

المحاسبة بين مطرقة الفروقات الأخلاقية وسندان المهنية " دراسة استطلاعية "

أ.م.د. بكر أبراهيم محمود **

أ.م.د. أبتهاج اسماعيل يعقوب *

م.م. حيدر محمد درويش ***

المستخلص

تواجه مهنة المحاسبة اليوم خروقات أخلاقية مهنية خطيرة أثرت وتؤثر عليها وبشكل مضطرب ، نتجت عنها انهيار وإفلاس وتدهور للعديد من الوحدات الاقتصادية ، انعكس هذا على ثقة الجمهور بحقل المحاسبة تباينت إشكال هذه الخروقات وتعددت مسمياتها ليظهر لنا شكل أطلق عليه (المحاسبة الإبداعية) - أثير الجدل حول هذه الأخيرة من كونها حاجة ملحة لتمشية الأعمال ؟ أم خيار لا أخلاقي لتحسين وتجميل صورة الأعمال ؟

لذلك حاول هذا البحث إلقاء الضوء على هذا الموضوع وبمجملة جوانبه للتعرف على الخروقات الأخلاقية (المحاسبة الإبداعية) على مهنة المحاسبة .

ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه الى خمس مباحث تناول المبحث الأول منهجية البحث ، أما الثاني فقد استعرض المحاسبة الإبداعية (كمدخل تعريفي) ، أما الثالث استعرض المنهج الأخلاقي في المحاسبة أما الرابع فقد حاول استطلاع آراء عينة من مهني المحاسبة في العراق حول خروقات المحاسبة الإبداعية وطرق العلاج الناجح في حين عرض المبحث الأخير أهم الاستنتاجات والتوصيات التي توصل إليها البحث .

Abstract

Facing the accounting profession today breaches of professional ethics seriously affected and affects them and steadily, resulting in the collapse and bankruptcy and deterioration of many economic units, this reflected the confidence of the public accounting field.

Varied forms of these violations and numerous denominations to show us the form called (creative accounting) - raised controversy about the latter from being an urgent need to walk the business? Or a moral choice not to improve and beautify the image of the business?

So try this research shed light on this subject and the overall aspects to identify the ethical violations of the (creative accounting) on the accounting profession.

To achieve the objectives of the research was divided into five sections address the first topic of research methodology, while the second has reviewed creative accounting (input definitions), while the third reviewed the curriculum of moral accounting The fourth has tried to explore the views of a sample of professional accounting in Iraq about breaches of creative accounting and methods of

* الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد .

** الجامعة المستنصرية / كلية الإدارة والاقتصاد .

*** معاون رئيس جهاز الاشراف والتقييم العلمي / وزارة التعليم .

مقبول للنشر بتاريخ 2013/7/3

treatment successful in the last section while viewing the main conclusions and recommendations reached by the search.

المبحث الأول منهجية البحث

أولاً- مشكلة البحث

تعد مهنة المحاسبة من أكثر المهن التي بحاجة الى الاخلاق ، التي تستند الى القيم الأخلاقية لتعكس حقائق الوحدات الاقتصادية ، ألا أن المحاسبة اليوم تواجه العديد من الخروقات الأخلاقية في مختلف الوحدات الاقتصادية وما صاحب هذه الخروقات تبريرات لتبنيها أو إطلاق المسميات عليها بغية تجميلها وجعلها مقبولة من قبل البعض ، ومنها (المحاسبة الإبداعية) التي ساهمت وبشكل مضطرب في انهيار العديد من الوحدات الاقتصادية أو إفلاسها .

وعليه يمكن صياغة مشكلة البحث وفق التساؤل الآتي :-

" كيف يمكن للمحاسبة أن تنأى بممارساتها وتطبيقاتها بعيداً عن الخروقات الأخلاقية "

ثانياً - أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من خلال التركيز على هذا الموضوع الحيوي والمهم والساند خلال هذه الفترة وما نتج عنه من فقدان الكثير من الاخلاقيات والسلوك الذي كان ينبغي ان يتحلى به كل الاطراف ذات العلاقة (مراقب الحسابات، المحاسب ، ادارة الوحدة الاقتصادية ، مجلس الادارة وغيرهم) لا سيما ان ما يحدث في دولة ما قد يحدث في أي مكان اخر اذا ما توافرت العوامل التي تؤدي لذلك . وخصوصاً ان بلدنا يعيش في ظل ظروف غير اعتيادية ما بعد احداث عام 2003 من شيوع ظاهرة الفساد المالي والاداري وعدم توفر البنى التحتية وعدم وضع الشخص المناسب في المكان المناسب وتدهور الوضع المالي للشركات ، وغيرها من الامور التي قد توفر ارضاً خصبة لتفشي الخروقات اللاأخلاقية من اساليب محاسبية مبتدعة قد تنحرف عن المحتوى الاخلاقي لمهنة المحاسبة .

ثالثاً - اهداف البحث

يمكن اجمال اهداف البحث بالآتي :-

- 1- التعرف على أحد الخروقات الأخلاقية لمهنة المحاسبة ، والتي أطلقت عليها بعض الأدبيات (المحاسبة الإبداعية) - نشأة ، مفهوماً ، وممارسات .
- 2- التركيز على السبلات التي رافقت استخدام (المحاسبة الإبداعية) وأثرها على مهنة المحاسبة .
- 3- التعرف على تجارب بعض الشركات العالمية المنهارة نتيجة خروقات المحاسبة الإبداعية.
- 4- استطلاع اراء عينة من مهني المحاسبة في العراق حول مضامين البعد الاخلاقي في المحاسبة الإبداعية .
- 5- الخروج بتوصيات تعزز المحتوى الاخلاقي للمحاسبة الإبداعية وتنبذ المحتوى اللااخلاقي لها.

رابعاً- فرضية البحث

يمكن تناول البحث من خلال فرضية اساسية مفادها الاتي :-

[ان البعد الاخلاقي يتجسد في المحاسبة الإبداعية] .

خامساً- مجتمع وعينة البحث

يتمثل مجتمع البحث*بمراقبي الحسابات العاملين في العراق والبالغ عددهم (151)¹ مراقب حسابات . وقد تم توزيع استمارة الاستبانة على عينة من مجتمع البحث حيث تم توزيع (60) استمارة استبانة وقد استرجع منها (52) استمارة تم استبعاد (4) استمارات لعدم اكتمال البيانات فيها . وبالتالي فإن عدد الاستمارات التي خضعت للتحليل الاحصائي بلغت (48) استمارة أي بنسبة 80% من الاستمارات الموزعة . ويبين الجدول الاتي وصف لعينة البحث حسب التصنيف المهني لمراقبي الحسابات :-

*حسب نشرة مراقبي الحسابات المجازين للعمل لعام 2012 الصادرة من مجلس مهنة مراقبة وتدقيق

الحسابات في العراق ذي العدد 12/م.س/2012 في 10/1/2012

جدول (1)

عينة البحث حسب التصنيف المهني

عدد مراقبي الحسابات حسب الصنف الأول	26
عدد مراقبي الحسابات حسب الصنف الثاني	22
المجموع	48

اما الجدول الاتي فيبين وصف لعينة البحث حسب سنوات الخبرة

جدول (2)

عينة البحث حسب سنوات الخبرة

العينة	أقل من 5 سنة	5 - 10 سنة	11-15 سنة	أكثر من 15 سنة	المجموع
مراقبي الحسابات من الصنفين	7	15	10	16	48

المبحث الثاني

المحاسبة الإبداعية: أحد الخروقات الأخلاقية لمهنة المحاسبة (ممثل تعريفي)

أولاً:- النشأة والمفهوم :-

يمكن ان تعزى بدايات*المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) الى الثورة الصناعية وما رافقها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى (شركات الاموال) التي تمتاز بضخامة عدد المساهمين لضخامة رؤوس اموالها . و مانجم عنه من انفصال الملكية عن الادارة وحاجة الاخيرة الى بيانات تفصيلية ، لذا اظهرت محاسبة التكاليف التي تسعى الى اعتماد نظام متطور للتكاليف يسعى في مساعدة الادارة في اتخاذ القرارات الرشيدة . وبالرغم من استخدامه للاغراض الادارية فقد كان موجهاً لخدمة التقارير المالية اصلاً (الافصاح عن البضاعة المنتجة ضمن قائمة الدخل والافصاح عن قيمة المخزون وطريقة تقييمه ضمن قائمة المركز المالي) ، ان تلك المدة اتسمت بضعف استقلالية المحاسب عن الادارة ، اذ كان المديرون اصحاب الحق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل ، لذا اتجه سلوك المحاسب المهني الى التأثير بالاستجابة لرغبات الادارة* (يعقوب والعامري ، 2012:65) .

ان المحاسبة الإبداعية كأساليب ظهرت وبشكل جلي في ثمانينات القرن المنصرم ، عندما واجهت الشركات صعوبات وتعثرات مالية حيث كان هناك ضغوطات لانتاج ارباح افضل بينما كان من الصعب ايجاد ارباح ومن أي نوع . وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تخبرك فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله ، فإذا كنت لا تستطيع ان تكسب الارباح فأنتك تستطيع على الاقل ان تبتدعها ! (Mckenize, 1998:134) .

