مجلة تنمية الرافدين

اسم المقال: انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح
اسم الكاتب: أ.م.د. فيحاء عبدالخالق البكوع، أ.م.د. سعاد سعيد غزال، أ.م.د. كبرى محمد طاهر
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/3528
تاريخ الاسترداد: 2026/11/02 22:19 +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

انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح

Reflections of Ethical Commitment to Accounting Supervisor on The Profits Administration Methods

الدكتورة فيحاء عبدالخالق البكوع
أستاذ مساعد– قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل
Fayhaa A.Al-Baqoa (PhD)
Assistant Professor
Department of Accouting
University of Mosul
Fayha_abd@yahoo.com

الدكتورة سعاد سعيد غزال
أستاذ مساعد– قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل
Soad S.Ghazal (PhD)
Assistant Professor
Department of Accouting
University of Mosul
soadgazal@yahoo.com

الدكتورة كبرى محمد طاهر
أستاذ مساعد– قسم المحاسبة
كلية الإدارة والاقتصاد
جامعة الموصل
Kubra M.Tahir (PhD)
Assistant Professor
Department of Accouting
University of Mosul
kubra_faris@yahoo.com

تأريخ استلام البحث ٢٠١٢/٤/٨ تأريخ قبول النشر ٢٠١٢/١٠/٧

المستخلص

في العقدين الأخيرين وبعد الانهيارات المستمرة للعديد من الشركات في الدول المتقدمة كشركة انرون وشركة وورد كوم للاتصالات وغيرها من الشركات وبعد الأزمات المالية التي بدأت تعصف باقتصاديات العالم تزايدت الحاجة إلى التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية ولاسيما أن أهم أسباب الانهيارات والأزمات المالية يعود إلى ضعف التزام ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق بأخلاقيات المهنة ولاسيما في ظل سعي الإدارة إلى التأثير على أرباح الشركات لتحقيق منافع ذاتية عن طريق التلاعب بالسياسات المحاسبية، مما يؤثر في جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية ، ومن هنا يأتي دور مراقب الحسابات في الالتزام بأخلاقيات المهنة والكشف عن أساليب إدارة الأرباح بما ينعكس على مصداقية التقارير المالية وإخلاء مسؤوليتهِ تجاه الطرف الثالث ومن أهمية هذا الدور يستمد البحث أهميته.

أما هدف البحث فيتضمن توضيح أهمية الالتزام بالمعايير المهنية للسلوك الأخلاقي في الحد من أساليب إدارة الأرباح والتي تؤدي إلى فقدان مصداقية وموثوقية المعلومات المحاسبية الواردة في التقارير المالية وفي الوقت نفسه أهمية ذلك في إخلاء مسؤولية مراقب الحسابات تجاه الطرف الثالث.

يقوم البحث على فرضية مفادها:

"لمراقب الحسابات دور مهم في الكشف عن أساليب إدارة الأرباح إذا ما التزم بأخلاقيات مهنتهِ وما تمليه عليه معايير وقواعد السلوك المهني".

الكلمات المفتاحية *:إدارة الأرباح، الالتزامات الأخلاقية، أخلاقيات حوكمة الشركات.*

Abstract

In the last two decades and after the collapse continued for many companies in developed countries as Enron and the company was born Com Telecom and other companies after the financial crises that began rocking economies of the world have increased the need to distinguish between acceptable behavior and unacceptable ones morally, especially the most important causes of crashes and financial crises due to the weakness of practitioners of the accounting profession and auditing ethics, especially since the Administration has always sought to influence the profits of companies to achieve the benefits of self through the manipulation of accounting policies, which affect the quality of accounting information disclosed in financial reports, and here comes the role of the auditor to comply with professional ethics and disclosure of methods of earnings management, as reflected in the credibility of financial reporting and the evacuation of his responsibility commitment to the third party role and importance of this research derives its importance from the importance of professional conduct.

The objective of this research illustrate the importance of commitment contains the professional standards of ethical behavior in reducing earnings management methods, which lead to the loss of credibility and reliability of the information contained in the accounting and financial reporting at the same time the importance of that in the evacuation of the responsibility to audit the third party.

The research on the premise that:

((The auditor's role is important in detecting earnings management techniques if they committed to the ethics of his profession and what is dictated by the norms and rules of professional conduct))

Keywords: *Earnings management, moral obligations, corporate governance ethics.*

المقدمة

إن الانهيارات المستمرة للعديد من الشركات في الدول المتقدمة كانهيار شركة انرون وشركة وورد كوم للاتصالات وغيرها من الانهيارات التي أطاحت في اقتصاديات العديد من دول جنوب شرق آسيا وأوربا وما تبعها من أزمة ثقة بمهنة المحاسبة بصورة عامة والتدقيق بصورة خاصة قد عُزيت أسبابها إلى "أزمة أخلاقيات" أي ضعف التزام مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة التي نصت عليها المعايير المهنية الدولية التي تم وضعها من قبل العديد من الجهات المهنية وقواعد السلوك المهني .ومنها المعهد الأمريكي للمحاسبيين القانونيين الأمريكي (ALCPA) والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) مما أدى إلى زيادة ظاهرة التلاعب في أرباح الشركات أو ما يسمى بـ(إدارة الأرباح) .

مشكلة البحث

إن عدم الالتزام بالقواعد والنصوص الأخلاقية لمراقب الحسابات أدى إلى التغاضي عن العديد من ممارسات إدارات الشركات في التلاعب بأرباحها لتحقيق أغراض ذاتية، بغض النظر عن مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة .

هدف البحث فيتضمن :

١- توضيح طبيعة إدارة الأرباح والدوافع من وراءها وأساليب ممارستها من قبل إدارة الشركة .
٢- توضيح الجوانب الأخلاقية لإدارة الأرباح .
٣- بيان دور مدققي الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح .

فرضية البحث

تتمثل فرضية البحث في [لمراقب الحسابات دور مهم في الكشف عن أساليب إدارة الأرباح إذا ما التزم بأخلاقيات مهنته وما تمليه عليه معايير وقواعد السلوك المهني].

وعليه سيتناول البحث النقاط الاتية :

المبحث الأول: مفهوم إدارة الأرباح ومشاكلها .
المبحث الثاني: الالتزامات الأخلاقية لمهنة مراقب الحسابات وأخلاقيات إدارة الأرباح.
المبحث الثالث: دور الالتزامات الأخلاقية لمراقبي الحسابات في الحد من إدارة الأرباح .

