مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية / دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل
اسم الكاتب: م.م. محمد ظافر عبدالخالف الغضنفري
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3525
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 22:21 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة - Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة تنمية الرافدين كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

تـنـمية الرافديـن
العدد ١١٤ المجلد ٣٥ لسنة ٢٠١٣

إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية/دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد/جامعة الموصل

Contributions of Ethical Behavior in the Limiting the Accounting practices of Creative accounting / Exploratory study in the Faculty of Management and Economics University of Mosul

محمد ظافر عبد الخالق الغضنفري
مدرس مساعد–قسم المحاسبة
كلية الادارة والاقتصاد–جامعة الموصل

M. Dhafer A. Al-ghadhanfari
Assistant Lecturer
Department of Accounting
Mdafera@yahoo.com

تأريخ استلام البحث ٢٠١٢/٧/١٥ تأريخ قبول النشر ٢٠١٢/ ٩/٢٧

المستخلص

تحتل قضية الأخلاق بصفة عامة، والسلوك الأخلاقي المحاسبي على وجه الخصوص موقع الصدارة على الساحة العالمية والدولية والعربية، وقد أخذت هذه القضية حيزاً بارزاً في الخطابات السياسية والاقتصادية والاجتماعية العالمية بسبب اختلال توزيع الثروات بين فئات المجتمع المختلفة وتداعيات منظمة التجارة العالمية، والعولمة واستخدام تكنولوجيا المعلومات، وإسهام ذلك كله بشكل كبير في عدم مصداقية العلاقات بين أطراف المجتمعات القائمة على المصالح، لذلك يعترف IFAC، بمسؤوليات مهنة المحاسبة ودورها في تقديم الإرشاد وتحقيق مواصلة تلك الجهود وتحقيق الانسجام، ويؤمن بضرورة تأسيس قواعد دولية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، لتكون قاعدةً لتأسيس المتطلبات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين مع مراعاة لكل الأهداف والمبادئ الأساسية لكل المحاسبين المهنيين سواء كانوا في الخدمة العامة أو في الصناعة أو التجارة أو القطاع الخاص أو التعليم. وقد هدف البحث إلى قياس نسب الاستجابة ودرجة الانسجام لإجابات الأفراد في المنظمة المبحوثة، ومن ثم تحديد علاقة الارتباط والأثر بين متغيري السلوك الأخلاقي المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية، فضلاً عن التعرف على أهمية الأخلاق المحاسبية ودورها الحيوي في الحد من التلاعب بالتقارير المالية وبالقوائم المحاسبية.

الكلمات المفتاحية: *السلوك الأخلاقي المحاسبي، المحاسبة الإبداعية ،الممارسات الإبداعية.*

Abstract

The issue of ethics in general, and the accounting ethical behaviour in particular, occupy the forefront in the global, international, and Arabic arena . This issue has taken a considerable position in the international, political, economical, and social speeches due to unequal distribution of wealth among the various classes of society, the repercussions of the World Trade Organization, globalization, the use of information technology, and the contribution of all these largely to the lack of validity of relations among the parties of society establishing on interests. IFAC recognizes the responsibilities of accounting profession and its role in providing guidance ,achieving progression of these efforts and consistency . It believes in the need to establish international bases of ethical behavior for the professional accountants to be a base of establishing ethical requirements for the professional accountants with taking into consideration all basic objectives and principles for all of the professional accountants whether they are in the public service, industry, commerce, private sector, or education . The research aimed at measuring the response rates, degrees of consistency in the responses of the individuals of the researched organization, and then, defining the correlating relationship and effect between both variables of accounting ethical behavior and the practices of creative accounting in addition to recognize the importance of accounting ethics and their vital role in controlling the manipulation in the financial reports and the accounting lists .

Keywords*: Ethical behavior of accounting, creative accounting, creative practices.*

المقدمة

تزايد الاهتمام في الشركات المساهمة بأخلاقيات المهنة في مجالات إدارة الأعمال، والمحاسبة، والتدقيق، والقاسم المشترك بين هذه المجالات هو الحاجة إلى التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية، إذ إن هناك سلوكاً مثيراً للجدل، وهو ما تتخذه الإدارة من قرارات تتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمنظمة، وذلك عن طريق استغلال المرونة المتاحة في المعالجة المحاسبية، وتوصل البحث إلى جملة من النتائج كان أبرزها : إن للسلوك الأخلاقي المحاسبي ارتباطاً وتأثيراً معنوياً واضحاً في قدرته على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى المنظمة المبحوثة .

منهجية البحث: تم انجاز البحث من خلال المحاور الآتية :

مشكلة البحث

تواجه المنظمات عموماً صعوبة لتميز بين ماهو أخلاقي وغير الأخلاقي، ليس قصورا منهم ولكن نظراً لطبيعة عمل تلك المنظمات المتشعبة والمتجددة من جهة، وباعتبار أن مسائل القيم الأخلاقية ومسؤوليات منظمات الأعمال تصاغ بطرائق مختلفة حول العالم تبعاً للظروف الاجتماعية، التقاليد الروحية، التاريخ السياسي للبلد، السياسة العامة، النظام الاقتصادي، والمعتقدات الدينية. لذلك يتوجب على منظمات الأعمال إيجاد الأرضية المشتركة من المبادئ والأخلاق التي يجب أن تتبناها عند إعداد استراتيجياتها للعمل ضمن نظام مفتوح مع البيئة المحيطة بها، ومن هنا لابد من وضع الإطار العملي لترسيخ تلك الأخلاقيات والتأكد من تنفيذها بشكل مستمر والحد من الانحرافات التي قد تحدث ومعالجتها عليه تسعى الدراسة الحالية إلى تبني مفهوم السلوك الأخلاقي في منظمات الأعمال ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال طرح التساؤلات الآتية؟

- مدى تأثير استخدام قواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي ومفاهيمه ووسائله على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتماد القيم الأخلاقية المناسبة؟
- هل للقيم الأخلاقية المناسبة تأثير على الحد من القيام بالتلاعب من خلال اعتماد السلوك الأخلاقي المحاسبي؟
- هل هنالك صعوبات تقف أمام اعتماد السلوك الأخلاقي المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال اعتماد القيم الأخلاقية السائدة ؟

أهداف البحث

في ضوء التساؤلات السابقة فإن هذا البحث يهدف إلى:

دراسة وتحليل الأسباب والدوافع التي تؤدي إلى ممارسة التلاعب بالسياسات المحاسبية والقوائم المالية.

تقييم مدى استخدام المنهج والسلوك الأخلاقي أداة لوضع قواعد وضوابط قادرة على مواجهة جميع أساليب التلاعب في القوائم المالية للمنظمة.

أهمية البحث

أ- على المستوى العلمي إذ يمثل هذا البحث إضافة نوعية إلى البحوث المحاسبية السابقة، في مجال (المحاسبة الإبداعية) والذي عالج موضوع السلوك الأخلاقي وأثره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

ب- على المستوي العملي ويعد هذا البحث مفيداً لإدارة المنظمات المدعمة بالأجهزة الرقابية المقيدة بالسلوك الأخلاقي، حيث يمدهم بآلاليات والأساليب التي يمكن أن تتبعها الإدارة في الحد من ممارسة التلاعب بالسياسات المحاسبية والقوائم المالية للمنظمات.

فرضية البحث

استناداً إلى التساؤلات التي تم صياغتها لمشكلة البحث المشار إليها يمكن صياغة فرضية البحث وعلى النحو الآتي:((يوجد علاقة ارتباط و علاقة تأثير معنوية بين السلوك الأخلاقي المحاسبي في المنظمات والممارسات الإبداعية التي قد تلجأ إليها تلك المنظمات)).

منهج البحث

اعتمد البحث المنهجين الوصفي والتحليلي في اختبار فرضيته وتم الاعتماد في تغطية الجانب النظري من البحث على المصادر المتاحة والدراسات العربية والأجنبية التي تتعلق بموضوع البحث، فضلاً عن الاعتماد على الشبكة العالمية للمعلومات في تغطية الموضوع، أما الجانب العملي (التطبيقي)، فقد جرى اقتباس عبارات ومقالات من المصادر والأدبيات التي تم اعتمادها في الجانب النظري، وتم صياغتها بشكل فقرات بالاعتماد على استمارة الاستبانة لجمع البيانات الأولية التي تطلبتها طبيعة المشكلة .

أدوات التحليل الإحصائي

تم استخدام عدد من الأساليب الإحصائية في عملية التحليل ومنها معامل الارتباط البسيط والارتباط المتعدد لاختبار علاقات الارتباط بين (السلوك الأخلاقي) والمتغير المعتمد المتعلق (بالممارسات الإبداعية) في المنظمة المبحوثة، فضلا عن تحديد قوة العلاقة بين هذين البعدين، كما تم اعتماد معامل الانحدار المتعدد لقياس التأثير المعنوي لهذين البعدين.