والجدول الاتي يبين بعض التعاريف التي قدمت للمحاسبة الإبداعية ووجهات النظر التي تركز عليها :-

*يقتزن بدايات المحاسبة الإبداعية مع ظهور شركات الاموال ، الا ان اساليبها وادواتها وضحت خلال ثمانينات القرن العشرين
*من الاسباب المهمة التي ولدت الحاجة الى مهنة المراجعة وتدقيق التقارير المالية من قبل مراقب حسابات مستقل ليتأكد المالكون من نزاهة الادارة وكفائتها في ادارة الشركة

جدول (3)

بعض التعاريف المقدمة للمحاسبة الإبداعية ومن وجهات نظر مختلفة

ت	الباحث والسنة	المفهوم	من وجهة نظر:-
1-	(Jameson,1988,211)	تنتج عن المرونة المتاحة ما بين المداخل او المناهج المحاسبية من اجل عرض نتائج الاحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر فرص متاحة للتلاعب والغش او التحريف او سوء العرض.	المحاسب
2-	(Smith,1992,187)	تنتج عن خفة(يد البراعة المحاسبية) وليس نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي . ويتولد عنها نمو ظاهري في الارباح .	المحلل الاستثماري
3-	(Naser,1993,83)	هي تحويل الارقام المحاسبية المالية عما هي عليه فعلاً الى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة او تجاهل بعضها او جميعها .	الأكاديمي

المهني	هي العملية التي يستخدم بها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات الشركة .	(Philips,2007,77)	-4
القانوني	مجموعة من الاساليب والاجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض اصحاب المصالح في الشركة ، وان لها مظهرين اولهما قانوني يصادق عليه مراقب الحسابات الخارجي وينتج من الافادة من الثغرات القانونية والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة . و الاخر غير قانوني يصادق عليه مراقب الحسابات الخارجي توطناً اذ ينتج من التلاعب او التحريف في الارقام المحاسبية لظهارها بما يفضل ان تكون عليه وليس ما يجب ان تكون عليه .	(الحلي،2009، 55)	-5

المصدر : اعداد الباحثين

من الجدول السابق يتضح ان التعاريف السابقة والتي تعكس وجهة نظر الفئات المختلفة تتفق على ان (المحاسبة الابداعية) هي اليات يمارسها المحاسبون ومن خلال كم من المعارف يمتلكونها ويوظفونها لتقديم صورة مستقبلية وحالية مشرقة للوحدة الاقتصادية بغرض تغليب مصلحة جهة من دون غيرها . فضلاً عن ان كل وجهات النظر تتفق بصورة او بأخرى بأنها ممارسات واجراءات (غير مرغوب فيها) ، الا ان واقع الحال يدل على وجودها في ارض الواقع.

ان المثير للاهتمام في هذا الجانب ان معظم التعاريف المقدمة للمحاسبة الابداعية (سواء التي ذكرت في هذا البحث او التي لم تذكر لمحدودية صفحاته) ، لم ترد أي اشارة الى دور منظومة القيم والاخلاق في التصدي والحد من اساليب المحاسبة الابداعية .

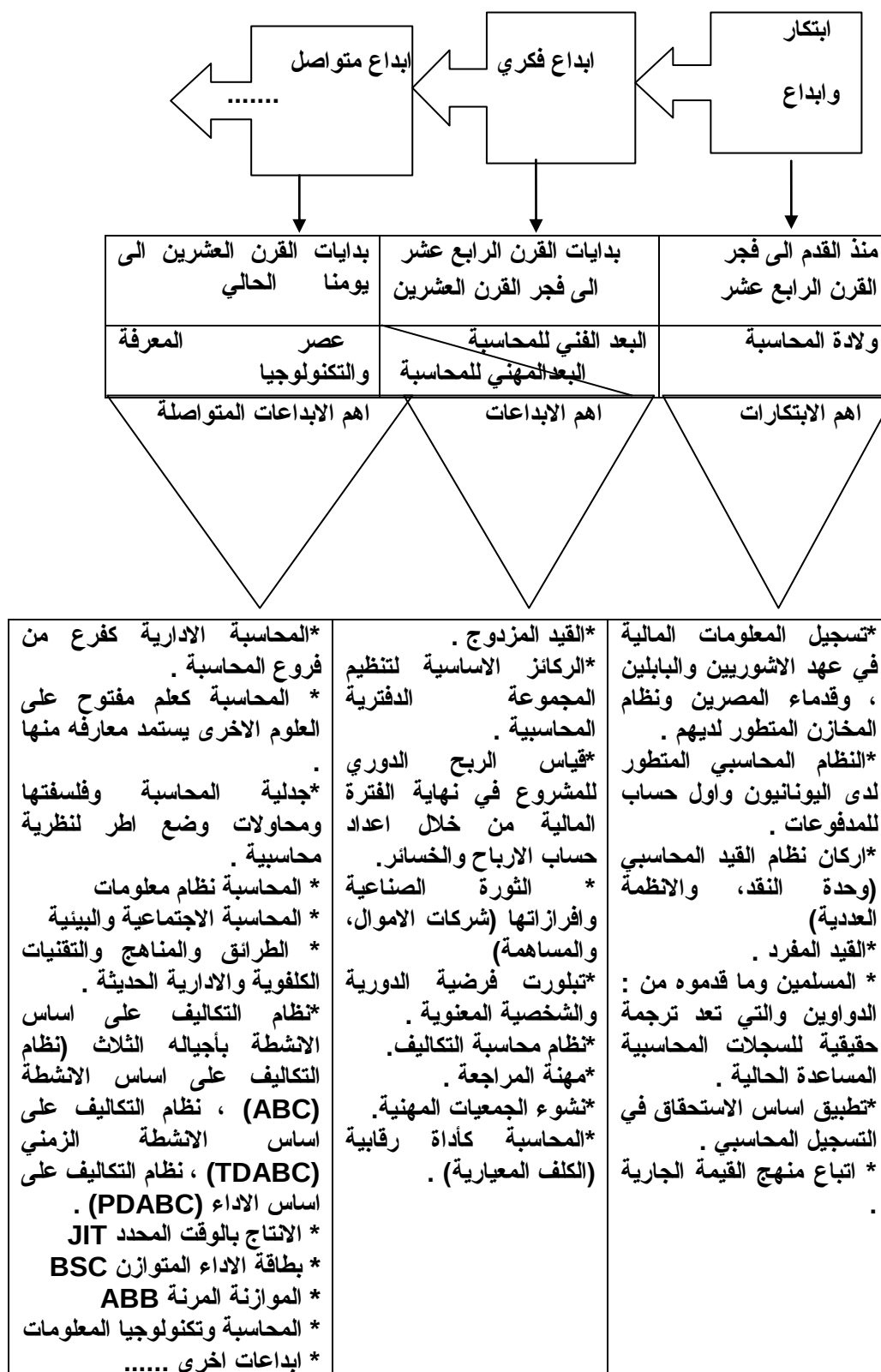
مما سبق يمكن تعريف المحاسبة الابداعية من وجهة نظر الباحثين (الاكاديمية والمهنية) على انها :-
 " اساليب وطرق محاسبية ترتكز على ابتداعات محاسبية مهنية نابعة من رصيد الخبرات والمعرفة التي يمتلكها المحاسبون لتحقيق (اهداف شخصية او لمصلحة الادارة العليا او اية اهداف اخرى) وهذه (الابتداعات) متجددة باستمرار و لايمكن وضعها بأطار محدد وان العامل الرئيسي لوجودها في مهنة المحاسبة هو ضعف الالتزام بمنظومة اخلاقية المهنة "

وان هناك رؤى ذات ابعاد مختلفة في التسمية التي اطلقتها الادبيات على (المحاسبة الابداعية) ، فالبعض اطلق عليها (المحاسبة المبدعة) نظراً لانها عملية تلاعب (وبشكل مبدع) بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الافصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب ان تكون عليه الى ما يفضل معد هذه الكشوفات ان يبلغ عنه . (العاني،2004 ، 140-141) ، او (المحاسبة التحايلية) لانها تستخدم (وبشكل تحايلي) في تحسين المركز المالي الظاهري للشركة (حماد ، 2004 : 303) . او المحاسبة الابتكارية (Innovation Accounting) او المحاسبة المخادعة (Deceptive Accounting) او المحاسبة الاحتيالية او المحاسبة الابتداعية .

ويرى الباحثان ان اطلاق مصطلح المحاسبة الابداعية (creative accounting) يظفي عليها جانباً ايجابياً في حين انها تتمثل بممارسات واجراءات ذات طابع سلبي ، وان المحاسبه ومنذ نشونها كانت تتسم بالابداع (creative) والابتكار (innovative) الايجابي فهي متكيفة ومتواصلة . ويمكن ايضاح سمة (الابداع والابتكار) (3) في مراحل تتطور المحاسبة بالشكل الاتي

3 الابداع: هو اضافة لمسة شخصية مبتكرة على شيء موجود اساساً . اما الابتكار فهو ايجاد شيء غير مسبق بمكان او زمان . (الرجاني ، 1984 : 2-1) .

شكل (1)
الابداع والابتكار في مراحل تطور المحاسبة



المصدر : من اعداد الباحثين

من الشكل السابق يتضح ان (الابتكار و الابداع) صفتان ملازمتان للمحاسبة منذ مخاضاتها الاولى ، وان الابداع المحاسبي الماضي والحاضر (وحتى المستقبلي) يعكس النمو والرقى للمحاسبة بكافة اطرها

وتطبيقاتها ويمنح مزاويلها (الفخر) بما قدموه اسوة ببقية المعارف والعلوم الاخرى . وهذا الابداع قد استمد روحه من احد اسماء الله الحسنى (البديع) لابداعه الاشياء واحداثه اياها . كما قال عز من قال ((بديع السموات والارض واذا قضى ربك امرا فأتما يقول له كن فيكون)) (البقرة من الاية 117)، وعلى وفق ذلك فإن الممارسات المحاسبية والتطبيقات لكي تكون صفة (الابداع) ملاصقة لها ينبغي ان تنهل من القيم الاخلاقية (الشريعة السمحاء، المجتمع ، المهنة ،) .