طبيعة إدارة الأرباح

أولاً : مفهوم إدارة الأرباح

تزايد الاهتمام في الفكر المحاسبي المهني والأكاديمي منذ عقد الثمانينات بظاهرة إدارة الأرباح، وزاد هذا الاهتمام بعد الانهيارات العديدة لشركات عالمية مثل شركة انرون، إذ أثار هذا الانهيار جدلاً واسعاً وتعرضت مهنة المحاسبة والتدقيق إلى انتقادات عديدة جراء ممارسات إدارة الأرباح التي كانت السبب الرئيس في الانهيار ،وقد وردت تعريفات كثيرة لإدارة الأرباح فقد عرفت بأنها:- تدخل مقصود في عملية التحسين المالي للحصول على كسب معين خاص (Shipper, 1989, 92)

كما عرفت إدارة الأرباح بأنها : نشاط يمثل تدخلاً متعمداً من قبل الإدارة في ممارسة الحكم الشخصي في إعداد القوائم المالية مستغلة بذلك المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية

المتعارف عليها (GAAP) بقصد الحصول على مكاسب خاصة للإدارة أو الشركة (حمودي، ٢٠١٠، ٤٤).

وقد وردت مسميات عديدة لإدارة الأرباح منها المحاسبة الإبداعية وتمهيد الدخل، وقد أشار البعض الى أن إدارة الأرباح يطلق عليها في أوربا المحاسبة الإبداعية وفي الولايات المتحدة إدارة الأرباح (Amat *et al*.,1999 ,8).

ويشار الى مصطلح إدارة الأرباح بالمحاسبة الإبداعية، وقد عرف الإبداع من قبل العديد من الباحثين واختلفوا في تعريفهم لهُ كلاً حسب وجهة نظره، فقد عرف الإبداع على انه القدرة على تكوين وإنشاء شيء جديد أو دمج الآراء القديمة و الجديدة في صورة جديدة أو استعمال الخيال لتطوير وتكييف الآراء حتى تشبع الحاجات بطريقة جديدة أو عمل شيء جديد ملموس أو غير ملموس (مخلوف واحمد، ٢٠١٠ ، ٨) .

اما الإبداع المحاسبي فعُرف على انهُ :- استخدام أساليب وطرائق أ إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة وغير مألوفة لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة ، إذ يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة منها (مخلوف، ٢٠١٠،١٤):

- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة.
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس .
- تمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس .
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية .
- النقد الذاتي.

وقد أصبح مفهوم إدارة الأرباح محل تركيز واهتمام من من قبل المحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة . وأصبح ينظر إليها على أنها محاسبة أحادية ، فقد تم تعريفها من وجهة نظر احد الباحثين بأنها: عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية كما هي عليه فعلاً الى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها (Nasser, Pendlbury, 1992, 4).

أما إبراهيم فيشير إلى إدارة الأرباح بأنها عمل متعمد من قبل إدارة منظمة الأعمال لأغراض تخفيض تقلبات الدخل وذلك باستخدام أدوات محاسبية معينة ،أي ان تمهيد الدخل أداة من أدوات الإدارة في التلاعب بالسياسات المحاسبية المطبقة بمنظمات الأعمال (إبراهيم، ٢٠٠٦،٢).

أما (Kaplan, 2001, 409) فقد عرف إدارة الأرباح بأنها "التحكم في نتائج التقارير المالية وهيكلة العمليات لإغراض تضليل المساهمين حول الأداء الاقتصادي للمنظمة أو للتأثير على الأخطاء المتعارضة في أرقام التقارير المالية.

وقد تناول العديد من الباحثين إدارة الأرباح بالدراسة والتحليل من خلال علاقتها بالعديد من المتغيرات التي تؤثر على أصحاب المصالح في الشركة، منهم المستثمرون وإدارة الشركة، فقد تناولت دراسة قام (ZarowinK) تأثير إدارة الأرباح على العلاقة بين التدفقات النقدية والأرباح المحاسبية، وقد أسفرت الدراسة عدة نتائج أهمها إن بزيادة إدارة الأرباح تزداد قوة العلاقة بين الأرباح المحاسبية والتدفقات النقدية من العمليات التشغيلية (Jennifer & Paul, 2006,n 251).

أما (Steven, 2008, 24) فقد ركز على المستثمرين من خلال دراسة مكونات معلومات الدخل وعلاقتها بقرارات المستثمرين، وتوصل البحث إلى إن المدراء يميلون إلى إدارة الأرباح بهدف تعويض المستثمرين عن الفرص البديلة عن طريق زيادة التوقعات الايجابية عن معلومات الأرباح المستقبلية، وهذا يوشر قوة العلاقة بين مكونات معلومات الدخل والمستفيدين الخارجيين .

أما (Aasuman, 2009, 8) فقد نحت منحى آخر، اذ ركز على أن سلوك الادارة في الاختيار بين البدائل (الخيارات المحاسبية) يعتمد على الخصائص الاقتصادية للبلد الموجودة فيه الشركات، إذ وضعت (GAAP) مجموعة من المعايير والتطبيقات ، واعتمدت معايير للتقارير المالية (FAS) الصادر عن (FASB) والمشكلة تتمثل في أن العديد من الخيارات المحاسبية ليست منطقية وغير واضحة ،وأن المخالفات المالية تتم باستخدام هذه الخيارات المحاسبية من قبل إدارة الشركة وحتى المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

مما سبق يتضح ان إدارة الأرباح أو ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية أو تمهيد الدخل: تمثل مفهوماً واحداً ذات مضمون واحد لها، وهي عبارة عن الممارسات التي يقوم بها المحاسبون لتضليل مستخدمي التقارير المالية لأغراض خاصة للإدارة .

وهنا يشير (Smith) إلى أننا شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخطة يد البراعة المحاسبية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، إذ إن العملية المحاسبية تتضمن معالجة العديد من قضايا الحكم، وحسم الصراعات مابين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية ، وهذه المرونة توفر فرصاً للتلاعب والغش أو الخداع والتحريف والذي اطلق عليه فيما بعد بالمحاسبة الإبداعية (الخشاوي، الدوسري، ٢٠٠٨ ، ١١).

٢- دوافع إدارة الأرباح

تقوم الإدارة باتخاذ قرارات تتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية المقدمة الى مستخدميها من الأطراف المهتمة بالوحدة الاقتصادية ولهذه القرارات تأثير ايجابي أو سلبي في صافي الدخل.

وهناك قلق متزايد من جانب المستثمرين حول بعض الممارسات المتعلقة بإدارة الأرباح والتي تضعف الثقة في القوائم المالية وتعوق التدفق الكفء لرأس المال في الأسواق المالية .ويؤكد عدد من الكتاب أن المديرين ينتهكون المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من خلال التقديرات المحاسبية. ويحرفون التقارير المالية عمداً (عيسى، ٢٠٠٨، ٢).