مجتمع البحث وخصائص عينته

تمثل مجتمع البحث في كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل وشملت عينته أعضاء هيئة التدريس في الكلية وعدد من الموظفين فيها للعام الدراسي (٢٠١١-٢٠١٢)، وبلغ حجم العينة المعتمدة في البحث (٣٠) استمارة، وقام الباحث بتوزيع استمارات الاستبانة على عينة البحث وأعطي المستجيبون مدة لاستردادها.

أسلوب جمع البيانات

نظراً لعدم وجود أداة جاهزة تحقق أهداف البحث،فقام الباحث بإعداد أداة خاصة تقيس السلوك الأخلاقي المحاسبي والممارسات الإبداعية باعتماد استمارة الاستبانة والموضحة في الملحق (١)، إذ شملت الاستمارة البعدين الأساسيين، البعد المستقل وما يتفرع عنه من متغيرات والبعد المعتمد وما يتفرع عنه من متغيرات في البحث من خلال الأسئلة المرتبطة بها وروعي في إعدادها الدقة والموضوعية ليتم تفريغ بياناتها على وفق أسلوب (ليكرت الخماسي) .

صدق الاستبانة

عرضت استمارة الاستبانة على عدد من الأساتذة المختصين في حقل المحاسبة في جامعة الموصل / كلية الإدارة والاقتصاد والمدرجة أسماؤهم أدناه، إذ كان لملاحظاتهم وآرائهم الأثر البالغ في صياغة عدد من بنود الاستبانة لتكون واضحة في قياسها لمتغيري البحث وبذلك فإن أداة جمع البيانات قد حققت وعلى أقل تقدير صدق الظاهر والمحتوى:

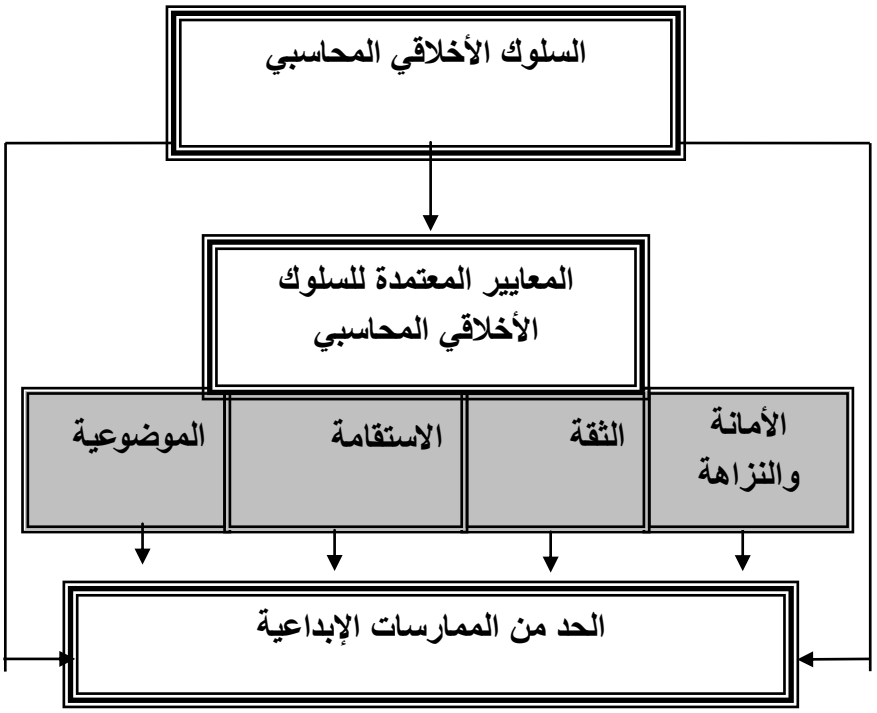
١- الأستاذ الدكتور قاسم محسن الحبيطي- قسم المحاسبة-كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل.
٢- الأستاذ المساعد الدكتورة فيحاء عبد الخالق البكوع- قسم المحاسبة- كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل.
٣- الأستاذ المساعد منهل مجيد أحمد/ قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل.
٤- المدرس الدكتور إبراهيم أحمد/ قسم المحاسبة / كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل.

ثبات الأداة

تم حساب ثبات الاستبانة من خلال معادلة (كرونباخ ألفا) وبلغ معامل الثبات لمتغيري البحث (٩١%).

أنموذج الدراسة

الشكل الآتي يبين المتغير المستقل والمتغير المعتمد الخاص بالبحث :



الشكل ١
الأنموذج الافتراضي

المصدر: من اعداد الباحث

حدود البحث

تمثلت حدود البحث الموضوعية في تسليط الضوء على السلوك الأخلاقي المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المنظمة قيد البحث،في حين تمثلت الحدود البشرية بأعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة والمحاسبين والمدققين في الكلية الذين تم توزيع استمارات الاستبانة عليهم والتي بلغت (٣٠) استمارة، وشملت التدريسيين من ذوي المراتب العلمية العليا والكوادر المحاسبية في الكلية.

الإطار النظري للبحث

المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي

سنتناول في هذا المبحث مفهوم السلوك الأخلاقي في الفكر المحاسبي من خلال توضيح المقصود بمفهوم الأخلاقيات وكذلك الإشارة إلى معايير السلوك الأخلاقي التي يتوجب الالتزام بها، فضلاً عن التعرض لمداخل قياس مستوى السلوك الأخلاقي، كما تم الإشارة إلى دور الحوكمة والإجراءات المتبعة فيها بوصفها منهجاً أخلاقياً يمكن الاستعانة والاسترشاد بها.

يقع على عاتق جميع العاملين في مجال الإدارة و المحاسبة مسؤولية أخلاقية، فعلى الرغم من عدم تعرضهم و تحملهم لمسؤولية مباشرة تجاه المجتمع الذي يعملون فيه إلا أنه نقع عليهم مسؤولية أخلاقية مهنية تتمثل فيما هو أخلاقي بغض النظر إن كان ينسجم مع معايير الأعمال أم لا.(Eskew & Jensen, 1996 , 43)

أولاً- مفهوم السلوك الأخلاقي في الفكر المحاسبي

قبل الولوج في ماهية السلوك الأخلاقي لابد من التعرف على مفهوم الأخلاقيات، حيث تحدد الأخلاقيات بحسب قانون Lang man بأنها دراسة طبيعة المبادئ الخلقية والأحكام وأساسها، وكذلك مجموعة المبادئ والقيم، فضلاً عن استقامة التصرفات والأحكام وأخلاقياتها (العنزي والساعدي ،٢٠٠٠،١٠٢).

كما عرفها قانون وبستر بأنها:- مقاييس التصرف أو السلوك الخلقي (الاونكتاد،٢٠٠١،١٩٤)

ويعرفها نجم بأنها :- مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خطأ فهي إذن تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك (نجم، ٢٠٠٢، ١٩) .

أما أخلاقيات الأعمال فهي: الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شي ما، وتوضح ما هو مقبول أو صحيح وما هو مرفوض أو خاطئ نسبياً في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تؤدي فيه الثقافات التنظيمية والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دورا أساسيا في تحديده (المعاضيدي ، ٢٠٠٥، ٦).

أما أخلاقيات المهنة فهي:-مجموعة قواعد وأعراف متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الممارس سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام إذ تكون مراعاتها لأعضاء المهنة الواحدة ،الأول يوفر حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجمهور (الهواش، ٢٠٠٥، ١٩٢).

ويعتمد المدخل الأخلاقي المحاسبي على وجود القيم الأخلاقية (values Ethical)، التي تعد هادفة بحد ذاتها كما إنه لايمكن إثبات عدم صحتها كما يصعب رفضها كقيمة اجتماعية.

أما (Leung)، فيقول حول الأخلاق المحاسبية إن المحاسبة بحد ذاتها هي نظام يتكون من مجموعة من المبادئ تطبق بصدق لإظهار المركز المالي ونتائج الأعمال المالية وتدفق الأموال للشركات وهي تبغي من وراء ذلك الالتزام بالمبادئ الأخلاقية في تحقيق الوضوح والعدالة والانسجام لتحقيق العدالة فضلا عن الدقة في الإبلاغ عن المعلومات والبيانات. (Leung ,1995,28)

وعليه فإن الهدف الأساسي هو إعطاء صورة حقيقية عن المركز المالي للشركة والمساعدة في اتخاذ القرارات الرشيدة، ومن أجل ذلك تتصف المعلومات الواردة في القوائم المالية بصفات خاصة كالملاءمة، التوقيت الجيد، القيمة التنبؤية، والقدرة على التحقق من صحة القرارات المتخذة والموثوقية وصدق البيانات والاتساق في تطبيقها .

