

## دور القيم الأخلاقية واثرها على نظام المعلومات المحاسبي

### The Role of Ethical Values and Their Impact on the Accounting Information System

الأستاذ المساعد الدكتور

حيدر عبدالحسين حميد المستوفي

مركز المستنصرية للدراسات العربية والدولية

Email : [dr.haider.almustawfi@uomustansiriyah.edu.iq](mailto:dr.haider.almustawfi@uomustansiriyah.edu.iq)

#### المستخلص :

تمثل القيم الأخلاقية الموجه الأساس لكل عمل او موقف تمر به الشركة وبالتالي سيكون العمل سلبيًا اذا لم يكن الموقف مدروسًا بجميع ابعاده ، وتؤكد القيم الأخلاقية على الظروف البيئية والتفاعل الاجتماعي التي من خلالها يستطيع الفرد تأكيد ذاته حيث تحتل القيم مكانًا رفيعًا في احاديثنا المعتادة وجوانب سلوكنا اليومي وهي معاني عظيمة في اذهان الافراد ، توحدهم عن غيرهم من افراد المجتمعات وتعد من الأساسيات التي يقوم عليها المجتمع وفقدانها يوصل الى الانهيار والتفكك ، لذا هي معيار لمضامين واقعية يعتمدها الفرد من خلال تفاعله مع الخبرات والمواقف المختلفة ومن ثم تتجسد في سياقات الفرد السلوكية واللفظية .

حيث تعد القيم الأخلاقية من المفاهيم الفكرية والمعايير السلوكية للمجتمع في أساس السعادة الفردية والاجتماعية والحافز لمراتب الكمال والسعي الجاد لمحاسن الاعمال ، كما ان المحاسبة تمثل العمود الفقري لاية منظمة تعمل بها ، اذ يتركز دورها الأساسي بتسجيل الاحداث الاقتصادية بشكل رقمي ضمن نظام تستخدم مخرجاته من قبل العديد من الأطراف المستفيدة ( الملاك ، المستثمرون ، المجهزون ، الزبائن ، المقرضون ، الدولة ، الجمهور ، العاملين ... الخ ) لاتخاذ القرارات المختلفة وفقا لوجهة نظر كل منهم . فاذا كانت مخرجات المحاسبة تتمتع بالشفافية وصدق التعبير وتتوافر بها الخصائص النوعية التي ينبغي ان تتمتع بها المعلومات المحاسبية فستكون القرارات المتخذة بناءً على هذه المعلومات قرارات صائبة ورشيدة والعكس قد يسبب حدوث مشاكل على غاية من الخطورة .

ولكون مهنة المحاسبة تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة التي تعمل بها بشكل كبير لذلك قد اهتم مصمموا السياسات المحاسبية ومنذ نشوء هذه المهنة السيطرة على التطبيقات المحاسبية من خلال جميع الوسائل ، القوانين والتشريعات والقواعد والمعايير المحاسبية والتدقيقية وذلك لغرض ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية المنشورة ، وتتبع أهمية البحث من ارتباطه بعمل الانسان اليومي وحياته العائلية او أي مجال من مجالات النشاط الإنساني ، فالافراد هم محور هذا الموضوع الأساسي سواء بالنسبة للقيادات الإدارية التي تتخذ القرارات لتوجيه اعمالها ونشاطاتها ، او بالنسبة للمدراء الذين يشاركون في صنع القرارات او في تنفيذها او يكونون هدفها .

ان المشكلة الجوهرية هي نوعية المعلومات المالية والمحاسبية المنشورة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع حقيقة الشركة ، وأيضا في وجود سياسات وتقنيات محاسبية تسهل عمليات التلاعب بالمعلومات المحاسبية وعرض معلومات وهمية هدفها التأثير على اتجاهات وقرارات الأطراف المستفيدة بطريقة تخدم مصالح طرف على حساب مصالح اطراف أخرى ، وعليه فان مشكلة البحث يمكن التعبير عنها بالسؤال التالي : هل للمحاسبة منظو أخلاقي وتوجد محاسبة صادقة وامينة ؟

من هنا تصاعد الاهتمام بالمبادئ والتوجيهات الأخلاقية في جميع جوانب العمل وذلك كونها وسيلة لمحاولة تحديد أنواع القرارات المالية والتعرف عليها بوصفها نظاما يؤثر في فاعلية العاملين بالشركة ومن هنا يتمثل شكل العلاقة بين القيم الأخلاقية والقرار المالي ليتشكل الاطار الفلسفي لهذا البحث وهو دور القيم الأخلاقية واثرها على نظم المعلومات المحاسبية .

وقد توصل البحث الى ان استخدام المحاسبة يفرض مشاكل أخلاقية ، والطابع الأخلاقي للمعرفة يعتمد على الاستعمال ، وبناءا على هذا ينبغي فتح أبواب المناقشة حول الاستخدام الأخلاقي لنظم المعلومات المحاسبية والمالية لكي لا تتجه المحاسبة بان تكون فن تغطية عن عيون الأطراف المستفيدة لحقيقة استخدام المنظمة لمواردها . حيث تضمن البحث خمس محاور اهتم الأول بمنهجية البحث ، اما المحور الثاني فاهتم بمنهج نظام المعلومات المحاسبي ، اما المحور الثالث فتطرق الى الوضع الاخلاقي للمحاسبة ، والمحور الرابع فكان لاستعراض القيم الاخلاقية واثرها على النظام المحاسبي ، بينما المحور الخامس فاهتم باستعراض لاهم الاستنتاجات والتوصيات .