وفي السياق نفسه أشار الدوسكي إلى أن إدارة الأرباح قد تكون إيجابية عندما تحقق الحماية للشركة لمواجهة الأحداث غير المتوقعة .ويمكن ان تكون سلبية عندما تقلل الثقة بالمعلومات المالية وذلك بتحريف الأرباح الحقيقية كما وتتضمن إدارة الأرباح السلبية استعمال الأشكال المختلفة من وسائل التحايل لتحريف الأداء المالي الحقيقي للشركة للتحقيق نتائج وأهداف مرغوبة (الدوسكي ،٢٠٠٦، ٦).

وعندما تلجأ الإدارة الى إدارة الأرباح فإنها تستند إلى المبررات الآتية: (Scotly, pitmen, 2005 , 2)

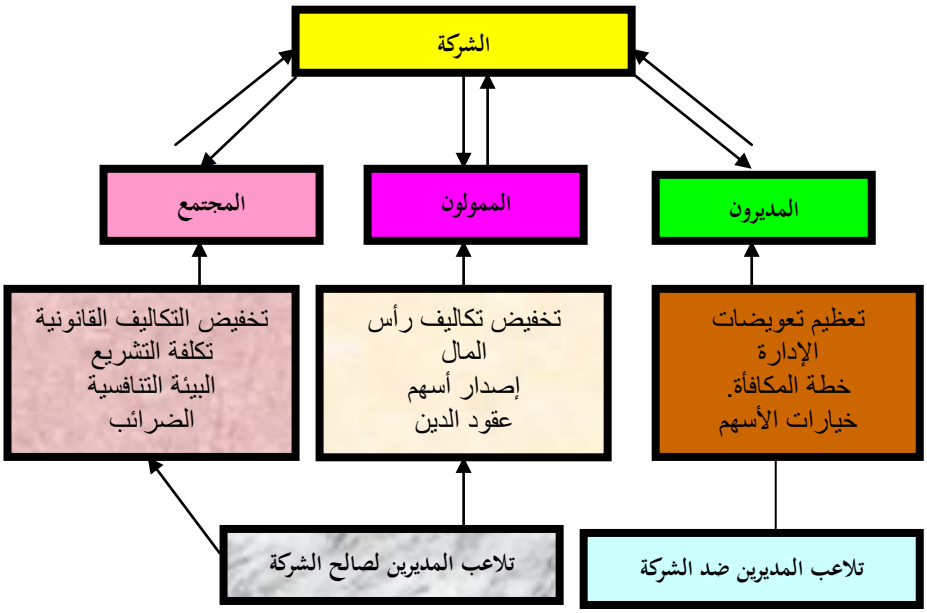
أ. إنها لا تخالف القواعد القانونية سواء أكانت عامة أم خاصة بالنشاط التجاري .

ب. إنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

جـ. إنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها .

أما (Am glenDu, Somnalh, 2012) فقد أشار الى ان دوافع إدارة الأرباح تحقق غرضاً معيناً فتعتمد على التطبيقات الأساسية الملائمة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وحدد أن هناك حوافز عديدة لإدارة الأرباح تتمثل بالاتي :

١. في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فان كافة التسويات والتعديلات التي تتم لإدارة الأرباح تكون لمواجهة أهداف متوقعة تخص الشركة.
٢. إن المعالجات المحاسبية وإعداد التقارير المالية المضللة تتم بتعهد من إدارة الشركة لتحقيق أغراض شخصية للإدارة .
٣. قد تتم التعديلات والتلاعب بالأداء المالي للشركة وإدارة أرباحها لغرض مواجهة أهداف تشغيلية.



الشكل ١

العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح والأطراف ذوي المصلحة

* Balance Diana 2008" Is Creative Accounting A from Of Manipulation University of Order Faculty of Economics ,Department of Finace Accounting , Jounal Accredited CNCSIS – Category B. tamxvll , Volum 111,p.936"

ويذكر (عيسى) أن هناك دافعين لإدارة الأرباح: **الأول:** تحقيق منافع ذاتية للإدارة وعندئذ يكون دافعاً انتهازياً .**والثاني:** غير أخلاقي من خلال التأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية عن طريق إظهار دخل المنشأة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة ،ذلك بهدف ضمان بقاء واستمرار المنشأة في سوق المنافسة وعندئذ يكون الدافع هو كفاءة المنشاة. وعندما يكون الدافع انتهازياً أو غير أخلاقي يكون لإدارة الأرباح تأثير جوهري على المركز الحقيقي للمنشأة ، مما يؤدي الى تضليل مستخدمي القوائم المالية (عيسى، ٢٠٠٨، ١٤).

وبناء على ذلك يمكن توضيح العلاقة في ممارسات إدارة الأرباح والأطراف ذوي المصلحة من خلال الشكل (١).

ثانياً: مجالات ومشاكل إدارة الأرباح

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها ومعايير المحاسبة الدولية مجالاً للاختيار بين البدائل المحاسبية للكثير من القيود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية وتقع على عاتق الإدارة اختيار طريقة محاسبية من شأنها ان تؤثر في المعلومات المفيدة لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة ، وان اختيار الإدارة عندما يكون متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها .

ويمكن تصنيف ثلاثة مجالات رئيسة لإدارة الأرباح (حمادة،٢٠١٠، ٩٧).

أ. **قائمة الدخل**: ويمكن للإدارة ان تمارس سياسات (إدارة الأرباح) في مجال التلاعب بأرقام الدخل والتي تخص على سبيل المثال :

١- مصاريف الامتلاك عند التملك .
٢- الاعتراف المبكر بالإيراد.
٣- تقليل المصاريف المستحقة .
٤- تضخيم المبيعات وإجمالي الربح .
٥- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية .

ب. **قائمة المركز المالي : وهي القائمة التي تطالها ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات منها:**

١-تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة .
٢-التضخيم في حسابات الأصول المدينة .
٣-تقليل الالتزامات .
٤-تضخيم الممتلكات والمعدات .
٥-تضخيم المستحقات الاختيارية.
٦-زيادة الاحتياطيات.
٧-التلاعب في مخصصات الديون.
٨-التلاعب في طرائق تقييم الأوراق المالية.

ت. **مجالات أخرى:** ١ – سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية .
٢ – العمليات المتبادلة ما بين شركات المجموعة (القابضة والتابعة).