وبذلك فان التشويه والمخالفة من قبل القائمين على إعداد القوائم المالية لتلك المفاهيم وتحريف البيانات، قد يؤدي إلى فقدان المعلومات لخصائصها النوعية وتصبح غير مفيدة ومضللة لكل الأطراف المعنية باتخاذ القرار،وقد عرض (Revsine) مسألة تشويه الحقائق المالية والتي ينظر إليها على أنها تقدم دفاعاً لممارسة (المحاسبة الوضعية) معتمدة بذلك على النظرية المحاسبة، وهو ينظر لهذه المسألة من حيث علاقتها بالإدارة والمساهمين، ويحلل بأن كل من هذين الطرفين يتمكن من الحصول على المنافع من المعايير المحاسبية والتي تعطي الإدارة حرية العمل لتوقيت الإعلام عن الدخل، وناقش أيضاً المنافع بالنسبة للإدارة من خلال كونها قادرة على التلاعب بالدخل بين السنوات، ويتم ذلك من خلال تعظيم حقهم في المكافآت (Revsine ,1991, 17).

وفي دراسة (Ruland)، فقد ميز بين وجهة نظر علم الأخلاق ومدى إمكانية تطبيق الأحكام الأخلاقية إذ إن أي عمل يجب أن يقاس على أساس القيمة الأخلاقية للنتائج، وناقش مسألة التمييز بين "المسؤولية الإيجابية " من أجل عرض حسابات صحيحة وغير متحيزة، وبين "المسؤولية السلبية" إذ يمكن أن تكون الإدارة هي المسؤولة عن جميع الأوضاع التي فشلوا في منع حدوثها، وقد أعطى الأولوية الايجابية للوصول إلى الحسابات المالية غير المتحيزة (Ruland ,1992 , 224).

وبما أن المحاسبين كانوا أكثر انتقاداً لسوء استخدام القواعد والأحكام المحاسبية مقارنة مع التلاعب بالعمليات، ولتغيير وجهة النظر هذه فقد لوحظ وجود تفسيرين محتملين عن مواقف المحاسبين وعلى النحو الآتي (Fischer & Rosenzweig, 1995, 14):

١- يمكن تبني المحاسبين الأسلوب المبني على أساس القواعد والأحكام المحاسبية بالنسبة للأخلاق بدلاً من التأثير على مستخدمي الحسابات .

٢- يمكن أن يرى المحاسبون مسألة سوء استخدام الأحكام والقواعد المحاسبية بأنها مسألة واقعة ضمن حقلهم التخصصي، وبالتالي يتطلب الأمر اجتهادهم الأخلاقي، في حين يقع التلاعب في العمليات ضمن حقل وسيطرة الإدارة وبالتالي لا تكون عرضة للمجموعة الأخلاقية نفسها .

ومن منظور المحاسبة الأخلاقية، فإن التلاعبات المالية المحاسبية تعد مكروهة ومحرمة أخلاقيا، فهي ليست عادلة للمستخدمين، وتتضمن ممارسات غير عادلة للسلطة، وعليه قد تكون سلوكية تمهيد الدخل ضمن السلوكيات المكروهة أخلاقياً لما فيها من مخالفات أخلاقية ينتهجها المحاسبون في مهنتهم والتي يرى البعض أنه لابد من التصدي لها باعتبار أن قرارات العمل معفاة من الاعتبارات الأخلاقية وكما أوضح (Solomon) " لا

يمكننا أن نقبل مرة أخرى الفكرة الأخلاقية بأن "العمل ليس إلا عملا" (Solomon,1993,241).

وعليه ومن خلال المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي يتضح بأن هناك (أخلاقيات تحكم المهنة) وإن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، الأمر الذي سيسهم بالتالي وينعكس بشكل مباشر على الحد من ممارسات تمهيد أو تجميل الدخل أو ما يطلق عليها أحيانا (المحاسبة الإبداعية) (الخشاوي والدوسري، ٢٠٠٨، ٢١).

ثانياً- معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي

يتركز الاهتمام عادة على المعايير والقواعد المهنية المحاسبية، نظرا لكونها حجر الزاوية للاعتماد الكلي عليها في التقارير المالية الناتجة من تطبيقها في تجهيز المعلومات والبيانات لجميع الأطراف في المنظمات والمادة الأولية لصنع القرارات، وقد أصدرت العديد من المنظمات والهيئات العالمية قواعد لآداب السلوك المهني لمهنة المحاسبة ومن هذه الجهات، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، ومعهد المحاسبين الإداريين (IMA)، وفي العراق نقابة المحاسبين والمدققين،وإن معايير المحاسبة الدولية التي أصدرتها هذه المنظمات حققت بعض الجوانب الأساسية كتوحيد النظم المحاسبية في العالم من خلال الممارسين لهذه المهنة، مفاهيمها، فرضياتها، مبادئها، والتوضيحات والإجراءات التي تصدرها هذه المنظمات المهنية، فضلاً عن تطور ثقافة المحاسبين بإجراء أبحاث لتطوير قواعد المهنة ونشر الثقافة المهنية في كافة أرجاء العالم وخلق معايير أخلاقية أكثر توازناً. وإن القواعد التي وضعت لتنظيم سلوك المحاسبين والمدققين تهدف إلى الارتقاء بمهنة المحاسبة وتدعيم الثقة في نفوس المعنيين بخدمات هذه المهنة، كما تهدف إلى تنمية الوعي الأخلاقي لدى المحاسبين لتحقيق الدقة والموثوقية في المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، مما يعزز من العدالة والثقة في التقارير المالية، ومن ثم تعزيز الثقة بين الإدارة والأطراف الأخرى المرتبطة بالمنظمة.

ولقد أكدت العديد من الدراسات (Jamal & Maier & Sunder, 2005, 65) (Kitchen,1954,122) على وجود العديد من المعايير الأخلاقية للمهنة تطبق لقياس أداء المحاسبين الإداريين والمدراء الماليين لمهامهم الوظيفية وإنها تتراوح بين الكفاءة Competence، الثقة Confidentiality، الاستقامة Integrity، الموضوعية Objectivity، وحل الصراع بين أخلاقية المهنة والمصالح المتضاربة في المنظمة Resolution of Ethical Conflict، وكذلك أكدوا بأن هذه المعايير قد تستخدم جميعها في آن واحد في المنظمة أو بعضها بحسب نوع النشاط، مادامت تبغي تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة للأطراف المختلفة، وتمثل معايير السلوك المهني ،القيم الأخلاقية العامة المطلوبة لمهنة المحاسبة وربطها بالتزامات ومسؤوليات الأعضاء نحو عملائهم وزملائهم والجمهور عامة وهذه المعايير هي (Anderson & Ellyson, 1986,102):

أ- الأمانة والنزاهة: بصفتها قيماً أخلاقية أساسية يتميز بها العضو، ويستمد الجمهور ثقته من اتصاف العضو بها، وترتبط الأمانة والنزاهة بالتجرد من الانحياز للمصلحة الشخصية وأن يكون العضو محل ثقة الزبون ويحفظ أسراره.

ب- الموضوعية والاستقلال: ويعني بها التحرر من أية مؤثرات غير مهنية في أداء المحاسب لعمله ومراعاة توازن المصالح ولا يحيد عن الحق وأن يكون صادقا.

ت- العناية والثقة: وترتبط بتحسين العمل وإتقانه وما يتطلبه من الاستمرار في تنمية كفاءته المهنية وأداء العمل على الوجه الأكمل، أي ترتبط بقيمة "إتقان العمل وكيفية تجويده"

ث-الاستقامة: وهى تمثل الإرشادات التفصيلية التي يجب أن يسير عليها المحاسب في عمله حتى يكون ملتزما بالمعايير الأخلاقية العامة، ومنها ما يأتي (IFAC,1989,149-158):

- عدم تشويه أو تحريف الحقائق أو التلاعب بها وعدم التأثر بالآخرين أو البعد عن الحق عند إصدار قراراته، وترتبط هذه القاعدة بمعيار الأمانة والنزاهة والموضوعية.
- بذل العناية الواجبة عن طريق التخطيط والإشراف والحصول على البيانات الكافية والملائمة، وترتبط هذه القاعدة بمعيار العناية الواجبة.
- أن يتم التأكد من إتباع المبادئ المحاسبية الموضوعة في صورة معايير معتمدة في التطبيق المحاسبي.
- حفظ أسرار الزبائن وعدم إفشائها، ويرتبط ذلك بمعيار النزاهة والأمانة.
- أن لا يسلك في تحديد أتعابه أساليب تؤثر على استقلاله، مثل الأتعاب المشروطة أو المحتملة.
- مراعاة كرامة المهنة، فيحظر على العضو القيام بأي عمل يسيء لسمعة المهنة.

نستنتج من خلال ما تقدم إن قواعد السلوك الأخلاقي هي مجموعة من المبادئ والقواعد التي يتوجب على الأفراد العاملين في أي مهنة كانت إتباعها والعمل بها من أجل المحافظة على شرف تلك المهنة ورفع مستواها، ويجب الاهتمام بأخلاقيات المهنة لأنها تُعدَّ أمراً ضرورياً لها، لما للممارسات غير الأخلاقية من قبل بعض الأفراد العاملين من تأثير سيء على تلك المهنة والممارسات السلوكية الخاطئة وعدم التمسك بقواعد السلوك الخاص بالمهنة، وأيضا إفشاء المعلومات السرية المتعلقة بالمهنة. هذا وتعد قواعد السلوك الأخلاقي أكثر أهمية وضرورة لمن يعمل في مهنة المحاسبة، وذلك بسبب الخطورة التي تتسم بها المهنة في توفيرها للمعلومات المحاسبية التي تعتمد عليها جهات عديدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.

