فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

The Effectiveness of Accounting Ethical Behavior in Curbing Creative Accounting Practices

نوال كفوس[1]*، ريمة شيبوب[2]،

[1] جامعة فرحات عباس- سطيف 1

[2] جامعة فرحات عباس- سطيف 1

تاريخ الاستلام: 2021/08/30؛ **تاريخ المراجعة:** 2021/10/07؛ **تاريخ النشر :** 2021/12/31

ملخص:

في ظل أزمة الثقة التي تمر بها المحاسبة في السنوات الأخيرة، والتي يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات، فقد أضحت قضية السلوك الأخلاقي المحاسبي إحدى التحديات التي تواجه المهنة في القرن الحالي.

هدفت هذه الورقة البحثية إلى مناقشة فعالية الأخلاقيات في مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المرتبطة بموضوع المحاسبة الإبداعية والوقوف على مفهوم الأخلاقيات عموما وأخلاقيات مهنة المحاسبة على وجه التحديد.

خلصت الدراسة إلى أن الاعتقاد أنه من الممكن القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية قد يكون غير واقعي، إلا أنه سيكون من الممكن على الأقل تقليل الأثر السلبي لهذه الممارسات من خلال إعطاء أهمية أكبر للاعتبارات الأخلاقية من قبل الممارسين للمهنة. فالسلوك الأخلاقي للمحاسبين له الأثر المباشر في سلوك الأفراد داخل المؤسسة وخارجها، ومن شأنه تقليل فرص السلوك الانتهازي غير الأخلاقي وتقليل احتمالات التلاعب بالقوائم المالية.

الكلمات المفتاحية : أخلاقيات؛ سلوك أخلاقي محاسبي؛ محاسبة إبداعية

تصنيف JEL : M41 ؛ M42

Abstract:

Under the light of confidence crisis experienced by accounting in recent years, which can be expressed as an ethics crisis, the issue of accounting ethical behavior has become one of the challenges facing the profession in the current century.

This paper discusses the effectiveness of ethics in curbing creative accounting practices, by explaining the basic concepts of creative accounting, and standing on the concept of ethics in general and accounting ethics in particular.

The study shows that thinking about the possibility of eliminating creative accounting practices would be unrealistic at all. However it would be possible to minimize at least the negative effects of these practices by giving more importance to ethical behaviors. The accountants' ethical behavior has a direct impact on individuals' practices inside and outside the company; it would reduce, as well, the unethical opportunistic behavior and the manipulation in financial statements.

Keywords: Ethics; Ethical Accounting Behavior; Creative Accounting

Jel Classification Codes : M41 ; M42

* : nkeffous@yahoo.com

I- تمهيد :

تقوم الشركة بإعداد القوائم المالية في إطار معايير المحاسبة الدولية، والتي تهدف إلى ضمان صحة وموضوعية القياس المحاسبي، والبعد عن التحيز الشخصي، والعدالة في العرض والإفصاح. إلا أن هذه المعايير ما تزال تعطي إدارة الشركة مرونة واسعة في الاختيار من بين السياسات والطرق المحاسبية البديلة، الأمر الذي من شأنه أن يترك للإدارة مساحة واسعة للتأثير في معالم السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، ومن ثم في نوعية المعلومات التي تتضمنها.

ففي ظل المرونة المتاحة للإدارة وتعدد الأساليب والبدائل المحاسبية فإن فرص التلاعب بالأرقام المحاسبية تزداد بهدف إظهار صورة غير حقيقية عن واقع الشركة، وإحداث تحسين صوري في ربحيتها أو في مركزها المالي، وهو ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية.

1- إشكالية الدراسة:

إن لجوء بعض الإدارات إلى استغلال المرونة والحرية التي تسمح بها المعايير المحاسبية لتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية يعود بالدرجة الأولى إلى عدم مراعاة وتجاهل الجوانب الأخلاقية في سلوك المحاسبين، لذا فقد أضحت أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل إحدى التحديات التي تواجه مختلف إدارات الشركات في القرن الحالي. بناءا على ما سبق يمكن صياغة إشكالية هذه الورقة البحثية في التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى فعالية السلوك الأخلاقي في مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

2- أهداف الدراسة:

على ضوء الإشكالية التي تم طرحها، تسعى الباحثتان من خلال هذه الورقة البحثية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تسليط الضوء على المفاهيم الأساسية المرتبطة بموضوع المحاسبة الإبداعية؛

- الوقوف على مفهوم الأخلاقيات عموما، وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛

- التعرف على الدور الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من التحديات التي تواجه المحاسبة في السنوات الأخيرة، حيث وجهت للمحاسبة العديد من الانتقادات على المستوى المهني وذلك بسبب الممارسات الخاطئة التي يقوم بها بعض المنتسبين لها متجاهلين بذلك المعايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة. وما نتج عن ذلك من تقديم معلومات مضللة وخاطئة أدت إلى سلسلة الفضائح والانهيارات المالية التي مست العديد من الشركات في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي،

4- هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى:

- الإطار النظري والجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية
- السلوك الأخلاقي المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

II- الإطار النظري والجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

تشكل قضية غش القوائم المالية أحد أبرز القضايا التي شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة، ولعل أكثر القضايا المرتبطة بغش القوائم المالية والتي حظيت باهتمام الكثير من الباحثين في المحاسبة والتدقيق هي قضية المحاسبة الإبداعية، إذ اعتبرها البعض ظاهرة القرن الحادي والعشرين.