أما (الدوسكي ٢٠٠٦) فقد أشار الى أن هناك طريقتين لإدارة الأرباح (حمودي،٢٠١٠، ٤٨):

الطريقة الأولى: إدارة المستحقات:تعتمد محاسبة الاستحقاق اساساً على فكرة التمييز بين المصروفات والإيرادات الرأسمالية الايرادية التي تخص مدة معينة، ويتطلب أساس الاستحقاق من الإدارة القيام بالعديد من التقديرات المحاسبية التي لها أثر جوهري في الأرباح المعلنة ضمن المعايير المحاسبية ، وعلى الرغم من تأكيدات (FASB) على أولوية الأرباح المحاسبية على أساس الاستحقاق مقارنة وصافي التدفقات النقدية كمقياس للأداء فان الدخل المحاسبي على أساس الاستحقاق لمدة معينة قد لا يقدم

صورة دقيقة للأداء الاقتصادي للشركة خلال تلك المدة ويرجع السبب في ذلك الى اتساع مجالات التقدير الشخصي في قياس المستحقات ، مما يتيح مجالاً للإدارة في استخدامها للمنأورة في الدخل.

الطريقة الثانية: استغلال المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: إذ سمحت المبادئ المحاسبية وكذلك معايير المحاسبة الدولية باستخدام طرائق وبدائل محاسبية للكثير من البنود والعناصر التي تؤثر في القوائم المالية ،وتقوم الإدارة باختيار السياسة المحاسبية التي من شأنها من وجهة نظر الإدارة أن توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها،إلا أن اختيار الإدارة للطرائق والسياسات والإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنها اثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها وبالتالي يترتب عليها تأثير على صدق النتائج النهائية والمركز المالي.

وعلى الرغم من أن ممارسات أساليب إدارة الأرباح قد تحقق منافع للوحدة الاقتصادية في الأجل القصير الا إنها تؤدي إلى نتائج خطيرة في الأجل الطويل ومن هذه المشاكل ما يأتي (عيسى،٢٠٠٨، ١٨):

١- **تخفيض قيمة المنشأة:** توجد العديد من قرارات التشغيل التي تتخذها الوحدة الاقتصادية بغرض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا إنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للمنشأة .

٢- **تلاشي المعايير الأخلاقية:** حتى وإن كانت إدارة الأرباح لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية . فالوحدة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بأن إخفاء وتضليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة ويخلق المديرون مناخاً أخلاقياً يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها .وأيضاً يمكن أن تصبح إدارة الأرباح منحدراً زلقاً جداً فأساليب التحليل المحاسبية النسبية تصبح معقدة أكثر فأكثر للمخالفات الجوهرية في القوائم المالية .

٣- **إخفاء مشاكل الإدارة التشغيلية:** لا تتم ممارسة إدارة الأرباح على مستوى الإدارة العليا فقط وإنما تمارس ايضاً على مستوى الإدارة التشغيلية .ومن أهم مخاطر إدارة الأرباح في المستويات الإدارية الدنيا .إخفاء مشاكل التشغيل عن الإدارة العليا .فتبقى الأخطاء من دون تصحيح والمشاكل من دون حلول لمدة زمنية طويلة .

٤- **العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:** في السنوات الأخيرة فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بإدارة أرباحها. فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينات وقعت البورصة غرامة قيمتها مليون دولار على شركة (W.R. Graceadcar) وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها والسبب إن الشركة مابين عام ١٩٩٠-١٩٩٢ قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وذلك بتسجيل احتياطيات غير صحيحة قيمتها ٥٥ مليون دولار وبين العام ١٩٩٣-١٩٩٥ قامت بإعادة الاحتياطيات الى الأرباح .

وتجدر الإشارة هنا الى ان العديد من الدراسات أكدت وجود علاقة وطيدة بين جودة الأرباح وبين ما يسمى بإدارة الأرباح، وأن الجميع يتفقون على أن ممارسة إدارة الأرباح تؤدي إلى انخفاض جودة الأرباح، إذ أن جودة الأرباح ينظر إليها من خلال ما تحويه الأرباح المحاسبية من معلومات تعكس الأداء الاقتصادي للشركات في حين إدارة الأرباح

ينظر إليها من جانب القرارات التي تتخذها الإدارة في الإفصاح عن الأحداث الاقتصادية (الشريف، وابو عجيلة، ٢٠٠٨، ٥).

ثالثاً: انهيار الشركات وإدارة الأرباح

الكثير من الأدبيات تعتقد ان انهيار الشركات كشركة (wold com, Enron) يعود الى القوائم المالية المضللة والمدراء هم السبب في انهيار تلك الشركات ففي (Rosner, 2003 ,370) وجد ان جميع الشركات المنهارة قامت بإدارة أرباحها ببراعة إذ ان القوائم المالية للشركات المنهارة بسبب المغالاة في إدارة أرباحها فإنها تعكس أرقام للدخل مغايرة للواقع ،وان هذه الشركات تحأول التحوط والتغطية على أزمتها من خلال المبالغة بإدارة أرباحها .

أما (MmimeuwissenK, 2010, 13) فقد وجدت ان أخلاقيات الانهيار يكمن في ثلاثة مجالات هي (إدارة الشركة،المدققون،وواضعو المعايير المحاسبية) فأعضاء ومجلس الإدارة والمدققون لا يتمتعون باستقلالية تامة عن الإدارة الى حد ما عندئذ لا يوجد رقابة مستقلة حقيقية وايضاً (FASB) فشلت في تضييق فجوة الاختلافات بين التطبيقات المقبولة قبولاً عاماً، وهذه العوامل يعزى إليها مسؤولية الانهيار لهذه الشركات.

الالتزامات الأخلاقية لمهنة التدقيق

أولاً- مفهوم الأخلاق

ان مصطلح الأخلاق قد يحمل معاني مختلفة للأشخاص الا ان هناك اتفاقاً عاماً على أن الأخلاق ترتبط عموماً بعمل ما هو صحيح وتجنب ما هو خاطئ وقد تعددت تعاريف الأخلاق من قبل الباحثين، فقد عرفها (Larson & Miller , 1995, 12) "بأنها مصطلح يشير إلى نظام أو مبادئ تحدد الصح أو الخطأ لنشاطات معينة" .

وكما عرفها (Wheelmen & Hunger, 1998, 47) على أنها "دلالة عن معايير مقبولة بالإجماع تحض السلوكيات الخاصة بالتعامل أو المهنة أو التجارة أو التخصص"

أما القيم الأخلاقية فتعرف - بأنها ((المعايير التي يمكن على ضوئها الحكم أو التعرف على السلوك الإنساني باعتباره صحيحاً أو خطأ خيراً أو شراً)) (عمر، ٢٠٠٠، ٣).

