

الإبعاد الأخلاقية للمحاسبة والصورة الصادقة للمعلومات المحاسبية

أ.م. د. هاشم علي هاشم*

المستخلص

المشكلة الجوهرية هي نوعية المعلومات المالية والمحاسبية المنشورة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع حقيقة المنشأة ، وايضا في وجود سياسات وتقنيات محاسبية تسهل عمليات التلاعب بالمعلومات المحاسبية وعرض معلومات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات الاطراف المستفيدة بطريقة تخدم مصالح طرف على حساب مصالح اطراف أخرى. وعليه فان مشكلة البحث يمكن التعبير عنها بالتساؤلات التالية : هل للمحاسبة منظور اخلاقي ؟ وهل توجد الآن محاسبة امينة وصادقة ؟ وقد توصلت الدراسة الى ان استخدام المحاسبة يفرض مشاكل اخلاقية ، والطابع الاخلاقي للمعرفة يعتمد على الاستعمال ، وبناءً على هذا ينبغي فتح ابواب المناقشة حول الاستخدام الاخلاقي للمعلومات المحاسبية والمالية لكي لا تتجه المحاسبة بان تكون فن تغطية عن عيون الاطراف المستفيدة لحقيقة استخدام الشركة لمواردها .

Abstract

The study has found that the use of accounting poses ethical problems, and the nature of moral knowledge depends on the use, based on this should open the doors of discussion about the use of ethical accounting and financial information in order not to go accounting to be the art of cover from the eyes of party beneficiary of the fact the company's use of its resources.

المقدمة

تمثل المحاسبة العمود الفقري لأية منشأة تعمل بها ، إذ يتركز دورها الاساسي بتسجيل الاحداث الاقتصادية بشكل رقمي ضمن نظام الذي تستخدم مخرجاته من قبل العديد من الاطراف المستفيدة (ادارة الشركة ، الملاك ، المستثمرون ، المجهزون ، الزبائن ، المقرضون ، الدولة ، الجمهور ، العاملين ... الخ) لاتخاذ القرارات المختلفة وفقا لوجهة نظر كل منهما . فاذا كانت مخرجات المحاسبة تتمتع بالشفافية وصدق التعبير وتتوافر فيها الخصائص النوعية التي ينبغي ان تتمتع بها المعلومات المحاسبية فستكون القرارات المتخذة بناءً على هذه المعلومات قرارات صائبة ورشيدة ، والعكس قد يسبب حدوث مشاكل على غاية من الخطورة .

ولكون مهنة المحاسبة تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة التي تعمل بها بشكل كبير ، لذلك قد اهتم مصممون السياسات المحاسبية ومنذ نشوء هذه المهنة السيطرة على التطبيقات المحاسبية من خلال جميع الوسائل ،القوانين والتشريعات والقواعد المحاسبية والمعايير التدقيقية وذلك لغرض ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة واهميتها على المستويين الجزئي والكلّي .

في السنوات الاخيرة انهارت بعض الشركات العالمية الكبرى مثل شركة انرون للطاقة Enron وشركة ارثراندرسون لتدقيق الحسابات Arthur Anderson ، وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة وردكوم للاتصالات Worldcom وشركة بارمالت الاوربية للاغذية Parmalate ، وغيرها في اوربا وفي اليابان

* جامعة البصرة / كلية الادارة والاقتصاد/قسم المحاسبة
مقبول للنشر بتاريخ 2011/10/17

، ان من ايجابيات هذه الفضاءات المالية انها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في العمل المحاسبي ، وان الانظمة المحاسبية المعمول بها ما هي الا صورة من الاتفاقات المليئة بالثغرات التي تسمح بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية وعرض حسابات وهمية ، وان صورة المحاسبين ومهاراتهم تعاني بشكل كبير موجات من الفضاءات التي هزت مكانة الاسواق المالية العالمية وهذا ما اثار مسألة حساسة تتعلق بالابعاد الاخلاقية للمحاسبة .

1. مشكلة البحث

ان المشكلة الجوهرية هي نوعية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة ومدى صدقها ونزاهتها وتطبيقها مع حقيقة المنشأة ، وايضا في وجود سياسات وتقنيات محاسبية التي تسهل عمليات التلاعب بالمعلومات المحاسبية وعرض معلومات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات الاطراف المستفيدة بطريقة تخدم مصالح طرف على حساب مصالح الاطراف الأخرى المستفيدة. وعليه فان الابعاد الاخلاقية للمحاسبة يمكن مناقشتها من خلال التساؤلات التالية :-

- هل المحاسبة علم ليس له ابعاد اخلاقية ؟
 - هل تتضمن التطبيقات المحاسبية على ابعاد اخلاقية ؟
 - هل توجد في القواعد المحاسبية ثغرات ذات ابعاد اخلاقية ؟
 - هل ترجع الابعاد الاخلاقية الى المحاسبة كعلم وكفن ؟
- والاجابة على هذه التساؤلات هي جوهر مشكلة البحث

2. اهداف البحث

يسعى هذا البحث الى تحقيق الأهداف التالية -

1. التعرف على أوضاع المحاسبة وجدلية العلاقة بينها.
2. صياغة الجوانب الفكرية لأبعاد الوضع الأخلاقي للمحاسبة
3. التعرف الإبعاد الأخلاقية للمحاسبة كنظام معلومات ، كنظام قواعدي ، وكفن ومهارات.
4. التعرف على دوافع إدارات الشركات في التلاعب المحاسبي .
5. التعرف على تطبيقات التلاعب المحاسبي وإبعادها الأخلاقية.

3. اهمية البحث

تأتي اهمية البحث من أهمية الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة ولتطبيقات التلاعب المحاسبي وانعكاسات ذلك على مصالح الإطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة ، وكذلك على البيئة الاقتصادية للبلد وربما على مستوى الاقتصاد العالمي بأكمله .

4. فرضية البحث

- في ضوء طبيعة المشكلة واهداف البحث تتجسد فرضيات البحث بما يلي :-
- تؤثر دوافع وقيم الادارة والمحاسبين على عرض المعلومات المحاسبية والمالي ومن ثم على الصورة الصادقة لهذه المعلومات .
- توجد للمحاسبة ابعاد اخلاقية على مستوى الفكر والتطبيق.

5. المدخل المنهجي للبحث

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة ، وفي ضوء طبيعة مشكلة البحث ، ان الباحث سوف يعتمد على المنهج الاستنباطي، والذي يعتمد على التفكير المنطقي الاستنباطي من المقدمات العامة لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين القواعد والتطبيقات المحاسبية وسلوكيات المحاسبين وبين الابعاد الاخلاقية لكل ذلك ، ومن ثم رسم الوضع الاخلاقي للمحاسبة على صعيد كل من المحاسبة وفن ومهارات المحاسبين.

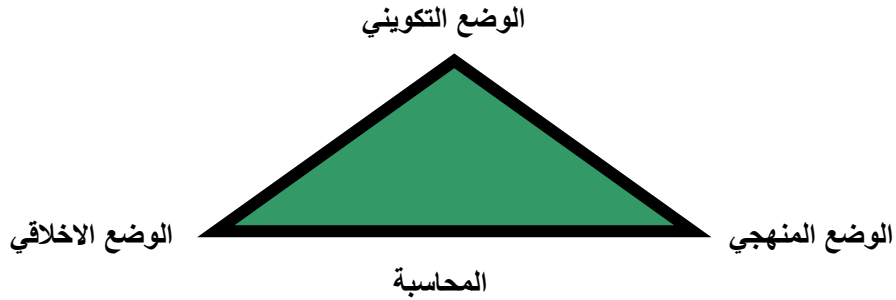
6. اسلوب البحث

أعتمد البحث على الأسلوبين التاليين :-

الاسلوب الاول - أعتد البحث على اسلوب الدراسات النظرية المكتبية للابحاث والدراسات السابقة في هذا المجال لغرض تحليلها والاستفادة منها في صياغة المقدمات العامة والجوانب الفكرية والفلسفية لهذا البحث .
الاسلوب الثاني - أعتد البحث ايضاً على دراسة وتحليل تطبيقات التلاعب المحاسبي في مختلف بلاد العالم التي حدثت فيها فضائح مالية ومحاسبية والتي على اثرها وجهت الاتهامات ضد المحاسبة كعلم ومهنة ، وخاصة في الولايات المتحدة الامريكية ، فرنسا ، انكلترا ، اليابان ، ماليزيا وغيرها من الدراسات التي تناولت امثلة تطبيقات التلاعب المحاسبي والتي استطاع الباحث الحصول عليها وذلك لغرض تحقيق الدعم العملي للجوانب النظرية .