1- مفهوم المحاسبة الإبداعية:

حاول العديد من الباحثين والمختصين دراسة ظاهرة المحاسبة الإبداعية، فتناولها البعض بمفردات ومصطلحات مختلفة ولكنها تحمل نفس المدلول والمفهوم، ومنها المحاسبة الإبداعية، والمحاسبة الإبتداعية، والمحاسبة الابتكارية، والمحاسبة الاحتيالية، والمحاسبة الخلاقة (داخل، 2016، ص377). وقد تعددت التعريفات التي تتناول المحاسبة الإبداعية، والتي إن اختلفت في المصطلح والتسمية إلا أنها اتفقت في المضمون ومن أبرز هذه التعريفات:

- تتضمن المحاسبة الإبداعية تحويل الحسابات المالية باستخدام الخيارات المحاسبية والتقديرات والممارسات الأخرى المسموح بها محاسبيا (Amat and Gowthorpe, 2004, p5).

- يشير مصطلح المحاسبة الإبداعية إلى استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المالية، وذلك ضمن نطاق القواعد والقوانين المحاسبية، وبذلك بدلا من إظهار الأداء الفعلي للشركة، فإنها تعكس ما تريد الإدارة إبلاغه لأصحاب المصلحة (Ali Shah and Butt, 2011, p97).

- هي ممارسات غير أخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة التلاعب والغش، مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة (حمادة، 2010، ص96)

- هي مصطلح يستخدم في تجميل/تحسين صورة المؤسسة تجميلا/تحسينا صوريا من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي للمؤسسة وذلك لتحقيق أهداف محددة (صيام، 2007، ص4).

- يستخدم مصطلح المحاسبة الإبداعية على نطاق واسع لوصف تقنيات المحاسبة المقبولة، التي تسمح للشركات بالإبلاغ عن النتائج المالية التي لا تعكس حقيقة وضعيتها (Karim et all, 2011, p2).

إن الملاحظ من التعريفات السابقة أن معظمها تناول الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية، والذي يدور حول استخدام الإدارة للأساليب والوسائل وذلك ضمن نطاق القواعد والقوانين المحاسبية لتحسين صورة المؤسسة لدى مختلف الأطراف ذات العلاقة من خلال إظهار ربحية غير حقيقية أو مركز مالي غير حقيقي. كما يمكن استنتاج النقاط التالية:

- ✓ المحاسبة الإبداعية هي أحد صور التلاعب والتحايل والخداع في القوائم المالية؛

- ✓ تتنافى ممارسات المحاسبة الإبداعية مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية قانونية، تتم في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها ودون تجاوزها؛
- ✓ إن ممارسي المحاسبة الإبداعية مؤهلين ومحترفين وملمين بالقواعد والأحكام المحاسبية؛
- ✓ ممارسات المحاسبة الإبداعية هي ممارسات احتيالية تعمل على تحويل الأرقام المحاسبية إلى أرقام غير صحيحة ومضللة؛
- ✓ لا يمكن تجنب المحاسبة الإبداعية بشكل مطلق؛

وكخلاصة لما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تحت أي مسمى ما هي إلا أحد صور وأساليب التحايل والتضليل في القوائم المالية، التي يتم ممارستها في إطار المبادئ والمعايير المحاسبية وذلك باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيقها، واستغلال عنصري المرونة والتقديرات التي تتيحها هذه المبادئ والمعايير، بهدف تحويل الأرقام المحاسبية إلى أرقام غير صحيحة ومضللة لا تعكس حقيقة وضعية المؤسسة خدمة لأهداف الإدارة الشخصية وعلى حساب مصلحة مختلف الأطراف ذات العلاقة.

2- العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية:

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية منها:

- تضارب المصالح:

يعتبر تضارب المصالح بين مختلف أصحاب المصلحة السبب الرئيس لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة الإدارة هي دفع ضرائب أقل وتوزيعات أرباح أقل، في حين يسعى المستثمرون للحصول على المزيد من الأرباح من خلال تعظيم العائد على استثماراتهم، أما مصلحة السلطات الضريبية فهي تحصيل ضرائب أكثر، وتتمثل مصلحة الموظفون في الحصول على رواتب أفضل (Inanga and Sen, 2009, p30).

- حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

تتيح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها الاختيار من بين العديد من الطرق لمعالجة محاسبية معينة، فعندما يكون هناك أكثر من طريقة مقبولة لمعالجة محاسبية معينة تستطيع إدارة المؤسسة الاختيار من بين العديد من المبادئ والأساليب المحاسبية البديلة، ففي ظل المرونة المتاحة والحرية الممنوحة للإدارة في الاختيار من بين السياسات والأساليب المحاسبية، فإن هذا من شأنه أن يترك للإدارة مساحة واسعة للتأثير في معالم السياسة المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية، ومن ثم نوعية المعلومات التي تتضمنها.

- حرية التقديرات المحاسبية:

إن وجود قدر كبير من التقدير والحكم الشخصي والتنبؤ الذي يقوم به المحاسب عند معالجته لبعض عناصر القوائم المالية ومنها العقود طويلة الأجل، والأبحاث والتطوير، والشهرة، والإهتلاك قد ساعد على انتشار أساليب المحاسبة الإبداعية (عسيري، 2002، ص322). ويعرف التقدير المحاسبي بأنه تقدير القيمة المحاسبية لبند معين بسبب عدم التمكن من إيجاد القيمة الحقيقية لذلك البند، وهذا التقدير يعتمد على الحكم المهني (الذنيبات، 2009، ص215). هذا ويتعرض التقدير المحاسبي إلى التحيز من قبل الإدارة كلما زاد الاعتماد على الحكم الشخصي، ومن المعروف أن الإدارة تتحيز لمصلحتها ضد مصالح الأطراف الأخرى.

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

إن توقيت العمليات الحقيقية هو مسألة تخضع بوضوح لحرية تصرف الإدارة، الأمر الذي من شأنه أن يعطيها مجالا ونطاقا واسعا للمشاركة في المحاسبة الإبداعية. فيمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا فقد تؤجل أو تعجل تنفيذ هذه العمليات وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

3- دوافع المحاسبة الإبداعية:

تعتبر المحاسبة الإبداعية انعكاسا لعدد من الدوافع المؤثرة في سلوك الإدارة للتحكم في المعلومات المحاسبية المعلنة وتغيير المحتوى الإعلامي للقوائم المالية المنشورة خدمة لأهدافها. وتتعدد دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن أبرز هذه الدوافع ما يلي:

- التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق
- زيادة مكافآت الإدارة:
- التجنب الضريبي:
- اعتبارات الأرباح
- التأثير على أسعار الأسهم
- غايات التصنيف المهني
- التغيير في الإدارة
- الوصول لمستويات التوقعات الداخلية والخارجية
- تقليل احتمالية الإخلال بشروط الاقتراض

4- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

تزايد الاهتمام في السنوات الأخيرة بأخلاقيات المهنة في مجالات إدارة الأعمال والمحاسبة والتدقيق والقاسم المشترك بين هذه المجالات هو الحاجة إلى التمييز بين السلوك المقبول والسلوك غير المقبول من الناحية الأخلاقية (الغضنفري، 2013، ص51). فهناك العديد من النماذج السلوكية يصعب فيها التمييز المطلق فيما إذا كانت مقبولة أو غير مقبولة من الناحية الأخلاقية، ومن هذه النماذج السلوكية المثيرة للجدل ما تتخذه الإدارة من قرارات تتحكم من خلالها في المعلومات المحاسبية من خلال أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية (الداعور، 2013، ص101).

ويعتبر الجانب الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية موضوع خلاف كبير بين الباحثين، يعتمد على ما إذا كانت ممارستها مبررة أخلاقيا أم لا؟ فهناك جدل كبير حول اعتبار المحاسبة الإبداعية عملا سلبيا يتنافى وأخلاقيات مهنة المحاسبة، أم أنها شكل إيجابي من الإبداع يستفيد من الثغرات التي تمنحها المحاسبة المالية لتعديل وتغيير الأرقام المحاسبية بما يخدم مصلحة الإدارة (بالرقي، 2012، ص12).

إن المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأول هو خدمة مستخدمي القوائم المالية من خلال تقديم معلومات تتميز بالمصداقية، بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. والمحاسبة كنشاط يقوم به مجموعة من المحاسبين يقدمون خدماتهم لأطراف أخرى تربطهم علاقة، الأمر الذي من شأنه أن يؤثر على سلوك المحاسبين ومن هنا يبرز دور القيم الأخلاقية باعتبارها تمثل ضوابط للسلوك الإنساني لتوجيهه نحو ما يحقق المصلحة لكل من المحاسب ومن يتعامل معه.

حيث يقوم المدخل الأخلاقي للمحاسبة على:(حرب، 2007، ص66)

- إن إجراءات المحاسبة يجب أن تقدم معالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة؛
- أن التقارير المالية يجب أن تقدم الحقيقة والكشف الدقيق بدون تحريف.

فأخلاقيات المحاسبة تتجه نحو العدالة من خلال المعاملة الموضوعية لجميع الأطراف، ونحو الصدق من خلال تقديم التقارير والقوائم المالية بدون تضليل يستهدف مصلحة طرف على حساب آخر.

