



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/library/3528](https://political-encyclopedia.org/library/3528)

تاريخ الاسترداد: 2025/05/14 03:11 +03

الموسوعة السياسية 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 السياسية – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسية – 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 الراذدين كلية الإداره والاقتصاد / جامعة الموصل ورفده في مكتبة الموسوعة السياسية مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكرية ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي يتضمن المقال تحتها.



تنمية الراصد

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 كبرى محمد طاهر

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

Kubra M.Tahir (PhD)

Assistant Professor

Department of Accounting
University of Mosul

kubra_faris@yahoo.com

الدكتورة سعاد سعيد غزال

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

Soad S.Ghazal (PhD)

Assistant Professor

Department of Accounting
University of Mosul

soadgazal@yahoo.com

الدكتورة فيحاء عبدالخالق البكوع

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة

كلية الإدارة والاقتصاد

جامعة الموصل

Fayhaa A.Al-Baqoa (PhD)

Assistant Professor

Department of Accounting
University of Mosul

Fayha_abd@yahoo.com

تأريخ قبول النشر ٢٠١٢/١٠/٧

تأريخ استلام البحث ٢٠١٢/٤/٨

المستخلص

في العقدين الأخيرين وبعد انهيارات المستمرة للعديد من الشركات في الدول المتقدمة كشركة انرون وشركة وورد كوم للاتصالات وغيرها من الشركات وبعد الأزمات المالية التي بدأت تعصف باقتصادات 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 يعكس على مصداقية التقارير المالية وإخلاء مسؤوليته 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:

"مراقب الحسابات دور مهم في الكشف عن أساليب إدارة الأرباح إذا ما التزم بأخلاقيات مهنته وما تملية 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 وأوروبا وما تبعها من أزمة ثقة بمهنة المحاسبة بصورة عامة والتدقيق بصورة خاصة قد عزّزت 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 للمحاسبين 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 والدافع 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 الآتية :

المبحث الأول: مفهوم إدارة الأرباح ومشاكلها .

المبحث الثاني: الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات وأخلاقيات إدارة الأرباح.

المبحث الثالث: دور الالتزامات الأخلاقية لمراقبى الحسابات في الحد من إدارة الأرباح .

طبيعة إدارة الأرباح أولاً : مفهوم إدارة الأرباح

تزايد الاهتمام في الفكر المحاسبي المهني والأكاديمي منذ عقد الثمانينيات 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 إلى أن إدارة الأرباح يطلق عليها في أوروبا المحاسبة الإبداعية وفي الولايات المتحدة إدارة الأرباح (Amat et al., 1999, 8).

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

اما الإبداع المحاسبي فُعرف على انه :- استخدام أساليب وطرائق أ إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة وغير مألوفة لقصیر أو تحلیل 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 .
- تتمتع 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 أحد الباحثين بأنها: عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية كما هي عليه فعلًا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها (Nasser, Pendlebury, 1992, 4).

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

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 (24, 2008) 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 الإيجابية عن معلومات الأرباح المستقبلية، وهذا يوشر قوة العلاقة بين مكونات معلومات الدخل والمستفيددين الخارجيين .

أما (8, 2009, Aasuman) فقد نحت منحى آخر، اذ ركز على أن سلوك الادارة في الاختبار بين البدائل (الخيارات المحاسبية) يعتمد على الخصائص الاقتصادية للبلد الموجدة فيه الشركات، إذ وضعت (GAAP) مجموعة من المعايير والتطبيقات ، واعتمدت معايير للتقارير المالية (FASB) الصادر عن (FASB) والمشكلة تمثل 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.

ما 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 .

وهذا يشير (Smith) إلى أننا شعرنا بأن الكثير من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينيات كانت نتيجة لخطة يد البراعة المحاسبية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، إذ إن العملية المحاسبية تتضمن معالجة العديد من قضايا الحكم، وحجم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتباينة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية ، وهذه المرونة توفر فرصاً للتللاعيب والغش أو الخداع والتحريف والذي اطلق عليه فيما بعد بالمحاسبة الإبداعية (الخشاوي، الدوسي، ٢٠٠٨، ١١).