وتمثل القيم الأخلاقية الأسس التي تقوم عليها الحضارات ، فهي تشير إلى المثاليات والاعتقادات والاتجاهات التي يتبناها الأفراد والتي تحكم العلاقات الاجتماعية والشخصية، أما الأخلاقيات فتعني تطبيق القيم في مختلف المواقف والظروف ، وتنعكس على قواعد وسلوك ومعايير المهنة .

ويمثل الدين المصدر الرئيس للقيم الأخلاقية، أما التكوين الاجتماعي فيمثل قيم الفرد والمعلومات التي تشكلت مع مرور الزمن وكذلك الخبرة المتراكمة.

اما الالتزامات الأخلاقية فتعرف بأنها "مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة، لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها (اردیني، ٢٠٠٧، ٦).

كما عرفها الجليلي ورمو بأنها: "عبارة عن مبادئ ومثل عامة للسلوك المثالي، يشجع على مستوى عال من الأداء من خلال التأكيد على النشاط الايجابي" (الجليلي ورمو، ١٩٩٦، ١٩٦).

ويرى (بهجت، ٢٠٠٨، ١) إن أزمة الأخلاقيات تمثل أحد مواطن الخلل في مهنة المحاسبة والتدقيق، وانه لابد من توفير بيئة تقود الناس إلى الالتزام بالأخلاقيات، وهذه البيئة لا تتوافر الا في ثلاثة عناصر :

(وجود إرشادات واضحة لأخلاقيات المهنة، مكافأة الملتزم بأخلاقيات المهنة، معاقبة مخالف أخلاقيات المهنة) وإنه كلما حدث خلل أو قصور في احد هذه العناصر أخل بميزان الالتزام بالأخلاقيات .

ثانياً- ميثاق السلوك المهني لمهنة مراقبة الحسابات

يتشكل ميثاق السلوك الصادر عن المعهد الامريكي للمحاسبيين من عدد من العبارات العامة عن السلوكيات المثالية أو قواعد محددة تحد السلوك غير المقبول، وتتمثل ميزة العبارات العامة في تأكيدها على الأنشطة الايجابية التي تشجع على الأداء رفيع المستوى،أما عيوبها فتتمثل في صعوبة فرض مثاليات عامة لعدم وجود حد ادنى من معايير السلوك، ويوجد بالميثاق أربعة أجزاء المبادئ وقواعد السلوك والتفسيرات والقواعد والأحكام العرفية يمكن توضيح هذه الأجزاء على النحو الآتي:

معايير مثالية عن السلوك الأخلاقي في شكل مصطلحات فلسفية	
* غير قابلة للإلزام	المبادئ
معايير تمثل الحد الأدنى للسلوك الأخلاقي في صورة قواعد محددة	
* قابلة للإلزام	قواعد السلوك
تفسيرات لقواعد السلوك يضعها قسم الأخلاق المهنية في المعهد الامريكي للمحاسبة	
* غير قابلة للإلزام ،ولكن يحب أن يبرر الممارس لماذا خرج عليها	تفسيرات
تفسيرات وأجوبة منشورة للأسئلة المتعلقة بقواعد السلوك التي يتقدم بها الممارسون والمهتمون الآخرون الى المعهد الامريكي للمحاسبين بخصوص المتطلبات الاخلاقية	
* غير قابلة للإلزام، ولكن يحب أن يبرر الممارس لماذا خرج عليها	القواعد والأحكام الأخلاقية الصادرة

الشكل ٢

ميثاق السلوك المهني الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الامريكي

* Source: Alvin A.,Arens *et al*. ,2005, Auditing & Asurance Services: An Integrated Approuch ," 10th ,ed , Preatic,New ,Jersey P80"

وتتمثل المبادئ الأخلاقية (Ethitcalprincipls) بـ (المسؤوليات، الصالح العام، الاستقامة، الموضوعية والحياد، العناية المهنية ومجال وطبيعة الخدمة) ويجب على أعضاء المهنة الالتزام بقدر متساو لهذه المبادئ أما قواعد السلوك المهني فتتمثل بالحد الأدنى من

السلوك المطلوب من الممارسين، ويميل بعض الممارسين إلى تعريف هذه القواعد على إنها حدُ أقصى وليست الحد الأدنى.

دور الالتزامات الأخلاقية لمدقق الحسابات في الحد من إدارة الأرباح

أولاً- الجانب الأخلاقي لإدارة الأرباح

تمر مهنة التدقيق في هذه الأيام بأزمة ثقة عميقة يمكن اعتبارها (أزمة أخلاقية) نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة على جزء كبير من هذا القطاع في مختلف دول العالم وكان انهيار شركة انرون بنهاية عام ٢٠٠١ نتيجة العديد من العوامل من أبرزها عدم التطبيق أو انعدام أخلاقيات المهنة والأعمال، وقد ورد بعض العوامل التي أدت لهذا الانهيار (المعتاز، ٢٠٠٨، ٢٦٤):

١. إن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة الفرعية داخل الشركة، ولم تقم هذه اللجنة الا بمراجعة خاطفة وسريعة لتلك الصفقات .كما إن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.
٢. قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق الانهيار للشركة ، كما ان الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية نتيجة الخداع المستمر، فضلاً عن إن مكتب آرثر اندرسي الذي كان مكلفاً بمراجعة حسابات الشركة كان يقوم بالمراجعة الداخلية أحياناً بالإضافة لكونه يقدم خدمات استشارية هائلة.

وتعد حادثة انرون تذكيراً هاماً لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي مع لجنة المراجعة، حيث يحتاج المدققون الداخليون كما هي الحال بالنسبة للمدققين الخارجيين لرفع تقاريرهم الى لجنة المراجعة بكل ما يواجههم مباشرةً بدلاً من الرفع للإدارة (المعتاز، ٢٠٠٨، ٢٦٤).

كل هذه الأسباب وغيرها من أسباب انهيار شركة انرون تنم عن عدم الالتزام بأخلاقيات المهنة سواء من قبل الإدارة أو من قبل لجنة المراجعة والمدققين الداخليين والخارجيين وضعف المعايير الأخلاقية للمهنة، مما أدى إلى انهيارها وخروجها من ميدان المنافسة .

وتتمثل أخلاقيات الأعمال في مجال إدارة الأرباح في مجموعة من القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يجب ان تلتزم بها إدارة الشركة عند القيام بأعمالها. ويرى البعض أن مسؤولية الإدارة تجاه تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح المتعارضة تقوم على مقومين هما الحكم الفني والفكر الأخلاقي .