ولما كانت المحاسبة الإبداعية وسيلة للتلاعب في الأرقام المحاسبية فهذا يجعلها اكبر تحد لمهنة المحاسبة، لأنه يجردها من هدفها الرئيسي المتمثل في توفير معلومات مفيدة تتصف بالموضوعية والصدق والحياد، ولما تتضمن هذه العملية من ممارسة غير عادلة للأطراف ذات العلاقة وتضللي متعمد لهم. ولا ينحصر التحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية في البعد الفني للمحاسبة، وإنما يتجاوزه إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة.

وهناك من يرى أن المحاسبة الإبداعية تقع ممارستها ضمن نطاق القواعد والقوانين المحاسبية ودون تجاوزها ما يعني بأنها ممارسات قانونية. ولكن الاستناد على المبادئ المحاسبية والمرونة التي أتاحتها للإدارة في اختيار الطرق المحاسبية كوسيلة لتبرير سلوك الإدارة في التلاعب بالأرقام المحاسبية غير مقبول من الناحية الأخلاقية. إذ أن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تحتم على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا من قناعته المهنية بأنها الأفضل، وليس نابعا من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا لنتيجة النشاط أو للتلاعب في عرض المركز المالي(رمو، 2008، ص233).

وترى الباحثتان أن المحاسبة الإبداعية يمكن اعتبارها سلوكا غير أخلاقي يتنافى وأخلاقيات المحاسبة مبنية في الأساس على استخدام أساليب محاسبية محكمة بهدف خداع وتضليل أصحاب المصالح، ولا يمكن تقديم أي مبرر لممارستها لما لها من انعكاسات سلبية علىمصداقية القوائم المالية.

III- السلوك الأخلاقي المحاسبي ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

1- الأخلاقيات المهنية، المفهوم والأهمية:

إن الأخلاقيات في أي مجتمع هي نتاج تطور تاريخي طويل لذا فهي ضرورية في تكوين المجتمع، وفي المحافظة على حياته الاجتماعية. وتتحدد مصادر الأخلاقيات في كل مجتمع في المعتقدات الدينية، وتاريخ المجتمع وتقاليده، والثقافة الوطنية، والقبيلة والعشيرة والعائلة، وجماعات المرجعية، وقادة الرأي.....الخ.
ونشير هنا أن المصطلحين الأخلاقيات ethics والأخلاق morals لا يستخدمان بصورة تبادلية، فالأخلاقيات مشتقة من الكلمة اليونانية elhike وتعني علم الشخصية وهي دراسة القضايا الأخلاقية، في حين أن الأخلاق مشتقة من الكلمة اليونانية mores وتعني العادات والأعراف (Schroeder et al, 2009, p591).

تعرف الأخلاقيات على أنها قواعد السلوك التي يتقاسمها مجتمع معين، هذه القواعد تقوم على التمييز بين الخير والشر (Uşurlu et al, 2010, p349) ، فهي مجموعة من المبادئ تدور حول أربعة محاور رئيسية هي: القيام بالأعمال الهادفة، وعدم إلحاق الضرر بالآخرين، وعدم الخداع في أي تعاملات، وعدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون آخر، فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقية هذا النشاط.

يستخدم المهنيون ثلاثة مفاهيم رئيسية لتحديد الأخلاقيات، في شكل مثلث تتفاعل فيه مفاهيم "الخير" و"نفسي" و"الآخرين".

شكل رقم (01): الأخلاقيات

Source: Olasesi Martins and Brian Smith, **Ethics, Risk, Governance and Fraud Course Handbook**, September 2012, p14.

يظهر من الشكل بأن الأخلاقيات تهتم بما هو جيد أو صحيح في تفاعل الشخص مع الآخرين، فيعتبر السلوك أخلاقيا عندما لا يعتمد على ما هو جيد للشخص نفسه، ولكن بالنظر أيضا لما هو جيد للآخرين، ومن المهم أن يتضمن تعريف الأخلاقيات كل من هذه المفاهيم الرئيسية الثلاثة.

تستخدم كلمة الأخلاقيات مع العديد من المسميات، فنجدها مرة استخدمت مع العمل، وفي مرة أخرى مع المهنة. فأما أخلاقيات الأعمال فهي ترتبط بسلوكيات الأفراد في نشاطاتهم العملية المختلفة، ويشمل ذلك طريقة أدائهم وسلوكهم وتعاملهم مع زملائهم والزبائن وأي شخص يتعامل مع المؤسسة. كما تعرف أخلاقيات العمل على أنها المبادئ والقواعد والمعايير التي توجه قيام المؤسسة بأنشطتها وعلاقاتها الداخلية وتفاعلها مع أصحاب المصالح الخارجيين، حيث تتعامل أخلاقيات العمل مع تحديد المعايير المناسبة لسلوك المؤسسات والتي تأخذ بعين الاعتبار تأثير الأعمال على جميع أصحاب المصلحة.