اولا : علاقات اوضاع المحاسبة والاخلاق

ان المحاسبة تمثل احد العلوم الاجتماعية ، فهي بذلك تتأثر وتتوثر بالبيئة المحيطة ، حيث تركز دورها الاساس في التعبير عن الوضع الاقتصادي للشركة ضمن نظام تستخدم مخرجاته من قبل مجموعة الاطراف المستفيدة الذين قد تتعارض مصالحهم هذا من جهة ، ومن جهة ثانية ان الاخلاق تمثل المكون الاساس في الحياة الاجتماعية التي تؤثر على العلاقات بين الافراد ، كما ان المحاسبين ليسوا فقط اعضاء في المنظمات المهنية ، وانما هم ايضاً اعضاء في المجتمع ، فهذا يعني بان سلوكهم يؤثر ليس فقط على بيئة الاعمال وانما يؤثر على المجتمع ككل ، فالمحاسب قد يبرع في مهاراته في تطويع عرض المعلومات المحاسبية وفقاً لنواياه ورغبات ادارة الشركة ، وبالتالي فان موجة الاخلاق التي تغذي منذ عشرين سنة عالم الاعمال قد ولدت تفكير حول العلاقات الخاصة التي تجمع المحاسبة والاخلاق . ان هذا ان دل على شيء فانما يدل على ان للمحاسبة عدة اوضاع (C. Noel :4) وكما يوضح الشكل التالي :-



1. الوضع التكويني للمحاسبة (ontological status of accounting)

تتصف المحاسبة بتعدد وجهات النظر، فهي تعتبر في نفس الوقت كنظام معلومات ، كنظام قواعدي (معياري) ، وكفن . فالمحاسبة تعتبر قبل كل شيء نظام معلومات يوفر للاطراف المستفيدة المعلومات اللازمة. وبالتالي فان فن (مهارة) المحاسب تتمثل بكل من التسجيل ، المعالجة ، وتفسير المعلومات المالية للشركة . لذلك عرفت المحاسبة كلغة معبرة عن الحياة الاقتصادية للشركة ، فالمحاسبة المالية تمكن الاطراف المستفيدة بقياس ما خلفته الشركة من قيمة ، بينما محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية تساعد المدراء على التخطيط واحكام الرقابة على النشاط واتخاذ القرارات وذلك من خلال توفير المعلومات المستقبلية ، بمعنى آخر المحاسبة المالية تهتم بالماضي بينما محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية تهتم بالمستقبل .

كما ان المحاسبة توصف بانها ايضاً نظام قواعدي ، فهي تفرض تطبيق مجموعة قواعد مشتقة من المبادئ المقبولة المستندة الى القانون التجاري . ولكون القواعد هي التي تضبط سلوك الافراد والمجموعات ، فان التطبيق على سلوكيات الانسان يجعلها كدليل للتصرف والعمل ، ففي هذا الصدد يشير **Jeamnaud** بان القواعد تمثل نماذج تصرف او عمل. وعليه فان القاعدة ترسم مسلك التصرف الذي ينبغي اتباعه ، فهي تؤثر لنا المجال الذي ضمنه ينبغي ان يكون سلوكنا او تصرفنا ، وتحدد لنا الذي يمكن عمله والذي لا يمكن عمله ، فهي اذاً تضمن نوعاً من التناسق الاجتماعي في المجتمع . ومن هنا يمكن القول بان القواعد المحاسبية تشكل قانون محاسبي (C. Noel:5) ، وبالتالي فان التساؤل الذي يثار هنا هو ، ما هي خصوصية القواعد المحاسبية مقارنة بالقواعد القانونية او بالقواعد الفنية ؟

في الحقيقة ان القواعد المحاسبية تتصف بهدفها وبشكلها ، ولكونها تمثل قواعد قانونية فان هدفها يكون توحيد السلوكيات في عالم الاعمال والمال ، فمن هنا نجد بان التوحيد المحاسبي يهدف توحيد (تقنين) نماذج عرض المعلومات المالية في الشركات بقصد تسهيل عملية المقارنة على صعيد المكان والزمان ، فهذه المقارنة يتم تحقيقها من خلال تحديد حريات عرض المعلومات المحاسبية . وعليه فالمحاسبة كنظام قواعدي فهي تهدف الى حماية الاطراف المستفيدة من المعلومات وذلك عن طريق وضع حدود لرغبات ونزوات المحاسبين. لكن اذا كان هدف القانون بشكل عام هو تحقيق العدالة والحفاظ على النظام الاجتماعي ، فان

هدف القواعد المحاسبية هو ضمان بشكل خاص معلومات مالية ذات جودة ، بمعنى معلومات مالية التي تسمح باتخاذ قرارات مناسبة وفعالة من قبل الاطراف المستفيدة . فبهذا المعنى ستحقق القواعد المحاسبية العدالة المثالية والمحافظة على النظام الاقتصادي والمالي من خلال حصول كل الاطراف المستفيدة على نفس المعلومات.

ان القانون المحاسبي يمثل قانون مساعد الذي يخدم القانون الضريبي والقانوني التجاري ، وباتجاه ان يصبح اداة في خدمة نظم الحوكمة والاتصالات المالية . فمن وجهة النظر الشكلية ، ان القانون المحاسبي ينبثق من المنطق القضائي ، وذلك لانه يتصف بخارجية العقوبات حتى وان لم تحتوي القواعد المحاسبية كل النصوص القانونية ، ولان ايضا القانون يمثل المحتوى الضمني للقواعد المحاسبية . لذلك فان قواعد عرض القوائم المالية المتصفا بتوجه تشريعي هي جدا مرهفة امام قواعد القياس والتقويم . في الحقيقة العديد من القواعد قد حددت من قبل منظمات التوحيد المستقلة . فان قواعد IFRS (قواعد الابلاغ المالي الدولية International Financial Reporting Standards) ليست من اصدارات البرلمان الاوربي ، ولكن هي من اصدارات منظمة خاصة مستقلة وهي (مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board) IASB . كما هذه المنظمة ليست ممثلة للشعوب ، وانما هي تمثل مجموعة محددة من المحاسبين القانونيين ، والتي لها استراتيجية اصدار خاصة (P. Walton: 19-24: 2003) ، حيث شعارها توحيد القياس والافصاح المالي عالميا ، وليست لها قوة الالتزام الذاتية ، فتطبق القواعد والضوابط المالية اختيارية وليست له صفة الالتزامية . لكن اذا كانت قواعد IFRS تحدد اطار قانوني الذي يطبق على الشركة وذلك لان بعض الدول تصدر تشريعات تخص المحاسبة كما هو الحال مع التعليمات التي اصدرها البرلمان الاوربي لغرض تحويل هذه القواعد الى قانون محلي .

