

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة

وتطبيقات التلاعب المحاسبي

الأستاذة صبايحي نوال

أستاذة مساعدة قسم "أ" - جامعة البويرة

الملخص:

لكل مهنة مهما كانت أخلاق مهنية، تقوم هذه الأخلاق المهنية على مجموعة من الضوابط السلوكية والقواعد التي قد تصوغها أعراف متوارثة أو قوانين وضعية، تعمل هذه الأخلاق المهنية على تنظيم علاقات المهنيين الداخلية والخارجية، كما تعمل على تحديد الأفعال والعلاقات والسياسات التي ينبغي عدها صحيحة أو خاطئة، لهذا فقد اهتم المحاسبون سواء في الدراسة الفكرية أو الممارسة المهنية بالعمل على ربط الأخلاق بمهنة المحاسبة سواء باعتبار المدخل الأخلاقي أحد مداخل بناء النظرية المحاسبية، أو في تبني المنظمات المهنية المحاسبية في كل بلد وعلى المستوى الدولي إصدار مجموعات من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة، أو قواعد للسلوك المهني سواء عند إعداد البيانات المحاسبية أو عند مراجعتها من أجل الالتزام بها أثناء التطبيقات العملية.

الكلمات المفتاحية: الأخلاق، الأخلاقيات، مهنة المحاسبة، التلاعب المحاسبي.

Résumé:

Par carrière, quelle que soit la déontologie, l'éthique professionnelle Ceci est basé sur un ensemble de contrôles comportementaux, et les règles qui peuvent formulées normes héritées ou le statut de lois, cette éthique de travail réglementent professionnels des relations internes et externes, il travaille aussi à identifier les actes et les relations et les politiques qui devraient être comptés raison ou mauvais , Cela a pris en charge pour les comptables Tant dans l'étude intellectuelle ou pratique professionnelle Travaux sur les liens entre l'éthique de la profession comptable Que ce soit comme une entrée morale, un bâtiment entrées théorie comptable Ou dans l'adoption des organisations professionnelles de comptables dans chaque pays et au niveau international Version groupes des conventions morales de la profession comptable, Ou les règles de conduite professionnelle Tant lors de la comptabilisation préparation des données Ou quand revus afin de respecter pendant les applications de fonctionnement.

Les Mots clés : la morale, l'éthique, la profession comptable, la manipulation comptable.

مقدمة

تعتبر مهنة المحاسبة من المهن التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة التي تعمل بها بشكل كبير، لذلك فقد اهتم مصممو السياسات المحاسبية ومنذ نشوء هذه المهنة السيطرة على التطبيقات المحاسبية من خلال جميع الوسائل القوانين والتشريعات والقواعد المحاسبية والأخلاقية والمعايير التدقيقية، وذلك لغرض ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة.

فقد انهارت بعض الشركات العالمية الكبرى مثل شركة انرون للطاقة Enron وشركة آرثر اندرسون لتدقيق الحسابات Arthur Anderson وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة وردكوم للاتصالات Worldcom وشركة بارمالت الأوربية للأغذية Parmalate وغيرها في أوروبا وفي اليابان، فمن إيجابيات هذه الفضائح المالية أنها بينت عدم وجود قواعد موضوعية مستقلة في العمل المحاسبي، وأن الأنظمة المحاسبية المعمول بها ما هي إلا صورة من الاتفاقيات المليئة بالثغرات التي تسمح بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية وعرض حسابات وهمية وأن صورة المحاسبين ومهاراتهم تعاني بشكل كبير موجات من الفضائح التي هزت مكانة الأسواق المالية العالمية وهذا ما أثار مسألة حساسة تتعلق بالأبعاد الأخلاقية للمحاسبة.

1. إشكالية الدراسة

لم تكن المشكلة الرئيسية في اختيار الشركات العالمية وحدثت أزمات للبعض الآخر، تتعلق بوجود قصور بمعايير المحاسبة أو معايير التدقيق، بل انحصرت في تدني أخلاقيات المهنيين، وبالرغم من وجود بعض الدراسات التي بحثت في الموضوع إلا أنه مازال بحاجة إلى دراسة أعمق لأهميته في الوقت الحالي ولزيادة درجة الوعي والتأهيل للمحاسبين لالتزامهم بقواعد السلوك المهني وآداب المهنة في العالم عامة والوطن العربي خاصة، وعلى هذا الأساس يمكن بلورة إشكالية البحث والتي يمكن صياغتها في السؤال الرئيسي الآتي:

"ما هو دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من تطبيقات التلاعب المحاسبي؟"

2. أهداف الدراسة

في ضوء مشكلة البحث وعناصرها نحاول تحقيق الأهداف الآتية:

- إبراز أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني.
- معرفة المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل التطورات المهنية الحاصلة.
- التطرق إلى تطبيقات التلاعب المحاسبي ودافعها والاتجاهات الحديثة للحد منها.
- إبراز دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي.

3. أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية أخلاقيات المهنة المحاسبية نفسها والدور المنوط لها في عالم الأعمال، فالانحياز غير المتوقع لعدد كبير من المؤسسات العالمية والتي كان من أهم أسبابها التلاعب المحاسبي وسوء استخدام الموارد المتاحة وتدني أخلاقيات بعض إدارات المنظمات ومكاتب التدقيق العالمية مثل آرثر أندرسون وكذلك إخفاء بعض المعلومات الداخلية ومحاولة التضليل، كل ذلك قد دفع وحث على الاهتمام بالقضية.

4. منهج الدراسة

لتحقيق هدف البحث ومحاولة الإجابة على تساؤلات البحث والتي تمثل جوهر المشكلة، تعتمد الباحثة على الدراسة المكتبية و قواعد البيانات العالمية لتحديد المصطلحات ومحاولة الربط بينها بطريقة منهجية، والذي توجب علينا استخدام المنهج الوصفي والاستقرائي.

5. تقسيمات الدراسة

من أجل الإلمام بكافة حيثيات هذا الموضوع قسمنا هذه الدراسة إلى المحاور التالية:

أولاً: أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني

ثانياً: تطبيقات التلاعب المحاسبي، المفهوم، الدوافع والأساليب، وطرق الحد منها

ثالثاً: دور الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من تطبيقات التلاعب المحاسبي

أولاً: أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني

من أبرز الأمور التي تميز أي مهنة هو التزام أفرادها بقواعد ومبادئ سلوكية تحكم تصرفاتهم المهنية، حيث تعتبر مهنة المحاسبة والمراجعة أحد هذه المهن، وذلك نظراً لأهمية الخدمة التي يقدمونها ومسؤولياتهم نحو أفراد المجتمع.