وإن الخطوة اللاحقة الا بعد في اعتبار إدارة الأرباح عملاً غير أخلاقي في المجالات الآتية (إبراهيم، ٢٠٠٦، ١٣):

١. أن يكون لدى منظمات الأعمال قدرة على تجنب إدارة الأرباح ولم تقم بذلك .
٢. أن يكون لدى منظمات الأعمال إمكانية محتملة لتجنب إدارة الأرباح ولم تحاول القيام بذلك .
٣. أن يكون بإمكان منظمات الأعمال بتخفيض تقلبات الدخل ولم تبذل الجهد المطلوب من أجل ذلك .

٤. أن يكون لدى منظمات الأعمال فرصة لتجنب أو تخفيض تقلبات الدخل ولم تقم بذلك .
٥. أن تتجنب منظمات الأعمال فرصة إدارة الأرباح في دولة ما ولا تتجنبه في دولة أخرى لعدم وجود لوائح وقوانين تعاقب على ذلك .
٦. ألا تسعى منظمات الأعمال على وضع إستراتيجية واضحة لمواجهة والحد من إدارة الأرباح رغم درايتها بإمكانيات تحقيق ذلك ،الا أنها لا تريد أن تكون ضمن القاعدة في هذا المجال أو لأنها تدرك أن أرباحها قد تتأثر سلباً بذلك .

وقد تناولت دراسات عديدة أخلاقيات إدارة الأرباح منها الدراسة التي اعتمدت على دراسة كل من (Bruns & Mcrchat) في التحري عن المبادئ الأخلاقية لإدارة الأرباح والتي أجريت على المدراء ومراقبي والاستبيان أرسل الى (١٤٠) شركة ومكتب تدقيق حسابات ممارس في الإدارة واستلم منها (٥٢) من المدراء و(٢٨) من مكاتب التدقيق وأظهرت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين ينظرون إلى إدارة الأرباح بشكل واضح على أنها أقل أخلاقية عما أظهرت لدى المدراء (الدوسكي، ٢٠٠٦، ٥٢).

مما سبق نجد أن التلاعب بالمعلومات هي أمور غير مرغوبة ومحرمة أخلاقياً فهي ليست عادلة للمستفيدين من هذه المعلومات ولابد من التصدي لهذه السلوكيات حتى يمكن الحصول على الشفافية والموثوقية الكاملة للمعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية لأجل الاعتماد عليها في اتخاذ العديد من القرارات الرشيدة من قبل المستفيدين من هذه المعلومات.

ثانياً- أخلاقيات مراقب الحسابات وانعكاساتها على إدارة الأرباح

بناء على ما سبق يمكن إيضاح انعكاسات التزام مراقب الحسابات بالأخلاقيات على إدارة الأرباح من خلال النقاط الآتية :

١.التأكيد على استقلالية مراقب الحسابات.
٢.التأكيد على الدور الأخلاقي في تحسين جودة عملية المراقبة.
٣.التركيز على التزام مراقب الحاسبات بأخلاقيات حوكمة الشركات .

١. التأكيد على استقلالية مراقب الحسابات

تعد الاستقلالية تجاه الزبون (الجهة الخاضعة للرقابة) امراً مهماً لا يمكن التجرد منه بالنسبة لمراقب الحسابات وعليه أن يسعى دائماً إلى أن يبقى مستقلاً عن الجهات الخاضعة للرقابة وغيرها من أصحاب المصالح ،وان يكون مستقلاً ومتجرداً ليس بالفعل فحسب، بل في الظاهر أيضاً وأن لا تتضرر هذه الاستقلالية من جراء مصالح شخصية أو خارجية ممثلاً بالتأثير على مراقب الحسابات أو بالأفكار المسبقة التي يحملها المدقق عن الأشخاص أو عن الجهات الخاضعة للرقابة .

وأن يحمي مراقب الحسابات استقلاليته وأن يتجنب كل تضارب في المصالح ،وذلك برفض الهدايا أو الهبات التي يمكن أن تؤثر أو تعد ذات تأثير على استقلاليتهِ ونزاهتهِ، وهذا ما ورد في وثيقة (أخلاقيات المهنة للقطاع العام) الصادرة عن الانتوساي عام ١٩٩٨،الذي اعتبر الاستقلالية عنصر مهماً من عناصر أخلاقيات المهنة لمراقبي الحسابات وذكرت الوثيقة ان أخلاقيات المهنة يجب أن تعد إضافة ضرورية تدعم المعايير الرقابية التي أصدرتها لجنة المعايير الرقابية للانتوساي في يونيو ١٩٩٢ (www.ISSAI.org) .

أمـا النظريـة الاقتصـادية لاسـتقلال مراقـب الحسـابات تعتقـد أن مراقبـي الحسـابات مسـؤولين عـن أي خـرق أو تجـاوز مـن قبـل الجهـات الخاضـعة للرقابـة (الزبـون) وأهميـة اسـتقلالية مراقـب الحسـابات تـزداد تبعـاً لأهميـة التجـاوز ودرجـة حساسـية إدارة الأربـاح (MMJ, 2010, 23) .

وقد ذكرت دراسة (O,Regan & chaney & Kirk, 2002) أن تكلفة فشل مراقب الحسابات في أداء مهنته باهظة وأن مسألة استقلال مراقب الحسابات على الرغم من أهميتها وكثرة البحث فيها لم يتم اكتمال إرساء قواعد بنيانها المناسب، الأمر الذي أفصحت عنه مشاكل انهيار وتعثر العديد من الشركات العالمية الضخمة، ودعت الدراسة إلى ضرورة تعميق البحث في مسألة استقلال مراقب الحسابات بهدف استعادة مهنة المحاسبة والتدقيق مكانتها ومصداقيتها وثقة جمهور المستفيدين من خدماتها وفي قدرتها على القيام بمسؤولياتها على الوجه الأنسب (صابر،٢٠٠٤، ٧٩) .

إذا كان مراقب الحسابات غير مستقل فأنهُ سوف يخضع لضغوط الزبون ويتغاضى عن التلاعب إ وجود علاقة سلبية بين استقلال مراقب الحسابات وإدارة الأرباح فعادة ما يبدأ الصراع بين مراقب الحسابات وزبائنهِ عندما يمارس هؤلاء الزبائن سلوك إدارة الأرباح (عيسى، ٢٠٠٣، ٣٥).

٢. التأكيد على الدور الأخلاقي في تحسين جودة عملية التدقيق

تشير جودة التدقيق إلى مدى قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها فضلاً عن تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ، وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الإدارة عن الملكية .