لكن اذا كانت المحاسبة توصف كنظام معلومات وكنظام قواعد ، فانها يمكن ان توصف ايضا كحقل معرفة الذي فيه الخبرة تعد فن . ضمن هذا المنظور يصف (Mattessich :2003:443-470) المحاسبة بكونها علم تطبيقي (applied science) ، وبالتالي فهي معرفة واقعية (positive know) . فالمحاسب يعرف نماذج تخصيص عملية لحساب معين ، وطرق تقويم موجود ثابت او موجود مالي ، على هذا الاساس فالمحاسبة تفرض امتلاك مجموعة معارف التي تجعل المحاسب القانوني يتفوق على الافراد الاخرين في نطاق عمله والتي تدعم شرعيته.

تقنية ، تتصف المحاسبة بصفتين ، وهما ، امكانية النقل transmission وموضوع خاص (C. Noel:6) . ان قابلية النقل تمكن من تمييز التقنية من الروتين ، فالتقنية بكونها تمثل السيطرة على المعارف ، فانها بذلك تفترض رابطة المحتوى بمعرفة مهارتية (know-how) حيث ان المعرفة المهارتية لا يمكنها ان تقتصر على المعرفة المستمدة من الكتب (bookish) وانما تفترض السيطرة على الامور الاستثنائية ، وعلى هذا الاساس فان التقنية تمثل قدرة التكييف للحظة او للحالة الخاصة ، وان هذا التكييف يفترض ليس التطبيق الآلي للقواعد وانما تكييف هذه القواعد حسب الحالة المعروضة .

اما فيما يتعلق بكون التقنية تتصف ايضا بموضوع خاص ، في الحقيقة ان تعريف الموضوع الخاص بالمحاسبة يكون اكثر حساسية في المعالجة ، اذا توجب على المحاسبة ان تتخذ النشاط الاقتصادي للشركة كموضوع دراسة ، فان تعقد التبادلات المالية وتطور المنتجات المالية المترابطة (الهجينة hybrid) والمكلفة sophisticated تجعل من الصعب تلائم المحاسبة للحقيقة . هذه المشكلات تتجسد بالمناقشات المتعلقة بالاطار التكويني للمحاسبة الذي يغذي البحوث الاكاديمية في الولايات المتحدة (N.B. Macintosh et al :200 : 13-50) . ان محور هذه المناقشات يتركز حول ان بعض العمليات المحاسبية ترجع ليس الى مقبوضات او مدفوعات فعلية ، ولكن هي ترجع ايضا الى مجرد لعبة تسجيل قيود . فمثلاً تلجأ ادارة الشركة احياناً الى الصفة الوهمية لبعض عمليات التحميل المحاسبية لغرض تبرير النتائج المالية السيئة ، ضمن هذا الموضوع نجد ان بنك الرياض قد حقق خلال الربع الاول لعام 2009 صافي ربح بلغ 441 مليون ريال سعودي مقابل 691 مليون ريال سعودي للربع المماثل من العام السابق وذلك بمجرد نقل بعض مخصصات الاستثمارات من قائمة حقوق الملكية الى كشف الدخل ، وكذلك مجموعة شركات VIVEND قد حققت خسارة قدرها 13.6 مليار يورو في سنة 2000 ، فالمصروفات المسجلة هنا (كتخصيصات) ليست الالعبة تسجيل قيود ، حيث لم تدفع مبالغ وبالتالي ليس هناك تأثير على الوضع العملي لمجموعة الشركات . وعليه فهنا يمكن التساؤل حول طبيعة الموضوعات التي يتم تحريفها من قبل المحاسبة . ان المحاسبة يمكن في ضوء ذلك تعريفها كنظام تحريف الصور (order of simulacra) او نظام فوق الحقيقة (hyperreality) وفق وجهة نظر (N.B. Macintosh et al :200 : 13-50) . المفاهيم التي تطوع من قبل المحاسبين والتي لا تستند الى الحقيقة الاقتصادية للشركة هي في عملية تزايد . لذلك فان (Mattessich :2003) يشير الى ضرورة تفسير الحقيقة كطبقات مترابطة التي تعتمد احدها على الآخر بما يشبه رأس البصل (Onion Model of Reality) حيث استخدم هذا النموذج لتوضيح المستويات المختلفة للحقيقة ."

لذا فان (2003: Mattessich) يميز الـ "ultimate reality" - والتي هي اساس لكل المستويات الاخرى - من الـ "realities of higher order" (فيزيائية ، بايولوجية ، اجتماعية) . ان هذا التحليل هو محاولة حقيقية لغرض بناء سبب وجود وشرعية المحاسبة ومن ثم السماح بأثارة سؤال المنهجية والاخلاق . في الواقع ان الفائدة التي تعطي لموضع المنهجية والاخلاق المتعلقة بالمحاسبة تعتمد بشكل واسع على الاطار التكويني الذي نعطيه للموضوعات المحاسبية . هذا ما سيتم تناوله في الفقرات التالية .

2. الوضع المنهجي للمحاسبة (methodological status of accounting)

لكون المحاسبة تستند لنوع من الحقيقة ، فان التساؤل عن الطرق التي تحقق العرض الصادق لهذه الحقيقة يعتبر من الامور الضرورية ، ففي هذا الصدد يعرض كل من (M. Autret & A. Galichon:9: 2003) ثلاثة اسباب رئيسة التي تضع مصداقية العرض المحاسبي في موضع الانتقاد وهي عدم ملائمة نظام المحاسبة الى العالم الاقتصادي الحديث ، ضغوط الاسواق المالية ، وضعف الاستجابة . ان الطرق المستخدمة من قبل المحاسبين ستكون غير فاعلة وذلك بسبب التعقيد في الاعمال المالية المنجزة من قبل الشركات ، حيث ان الدخول في عصر المعلوماتية والاتصالات المالية قد غير وبشكل كبير وظيفة المحاسبة ، وبالتالي فان التقنية المحاسبية قد انتقلت في السنوات الاخيرة من اطار تقنية التقليد الى اطار تقنية التعبير . ان هذا التحول في الاهداف الملقاة على عاتق المحاسبة نتج من تداخل عدد من عوامل التي من بينها يمكن ان نشير الى تطور الاسواق المالية وظهور مفهوم حوكمة الشركات ، وتعقد ولامادية الانشطة الاقتصادية للشركات . فكان لهذا التحول تأثير في تطور طرق تقويم الموجودات والمعتمدة في المحاسبة . ولكن نجد في نفس الوقت ان الدخول في عصر الاتصالات المالية واعتبار المحاسبة كتقنية للتعبير قد ساهم في تشجيع سلوكيات المخالفة والتجاوزات . فقبل التساؤل حول قيمة الاخلاق لهذه السلوكيات والتي اطلق عليها المحاسبة الابداعية او تجميل صورة الدخل او التلاعب بالمعلومات المالية ، يثار تساؤل اولي وهو هل ينبغي توفير مؤشرات التي من شأنها تساعد في تأطير عرض المعلومات المحاسبية ؟ ان الاجابة على هذا التساؤل تستلزم تحديد طريقة والتي تتطلب توفير اطار ودليل لغرض تحقيق هذا المهمة . وهذا الموضوع يقود الى تساؤل آخر وهو ، ما هي الطرق التي ينبغي على المحاسب اتباعها لغرض تقديم العرض الاكثر مصداقية ممكنة للحقيقة ؟ وما هو العرض الجيد ؟