1. الأخلاقيات المهنية المفهوم والأهمية

تعد الأخلاق الدماء التي تحرك كافة شرايين المنظمة التي تضع الأخلاق من أولوياتها وهو أمر حتمي لا بد منه لأجل الاستدامة.

وقد عرفت الأخلاق كما جاء في قاموس Webster "هي المبادئ الأخلاقية التي تحكم السلوك أو تؤثر على سلوكيات الأفراد" وعرفت أيضاً على أنها "مجموعة من القواعد والمبادئ والقيم التي تسيطر على سلوك الشخص أو المجموعة فيما يتعلق بما هو صحيح أو خطأ" كما عرفت على أنها "مجموعة من القواعد والمبادئ والقيم التي تعد الموجه الرئيسي لأفعال الفرد وسلوكياته للتمييز بين ما هو مقبول اجتماعياً وفق المعايير الاجتماعية أو ما هو مرفوض اجتماعياً وفق معتقدات الأفراد حول السلوك المرغوب لتحقيق العمل الصحيح والصائب الذي يتوافق مع أخلاقيات المجموعة والأفراد¹.

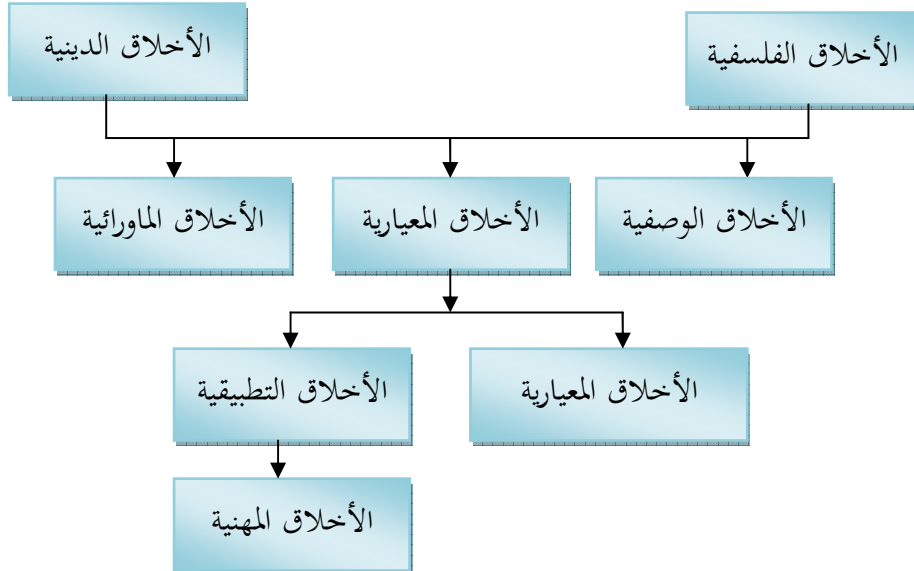
الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

ويعود أصل مصطلح الأخلاقيات إلى الإغريق القدماء حيث كان يعني مصطلح الأفعال الحميدة أو الحسنة المقبولة من قبل المجتمع والتي تتوافق مع عاداته وتقاليده²، أما الأخلاق فهو أول مصطلح مستعمل في الفلسفة والذي يعني معرفة الخير والشر وبالتالي اعتبرت الأخلاقيات بمثابة علوم الأخلاق³.

ومنذ أوائل هذا القرن، كان المهتمون بدراسة الأنماط والأحكام الأخلاقية، موزعين بين فريقين، الفريق الأول كان من الفلاسفة التحليليين الذين أسسوا مجالا جديدا في الأخلاق أطلقوا عليه اسم "ما بعد الأخلاق Meta-ethics" وقد اعتقدوا أن مهمتهم يجب أن تنحصر في دراسة الأحكام الأخلاقية لغويا وتصنيفها لكي يتم استبعاد كل الأحكام الأخلاقية التي لا تطابق عباراتها الواقع، فعلى هذا الأساس توصل الفلاسفة التحليليين إلى رفض كل الأحكام الأخلاقية في صورتها التقليدية، أما الفريق الثاني فاهتم بدراسة الأخلاق وأنماط السلوك فقد كان يتألف من علماء النفس والاجتماع والأنثروبولوجي الذين توصلوا نتيجة دراساتهم الوصفية إلى أنماط السلوك في رحلاتهم الاستكشافية في أنحاء الأرض، إلى أن الأخلاق بشكل عام ما هي إلا أنماط سلوك نسبية تختلف من مجتمع إلى آخر، ومن فرد إلى آخر، مما دفع الكثيرين إلى القول أنه لا يوجد حكم أخلاقي ثابت لأي موقف، وأن المبادئ الأخلاقية ما هي إلا انفعالات ومشاعر شخصية تقف وراء الأحكام التي تصدرها⁴.

ويرى نجم بأن الأخلاق تتكون من فرعين أساسيين وهما الأخلاق الفلسفية والتي تهتم بدراسة الحياة الأخلاقية من منظور الرؤية الفلسفية للفرد صاحب هذه الفلسفة، والفرع الآخر هو الأخلاق الدينية وهي التي تستمد أحكامها للسلوك الملائم من مصادر دينية ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (01) تصنيف الأخلاق في بيئة الأعمال



المصدر: نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، دار الوراق للنشر والتوزيع، 01، 2006، ص48.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

وعلى هذا الأساس كانت هنالك العديد من الأسئلة التي أثّرت في مجال الأخلاق ومنها مادامت الأخلاق تمثل عنصرا مهما في عملية صنع القرار، إذن كيف ينظر صانع القرار إلى مفهوم الأخلاق، وبأي كيفية يمكن تضمين السلوك الأخلاقي في عملية صنع القرار وزيادة فاعليته، لذا باتت الأخلاق تحتل أهمية كبيرة لدى منظمات الغد واليوم باعتباره الموضوع المتجدد الذي لا يمكن الاستغناء عنه.