**الكلمات المفتاحية :** القيم الاخلاقية ، نظام المعلومات المحاسبي ، المحاسبة الابداعية ، التطبيقات المحاسبية .

## Abstract ..

Moral values represent the basis for every action or situation that the company goes through, and therefore the work will be negative if the situation is not studied in all its dimensions. They are great meanings in the minds of individuals, unite them from other members of societies, and are considered one of the basics upon which society is based, and their loss leads to collapse and disintegration.

Where moral values are among the intellectual concepts and behavioral standards of society at the basis of individual and social happiness and the motivation for the ranks of perfection and the serious pursuit of the virtues of business, and accounting represents the backbone of any organization in which it operates, as its primary role is concentrated in recording economic events in a digital form within a system whose outputs are used by many From the beneficiary parties (owners, investors, suppliers, customers, lenders, the state, the public, employees...etc) to take different decisions according to the point of view of each of them. If the accounting outputs enjoy transparency and honesty of expression and have the qualitative characteristics that accounting information should have, then the decisions taken based on this

information will be correct and rational decisions, and vice versa may cause very serious problems.

And because the accounting profession affects and is affected by the surrounding environment in which it operates greatly, therefore, the designers of accounting policies have taken care, since the inception of this profession, to control accounting applications through all means, laws, legislation, rules, and accounting and auditing standards, for the purpose of ensuring the quality and credibility of published financial and accounting information, and the importance of research stems from With regard to its connection to the daily work of man and his family life or any field of human activity, individuals are the focus of this basic issue, whether for administrative leaderships that take decisions to direct their work and activities, or for managers who participate in decision-making or in implementing them or are targets for them.

The fundamental problem is the quality of the published financial and accounting information and the extent of its truth, integrity and conformity with the company's reality, as well as the presence of accounting policies and techniques that facilitate manipulation of accounting information and the presentation of fake information aimed at influencing the trends and decisions of the beneficiary parties in a way that serves the interests of one party at the expense of the interests of other parties. The research problem can be expressed in the following question: Does accountability have a moral perspective and is there honest and honest accounting?

Hence the interest in ethical principles and directives in all aspects of work, as it is a means to try to identify the types of financial decisions and identify them as a system that affects the effectiveness of the employees of the company. accounting information.

The research concluded that the use of accounting imposes ethical problems, and the ethical nature of knowledge depends on the use, and based on this, the doors of discussion should be opened about the ethical use of accounting and financial information systems so that accounting does not tend to be the art of covering up from the eyes of the beneficiaries of the fact that the organization uses its resources. Where the research included five axes, the first was concerned with the research methodology, while the second axis was concerned with the accounting information system approach, while the third axis dealt with the ethical situation of accounting, and the fourth axis was to review ethical values and their impact on the accounting system, while the fifth axis was concerned with a review of the most important conclusions and recommendations.

**Keywords:** Ethical Values, Accounting Information System , Creative Accounting , Accounting Applications .

## المقدمة ...

ان الدور الاساسي للمحاسبة بتسجيل الاحداث الاقتصادية بشكل رقمي ضمن نظام الذي تستخدم مخرجاته من قبل العديد من الاطراف المستفيدة ( ادارة الشركة ، الملاك ، المستثمرون ، المجهزون ، الزبائن ، المقرضون ، الدولة ، الجمهور ، العاملين ... الخ ) لاتخاذ القرارات المختلفة وفقا لوجهة نظر كل منهم ، فاذا كانت مخرجات المحاسبة تتمتع بالشفافية وصدق التعبير وتتوافر بها الخصائص النوعية التي ينبغي ان تتمتع بها نظم المعلومات المحاسبية فستكون القرارات المتخذة بناء على هذه النظم قرارات صائبة ورشيدة .

ففي السنوات الاخيرة انهارت بعض الشركات العالمية الكبرى مثل شركة انرون للطاقة ENRON وشركة ارثر اندرسون لتدقيق الحسابات ARTHUR ANDERSON ، وحصلت اختلاسات كبيرة في شركة وردكوم للاتصالات WORLDCOM وشركة بارمالت الاوروبية للاغذية PARMALATE ، وغيرها في اوروبا وكذلك في اليابان ... ، فمن ايجابيات هذه الفضائح المالية انها بينت عدم وجود قواعد موضوعية ومستقلة في العمل المحاسبي ، كما ان الانظمة المحاسبية المعمول بها ماهي الا صورة من الاتفاقات المليئة بالثغرات التي تسمح بالتلاعب بالمعلومات المحاسبية وعرض حسابات وهمية ، وان صورة المحاسبين ومهاراتهم تعاني بشكل كبير موجات من الفضائح هزت مكانة الاسواق المالية العالمية وهذا ما اثار مسألة حساسة بالابعاد الاخلاقية للمحاسبة .

لذلك فقد اهتم مصممون السياسات المحاسبية ومنذ نشوء هذه المهنة السيطرة على التطبيقات المحاسبية من خلال جميع الوسائل ، القوانين والتشريعات والقواعد المحاسبية والمعايير التدقيقية وذلك لغرض ضمان نوعية ومصداقية المعلومات والنظم المحاسبية والمالية .