ثالثاً- مداخل قياس مستوى السلوك الأخلاقي المحاسبي

تناولت العديد من البحوث والدراسات دور السلوك الأخلاقي في الحد من التلاعب في السياسات المحاسبية من خلال عرض مداخل خاصة يمكن من خلالها قياس مستوى الفكر الأخلاقي المحاسبي وكما يأتي (الديسطي،٢٠٠١، ٣٩):

١- **مدخل اختيار تعريف العناصر :-** يعتمد هذا المدخل على نظرية الفكر الأخلاقي التي قسمت الزمن على ثلاثة مستويات متتالية وهي المستوى الابتدائي، المستوى العادي، والمستوى فوق العادي، وفي ضوء هذا المدخل يمكن قياس مستوى الفكر الأخلاقي للفرد من خلال تقسيم المستويات الثلاثة الآتية على ست مراحل وعلى النحو الآتي:-

- **المستوى الأولي (الابتدائي)**: ويشير هذا المستوى إلى أثر اختيار الفرد لتصرف معين من دون النظر إلى التوقعات السائدة في المجتمع، ويقسم هذا المستوى على مرحلتين أساسيتين وهما: العمل على تجنب العقاب وتحليل التكلفة / العائد على مستوى الفرد.
- **المستوى الاعتيادي (العادي):** وطبقا لهذا المستوى يهتم الفرد بالقوانين والتوقعات في المجتمع وكذلك العلاقة بينه وبين الآخرين حال قيامه بتصرف أو فعل معين ويقسم هذا المستوى على مرحلتين أساسيتين، وهما التعامل على أساس تحقيق التوافق مع الآخرين والتعامل طبقا للقواعد والقوانين السائدة في المجتمع لتحقيق التوافق مع المجتمع ككل.
- **المستوى فوق العادي (الأهم):** وطبقا لهذا المستوى ينظر الفرد إلى المجتمع على أنه العامل الأهم بالنسبة له ويقسم هذا المستوى على مرحلتين أساسيتين وهما التركيز على

مدى عدالة القوانين وخطوات إعدادها والتركيز على مدى عدالة القوانين والقواعد في ضوء المبادئ العامة للعدالة .

٢– مدخل القياس متعدد الأبعاد (العناصر): وهو مدخل آخر لقياس مستوى الفكر الأخلاقي المحاسبي الذي اقترحته بعض الدراسات: (الديسطي،٢٠٠١، ٤٠) & (Robin Reideribach, 1990) ويطلق عليه القياس متعدد الأبعاد، حيث يقوم هذا المدخل على استخدام الفرد لأكثر من بعد منطقي للتوصل إلى الحكم الأخلاقي، وتتمثل تلك الأبعاد بالآتي:

- بعد العدالة الأخلاقية:حيث يمثل هذا البعد العدالة الأخلاقية، لأنه يعمل على تقدير الموقف الأخلاقي للفرد في ضوء مجموعة من العناصر تضم العدالة أو عدم العدالة، الصحة أو عدم الصحة، اتسام أو عدم اتسام الموقف بالأخلاقية .
- بعد تقبل المجتمع للموقف الأخلاقي: يرتبط هذا البعد بعادات المجتمع والأبعاد الثقافية، وتختلف أهمية هذا البعد باختلاف طبيعة المشكلة الأخلاقية، ويتم تقييم الموقف الأخلاقي في ضوء العناصر الآتية: اتفاق أو عدم اتفاق الموقف مع عادات المجتمع، وتقبل أو عدم تقبل الموقف من الوجهة الحضارية للمجتمع .
- بعد الالتزامات التعاقدية: تختلف أهمية هذا البعد باختلاف طبيعة المشكلة الأخلاقية، ويتم تقييم الموقف الأخلاقي بناء على الالتزامات الخاصة في ضوء العناصر الآتية: انتهاك أو عدم انتهاك الموقف لتعهدات متعارف عليها، وانتهاك أو عدم انتهاك الموقف لعقود موثقة.

ولابد من الإشارة هنا إلى أن كل مدخل من المداخل المذكورة في سياق البحث لها مزايا وانتقادات، إلا أن العديد من الدراسات مثل دراسات كل من (Louwers,1997) (Cohen, 2001) أجمعت على أن هذين المدخلين هما مدخلان متكاملان يكمل كل منهما الآخر، ويمكن الاعتماد عليهما في تحديد مستوى الفكر الأخلاقي للفرد داخل المنظمات، ويمكن العمل بهما في المجال المحاسبي .

وعليه فإن (المحاسبة الإبداعية) لا تعد عملاً أخلاقياً إلا إذا تحققت النقاط الآتية (نجم،٢٠٠٥، ٢٨):

١- أن يكون لدى المنظمات قدرة على تجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية ولم تقم بذلك.
٢- أن يكون لدى المنظمات إمكانية محتملة لتجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية ولم تقم بذلك.
٣- أن يكون بإمكان المنظمات تخفيض التقلبات المحتملة ولم تبذل الجهد المطلوب اللازم.
٤- أن يكون لدى المنظمات فرصة لتجنب وتخفيض التقلبات ولم تقم بذلك .
٥- أن تتجنب المنظمات ممارسات المحاسبة الإبداعية في دولة ما ولا تتجنبه في دولة أخرى لوجود أو عدم وجود لوائح وقوانين تعاقب على ذلك.
٦- ألا تسعى المنظمات إلى وضع إستراتيجية واضحة للمواجهة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الرغم من إدراكها بإمكانيات تحقيق ذلك، إلا أنها لا تريد أن تكون هي القائد في هذا المجال، أو لأنها تدرك أن أرباحها قد تتأثر سلبياً بذلك .

ويتضح من النقاط المذكورة آنفاً،إن أية حالة من هذه الحالات تكشف عن المسؤولية الأخلاقية للمنظمات عند قياس الدخل المحاسبي؛ لأن ما هو أخلاقي هو تجنب التلاعب في القوائم المالية وتمهيد الدخل إلى الحدود التي تتجاوز حدود القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

المحاسبة الإبداعية ودوافع قيام المنظمة بالتلاعب في السياسات المحاسبية والقوائم المالية

تعد القواعد المحاسبية الأساس الذي تعتمد عليها لإدارة عند القياس والتقييم لأغراض إعداد القوائم المالية، وتتسم هذه القواعد بالتعدد، حيث يكون أمام إدارة المنشأة أكثر من أسلوب لمعالجة البند نفسه في ظل حرية محاسبية لإدارة المنشأة في عملية الاختيار، يحكمها في ذلك المبادئ والمعايير المحاسبية من ناحية، ومجموعة الأهداف المنشودة من ناحية أخرى.ومن خلال ذلك يمكن الولوج إلى المفاهيم المحاسبية المعتمدة في ظل تلك الحرية المحاسبية بصرف النظر عن مقيداتها .

أولاً- ماهية المحاسبة الإبداعية وادواتها

تعد المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) أو المحاسبة الاحتيالية كما يطلق عليه البعض حدثاً من مواليد الثمانينات، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، إذ كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح ومن أي نوع آخر، وقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب،فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وفيما يأتي سنعرض العديد من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، مع عرض تعريف شامل ومختصر للمحاسبة الإبداعية يعتقد أنه يفي بالمطلوب.

فقد قدم (Jameson) وجهة نظره كمحاسب متمرس إذ أشار إلى أن عملية المحاسبة تتعامل مع كثير من الأمور والأحكام لحل المنازعات بين المناهج المتنافسة لعرض نتائج الأحداث والمعاملات المالية... وهذه المرونة تتيح الفرص للتلاعب والخداع وتشويه الحقائق. هذه الأنشطة – والتي تمارسها عناصر أقل تدقيقاً بمهنة المحاسبة أصبحت تعرف باسم "المحاسبة الإبداعية" (Jameson, 1988،8 -7).

غير أن (Naser) يقدم مفهومه عن المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أكاديمية فقد عرض التعريف الآتي "إن المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدُّون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/ أو تجاهل بعضها أو / وجميعها". (Naser,1992,4).

ويستخدم (Amat) اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلاً من اصطلاح المحاسبة الإبداعية، إذ يصفها بأنها "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يُفَضِل مُعِد هذه الكشوفات أن يُبلغ عنه. وهي أيضا عملية تمنح خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة بدلاً من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية (Amat , 2001, 3).

ويقدم (Breton & Taffler) مفهومهما عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن "وصف شامل وعام لعملية ممارسات التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية" (Breton & Taffler, 1992, 98).

ويضيف (Bamboo web Dictionary) أن نتائج تلك الممارسات تكون معقدة ومتعبة ومثيرة في التقارير المالية ولهذا الأمر فقد سميت بالإبداع (Creative) وبعض الأحيان تطلق مصطلحات: ابتداع، ابتكار (Innovative) أو مغامر (Aggressive)، ويضيف أن هذه

المحاسبة الإبداعية استخدمت بجدية أكبر بقصد تحريف الدخل الحقيقي وممتلكات شركات الأعمال. www.infotechaccountants.com. .