وتأسيساً على ماتقدم يرى الباحثين ان التسمية الملائمة لممارسات المحاسبة الابداعية وافرازاتها على القوائم المالية ومخاطرها من تعثرات مالية او افلاس او انهيارات اقتصادية هي كل التسميات السابقة من (الابداعية ، التحايلية ، الابتكارية ، المخادعة ،) التي تضفي عليها ومن خلال الممارسات اللااخلاقية السمة السلبية والذي تنعكس على تراجع الثقة في مهنة المحاسبة.

ثانياً :- اشكال المحاسبة الابداعية واثارها :-

تعد المحاسبة الابداعية التحدي الكبير الذي يواجه مهنة المحاسبة اليوم من خلال سلسلة الممارسات التي يقوم بها المحاسبون بفعل ما يمتلكونه من معارف يوظفونها وبشكل سلبي في التأثير على القوائم المالية بشكل عام ومفرداتها بشكل خاص من اجل جني الفوائد وباتجاهات عدة ، معبرين بذلك عن تخليهم عن القيم الاخلاقية ومن خلال تلك الممارسات . وكما يوضحها الجدولين الاتيين :-

جدول (4)

بعض اشكال المحاسبة الابداعية التي تظهر في قائمة الدخل

الاسلوب والفقرة	الاجراءات المرافقة للاسلوب
التلاعب بصافي الدخل	1- تسجيل ايراد المبيعات قبل اكتمال عملية البيع وفي هذه الحالة يتم الاعتراف محاسبياً ودفترياً بالدخل المترتب على عملية البيع قبل ان تكتمل العملية ، او تسجيل ايرادات وهمية غير حقيقية . 2- زيادة الدخل من خلال زيادة الشركة للايرادات خلال مدة مالية محددة عندما يكون ادائها سنياً ، كزيادة الارباح من خلال بيع اصل تتم اعادة تقييمه بأقل من الحقيقة ، واعتبار عائد الاستثمار جزءاً من الايرادات فضلاً عن تسجيل عائد الاستثمار بوصفه دخلاً تشغيلياً و (ايداع) دخل من خلال اعادة تصنيف حسابات الميزانية . 3- نقل المصاريف الجارية الى مدد لاحقة من خلال رسملة التكاليف التشغيلية وتغيير السياسات المحاسبية . 4- نقل الايرادات الحالية الى مدة محاسبية لاحقة ، والهدف هو تخفيض الارباح الحالية ونقلها الى مدة مالية لاحقة عندما تنتبأ الشركة ان ادائها سيكون سنياً فيها ، ومحاسبياً فإن الايرادات تسجل خلال المدة المالية التي تحققت واكتسبت فيها اذا قدمت الخدمات مقابل هذه الايرادات في المدة المالية نفسها . 5- نقل المصاريف المستقبلية الى المدة المحاسبية الحالية (كالمصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي للمحاسب) ، يستخدم هذا الاسلوب في السجلات المحاسبية لمواجهة تراجع الاعمال المستقبلي .

المصدر : اعداد الباحثين استناداً الى (Howard,2002: 148-153) و (Schilit,2002:24-25) .

جدول (5)

بعض اشكال المحاسبة الابداعية التي تظهر في قائمة المركز المالي

الاسلوب والفقرة	الاجراءات المرافقة للاسلوب
التلاعب بالاصول الثابتة	لا يتم اظهارها بالكلفة التاريخية والتلاعب بنسب الاندثار عن طريق تخفيضها .
التلاعب بالاصول غير الملموسة	المبالغة في تقييم بنودها ، والاعتراف المحاسبي بها بما يخالف المعايير المحاسبية المنصوص عليها كالاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة .
التلاعب او التحريف ببعض فقرات الاصول :- المخزون	تضمين كشوفات الجرد المخزني فقرات لبضائع راكدة ومتقدمة ، والتلاعب بأسعار التقييم ، او تغيير غير مبرر في طرائق تسعيره .
النقدية	عدم الافصاح عن البنود النقدية المقيدة ، والتلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوافرة من العملات الاجنبية .
الذمم المدينة	عدم الكشف عن الديون المعنومة بهدف تخفيض قيم مخصص الديون المشكوك بتحصيلها ، ولغرض تحسين السيولة يتم قيد الديون طويلة الاجل لصالح الشركة على انها اصول متداولة .

* الاستثمارات طويلة الاجل	تغير الطرائق المحاسبية المتبعة ، مثلاً من طريقة التكلفة الى طريقة حقوق الملكية .
* الاستثمارات المتداولة	اجراءات تلاعبات مقصودة في اسعار السوق عند تقييم محفظة الاوراق المالية ، واجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الاسعار .
التلاعب بالمطلوبات المتداولة	عدم ادراج الاقساط المستحقة خلال العام الحالي من القروض طويلة الاجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين السيولة .
التلاعب بحقوق المساهمين	التلاعب بصافي الارباح السنوي للعام الحالي والمثال على هذا اضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة بدلاً من معالجتها ضمن الارباح المحتجزة .

المصدر : اعداد الباحثين استناداً الى (Kieso,et.al,2008:172) و (Oliver,2003:78)

من خلال دراسة تحليلية للجدولين السابقين يتضح ان المحاسبة الاداعية شكل من اشكال الممارسات المنحرفة عن دستور الاخلاق المهني والاجتماعي وان ثمارها زعزعت ثقة الناس بمهنة المحاسبة وان بعض المحاسبين ممن تبناها قد ضلوا طريقهم عن معايير الاخلاق المهنية وتسببوا بالعديد من الانهيارات الاقتصادية : كانهيار شركة انرون (Enron) التي يعزى سبب انهيارها الى امور محاسبية غير صحيحة وتصرفات غير اخلاقية [من قبل الادارة والشركة المسؤولة عن تدقيق حساباتها (شركة ارثر اندرسون)] ، وانهيار شركة (World Com) لبيع خدمات الهاتف نتيجة الممارسات المحاسبية المضللة التي مارسها محاسبوها والمتعلقة بالمصاريف التشغيلية التي عولجت على انها مصاريف رأسمالية بدلاً من اطفائها مباشرة في حساب الارباح والخسائر (وبذلك ينخفض مقدار الربح) كانت الشركة تقوم برسملة تلك المصاريف على عدة سنوات وبذلك تظهر تحسناً في المكاسب فهي محاولة مؤقتة لتأخير الافلاس ، وهو من العوامل التي ساهمت في تدهور اسعار اسهم الشركة وغيرها من الانهيارات . (الكيلاني،2008:147).

المبحث الثالث المنهج الاخلاقي في المحاسبة

تعد (الاخلاق) الركيزة الاساس لديمومة واستمرارية اية مهنة في المجتمع ، وان تغلغل (الاخلاق) في نسيجها يجعلها ذات مكانة متميزة ومرموقة . ومهنتا المحاسبة والتدقيق حالهما حال اية مهنة يرنو اعضاؤها الى الرقي بها من خلال الالتزام باحكام الاخلاق الاجتماعية عموماً والاخلاق المهنية بوجه خاص .

اولاً:- الاخلاق مدخل تعريفي

اكدت الكتب السماوية على (الاخلاق) واعتبرتها اسمى مظاهر السلوك الانساني . فهذا نبي الرحمة محمد (صلى الله عليه وسلم) يثني عليه الله سبحانه وتعالى في كتابه الكريم بقوله ((وانك لعلى خلق عظيم)) ، (القلم،اية4) ، ويبين نبي الرحمة ان رسالته السماوية ارتكزت على الاخلاق ليقول (صلى الله عليه وسلم) ""انما بعثت لاتمم مكارم الاخلاق"" . (الجزائري،1986، 142) .

ان الوصول الى تعريف محدد ودقيق للاخلاق يكاد ان يكون من الصعوبة بمكان نظراً لاحتواء مفهوم الاخلاق على وجهات نظر عديدة . يعرفها (عبدالله) على انها " مجموعة المبادئ والقيم التي يؤمن بها الفرد او الجماعة و تحكم سلوكهم ، وهي حسيطة تفاعل القيم الفردية والاجتماعية والقوانين والتشريعات التي تلتقي مع بعضها لضبط توجه الفرد او الجماعة وللتمييز بين ما هو صح او خطأ . (عبدالله،2003 : 56-58) .

او هي الكلمة التي تطلق على السلوك واسلوب المرء وطريقته في الحياة وهذا هو المعنى الواسع للكلمة المرادفة للاداب العامة (الجزائري ، 1986 ، 142) ، او هي القيم والمعايير المتعارف عليها والمقبولة عموماً التي تشير الى نمط السلوك اليومي (1: theme,1998) .

و تأسيساً على ما تقدم فإن الاخلاق هي منهج حياة ومعياري ودستوري يسترشد به الانسان ليقوم بنشاطاته و لافرق بين اخلاق اجتماعية عامة واخلاق مهنية خاصة ، اذا ان كلاهما ينصهران في بودقة واحدة .