## المحور الاول : منهجية البحث ...

### ١ - مشكلة البحث ..

ان المشكلة الجوهرية هي نوعية المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع حقيقة المنشأة وعليه فان الابعاد الاخلاقية للمحاسبة يمكن مناقشتها من خلال هل تتضمن التطبيقات المحاسبية على ابعاد اخلاقية ؟ وهل توجد في القواعد المحاسبية ثغرات ذات ابعاد اخلاقية ؟

### ٢ - اهداف البحث .. يسعى البحث الى تحقيق الاهداف التالية :

- ١- صياغة الجوانب الفكرية لابعاد الوضع الاخلاقي للمحاسبة .
- ب- التعرف على الابعاد الاخلاقية للمحاسبة كنظام معلومات .
- ج- التعرف على تطبيقات التلاعب المحاسبي وابعادها الاخلاقية .

### ٣ - اهمية البحث ..

تأتي اهمية البحث من اهمية الابعاد الاخلاقية للمحاسبة وانعكاسات ذلك على مصالح الاطراف الاخرى ذات العلاقة بالمنشأة ، وكذلك على البيئة الاقتصادية للبلد وربما على مستوى الاقتصاد العالمي بأكمله .

٤ - فرضية البحث .. في ضوء طبيعة المشكلة واهداف البحث تتجسد فرضية البحث بمايلي :

( توجد للمحاسبة ابعاد اخلاقية على مستوى الفكر والتطبيق )

## المحور الثاني : منهج نظام المعلومات المحاسبي ..

لكون المحاسبة تستند لنوع من الحقيقة فان التساؤل عن الطرق التي تحقق العرض الصادق لهذه الحقيقة يعتبر من الامور الضرورية ، ففي هذا الصدد يعرض ( 9 : 2003 , Mattessich ) ثلاثة اسباب رئيسية التي تضع مصداقية العرض المحاسبي في موضع الانتقاد وهي عدم ملائمة نظام المحاسبة الى العالم الاقتصادي الحديث ، ضغوط الاسواق المالية ، وضعف الاستجابة . ان الطرق المستخدمة من قبل المحاسبين ستكون غير فاعلة وذلك بسبب التعقيد في الاعمال المالية المنجزة من قبل الشركات ، حيث ان الدخول في عصر المعلوماتية والاتصالات المالية قد غير وبشكل كبير وظيفة المحاسبة وبالتالي فان التقنية المحاسبية قد انتقلت في السنوات الاخيرة من اطار تقنية التقليد الى اطار تقنية التعبير . ان هذا التحول في الاهداف الملقاة على عاتق المحاسبة حدثت من تداخل عدد من العوامل من بينها تطور الاسواق المالية وظهور مفهوم حوكمة الشركات ، وتعقد الانشطة الاقتصادية للشركات ، ولكن نجد في نفس الوقت ان الدخول في عصر الاتصالات المالية واعتبار المحاسبة كتقنية للتعبير قد ساهم في تشجيع سلوكيات المخالفة والتجاوزات . فقبل التساؤل حول قيمة الاخلاق لهذه السلوكيات والتي اطلق عليها المحاسبة الابداعية او تجميل صورة الدخل او التلاعب بالمعلومات المالية ، يثار تساؤل اولي وهو هل ينبغي توفير مؤشرات التي من شأنها تساعد في تاطير عرض المعلومات المحاسبية ؟

ان للعرض وظيفتين رئيسيتين فالعرض يقدم للعلن موضوع الذي حل محل موضوع اخر ، ومن ثم فان العرض الحالي البديل يسمح بالتعبير عن الموضوع المستبدل ، وضمن هذا السياق المحاسبة توفر عرض ، او صور للشركة التي لا يمكن ان تفهم بدون شكل من الموضوعية لذلك كان التخلي ضمن القواعد المحاسبية من الصورة الدقيقة واستبدلت بمبدأ الصورة الصادقة ( TRUE and FAIR ) ، ولما كان العرض المحاسبي يتم من قبل الفرد فان وجهة النظر التي يمتلكها هذا الفرد ستؤثر على نوع العرض المقدم ، لكن تغير وجهات النظر لا يمكن ان يفهم خارج نوع من الاتفاق ، ان للعرض علاقة طبيعية مع الموضوع الذي تم عرضه ( خضير ، ٢٠٠٩ : ٣٢ ) . صحيح ان نفس الموضوع يمكن عرضه بشكل مختلف لكن ينبغي دائما وجود علاقة دقيقة بين العرض والموضوع ، وبالتالي بين مختلف صور عرض نفس الموضوع ، كما تجدر الاشارة الى ان كل فرد يعبر عن العالم تبعا لوجهة نظره ، لكن يوجد دائما تناسق تام بين وجهات النظر ، ان هذا الامر يفسر جزء من التغير الثقافي للنظم المحاسبية حيث تنبثق القواعد المحاسبية من اختيارات ثقافية واقتصادية واجتماعية لاي مجتمع ، ضمن هذا المفهوم فان القواعد المحاسبية لاتخالف النص طالما ان مرونة القواعد تسمح لنوع من التطبيقات المسمى ( Vagabonage Accounting ) التطويغات المحاسبية والتي تعني بانه يمكن للشركة ان تختار من القواعد من هو الاكثر ملائمة لاحتياجاتها في مجال الاتصالات المالية وبالتالي فان الشركة ستحقق نتيجة نشاط تماما مختلفة .