ومما لا شك فيه أن مهنة المحاسبة كغيرها من المهن قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتميزها عن غيرها، وهي بمجموعها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتحن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم.

فالأخلاق المهنية هي المبادئ التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها، وللمهنة آداب سلوك أو آداب لياقة، وهي الأصول العامة للآداب والسلوك الاجتماعي في المهنة التي حددتها اللوائح والقوانين المنظمة لمزاولة هذه المهنة بحيث أن عدم مراعاتها يعرض صاحبها للنقد من الأعضاء الآخرين⁵، وتتم أخلاقيات المهنة كعلم بالواجبات المعنوية الخاصة بمهنة محددة وجزءاتها التأديبية Science des obligations morales ببيان القواعد السلوكية والأخلاقية لأعضاء مهنة ما سواء فيما بين الممارسين أنفسهم أو تجاه الغير⁶.

والجدير بالذكر أن أخلاقيات المهنة ظلت ولوقت طويل حكرا على المهن الحرة قبل أن يمتد نطاقها ليشمل نشاطات أخرى: كالرياضة والهندسة والطب والمؤسسات، فأخلاقيات المهنة تبدو ضرورية أكثر كلما كنا أمام ممارسة مهنة Profession تتمتع بسلطة التأثير Une pouvoir d'influence أو تضع الغير في وضعية تسمح له بالاطلاع على المعرفة أو التمتع بصلاحيات معينة أو بنوع من الاحتكار⁷، كما هو الحال بالنسبة لمهنة المحاسبة.

2. السلوك الأخلاقي المهني للمحاسبين:

يعرف Alvin Arens السلوك الأخلاقي على أنه "السلوك الذي يتعارض مع معتقدات الفرد ومفهومه للسلوك المناسب ضمن ظروف معينة، وكل فرد يحدد لنفسه ولغيره ما هو السلوك الغير أخلاقي كما أنه من الضروري أن يفهم ما الذي يجعل الناس يتصرفون بطريقة يعتبرها غير أخلاقية"⁸، وتتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين، وتتم كذلك بقواعد محددة يمكن الاسترشاد بها في الحالات العملية وهذه القواعد مصممة للحفاظ على المستوى المهني

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

الرفيع، وللتأكيد بأن المهنة تقدم خدماتها بمستوى عال من الأداء، وتعتمد في ذلك على البناء الأخلاقي الذي يشتق من القيم الأساسية كالعدالة التي تمثل قمة عالم الأخلاق⁹، ويضع الباحثون تعاريف عديدة لقواعد السلوك المهني نذكر منها¹⁰:

- القيود الذاتية التي تفرضها المهنة على نفسها، حيث يتوقع الجمهور إتباعها من قبل أعضاء المهنة.
- مجموعة القواعد التي يجب أن يلتزم بها المحاسبون القانونيون عند أداء مهامهم المهنية.
- المبادئ والمعايير التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها.
- مجموعة القواعد والأسس التي يجب على المهني التمسك بها والعمل بمقتضاها، ليكون ناجحا في تعامله مع الناس، وناجحا في مهنته، وقادرا على كسب ثقة عملائه وزملائه ورؤسائه.
- مجموعة القواعد التي تحدد السلوك المهني المقبول وغير المقبول.

إن لأخلاقيات المحاسبين الأثر على سلوكياتهم ومن ثم سينعكس ذلك على نتائج أعمالهم، فالمعلومات المحاسبية ستتأثر وبشكل مباشر بهذه السلوكيات، ولا يقف الأمر عند هذا الحد، فمختلف القرارات الداخلية والخارجية تبنى وتتخذ في ظل هذه المعلومات كونها المادة الأولية لها، وعليه فإن للسلوك الأخلاقي للمحاسبين الأثر المباشر في سلوك الأفراد والجماعات داخل المؤسسة وخارجها، ولغرض النهوض بهذا السلوك وتفعيله بغية الوصول بأعمال المحاسب إلى أعلى مستوى من الأداء يتوجب تحقيق أربع متطلبات أساسية هي:

أ. **الموثوقية:** وتتحقق عندما تشتمل على ما يلي:

- **النزاهة:** ينبغي على المحاسب أن يكون موثوقا به، آمينا 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 ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاته
- عدم التأثير بشكل سلبي مباشر أو غير مباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمنشأة.
- **السرية:** وتعني المحافظة على سرية المعلومات في منشأته، وفي ظلها يجب أن يتحمل أيضا المسؤوليات الآتية:
- الامتناع عن الإفصاح عن أية معلومات يحصل عليها من خلال العمل إلا في حالة وجود إلزام قانوني بهذا الإفصاح.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

- 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 له لحصول على ميزة إضافية لمصلحته الشخصية أو لتحقيق مصلحة طرف ثالث بالرغم من عدم مشروعية ذلك سواء من الناحية الأخلاقية أو القانونية.
 - ب. **المشروعية:** يجب على المحاسب أن يتثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وأنها تقع ضمن إطار الأحكام والمبادئ الشرعية والقانونية.
 - ج. **الكفاءة المهنية وإتقان العمل:** يجب على المحاسب أن يكون مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من حيث العناية والإتقان، ولا يدخر أي جهد في سبيل وفائه بمسؤولياته مجتمعة تجاه مهنته ورؤسائه 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.
 - د. **الموضوعية:** يتوجب على المحاسب أن يكون عادلا متجردا ومحايذا غير متحيز وأن لا يسمح لآخرين بالتأثير فيه لتجاوز الأحكام المهنية كما يقع على عاتقه:
 - توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية.
 - الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع أنها قد تؤثر على فهم مستخدم معلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.
- مما سبق نلاحظ أن هناك مبادئ مشتركة بين المبادئ أو المعايير الأخلاقية الخاصة بالمحاسب وبين المبادئ العامة للأخلاق، كالثقة والموضوعية والكفاءة وإتقان العمل في حين هناك مبادئ أخرى تنفرد بها المبادئ العامة وأخرى تنفرد بها أخلاقيات المحاسب، وتجدر الإشارة إلى أن أهمية الأطر الأخلاقية تتركز مع العلوم غير التطبيقية ومنها المحاسبة، لأنها تستند إلى إطار نظري مفاهيمي غير متكامل، وتحتوي على العديد من الفروض والمبادئ التي تخضع لسلوك الفرد، فنجد في المحاسبة على سبيل المثال معايير خاضعة لتحكم المحاسب بدرجة كبيرة، كالنزاهة والإفصاح الشامل والحيادية والأهمية النسبية والتحفظ.... الخ، وعليه فإن التزام المحاسب بالأخلاق الشخصية والمهنية ستحد من سلوكياته غير الصحيحة وتمنحه دعما وثقة بالنفس في مواجهة المعضلات والمغريات المختلفة.
- ونظرا لأهمية قواعد السلوك المهني ووجوب التزام المحاسبين والمراجعين بها، فقد حظي هذا الموضوع باهتمام كبير من قبل الجهات المعنية بالمهنة، سواء على المستوى الدولي أو المحلي، فعلى المستوى الدولي قام المعهد

الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بوضع أول دليل لقواعد السلوك الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في سنة 1917م، وخضع هذا الدليل للعديد من التطورات وإعادة الصياغة لمواكبة المستجدات في بيئة المحاسبة والمراجعة، كما كانت هناك جهود حثيثة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في هذا المجال حيث أصدر دليلا للسلوك الأخلاقي سنة 1990م كمعزز لوجود المهنة ومصادقيتها ووحدها على الصعيد الدولي.

3. أهداف قواعد السلوك المهني المحاسبي :

إن أبرز الأهداف التي تسعى إليها مهنتي المحاسبة والتدقيق، وجود قواعد ومبادئ للسلوك المهني والتي تعتبر دليلا ومرشدا للمهنيين لممارسة الأعمال الموكولة إليهم والذي يهدف إلى تحقيق عدة أغراض منها¹¹:

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة، وتنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية.
- تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير الكفاية في التأهيل العلمي والعملية للمراجع وحياده في عمله.
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم من الفئات المتعددة بأنهم سيحافظون فيما يقدمونه من خدمات وما يؤدونه من أعمال توكل إليهم على الالتزام بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية رفيعة.

4. أهمية الالتزام بالسلوك المهني الأخلاقي للمحاسبين

إن الالتزام بالمبادئ والسلوك الأخلاقي سواء على صعيد الفرد في الوظيفة، أو في مهنة معينة يعتبر ذا أهمية بالغة لمختلف شرائح المجتمع، حيث إن هذا الأمر يقوي الالتزام بمبادئ العمل الصحيح والصادق ويبعد المنظمة من أن ترى مصالحها بمنظور ضيق لا يستوعب غير معايير محددة تتجسد في الاعتبارات المالية التي تحقق لها فوائد على المدى القصير ولكنها ستكون بالتأكيد ذات أثر سلبي في الأمد الطويل¹²، وإذا ما أردنا الإشارة إلى أهم الفوائد التي يمكن أن تحصل عليها المنظمات جراء التزامها بالمنظور الأخلاقي القيمي في العمل والتي تعطي أهمية لهذا الالتزام فإننا يمكن أن نذكر ما يلي¹³:

أ. لا يمكن القبول بالمنظور التقليدي للعمل والذي يرى تعارضا بين تحقيق مصالح المنظمات المتمثلة بالربح المادي وبين الالتزام بالمعايير الأخلاقية، ففي إطار المنظور الحديث نجد ارتباطا إيجابيا بين الالتزام الأخلاقي والمردود المالي الذي تحققه المنظمة وإن لم يكن ذلك على المدى القصير فانه بالتأكيد سوف يكون واضحا على المدى الطويل.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

ب. قد تتكلف المنظمات كثيرا نتيجة تجاهلها الالتزام بالمعايير الأخلاقية وهنا يأتي التصرف اللاأخلاقي ليضع المنظمة في مواجهة الكثير من الدعاوي القضائية، خاصة إذا ما تمدت المنظمة وأخذت تركز كثيرا على مبدأ الرشد والنموذج الاقتصادي بعيدا عن التوجه الاقتصادي الاجتماعي الأخلاقي.

ج. تعزيز سمعة المنظمة على صعيد البيئة المحلية والإقليمية والدولية وهذا أيضا له مردود إيجابي على المنظمة.

د. الحصول على شهادات عالمية وامتيازات عمل خاصة.

هـ. قواعد ترسخ أو توطد معايير دنيا للسلوك المقبول في أداء الخدمات المهنية¹⁴.

5. العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة

يمكن ملاحظة أهم العوامل المؤثرة في أخلاقيات هذه المهنة بما يأتي¹⁵:

- عدم قدرة المحاسبة في تمثيل أو ترجمة نشاط المنشآت بصورة دقيقة خاصة فيما يتعلق بالتحويلات المالية الكبيرة التي نتج عنها صعوبات في معالجة بعض الوسائل المالية كالمشتقات المالية.
- نتيجة لعدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق المالية منها على وجه الخصوص، ظهرت نزعة جديدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية.
- ضعف الأداء في مهنة التدقيق أثر تأثيرا مباشرا على المهنة المحاسبية انطلاقا من أن مخرجات الثانية هي المادة الأولية أو مدخلات المهنة الأولى، ومن أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية.
- وعليه فإن أغلب المنظمات والجمعيات والمعاهد المهنية تسعى جاهدة إلى وضع نموذج معياري لما يجب أن تكون عليه الأخلاقيات المهنية وذلك للأسباب الآتية¹⁶:

- تعارض المصالح المادية.
- تعارض الواجبات والإجراءات الفنية
- تعارض المفاهيم المحاسبية
- تعارض خصائص المعلومات المحاسبية
- ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية
- فجوة التوقعات
- التغير والتطور المستمر في معايير المحاسبة لمواكبة متطلبات العولمة والبيئة التنافسية
- التغير والتطور المستمر في معايير التدقيق
- التغير والتطور المستمر في القوانين المنظمة للمهنة
- التغير والتطور المستمر في دستور أخلاقيات المهنة

ثانيا: تطبيقات التلاعب المحاسبي، المفهوم، الدوافع والأساليب، وطرق الحد منها

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

تشتمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش، الخداع التحريف، أو سوء العرض....الخ.

1. مفهوم التلاعب المحاسبي،

خلال العقدين الماضيين أخذ المختصون في المحاسبة بدراسة ظاهرة التلاعب المحاسبي وقدموا خلال دراستهم وتحليلهم لهذه الظاهرة العديد من التعريفات فعرفها Oliveras & Amat بأنها "العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات المؤسسات" وفي نفس الاتجاه يرى Mulford et al, أنها "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية من خلال الاستفادة من الخيارات والمبادئ المحاسبية وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل"¹⁷.