في الواقع ان للعرض وظيفتان أساسيتان ، فالعرض يقدم للعلن موضوع الذي حل محل موضوع آخر ، ومن ثم فان العرض الحالي البديل يسمح بالتعبير عن الموضوع المستبدل ، وضمن هذا السياق فان المحاسبة توفر عرض ، أو صور للشركة التي لا يمكن ان تفهم بدون شكل من الموضوعية ، لذلك كان التخلي ضمن القواعد المحاسبية من الصورة الدقيقة واستبدلت بمبدأ الصورة الصادقة (true and fair) . ولما كان العرض المحاسبي يتم من قبل الفرد فان وجهة النظر التي يمتلكها هذا الفرد ستؤثر على نوع العرض المقدم ، لكن تغير وجهات النظر لا يمكن ان يفهم خارج نوع من الاتفاق ، ان للعرض علاقة طبيعية مع الموضوع الذي تم عرضه . صحيح ان نفس الموضوع يمكن عرضه بشكل مختلف ، لكن ينبغي دائما وجود علاقة دقيقة بين العرض والموضوع ، وبالتالي بين مختلف صور عرض نفس الموضوع . كما تجدر الاشارة الى ان كل فرد يعبر عن العالم تبعاً لوجهة نظره ، لكن يوجد دائماً تناسق تام بين وجهات النظر . ان هذا الامر يفسر جزء من التغير الثقافي للنظم المحاسبية حيث تنبثق القواعد المحاسبية من اختيارات ثقافية واقتصادية واجتماعية لأي مجتمع . ضمن هذا المفهوم فان القواعد المحاسبية لا تخالف النص طالما ان مرونة القواعد تسمح لنوع من التطبيقات المسمى (accounting vagabonage) للتطبيقات المحاسبية والتي تعني بانها يمكن للشركة ان تختار من القواعد من هو الاكثر ملائمة لأحتياجاتها في مجال الاتصالات المالية ، وبالتالي فان الشركة ستحقق نتيجة نشاط تماماً مختلفة .

وفي هذا الصدد نجد انه عندما نشرت لأول مرة شركة Daimler Bez AG حساباتها وفقاً لمعايير US GAAP ، قد اظهرت خسارة بحوالي مليار دولار بنما حققت بعض الارباح بموجب المعايير الالمانية (C. Noel:6) .

ان اعتماد قواعد IFRS والتي تعتبر تطوير لموضوع الشفافية وقابلة المقارنة للمعلومات المالية قد بني هذا الاعتماد على اختيار وجهة نظر وهي انه قد تم ترجيح مصلحة المستثمر على مصالح بقية الاطراف .

ومن جهة اخرى ، يلاحظ بان ادارة الضرائب تستخدم المعلومات المحاسبية كأساس لأعمالها ، فهي تحدد الدخل الخاضع للضريبة لغرض احتساب مقدار الضريبة ، ان هذه الادارة قد ساهمت هي الاخرى بواسطة قوانين الضرائب في تطوير القواعد المحاسبية بشكل دقيق . فقديمًا لم يكن للمحاسبة علاقة مع الضريبة ، حيث كانت تحسب الضرائب بشكل ليس بالاعتماد على المعلومات المحاسبية وانما كانت تحسب بشكل تقديري ، وهكذا استمر الحال الى صدور قوانين الضرائب التي اسست العلاقة بين المحاسبة والضرائب ، فمثلا في العراق كان اول قانون لضريبة الدخل هو رقم 52 في 28 ايار 1927 ، فتبعاً

لصدور قوانين ضريبية الدخل في مختلف بلدان العالم ، قد تم اضافة متطلبات الضريبة الى متطلبات الاعمال التجارية في تطوير المحاسبة . لكن من ستينات القرن الماضي والى يومنا هذا فان العلاقة المتداخلة بين المحاسبة والضريبة تدرجيا قد انعكست ، حيث بواذر الاستقلالية قد ظهرت وذلك بصدور القواعد المحاسبية التي تركز على الصورة الصادقة بكونها الهدف الأساس للمحاسبة ، وبالتالي لم تعد متطلبات الضريبة الهدف الأول للمحاسبة المالية .

وفي ضوء كل ما سبق ، ان طرق العرض المحاسبية تعتمد لذلك وبشكل كبير على الهدف المحدد للمعلومات المحاسبية وعلى وجهة النظر المعتمدة . ولكون المحاسبة كنظام معلومات ، فقد استخدمت من الاطراف المستفيدة لخدمة مصالحها الخاصة . وبالتالي فان نظرية الوكالة قد طرحت بشكل يفسر هذا الاستخدام للمحاسبة من قبل الشركة . فلقد ظهرت هذه النظرية في المحاسبة منذ بدايات الربع الأخير من القرن العشرين (Jensen , M.C. and , W.H. Meckling (1976) , Watts,R.L. and J.L. Zimmerman (1978,1979.1986)) ، وما أدت إليه من تصور وانتشار فكرة تعارض المصالح بين الفئات أو الأطراف المعنية بالشركة ، وبصفة خاصة المساهمين أو الملاك وإدارة الشركة عند انفصال الملكية عن الإدارة ، وإقرار تلك النظرية سعى كل فئة أو طرف لتعظيم منفعة الذاتية ولو على حساب غيره من الأطراف الأخرى ، وما ينشأ عن ذلك من صراع بين أطراف الشركة الواحدة أو الفئات المعنية بها . ان الإدارة تراعي من نشر القوائم المالية ثلاثة قيود ، فالإدارة تحاول ليس فقط نشر الارباح باكثر من نشر الخسائر ، ولكن ايضاً تظهر الارباح التي هي في تطور مقارنة مع السنوات السابقة ، وكذلك نشر النتائج التي ترضي طموحات المحللين الماليين . وعليه لغرض مراعاة هذه القيود المفروضة من قبل الاسواق والسماح للإدارة بتقوية مركزها ومنافعها في الشركة ، فان الإدارة ستوجه سياساتها المحاسبية بهذا الشكل او بذلك من خلال تفضيل استخدام طريقة تقويم المخزون على طريقة اخرى ، وطريقة اندثار على اخرى ، وطريقة معالجة محاسبية على اخرى ، وهكذا .

وفي ضوء كل ذلك ، يتضح أن مشكلة الاختلال الأخلاقي في نظرية الوكالة هي مشكلة فلسفية أخلاقية بالدرجة الأولى ، وترجع إلى سببين هما : اعتماد نظرية الوكالة في المحاسبة على الفلسفة الإيجابية Positivism (الواقعية) ، وضيق مفهوم المنفعة الذاتية في نظرية الوكالة في المحاسبة بتركيزه على المنفعة الذاتية العاجلة فقط . هذا الاستخدام للمحاسبة لغرض تدعيم مركز الإدارة او لغرض خدمة مصالحها الخاصة انه يؤدي الى التساؤل حول الوضع الاخلاقي للمحاسبة .

3 . الوضع الاخلاقي للمحاسبة (Ethical Status of Accounting)