ومن جهة أخرى يلاحظ بان ادارة الضرائب تستخدم المعلومات المحاسبية كاساس لاعمالها ، فهي تحدد الدخل الخاضع للضريبة لغرض احتساب مقدار الضريبة ، ان هذه الادارة قد ساهمت هي الاخرى بواسطة قوانين الضرائب في تطوير القواعد المحاسبية بشكل دقيق ، فقديمًا لم يكن للمحاسبة علاقة مع الضريبة حيث كانت تحسب الضرائب بشكل ليس بالاعتماد على المعلومات المحاسبية وانما كانت تحسب بشكل تقديري ، وهكذا استمر الحال لحين صدور قوانين الضرائب التي اسست العلاقة بين المحاسبة والضرائب ، فمثلا في العراق كان اول قانون لضريبة الدخل هو رقم ٥٢ في ٢٨ مايس ١٩٢٧ ، فتبعًا لصدور قوانين ضريبة الدخل في مختلف بلدان العالم ، قد تم اضافة متطلبات الضريبة الى متطلبات الاعمال التجارية في تطوير المحاسبة . لكن من ستينات القرن الماضي والى يومنا هذا فان العلاقة المتداخلة بين المحاسبة والضريبة قد انعكست على بواذر الاستقلالية وذلك بصدور القواعد المحاسبية التي تركز على الصورة الصادقة بكونها الهدف الاساس للمحاسبة وبالتالي لم تعد متطلبات الضريبة الهدف الاول للمحاسبة المالية ( الدوغجي ، ٢٠٠٩ : ٦٦ ) .

ان طرق العرض المحاسبية تعتمد تعتمد وبشكل كبير على الهدف المحدد للمعلومات المحاسبية وعلى وجهة النظر المعتمدة ، ولكون المحاسبة كنظام معلومات فقد استخدمت من الاطراف المستفيدة لخدمة مصالحها الخاصة ، وبالتالي فان نظرية الوكالة قد طرحت بشكل يفسر هذا الاستخدام للمحاسبة من قبل الشركة ، فلقد ظهرت هذه النظرية في المحاسبة منذ بدايات الربع الاخير من القرن العشرين ( التيمي ، ٢٠٠٨ : ٣٠ ) ، وما ادت اليه من تصور وانتشار فكرة تعارض المصالح بين الفئات او الاطراف المعنية بالشركة وبصفة خاصة المساهمين او الملاك وادارة الشركة عند انفصال الملكية عن الادارة ، ولاقرار تلك النظرية سعت الاطراف الى تعظيم منفعتة الذاتية ولو على حساب غيره من الاطراف الاخرى ، وماينشا عن ذلك من صراع بين اطراف الشركة الواحدة او الفئات المعنية بها .

ان الادارة تراعي من نشر القوائم المالية ثلاثة قيود فالادارة تحاول ليس فقط نشر الارباح باكثر من نشر الخسائر ، ولكن ايضا تظهر الارباح التي هي في تطور مقارنة مع السنوات السابقة ، وكذلك نشر النتائج التي ترضي طموحات المحللين الماليين ، وعليه لغرض مراعاة هذه القيود المفروضة من قبل الاسواق والسماح للادارة بتقوية مركزها ومنافعها في الشركة فان الادارة ستوجه سياساتها المحاسبية بهذا الشكل من خلال تفضيل استخدام طريقة تقويم المخزون على طريقة اخرى ، وطريقة اندثار على اخرى ، وطريقة معالجة محاسبية على اخرى ، وهكذا .

وفي ضوء كل ذلك يتضح ان مشكلة الاختلال الاخلاقي في نظرية الوكالة هي مشكلة فلسفية اخلاقية بالدرجة الاولى ، وترجع الى سببين هما : اعتماد نظرية الوكالة في المحاسبة على الفلسفة الايجابية الواقعية ( Positivism ) ، وضيق مفهوم المنفعة الذاتية في نظرية الوكالة في المحاسبة بتركيزه على المنفعة الذاتية العاجلة فقط ، هذا الاستخدام للمحاسبة لغرض تدعيم مركز الادارة او لغرض خدمة مصالحها الخاصة انه يؤدي الى التساؤل حول الوضع الاخلاقي للمحاسبة ( راضي ، ٢٠١٢ : ٤٣ ) .

### المحور الثالث : الوضع الاخلاقي للمحاسبة ..

ان الاخلاق تمثل العنصر المهم في الحياة الاجتماعية من حيث انها تنظم وتحكم العلاقات بين الافراد ، كما ان المحاسبين ليسوا فقط اعضاء في المنظمات المهنية وانما هم ايضا افراد من المجتمع ، وهذا يعني بان تصرفاتهم وسلوكياتهم لا تؤثر فقط على عالم الاعمال ولكن ايضا على المجتمع ككل الذي ينتمون اليه ، هذا من جهة ومن جهة ثانية ان المحاسبة من العلوم الاجتماعية ، واي ظاهرة اجتماعية تعتبر ظاهرة اخلاقية بالدرجة الاولى ، وقد وجهت اتهامات للعديد من مكاتب وشركات المحاسبة والتدقيق في العديد من البلدان وخاصة في الولايات المتحدة الامريكية وهي اكثر البلدان تقدما في المجال المحاسبي علميا ومهنيا في اهدار الثقة بالمحاسبين والمعلومات المالية والمحاسبية . من هنا ياتي التساؤل حول الوضع الاخلاقي للمحاسبة وحول عمليات التلاعب بالمعلومات المحاسبية ( Manipulation Accounting ) .. (عبد العال ، ٢٠١١ : ١٢٨ ) .

