

**The Discrepancy of Creative Practices With
Professional Ethics of Accounting**
Lect : Jumana H. AL- Temimy
Asst. Lect. Odai S . AL- Battat
University of Business Administration & Economics
/ Accounting Department

Abstract

The research discussed the concept of creative accounting and the how of its discrepancy with professional ethics of accounting so that almost definitions made by researchers in the field indicated that it is transformation process in a form of financial accounting numbers representing what the superior management wants to express for or serving the interests of the organization through benefiting from legal gaps found in almost international accounting standards.

After scientific application , the two researchers concluded the following :

There is an explicit application for some imbiguity practices out off the acceptable accounting standards are accepted in general dy some accountants distorting the reputation of accounting and enhaciung the incofidence by the presence of legal gaps the accountant could pass through wangling in the final financial serving special interest or the interest of its user .

تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الاخلاق المهنية للمحاسبة

م. جمانة حنظل التميمي

م. م. عدي صفاء الدين البطاط

جامعة البصرة / كلية الادارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

الملخص

تناول البحث مفهوم المحاسبة الإبداعية و كيفية تعارضها مع الاخلاق المهنية لمهنة المحاسبة اذ اشارت اغلب التعاريف من قبل الباحثين في هذا المجال الى انها تحويل في ارقام المحاسبة المالية مما هي علي فعلاً الى ما يرغب ان يعبر عنه من قبل الادارة العليا او بما يخدم مصالح الشركة من خلال استغلال الثغرات القانونية الموجودة في اغلب معايير المحاسبة الدولية.

وعليه جاءت اهمية البحث في هذا المفهوم لتوضيح معناه الى المهتمين وكيفية معارضته مع الاخلاق المهنية التي اشارت اليها القوانين المشتركة للسلوك المهني (JCPC) .

وبعد التطبيق العملي توصل الباحثان الى الاتي:

- هناك تطبيق واضح لبعض الممارسات المهنية الغامضة و الخارجة عن المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من قبل بعض المحاسبين و الذي يشوه سمعة المحاسبة وعم الثقة فيها.

- وجود ثغرات قانونية يستطيع المحاسب المرور من خلالها للتلاعب في القوائم المالية الختامية بما يخدم مصالحه الخاصة او مصلحة من يستخدمه.

تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة

م. م. عدي صفاء الدين البطاط

م. جمانة حنظل التميمي

جامعة البصرة / كلية الإدارة والاقتصاد / قسم المحاسبة

أهمية البحث:

إن تناول موضوع التعارض بين تطبيقات المحاسبة الإبداعية وأخلاقيات مهنة المحاسبة والتعرف على حيثيات للتأثير المتشفي من المحاسبة الإبداعية كمفهوم ومضمون تطبيقي جديد على الأداء الأخلاقي للمحاسبة كمهنة تتصف بالالتزام والحياد والرسمية بالقواعد والأسس والإجراءات الأخلاقية التي تحكم التطبيق .

إن فقدان الثقة وعدم المصادقية التي قد يشعر بها الأطراف والجهات المهتمة بالمحاسبة يمكن أن تنتسب إلى المحاسبين الذين تجاهلوا المعايير الأخلاقية لمهنتهم لذلك يجب أن تكون الأخلاقيات والآداب المهنية معايير يلتزم بها كل محاسب . وثأتي أهمية الأخلاق المهنية التي تتطلبها مهنة المحاسبة من كونها أحد الأسباب وراء فشل وانهيار المشاريع الاقتصادية جراء قانونية ممارسات المحاسبة الإبداعية المنفذة من جهة استقلالية التدقيق وعرض التشريعات المهمة المتعلقة بتقليل السلوك غير الأخلاقي من جهة أخرى لذلك فمن الواجب الأخلاقي للمحاسب أن يعرض معلومات دقيقة وصحيحة للمساهمين والأطراف المهتمة الأخرى لاستعادة المصادقية وثقة الجماهير بمهنة المحاسبة .