٢- دوافع إدارة الأرباح

تقوم الإدارة باتخاذ قرارات تحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية المقدمة إلى مستخدميها من الأطراف المهتمة بالوحدة الاقتصادية ولهذه القرارات تأثير إيجابي 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 الكفاءة لرأس المال في الأسواق المالية . ويؤكد عدد من الكتاب أن المديرين يتهمون المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من خلال التقديرات المحاسبية. ويحرفون التقارير المالية عمداً (عيسي، ٢٠٠٨، ٢).

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

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

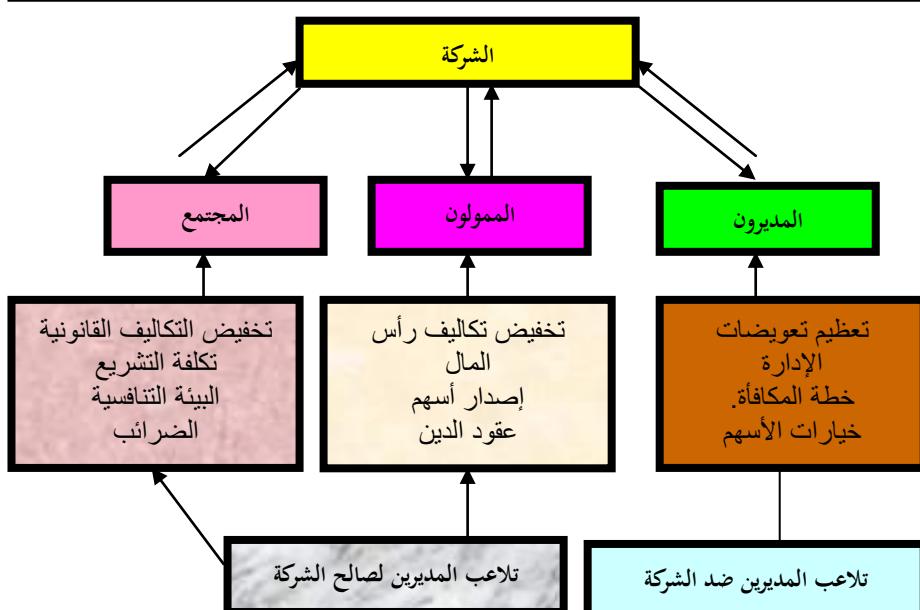
أ. إنها لا تخالف القواعد القانونية سواء أكانت عامة أم خاصة بالنشاط التجاري .

ب. إنها لا تخالف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

ج. إنها لا تتجاوز نطاق سلطاتها .

أما (Am glenDu, Somnalth, 2012) فقد أشار إلى أن دوافع إدارة الأرباح تتحقق غرضاً معيناً فتعتمد على التطبيقات الأساسية الملائمة في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وحدد أن هناك حواجز عديدة لإدارة الأرباح تتمثل بالآتي :

١. في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً فإن كافة التسويات والتعديلات التي تم 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 (عيسي) 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 ضمانبقاء واستمرار المنشأة في سوق المنافسة وعندئذ يكون الدافع هو كفاءة المنشأة. وعندما يكون الدافع انتهازياً أو غير أخلاقي يكون لإدارة الأرباح تأثير جوهري على المركز الحقيقي للمنشأة ، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية (عيسي، 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 أن 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 المصارييف المستحقة .
- ٤- تضخيم المبيعات وإجمالي الربح .
- ٥- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية .

ب. قائمة المركز المالي : وهي القائمة التي تطالها ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإداره 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 .

اما (الدوسيكي ٢٠٠٦) فقد أشار الى أن هناك طريقتين لإدارة الأرباح (حمدودي، ٢٠١٠، ٤٨):

الطريقة الأولى: إدارة المستحقات: تعتمد محاسبة الاستحقاق أساساً على فكرة التمييز بين المصروفات والإيرادات الرأسمالية الإيرادية التي تخص مدة معينة، ويطلب 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 فإن الدخل المحاسبي على أساس الاستحقاق لمدة معينة قد لا يقدم

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

الطريقة الثانية: استغلال المرنة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً: إذ سمحت المبادئ المحاسبية وكذلك معايير المحاسبة الدولية باستخدام طرائق وبديل محسوبية 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 للطرق والسياسات والإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متاثراً بالأهداف الخاصة بالإدارة مما ينتج عنها اثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات المنشورة والمعلن عنها وبالتالي يتربّط عليها تأثير على صدق النتائج النهائية والمركز المالي.