وأما أخلاقيات المهنة فهي تعرف بشكل عام بأنها الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال عند ممارسة المهنة، فتوضح ما هو مقبول وما هو مرفوض عند ممارسة هذه المهنة. كما تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا (الأغا، 2011، ص21). وهي كذلك مجموعة القواعد والآداب السلوكية والأخلاقية التي يجب أن تصاحب الإنسان المحترف في مهنته اتجاه عمله واتجاه المجتمع ككل واتجاه ذاته، فهي ضرورية في ممارسة أي مهنة حتى يرتقي العمل إلى أعلى درجاته.

2- أهمية الأخلاقيات:

تتجلى أهمية الأخلاقيات في ترشيد السلوك الإنساني، حيث أن السلوك يرتبط بالضرورة بعلاقات مع الآخرين، وأن كل طرف من أطراف هذه العلاقات يسعى نحو تعظيم منفعته ولو على حساب الأطراف الأخرى ما ينتج عنه تعارض في المصالح. وعدم وجود ضوابط أخلاقية يؤدي إلى الإضرار بأطراف العلاقة الآخرين، ولتحقيق التوازن بين مختلف المصالح المتعارضة تظهر الحاجة إلى الأخلاقيات. وتتمثل أهمية الأخلاقيات فيما يلي: (Martins and Smith, 2012, p19)

* تعد الأخلاقيات حجر الزاوية في حوكمة الشركات؛

* تضمن الأخلاقيات استمرارية أو ديمومة الأعمال؛

* تلعب الأخلاقيات دورا رئيسيا في محاربة الغش والاحتيال؛

* السمعة الجيدة للشركات مبنية على أساس متين من الثقافة الأخلاقية؛

* يجب أن تستند ثقافة الثقة إلى إطار عمل من المبادئ الأخلاقية مثل الشفافية، والنزاهة والكفاءة...

3- أخلاقيات المحاسبة:

لكل مهنة أخلاقياتها، تقوم هذه الأخلاقيات على مجموعة من الضوابط السلوكية والقواعد المهنية التي تصوغها أعراف متوارثة أو قوانين وضعية تعمل على تحديد الأفعال الصحيحة والخاطئة، وعلى تنظيم علاقات المهنيين الداخلية والخارجية. والمحاسبة كغيرها من المهن الأخرى تحتاج إلى أن تمتلك قواعد للسلوك المهني يلتزم بها المحاسب عند ممارسته المهنة، خاصة في ظل أزمة الثقة التي تمر بها المحاسبة في السنوات الأخيرة والتي يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة ركيزة أساسية لجميع العاملين فيها، وتشير هذه الأخلاقيات إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله (عثمان وعبد الرحمن، 2018، ص ص182- 183)، وتعرف أخلاقيات المحاسبة بأنها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتهن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة وغيرهم من الأطراف(صبايحي، 2015، ص11).

ويمكن القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تشمل كلا من المعايير الاجتماعية للسلوك والمعايير السلوكية التي تتعلق بالمهنة فقط، ما يعني أنها تبين للمحاسبين واجبات تتجاوز واجبات الشخص العادي. وتقوم أخلاقيات المحاسبة على مبادئ أساسية يجب على المحاسب المحترف احترامها، وتتمثل هذه المبادئ في: (Uşurlu et al, 2010, p p 351-352)

- **النزاهة**: يجب على المحاسب أن يكون مستقيما وصادقا في جميع علاقاته المهنية. كما ينبغي أن يكون موثوقا به أمينا في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، قادرا على تحمل المسؤوليات التالية:

- الامتناع عن الارتباط أو ممارسة أي سلوك بأي شكل يمكن أن يحد من قدراته على تنفيذ واجباته في إطار أخلاقي؛
- رفض أية هدية أو مزية أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاته؛
- عدم التأثير بشكل سلبي مباشر أو غير مباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمؤسسة.

- **الموضوعية**: يجب أن يكون المحاسب محايدا، وألا يسمح للتحيز أو الارتباك أو تضارب المصالح من التأثير على أحكامه المهنية، كما يقع على عاتقه:

- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية؛
- الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع قد تؤثر على فهم مستخدم المعلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.

- **الكفاءة المهنية والحذر**: على المحاسب المحترف واجب مستمر للحفاظ على مستوى المعرفة والمهارة اللازم لضمان تقديم الخدمات المهنية بكفاءة استنادا إلى أحدث التطورات العملية، كما يجب أن يتصرف المحاسب بحذر ووفقا للمعايير المهنية. وعليه أيضا تحمل المسؤوليات الآتية:

- المحافظة على مستوى ملائم من الجدارة والكفاءة المهنية من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات ومتابعة كل ما هو جديد في مجال التخصص وما يستجد من القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرسمية؛
- أداء الواجبات المهنية طبقا للقوانين والتعليمات والمعايير الفنية الملائمة؛
- إعداد تقارير وتوصيات كاملة بعد إجراء تحليل ملائم للمعلومات التي يمكن الاعتماد عليها.