ثانياً:- دور الاخلاقيات على مهنة المحاسبة والتدقيق

لقد تزايدت اهمية المدخل الاخلاقي Ethical Approach في عصرنا الحاضر خصوصاً في مجال مهنتي المحاسبة والتدقيق (بعد الانهيارات المالية والازمة العالمية) ، ويعد هذا المدخل من المداخل الرئيسية لصياغة النظرية المحاسبية . فيرأتنا منظرو المحاسبة ان جوهر المدخل الاخلاقي يتكون من مفاهيم الانصاف (fairness) والعدالة (justice) والمساواة (Equity) والحقيقة (truth) فكانت هذه معايير اساسية ل (DR.scott) عند صياغة نظرية محاسبية (Scott.1941,341) فالعدالة تعني المعاملة

المتساوية لكافة الاطراف ذات المصلحة ، اما الحقيقة بالنسبة له هي وجود كشوفات مالية حقيقية ودقيقة واصبح مفهوم الانصاف ضمناً على انه اخلاقي . وبشكل عام فهو يعني بأن الكشوفات المالية لم تتعرض الى تأثير او تحيز غير مناسب ، أي ان معدي المعلومات المحاسبية قد تصرفوا بحسن نية وانهم وظفوا الممارسات الاخلاقية التجارية والاحكام المحاسبية المعقولة . (بلقاوي ، 2009 : 152) ، ويرتأي (YU) بأن العدالة والانصاف معياريين اخلاقيين و ينظر الى الحقيقة كتعبير عن القيم . (Yu,1976:20).

في حين يرتأي (Patillo) بأن (العدالة) ينبغي ان تكون على راس القائمة في تقييم المعايير الاخرى التي تحكم اعداد القوائم المالية ، مما يتطلب من معديها (المحاسبون) التحلي بالمصادقية والاستقامة (patillo,1965: 11) .

مما سبق يتضح ان اساس البناء الفكري الجدلي المحاسبي قد نسج بنسيج اخلاقي ، وان دعائمه قد ارتكزت على الاخلاق كقاعدة اساسية . ولم يقتصر الاهتمام بالاخلاق على الجانب النظري دون التطبيقي والذي ترجم على شكل قواعد للسلوك المهني على ارض الواقع ، منعاً لاي خروقات اخلاقية .

ثالثاً:- موقف الهيئات المهنية من الاخلاقيات

تعد القواعد الاخلاقية احد العناصر الرئيسية للوصول الى الاحتراف المهني ، فعندما يصبح الفرد جزء لا يتجزأ من هيئة مهنية فعندئذ يكون خاضعاً لآخلاقيات تلك المهنة .

تتمثل موقف الهيئات المهنية من الاخلاقيات بأصدار مجموعة من (معايير اخلاقيات المهنة) التي يعد التزام المحاسب و مراقب الحسابات شرطاً أساسياً لنجاح مهنتي المحاسبة والتدقيق وهي بمثابة ارشادات اخلاقية لبقاء مهنة المحاسبة والتدقيق على القمة ومنحها صفة (مهنة الاخلاق) . وتحسين سمعة المهنة من خلال تحقيقها للمصادقية والعدالة والشفافية ...

تعددت الجهات المهنية المهتمة بأصدار المعايير الاخلاقية (دولية ومحلية) .

لغرض الحد من الخروقات الاخلاقية التي اصابته مهنة ومحاسبها فان الخطوة الاولى في الحد منها تكون بالبرامج التعليمية والمعارف التي يتلقاها ممارسي المهنة ليكون لهم الدور الحيوي في التحقق والكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وعلى وفق ذلك اصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) . معيار التعليم الدولي رقم (4) : القيم والاخلاقيات والمواقف المهنية IES4,Profssional values, Ethics & Attitude

محور هذا المعيار ان برامج تعليم المحاسبين المهنيين يجب ان توفر وتقدم لعضائها اطاراً من المواقف والقيم الاخلاقية المهنية لممارسة المهنة والعمل على انتهاز الحكمة والاسلوب الاخلاقي لتحقيق المنفعة للمجتمع والمهنة .

ان محتوى هذا المعيار تؤدي الى الالتزام بالاتي :-

- الاهتمام والاحساس بالمسؤوليات الاجتماعية والمصلحة العامة .
- القوانين والتعليمات .
- التحسين المستمر والتعليم الدائم .
- الثقة ، المسؤولية ، الاحترام ، التوقيت المناسب والسمعة الحسنة .

(نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين العدد 23/شباط 2004) ، فضلاً عن تبني (IFAC) اصدار معايير محاسبية عبر لجانها المتعددة ، التي تعمل على اصدار المعايير الخاصة بأخلاقيات المهنة ، اذ تعمل على ارشاد اعضاءها بما متاح من معايير اخلاقية دولية من اجل العمل على جعلها المرشد لهم في ممارساتهم المهنية.

وقد قدم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في عام 1996 دليل اخلاقيات المهنة (Code of

Ethics for professional Accounting)

وقد تم تعديله عام 2005 ويتكون الدليل فضلاً عن المقدمة ثلاث اجزاء ، يتضمن الجزء الاول مجموعة من المبادئ العامة تم توزيعها في سبعة اقسام (الموضوعية والكرامة ، حل النزاعات الاخلاقية ، الدعاية والاعلان ، الكفاية المهنية ، السرية ، الانشطة عبر الحدود) ، في حين تضمن الجزء الثاني مجموعة من المبادئ تم توزيعها على (الاستقلالية، العمولات والاعتاب ، الانشطة غير المرتبطة بالمحاسبة ، طبيعة العلاقة مع المحاسبين الاخرين) في حين تضمن الجزء الثالث والاخير حزمة من المبادئ والقواعد وزعت على (الولاء ، دعم زملاء المهنة ، الكفاية المهنية ، عرض المعلومات) . (جمعة، 2005 : 74) . وفي نفس الاتجاه حدد معهد المحاسبين الاداريين (MAI) المعايير الاخلاقية للمحاسبين الاداريين ب (الكفاءة، الامانة ، الموثوقية، الموضوعية) كدليل عمل لاداء مسؤولياتهم تجاه المهنة والجمهور والوحدة الاقتصادية التي يعملون بها ، واصدر المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قواعد السلوك المهني التي على مراقب الحسابات الالتزام بها بما يمكنه من ابداء رأي مهني محايد وموضوعي عن التقارير وانها تعبر عن

وضع الوحدة الاقتصادية بصدق وعدالة وان هناك تأكيدات معقولة بأن تلك التقارير خالية من ممارسات المحاسبة الابداعية (كالغش، التحريف والتلاعب ... الخ) . (www/AKP/com.htm) وصادر معهد المدققين الداخليين في الولايات المتحدة الأمريكية (IIA) قواعد السلوك التي على المدقق الالتزام بها . وازدادت الاهتمامات الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال خلق مسار اخلاقي للمهنة ، فقد تم اصدار معيار معالجة دولي (AA 1000) من قبل معهد المحاسبة الاخلاقية والاجتماعية الذي تم تأسيسه عام 1996 باعتباره منظمة دولية في المملكة المتحدة ، وينص هذا المعيار على اهمية وضع الوحدات الاقتصادية النوعية ضمن الانظمة الادارية الاخلاقية والاجتماعية المتطورة وقد وضع معايير للموقف الاخلاقي وهي (الامانة، الاختصاص المهني ، الموضوعية والاعتبارية ، الموثوقية، الاهتمام القانوني بالمساهمين ، (Elliott& Elliott, 2004 : 879) .

ان الحاجة الماسة لاخلاقيات الاعمال يمثل الانطلاقة الحقيقية للحد من الممارسات اللااخلاقية في بيئة الاعمال . فالمحاسب مثلاً عند عمله في أي عمل تجاري سيكون لديه مجموعة من المشاكل نتيجة للموقع المزدوج كموظف ومحاسب مهني ويوجد تعارض متوقع للمشاكل ان فوائد العمل التجاري يمكن ان تكون في نزاع مع المعايير المهنية وان الهيئات المهنية المتعددة تقوم بتقريب الاشياء بطرق مختلفة ، فقد انشئت اللجنة الاستشارية للاعضاء الصناعيين بخصوص علم الاخلاق (IMACE) في اواخر عام 1970 ، وذلك لاجل اعطاء نصيحة محددة للاعضاء بخصوص المشاكل الاخلاقية في العمل ، ويتعامل بما يقارب من (200-300) مشكلة سنوياً . (بطو ، 2006 : 78) .

اما على الصعيد المحلي فقد زوجت المؤسسات المهنية العراقية قوانينها وتشريعاتها واصداراتها بالتطبيقات المهنية الاخلاقية ، وعملت وبصورة جادة على ايجاد ارضية من المعايير الاخلاقية العالية المستوى في حقلي المحاسبة والتدقيق ، من اجل النمو بهذه المهنة . وتتمثل المؤسسات المهنية بالتشكيلات الاتية :-

- نقابة المحاسبين والمدققين العراقيين .
 - ديوان الرقابة المالية .
 - المعهد العربي للمحاسبين القانونيين .
 - جمعية مراقبي الحسابات .
 - جمعية منظمي الحسابات .
 - المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد .
 - مجلس المعايير المحاسبية والرقابية .
 - مجلس الاشراف على المهنة
- وتظهر الروح الاخلاقية الراسخة في الاطر القانونية والقيم الاخلاقية المهنية التي وضعتها الجهات السابقة الذكر .

اشار نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات العراقي رقم (3) لسنة - 1999 - الفقرة ب- من المادة الثالثة الى -" توجيه المهنة بما يحترم ويحمي الاقتصاد الوطني والحقوق المالية لاطراف المجتمع بالتنسيق مع الدوائر المختصة في الدولة . (نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 : 26) ودليل التدقيق رقم (2) العراقي فقد وردت المادة (1) منها :-

تسعى مهنة مراقبة الحسابات الى ترسيخ قناعة الجمهور بأهميتها كأداة حيادية وذلك من خلال تحديد واجبات ومسؤولية مراقب الحسابات بشكل واضح ومحدد لكونه شخصاً مهنيّاً يستند على رأيه الامر الذي يترتب عليه مسؤولية كاملة امام الجهات المستخدمة لتقريره (دليل التدقيق رقم (2) لسنة 1999 : 1) .