ان التحيز المحاسبي موجود دائما في عالم الاعمال اذ ان المحاسبة كنظام فانها تقترض تقارب التطبيقات المحاسبية ولكن بنفس الوقت تفتح المجال لمخالفة القواعد ، فالشركات لم تحرم من امكانيات تغيير الارقام المحاسبية بما يتفق ورغبات ادارتها من نشر المعلومات المالية ففي هذا الصدد يشير (C.Noel:14) الى وجود ازدواجية في القواعد المحاسبية ، فالقاعدة تعني ضبط الذي يمكن المطابقة للمتطلبات الداخلية وتعني تمييط الذي يؤدي الى ابتكار قواعد جديدة وانتهاك او خرق ( Transgression ) القواعد الملغاة بواسطة القواعد الحالية لكونها غير ملائمة لمتطلبات وجودها .

ان القواعد المحاسبية شأنها شأن كل القواعد الاخرى يمكن انتهاكها وخرقها هل يعني هذا بان كل مخالفة تمثل تجاوز للقواعد المحاسبية ؟ في الواقع لا يمكن اثبات ذلك لانه لا يمكن اعتبار كل مخالفة هي انتهاك فهي ليست بالضرورة تعني عملية تزوير طالما ان امكانية تجميل حسابات الشركة موجودة دائما ، هذا ما جعل من جهة اخرى بان تصبح ابداعية المحاسب عاملا فعالا في نجاح الشركات الكبرى وان المحاسب الجيد هو المهني الذي يسيطر بشكل كافي على القواعد المحاسبية الذي يعتمد عليه وان يعرض المعلومات المحاسبية وفق رغبات ادارة الشركة ، لذلك ظهرت عدة اجراءات محاسبية مساعدة في هذا المجال وتحت مسميات عدة . وقد اجملت تلك الاستخدامات تحت مصطلح المحاسبة الابداعية ( Creative Accounting ) ( العبيدي ، ٢٠٠٨ : ٩٤ ) حيث توجد عدة تعريفات للمحاسبة الابداعية فمثلا عرفها جيمسون بانها ( تشمل العملية المحاسبية على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم النزاعات مابين المداخل المتنافسة من اجل عرض نتائج الاحداث المالية والعمليات التجارية ، وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب وللتحريف او سوء العرض ) واصبحت هذه الانشطة ثمارها عناصر ما يعرف بالمحاسبة الابداعية ، اما سميث فيقول بانها ( لقد شعرنا بان الكثير من النمو في الارباح والتي حدثت في الثمانينات كانت نتيجة لخفة يد البراعة المحاسبية وليست نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي ولقد بدانا في كشف الاساليب الرئيسية الداخلة في ذلك وتقديم امثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الاساليب الابداعية ) ، اما ناصر فيشير الى ان المحاسبة الابداعية هي ( عبارة عن تحويل ارقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا الى ما يرغب فيه المعدون لها من خلال استغلال او الاستفادة من القوانين الموجودة \ او تجاهل بعضها و \ او جميعها ) ( O.Amat et all , 1999 : 2 ) ، من هذه التعريفات يمكن القول

بان المحاسبة الابداعية هي مجموعة مهارات محاسبية في عرض الارقام المحاسبية بخلاف حقيقتها الفعلية وذلك لغرض ترجيح فائدة احد الاطراف المستفيدة على حساب بقية الاطراف الاخرى بمعنى تحقيق مصلحة المستثمرين الداخليين والادارة .

ان المحاسبة الابداعية تختلف عن السياسة المحاسبية حيث السياسات المحاسبية تمثل مجموعة الاختيارات المتخذة من قبل الادارة بخصوص المتغيرات المحاسبية وتقود الى صياغة القوائم المالية من حيث الشكل والمحتوى ، بينما المحاسبة الابداعية تعني التطبيقات المحاسبية التي تهدف الى التلاعب بالتقنيين والتوحيد من اجل عرض صورة اكثر ملائمة لمركزها المالي وادائها الاقتصادي ( النزلي ، ٢٠٠٩ : ٧٠ ) ، وبذلك فان المحاسبة الابداعية هي جزء من السياسة المحاسبية ، ان تقنيات المحاسبة الابداعية قد لايمكن كشفها يعني انتهاك او مخالفة للنظام المحاسبي وقواعده في النوايا والرغبات لذلك نجد بان الشركات تنشر غالبا المعلومات المالية بشكل محرف لايسمح للمستثمرين والمحللين الماليين بالحصول على معرفة دقيقة للمركز المالي الحقيقي للشركة .

ان الدخول الى عصر المعلومات والاتصالات المالية قد غير بشكل كبير وظيفة المحاسبة ، فالتقنية المحاسبية قد انتقلت خلال السنوات الاخيرة من وضع تقنية التقليد او المحاكاة الى وضع تقنية التعبير ، هذا التحول والانتقال في اهداف المحاسبة نتج عنه تداخل تاثير عدة عوامل منها تطور الاسواق المالية ، ظهور منهج حوكمة الشركات ، التعقيد في الانشطة الاقتصادية للشركة ، لكن في نفس الوقت الدخول في عصر الاتصالات المالية وتعريف المحاسبة كاداة للتعبير ساهم في ترجيح سلوكيات المخالفة والتلاعب .

من خلال التوجهات والمبادئ المنبثقة من اهداف الادارة ترى المحاسبة الحقيقة الاقتصادية والمالية للشركة ، هذه الاختيارات تتولد بنفس الوقت من البيئة الثقافية ومن استراتيجية الشركة هذه العوامل قد تكون قوية جدا كلما جعلت نتيجة نشاط كل شركة مرنا على صعيد المكان والزمان .