ويرى أحد الباحثين أن المحاسبة الإبداعية هي "منهجية تستمد من المحاسبة المتعارف عليها فكرها وأساليبها وأدواتها، وهي تعمل بشكل ابتكاري في تقديم حلول ومعالجات محاسبية لمشاكل قائمة أو محتملة من أجل إكساب القوائم المالية بما يحتوي من قيم، صورة قد تغاير الحقيقة أو الواقع ولكن لأهداف قد تكون مشروعة أو غير مشروعة وفقا لنوايا من يقوم باستخدامها (البارودي، ٢٠٠٢، ٩٢-٩٣).

في ضوء قِراءة ما جاء آنفاً من قبل الباحثين والكتاب يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة بعلم الإدارة أو من دون علمها.

ثانياً- الممارسات المعتمدة في المحاسبة الإبداعية

وهنا لابد من الإشارة إلى أن هنالك العديد من الممارسات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية، إلا أننا آثرنا استعراض أهم تلك الممارسات التي تقوم الإدارة باعتمادها عن طريق اختيار القواعد المحاسبية التي تحقق إستراتيجية الإدارة وهي كالآتي (IFAC 1989,149 -148),

- محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية الحالية متدنية، وتتوقع الإدارة زيادتها في الفترة التالية.
- محاولة تخفيض الربح إذا كانت الأرباح الحقيقة الحالية مرتفعة، وتتوقع الإدارة انخفاضها في الفترة القادمة .
- محاولة زيادة الربح إذا كانت الأرباح الحقيقة متدنية، وتتوقع الإدارة أن تظل كذلك في الفترة القادمة، ولكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة إلى نقل الربح من الفترة التالية إلى الفترة الحالية.
- محاولة تخفيض الربح إذا كانت الأرباح الحقيقية مرتفعة وتتوقع الإدارة أن تظل كذلك في الفترة التالية ولكن هناك دوافع قوية تدفع الإدارة أن ينقل الربح من الفترة الحالية إلى الفترات التالية .
- محاولة الإدارة تخفيض الربح في الوقت الذي يكون فيه الربح فعلا منخفض بدرجة ما وهناك توقعات لدى الإدارة تشير إلى ارتفاع الربح مستقبلا .
- محاولة الإدارة زيادة الربحية في الفترة الحالية في الوقت الذي يكون فيه الربح فعلا مرتفع وهناك توقعات لدى الإدارة بانخفاض الربح في الفترة التالية .

أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من الجهات التشريعية والمهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية وأصدرت العديد من القرارات والقوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية والتي كان منها تقرير (Cadbury ,1992 ,67) في بريطانيا، وصدر قانون (Sarbane-Oxly,2002) في الولايات المتحدة الأمريكية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات .

وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلتي تمهيد الدخل، وإدارة الأرباح، فيما يعرف " بالمنظور الإعلامي" مرجعين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب لتوفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في

مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوباً فيه لمواجهة أفعال المنافسين في الاتجاه نفسه، وقد تؤدي إدارة الربحية إلى توصيل معلومات داخلية لحملة الأسهم، ومن ثم التخلص وبشكل كبير من مشكلة عدم تماثل المعلومات، أيضاً من خلال إدارة الربحية يمكن توفير معلومات ملائمة حيث تكون هناك فرصة أمام الإدارة لاختيار البدائل المحاسبية التي تقود إلى توفير معلومات مفيدة للمستثمرين بدلاً من التركيز على بديل واحد.

دور السلوك الأخلاقي في الحد من استراتيجيات التلاعب بالسياسات المحاسبية

تعد الالتزامات الأخلاقية أحد أهم الركائز الأساسية التي يجب توافرها في كافة المهن بوجه عام، وعلى وجه الخصوص في المهن التي تعتمد على استخدام الحكم الشخصي ومنها مهنة المحاسبة، فضلاً عما تقدم يرى الباحث أن التطورات العالمية في مجال تكنولوجيا الاتصال إحدى مسببات العولمة والدعوة إلى تطبيق آليات التحكم المؤسسي (الحكم الرشيد أو الصالح) وما نتج عنها من تداعيات تتعلق بالغش والاحتيال والإفلاس والفساد... وغير ذلك من المسميات التي يتعايش العالم معها الآن تدعوا إلى أهمية إجراء المزيد من الدراسات للتعرف على أوجه القصور في الالتزامات الأخلاقية لممارسي مهنة المحاسبة، وقد أشار إلى ذلك عدد كبير من الباحثين في مجال المحاسبة وحثوا على القيام بالآتي[*]:

١. تعديل برامج التعليم لرفع مستوى الالتزامات الأخلاقية لدى طلاب المحاسبة.
٢. تطوير برامج التدريب للمحاسبين لتحسين الحفاظ على الالتزامات الأخلاقية في الممارسة.
٣. تعديل ميثاق السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة.

ويرى Loeb أن المجتمع الأكاديمي المحاسبي يحتاج إلى الاعتراف بالأخلاق المحاسبية كمجال منطقي للتعليم والدراسة، وذلك إذا كان تعليم الأخلاق المحاسبية يؤدي إلى منهج مستمر وبطريقة أكثر تركيزا وليس كمرحلة عابرة (Loeb, 1988,343).

كما أوصى التقرير الصادر عن لجنة Tread way عام ١٩٨٧ بأن تتضمن جميع مقررات إدارة الأعمال والمحاسبة دراسات أخلاقية، كما أوصى كل من Ruland and Lindblom أنهما يأملان دراسة القضايا الأخلاقية التي يواجهها المحاسبون بالتحليل والتفسير، كما عبرا عن وجهة نظرهما بأن مهنة المحاسبة والمجتمع ككل يمكن أن يستفيدا من البحوث في مجال الأخلاق لما لها من أهمية للمحاسبة (Ruland and Lindblom, 1992 ,54).

وبناء على ما تقدم يرى الباحث أن أهمية الالتزامات الأخلاقية في مهنة المحاسبة تعود إلى الأسباب الآتية:

أولاً: إن ما يميز مهنة ما هو أن تقبل مسؤولياتها أمام أفراد المجتمع وجمهور مهنة المحاسبة هم الزبائن والمقرضون والحكومات وأصحاب العمل والمستخدمون والمستثمرون ومجتمع المال والأعمال، في كل الميادين.

ثانيا: لا تنحصر مسؤولية المحاسب المهنية في تلبية حاجات الزبون الفرد أو صاحب العمل ومعايير المحاسبة المهنية تحدها المصلحة العامة من خلال:

---

[*] (Thorne, 2000) (Flory،1992) (الديسطي، ٢٠٠١) (الأبجي،١٩٩٦)- (مفتي، ٢٠٠٤)(مصطفي، ١٩٩٧)

١- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المؤسسات المالية، وذلك كدعم جزئي للقروض وحاملي الأسهم على رأس المال.
٢- يعمل المدراء الماليون التنفيذيون في الإدارات المالية المختلفة في المؤسسات ويسهمون باستغلال موارد المؤسسات بفعالية وكفاءة.
٣- يؤكد المدققون الداخليون على نظام الضبط الداخلي السليم الذي يزيد من الثقة بالمعلومات المالية الخارجية لدي صاحب العمل.

ثالثاً: إن للمحاسبين المهنيين دورا في المجتمع، ويعتمد المستثمرون وأصحاب الودائع وأصحاب العمل وقطاعات العمل الأخرى في المجتمع، وكذلك الحكومة والجمهور على المحاسبين المهنيين في المحاسبة المالية السليمة وعلى تقارير الإدارة المالية الفعالة، والاستشارة الكفوءة في كثير من أمور الأعمال و الضرائب، والسلوك وتوجهات المحاسبين المهنيين عند تقديم تلك الخدمات أثر على سلامة الاقتصاد في مجتمعهم وبلدهم.

رابعاً: يحافظ المحاسبون المهنيون على مركزهم الجيد فقط بالاستمرار في تقديم هذه الخدمة الفريدة للجمهور، وبمستوى يحظى بثقة الجمهور بهم،وأفضل ما يفيد مهنة المحاسبة على النطاق العالمي هو أن يعرف مستعملو تلك الخدمات التي يقدمها المحاسبون المهنيون بأنهم يقومون بعملهم بأعلى مستوى من الأداء طبقا للالتزامات الأخلاقية التي تسعى لضمان هذا المستوى من الأداء.

وبناء على ما تقدم تشهد مهنة المحاسبة مع بداية العقد الحالي العديد من التطورات من خلال المحاولات التي تقوم بها المنظمات المهنية الدولية- مثل- IFAC-IASB-AICPA- FASB-IIA-GAO واللجان المختلفة التي شكلهاAICPA ومنها لجنة Cohen ولجنة COSO ولجنة Tread way، واللجان التي شكلها IFAC ومنها لجنة الامتثال، ولجنة التعليم، ولجنة تكنولوجيا المعلومات، ولجنة الأخلاق، فضلاً عن المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والضمان الدولي، فضلاً عن الدستور الأخلاقي الصادر عن هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية لوضع مقومات عامه للحفاظ على جودة مهنة المحاسبة... وغير ذلك.