اما دليل التدقيق رقم (3) العراقي فقد اورد المعايير الاخلاقية لمراقب الحسابات وقد ركز على صفاته مثل الاستقامة والنزاهة والاخلاص في اداء العمل ، العدالة ، الحياد وعدم التحيز عن تكوين انطباعات واعطاء الرأي وان يكون استقلاله (حقيقية ومظهراً) وغير مرتبط بأية مصلحة او ضغوط تنال من تجرده . (دليل التدقيق رقم (3) لسنة 1999 : 2) .

وفي نفس الاتجاه اكدت قواعد السلوك المهني العراقية على استقلالية المدقق الذهنية وحياديته وتجرده من اية مصلحة ذاتية قد تحيده عن الموضوعية والامانة في عمله المهني وعدم ابدائه الرأي بالقوائم المالية اذ كان له ولاحد اقربانه الى الدرجة الثالثة مصلحة مادية جوهرية فيها وعدم السماح له بأبداء الرأي بالقوائم المالية للشركة التي سبق له العمل فيها الا بعد مرور ثلاث سنوات على انتهاء علاقته بها . واكدت (المادة العاشرة) من القواعد اجراءات مراقب الحسابات عندما يكتشف بأن عميله قد زوده بمعلومات خاطئة سواء كان بحسن نية او سوء نية وادت تلك المعلومات الى جعل القوائم المالية والتقارير لا تعكس حقيقة الوضع المالي للمنشأة سيتوجب عليه حين ذلك اعلام العميل وفي حالة عدم قيام الاخير بالاجراءات المناسبة لمعالجة

الموقف على المراقب التحفظ في تقريره مع احاطة كافة الجهات المستفيدة من القوائم المالية بذلك (قواعد السلوك المهني العراقي ، 1984) .

ولغرض تمثيل القوائم المالية الاساس الذي يمكن الاعتماد عليه في بيئة الاعمال من قبل جهات مختلفة ، وانها تتصف بالصدق ، الشفافية ، الموثوقية ، الموضوعية وغيرها ، فقد لزم المشرع العراقي ممن يمارسون الاعمال صناعية او تجارية بمسك الدفاتر التجارية لاغراض ضريبة الدخل. (جريدة الوقائع العراقية العدد 3030 ، 1985 : 53) .

مما سبق يتضح ان (الاخلاق) هي صمام الامان لمنع او الحد من أي خروقات اخلاقية ، وان المحاسب هو واحد من المهنيين الرئيسيين العاملين في الوحدة الاقتصادية وان صفات المهني هي ضرورة العمل على الحد من الخروقات الاخلاقية.

المبحث الرابع الجانب العملي

يهدف هذا المبحث الى عرض وتحليل اراء عينة البحث بخصوص المحاور التي تضمنتها الاستبانة . وقد تم الاعتماد على بعض الاساليب الاحصائية كالوسط الحسابي لتقدير مستويات الاجابة لكل فقرة من فقرات الاستبانة . والانحراف المعياري لتقدير مدى التشتت في الاجابات عن الوسط الحسابي .

اولاً :- تحليل اجابات العينة حول المحور الاول من الاستبانة والمتعلق بتحديد مدى حاجة وضروية وجود اساليب المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية .

ان الجدول الاتي يبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الاول والتي تتعلق بالاسئلة من 1 - 6 الواردة في الاستبانة .

جدول رقم (6)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الاول

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-	اصبحت اساليب المحاسبة الابداعية ضرورة حتمية تفرضها طبيعة المرحلة الراهنة .	3,91	0,959
2-	اصبحت الوحدات الاقتصادية تطبق اساليب المحاسبة الابداعية وكأنها جزء من نظامها المحاسبي .	4,12	0,638
3-	ينظر الى اساليب المحاسبة الابداعية من قبل الوحدات الاقتصادية وكأنها المنقذ لتعديل وضعها المالي.	3,84	0,924
4-	ان تدقيق اساليب المحاسبة الابداعية اصبحت جزء مهم من برنامج التدقيق .	4,22	0,610
5-	تركيز اهتمام ادارة الوحدات الاقتصادية على التكيف المحاسبي بما يتلائم وتحقيق اهدافها .	3,72	0,968
6-	اصبح المحاسب المبدع مطلوباً من قبل الكثير من الوحدات الاقتصادية .	4,13	0,698

اظهرت نتائج التحليل الاحصائي التي يظهرها الجدول السابق شبه اتفاق بين افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية قد ترسخ وجودها في الكثير من الوحدات الاقتصادية و لا يمكن انكار وتجاوز ذلك .

ففي ما يتعلق بالسؤال الاول حقق وسطاً حسابياً (3,91) وبما انه يزيد عن 3 درجات لانه تم استخدام المقياس الخماسي المتكون من (موافق جداً ، موافق ، محايد ، لا وافق ، لا وافق جداً) وكذلك تم اعطاء المقياس الخمسة الدرجات الاتية (5 ، 4 ، 3 ، 2 ، 1) على التوالي لاغراض التحليل الاحصائي . فهذا يعني بأن افراد العينة يتفقون بأن اساليب المحاسبة الابداعية اصبحت ضرورة حتمية تفرضها طبيعة المرحلة الراهنة . وذلك لشيوع استخدام هذه الاساليب من قبل الكثير من المنظمات وتمسكها بها . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فيظهر بعض التشتت في الاجابات الذي قد يكون نابع من قبل بعض مراقبي الحسابات الذين قد لا يحبذون شيوع مثل تلك الاساليب . وقد كان الانحراف المعياري (0,959) .

اما بخصوص السؤال الثاني فقد حقق وسطاً حسابياً (4,12) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً . فهذا يعني بأن افراد العينة يؤيدون بأن الوحدات الاقتصادية اصبحت تطبق اساليب المحاسبة الابداعية . وكأنها جزء من نظامها المحاسبي . أي ان اتباع هذه الاساليب اصبح شيء بديهي ومن ضمن سياق العمل المحاسبي . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فيعكس بعض التشتت القليل في الاجابات حيث كان (0,638) .

اما السؤال الثالث فقد حقق وسطاً حسابياً (3,84) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً . فهذا يعني ان افراد العينة يؤيدون بأن الوحدات الاقتصادية اصبحت تنظر الى اساليب المحاسبة الابداعية باعتبارها المنقذ

الرئيس لتعديل وضعها المالي . وقد يبدو ان هذا الاتفاق ينطبق تماماً على الشركات المتعثرة مالياً لذلك كان هناك تشتت نوعاً ما في الاجابات حيث كان يعتقد بعض افراد العينة بأن هذا الكلام لا ينطبق على الشركات الناجحة والمرموقة . حيث بلغ الانحراف المعياري لهذا السؤال (0,924) .

اما ما يتعلق بالسؤال الرابع فقد حقق وسطاً حسابياً (4,22) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً . فهذا يعني بأن افراد العينة متفقين بأن اساليب المحاسبة الابداعية اصبحت جزء مهم من برنامج التدقيق المعد من قبل المدقق نظراً لشبوع هذه الاساليب و انتشارها بشكل واسع في مختلف الوحدات الاقتصادية . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس تشتت قليل في الاجابات حيث كان (0,610) .

اما بخصوص السؤال الخامس فقد حقق وسطاً حسابياً (3,72) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً . فهذا يعني بأن اغلب افراد العينة يؤيدون بأن اهتمام ادارة الوحدات الاقتصادية يركز على التكييف المحاسبي وبما يتلائم مع تحقيق اهدافه . وهذا قد ينطلق من المرونة التي توفرها المعايير المحاسبية في اختيار طريقة دون اخرى مما يجعل ادارة الوحدات الاقتصادية تعتمد على هذه المرونة في تحقيق اهدافها . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس بعض التشتت في الاجابات وقد يكون التشتت ناتج من ان بعض افراد العينة يعتقدون بأن ادارة الوحدات الاقتصادية ليست على دراية كافية بمرونة المعايير المحاسبية . حيث بلغ الانحراف المعياري لهذا السؤال (0,968) .

اما السؤال الاخير من هذا المحور فقد حقق وسطاً حسابياً (4,3) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني بأن اغلب افراد العينة يتفقون بأن المحاسب المبدع اصبحت مطلباً من قبل الكثير من الوحدات الاقتصادية . وذلك لان المحاسب المبدع وصاحب الخبرة هو الذي يكون قادر على الاستغلال الامثل للمرونة المحاسبية وبما يحقق اهداف الوحدة الاقتصادية . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت قليل في الاجابات حيث كان (0,698) .

ثانياً :- تحليل اجابات العينة حول المحور الثاني من الاستبانة والمتعلق بمدى توافق اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية مع المعايير الاخلاقية والمهنية .
ان الجدول الاتي يبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثاني والتي تتعلق بالاسئلة من (7- 16) الواردة في الاستبانة .

جدول (7)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثاني

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-	ان اساليب المحاسبة الابداعية لا تحقق العدالة بين المستخدمين.	4,39	0,569
2-	تضلل اساليب المحاسبة الابداعية الكثير من الحقائق على المستخدمين .	4,16	0,613
3-	تحجب اساليب المحاسبة الابداعية الكثير من الحقائق على المستخدمين .	4,28	0,584
4-	لا تسمح اساليب المحاسبة الابداعية بأجراء المقارنات .	4,31	0,524
5-	تخرق اساليب المحاسبة الابداعية الكثير من قواعد وسلوك المهنة .	4,42	0,496
6-	ان اساليب المحاسبة الابداعية تربك عمل المدقق .	3,79	0,826
7-	تنمي اساليب المحاسبة الابداعية القيم الاخلاقية لدى المحاسبين .	3,96	0,749
8-	ان اساليب المحاسبة الابداعية تسهم في انهيار و افلاس المنظمات .	4,38	0,625
9-	ان اساليب المحاسبة الابداعية قد تقلل من ثقة واعتمادية المستخدمين بمخرجات المحاسب .	4,46	0,489
10-	ان اساليب المحاسبة الابداعية تستغل المرونة في المعايير المحاسبية لتحقيق التلاعب في الارقام المحاسبية .	4,5	0,371

اظهرت نتائج التحليل الاحصائي التي يظهرها الجدول السابق شبه اجماع بين افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية لا تتوافق مع المعايير الاخلاقية والمهنية وانها لا تجسد بعداً اخلاقياً بل على العكس انها تخرق الكثير من القيم الاخلاقية .