وتتحدد المسؤولية الأخلاقية لمراقب الحسابات في أربعة أركان هي :

١. مسؤولية المراقب تجاه زبائنهِ.
٢. مسؤولية المراقب تجاه المجتمع .
٣. مسؤولية المراقب تجاه باقي أعضاء المهنة.
٤. مسؤولية المراقب تجاه نفسهِ .

وعليه فإن اكتشاف هذه الأخطاء والتلاعب والغش هي من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه هذه الأطراف .

وقد ركزت (O,Regan & Taylor *et al*., 2001) على أهمية المبادئ الأخلاقية في تطوير الأداء المهني وتحسين جودته وأشارت الدراسة إلى أن من أهم عوامل تطوير معايير الأداء المهني هو حتمية بناء قاعدة قوية من المبادئ الأخلاقية لمهنة التدقيق وأن تركز عليها في مواجهتها لظروف الواقع الحالي المحيطة (صابر،٢٠٠٤ ، ٧).

وقد قام مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في تاريخ ٢٠٠٢/١٠/١٦ بإصدار (SAS.No,99) "الأخذ في الاعتبار القوائم المالية المضللة ويتضمن دليلاً موسعاً لمراقب الحسابات غير رشيدة لكيفية اكتشاف الغش والتضليل في القوائم المالية ، ويتضمن الإشارة بشكل رئيسي للعناصر الآتية (دهمش، ابو زر، ٢٠٠٥، ١٩):

١. التوصية بالتركيز بشكل اكبر على الحدس المهني للمراقب عند القيام بعملية التدقيق .
٢. التوصية بان يقوم المراقب بمناقشة إدارة الزبون وموظفيه حول احتمال وجود حالات غش وتضليل في القوائم المالية الخاصة موضع التدقيق .

٣. التوصية بالتجاوب مع تجاوزات إدارة الزبون لأنظمة الرقابة الداخلية الخاصة به كمؤشر على احتمال وجود تضليل وغش في القوائم المالية الخاصة موضع التدقيق.

وعليه ينبغي على مراقبي الحسابات البحث عن اية إشارات تحذيرية تشير إلى وجود إدارة إرباح ومن هذه الإشارات (عيسى، ٢٠٠٨، ١٨):

١- تدفقات نقدية لا ترتبط بالأرباح.
٢- حسابات زبائن لا ترتبط بالإيرادات.
٣- مخصصات ديون مشكوك فيها لا ترتبط بحسابات الزبائن .
٤- احتياطيات لا ترتبط ببنود الميزانية العمومية .
٥- احتياطيات التملك المشكوك فيها.
٦- الأرباح التي لا تتفق بدقة مع توقعات المحللين الماليين.

وأشار العديد من الباحثين إلى أن جودة التدقيق تعد أداة مراقبة فعالة للحد من إدارة الأرباح وإنتاج قوائم مالية موثوق بها، وتعمل على تدنيه عدم التماثل في المعلومات واختبرت إحدى الدراسات العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح ، من خلال ٣٦٧ شركة مساهمة في المدة من (١٩٩٩-٢٠٠٢) وتوصلت النتائج إلى ان جودة التدقيق تؤدي إلى الحد من سلوك إدارة الأرباح، وتعمل على تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانتهازي (حمودي ، ٢٠١٠، ٧٢).

٣- التأكيد على اعتماد أخلاقيات حوكمة الشركات من قبل مراقب الحسابات

تُعد حوكمة الشركات أحد أساليب المدخل الأخلاقي بوصفها نطاقاً بمقتضاه تُدار وتُراقب الشركات، وأشار العديد من الباحثين إلى أن الحوكمة هي عملية رقابة على تصرفات الإدارة بضبط السلوك الأخلاقي من اجل حماية المستثمر وتحقيق التوازن بين مصالح الأطراف ذات العلاقة (حمودي، ٢٠١٠، ٣٧).

وقد أشارت العديد من البحوث إلى أن سبب انهيار شركة (Enron) هو عدم التزامها بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن (OECD) إن تم بعلم مديريها الاتفاق مع مراقب الحسابات التلاعب في التقارير المالية لإخفاء الخسائر وتضخيم الأرباح، مما أدى إلى ارتفاع أسهمها في السوق وعدم تحمل المسؤولية من قبل المدراء واستغلالهم لمناصبهم لتحقيق منافع شخصية وذلك من خلال التلاعب في التقارير المالية الفصلية والسنوية وإصدار حماية حقوق صغار المساهمين (الدوسكي، ٢٠٠٦، ٤٧).

كما توصلت إحدى الدراسات الى أنه في ظل غياب الأساليب الفعالة لحوكمة الشركات والتي منها جودة عمل مراقب الحسابات (التي تُعد احد آليات الحوكمة) تعمد المدراء إلى سوء تقدير العديد من عناصر القوائم المالية وممارسة الأساليب المختلفة لإدارة الأرباح، وأنه يمكن الحد من ذلك بإتباع أساليب فعالة لحوكمة الشركات (عيسى، ٢٠٠٨،٢٥).

كما إن الحوكمة لديها آليات رقابية وإشرافية داخلية وخارجية تهدف إلى حماية مصالح المستفيدين في الشركة وضمان استمراريتها ،وبذلك يمكن القول بأن لمراقب الحسابات دور مهم من الحد من أساليب إدارة الأرباح في الشركات في ظل حوكمة الشركات إذا ما التزم بمعايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني والأخلاقي، وأن يضع نصب عينه إن الإدارة العليا لها دافع لإدارة الأرباح، وهذا يؤدي إلى زيادة احتمالية أن تتضمن القوائم المالية أخطاء جوهرية في نتيجة إدارة أرباحها.

الخلاصة

١. يقصد بإدارة الأرباح تحريف الأداء الحقيقي للشركة لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة.
٢. للمبادئ الأخلاقية أهمية كبيرة في تطوير الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحسين جودتهِ.
٣. إن لمهنة مراقب الحسابات دوراً ايجابياً وجوهري في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح إذا ما تم الالتزام بمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء.
٤. ضرورة تنظيم عمل مراقبي الحسابات ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية وموضوعية وبعيداً عن أية ضغوطات خارجية.
٥. الالتزام بالجانب الأخلاقي وبما جاء بميثاق الأخلاق المهنية من قبل مراقبي الحسابات لتحسين جودة الأداء المهني.
٦. التأكيد على الاتساق في العمل المحاسبي من حيث اعتماد سياسة محاسبية معينة يتم الاستمرار عليها وعدم تغييرها إلا إذا تغيرت ظروف الشركة.
٧. ضرورة إقامة دورات تقوية لمراقبي الحسابات يتم من خلالها التأكيد على الجانب الأخلاقي في مهنتهم، مما يؤدي إلى تحقيق ميزة الكفاءة والفاعلية في أداء عملهم وبالتالي ارتفاع جودة التدقيق .
٨. ضرورة الاهتمام من قبل مراقبي الحسابات عند أداء عملهم على تغليب الجوهر على الشكل.
٩. أن يقوم مراقبي الحسابات بإجراء الاختبارات اللازمة للكشف عن آثار أساليب إدارة الأرباح.
١٠. التأكيد على الدور الحوكمي لمراقب الحسابات من خلال التحقق من تطبيق مبادئ الحوكمة التي تُعد من أهم المداخل الأخلاقية