ولعل أهم ما تهدف إليه هذه المقومات تتمثل في الوصول إلى مهنة محاسبة احترافية قوامها الالتزامات الأخلاقية التي يجب توافرها عند ممارسة المهنة، خاصة أن مهنة المحاسبة تعتمد - دائماً- على الحكم الشخصي بسبب طبيعة الإجراءات المهنية التي تجعل الممارس أمام اختيارات مؤيده بمعايير وذلك لإعادة الثقة في البيانات المالية.
(The Institute of Chartered Accountants in England and Wales,1992- 117-131)

مما تقدم يمكن ملاحظة أن المحاسبة والمهتمين بها من الكتاب والباحثين قد برهنوا للعالم الخارجي وأعضاء المهنة أن سلوكها المهني يخضع لأعلى المتطلبات من أخلاقيات المهنة، وان الإجراءات التأديبية ستتخذ ضد أولئك الذين يفشلون في إتباعها. وإن قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة مفروضة من قبل المهنة على ممارسيها والذين يتقبلونها بشكل طوعي في المهنة، وذلك لان عدم تطبيق تلك القواعد الأخلاقية سوف يؤثر معنوياً على سمعة المهنة والثقة التي تمتلكها. أي إن قواعد السلوك الأخلاقي هي الاهتمام بقيادة نزيهة تؤدي إلى إعداد التقارير المالية والتي تعطي وجهة نظر صحيحة وعادلة وتقوم على الثقة. ونرى فضلاً عن القواعد الأخلاقية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين

(ميثاق السلوك المهني) والاتحاد الدولي للمحاسبين، والالتزامات الصادرة عن منظمة انتوساي وأيضا الالتزامات الصادرة عن نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين، يجب على المحاسب أيضا أن يتحلى ببعض الصفات والسلوكيات، وهي التواضع وعزة النفس والشجاعة في الرأي. وإذا ما أريد لمهنة المحاسبة أن تؤدي دورها الرقابي بفاعلية فلا بد لها من الاستقلالية والنزاهة والصدق والموضوعية لتلبية متطلبات مستخدمي القوائم المالية داخلياً وخارجياً.

الجانب العملي /التطبيقي

ولغرض الوصول إلى معرفة دور السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ينبغي التحقق من صحة العبارة التي استندت إليها فرضية البحث والتي تنص على أنه " توجد علاقة ارتباط وأثر معنوية بين السلوك الأخلاقي المحاسبي في المنظمات والممارسات الإبداعية التي قد تلجأ إليها تلك المنظمات"، وقبل الدخول في قياس نسب الاستجابة والأثر بين متغيري البحث ودرجة الانسجام للأفراد المبحوثين وتحديد موقفهم إزاء متغيرات البحث،وتحديد علاقة الارتباط لابد من استعراض وصف للأفراد المبحوثين في المنظمة قيد البحث وعلى النحو الآتي:

أولاً- وصف الأفراد المبحوثين : تم اختيار الأفراد العاملين في المنظمة المبحوثة الذين يملكون قاعدة معرفية تراكمية ومرشدة للقيام بالمهام المحاسبية في المنظمة، إذ يشير الجدول (١) إلى خصائص الأفراد المبحوثين من خلال التحصيل الدراسي (المؤهل العلمي)، والمركز الوظيفي، ومدة الخدمة في المنظمة، والدرجة الوظيفية .

الجدول ١

وصف الأفراد المبحوثين في المنظمة

الشهادة (المؤهل العلمي)					
بكالوريوس		ماجستير		دكتوراه	
العدد	%	العدد	%	العدد	%
٦	٢٠	١٩	٦٣	٥	١٧

المركز الوظيفي للمبحوثين			
عناصر قيادية+ تدريسيون		موظفون في الكلية	
العدد	%	العدد	%
٢٤	٨٠	٦	٢٠

مدة الخدمة في المنصب الحالي									
١-٥		٦-١٠		١١- ١٥		١٦-٢٠		٢١فأكثر	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
٤	١٣	٦	٢٠	٣	١٠	٨	٢٧	٩	٣٠

الدرجة الوظيفية									
الدرجة الأولى		الدرجة الثانية		الدرجة الثالثة		الدرجة الرابعة		الخامسة-السابعة	
العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
٧	٢٣	١٠	٣٣	٥	١٧	٣	١٠	٥	١٧

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية

يتضح من الجدول (١) أن التحصيل الدراسي لعينة البحث يشير إلى أن أعلى نسبة أظهرت ٨٠ % لمن يحملون مؤهلاً جيداً لمستوى المعرفة وفهم مكونات الأستبانة، كما اظهر الجدول أن العناصر القيادية والتدريسيين قد استحوذت على النسبة الأعلى من عينة الدراسة والبالغة ٨٠%، وتبين أن مدة الخدمة تشير إلى أن ٦٧% من الأفراد المبحوثين تزيد خدمتهم عن ١٠ سنوات وهي مدة مناسبة لتراكم الخبرة والمعرفة لدى عينة البحث، والتي عكست بالنتيجة الدرجات في السلم الوظيفي والمعتمد حالياً في مؤسسات الدولة، إذ تبين أن ٥٦% من عينة البحث تقع ضمن الدرجة الأولى والثانية من السلم الوظيفي .

ثانياً- وصف متغيرات البحث وتشخيصها وتحديد نسب الاستجابة ودرجة انسجام عينة البحث لمتغيرات البحث

بهدف اختيار محتوى الاستبانة ولمعرفة نسبة استجابة الأفراد المبحوثين لمتغيرات البحث وتحديد نسبة معامل الاختلاف لإجاباتهم فقد تم الاعتماد على الآتي:

١- **مقياس الاستجابة :** وهو المقياس الذي يحدد مواقف المبحوثين إزاء متغيرات البحث على وفق الصيغة الآتية: -

تستخرج نسبة الاستجابة الى مساحة المقياس بتقسيم الوسط الحسابي لإجابات الأفراد على عدد درجات المقياس المستخدم (٥) والناتج مضروبا ×١٠٠ وكالآتي:

$$\text{نسبة الاستجابة إلى مساحة المقياس} = \frac{\text{الوسط الحسابي لإجابات الأفراد}}{\text{عدد درجات المقياس المستخدم (٥)}} \times ١٠٠$$

٢- **معامل الاختلاف :** وهو المقياس الذي يحدد مستوى انسجام إجابات الأفراد المبحوثين إزاء متغيري البحث على وفق الصيغة الآتية :

يستخرج معامل الاختلاف بتقسيم الانحراف المعياري القياسي على الوسط الحسابي لإجابات الأفراد والناتج مضروبا ×١٠٠ وكالآتي:-

$$\text{معامل الاختلاف} = \frac{\text{الانحراف المعياري القياسي}}{\text{الوسط الحسابي لإجابات الأفراد}} \times ١٠٠$$

وكما موضح من خلال الجداول الآتية :

الجدول ٢

التوزيعات التكرارية والنسب المئوية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لمتغيري السلوك الأخلاقي المحاسبي و ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى المنظمة المبحوثة

D'	X'	مقياس ليكرت الخماسي										المتغيرات / السلوك الأخلاقي المحاسبي
		لا أتفق بشدة		لا أتفق		محايد		أتفق		أتفق بشدة		
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
0.305	4.9	-	-	-	-	-	-	10	3	90	27	X1
0.830	4	-	-	-	-	33	10	33	10	33	10	X2
0.711	3.9	-	-	-	-	30	9	50	15	20	6	X3
0.504	4.56	-	-	-	-	-	-	43.3	13	56.7	17	X4
0.546	4.66	-	-	-	-	3.3	1	26.7	8	70	21	X5
0758	3.9	-	-	-	-	33.3	10	43.3	13	23.3	7	X6
0.628	4.35	-	-	-	-	6.7	2	33.3	10	60	18	X7
0.727	4.43	-	-	-	-	13.3	4	30	9	56.7	17	X8
0.802	4.33	-	-	-	-	20	6	26.7	8	53.3	16	X9
0.88	3.66	-	-	10	3	30	9	43.3	13	16.7	5	X10
0.850	3.96	-	-	3.3	1	26.7	8	40	12	30	9	X11
0.583	4.26	-	-	-	-	6.7	2	60	18	33.3	10	X12
0.621	4.4	-	-	-	-	6.7	2	46.7	14	46.7	14	X13
0.817	3.76	-	-	-	-	46.7	14	30	9	23.3	7	X14
0.678	4.56	-	-	-	-	3.3	1	33.3	10	63.3	19	X15
D'	X'	لا اتفق بشدة		لااتفق		محايد		اتفق		اتفق بشدة		ممارسات المحاسبة الإبداعية
		%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	
0.626	4.56	-	-	-	-	6.7	2	30	9	63.3	19	X16
0.761	4.2	-	-	-	-	20	6	40	12	40	19	X17
0.305	4.9	-	-	-	-	-	-	10	3	90	27	X18
0.802	4.33	-	-	-	-	20	6	26.7	8	53.3	16	X19
0.674	4.4	-	-	-	-	10	3	40	12	50	15	X20
0.430	4.7	-	-	-	-	-	-	23.3	7	76.7	23	X21
0.379	4.83	-	-	-	-	-	-	16.7	5	83.3	25	X22
0.345	4.86	-	-	-	-	-	-	13.3	4	86.7	26	X23
0.571	4.53	-	-	-	-	3.3	1	40	12	56.7	17	X24
0.606	3.33	-	-	6.7	2	53.3	16	40	12	-	-	X25