ان الاخلاق تمثل العنصر المهم في الحياة الاجتماعية من حيث انها تنظم وتحكم العلاقات بين الافراد ، كما ان المحاسبين ليسوا فقط اعضاء في المنظمات المهنية ، وانما هم ايضا افراد من المجتمع ، وهذا يعني بان تصرفاتهم وسلوكياتهم لا تؤثر فقط على عالم الاعمال ولكن ايضا على المجتمع ككل الذي ينتمون اليه ، هذا من جهة ، ومن جهة ثانية ان المحاسبة من العلوم الاجتماعية ، واي ظاهرة اجتماعية تعتبر ظاهرة اخلاقية بالدرجة الاولى .وقد وجهت اتهامات للعديد من مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق في العديد من البلدان وخاصة في الولايات المتحدة الامريكية وهي اكثر بلد تقدماً في المجال المحاسبي علمياً ومهنياً ، ومن ثم اهدار الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية والمالية . من هنا يأتي التساؤل حول الوضع الاخلاقي للمحاسبة وحول عمليات التحيز او التلاعب بالمعلومات المحاسبية (accounting manipulation) .. ان التحيز المحاسبي هو موجود دائماً في عالم الاعمال ، اذ ان المحاسبة كنظام قواعدي فانها تفترض تقارب التطبيقات المحاسبية ولكن بنفس الوقت تفتح المجال لمخالفة القواعد . فالشركات لم تحرم من امكانيات تغيير الارقام المحاسبية بما يتفق ورغبات اداراتها من نشر المعلومات المالية (P. Dumontier et all :63-68: 1988) . ففي هذا الصدد يشير (C. Noel : 14) الى وجود ازدواجية وجه القواعد ، فالقاعدة تعني ضبط الذي يمكن المطابقة للمتطلبات الداخلية ، والقاعدة تعني تنميط الذي يؤدي الى ابتكار قواعد جديدة وانتهاك أو خرق (transgression) القواعد الملغاة بواسطة القواعد الحالية لكونها غير ملائمة لمتطلبات وجودها . ان القواعد المحاسبية شأنها شأن كل القواعد الأخرى يمكن انتهاكها وخرقها . ولكن السؤال الذي يطرح نفسه هو ، هل هذا يعني بان كل مخالفة تمثل تجاوز للقواعد المحاسبية ؟ في الواقع لا يمكن اثبات ذلك ، لانه لا يمكن اعتبار كل مخالفة هي انتهاك فهي ليست بالضرورة تعني عملية تزوير طالما ان امكانية تجميل حسابات الشركة هي موجودة دائماً . هذا ما جعل من جهة اخرى بان تصبح ابداعية المحاسب عاملاً فعالاً في نجاح الشركات الكبرى ، وان المحاسب الجيد هو المهني الذي يسيطر بشكل كاف على النظام القواعدي الذي يعتمده ، وان يعرض المعلومات المحاسبية وفق رغبات ادارة الشركة. لذلك ظهرت عدة اجراءات محاسبية مساعدة في هذا المجال وتحت مسميات عديدة منها (window dressing , income smoothing , earnings management , aggressive accounting , account manipulation , creative

(accounting) . وقد اجملت تلك الاستخدامات تحت مصطلح المحاسبة الابداعية ، (B. Diana & P.C. Madalina: 935) . توجد عدة تعريفات للمحاسبة الابداعية ، فمثلا يعرفها جيمسون (M.Jameson) بانها " تشمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم النزاعات ما بين المداخل المتنافسة من اجل عرض نتائج الاحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب وللتحريف او سوء العرض . واصبحت هذه الانشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الابداعية " creative accounting " . اما سميت T. Smith فيقول بانها " لقد شعرنا بان الكثير من النمو في الارباح والتي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي ، ولقد بدأنا في كشف الاساليب الرئيسية الداخلة في ذلك وتقديم امثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الاساليب الابداعية " . اما ناصر K. Naser فيشير الى ان المحاسبة الابداعية هي " عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً الى ما يرغب فيه المعدون لها من خلال استغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة و/ او تجاهل بعضها و/ او جميعها " (O. Amat et al : 1999 : 1) . من هذه التعريفات يمكن القول بان المحاسبة الابداعية هي مجموعة مهارات المحاسبية في عرض الارقام المحاسبية بخلاف حقيقتها الفعلية وذلك لغرض ترجيح فائدة احد الاطراف المستفيدة على حساب بقية الاطراف الاخرى بمعنى تحقيق مصلحة المستثمرين الداخليين والادارة . في الواقع ان المحاسبة الابداعية تختلف عن السياسة المحاسبية ، فهذه الاخيرة تمثل مجموعة الاختيارات المتخذة من قبل الادارة بخصوص المتغيرات المحاسبية وتقود الى صياغة القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى . بينما المحاسبة الابداعية تعني التطبيقات المحاسبية التي تهدف الى التلاعب بالتقنين والتوحيد من اجل عرض صورة الاكثر ملائمة لمركزها وادائها الاقتصادي والمالي (B. Colasse: 1995) ، وبذلك فان المحاسبة الابداعية هي جزء من السياسة المحاسبية . ان تقنيات المحاسبة الابداعية قد لا يمكن كشفها وعندئذ فان الامر يعني عملية انهتاك او مخالفة للنظام القواعدي في النوايا والرغبات وليس في المسجل . لذلك نجد بان الشركات تنشر غالباً المعلومات المالية بشكل محرف لا يسمح للمستثمرين والمحللين الماليين بالحصول على معرفة دقيقة للمركز الحقيقي للشركات .

ان الدخول الى عصر المعلومات والاتصالات المالية قد غير بشكل كبير وظيفة المحاسبة ، فالتقنية المحاسبية قد انتقلت خلال السنوات الاخيرة من وضع تقنية التقليد او المحاكاة (status of imitation technic) الى وضع تقنية التعبير (status of expression technic) ، هذا التحول والانتقال في اهداف المحاسبة نتج من تداخل تأثير عدة عوامل منها ، تطور الاسواق المالية ، ظهور منهج حوكمة الشركات ، التعقيد في الانشطة الاقتصادية للشركة . كل هذا من اجل تحويل طرق تفويم الموجودات ، لكن في نفس الوقت الدخول في عصر الاتصالات المالية وتعريف المحاسبة كاداة للتعبير ساهم في ترجيح سلوكيات المخالفة والتلاعب .

ان المحاسبة ترى الحقيقة الاقتصادية والمالية للشركة من خلال توجهات ومباني منبثقة من اهداف الادارة . هذه الاختيارات تتولد بنفس الوقت من البيئة الثقافية ومن استراتيجية الشركة ، هذه العوامل قد تكون جداً قوية كلما جعل نتيجة نشاط كل شركة مرنة (elastic) على صعيد المكان والزمان (C. Noel: 18) .

لذلك فان مونرو (R. Munro: 18: 1994) يطرح فكرة بان المحاسبة والاخلاق قد اعتبرا الى الحد الآن كحقلين متعارضين أو على ارتياب متبادل :

" Accountancy and ethics appear in a distinct antipathy to each other. The standoff is usually reciprocal. If ethics professors seem too buried in the reverie of armchair exemples to ever consider accounting practice, it is also the case that accounting practitioners see their procedures and reports as lying outside the domain of ethics"

من هنا كيف يمكن تفسير انتقاد المحاسبة من وجهة المدخل الاخلاق ؟

في هذا الصدد يشير نويل (C. Noel : 18) الى انه طالما تم اعتبار المحاسبة من ثلاث وجهات نظر كنظام معلومات ، كنظام قواعدي ، وكفن ، فهي تتضمن اتفاقات محددة اجتماعيا ، كما تعتمد على نظام القيم . فان التطبيق المحاسبي باعتباره تنفيذ لهذه القواعد والقيم ، فانه قابل للتقييم الاخلاقي . لذلك فان الابعاد الاخلاقية للتطبيقات المحاسبية يتم حالياً التأكيد عليها من خلال تفاعل العوامل التالية : سرعة الابتكارات المالية وتحول ملكية الشركات ، ومن ثم تزايد هامش حرية تصرف الشركات بسبب عدم ملائمة النظام المحاسبي لإعادة عرض نشاط الشركة . كما ان سلسلة الابتكارات المالية (financial innovations) قد اربكت العمل اليومي للشركات ، وذلك لانه لا يوجد توافق حول وسائل المعالجة المحاسبية للعديد من الادوات المالية مثل الايرادات المشتقة (derivative products) .