لذلك فان مونرو ( R.Munro ) يطرح فكرة بان المحاسبة والاخلاق قد اعتبرا لحد الان كحقلين متعارضين او على ارياب متبادل ، من هنا كيف يمكن تفسير انتقاد المحاسبة من وجهة المدخل الاخلاقي ؟ ففي هذا الصدد يشير نويل ( C.Noel: 18 ) الى انه طالما تم اعتبار المحاسبة من ثلاث جهات نظر كنظام معلومات ، كنظام قواعد ، وكفن فهي تتضمن اتفاقات محددة اجتماعيا ، فان التطبيق المحاسبي باعتباره تنفيذ لهذه القواعد والقيم فانه قابل للتقييم الاخلاقي . لذلك فان الابعاد الاخلاقية للتطبيقات المحاسبية يتم حاليا التاكيد عليها من خلال تفاعل العوامل التالية : سرعة الابتكارات المالية وتحول ملكية الشركات ، ومن ثم تزايد هامش حرية تصرف الشركات بسبب عدم ملائمة النظام المحاسبي لاعادة عرض نشاط الشركة كما ان سلسلة الابتكارات المالية ( Financial Innovations ) قد اربكت العمل اليومي للشركات وذلك لانه لا يوجد توافق حول وسائل المعالجة المحاسبية للعديد من الادوات المالية مثل الايرادات المشتقة ( Derivative Products ) ( عبود ، ٢٠١٩ : ١٠٢ ) .

ان انعدام الحسم في بعض القواعد المحاسبية ومعايير التدقيق حيث يظهر ذلك بوضوح في اشتغال بعض القواعد المحاسبية على معالجات مسموح بها او بديلة للمعالجة القياسية ، وكذلك المرونة الزائدة في بعض معايير التدقيق . والسبب الرئيسي لهذا الخلل يتمثل

بالضغوط المباشرة التي تتعرض لها الهيئات المختصة بوضع هذه القواعد والمعايير نتيجة لما قد تساهم به شركات الاعمال في تمويل ميزانيات تلك الهيئات وكذلك الضغوط غير المباشرة من خلال بعض المحاسبين والمدققين المتحيزين لزبائنهم ، خاصة في البلدان المتقدمة المؤثرة عالميا في المجال المحاسبي فضلا عن انتشار الفلسفة الواقعية ونظرية الوكالة التي تفضل حرية الادارة في اختيار السياسات المحاسبية ، ومن ثم تعارض الاتجاه نحو الالزام بقواعد محاسبية محددة مما يجعل للقاعدة المحاسبية الواحدة في نفس الوقت اكثر من تطبيق واكثر من نتيجة . كما ان بعض القواعد المحاسبية يتيح الفرصة امام ادارة الشركة لاختيار السياسات المحاسبية التي تراها محققة لمصالحها الخاصة ولو على حساب حقوق الاطراف الاخرى الامر الذي يؤدي بدوره الى انخفاض جودة المعلومات المحاسبية وتضليل مستخدميها وقلة ثقتهم في المعلومات المحاسبية والمحاسبين والمدققين. وبالتالي فان التلاعب بالمعلومات المحاسبية يتطور في بيئة مناسبة لعدم ملائمة القواعد لمتطلبات السوق وهذا يعني بان تقادم طرق المعالجات المحاسبية يدفع ويغطي بعض السلوكيات المخالفة للاخلاق .

### المحور الرابع : القيم الاخلاقية واثرها على النظام المحاسبي ..

ان الانتقادات الاخلاقية الموجهة الى المحاسبة والمحاسبين والمتمثلة بعمليات التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية تولدت من العديد من العوامل فمثلا قصور النظام المحاسبي من مواكبة التطورات والابتكارات المالية وادخال مفاهيم العدالة المتحققة من تطوير المساهمة الواسعة ، لكن عمليات التلاعب المحاسبي لاتعني بالضرورة ضعف القواعد المحاسبية بل نزوة اخلاقية من الطبيعة الانسانية ، فمن هذه الابعاد الاخلاقية للمحاسبة يمكن الاشارة الى مايلي ( 198 : 2006 , Radebaugh ) :

١ - يشترك النظام المحاسبي مع نظم القانون في العديد من الابعاد ، حيث ان القيم والافكار المنبثقة من نظم القانون ونظم العدالة تمثل عناصر اجتماعية التي يمكن النظر من وراءها الى وجود قيم اخلاقية اساسية مثل الصدق ، وفي هذا الصدد يشير ( Lyons ) الى القيم التي اتخذت كأمثلة في العمليات القانونية ، حيث يعتبر احترام القانون كعنصر اخلاقي هام ، فعلى سبيل المثال يمكن ان تعمل الاجراءات الموضوعية بشكل جيد على تشجيع احترام القانون ومن ثم طاعة القانون الذي يعتبر عملا جيدا ، وربما ينشأ بعض الجدل حول النظم التي اما بسبب انها تم صياغتها بشكل سيئ او لان اليات تطبيقها غير مناسبة لاتبعث على الاحترام ، ويضيف Lyons بان النظم المحاسبية اذا فشلت في اكتساب الاحترام من قبل الذين يقومون بالتطبيق فمن المحتمل ان يترتب على ذلك فشل النظام وعلى هذا الاساس فان التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية يثير المشاكل في النظام المحاسبي ، ان ذلك يدل على افتقار النظام المحاسبي للسلطة اذا كان معرضا للتلاعب عن طريق قوى اقتصادية او سياسية لاي هدف من الاهداف كون القواعد المحاسبية صادرة من منظمات مهنية غير رسمية .