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية

الجدول ٣

المعدل العام للتوزيعات التكرارية والأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية ونسبة الاستجابة ومعامل الاختلاف لمتغيرات البحث

التسب المئوية / المتغيرات	رمز المتغير	مقياس الاستجابة					الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نسبة الاستجابة	معامل الاختلاف
		اتفق بشدة	اتفق	محايد	لا اتفق	لا اتفق بشدة				
السلوك الأخلاقي المحاسبي	X1-X15	٤٦.٢٢	٣٦.٢٢	١٦.٧١	٠.٨٣	-	٤.٢٧	٠.٦٧	٨٥.٥٢	١٥.٨٧
ممارسات المحاسبة الإبداعية	X16-X25	٥٩.٦٣	٢٨.٥٢	١١.٨٤	-	-	٤.٤٥	٠.٥٤	٨٩.١٦	١٢.١٣
المؤشر العام		٥٢.٩٢	٣٢.٣٧	١٤.٢٨	٠.٤١	-	٤.٣٦	٠.٦١	٨٧.٣٤	١٤.٠

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية

يمكن ملاحظة معطيات الجدول (٣) والذي يظهر أن هناك درجة انسجام عالية الأهمية لإجابات عينة البحث على فقرات السلوك الأخلاقي المحاسبي (X1-X16) حيث بلغت (٨٢,٢٤٥%) (اتفق بشدة، اتفق) وهذا يدل على اتجاه الأفراد المبحوثين في المنظمة نحو القطب الإيجابي على وفق المقياس المستخدم، في حين بلغت درجة عدم الانسجام مع فقرات السلوك الأخلاقي المحاسبي (٠,٨٣١%) (لا اتفق)، أما الإجابات المحايدة فقد بلغت (١٦,٧١٩%) وقد عززت تلك الإجابات قيمة متوسط المتوسطات (٤,٢٧٦%) وهو أعلى من الوسط الحسابي للمقياس (٣) وبانحراف معياري ومعامل اختلاف (٠,٦٧٩%) (١٥,٨٧٩%) على التوالي . في حين بلغت نسبة الاستجابة إلى مساحة المقياس (٨٥,٥٢٣%)، من هنا فإن النتائج تشير إلى أن مستوى إدراك المبحوثين لمحاور عبارات (السلوك الأخلاقي المحاسبي) كان جيداً لبلوغه المستوى الأول من مساحة المقياس المستخدم، ومن العبارات التي أسهمت في إغناء مفهوم (السلوك الأخلاقي المحاسبي) هي فقرة X1 وكما يعكسها الجدول (٢) " تلتزم منظمتنا بالعدالة والأمانة العقلية والتحرر من تعارض المصالح." وبمعدل اتفاق (٩٠%)، وإن دل ذلك على شيء فإنما يدل على إدراك المبحوثين لأهمية ودور الخبرة والمهارة وانعكاسها على السلوك الأخلاقي المحاسبي والتي تحقق بالنتيجة التفوق المحاسبي المطلوب والذي يظهر باتجاه الوصول إلى السلوك الأخلاقي للمنظمة بعيداً عن الممارسات الإبداعية فيها .ويظهر من معطيات الجدول (٣) وجود اتفاق بين آراء المبحوثين بشأن فقرات متغير (الممارسات الإبداعية)(X17–X25) إذ بلغ معدل الانسجام العام لإجابات الأفراد المبحوثين (٨٨,١٥٦%) (اتفق بشدة ،اتفق)، وهذا يدل على اتجاه آراء المبحوثين نحو القطب الايجابي على وفق المقياس المستخدم، في حين لم تؤشر درجة عدم الانسجام مع فقرات مفهوم الممارسات الإبداعية (لا أتفق بشدة، لا أتفق) أما الإجابات المحايدة فقد بلغت (١١,٨٤٤%) وعزز إجابة تلك الفقرات قيمة الوسط الحسابي (٤,٤٥٨%) وهو أعلى من الوسط الحسابي للمقياس (٣) وبانحراف معياري ومعامل اختلاف (٠,٥٤١%) (١٢,١٣٥%) على التوالي، في حين بلغت نسبة الاستجابة إلى مساحة المقياس (٨٩,١٦٠%) وهي تشير إلى ارتفاع مستوى إدراك المبحوثين لمحاور عبارات (الممارسات الإبداعية) لبلوغه المستوى المطلوب من مساحة المقياس المستخدم، ومن العبارات التي أسهمت في إغناء هذا المفهوم هي الفقرة X18 وكما يعكسها الجدول (٢) "تسعى منظمتنا إلى تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم"،وبمعدل اتفاق (٩٠%)، إذ حصلت على أعلى وسط حسابي بلغ (٤,٩%) وانحراف معياري (٠,٣٠٥%) وإن دل ذلك على شيء فإنما يدل على تجانس إجابات الأفراد المبحوثين، كما أن هذه النتائج تعكس الواقع الفعلي للمنظمة من خلال سعيها المحموم نحو تحقيق الأخلاق المحاسبية وتجنب ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبناءً على ما تقدم فإنه يمكن تحديد أهمية تبني مفهومي السلوك الأخلاقي المحاسبي والحد من الممارسات الإبداعية كعوامل أساسية تحقق السلوك الأخلاقي المطلوب للمنظمة المبحوثة وكما مبين أدناه:

الجدول ٤

الأهمية النسبية لتبني السلوك الأخلاقي المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الأفراد في المنظمة المبحوثة

العوامل	متوسط الأوساط الحسابية	نسبة الاستجابة %
السلوك الأخلاقي المحاسبي	٤,٢٧٦	٨٥,٥٢
الحد من الممارسات الإبداعية	٤,٤٥٨	٨٩,١٦

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج الحاسبة الالكترونية.

يتبين من الجدول (٤) أن الأفراد المبحوثين في المنظمة يولون اهتماماً جدياً لتبني مفهومي السلوك الأخلاقي المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويأتي بالمرتبة الأولى الحد من الممارسات الإبداعية، ثم يليه السلوك الأخلاقي المحاسبي بالمرتبة الثانية، وهذا ما يعكس طبيعة المنظمة التي تركز في عملها على تفادي الممارسات الإبداعية في سلوكها المحاسبي.

ثانياً : اختبار أنموذج البحث وفرضيته: بهدف التعرف على طبيعة العلاقة والأثر بين السلوك الأخلاقي المحاسبي والحد من الممارسات الإبداعية في المنظمة المبحوثة، حدد نطاق التحليل بهذا المحور للتحقق من مصداقية سريان الفرضية وعلى النحو الآتي:

١. علاقة الارتباط بين السلوك الأخلاقي المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يعرض الجدول (٥) نتائج علاقة الارتباط بين السلوك الأخلاقي المحاسبي والحد من الممارسات الإبداعية،إذ يشير إلى وجود علاقة ارتباط معنوية موجبة بين المتغير المستقل والمتغير المعتمد، وبلغت قيمة الارتباط بينهما (٠,٨٢) وبذلك فإن تلك النتيجة تؤكد قبول فرضية البحث .

الجدول ٥

العلاقة بين السلوك الأخلاقي المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية

المتغير المعتمد / المتغير المستقل	الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
السلوك الأخلاقي المحاسبي	*٠,٨٢٢

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج الحاسوب الالكتروني N=30 P < 0.05

٢. علاقة الأثر بين السلوك الأخلاقي المحاسبي وممارسات المحاسبة الإبداعية: يبين الجدول (٦) أن السلوك الأخلاقي المحاسبي بوصفها متغيراً مستقلاً يؤثر في الحد من الممارسات الإبداعية بوصفه متغيراً معتمداً، ويدعم ذلك قيمة (F) المحسوبة والبالغة (٥٨,٤١٤) وهي أكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (٤,١٩٦) عند درجتي حرية (١,٢٨) ومستوى معنوية (٠,٠٥) . ويستدل من معامل التحديد (R2) أن (٦٧٦%) من التباين في الحد من الممارسات الإبداعية يفسره متغير السلوك الأخلاقي المحاسبي، وتبلغ قيمة اختبار (t) المحسوبة (٧,٦٤٣) وهي قيمة معنوية وأكبر من قيمتها الجدولية والبالغة (١,٦٩٩).