وعلى الرغم من أن ممارسات أساليب إدارة الأرباح قد تحقق منافع للوحدة الاقتصادية في الأجل القصير إلا أنها 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 بغض التأثير على الأرباح قصيرة الأجل، إلا إنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالفائدة 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 أيضاً 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 ١٩٩٢-١٩٩٠ قامت بتخفيض أرباحها المعلنة وذلك بتسجيل احتياطيات غير صحيحة قيمتها ٥٥ مليون دولار وبين العام ١٩٩٣-١٩٩٥ قامت بإعادة الاحتياطيات إلى الأرباح .

وتتجدر الإشارة هنا إلى أن العديد من الدراسات أكدت وجود علاقة وطيدة بين جودة الأرباح وبين ما يسمى بإدارة الأرباح، وأن الجميع يتتفقون 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 إداره الأرباح

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

ثالثاً: انهيار الشركات وإدارة الأرباح

الكثير من الأدبistas 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 الدخل مغايرة للواقع، وان هذه الشركات تحاول التحوط والتغطية على أزمتها من خلال المبالغة بإدارة أرباحها. أما (MmiemeuwissenK, 2010, 13) فقد وجدت ان أخلاقيات الانهيار يمكن في ثلاثة مجالات هي ((ادارة الشركة، المدققون، وواضعي المعايير المحاسبية) فأعضاء ومجلس الإدارة والمدققون لا يتمتعون باستقلالية تامة عن الإدارة الى حد ما عندئذ لا يوجد رقابة مستقلة حقيقية وأيضاً (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 شرآ)) (عمر، ٢٠٠٠، ٣).

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

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

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 (اردبني، ٢٠٠٧، ٦).

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

النهايات الالزامات الأخلاقية ملخص الحسابات . . .

[١١٤]

ويرى (بهجت، ٢٠٠٨، ١) إن أزمة الأخلاقيات تمثل أحد مواطن الخلل في مهنة المحاسبة والتدقيق، وأنه لابد من توفير بيئة تقود الناس إلى الالتزام بالأخلاقيات، وهذه البيئة لا تتوفر إلا في ثلاثة عناصر :
(وجود إرشادات واضحة لأخلاقيات المهنة، مكافأة الملتم بأخلاقيات المهنة، معاقبة مخالف أخلاقيات المهنة) وإنه كلما حدث خلل أو قصور في أحد هذه العناصر أخل بميزان الالتزام بالأخلاقيات .

ثانياً- ميثاق السلوك المهني لمهنة مراقبة الحسابات

يتشكل ميثاق السلوك الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين من عدد من العبارات العامة عن السلوكيات المثالية أو قواعد محددة تحديد السلوك غير المقبول، وتمثل ميزة العبارات العامة في تأكيدها على الأنشطة الإيجابية التي تشجع على الأداء رفيع المستوى، أما عيوبها فتمثل في صعوبة فرض مثاليات عامة لعدم وجود حد أدنى من معايير السلوك، ويوجد بالميثاق أربعة أجزاء المبادئ وقواعد السلوك والقصيرات والقواعد والأحكام العرفية يمكن توضيح هذه الأجزاء على النحو الآتي:

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

الشكل ٢

ميثاق السلوك المهني الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي

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

وتتمثل المبادئ الأخلاقية (Ethical principles) 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 فتمثل بالحد الأدنى من

السلوك المطلوب من الممارسين، ويميل بعض الممارسين إلى تعريف هذه القواعد على إنها حد أقصى وليس 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 (المعتز، ٢٠٠٨، ٢٦٤):

١. إن مجلس الإدارة أوكل مهمة مراجعة الصفقات التي تقوم بها الشركة لجنة الفرعية داخل الشركة، ولم تقم هذه اللجنة إلا 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 مكافأً 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 إلى لجنة المراجعة بكل ما يواجههم مباشرةً بدلاً من الرفع للإدارة (المعتز، 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 المعترف عليها والتي يجب أن 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 إلا 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 تخفيض 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. لا تسعى منظمات الأعمال على وضع إستراتيجية واضحة لمواجهة والحد من إدارة الأرباح رغم درايتها بإمكانيات تحقيق ذلك ، إلا أنها لا تريد أن تكون ضمن الفاعلة 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 المدربين ومراقبين والاستبيان أرسل إلى (١٤٠) شركة ومكتب تدقير حسابات ممارس في الإدارات واستلم منها (٥٢) من المدربين و(٢٨) من مكاتب التدقير وأظهرت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين ينظرون إلى إدارة الأرباح بشكل واضح على أنها أقل أخلاقية عما أظهرت لدى المدرب (الدوسيكي، ٢٠٠٦، ٥٢).