كما عرفت على أنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها و/أو جميعها"¹⁸ كما عرف التلاعب المحاسبي على أنه "الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنه بيانات مالية غير صحيحة ومضللة"

مما سبق نستنتج أن التلاعب المحاسبي صورة من صور التلاعب غير الأخلاقي يهدف إلى تغيير أرقام الحسابات بشكل يخالف حقيقتها، فهي وسيلة ممكن استخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية، ولوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات والالتزامات للمؤسسات بصورة غير صادقة وغير حقيقية، الأمر الذي أدى إلى حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المالية في العديد من المؤسسات الاقتصادية الكبرى مثل: Enron، Worldcom، Harkin، Merrill Endico، وغيرها.

من التعريفات السابقة يتضح أن التلاعب المحاسبي يتصف بما يلي:

- أ. هو شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة
- ب. ممارساته تعمل على تغيير القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم غير حقيقية.
- ج. ممارساته تنحصر في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية.
- د. ممارسي التلاعب المحاسبي غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه.

2. دوافع التلاعب المحاسبي

أ. التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

- ب. التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- ج. زيادة الاقتراض من البنوك
- د. التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المترتب عليها.
- هـ. تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إيرادات الشركات لظواهرها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.
- و. لغايات التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال العمل مستندة إلى مؤشرات ومعايير مالية.
- وترى الباحثة أن درجة تأثير كل من هذه الدوافع على الإدارة يختلف باختلاف السلوك الأخلاقي للإدارة من ناحية واختلاف الأسواق المالية موضع التطبيق من ناحية التطبيق.

3. أساليب التلاعب المحاسبي

يعتمد سلوك الإدارة في ممارسة التلاعب المحاسبي على أساليب متعددة ومتنوعة يمكن تصنيفها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) أساليب التلاعب المحاسبي

أساليب تستهدف التأثير الشكلي على المعلومات المحاسبية	أساليب تستهدف التأثير الدفتری على المعلومات المحاسبية	أساليب تستهدف التأثير الحقيقي على المعلومات المحاسبية
تقوم الشركات أحيانا بتلاعبات محاسبية من خلال التصنيف والتبويب الخاطئ لبعض البنود، ويعد هذا الأسلوب من الأساليب غير المؤثرة على أرباح الشركات، ولكن تؤثر على الأجزاء التي تتكون منها تلك القوائم المالية، وكل جزء منها يستخدم في احتساب نسب مالية، تؤثر على قرارات المستخدمين	وهي التي تتم من خلال التركيز على استخدام المتغيرات المحاسبية التي تتضمن اختيار السياسات والطرق والتقديرات المحاسبية، وذلك من خلال استغلال المرونة المتاحة في المبادئ والمعايير، أو من خلال الخروج عن تلك المبادئ والمعايير.	تتعلق هذه الأساليب بالقرارات الإدارية المرتبطة بأنشطة الإنتاج والاستثمار، وذلك للتأثير على الإيرادات والمصروفات والتدفقات النقدية، وتؤثر هذه الأساليب على التدفقات النقدية، لذلك تسمى بالأساليب ذات التأثير الموضوعي أو الحقيقي.

المصدر: حلا عدنان نيري، رزان شهيد، إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير المحاسبية الوطنية (دراسة تطبيقية)، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS-IPSAS) في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، اتجاهات النظام المحاسبي الجزائري (المالي والعمومي) على ضوء التجارب الدولية، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 24-25 نوفمبر 2014.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

وما يمكن قوله وفي جميع الأحوال وسواء كان التلاعب المحاسبي حقيقيا أو محاسبيا فذلك راجع بالدرجة الأولى إلى السلوك اللاأخلاقي لإدارة المنشأة، وبالرغم من كثرة الدراسات المتعلقة بهذه الظاهرة، إلا أنها تعتبر من المواضيع التي ما زالت تفتقر إلى الأساس العلمي والعملية في معالجتها، ووضع الأسس والمفاهيم لها، وترى الباحثة ضرورة الالتزام بقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة ومراجعة الحسابات من طرف معدي القوائم المالية كأحسن حل لها.

4. الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات التلاعب المحاسبي والحد منها:

لا شك أن مكافحة ممارسات التلاعب المحاسبي تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة لهذا فان على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالتلاعب المحاسبي وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها وفيما يلي أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات التلاعب المحاسبي والحد منها.

أ. لجان المراجعة:

ترجع نشأة لجان المراجعة إلى عام 1940م نتيجة قيام العديد من إدارات الشركات بعمليات غش وتلاعب من أجل التأثير على نتائج الأعمال، ويمكن تعريف لجنة المراجعة بأنها عبارة عن مجموعة من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة المستقلين غير التنفيذيين ويمتلك أحد أعضائها على الأقل خبرة مالية أو محاسبية، وتشكل هذه اللجنة من قبل مجلس الإدارة ويحكم عملها دليل مكتوب يبين بوضوح مسؤولياتها وطرق القيام بها، كما تمتلك اللجنة السلطة الكافية للقيام بمهامها، وتقوم بمهام عديدة أهمها دراسة القوائم المالية قبل رفعها إلى مجلس الإدارة¹⁹، لضمان الحصول على جودة عالية للتقارير المالية، وذلك بتخفيض ممارسات إدارة الأرباح غير الشرعية، عن طريق تقييم قدرة المراجع الخارجي واستقلاله، وإجراء مناقشات مع إدارة الشركة والمراجعين الخارجيين عن السياسات والمبادئ المحاسبية، حيث تعد لجنة المراجعة بمثابة المراقب النهائي لعملية إعداد التقارير المالية للتحقق من خلوها من الأخطاء والانحرافات.

ب. خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية:

ويتم ذلك عن طريق تقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معاملة، ولهذا الأمر فان لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معاملة قياسية في أغلب معاييرها.

ج. الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية:

ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

- تفعيل خاصية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

د. يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية:

ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

هـ. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية:

ويتم ذلك عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص.

و. تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية:

والتي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد، والتي من شأنها الرفع من مصداقية المهنة ودليل على شفافيتها.