ففي ما يتعلق بالسؤال الاول فقد حقق وسطاً حسابياً (4,39) وبما انه يزيد عن 3 درجات فهذا يعني ان هناك اتفاق بين افراد العينة على ان اساليب المحاسبة الابداعية لا تحقق العدالة بين المستخدمين . لانها قد تخدم طرف على حساب طرف اخر وعادة ان الطرف المستفيد قد يتمثل بالادارة كونها هي الجهة المهيمنة

على اتباع اساليب المحاسبة الابداعية ، اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت قليل في الاجابات حيث كان (0,569) .

اما السؤال الثاني فقد حقق وسطاً حسابياً (4,16) وبما انه يزيد عن 3 درجات فهذا يعني ان هناك اجماع بين افراد العينة على ان اساليب المحاسبة الابداعية تضلل الكثير من الحقائق على المستخدمين . وقد يكون هذا ناتج من قناعة افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية تفصح عن ارقام مغايرة للحقيقة لتحقيق اهداف معينة . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس بعض التشتت القليل في الاجابات حيث كان (0,613).

اما بخصوص السؤال الثالث فقد حقق وسطاً حسابياً (4,28) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان هناك اتفاق بين افراد العينة من ان اساليب المحاسبة الابداعية تحجب الكثير من الحقائق على المستخدمين . وقد يكون هذا نابع من خبرة افراد العينة واكتشافهم الكثير من الحقائق غير المفصح عنها ولها تأثير جوهري وملحوس على قرارات مختلف المستخدمين في الشركات الخاضعة لتدقيقهم نتيجة اتباع اساليب المحاسبة الابداعية من قبل محاسبي تلك الشركات . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس تشتت قليل في الاجابات حيث كان (0,584) .

اما السؤال الرابع فقد حقق وسطاً حسابياً (4,31) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان هناك شبه اجماع بين افراد العينة من ان اساليب المحاسبة الابداعية لا تسمح بأجراء المقارنات مع شركات مماثلة اخرى . وقد يعود السبب في ذلك هو التلاعب في الارقام وعدم اتباع اجراءات محاسبية ثابتة من سنة الى اخرى . اما الانحراف المعياري فإنه يعكس بعض التشتت القليل في الاجابات حيث كان (0,542) .

اما ما يخص السؤال الخامس فقد حقق وسطاً حسابياً (4,42) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يتفقون بأن اساليب المحاسبة الابداعية تخرق الكثير من قواعد وسلوك المهنة . وقد يكون السبب في ذلك هو اعتقاد افراد العينة بأن الكثير من اساليب المحاسبة الابداعية التي تدعو الى التلاعب والتحايل في الارقام المحاسبية لا تتفق مع قواعد وسلوك المهنة . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس بعض التشتت القليل في الاجابات حيث كان (0,442) .

اما ما يتعلق بالسؤال السادس فقد حقق وسطاً حسابياً (3,79) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان هناك اتفاق بين افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية تربك عمل المدقق . وقد يكون هذا نابع من اعتقاد افراد العينة بأن تدقيق اساليب المحاسبة الابداعية تتطلب جهد متميز وتخطيط دقيق لعملية التدقيق.

لكي تتوفر القناة الكامنة للمدقق بسلامة الكشوفات المالية موضع التدقيق . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس بعض التشتت في الاجابات حيث كان (0,826) وقد يكون سبب هذا التشتت هو اعتقاد بعض افراد العينة بأن المدقق يفترض ان يكون متحوطاً بشكل مسبق ومتهيأ لاجراء عمله التدقيقي ومواجهة اية احتمالات قد تحدث . وبالتالي لن تكون اساليب المحاسبة الابداعية مربكة لعمله .

اما بخصوص السؤال السابع فقد حقق وسطاً حسابياً (3,96) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يؤيدون بأن اساليب المحاسبة الابداعية تنمي القيم اللااخلاقية لدى المحاسبين . وقد يكون السبب في ذلك هو اعتقاد افراد العينة وخوفهم من ان بعض اساليب الخداع والتضليل المستخدمة في المحاسبة الابداعية قد تتجذر و تترسخ في العمل الاعتيادي للمحاسبين وبالتالي قد يصعب استئصالها . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس بعض التشتت في الاجابات حيث كان (0,749) . وقد يكون سبب في هذا التشتت هو اعتقاد بعض افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية لا تدعو الى ترسيخ القيم اللااخلاقية وانما هي تسمح باستخدام بعض الاساليب في ظل ظروف وحالات معينة .

اما السؤال الثامن فقد حقق وسطاً حسابياً (4,38) وبما انه يزيد عن 3 درجات فهذا يعني ان هناك شبه اجماع بين افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية قد تسهم في انهيار وافلاس المنظمات . وقد يرجع السبب في اعتقاد افراد العينة بذلك نتيجة تعرض الكثير من الشركات العالمية الى اشهار افلاسها وانهيارها نتيجة اتباع بعض اساليب المحاسبة الابداعية كأحد الاسباب المهمة في تحقيق ذلك . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس بعض التشتت القليل في الاجابات حيث كان (0,625) .

اما بخصوص السؤال التاسع فقد حقق وسطاً حسابياً (4,46) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان هناك اتفاق بين افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية قد تقلل من ثقة واعتمادية المستخدمين بمخرجات المحاسب . وقد يعزى السبب في اعتقاد افراد العينة بذلك هو ما يلمسونه من اختلال ثقة واعتمادية الكثير من المستخدمين في الكشوفات المالية . اما الانحراف المعياري فكان يعكس بعض التشتت القليل في الاجابات حيث كان (0,489) .

اما السؤال الاخير من اسئلة المحور الثاني فقد حقق وسطاً حسابياً (4,5) وبما انه يزيد عن 3 درجات فهذا يعني ان هناك شبه اجماع بين افراد العينة بأن اساليب المحاسبة الابداعية تستغل المرونة في المعايير المحاسبية لتحقيق التلاعب في الارقام المحاسبية . وقد يعزى السبب في قناعة افراد العينة بذلك هو ان

المبرر الوحيد لاساليب المحاسبة الابداعية هو عدم تعارضها مع المعايير المحاسبية نتيجة استغلال المرونة في تلك المعايير واتاحة استخدام البدائل . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت قليل في الاجابات حيث كان (0,371) .

ثالثاً :- تحليل اجابات العينة حول المحور الثالث من الاستبانة والمتعلق بمدى امكانية ضبط اجراءات واساليب المحاسبة الابداعية والتحكم بها وجعلها تتوافق مع معايير البعد الاخلاقي . ان الجدول الاتي يبين قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثالث والتي تتعلق بالاسئلة من (17-25) الواردة في الاستبانة .

جدول (8)

قيم الوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات افراد العينة حول اسئلة المحور الثالث

ت	الاسئلة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1-	لا بد من وجود اداة ضابطة لتصرفات المحاسب الابداعية .	3.82	0,944
2-	ضرورة تحول الابداع المحاسبي الى ابداع حقيقي وليس ابتداء مضلل .	4.52	0,489
3-	ضرورة تحصين الجانب القيمي والاخلاقي لدى المحاسبين .	4,61	0,391
4-	تنمية الثقافة المحاسبية المتوافقة مع قواعد وسلوك المهنة .	4,18	0,521
5-	فضح الاساليب الابتداعية ونبذها من قبل الجميع .	4,43	0,442
6-	التأكيد على الافصاح عن اية تصرفات ابداعية وبشكل واضح .	4,39	0,495
7-	تنبيه مديري المنظمات من المخاطر المحتملة من اتباع اساليب المحاسبة الابداعية المضللة .	4,28	0,513
8-	تشديد الاجراءات الرقابية والتدقيقية من قبل مراقبي الحسابات لكشف أي تحريف او تشويه للحقائق .	3,71	0,811
9	تعزيز استقلالية المحاسب ودعمها لمواجهة اية ضغوطات محتملة .	4,19	0,486

اظهرت نتائج التحليل الاحصائي التي يظهرها الجدول السابق ان هناك شبه اجماع بين افراد العينة على ضرورة توفر ادوات ضابطة تتحكم في اساليب المحاسبة الابداعية وتجعلها تتوافق مع معايير البعد الاخلاقي . ففي ما يتعلق بالسؤال الاول حقق وسطاً حسابياً (3,82) وبما انه يزيد عن 3 درجات فهذا يعني ان افراد العينة يؤيدون ضرورة وجود اداة ضابطة لتصرفات المحاسب الابداعية وقد يعزى السبب في ذلك هو قناعة افراد العينة بضرورة وجود اليات تحكم تصرفات المحاسب لكي لا يكون هناك افراط قد يشوه المعلومات المحاسبية . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس تشتت في الاجابات حيث كان (0,944) . وقد يكون السبب في وجود هذا التشتت هو ان بعض افراد العينة قد يعتقدون بأنه لا داعي لتقييد عمل المحاسب وطمس روح الابداع الحقيقي لديه .

