياسات المحاسبية المهمة للوحدة المحاسبية التي تعد عنها القوائم المالية والمعايير والأسس التي اتبعتها الإدارة وطرق تطبيق تلك المعايير والأسس لإعداد القوائم المالية وعرضها. كما تشمل التغيرات المحاسبية، التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية، والتغيرات الناتجة من تصحيح الأخطاء التي تُكتشف في القوائم المالية للفترات السابقة.

على الرغم من اختلاف المحاسبين على المعنى المحدد للإفصاح، إلا أنهم يتفقون على ضرورته وأهميته للمستفيدين، وأيضاً على طريقه الإفصاح التي تتناسب مع كميه المعلومات وأهميتها. ومن هذه الطرق: القوائم المالية، مذكرات وتقارير المراجع الخارجي، الإيضاحات، الجداول الإحصائية، تقرير الإدارة ومتطلبات هيئه الأوراق المالية في الأردن. هذا وقد وضعت بعض الهيئات العلمية والمهنية متطلبات خاصة للإفصاح وأهمها «هيئة المعايير المالية والمحاسبية (البريطانية). كما وضعت لجنة البورصات بالولايات المتحدة متطلبات خاصة للإفصاح لحماية المستثمرين ومساعدتهم عند اتخاذ قرارات معينه تتعلق بشراء، أو بيع، الأسهم في سوق الأوراق المالية»[٢٥].

هذا بالاضافة إلى أن نظام التقارير الجيدة سوف يؤدي إلى تخفيض تكلفة رأس المال بالنسبة إلى الشركة، وإلى انخفاض درجة عدم تأكد المستثمرين حول أحوال الشركة المالية. أي باتباع سياسة محاسبية سليمة، وبالتالي العناية بنظام التقارير المالية، يمكن تخفيض درجه المخاطرة التي يتعرض لها رأس المال المستثمر للشركة، وبالتالي تخفيض المعدل الذي يمكن أن يقبله المستثمرون كعائد على استثماراتهم. وكذلك فإن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطاً على كافه الشركات لاتباع سياسات محاسبية ملائمة، وتوفير نظام تقارير وافٍ، حتى في حالة عدم كفاءة الأداء، ذلك أن عدم الإفصاح في مثل هذا

(٢٥) علي العبد خليل سعادة، «الإفصاح في التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظلّ معيار المحاسبة الدولي رقم (٥)،» (رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت، المفرق، عمّان، ٢٠٠٠).

الحالات سوف يفسر من قبل المتعاملين بأنه تغطية للمشاكل التي تتعرض لها الشركة، ما يعجل في فشلها، وقد يؤدي إلى خروجها من سوق الصناعة الذي تعمل فيه.

فالإفصاح المحاسبي يعني شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة(٢٦).

ـ الملاءمة بالنسبة إلى نماذج اتخاذ القرار: إن تطبيق هذا الاتجاه سوف تكتنفه مشاكل كثيرة أهمها تعدد نماذج اتخاذ القرارات التي يجب استخدامها مع تعدد مجالات الاستخدام وتعدد المشاكل والمواقف التي يتعين مواجهتها، إلا أنه بصفة عامة يلاحظ أن تطبيق الملاءمة بالنسبة إلى نماذج اتخاذ القرارات يعتبر أحد المبررات الأساسية التي تدعو إلى التوسع في الإفصاح، حتى يمكن مقابلة أكبر قدر ممكن من الاحتياجات المشتركة.

ـ الملاءمة بالنسبة إلى متخذي القرار: أما بالنسبة إلى الملاءمة من حيث علاقتها بالأهداف، فإنه يتطلب منا تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية من المعلومات(٢٧).

٣ ـ الإفصاح ومسؤولية الإدارة

في سياق النشاط العادي للشركات، وهي تمارس عملها الاعتيادي لتحقيق الأهداف المسطرة، التي أُنشئت من أجلها، فإنها تقوم بتأسيس نظام محاسبي من أجل ضبط العمليات المختلفة، والمحاسبة تهتم بتسجيل الأحداث الاقتصادية وتبويبها. وهذه الأحداث من صميم عمل الإدارة المالية في الشركة، وعليه فإن مسؤولية إعداد القوائم المالية تقع على عاتق إدارة الشركة. ومن هذا المنطلق، يمكن أن تضيف الإدارة قيمة للمعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، وفي الوقت نفسه قد تكون مصدراً أساسياً للتحريف الذي قد يحدث في المعلومات المحاسبية، والذي قد يؤدي إلى عدم تعبيرها عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة. ويجد مستخدمو القوائم المالية عادةً صعوبة في التمييز بين المعلومات الصادقة وتلك المعلومات غير الصادقة، ما يدفعهم إلى الاستعانة بالمحاسبين القانونيين وغيرهم من وسطاء المعلومات لتحسين قدرتهم على فهم الأداء المالي للشركة، وكذلك الأداء المتوقع في المستقبل.

الإفصاح ومسؤولية مدقق الحسابات الخارجي

من الناحية القانونية ألزمت القوانين الخاصة بالشركات مدقق الحسابات، بمراقبة أعمال الشركة، وتدقيق حساباتها وفقاً لقواعد التدقيق المعتمدة ومتطلبات المهنة العلمية والفنية، وفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة الرقابة المالية الداخلية لها،

(٢٦) الشيرازي، **نظرية المحاسبة**، ص ٣٣.

(٢٧) سعادة، المصدر نفسه.

والتأكد من ملاءمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أموالها.

كذلك فإن المدقق الخارجي يجب أن يكون على علم تام بالشركة التي يدقق حساباتها، لأنه في نهاية المطاف سيصدر تقريراً يفيد بأن الشركة تطبق المعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً، وأنه قد راجع القوائم المالية للشركة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية.

«ونظراً إلى أهمية المهمة التي يقوم بها مدقق الحسابات، فإن المشرّع يحمّله المسؤولية عن صحة البيانات الواردة في تقريره. وعلى ذلك يُعدّ المدقّق مسؤولاً عن أي خطأ أو تقصير أو إهمال يقع منه، أو من أحد تابعيه أثناء أداء مهمته، وهو يُسأل في مواجهة الشركة والغير»[٢٨]. وبذا تكون مسؤولية المدقق مسؤولية مدنية، جزائية (جنائية)، تأديبية.

التوصيات

لقد توصل الباحث إلى مجموعة من التوصيات نجملها في الآتي:

١ ـ نوصي بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات لما في ذلك من فوائد للشركات ومساهميها وكافة الأطراف الأخرى المستفيدة من القوائم المالية.

٢ ـ نوصي بضرورة التوسع في الإفصاح والشفافية للحدّ من ظاهرة الفساد الإداري والمالي، وتقوية نظم المساءلة، ودعم وجود الموظف الكفؤ، والحدّ من المحسوبية للقضاء على الرشوة والفساد.

٣ ـ نوصي بزيادة الاهتمام بالإدارة المالية التي تعد القوائم المالية، وهي مسؤولة عنها بحكم القانون، كي يتم الاعتماد عليها والوثوق بها، ومنه زيادة حجم الاستثمارات والأرباح.

٤ ـ حثّ منظمات الأعمال على الأخذ بالأبحاث العلمية والاستفادة منها في معالجة العديد من المشاكل التي تواجهها، ودعم هذه الأبحاث مادياً ■

(٢٨) Arenas Alvin, Elder Randaland and Beasley Mark, *Auditing an Integrated Approach International*, 9th ed (New Jersey: Prentice-Hall, 2003), p. 2.