كما ان انعدام الحسم في بعض القواعد المحاسبية ومعايير المراجعة ، ويظهر ذلك بوضوح في اشتمال بعض القواعد المحاسبية على معالجات مسموح بها أو بديلة للمعالجة القياسية ، وكذا المرونة الزائدة في بعض معايير المراجعة . والسبب الرئيسي لهذا الخلل يتمثل في الضغوط المباشرة التي تتعرض لها الهيئات المختصة بوضع هذه القواعد والمعايير نتيجة لما قد تساهم به شركات الأعمال في تمويل ميزانيات تلك الهيئات ، وكذا الضغوط غير المباشرة من خلال بعض المحاسبين والمراجعين المتحيزين لعملائهم ، خاصة في البلدان المتقدمة المؤثرة عالمياً في المجال المحاسبي ، فضلاً على انتشار الفلسفة الواقعية ونظرية الوكالة التي تحبذ حرية الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية ، ومن ثم تعارض الاتجاه نحو الإلزام بقواعد محاسبية محددة ، مما يجعل للقاعدة المحاسبية الواحدة في نفس الوقت أكثر من تطبيق وأكثر من نتيجة .

وغنى عن البيان أن انعدام الحسم في بعض القواعد المحاسبية يتيح الفرصة أمام إدارات الشركات لاختيار السياسات المحاسبية التي تراها محققة لمصالحها الخاصة ولو على حساب حقوق الأطراف الأخرى ذات المصالح في الشركة ، الأمر الذي يؤدي بدوره إلى انخفاض جودة المعلومات المحاسبية ، وتضليل مستخدميها وتدهور ثقتهم في المعلومات المحاسبية والمحاسبين والمراجعين .

وبالتالي فإن التلاعب بالمعلومات المحاسبية يتطور في بيئة مناسبة لعدم ملائمة القواعد لمتطلبات السوق ، وهذا يعني بان تقادم طرق المعالجات المحاسبية يدفع ويغطي بعض السلوكيات المخالفة للأخلاق وتحدث اختلال أخلاقي . وهذا يدعو الى التساؤل حول ماهية دوافع إدارات الشركات وتطبيقات التلاعب المحاسبي ، هذا ما سيتم تناوله في المحور التالي.

ثانياً : دوافع وتطبيقات التلاعب المحاسبي

سبق وأشرنا بان التلاعب المحاسبي يعني تغيير المعلومات المحاسبية باستخدام اساليب ووسائل عديدة لغرض خدمة دوافع ادارة الشركة ، ففي هذا المحور سوف يتم التطرق الى دوافع ادارة الشركة في هذا المجال واهم تطبيقات التلاعب المحاسبي .

ان التلاعب بالمعلومات المحاسبية يمكن ان يستخدم لتحسين صورة القوائم المالية ، او بالعكس لجعلها اقل مخادعة ، كل ذلك يعتمد على الهدف المطلوب، اذ توجد حالات التي عندها يكون من المهم تضخيم الارباح السنوية ، هذه حالة - على سبيل المثال - عندما يراد عمل سمعة جيدة لغرض جذب شريك تجاري . كما يستخدم ايضاً التلاعب المحاسبي عندما يكون من المهم تخفيف وطنة الخسائر، وذلك عندما تشهد الشركة سنة خسائر ، ويكون ذلك من اجل تقديم صورة مقبولة للمجتمع . كما يمكن ان يكون الدافع هو تقليل الارباح لغرض دفع ضرائب اقل .

وفقاً لذلك ، فإن تطبيقات التلاعب المحاسبي التي تستخدم في أغراض عدة وقد صنفت وفقاً لذلك تصنيفات كثيرة ، فمثلاً (F. Bonnet 1995) صنفها حسب الاجراء الى :-

- تطبيقات تخص حساب النتيجة والمباديء المحاسبية
- تطبيقات تخص حساب النتيجة والسياسة المحاسبية
- تطبيقات تخص حساب النتيجة وقرارات الادارة
- تطبيقات تخص الميزانية

اما (H. Stolowy 1995 , 1999) فهو من جانبه قد صنفها الى :

- تطبيقات تؤثر على احتساب النتيجة

- تطبيقات تؤثر على عرض الميزانية

- تطبيقات تخص حالات المعلومات المحاسبية غير كافية او غير موجودة.

وهنا لا بد من الاشارة الى ان هناك العديد من تطبيقات التلاعب المحاسبي والتي يمكن استعراض

اهمها وكما يلي (O. Amat all : 3) :-

1 . تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية ، فعلى سبيل المثال ، يسمح للشركة في عدد من الدول ان تختار بين حذف تكاليف التطوير مثلما تم حدوثها واطفائها حسب عمر المشروع المتعلقة به ، وعليه يمكن للشركة ان تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.

2 . تتضمن بعض المدخلات في الحسابات درجة غير ملائمة من التقدير فيما يتعلق بالحكم او التنبؤ ، ففي بعض الحالات عند تقييم احد الموجودات من اجل احتساب الاندثار فانه عادة تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع لأن يخطيء من ناحية الحذر او التفاؤل في هذا التقييم ، او في بعض الحالات الأخرى يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات ، فعلى سبيل المثال يمكن ان يقوم خبير احصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للرواتب ، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع ان يتلاعب بالقيمة اما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل التقييم او عن طريق اختيار مثن او مقيم معروف باتخاذها اتجاهاً تفاؤلياً او تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب .

- 3 . يمكن ادخال الصفقات الاصطناعية (artificial transactions) اما للتلاعب في مبالغ الميزانية او لتحريك الارباح بين الفترات المحاسبية ، ويتم ذلك عن طريق الدخول في صفقتين او اكثر متصلتين مع طرف ثالث لعرض رغبة في المساعدة، فعلى سبيل المثال ، يتم عمل ترتيبات لبيع احد الموجودات لبنك ما بدلاً من تأجير هذا الموجود لبقيّة عمره الافتراضي ، بحيث يمكن ان يطرح سعر بيع هذا الموجود بموجب (البيع والتأجير المرتد sale and leaseback) اعلى او اقل من قيمة الموجود الحالية لانه يمكن التعويض عن فرق السعر بواسطة التأجير المنخفض او المتزايد .
 - 4 . يمكن توقيت الصفقات الاصلية بشكل يعطي الانطباع المرغوب في الحسابات ، فمثلاً نفترض شركة تملك استثمار بمبلغ مليون دولار وفق الكلفة التاريخية ، الذي يمكن بسهولة ان يباع بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وفق القيمة الحالية . ان ادارة الشركة هي حرة في اختيار في اي سنة تقوم ببيع الاستثمار و من ثم زيادة الارباح في الحسابات .
 - 5 . تفضل الشركات بشكل عام ان تقدم تقريراً عن اتجاه النمو الثابت في الربح بدلاً من من اظهار ارباح غير مستقرة بسلسلة من الارتفاعات والانخفاضات الحادة ، ويتحقق ذلك عن طريق عمل احتياطي كبير غير ضروري من اجل الالتزامات المالية ومقابل الموجودات في السنوات الجيدة حتى يمكن خفض هذا الاحتياطي وبالتالي تحسن الارباح المقررة في السنوات السيئة ، وبالتالي تخفي التذبذبات او الانخفاضات التي قد تصيب الدخل ، الامر الذي قد يدفع المساهمين او المستثمرين الى توجيه اسئلة الى ادارة الشركة بهذا الخصوص .
 - وهنا تبرز خطورة التلاعب المحاسبي في ظل عدم الشفافية وعدم اعطاء صورة صادقة عن حقيقة الشركة لغرض تغيب دور المستثمرين، غير انه ينبغي في حالة اذا كانت الظروف التجارية للعمل غير مستقرة ومتذبذبة فعلياً فان للمستثمرين كل الحق في معرفة ذلك .
 - 6 . يكون من اشكال ادارة الارباح وتجميل صورة الدخل (income smoothing) هو التلاعب بالارباح وذلك من اجل ربطها بالتنبؤات ، حيث تصمم الشركات السياسات المحاسبية من خلال القواعد المحاسبية العادية لتتطابق الارباح المعلنة بالتقرير مع تنبؤات الارباح . فعلى سبيل المثال ، عندما تقوم تلك الشركات ببيع منتجاتها فانه يتم تأجيل اعتراف جزء كبير من الربح المتحقق منها للسنوات القادمة بحجة تغطية تحسين الجودة المحتملة ودعم الزبائن .
 - 7 . تقوم ادارة الشركة باجراء تغيير في السياسات المحاسبية لغرض تجميل صورة الدخل في بعض الحالات وذلك رغبة منها في الهاء المستثمرين . فعلى سبيل المثال قامت شركة K-Mart في الولايات المتحدة الامريكية بتغيير في بعض سياساتها المحاسبية من اجل اظهار ارباح الربع السنوي بما يفوق 30% من قيمته في ظل السياسات المحاسبية السابقة وذلك لئلا يتزامن مع خبر سيء يتمثل في تراجعها كأكبر شركة لبيع التجزئة في الولايات المتحدة من المركز الاول الى الثاني وذلك بغرض الهاء المستثمرين عن الخبر .
 - 8 . يمكن ان يساعد التلاعب المحاسبي اما في الاحتفاظ بسعر السهم او النهوض به سواء عن طريق خفض مستويات الاقراض الواضحة مما يجعل الشركة تبدو وكأنها خاضعة لخطر اقل او عن طريق خلق المظهر الخاص باتجاه الربح مما يساعد الشركة في جمع رأس المال عن طريق اصدار اسهم جديدة وعرض اسهمها الخاصة في اكتتاب تملك للشركة .
- يمكن الاستنتاج من كل ما سبق بان دوافع وتطبيقات التلاعب المحاسبي عديدة وقد لا يكتشف البعض منها ، كما انها في حالة تطور مستمر من حيث النوع ومن حيث النتيجة التأثيرية مع التطور المتسارع لمتغيرات بيئة عالم الأعمال والمال .