اما بخصوص السؤال الثاني فقد حقق وسطاً حسابياً (4,52) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يتفقون على ضرورة تحول الابداع المحاسبي الى ابداع حقيقي وليس ابتداء مضلل . وقد يعزى السبب في ذلك هو قناعة افراد العينة بوجود الابداع المحاسبي لكن يجب ان يوظف نحو تحسين نوعية المعلومات المحاسبية وليس تضليلها . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التشتت القليل في الاجابات حيث كان (0,489) .

اما ما يتعلق بالسؤال الثالث فقد حقق وسطاً حسابياً (4,61) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة متفقين على ضرورة تحصين الجانب القيمي والاخلاقي لدى المحاسبين . وقد يعزى سبب ذلك هو قناعة افراد العينة بأن المانع الحقيقي والظابط لتصرفات المحاسبين هو الواعز القيمي والاخلاقي والذي قد يكون اكثر من أي شيء اخر . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التشتت القليل جداً حيث كان (0,391) .

اما السؤال الرابع فقد حقق وسطاً حسابياً (4,18) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يؤيدون الجانب التتقيني المحاسبي المتوافق مع قواعد وسلوك المهنة . وقد يعزى سبب ذلك هو قناعة

افراد العينة بضرورة التعرف على قواعد وسلوك المهنة واهميتها والعمل بها لكي لا يكون هناك أي خرق لها.

اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التششت القليل في الاجابات حيث كان (0,521) .
اما بخصوص السؤال الخامس فقد حقق وسطاً حسابياً (4,43) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يؤيدون ان يكون هناك اشهر وفصح للأساليب المحاسبية المبتدعة البعيدة عن معاني القيم الاخلاقية . وقد يكون ذلك اعتقاداً من افراد العينة ان فصح تلك الاساليب يسهم في التعرف على مساوئها من قبل الجميع لكي يتم نبذها وعدم الاعتراف والتأييد لها . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التششت القليل في الاجابات حيث كان (0,442) .

اما ما يخص السؤال السادس فقد حقق وسطاً حسابياً (4,39) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يؤكدون على اهمية الافصاح عن اية تصرفات ابداعية وبشكل واضح . وقد يكون ذلك اعتقاداً منهم بضرورة ان تكون الكشوفات المالية منصفة لمختلف المستخدمين من خلال تحقيق معيار الافصاح المناسب . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التششت القليل في الاجابات حيث كان (0,495) .

اما ما يتعلق بالسؤال السابع فقد حقق وسطاً حسابياً (4,28) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة متفقين على ضرورة تنبيه مدراء المنظمات من المخاطر المحتملة من اتباع اساليب المحاسبة الابداعية المضللة . وقد يعزى سبب ذلك هو قناعة افراد العينة بأن مدراء المنظمات هم الجهة الأكثر تأثيراً وتأيداً لاتباع اساليب المحاسبة الابداعية فإذا ما تم تنبيههم بالاساليب المضللة للمحاسبة الابداعية سيكون حافزاً وردعاً لهم بعدم تأييد ودعم مثل تلك الاساليب . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فكان يعكس بعض التششت القليل في الاجابات حيث كان (0,513) .

اما السؤال الثامن فقد حقق وسطاً حسابياً (3,71) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يؤيدون تشديد الاجراءات الرقابية والتدقيقية من قبل مراقبي الحسابات لكشف أي تحريف او تشويه للحقائق . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فإنه يعكس بعض التششت في الاجابات حيث كان (0,811) . وقد يعزى سبب هذا التششت الى قناعة بعض افراد العينة بأن اجراءات مراقبي الحسابات هي في الاصل مشددة وتأخذ بنظر الاعتبار جميع الاحتمالات الممكنة وبالتالي لا داعي الى تشديد اكثر .

اما السؤال الاخير من اسئلة المحور الثالث فقد حقق وسطاً حسابياً (4,19) وبما انه يزيد عن 3 درجات ايضاً فهذا يعني ان افراد العينة يؤكدون على اهمية تعزيز استقلالية المحاسب ودعمها لمواجهة اية ضغوطات محتملة . وقد يعزى السبب في ذلك هو قناعة اغلب افراد العينة بأن استقلالية المحاسب ركن مهم واساسي في عمله وبالتالي لا بد من دعمها وتعزيزها لكي يمكن المحاسب من اداء مهامه بصورة صحيحة دون أي ضغوطات من أي جهة كانت . اما الانحراف المعياري لهذا السؤال فقد كان يعكس بعض التششت القليل في الاجابات حيث كان (0,486) .

مما سبق يمكن التوصل الى ان نتائج البحث لا تدعم فرضية البحث بأن البعد الاخلاقي يتجسد في المحاسبة الابداعية وممارساتها.

المبحث الخامس الاستنتاجات والتوصيات

أولاً:- الاستنتاجات

- من اهم الاستنتاجات التي امكن التوصل اليها هي الاتي :-
1- ان بدايات المحاسبة الابداعية تعود الى ظهور الثورة الصناعية في نهاية القرن الثامن عشر وما رافقتها من ظهور الشركات الصناعية الكبرى . الا انها ظهرت بشكل واضح وانتشرت في ثمانينات القرن الماضي عندما واجهت الشركات صعوبات وتعثرات مالية .
- 2- على الرغم من تعدد التسميات والتعاريف في الادبيات للمحاسبة الابداعية . الا انها تتفق بأنها ليات يمارسها المحاسبون ومن خلال الارث المعرفي الذي يمتلكونه والمرونة في المعايير المحاسبية يتم توظيفها بشكل سلبي لتقديم صورة حالية ومستقبلية مشرقة للوحدة الاقتصادية بهدف تغليب مصلحة جهة من دون اخرى .
- 3- على الرغم من اتفاق اغلب وجهات النظر بصورة او بأخرى بأن اساليب المحاسبة الابداعية هي اساليب غير مرغوب فيها وتنافي المنظومة القيمية والخلقية الا ان واقع الحال يدل على وجودها في ارض الواقع رغم انهيار وافلاس الكثير من المنظمات العالمية جراءها.
- 4- يعد المدخل الاخلاقي من المداخل الرئيسة لصياغة نظرية محاسبية وان جوهر المدخل الاخلاقي يتكون من عدة مفاهيم كالانصاف والعدالة والمساواة والحقيقة . ولم يقتصر الاهتمام بالمدخل الاخلاقي على

- الجانب النظري دون التطبيقي والذي ترجم على شكل قواعد للسلوك المهني على ارض الواقع منعاً لاي خروقات اخلاقية .
- 5- تعددت الجهات المهنية المحلية والدولية المهتمة بأصدار المعايير الاخلاقية بهدف الحد من الخروقات اللا اخلاقية التي اصابت مهنة المحاسبة وخصوصاً في ظل تفشي اساليب المحاسبة الابداعية .
- 6- اتفق اغلب افراد عينة البحث بأن اساليب المحاسبة الابداعية اصبحت ضرورة حتمية تفرضها طبيعة المرحلة الراهنة وقد تجذر استخدامها في الكثير من المنظمات واصبحت كجزء من نظامها المحاسبي .
- 7- اتفق اغلب افراد عينة البحث بأن اساليب المحاسبة الابداعية لا تتوافق مع المعايير الاخلاقية والمهنية وانها لا تجسد بعداً اخلاقياً بل على العكس انها تخرق الكثير من القيم الاخلاقية .
- 8- اتفق اغلب افراد عينة البحث بأن اساليب المحاسبة الابداعية تربك عمل المدقق فلا بد من تشديد الاجراءات الرقابية والتدقيقية واصبح تدقيقها جزء مهم من برنامج التدقيق .
- 9- اتفق اغلب افراد عينة البحث على ضرورة توفر ادوات ضابطة تتحكم في اساليب المحاسبة الابداعية وتجعلها تتوافق مع معايير البعد الاخلاقي .

ثانياً :- التوصيات

- من اهم التوصيات التي يمكن ان نوصي بها تتمثل بالاتي :-
- 1- تحسين الجانب القيمي والاخلاقي لدى المحاسبين من خلال اقامة الندوات والدورات والمؤتمرات التي من شأنها تعزيز الثقافة المحاسبية المتوافقة مع قواعد وسلوك المهنة ونبذ اية تصرفات تخرق المنظومة القيمية والخلقية .
- 2- ترسيخ قواعد وسلوك المهنة وتعزيزها بين المحاسبين والمدققين وجعلها منهاج عمل و خارطة طريق لهم ووضع ضوابط وعقوبات انضباطية متشددة للمخالفين .
- 3- ضرورة القيام بحملة توعية تثقيفية لمختلف المستخدمين للمعلومات المحاسبية من قبل المنظمات المهنية المحاسبية واسواق الاوراق المالية والمؤسسات الاكاديمية ومنظمات المجتمع المدني وغيرها تهدف الى فضح اساليب المحاسبة الابتداعية والمخاطر المحتملة جراء استخدامها على مختلف الاطراف .
- 4- تفعيل دور مراقبي الحسابات في تكثيف الجهود ووضع الخطط والبرامج التدقيقية اللازمة لكشف أي تلاعب في الحسابات جراء اتباع اساليب ابتداعية والافصاح بشكل واضح عن ذلك وتحملهم المسؤولية امام مختلف المستخدمين .
- 5- ضرورة خلق كادر رقابي قادر على التعامل مع اساليب المحاسبة الابتداعية للحد منها ومحاولة القضاء عليها وذلك من خلال ادخال الاجراءات التدقيقية للمحاسبة الابداعية ضمن المنهاج الدراسي لمادة الرقابة والتدقيق في اقسام المحاسبة في الجامعات والمعاهد . فضلاً عن اقامة الدورات والندوات والمؤتمرات التي توضح المخاطر المحتملة من اتباع تلك الاساليب وكيفية معالجتها .