ما سبق نجد أن التلاعب بالمعلومات هي أمور غير مرغوبه ومحرمة أخلاقياً فهي ليست عادلة للمستفيدين من هذه المعلومات ولابد من التصدي لهذه السلوكات 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 دور الأخلاقي في تحسين جودة عملية المراقبة.
٣. التركيز على التزام مراقب الحسابات بأخلاقيات حوكمة الشركات .

١. التأكيد على استقلالية مراقب الحسابات

تعد الاستقلالية تجاه الزيون (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 يتتجنب كل تضارب في المصالح ،وذلك برفض الهدايا أو الهبات التي يمكن أن تؤثر أو تعد ذات تأثير على استقلاليته ونزاهته، وهذا ما ورد في وثيقة (أخلاقيات المهنة للقطاع العام) الصادرة عن الانتساوي عام ١٩٩٨ ،الذي اعتبر الاستقلالية عنصر مهماً من عناصر أخلاقيات المهنة لمراقبين الحسابات وذكرت الوثيقة ان أخلاقيات المهنة يجب أن تعد إضافة ضرورية تدعم المعايير الرقابية التي أصدرتها لجنة المعايير الرقابية للانتساوي في يونيو ١٩٩٢ (www.ISSAI.org) .

أما النظرية الاقتصادية لاستقلال مراقب الحسابات تعتقد أن مراقبى الحسابات مسؤولين عن أي خرق أو تجاوز من قبل الجهات الخاضعة للرقابة (الزبون) وأهمية استقلالية مراقب الحسابات تزداد تبعاً لأهمية التجاوز ودرجة حساسية إدارة الأرباح (MMJ, 2010, 23).

وقد ذكرت دراسة (O,Regan & 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 أفسحت 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 ومصداقتها وثقة جمهور المستفيدين من خدماتها وفي قدرتها على القيام بمسؤولياتها على الوجه الأنسب (صابر، ٢٠٠٤، ٧٩).

إذا كان مراقب الحسابات غير مستقل فإنه سوف يخضع لضغوط الزبون ويتجاهض عن التلاعيب وإن وجود علاقة سلبية بين استقلال مراقب الحسابات وإدارة الأرباح فعادة ما يبدأ الصراع بين مراقب الحسابات وزبائنه عندما يمارس هؤلاء الزبائن سلوك إدارة الأرباح (عيسي، 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 تحفيض 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 زبائنه.
٢. مسؤولية المراقب تجاه المجتمع.
٣. مسؤولية المراقب تجاه باقي أعضاء المهنة.
٤. مسؤولية المراقب تجاه نفسه.

وعليه فإن اكتشاف هذه الأخطاء والتلاعيب 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 ٢٠٠٢/١٠/٦ بإصدار (SAS.No,99) "الأخذ في الاعتبار القوائم المالية المضللة ويتضمن دليلاً موسعاً لمرأقب 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 للمرأقب عند القيام بعملية التدقيق .
٢. التوصية بأن يقوم المرأة 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 مراقبى الحسابات البحث عن آية 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 أدلة مراقبة فعالة للحد من إدارة الأرباح وإنتاج قوائم مالية موثوق بها، وتعمل على تدنيه عدم التماش في المعلومات واختبرت إحدى الدراسات العلاقة بين جودة التدقيق وإدارة الأرباح ، من خلال ٣٦٧ شركة مساهمة في المدة من (١٩٩٩-٢٠٠٢) وتوصلت النتائج إلى أن جودة التدقيق تؤدي إلى الحد من سلوك إدارة الأرباح، وتعمل على تقديم معلومات دقيقة خالية من التحيز والسلوك الانهاري (حمودي ، ٢٠١٠ ، ٧٢).