٢ - انتهج العديد من المختصين بعلم الاخلاق افكارا شبيهة فيما يخص العدالة طبقا لحقوق كل شخص او كل جماعة عبر التاريخ ، وتبعاً لهذا المفهوم للعدالة والمفاهيم الحديثة مثل نظرية راول الشهيرة للعدالة والتي اصدرها عام ١٩٧٢ ، ان المعدين للمعلومات المحاسبية من ادارة ومحاسبين يسيئون استخدام السلطة في مناصبهم ويرتكبون نوعا من التلاعب بالمعلومات المحاسبية وايهام الاخرين بعرض معلومات مالية لاتعبر عن الحقيقة

الاقتصادية والمالية للشركة مما يضلل قرارات الاطراف الاخرى المستفيدة ، كما لا يعد مقبولا من الوجهة القانونية فهذا يفرض فكرة تحمل المسؤولية الفردية عن الاعمال الخاطئة حيث يمكن ان يكون هناك دفاعا عن سلوك المحاسبة الابداعية الذي يعتمد على نظرية الوكالة ونظرية المحاسبة .

ضمن هذا السياق يعرض ( Revsine , 1991 ) فرضية العرض المالي الخاطئ الانتقائي الذي يمكن ان يرى كتقديم لنوع من الدفاع عن ممارسات المحاسبة الابداعية ، على الاقل في القطاع الخاص ، ينسحب ذلك بشدة على ادبيات نظرية الوكالة ونظرية المحاسبة الواقعية ، فهو يعتبر المشكلة تكمن في العلاقة بين كل من المدراء وحملة الاسهم وبان كل واحد منهم يحقق نافع من الثغرات الموجودة في القواعد المحاسبية مما يسمح بحرية التصرف في تحديد زمن الدخل . وكذلك يناقش Revsine منافع المدراء في تمكنهم من التلاعب في الدخل بين عدة سنوات لكي يزيّدون من مكافاتهم ، كما يستفيد حملة الاسهم ايضا من الحقيقة بان المدراء يمكن ان يتلاعبوا بالايادات المعلنة بواسطة تحسين صورة الدخل غير ان هذا قد يخفض حالة عدم الاستقرار الظاهر للايادات ويزيد من قيمة اسهمهم ، وحقيقة هذا الامر يتضمن تلاعبا وخداعا متعمدا بحيث يصبح حملة الاسهم من خلال وجهة النظر تلك مجرد قطعا للتلاعب على غير دراية تبعا لما تنص الافتراضات لنظرية الوكالة على هذا السلوك وكذلك بسبب وجود الصراع الملازم لعلاقات الوكالة ، ان تحليل Revsine يتضمن ضمنا وجهات النظر التالية :

\*الدور الاساسي للمحاسبة هو الية تنشيط الاتفاقات بين المدراء ومجموعات الاخرى التي توفر التمويل  
\*تشجع اليات السوق بشكل كفوء فرصة التلاعب المحاسبي وينعكس هذا على قرارات تسعير الاتفاقات .

ان ادبيات اخلاق التلاعب في اختيار السياسات المحاسبية يعاد النظر به في المستوى الكلي لضبط المحاسبة ، هذه الادبيات يمكن ان تطبق بنفس الطريقة في التلاعب في اختيار السياسات المحاسبية في المستوى الجزئي لادارة الشركات الفردية وان هذا يدخل ضمنا في المحاسبة الابداعية .

عند مقارنة الموقف الذي اخذ من قبل Ruland ومقارنته مع تحليل Revsine يلاحظ الاتي :

١- يميز Ruland بين وجهة نظر deontological حيث تقدم قواعد اخلاقية التي تطبق على التصرفات الحالية ، ووجهة النظر teleological بان اي تصرف يحب ان يقيم وفق قاعدة قيمة اخلاقية جديدة بالنتيجة ، يظهر Revsine لآخذ نظرة teleological عن المحاسبة في القطاع الخاص يسمح للمدراء لاختيار بين البدائل المسموحة لهم ومن خلال ثغرات القواعد المحاسبية لتحقيق اهدافهم المرغوبة ، لكن لآخذ نظرة deontological للمحاسبة في القطاع العام حيث يدعو الى القواعد الاقوى لمنع مثل هذا التلاعب .

٢- يناقش Ruland ايضا التمييز بين المسؤولية " الايجابية " التي تتمثل بواجب تقديم الحسابات الغير متحيزة ، والمسؤولية " السلبية " التي تتمثل بمسؤولية مدراء الشركة عن حالات الاعمال التي هم يفسلوا في منعها .

لذلك فان قواعد IFRS ينبغي عليها ان تقدم العديد من التفسيرات والايضاحات بخصوص جودة المعلومات المحاسبية والمالية ، لكن من السذاجة ان التفكير بان ادخال القواعد هي وحدها كافية لاستئصال تطبيقات المحاسبة الابداعية ونزوات عمليات التزوير والتحرير ( Schipper , et all, 2010 : 230 ) .

ان المحاسبة الى الوقت الحاضر تعتبر كحقل مخالف للاخلاق حيث ان الفكر والتطبيق المحاسبي قد اصابهما بعض الامراض التي تساعد الى ارتكاب عمليات التلاعب المحاسبي ، وان الفضائح المالية المتكررة في انحاء العالم تؤكد فكرة ان تطبيقات المحاسبة تثير مشاكل اخلاقية . ان الابعاد الاخلاقية للمعرفة تعتمد على كيفية استخدام هذه المعرفة .