- **السرية**: يجب على المحاسب أن يحترم سرية المعلومات التي يتم الحصول عليها في إطار علاقته المهنية، وألا يكشف عن هذه المعلومات لأي طرف ثالث ما لم يكن هناك ترخيص محدد، كما لا يجوز له استخدام هذه المعلومات لمصلحته الشخصية أو خدمة لمصالح أطراف خارجية. ويجب أن يتحمل المحاسب المسؤوليات الآتية:

- الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصل عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود إلزام قانوني بهذا الإفصاح؛
- إعلام مساعديه بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها في حالة التصريح بذلك ومتابعة أنشطتهم للتأكد من المحافظة على السرية؛
- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح للحصول على ميزة إضافية لمصلحته الشخصية أو لتحقيق مصلحة طرف ثالث بالرغم من عدم مشروعية ذلك سواء من الناحية الأخلاقية أو القانونية.

- **السلوك المهني**: يجب أن يمتثل المحاسب للقوانين واللوائح المنظمة للمهنة، وأن يتجنب أي سلوك يمكن أن يؤدي إلى تشويه المهنة.

- احترام المعايير الفنية والمهنية: يجب على المحاسب أن يؤدي واجباته المهنية وفقا للمعايير المهنية والفنية المتعارف عليها.

4- السلوك الأخلاقي ودوره في تدعيم الرقابة الداخلية:

تمثل الأخلاق اللبنة الأساسية ضمن البيئة الرقابية التي تعد أحد أهم مكونات نظام الرقابة الداخلية، والتي تؤثر على فاعلية تصميم وإدارة ومتابعة العناصر الأخرى المكونة للرقابة الداخلية، ما يجعل من السلوك الأخلاقي الركيزة الأولى للرقابة الداخلية من خلال الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والمتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند عرض المعلومات المالية.

فهناك ارتباط وثيق بين الرقابة الداخلية وأخلاقيات العمل، حيث تشكل الأخلاق في المؤسسات جوهر إطار الرقابة، وأن الالتزام بأخلاقيات الأعمال يعمل على تكريس وتعزيز مبادئ الرقابة الداخلية باعتبار أن هذه الأخيرة تستمد مبادئها من أخلاقيات الأعمال.

وتعتبر الإدارة مسؤولة على وضع الأساس لبيئة أخلاقية سليمة على أن تكون هي القدوة في ذلك، ففعالية الرقابة الداخلية لا يمكن أن تعلو على نزاهة والقيم الأخلاقية للإدارة. وهناك مجموعة من الإرشادات التي يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف مجلس الإدارة عند وضع سياسة السلوك الأخلاقي بالمؤسسة، حيث يتمثل الهدف من سياسة السلوك الأخلاقي في:

- الالتزام بتحقيق مستوى عالي من السلوك الأخلاقي؛
- تشجيع الالتزام بالسلوك الأخلاقي ومعاقبة عدم الالتزام به؛
- تنمية ثقافة أخلاقية داخل المؤسسة.

ومن أجل خلق التأثير الإيجابي للقيم الأخلاقية في تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية ينبغي توفر ما يلي:

- إظهار الإدارة بشكل مستمر التزامها بالمعايير الأخلاقية العالية سواءا من الأقوال أو الأفعال؛
- إزالة أو تقليل الإدارة للدوافع أو الإغراءات التي قد تسبب تورط الموظفين في أفعال غير أخلاقية؛
- وجود قواعد للسلوك أو ما يشابهها لتحديد المعايير المتوقعة للسلوك الأخلاقي؛
- فهم الموظفين بوضوح لما هو سلوك مقبول وما هو غير مقبول، ومعرفتهم لما يجب فعله عند مواجهة سلوك غير لائق.

5- تعظيم مفاهيم أخلاقيات مهنة المحاسبة لتقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية:

إن المتتبع لطبيعة العلاقة القائمة بين أخلاقيات الأعمال والمحاسبة لا يمكنه إلا التوقف عند ملاحظة أن بداية الخروقات الملاحظة في أخلاقيات مهنة المحاسبة ظهرت مع ممارسات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، التي تقوم على ممارسات محاسبية في الحدود القصوى للمبادئ المحاسبية من خلال التلاعب بالقوانين والمعايير بما يسمح تقديم صورة مقبولة على الوضعية المالية والمحاسبية للشركة.

فالمحاسبة التي اعتبرت إلى وقت ما علم ليس له علاقة بالأخلاق هو اعتقاد خاطئ، على اعتبار أن الفضائح المالية التي عرفها العالم في السنوات الأخيرة برهنت أن للأخلاقيات تأثيرا واضحا على ممارسة مهنة المحاسبة، فقد اتضح أن شيوع الفساد الأخلاقي بين القائمين بإدارة الشركات سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية، وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال كان من أسباب ظاهرة انهيار الشركات (بريش وحمو، 2009، ص5). لذلك لم يخل الفكر المعاصر من دراسة الأخلاق في العموم، وفي مجال مهنة المحاسبة بالخصوص وذلك لانعكاس أثرها الإيجابي على أداء المحاسبين ومن ثم في كشف أي ممارسات خاطئة أو تلاعب في القوائم المالية.

فممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي ترغب فيه الإدارة، سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة. الأمر الذي يعتبره البعض نوعا من السلوك المهني غير الأخلاقي من جانب الإدارة.

في المقابل فإن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم من شأنها أن تحد من تدخل الإدارة في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحها، فبدون وجود قواعد أخلاقية يلتزم بها المحاسب فإنه سوف يستجيب لها ما يضر مصالح أطراف أخرى ويؤدي بالتالي إلى فقدان الثقة في المحاسبين والمعلومات المحاسبية. حيث تفرض قواعد وأخلاقيات السلوك المهني على المحاسب أن يكون اختياره للطريقة المحاسبية نابعا من قناعته المهنية بأنها الأفضل تبعا لطبيعة نشاط المؤسسة

والعوامل الاقتصادية، وليس نابعا من تعمده في اختيارها للوصول إلى نتائج محددة مسبقا أو قصد التضليل في عرض المركز المالي للمؤسسة.

لذلك يتوقع من المحاسبين كمهنيين، المحافظة على مستوى مرتفع من أخلاقيات العمل المهني، والسبب في ذلك هو حاجة المجتمع لثقة الجمهور في جودة الخدمات التي تقدمها المهنة، بغض النظر عن الأفراد الذين يقدمونها، لأن ثقة الجمهور في جودة الخدمات المهنية تعزز بتشجيع المهنة لمعايير مرتفعة للأداء والعمل المهني الذي يقوم به أعضاؤها.

والاعتقاد أنه من الممكن القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية قد يكون غير واقعي، إلا أنه سيكون من الممكن على الأقل تقليل الأثر السلبي لهذه الممارسات، وهذا من خلال إعطاء أهمية أكبر للاعتبارات الأخلاقية. فهناك من يرى أن من سبل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون أو المديرون أو المدققون أو المسؤولون أو أي شخص كل حسب الدور الذي يقوم به (الزيادي، 2015، ص203) ، فمزيد من القيم الأخلاقية تعني سلوك تلاعب أقل، حيث تعمل هذه السلوكيات على تدمير صورة الشركة.

وترى الباحثتان بالنظر لأهمية السلوك الأخلاقي ودوره الهام في تفعيل النظام الرقابي داخل الشركة، بضرورة ترسيخ وتفعيل مفاهيم الأخلاقيات لدى الممارسين لمهنة المحاسبة وتشجيعهم على الالتزام بها، فالسلوك الأخلاقي للمحاسبين له الأثر المباشر في سلوك الأفراد داخل الشركة وخارجها، ومن شأنه تقليص فرص السلوك الانتهازي غير الأخلاقي وتقليل احتمالات التلاعب بالقوائم المالية.

IV- الخلاصة:

يشوب العمل المحاسبي في الوقت الحالي بعض الأخطاء والأخطار تعود بالدرجة الأولى إلى عدم مراعاة وتجاهل الجوانب الأخلاقية في سلوك المحاسبين، ففي ظل المرونة المتاحة للإدارة وتعدد الأساليب والبدائل المحاسبية فإن فرص التلاعب بالأرقام المحاسبية تزداد بهدف إظهار صورة غير حقيقية عن واقع الشركة، ويعتبر مصطلح المحاسبة الإبداعية أحد المصطلحات الدالة على عملية التلاعب في القوائم المالية.

والاعتقاد أنه من الممكن القضاء على ممارسات المحاسبة الإبداعية قد يكون غير واقعي، إلا أنه سيكون من الممكن على الأقل تقليل الأثر السلبي لهذه الممارسات، وهذا من خلال إعطاء أهمية أكبر للاعتبارات الأخلاقية . وقد حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية إبراز أهمية السلوك الأخلاقي في المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

1- النتائج: فيما يلي بيان لأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- يشير مصطلح المحاسبة الإبداعية إلى العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم للأحكام والقواعد المحاسبية للتلاعب بالبيانات المالية؛
- تقع ممارسات المحاسبة الإبداعية عادة ضمن نطاق القواعد والقوانين المحاسبية ودون تجاوزها ما يعني بأنها ممارسات قانونية؛

- إن الاستناد على المبادئ المحاسبية والمرونة التي أتاحتها للإدارة في اختيار الطرق المحاسبية كوسيلة لتبرير سلوك الإدارة في التلاعب بالأرقام المحاسبية غير مقبول من الناحية الأخلاقية.

- تشكل الأخلاق في الشركات جوهر إطار الرقابة الداخلية؛

- إن السلوك الأخلاقي للمحاسبين له الأثر المباشر في سلوك الأفراد داخل الشركة وخارجها، ومن شأنه تقليص فرص السلوك الانتهازي غير الأخلاقي للإدارة وتقليل احتمالات التلاعب بالقوائم المالية؛

- إن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم من شأنها أن تحد من تدخل الإدارة في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحها على حساب مصالح الأطراف الأخرى، لذلك يتوقع من المحاسبين كمهنيين، إعطاء أهمية أكبر للاعتبارات الأخلاقية والمحافظة على مستوى مرتفع من أخلاقيات العمل المهني،

2- التوصيات:

- العمل على ترسيخ وتفعيل مفاهيم الأخلاقيات لدى الممارسين لمهنة المحاسبة وتشجيعهم على الالتزام بها؛

- ضرورة قيام الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة بوضع أسس ومعايير أخلاقية ملزمة لكافة الممارسين، مع تشديد العقوبات في حالة الإخلال بها.