المراجع :-

القران الكريم

المصادر :-

اولاً :- العربية

أ- الكتب العربية

- 1- بلفاوي ، احمد ، ترجمة رياض العبدالله ، نظرية محاسبية اليازوري ، الاردن ، 2009 .
- 2- جمعة، احمد حلمي ، المدخل الى التدقيق، الحديث، الطبعة الثانية، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع ، عمان ، الاردن ، 2005 .
- 3- الجرجاني ، علي بن محمد علي "التعريفات" ، دار الكتاب العربي ، بيروت ، الطبعة الاولى ، 1984 .

ب- الاطاريح والرسائل الجامعية

- 1- الحلبي ، ليندا حسن ، دور مدقق الحسابات في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الاردنية ، رسالة ماجستير منشورة ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، 2009 .
- 2- العاني ، معاوية كريم شاكر ، اثر الاطار الثقافي في نظام الابلاغ المالي - العراق حالة دراسية ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، 2004 .
- 3- الكيلاني ، بسمة قيس شهاب الدين ، تأثير المحاسبة الابداعية على القوائم المالية و دور مراقب الحسابات في الحد منها - دراسة تطبيقية في عدد من شركات القطاع المختلط . بحث مقدم الى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية / جامعة بغداد / العراق ، غير منشور ، 2008 .

4- بطو ، علاء فريد ، اثر التحدي الاخلاقي للمحاسبة الابداعية في تحديد الدخل الخاضع للضريبة دراسة تطبيقية في الهيئة العامة للضرائب في العراق ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد-جامعة البصرة ، غير منشورة ، 2006.

5- عبدالله ، جاسم رحيم عذاري : اخلاقيات الادارة وعلاقتها بأخلاقيات القرار الاستراتيجي ، اطروحة دكتوراه ، كلية الادارة والاقتصاد / جامعة بغداد ، 2003.

ج- المؤتمرات والنشرات والتقارير والقوانين والتشريعات و الانظمة والدوريات

1- نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، العدد 23 ، شباط ، 2004 .

2- دليل التدقيق رقم (2) لسنة 1999 / العراق .

3- دليل التدقيق رقم (3) لسنة 1999 / العراق .

4- قواعد السلوك المهني العراقي 1984 / جمهورية العراق

5- نظام ممارسة مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات رقم (3) لسنة 1999 / العراق .

6- عبد الخالق سعيد ، اهرام الاقتصادي ، مؤسسة البيان للطباعة والنشر / الامارات العربية المتحدة ، دبي ، 1999 ، عبر الانترنت .

7- يعقوب ، ابتهاج ، اسماعيل ، والعامري ، زهرة حسن ، المحاسبة بين الابداع والابتداع ، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والادارية ، العدد 8 تشرين الاول 2012 ، 61-85 .

ثانياً:- الاجنبية

أ- الكتب

1- Elliott , Barry , Elliott , Jamie , Financial Accounting & Reporting , 8th ed. , Person Education Limited , England , 2004

2- Howard , Schilit, (Financial shenanigans) , second edition, MCGrow Hill , 2002 .

3- Kieso , Donald , E. Weygandt , Warfield , J., "Intermediate Accounting , John Wiley & Sons , 2008 .

4- McKenzie , Wendy , Guide To Using & interpreting Company Accounts , Second Edition , Financial Times , Prentice Hall , London . 1998

5- Naser, K., H., (Creative Financial Accounting) Prentice – Hall , Hemel , 1993 .

6- Patillo , James, The Foundation of Financial Accounting (Baton Rouge : Louisiana State University Press , 1965 . Financial Accounting & Reporting , 8th Ed ., Person Education Limited , England , 2004

7- Schilit, Howard , (Corporate Financial Accounting & Reporting) , MCGraw . Hill . Professional , 2002 .

8- Smith, Katherine T., Business & Accounting Ethics, MCGraw – Hill . International , 1992 .

9- Theme , Laura Pincus , (Perspectives In Business Ethics, MCGraw – Hill international Edition , Singapore, 1998 .

10- Yu, S.C " The structure of Accounting Theory , Gainesville : The University Presses of Florida , 1976 .

ب:- الدوريات الاجنبية

1-Oliver , E., " Ethics and Creative Accounting some Empirical Evidence Accounting for Intangibles in Spain , Finance No. 73 . 2003 , pp . 225 – 249 .

2- Phillips , " Earnings Management new evidence based on Deferred Tax Expense , Accounting Review , vol . 78, 2007 , pp. 491 – 521 .

3- Scott , D., The Basis For Accounting Principles, The Accounting Review , Dec . 1941 , pp . 341- 349 .

الملاحق :- استمارة الاستبانة

بسم الله الرحمن الرحيم

الجامعة المستنصرية

كلية الادارة والاقتصاد قسم المحاسبة

م / استمارة استبانة

الى الاستاذ الفاضل -----

تحية طيبة :-

لاغراض استكمال البحث الموسوم (البعد الاخلاقي للمحاسبة الابداعية) نضع استمارة الاستبانة المرفقة بين ايادي حضراتكم راجين التفضل بالاجابة على الاسئلة الواردة فيه نظراً لأهمية رأيكم السديد بما تملكونه من علم وخبرة في مجال التخصص وكذلك بحكم موقعكم المتخصص والمتمكن في العمل المحاسبي والرقابي . وقد صممت الاسئلة في ثلاثة محاور نحاول فيها معرفة اراكم العلمية الدقيقة والمعهودة فيكم فيما يخص تلك المحاور والمتمثلة بالاتي :-

المحور الاول : مدى حاجة وضرورة وجود اساليب المحاسبة الابداعية في الوحدات الاقتصادية . ويتمثل بالاسئلة من 1-6 الواردة في الاستبانة .

المحور الثاني: مدى توافق اساليب واجراءات المحاسبة الابداعية مع المعايير الاخلاقية والمهنية . ويتمثل بالاسئلة من 7-16 الواردة في الاستبانة .

المحور الثالث: مدى امكانية ضبط اجراءات واساليب المحاسبة الابداعية والتحكم بها وجعلها تتوافق مع معايير البعد الاخلاقي . ويتمثل بالاسئلة من 17-25 الواردة في الاستبانة .

مع وافر الشكر والتقدير

الباحثون

اولاً:- المعلومات العامة :-

1- التصنيف المهني الذي تنتمي اليه :-

صنف أ صنف ب

2- الخبرة :- اقل من 5 سنوات من 5 - 10 من 10 - 15 سنة فأكثر

ثانياً :- يرجى وضع اشارة صح امام الاختيار الذي تراه مناسباً لكل من الاسئلة الاتية :-

ت	الاسئلة	موافق جداً	موافق	محايد	لا اوافق	لا اوافق جداً
1-	اصبحت اساليب المحاسبة الابداعية ضرورية حتمية تفرضها طبيعة المرحلة الراهنة .					
2-	اصبحت الوحدات الاقتصادية تطبق اساليب المحاسبة الابداعية وكأنها جزء من نظامها المحاسبي .					
3-	ينظر الى اساليب المحاسبة الابداعية من قبل الوحدات الاقتصادية وكأنها المنفذ لتعديل وضعها المالي .					
4-	ان تدقيق اساليب المحاسبة الابداعية اصبحت جزء من برنامج التدقيق .					
5-	تركيز اهتمام ادارة الوحدات الاقتصادية على التكيف المحاسبي بما يتلائم وتحقيق اهدافها .					
6-	اصبح المحاسب المبدع مطلوباً من قبل الكثير من الوحدات الاقتصادية .					
7-	ان اساليب المحاسبة الابداعية لا تحقق العدالة بين المستخدمين .					
8-	تضلل اساليب المحاسبة الابداعية الكثير من الحقائق على المستخدمين .					
9-	تحجب اساليب المحاسبة الابداعية الكثير من الحقائق على المستخدمين .					
10-	لا تسمح اساليب المحاسبة الابداعية بأجراء المقارنات .					
11-	تخرق اساليب المحاسبة الابداعية الكثير من قواعد وسلوك المهنة .					
12-	ان اساليب المحاسبة الابداعية تربك عمل المدقق .					
13-	تنمي اساليب المحاسبة الابداعية القيم الالاقية لدى					

					المحاسبين .	
					ان اساليب المحاسبة الابداعية قد تسهم في انهيار وافلاس الوحدات الاقتصادية .	14-
					ان اساليب المحاسبة الابداعية تقلل من ثقة واعتمادية المستخدمين بمخرجات المحاسب .	15-
					ان اساليب المحاسبة الابداعية تستغل المرونة في المعايير المحاسبية لتحقيق التلاعب في الارقام المحاسبية .	16-
					لا بد من وجود اداة ظابطة لتصرفات المحاسب الابداعية .	17-
					ضرورة تحول الابداع المحاسبي الى ابداع حقيقي وليس ابتداء مضلل .	18-
					ضرورة تحصين الجانب القيمي والاخلاقي لدى المحاسبين .	19-
					تنمية الثقافة المحاسبية المتوافقة مع قواعد وسلوك المهنة .	20-
					فضح الاساليب الابتداعية ونبذها من قبل الجميع .	21-
					التأكيد على الافصاح عن اية تصرفات ابداعية وبشكل واضح .	22-
					تنمية مديري المنظمات من المخاطر المحتملة من اتباع اساليب المحاسبة الابداعية المضللة .	23-
					تشديد الاجراءات الرقابية والتدقيقية من قبل مراقبي الحسابات لكشف أي تحريف او تشويه للحقائق .	24-
					تعزيز استقلالية المحاسب ودعمها لمواجهة اية ضغوطات محتملة .	25-

.....