ثالثاً : الإبعاد الأخلاقية للمحاسبة

لغرض الاجابة على سؤال ، هل المحاسبة علم ليس له ابعاد اخلاقية ؟ الذي كان وراء هذا البحث. سيتم التركيز هنا على الاختلال الاخلاقي على صعيد كل من الفكر المحاسبي والتطبيقات المحاسبية وسلوكيات المحاسبين عند اعداد المعلومات المحاسبية والمالية .

ان الانتقادات الاخلاقية الموجهة الى المحاسبة والمحاسبين والمتمثلة بعمليات التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية تولدت من العديد من العوامل والتي من بينها تم التطرق اليها فيما تقدم ، فمثلا ، قصور النظام المحاسبي من مواكبة التطورات والابتكارات المالية وادخال مفاهيم العدالة المتحققة من تطوير المساهمة الواسعة (كثرة اعداد حملة الاسهم للشركة الواحدة) . لكن عمليات التلاعب المحاسبي لا تعني بالضرورة ضعف النظام القواعدي ، وانما هي نزوة اخلاقية من قبل الطبيعة الانسانية . فضمن هذه الابعاد الاخلاقية للمحاسبة يمكن تأشير ما يلي : -

1 . يشترك النظام المحاسبي مع نظم القانون في العديد من الابعاد ، حيث ان القيم والافكار المنبثقة من نظم القانون ونظم العدالة تمثل عناصر اجتماعية التي يمكن النظر من وراءها الى وجود قيم اخلاقية اساسية مثل الصدق . وفي هذا الصدد يشير (Lyons 1984) الى القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية ، حيث يعتبر احترام القانون كعنصر اخلاقي هام ، فعلى سبيل المثال ، يمكن ان تعمل الاجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبر عملا جيدا . وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي اما بسبب انها تم صياغتها بشكل سيء او لان آليات تطبيقها غير مناسبة لا تبعث على الاحترام ، ويضيف Lyons بان النظم غير الشرعية بصفتها كقاعدة قانونية (من بينها المحاسبية) اذا فشلت في اكتساب الاحترام من قبل الذين يقومون بالتطبيق فمن المحتمل ان يترتب على ذلك فشل النظام ؛ وعلى هذا الاساس فان التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية يثير المشاكل في النظام المحاسبي ، ان ذلك يدل على افتقار النظام المحاسبي للسلطة اذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية او سياسية لاي هدف من الاهداف . وهذا ما اشر اليه الباحث فيما تقدم من حيث كون القواعد المحاسبية صادرة من منظمات مهنية غير رسمية ، وغير ممثلة في البرلمانات .

2. يوجد اتفاق عام بان السلطة تتضمن المسؤولية وان الظلم ليس سوى استخدام للسلطة ، وقد انتهج العديد من المختصين بعلم الاخلاق افكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص او كل جماعة عبر التاريخ ، وتبعاً لهذا المفهوم للعدالة والمفاهيم الحديثة مثل نظرية راول الشهيرة للعدالة والتي اصدرها عام 1972 ، ان المعدين للمعلومات المحاسبية من ادارة ومحاسبين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم ويرتكبون نوعا من الظلم والمتمثل بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية ، وأيهام الآخرين بعرض معلومات مالية لا تعبر عن الحقيقة الاقتصادية والمالية لشركة ، مما يضلل قرارات الاطراف الاخرى المستفيدة. كما لا يعد مقبولا من وجهة القانونية بان يعتبر العمل ليس الا عملا ، فهذا يفرض فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الاعمال الخاطئة وفكرة الشخصية الجيدة عند التطرق الى الامور الاخلاقية ، حيث يمكن ان يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الابداعية الذي يعتمد على نظرية الوكالة ونظرية المحاسبة الواقعية (الايجابية) .

ضمن هذا السياق ، يعرض (Revsine 1991 : 18) فرضية العرض المالي الخاطى الانتقائي " selective financial misrepresentation " الذي يمكن أن يرى كتقديم لنوع من الدفاع عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، على الأقل في القطاع الخاص ، يسحب ذلك بشدة على ادبيات نظرية الوكالة ونظرية المحاسبة الواقعية. فهو يعتبر المشكلة تكمن في العلاقة بين كل من المدراء وحملة الأسهم وبان كل واحد منهم يحقق منافع من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل . وكذلك يناقش Revsine منافع المدراء في تمكنهم من التلاعب في الدخل بين عدة سنوات لكي يزيدون من مكافاتهم. كما يستفيد حملة الأسهم ايضاً من الحقيقة بأن المدراء يمكن أن يتلاعبوا بالايرادات المعلنة بواسطة تحسين صورة الدخل غير ان هذا قد يخفض حالة عدم الاستقرار الظاهر للايرادات ويزيد من قيمة أسهمهم. وحقيقة هذا الامر يتضمن تلاعبا وخداعا متعمدا بحيث يصبح حملة الاسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعا للتلاعب على غير دراية تبعا لما تنص الافتراضات لنظرية الوكالة على هذا السلوك وكذلك بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة .

ان تحليل Revsine يتضمن ضمنا وجهات النظر التالية :-

- الدور الأساسي للمحاسبة هو آلية تنشيط الاتفاقات بين المدراء ومجموعات الأخرى التي توفر التمويل ،

- تشجع آليات السوق بشكل كفوء فرصة التلاعب المحاسبي وينعكس هذا على قرارات تسعير الاتفاقات.

إن ادبيات أخلاق التلاعب في اختيار السياسة المحاسبية يعاد النظر به في المستوى الكلي " macro " لضبط المحاسبة. هذه الادبيات يمكن ان تطبق بنفس الطريقة في التلاعب في اختيار السياسة المحاسبية في المستوى الجزئي " micro " لإدارة الشركات الفردية ، وان هذا يدخل ضمناً في المحاسبة الابداعية .