المصادر

أولاً- المصادر باللغة العربية

١. إبراهيم، محمد زيدان (٢٠٠٦) "السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي في منظمات الاعمال / دراسة اختبارية "المؤتمر العلمي الدولي السادس .جامعة الزيتونة .
٢. اردیني، طه احمد حسن (٢٠٠٧) "التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق –دراسة لاراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل" مجلة تنمية الرافدين، مجلد (٢٩) العدد (٨٥).
٣. بهجت، محمد ،٢٠٠٨،"أزمة الثقة من مهنة المحاسبة .الأسباب والمقترحات (www.Koshk.com/Uptarehirel/index/php/t-28htm).
٤. الجليلي، مقداد احمد ورمو وحيد محمود (١٩٩٦)"مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق – اشارة خاصة الى الى العراق " مجلة تنمية الرافدين،مجلد(١٨) العدد (٤٨).
٥. حماده، رشا (٢٠١٠) "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية "مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد٢٦، العدد الثاني .

٦. حمودي، و وفاء يونس (٢٠١٠)" اثر حوكمة الشركات في إدارة الأرباح (مدخل أخلاقي) دراسة لعينة مختارة من الشركات المساهمة في محافظة نينوى" ،رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الموصل ، كلية الإدارة والاقتصاد.
٧. الخشاوي، والدوسري ،علي محمود (٢٠٠٨) محسن ثامر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها (www.infotechaccountants.com).
٨. دهمش، ابو زر.يضم المضاف اسحق (٢٠٠٥) "أخلاقيات المحاسبة الإبداعية ،عرض وتحليل" المؤتمر العلمي الأول لكلية العلوم الإدارية والمالية (جامعة الإسراء الأهلية) الأردن.
٩. الدوسكي، شيفان احمد محمد (٢٠٠٦) "ادارة العوائد كمدخل لتعظيم قيمة المنشاة ، دراسة ميدانية في عينة من المؤسسات المالية العربية ،رسالة ماجستير (غير منشورة) كلية الإدارة والاقتصاد ،جامعة الموصل .
١٠. الشريف، أبو عجيلة ،إقبال عدنان "العلاقة بين جودة الأرباح والحامية المؤسسية .٢٠٠٨.
١١. صابر، محمود احمد ٢٠٠٤، "نحو إطار متكامل لتحسين جودة الأداء في مهنة المراجعة"، المؤتمر الرابع لجامعة الإسكندرية ،كلية التجارة.
١٢. عمر، محمد عبد الحليم ،" الأخلاق الإسلامية والمحاسبة ،ندوة القيم الأخلاقية الإسلامية والاقتصاد ، جامعة الأزهر ، مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي ،القاهرة ،(١٥-١٦ ابريل)٢٠٠٠.
١٣. عيسى، سمير كامل محمد (٢٠٠٨) اثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ،العدد (٢) المجلد ٤٥.
١٤. محمد، زيدان إبراهيم (٢٠٠٦) "السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال ، دراسة اختيارية ،أستاذ المحاسبة المالية، جامعة المنوفية .
١٥. محمد، زيدان إبراهيم ،٢٠٠٦ ، أستاذ المحاسبة المالية، جامعة المنوفية ،مصر www.infoaccountont.com
١٦. مخلوف ،احمد مخلوف (٢٠١٠) آثر الريادة على أخلاقيات الإدارة المالية في إنتاج تقارير مالية عالية الجودة ، مقدم إلى مؤتمر الريادة في مجتمع المعرفة، عمان ،الأردن.
١٧. المعتاز، إحسان بن صالح (٢٠٠٨) أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها :انهيار شركة انرون والدروس المستفادة "مجلة جامعة الملك عبد العزيز ،الاقتصاد والإدارة .

ثانياً- المصادر باللغة الأجنبية

1. Aasuman , 2009, what,is Earming mangment.
2. Alvin A.Arens (et al., 2005. Auditing & Asurance Servias : Au Integrated Approuch .10th ed ,Prentic,New Jersey.
3. Amalendu Bhunia, somath Mukhutietal .2012,work place spirituality on motivations for earnings management – an empirical analysis , internalionel journal of businss economics & management research, vol.2(2).
4. Amat,briol & Blake ,Johny Dowds , Jakc 1999"The Ethics of Gretive Accounting .Jounal of Economic Literature Classification :M41.
5. Balance Diana 2008" Is Creative Accounting A from Of Manipulation University of Order Faculty of Economics ,Department of Finace Accounting , Jounal Accredited CNCSIS – Category B. tamxvll , Volum 111,p.936"
6. Jenni fer w.Tucker & Paul A.Zarowin ,(2006) , Does Lncome . Smothing improve Earning iformativeness ? The Accounting Review , vol .81,No.1.
7. Kaplan SE (2001) Ethically related Judgments by obsewers of earnings management , Journal of Business Ethics , 22(4).

8. Kermit D. larson & Paul B.w. Miller , (1995) , financial Accounting , 6th ed , Richand D.Inwin , Inc ,U.S.A.
9. MMJ Meuwissen , 2010 " Ethies & Earning Management,Master thesis ,Mastricht university , faculty of economics & business administration.
10. Naser k,and M.Pendlebury:1992 "Anote on the use of Greative Accounting " British Accounting "British Accounting Review ,24,p.4.
11. Rosnev Rebecca l. 2003 " Earning mainipulation in failing firms contemporary accounting ressarch 20.
12. Scott . B , Jocobson & M.K.pitman ,2005 , Auditors and Earnings Management . http" www.nysscpa org " lcpajounal , 2005/featuresl f 085002.htm.
13. Wheelen ,Thomas 1,and Hunger, J.David, Startegic Mangement, 6TH ed,Addison,Weseley, Hongman,inc,New York,U.S.A.1998.
14. Schipper K.1989 ,Commentary on Eavning Management Accounting Hor Zons .
15. Steven F,2008, Investor protection , income smoothing , and Earnings in fomativeness, Journal of international Accounting Research,7(1).