ثالثا: الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة ودورها في الحد من تطبيقات التلاعب المحاسبي

يعتبر التلاعب المحاسبي مشكلة أساسية تواجه مهنة المحاسبة فهي تتعارض مع قواعد السلوك المهني والأخلاقي الصادرة عن الجمعيات والهيئات المهنية المحلية والإقليمية والعالمية التي وضعت قواعد للسلوك المحاسبية ومبادئ يجب إتباعها وأهمها الكود الأخلاقي الدولي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي صدر في عام 2005م وكذلك يقتضي الشرع الحنيف إظهار الحقائق كما هي وتوخي الصدق والأمانة وهذا ما تفتقده التلاعبات المحاسبية.

1. المجهودات المبذولة للارتقاء بمستوى المهنة المحاسبية للحد من تطبيقات التلاعب المحاسبي

اهتم المحاسبون سواء في الدراسة الفكرية أو الممارسة المهنية بالعمل على ربط الأخلاق بمهنة المحاسبة سواء باعتبار المدخل الأخلاقي أحد مداخل بناء النظرية المحاسبية، أو في تبني المنظمات المهنية المحاسبية في كل بلد وعلى المستوى الدولي إصدار مجموعات من المواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة، أو قواعد للسلوك المهني سواء عند إعداد البيانات المحاسبية أو عند مراجعتها من أجل الالتزام بها أثناء التطبيقات العملية، ومع التسليم الأولي بقيمة هذه المجهودات التي بذلت لربط الأخلاق بالمحاسبة إلا أن الأمر يقتضي إعادة النظر فيها وتطويرها.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

إن التقدم الذي لحق بمهنة المحاسبة في العالم أدى لوجود منظمات وهيئات تعمل على تنظيم المهنة، ولعل أبرز ما يميز مهنة المحاسبة عن غيرها من المهن وجود مثل هذه المنظمات التي تعمل بشكل مستمر من أجل رفع مستوى الثقة بالمهنة والارتقاء بها، من أجل خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة.

وتعتبر المنظمات التي تم إنشاؤها في المملكة المتحدة وأمريكا من أهم المنظمات التي ساهمت في تطور المحاسبة والتدقيق حيث حفز وضع قانون الشركات في إنجلترا سنة 1845 على تطوير المعايير المحاسبية والذي يعمل على إلزام جميع الشركات بمسك دفاتر معينة وتحديد شكل ومحتوى القوائم المالية الواجبة الإعداد دوريا، كما أن وجود قانون للشركات سوف يؤدي لوضع ضوابط تحكم عمل المحاسبين، ومن جهة أخرى يتطلب القانون ضرورة تعيين مدقق للحسابات لإبداء رأيه بالقوائم المالية التي تمثل أعمال المنشأة، ونتيجة الثورة الصناعية التي حلت بالولايات المتحدة أصبحت الحاجة للإجراءات المحاسبية ومعاييرها أكثر أهمية حيث زاد الطلب على المحاسبين الأكفاء.

ويعتبر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA هو المعهد المسؤول عن تنظيم مهنة المحاسبة في أمريكا ومزاوالتها، حيث قام المعهد بتشكيل العديد من المجالس واللجان من أجل زيادة تطوير مبادئ المحاسبة، ومن أبرزها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB الذي يعتبر الهيئة الرسمية المكلفة بإصدار معايير المحاسبة وتحسينها ومن أهم إنجازات هذا المجلس تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة الذي وضع الأسس لإصدار المعايير المحاسبية وتحسينها، بالإضافة لإصدار معايير التطبيق العملي بما يسمى قوائم معايير المحاسبة المالية، وقام AICPA بإصدار معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS وقسمت إلى ثلاث مجموعات وهي المعايير العامة، معايير العمل الميداني، ومعايير التقرير وتعتبر هذه المعايير دليلا لمساعدة المدققين على تنفيذ مسؤولياتهم المهنية.

ومن أجل التوحيد والتنسيق بين التطبيقات المحاسبية في جميع البلدان، أصبح من المهم وجود مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة عموما على المستوى الدولي، من أجل القيام بالمقارنات بين التقارير المحاسبية والتدقيقية الصادرة عن منظمات الأعمال في البلدان المختلفة، من هنا تم تأسيس الاتحاد الدول للمحاسبين IFAC في سنة 1977 كمنظمة عالمية لمهنة المحاسبة وتكمن مهمته في "خدمة المصلحة العامة وتعزيز مهنة المحاسبة على نطاق عالمي، والمساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية، وذلك بتحقيق ورفع مستوى الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التوافق الدولي لهذه المعايير (إصدارات المعايير الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة) ومن المنظمات المهنية التي لها الأثر الكبير في تحسين استخدام المعايير وتطبيقها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي تم تأسيسه في العام 1973 من خلال اتفاقية وضعتها هيئات محاسبية مهنية من دول مختلفة.

ويتمثل دور هيئة الأوراق المالية في أمريكا SEC كجهة حكومية بالإشراف على التزام شركات المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في البورصة الأمريكية بتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية، وكان لتشريع قانون سيربنس

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

أوكسلي Sarbanes Oxley Act الذي صدر عام 2002، نتيجة الفضائح المالية التي أدت إلى زعزعة ثقة الجمهور ومن أبرزها ما حدث بين شركة ENRON للطاقة وشركة Arthur Andersen لتدقيق الحسابات والتي تعتبر مثالا لحالات فشل التدقيق والمحاسبة، دورا بارزا في تطور مهنة المحاسبة والتدقيق، فقد ألزم هذا القانون المحاسبين ومدققي الحسابات والمديرين والمحللين الماليين بالعمل به وبالتعليمات المتفرعة منه، والذي يعد حجر الزاوية في بناء معلومات مالية مفيدة وموثوقة في شكل بيانات مالية يرافقها إفصاح ملائم لفائدة المستخدمين الداخليين والخارجيين يستند إليها في اتخاذ أفضل القرارات الاستشارية والإدارية، ولعل أبرز اتجاهات هذا القانون كان ما يأتي:

- أ. تأسيس مجلس الإشراف العام على شركات المحاسبة العامة لتنظيم عمل مؤسسات التدقيق المستقلة.
- ب. تحديد الخدمات الاستشارية التي يقدمها مدققو الحسابات
- ج. جعل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العاملة مسؤولة عن تحديد الأتعاب وتسديدها، ومتابعة أي مؤسسة تدقيق يوكل إليها إنجاز مهمة تدقيق الحسابات.
- د. إلزام المدير التنفيذي والمدير المالي بالمصادقة على البيانات المالية المرحلية وتقديم شهادة عن الرقابة المالية المطبقة في الشركة.
- هـ. تعزيز العقوبات في الجرائم المالية والاختلاسات

وبعد حدوث الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية التي حدثت في العديد من أسواق العالم، بالإضافة إلى انفتاح وعولمة أسواق المال العالمية والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم هذه الشركات أصبحت هنالك حاجة ضرورية إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق عليها بمفهوم حوكمة الشركات التي تدفع إلى الحد من تطبيقات التلاعب المحاسبي وما تنشأ عنها من أضرار نتيجة لعدم وجود الشفافية التي ترفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية²⁰.