عند مقترنة الموقف الذي أخذ من قبل (Ruland 1984) ومقارنته مع تحليل Revsine يلاحظ الاتي : .
(1) يميز Ruland بين وجهة نظر deontological حيث تقدم قواعد أخلاقية التي تطبق على التصرفات الحالية ، ووجهة النظر teleological بان اي تصرف يجب ان يقيم وفق قاعدة قيمة اخلاقية جديرة بالنتيجة. يظهر Revsine لاخذ نظرة teleological عن المحاسبة في القطاع الخاص يسمح للمدراء لإختيار بين البدائل المسموحة لهم ومن خلال ثغرات القواعد المحاسبية لتحقيق اهدافهم المرغوبة ، لكن لاخذ نظرة deontological للمحاسبة في القطاع العام حيث يدعو إلى القواعد الأشد لمنع مثل هذا التلاعب.

(2) يناقش Ruland أيضاً التمييز بين المسؤولية " الإيجابية "، التي تتمثل بواجب تقديم الحسابات الغير متحيزة، والمسؤولية " السلبية " التي تتمثل بمسئولية مدراء الشركة عن حالات الاعمال التي هم يفسلوا في منعها .

لذلك فان قواعد IFRS ينبغي عليها ان تقدم العديد من التفسيرات والايضاحات بخصوص جودة المعلومات المحاسبية والمالية ، لكن من السذاجة ان التفكير بان ادخال القواعد هي وحدها كافية لأستصال تطبيقات المحاسبة الابداعية ونزوات عمليات التزوير والتحريف.

ان المحاسبة تعد الى الوقت الحاضر في حقل مخالف للاخلاق حيث ان الفكر والتطبيق المحاسبي قد اصابهما بعض الامراض التي تساعد الى ارتكاب عمليات التلاعب المحاسبي . وان الفضائح المالية المتكررة في انحاء العالم تؤكد فكرة ان تطبيقات المحاسبة تثير مشاكل اخلاقية . ان الابعاد الاخلاقية للمعرفة تعتمد على كيفية استخدام هذه المعرفة . وبذا تفتح ابواب المناقشات والبحوث حول الاستخدام الاخلاقي للمعلومات المحاسبية والمالية لكي لا نتجه المحاسبة بان تكون فن حجب الحقائق والباسها القناع (Art of Masquer) امام الاطراف المستفيدة .

الاستنتاجات والتوصيات

1. الاستنتاجات

لقد تم التوصل الاستنتاجات التالية :-

1. تتضمن المحاسبة ثلاثة اوضاع وهي الوضع التكويني ، الوضع المنهجي ، والوضع الاخلاقي التي ترتبط بعلاقة جدلية تتجسد ضمناً بالابعاد الاخلاقية.
2. تتضمن القواعد المحاسبية العديد من الثغرات والمتمثلة بحرية الاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية، والتي تفتح وتسهل التلاعب المحاسبي حيث انعدام الحسم في بعض القواعد المحاسبية يترك للمحاسبين حرية الاختيار.
3. يستغل المحاسبون معرفتهم الدقيقة بالقواعد المحاسبية لتنفيذ عمليات التلاعب المحاسبي . وبالتالي فان التلاعب يعود في جانب منه الى الطبيعة البشرية .
4. حالات تطبيقات التلاعب المحاسبي عديدة وقد لا يتم الكشف عن البعض الا بعد حدوث فضائح مالية.
5. يتمثل الاثر الاخلاقي للتلاعب المحاسبي بالاضرار المالية على مستوى الاطراف الاخرى التي لها مصالح بالشركة وعدم المحافظة على مصالح الفئة الواسعة من المساهمين ، وكذلك على مستوى اقتصاد البلد والاقتصاد العالمي.
6. عدم مواكبة المحاسبة للتطورات والابتكارات المتسارعة والمعقدة في مجال الادوات المالية .
7. يوجد اختلال أخلاقي في عرض المعلومات المحاسبية والمالية ومن ثم في الصورة الصادقة له

2. التوصيات

1. دعم الوعي الأخلاقي على مستوى المنظمات المهنية الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق . والتأكيد على الالتزام بالدليل الأخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق .
2. اعتماد مواضيع الأخلاق المهنية للمحاسبة ضمن مناهج الدراسات في اقسام المحاسبة في الجامعات.
3. ضرورة قيام نقابة المحاسبين بزيادة وعي ومعرفة جمهور بشكل عام وبشكل خاص المساهمين بمتطلبات القواعد المحاسبية وذلك من خلال إقامة الندوات والدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني والابعاد الاخلاقية للمحاسبة .
4. ضرورة قيام دواوين الرقابة المالية والجهات المسنولة عن تطبيق القواعد المحاسبية باضفاء الطابع الرسمي على هذه القواعد من خلال استصدار دعم قانوني من الجهات التشريعية في البلد .
5. التاصيل العلمي للوضع الاخلاقي للمحاسبة بما يوازي الوضعين الاخرين للمحاسبة وهما الوضع التكويني والوضع المنهجي ، وذلك بنشر ثقافته وتفعيل دوره في البيئات الاكاديمية وبيئات الاعمال بصفة عامة.
6. فتح المناقشات العلمية بخصوص الابعاد الاخلاقية للمحاسبة على مستوى الفكر والتطبيق ، وكذلك بخصوص مستقبل المعلومات المحاسبية .

المصادر

1. الخشاوي، علي محمد والدسوري ، محسن ناصر - المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها - ديوان المحاسبة في المملكة العربية السعودية - 2008 .
2. الغشي ، ظاهر شاهر - انهيار بعض الشركات العالمية واثرها في بيئة المحاسبة - المجلة العربية للإدارة - المنظمة العربية للإدارة - المجلد 25 ، العدد الثاني 2005 .
3. فالج، دبله و بن عيشي ، بشير - حوكمة الشركات كإداة لضمان صدق المعلومات لمالية والانظمة المحاسبية واثرها على مستوى اداء الاسواق - جامعة محمد خيضر - الجزائر .
4. الممتاز ، احسان بن صالح - اخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها ، انهيار شركو اندرون والدروس المستفادة - الندوة الحادية عشر - جامعة الملك سعود - الرياض - المملكة العربية السعودية - 5-6 ديسمبر 2006 .
5. Amat, Oriol et all – The ethics of creative accounting – Accounting and Business Recherche – Decembre – 1999 .
6. Baker, Mohammad Adam – Ethics and the accounting profession in Malaysia – University Kebangsaan – Malaysia .
7. Breton, Gaetan & Schatt, Alain – Manipulation comptable : les dirigeants et autre parties pregnant – Universite de Quabec – Montreal – Canada .
- 8 . Delesalle , Florence – Realites de la comptabilite creative a la francaise – 1999
- 9 . Diana , Balacia – Is creative accounting a form of manipulation ? University of Oradea.
10. Hanson, Robin et all – Information aggregation and manipulation in an experimental market .
11. Kucuksozen , Ceral et all – Manipulation of financial information : empirical study on Istabul Stock Exchange Firms .
12. Liyanarachchi , Gregory – Ethics in accounting exploring the relevance of a Buddhist Perspective – Accounting Business and the Public Interest – Vol. 7 – No 2 – 2003.
13. Mattessich , Richard – Accounting representation and the onion model of reality – Accounting, Organization and Society – No 28 – 2003.
14. Pekemir , Recep & Gunduey , Ali – Ethics in professional accounting eduction program – The Turkey experience – Istanbul University.
15. The Japan Journal – No accounting for ethics – Japan – Decembre – 2005.

مصادر اخرى

- جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينيين - دليل المحاسب المهني للقواعد الاخلاقية - ترجمة كتاب
(CPA's Guid to professional ethics – by – John Wiloy & Sons , Inc – 2002)
قانون ضريبة الدخل رقم 52 لسنة 1927 - الوقائع العراقية - رقم 551 بتاريخ 1927 / 8 / 6
-
.....
.....