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

تُعد حوكمة الشركات أحد أساليب المدخل الأخلاقي بوصفها نطاقاً بمقتضاه ثدار وثراقب الشركات، وأشار العديد من الباحثين إلى أن الحوكمة هي عملية رقابة على تصرفات الإدارة بضبط السلوك الأخلاقي من أجل 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 مدريبيها 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 السنوية وإصدار حماية حقوق صغار المساهمين (الدوسيكي، ٢٠٠٦، ٤٧).

كما توصلت إحدى الدراسات إلى أنه في ظل غياب الأساليب الفعالة لحوكمة الشركات والتي منها جودة عمل مراقب الحسابات (التي تُعد أحد 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 جودته.
٣. إن لمهنة مراقب الحسابات دوراً إيجابياً وجوهرياً في الحد من الآثار السلبية لإدارة الأرباح إذا ما تم الالتزام بمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء.
٤. ضرورة تنظيم عمل مراقبى الحسابات ليتمكنوا من تنفيذ عملية التدقيق باستقلالية موضوعية وبعيداً عن أية ضغوطات خارجية.
٥. الالتزام بالجانب الأخلاقي وبما جاء بميثاق الأخلاق المهنية من قبل مراقبى الحسابات لتحسين جودة الأداء المهني.
٦. التأكيد على الاتساق في العمل المحاسبي من حيث اعتماد سياسة محاسبية معينة يتم الاستمرار عليها وعدم تعديها إلا إذا تغيرت ظروف الشركة.
٧. ضرورة إقامة دورات تقوية لمراقبى 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 مراقبى الحسابات عند أداء عملهم على تغليب الجوهر على الشكل.
٩. أن يقوم مراقبى الحسابات بإجراء الاختبارات الازمة للكشف عن آثار أساليب إدارة الأرباح.
١٠. التأكيد على الدور الحكومي لمراقب الحسابات من خلال التحقق من تطبيق مبادئ الحكومة التي تعد من أهم المداخل الأخلاقية

المصادر

أولاً- المصادر باللغة العربية

١. ابراهيم، محمد زيدان (٢٠٠٦) "السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي في منظمات الاعمال / دراسة اختبارية" المؤتمر العلمي الدولي السادس . جامعة الزيبونة .
٢. ارديني، 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. الحلبي، مقداد احمد ورمي وحيد محمود (١٩٩٦)"مشاكل الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة والتدقيق - اشارة خاصة 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 ،المجلد ٢٦ ، العدد الثاني .

النهايات الالزامية الأخلاقية لمراقب الحسابات . . .

[١٢٠]

٦. حمودي، 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 الإدارية والاقتصاد.
٧. الخشاوي، والدوسرى ، على محمود (٢٠٠٨) محسن ثامر، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارستها ونتائجها (www.infotechaccountants.com) .
٨. دهمش، ابو زريق 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 الإدارية والاقتصاد ،جامعة الموصل .
١٠. الشريف، أبو عجيلة، إقبال عدنان "العلاقة بين جودة الأرباح والحامية المؤسسية ٢٠٠٨ .
١١. صابر، محمود احمد ٤ ، ٢٠٠٤ ، "تحو إطار متكامل لتحسين جودة الأداء في مهنة المراجعة" ، المؤتمر الرابع لجامعة الإسكندرية ، كلية التجارة.
١٢. عمر، محمد عبد الطهيم ، "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 ٤ .
١٤. محمد، زيadan إبراهيم (٢٠٠٦) "السلوك الأخلاقي للإدارة عند قياس الدخل المحاسبي بمنظمات الأعمال ، دراسة اختيارية ،أستاذ المحاسبة المالية، جامعة المنوفية .
١٥. محمد، زيadan 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 والمعاملين معها : انهيار شركة انرون والدروس المستفادة "مجلة جامعة الملك عبد العزيز ،الاقتصاد والإدارة .

ثانياً- المصادر باللغة الأجنبية

1. Aasuman , 2009, what,is Earning mangment.
2. Alvin A.Arens (et al., 2005. Auditing & Assurance Servias : Au Integrated Approach .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).

البکع و مغزال و طاهر [١٢١]

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 Creative Accounting " British Accounting "British Accounting Review ,24,p.4.
11. Rosnev Rebecca l. 2003 " Earning mainipulation in failing firms contemporary accounting research 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).