فقد أشارت الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة لتقويم وتحسين الحوكمة في المنشآت الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن لكل منشأة تقارير خاصة بها سواء مالية أو غير مالية ويجب توخي الحذر لعدم تحويلها إلى أدوات تسويق، فيجب كتابتها بشكل عادل ومتوازن وإظهار النتائج السلبية بدلا من محاولة إخفائها، وتعتبر هذه إشارة واضحة إلى عدم التلاعب في التقارير وإظهارها بشكلها الفعلي دون إجراء أي تعديلات وممارسة للتلاعب المحاسبي²¹.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

وفي ضوء ما تم عرضه من منظمات مهنية ساهمت في وضع العديد من المعايير والضوابط من أجل الارتقاء بمهنة المحاسبة والتدقيق، ترى الباحثة ضرورة الالتزام الأخلاقي من الممارسين لمهنتي المحاسبة والتدقيق بما ألزمت به المنظمات المهنية من معايير وضوابط سلوكية وأخلاقية باستخدام السياسات والأساليب المحاسبية والتدقيقية التي من شأنها أن تعمل على تحقيق أكبر قدر ممكن من الموثوقية للأطراف التي تأمل من المحاسبين والمدققين الالتزام بالقيم الأخلاقية والنزاهة الموضوعية والاستقلالية في جميع مراحل عملهم.

2. الالتزام الأخلاقي للمحاسبين ودوره في تدعيم الحوكمة الجيدة للحد من تطبيقات التلاعب المحاسبي

أصبح من المرجح أن غياب الضمير كجوهر للأخلاق وما ترتب على ذلك من تزوير واختلاس وتلاعب في الحسابات والقوائم المالية، كان من أهم الأسباب وراء الأزمات التي مست دول العالم وانحيار شركات كبرى وخروجها من السوق الاقتصادي، فإذا كانت مهنة المحاسبة والمراجعة تعتمد على عدة موثيق للأخلاق وعلى معايير متعارف عليها، فالحوكمة تكملها من خلال أنها عبارة عن مجموعة القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء، عن طريق اختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق أهداف الشركات والاقتصاديات، وهو الأمر الذي يتطلب وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، ولا جدال من أن تحقيق سياسة و نظم الحوكمة الجيدة في كافة ميادينها وعناصرها إنما هو رهن كفاءة الإدارة المنفذة والمشروعة لتلك السياسات والنظم ومستويات الأخلاق للقوى البشرية²².

يستطيع المحاسب وبناء على رغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية، وذلك بقصد تحميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي، إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية والمستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية في صورة أسهم، وتسعى إدارة الشركات إلى جعل إدارة الأرباح جزءا من مهام المحاسب على الرغم من أنه يعد سلوكا غير قانونيا وغير أخلاقي.

فلقد اتضح أنه من أسباب ظاهرة انحيار الشركات والمؤسسات هو شيوع الفساد الأخلاقي للقائمين بإدارة هذه الشركات والمؤسسات، سواء في الجوانب المالية أو المحاسبية أو الإدارية وافتقاد الممارسة السليمة للرقابة وعدم الاهتمام بسلوكيات وأخلاقيات الأعمال وآداب المهنة، فإذا كانت الحوكمة الجيدة تهدف إلى مقاومة أشكال الفساد الإداري والمالي، فإن الأخلاق الحميدة هي الإطار الأكثر مناسبة لتدعيم هذا الهدف، كما أن حوكمة الشركات لا يمكن تطبيقها بمعزل عن الجانب الأخلاقي للأشخاص أنفسهم، والذين يقصد بهم أعضاء مجلس الإدارة، لأن الاقتناع بمبادئ حوكمة الشركات ومتطلباتها لا يفيد إذا كان أي منهم يضرر سوء نية أو أن أخلاقياته تجيز له تسريب معلومات مهمة قبل صدورها²³.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

ولهذا ولكي تتسم ممارسات المحاسبة بالأمانة والصدق لا بد من تأخذ القيم الأخلاقية المستمدة من المجتمع، الشريعة، والمهنة سلوكا لمزاوي المهنة، فظهور تطبيقات التلاعب المحاسبي جعل المهتمين يولون اهتمام أوسع اتجاه أخلاقيات المهنة، إذ تعد المحاسبة نظاما يتوجب عليه عكس حقائق أنشطة الوحدة الاقتصادية، وحيثما الحقائق قائمة على علم الأخلاق فيجب على المحاسبة أن تكون أيضا قائمة على علم الأخلاق بعيدا عن تضليل الحقائق.

وخلاصة القول نرى بأنه ورغم صدور عدة قوانين التي ركزت في مضمونها على مراقبة أعمال الشركات كمحاولة لضمان عملها وفقا للأخلاقيات المهنية، إلا أنها ستكون صعبة التطبيق، ونقول كما قال الأستاذ الدكتور نعيم دهمش سابقا في مؤتمر الحاكمية المؤسسية بأن العيب ليس في القوانين ولكن العيب الرئيسي يكمن في مطبقي القوانين، والأخلاقيات أمور لا يمكن إلزام الغير بها بل هي مكتسبات شخصية نابعة من عدة عوامل اجتماعية يحكمها الدين، والتربية، والمجتمع المحيط، وإن أردنا إنجاح أي قانون فما علينا بكل بساطة سوى وضع الشخص المناسب في المكان المناسب

الخلاصة:

إن مفاهيم الأخلاق والسلوك الأخلاقي القويم، جاءت لتعزيز مبدأ الحكم الصالح والإدارة العادلة في المنظمات، وبالتالي مكافحة جميع مظاهر التلاعب المحاسبي، فالتحدي الأكبر لممارسات التلاعب المحاسبي لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوز إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين وهو أكثر خطورة على مستقبل مهنة المحاسبة، فظهور تطبيقات التلاعب المحاسبي جعل المهتمين يولون اهتمام أوسع اتجاه أخلاقيات المهنة، إذ تعد المحاسبة نظاما يتوجب عليه عكس حقائق أنشطة الوحدة الاقتصادية، وحيثما الحقائق قائمة على علم الأخلاق فيجب على المحاسبة أن تكون أيضا قائمة على علم الأخلاق بعيدا عن تضليل الحقائق.