- ضرورة اهتمام واضعي المعايير المحاسبية بالأبعاد السلوكية لعملية القياس والإبلاغ المالي وعدم التركيز فقط على الجانب الفني للعمل الحاسبي، فالجوانب السلوكية تؤثر هي الأخرى في دقة وجودة المعلومات المحاسبية.

- الإحالات والمراجع :

1- ليلى عبد الصاحب داخل (2016)، **تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها** ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد47، ص374- 394.

2- Oriol Amat and Catherine Gowthorpe (2004)**. Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues**, Journal of Economic Literature, p1-19 .

3- Syed Zulfiqar Ali Shah and Safdar Butt (2011). **Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land them Into Crises**, International Conference on Business and Economics Research, Singapore, Vol. 16, pp 96-102.

4- رشا حمادة (2010). **دور لجنة المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 26 (2)، ص ص 87- 118.

5- وليد زكريا صيام (2007). **مدى إدراك محللي الائتمان لمخاطر إجراءات المحاسبة الخلاقة وقدرتهم على إدارتها في البنوك التجارية الأردنية** ، المؤتمر العلمي الدولي السنوي السابع، إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، جامعة الزيتونة الأردنية، عمان، الأردن، 16-18 أفريل 2007، ص ص 1- 28.

6- Asif Mahbub Karim et all (2011). **Cosmetic Accounting Practices in Developing Countries: Bangladesh Perspectives**, World Journal of Social Sciences. 1(3), pp 1-15.

7- Eno L.Inanga and Dilip Kumar Sen (2009). **Creative Accounting: A Case Study and Global Dimensions of the Phenomenon**, ABWA Journal, Association of Accountancy Bodies in West Africa,. 1(3), pp 27-42.

8- عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري (2002). **ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة من قبل الشركات السعودية (دراسة ميدانية)** ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، السنة 12، العدد 1، كلية تجارة بني سويف، جامعة القاهرة، ص ص313- 350.

9- علي عبد القادر الذنيبات (2009).**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق** ، الطبعة 2، شركة مطابع الأرز، الأردن، ص 215.

10- محمد ظافر عبد الخالق الغضنفري (2013). **إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد جامعة الموصل**، مجلة تنمية الرافدين، 35(114)، ص ص50- 70.

11- جبر إبراهيم الداعور (2013)، **أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في الحد من إدارة الأرباح- دراسة ميدانية** ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد21، العدد2، غزة، فلسطين، ص ص101- 161.

12- - بالرقي تيجاني (2012). **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد12، ص ص23- 50.

13- أيمن صالح مصطفى حرب (2007). **تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في قرارات إدارة الدخل على شركات التأمين الأردنية** ، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، ص 66.

14- وحيد محمود رمو (2008). **الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في ظل قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية التدقيقية الدولية** ، مجلة تنمية الرافدين، 89(30)، ص ص233- 244.

15- Richard G.Schroeder et al (2009). **Financial Accounting Theory And Analysis: Text And Cases**, 9th edition, John Willey& Sons Inc, p591.

16- Valentin Joan Uşurlu et al (2010). **Accounting Ethics- Responsibility Versus Creativity**, Annals of the University of Petroşani, Economics, 10(3), p349- 356.

17- عماد الأغا (2011). **المحاسبة الإبداعية**، مجلة مال وأعمال، العدد 2، ص ص16- 22.

18- Olasesi Martins and Brian Smith (2012). **Ethics**, **Risk, Governance and Fraud: Course Handbook**, p19.

19- خالد عثمان عبد الرحمن عثمان ، وعبد الله عبد الرحمن (2018). **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية (دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)**، مجلة العلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، ص ص 175- 216.

20- نوال صبايحي (2015). **الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي** ، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي، المجلد 2، العدد22، جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص ص7- 26.

21- عبد القادر بريش، ومحمد حمو (2009). **البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية** ، الملتقى العلمي الدولي حول الأزمة المالية والاقتصادية الدولية وحوكمة العالمية، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، أيام 20-21 أكتوبر 2009، ص 1- 12.

22- نعيم تومان مرهون الزيادي (2015). **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية (دراسة تطبيقية)**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 17 (2)، ص ص191- 220.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA :

كفوس نوال وشيبوب ريمة (2021)، **فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية** ، مجلة أراء للدراسات الاقتصادية والإدارية المجلد 03(العدد 02)، الجزائر: المركز الجامعي أفلو، الجزائر ص.ص 47-59.