الجدول ٦
تأثير السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

المتغير المستقل / المتغير المعتمد	B0	السلوك الأخلاقي المحاسبي B1	R2	قيمة F المحسوبة	قيمة F الجدولية
الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	٠,٨٢٢	١,٤٩٠ (٧,٦٤٣)	٦٧,٦	٥٨,٤١٤	٤,١٩٦

المصدر: من إعداد الباحث في ضوء نتائج الحاسوب الالكتروني

N = 30D f (1,28) () تشير إلى قيم (t) المحسوبة P < 0.05

الاستنتاجات والتوصيات

أولاً- الاستنتاجات

١– تحتاج مهنة المحاسبة أن تمتلك قواعد ومبادئ أخلاقية خاصة لمهنة المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند ممارسته للمهنة .

٢- إن المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي أفرز بأن هناك (أخلاقيات تحكم المهنة) وأن وجود مثل تلك الأخلاقيات ستقود إلى الرقي بمهنة المحاسبة، وينعكس بشكل مباشر على الحد من ممارسات تمهيد أو تجميل الدخل أو مايطلق عليها أحيانا (المحاسبة الإبداعية).

٣- أفرزت نتائج البحث وجود علاقة ارتباط وتأثيراً معنوية موجبة بين المتغير المستقل والمتمثل (السلوك الأخلاقي المحاسبي) والمتغير المعتمد والمتمثل(الممارسات للمحاسبة الإبداعية)، وبلغت قيمة الارتباط بينهما (٠,٨٢) وبذلك فإن تلك النتيجة تؤكد قبول فرضية البحث .

٤- أوضح معامل التحديد أن المتغير المستقل أعطى قدرة تفسيرية مقدارها ٠,٣٨أي إن (٠,٣٨) من التغيرات الحاصلة في الممارسات الإبداعية يعود سببها إلى التغيرات الحاصلة في مؤشرات الأخلاق .

٥- أوضح البحث أن هناك قدراً من الالتزام بأخلاقيات المهنة، وهو ما أوضحته النتائج التي عكست العلاقة الطردية الموجبة بين متغيرات البحث.

ثانياً- التوصيات

١. التركيز على ضرورة الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي للحد من وقوع المحاسبين في ممارسات المحاسبة الإبداعية .

٢. الزام العاملين في المنظمات وبحسب التخصص بوضع أسس ومعايير أخلاقية للمهن كافة.

٣. توعية العاملين بأبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية وأثرهما على صدق الأداء وإظهار الحقائق من دون تزييف أو تزوير أو تجميل.

٤- ضرورة وضع برامج فعالة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، لان ذلك من شأنه العمل على تحفيز الموظفين على الالتزام بأخلاقيات الوظيفة العامة .

المصادر

أولاً- المصادر باللغة العربية

١. الأبجي،كوثر عبد الفتاح، ١٩٩٦، التأهيل العلمي لمراقب الحسابات، مدخل أخلاقي، المؤتمر الضريبي الثالث، جامعة الأزهر.
٢. الاونكتاد،٢٠٠١،السياسات العامة للأعمال وهياكل التنظيم الأساسية،المنهج الدولي لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية،المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،الأردن.
٣. البارودي، شريف محمد، ٢٠٠٢، تحليل لأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة المعلومات بالقوائم المالية مع دراسة إخبارية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد(٦)، العدد (١).
٤. الخشاوي،علي محمود، والدوسري ،محسن ناصر، ٢٠٠٨ ، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، بحث مقدم في مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة ،الكويت.
٥. الديسطي، محمد عبد القادر، ٢٠٠١، مناهج قياس مستوي الفكر الأخلاقي في مجال المحاسبة: دراسة إخبارية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد ٢٥، العدد (٢) .
٦. العنزي، سعد، والساعدي، مؤيد، ٢٠٠٠ ،أخلاقيات الإدارة: مدخل التكوين في منشآت الأعمال، المجلة العراقية للعلوم الإدارية ،مجلد (١) والعدد (٣) بغداد.
٧. مصطفي، كمال خليفة أبو زيد، ١٩٩٧، دراسة تحليلية لأبعاد ومصادر النظام الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المجلد (١)، العدد (٦).
٨. المعاضيدي، محمد عصام احمد، ٢٠٠٥، اثر أخلاقيات العمل في تعزيز إدارة المعرفة، دراسة لأراء عينة من تدريسي جامعة الموصل، رسالة ماجستير في إدارة الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل.
٩. مفتي، محمد حسن علي، ٢٠٠٤، أثر الصفات الشخصية للمراجع على جودة عملية المراجعة في ظل لتطورات الحديثة لتقنية المعلومات: دراسة تطبيقية على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة جدة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، المجلد (٤٣)، العدد (٦٣).
١٠. نجم، نجم عبود، ٢٠٠٢، أخلاقيات الإدارة في عالم متغير، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة.
١١. نجم، نجم عبود، ٢٠٠٥ ،" أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال" الطبعة الأولى، الوراق للطبع والنشر، عمان .
١٢. الهواش، أبو بكر محمد، ٢٠٠٥، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة جامعة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد ٢، العدد (١)، الشارقة.

ثانياً- المصادر باللغة الأجنبية

1. Amat, O. and Blake , J. ,1999, " The Ethics of Creative Accounting and Business Research."
2. Breton, G. and Taffler , R. J. , 1992, " Creative Accounting and Investment Analyst Response", Accounting and Business Research.
3. Beattle ,Vivan ,Stephen , Brown ,David Ears ,Brian John ,Stuart Manson, Dylan Thomas Michael Turner ,1994, Extrordinary Items & Income Smoothing: Apositive accounting pproach , Journal of Bsiness Finance & Accounting , Vol.21, issue.6.

4. Cohen,J., Pant, L. And Sharp, D. ,2001,"An examination of differences in Ethical decision ,making between Canadian Business students and Accounting professionals .",Journal of Business Ethics , Vol. 30.
5. Eskew,R.K.,Jensen,D.L.,1996, " Financial Accounting, The McGraw-Hill, companies , Inc. New York ,.
6. Fischer, M. and K. Rosenzweig, 1995, 'Attitudes of Students and Accounting (3) Practitioners Concerning the Ethical Acceptability of Earnings Management', Journal of Business Ethics ,14.
7. Flory, S., T. Phillips, Jr., R. Reidenbach and D. Robin, 1993, A Reply to " A Comment on" A Multidimensional Analysis of Selected Ethical Issues in Accounting , The Accounting Review, Vol. 18 , April.
8. George D. Anderson, and Ellyson , Robert C., 1986, "Restructuring Professinal standards: The Anderson report -Journal Accountancy- September.
9. IFAC,1989 ,Statement of Policy on Implementation and Erforcement of Professional Ethics in Accountancy.
10. Jamal, K., Maier, M. & Sunder, S. (2005), Enforced Standard Versus evolution by general Acceptance : A comparative study of e-commerce privacy disclosure and practice in US and the UK, Journal of Accounting Research, 4.
11. Jameson , M.(1988),Practical Guide to Accounting London: Kogan.
12. Kitchen, J. (1954) , Costing Terminology ,Accounting Research ,in Baxter, W. ,and Davidson ,S.(Eds.),Studies in Accounting Theory, Sweet & Maxwell, Prentice – Hall.
13. Leung. F & Cooper, B.,1995, "Ethical dilemmas in Accountancy practice" .Australian Accountant May: 28-33.
14. Lyons, D.: 1984, Ethics and the rule of law (Cambridge University Press, Cambridge).
15. Loeb, S. E.,, 1988, Teaching Students Accounting, Issues in Accounting Education, AAA, Fall.
16. Louwers ,T. ,Ponemon,L. And R. Radtke ,1997, Examining Accountant's Ethical Behavior : A Review and Implication for future Research, In V. Arnold and S. Sutton [Eds],Behavioral Accounting Research, American Accounting Association.
17. Naser, K. and M. Pendlebury: 1992, 'A Note on the use of Creative Accounting', British Accounting Review 24.
18. PCAOB, 2002 ,"Matters Related to Auditing Fair Value Measurement of Financial Instruments and the use of specialists December 10 ,Audit Alert NO.2.
19. Reidenbach , R. and D.Robin,1990, Toward the Development of a Multidimensional scale For Improving Evaluation Of Business Ethics ,Journal Of Business Ethics, Vol.9.،
20. Ruland, R. G. and Lindblom, C. K., 1992, Ethics and Disclosure: An Analysis of Conflicting Duties, Critical Perspectives on Accounting, Vol.3 .
21. Revsine , L., 1991, 'The Selective Financial Misrepresentation Hypothesis', Accounting Horizons, December.
22. Solomon, R. C. , 1993, Corporate Roles, Personal Virtues: An Aristotelian, The accounting review. Vol. 68. No. 2.
23. Thorne ,L. , Hartwick, J. ,2001,The Directional Effects of Discussion on Auditors' Moral Reasoning contemporary, Accounting Research, Summer.
24. The Institute of Chartered Accountants in England and Wales,1992,.
25. www.infotechaccountants.com .