الاستنتاجات:

من خلال ما تم التطرق إليه تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إن لمهنة المحاسبة كغيرها من المهن قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتميزها عن غيرها، وهي مجموعها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتحن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم.

- تطبيقات التلاعب المحاسبي تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي

- إن المبادئ والقيم الأخلاقية تضع معيارا جديدا لممارسات مجتمع الأعمال، وهو معيار "الاختيار الطوعي للالتزام بالصواب" فقد تغير اتجاه التيار بعد الإعلان عن فضائح الشركات -الاحتيال الغش والرشوة- ليصبح الاتجاه نحو الالتزام بالقيم والمبادئ هو القاعدة وليس الاستثناء²⁴.

التوصيات:

- ضرورة وجود معايير وقواعد خاصة بمهنة المحاسبة داخل المؤسسة تعمل على إلزام المحاسب بها وتنظيم عمله وفقا لها، وإيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات القانونية والمحاسبية، فضلا عن تأمين استقلاليتهم النسبية وبما يحقق أداء فاعلا وكفؤا وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاما ويحميهم من المساءلة القانونية.

- ضرورة تركيز الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والتدقيق على إيجاد الآليات الكفيلة لتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة وتجنب المتهنين لها من عدم الوقوع في ممارسات التلاعب المحاسبي مع بيان العقوبات والمسؤوليات نتيجة إتباع هذه الأساليب.

- العمل على إيجاد بيئة محاسبية تنظيمية سليمة تتمتع بمواصفات تضم إدارات كفؤة ونزيهة ومدققين يعملون باستقلالية ومعايير محاسبية وتدقيقية وأخلاقية متطورة وجهات رقابية حكومية قوية تهددي بنظام التحكم المؤسسي وتتنقيد به.

الهوامش والمراجع :

¹ - يوسف حجيم سلطاني الطائي، قياس جودة الأخلاقيات الجامعية في ظل ديمقراطية التعليم لتحقيق الاعتماد

الأكاديمي، دراسة استطلاعية لأراء عينة من تدريسي جامعة الكوفة، الغرى للعلوم الاقتصادية، 2010، ص.5

² - Jérôme Balle et Françoise, de Bay L'entreprise et L' éthique, Edition de seuil France, 2001, P28.

³ -Patrick Barthel, L'éthique Porté par le Courant du développement durable, de management Stratégique, université de Metz 2005 Association International P2.

⁴ - ناهدة البقصي، الهندسة الوراثية والأخلاق، عالم المعرفة، سلسلة كتب ثقافية شهرية، المجلس الوطني للثقافة والفنون والآداب، الكويت، العدد 174، 1993، ص 23-25

⁵ - رشيد عبد الحميد، محمود الحياوي، أخلاقيات المهنة، بدون دار نشر، ط02، 1985، ص69.

⁶ - سعيد مقدم، أخلاقيات الوظيفة العمومية، -دراسة نظرية تطبيقية- شركة دار الأمة للطباعة والترجمة والنشر والتوزيع، ط 01، الجزائر، 1997، ص 12.

⁷ - سعيد مقدم، مرجع سبق ذكره، ص 12.

⁸ - Alven Arens; Randal Elder, and Mark Beasley , **Auditing and Assurance Services**, International Edition, Ninth edition, New Jersey, Prentice- Hall: 2003, p: 74.

⁹ - كريمة الجوهر، محمد الشجيري، مفهوم العدالة في التدقيق - دراسة تحليلية، تنمية الرافدين، العدد 70، 2002، ص 255.

¹⁰ - وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أبوا حميد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الأردن، 2006، ص 205.

¹¹ - وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أبوا حميد، مرجع سبق ذكره، ص 206.

¹² - أحمد محمود حبيب البوتي، أخلاقيات الأعمال وأثرها في تقليل الفساد الإداري، هيئة المعاهد التقنية أربيل، المعهد التقني -العمادية، ص 05.

¹³ - طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، دار وائل للنشر، ط03، الأردن، 2010، ص 137-138.

¹⁴ - أحمد محمود حبيب البوتي، مرجع سبق ذكره ص 05.

¹⁵ - صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 413.

¹⁶ - صدام محمد محمود وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 413.

¹⁷ - طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الوثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين)، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد الثامن، ديسمبر 2010، ص 88.

¹⁸ - Naser. K and M. Pendlebury: A Note on the use of Creative Accounting , British Accounting Review 24, 1992, p 4

¹⁹ - سامح محمد رضا رياض أحمد، دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية ، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 07، العدد 01، 2011، ص 51

²⁰ - سيد عبد الرحمان عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، سنة 2012، ص 64.

²¹ - سيد عبد الرحمان عباس بله، مرجع سبق ذكره، ص 62.

- ²² - بريس عبد القادر ، حمو محمد، البعد السلوكي والأخلاقي لحوكمة الشركات ودورها في التقليل من آثار الأزمة المالية العالمية، مداخلة مقدمة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول: الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمي، يومي 20-21 أكتوبر، جامعة فرحات عباس سطيف، ص 05.
- ²³ - بريس عبدالقادر ، حمو محمد، مرجع سابق، ص 05.
- ²⁴ - جون. د. سوليفان. "البوصلة الأخلاقية للشركات، أدوات مكافحة الفساد"، الدليل السابع لحوكمة الشركات: "قيم ومبادئ الأعمال: آداب المهنة وحوكمة الشركات: مركز المشروعات الدولية الخاصة، 2009، ص 10.