## المحور الخامس : الاستنتاجات والتوصيات ..

### اولا : الاستنتاجات :

- ١- تتضمن القواعد المحاسبية العديد من الثغرات والمتمثلة بحرية الاختيار من بين الطرق والسياسات المحاسبية والتي تفتح وتسهل التلاعب المحاسبي حيث انعدام الحسم في بعض القواعد المحاسبية يترك للمحاسبين حرية الاختيار .
- ٢- يستغل المحاسبون معرفتهم الدقيقة بالقواعد المحاسبية لتنفيذ عمليات التلاعب المحاسبي وبالتالي فان التلاعب يعود في جانب منه الى الطبيعة البشرية .
- ٣- حالات تطبيقات التلاعب المحاسبي عديدة وقد لا يتم الكشف عن البعض الا بعد حدوث فضائح مالية .
- ٤- يتمثل الاثر الاخلاقي للتلاعب المحاسبي بالاضرار المالية على مستوى الاطراف الاخرى التي لها مصالح بالشركة وعدم المحافظة على مصالح الفئة الواسعة من المساهمين ، وكذلك على مستوى اقتصاد البلد والاقتصاد العالمي .
- ٥- ضعف بعض هياكل ادارة الشركات التجارية في العراق من خلال ممارسات المدراء التنفيذيين وما يقومون به من اعمال ومن خلال سلطاتهم الوظيفية لتحقيق المنافع الخاصة وذلك باتخاذ قرارات تؤدي الى التضليل او تغيير حقيقة النتائج الخاصة بالشركة .

### ثانيا : التوصيات :

- ١- دعم الوعي الاخلاقي على مستوى المنظمات المهنية الخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق ، والتأكيد على الالتزام بالدليل الاخلاقي لمهنة المحاسبة والتدقيق .
- ٢- ضرورة قيام نقابة المحاسبين والمدققين العراقية بزيادة وعي ومعرفة الجمهور بشكل عام والمساهمين بشكل خاص بمتطلبات القواعد المحاسبية وذلك من خلال اقامة الندوات والدورات المتعلقة بقواعد السلوك المهني والابعاد الاخلاقية للمحاسبة .
- ٣- ضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي والجهات المسؤولة عن تطبيق القواعد المحاسبية باضفاء الطابع الرسمي على هذه القواعد من خلال الدعم القانوني من الجهات التشريعية في العراق .
- ٤- تنمية الثقافة المحاسبية لمستخدمي المعلومات المالية في الشركات التجارية العراقية لغرض رفع مستواهم المحاسبي عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية ومايرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية او من القطاع

الخاص ، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية وعقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح ممارسات المحاسبة الابداعية التي تمارسها الشركات التجارية واهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة .

٥- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية عن طريق تفعيل فرضية ( الثبات ) في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية ، وعدم تغيير تلك السياسات الا في حالة الضرورة القصوى شريطة الافصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات .

## المصادر والمراجع ..

### اولا : العربية ..

- ١-الدوغجي ، علي ، " فاعلية التدقيق الداخلي والخارجي في دعم حوكمة الشركات " ، بحث منشور في مجلة كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، المجلد ١٥ ، العدد ٥٤ ، العراق ، ٢٠٠٩ .
- ٢-التميمي ، عباس حميد ، " اثر نظرية الوكالة في التطبيقات المحاسبية والحوكمة في الشركات المملوكة للدولة - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العراقية " ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، ٢٠٠٨ .
- ٣-خضير ، بشرى فاضل ، " الافصاح عن المعلومات المحاسبية ودورها في حوكمة الشركات والياتها الداخلية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات المساهمة المدرجة في سوق العراق للاوراق المالية " ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، ٢٠٠٩ .
- ٤-العبيدي ، صبيحة برزان ، " دور التحكم المؤسسي في تخفيض ممارسات المحاسبة الابداعية وتحقيق التوافق في مصالح اطراف الوكالة " ، اطروحة دكتوراه في المحاسبة ، كلية الادارة والاقتصاد ، جامعة بغداد ، العراق ، ٢٠٠٨ .
- ٥-النزلي ، محمد جمال ، " ركائز منع التحريف والتلاعب في القوائم المالية المنشورة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الاردنية " ، رسالة ماجستير في المحاسبة ، كلية الاعمال ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، عمان ، الاردن ، ٢٠٠٩ .
- ٦-راضي ، محمد سامي ، " التخطيط وادارة الارباح والمؤشرات المالية لتقويم الاداء " ، دار التعليم الجامعي ، بيروت ، لبنان ، ٢٠١٢ .
- ٧-عبد العال ، طارق ، " المحاسبة الابداعية ( الابتكارية ) " ، الدار الجامعية ، القاهرة ، مصر ، ٢٠١١ .
- ٨-عبود ، سالم محمد ، " المحاسبة الابداعية ( الاحتيالية ) " ، الطبعة الاولى ، دار الدكتور للعلوم الادارية والاقتصادية ، بغداد ، العراق ، ٢٠١٩ .

### ثانيا : الاجنبية ..

- 9-Amat , Oriol et all , " The Ethics of Creative Accounting " , Accounting and Business Recherche , December , 1999 .
- 10-Radebaugh , Lee H., Lothers , " International Accounting and Multinational Enterprises " , 6<sup>th</sup> Edition , U.S.A , 2006 .

- 11-Mattessich , Richard , " Accounting Representation and the Onion Model of Reality – Accounting " , Organization and Society , No.28 , 2003 .
- 12-Schipper , Katherine , and Others , " Financed Accounting " , An Introduction to Concepts Methods and Uses, 13<sup>th</sup> Edition , Published By South Weastern , Certified LEARNING , 2010 .