مشكلة البحث :

هناك تعارض كبير بين مفهوم المحاسبة الإبداعية وبين الأخلاقيات المهنية للمحاسبة ، التي سببت نوعا من الخلل في مصداقية المهنة وفقدان ثقة الجماهير في العمل المحاسبي وعدم الاعتراف بان المحاسبة علم وفن التطبيق الذي يجب إن لا يخلو من الأخلاق .

هدف البحث :

١. توضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية

٢. بيان تعارضه مع الأخلاق المهنية للمحاسب وعدم انسجامه مع المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً

٣. بيان على الثغرات القانونية لمهنة المحاسبة التي سولت للكثير من المحاسبين التلاعب في القوائم الختامية انسجاماً مع مصالحهم .

٤. التأكيد أيضاً على ضرورة رفض فكرة تمهيد الدخل بشكل قانوني عام .
فرضية البحث :

١. هناك غموض في مفهوم المحاسبة الإبداعية بوصفه من المفاهيم الجديدة التي ظهرت في التطبيقات المحاسبية.

٢. هناك تعارض واضح بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ومفهوم المحاسبة الإبداعية .

٣. هناك ثغرات قانونية في المعايير التي تحكم العمل المحاسبي التي تبرر بعض التجاوزات غير القانونية لبعض المحاسبين.

٤. هناك قبول واعتراف بمفهوم تمهيد الدخل الذي يعد من أخطر مفاهيم التلاعب المحاسبي.
المحاسبة الإبداعية

عرفت المحاسبة الإبداعية بعدة مفاهيم:

فقد عرفها Carlino الذي يكتب من منظور المحاسب على أن "تشمل عملية المحاسبة معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المداخل المتنافسة لتقديم نتائج العمليات والأحداث المالية، وأن المرونة توفر فرص التلاعب والغش والتحريف وهذه الأنشطة أخذت تعرف بالمحاسبة الإبداعية" (١، ٢٠٠٢، Carlino) .

كما أشار Terry Smith على مفهوم المحاسبة الإبداعية بناءً على خبرته الاستثمارية ، على أنها أغلب جوانب النمو الظاهري في الأرباح كان نتيجة البراعة المحاسبية وليس نتيجة النمو الاقتصادي الحقيقي ، وأشار أيضاً أنه لا بد من الكشف عن الأساليب الرئيسية الداخلة وإعطاء أمثلة حية عن الشركات التي تستخدم تلك الأساليب.

ويقدم Kamel Naser تعريفاً للمحاسبة الإبداعية وفق منظوره الأكاديمي على إنها ((تحويل أرقام المحاسبة المالية مما هي عليه فعلاً إلى ما يعبر الرغبة من خلال استغلال القواعد الموجودة أو تجاهل أو إهمال بعضها أو كلها)) (٢، ١٩٩٣، Naser) و

(Amate et al, ١٩٩٩، ٣)

ومن الملاحظ أن هناك من يفهم النظام المحاسبي على إنه عرضة للتلاعب وذلك بسبب حرية الاختيار التي يجيزها أو يسمح باستخدامها في التطبيقات العملية (الشيرازي، ١٩٩٠، ص ٣٦٥)

أما lan Griffiths فقد أشار إلى أن كل شركة في البلد تتعامل مع أرباحها بطريقتها الخاصة ، وإن كل مجموعة من الحسابات المنشورة تستند على أساس الدفاتر المعدة بشكل دقيق ومحكم وهذه هي المحاسبة الإبداعية (Griffiths, ١٩٨٦, ١). أما (Mason, ٢٠٠٢, ٧) عرف المحاسبة الإبداعية على أنها (العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات شركات الأعمال) . ويمكن تعريفها أيضاً على إنها خرق القواعد والقوانين المحاسبية التي قامت عليها التقارير المالية .

وعليه يمكننا أن نستخلص تعريف للمحاسبة الإبداعية على إنها التلاعب في القوائم المالية لأغراض مختلفة تخدم أصحاب الشركات ولكن وفق الحد الطبيعي للقانون ، ومن أسباب استخدام المحاسبة الإبداعية : يمكن مراجعة (Taylor and Gelezon, ١٩٩٧, ١٣٠) و (Amat et al, ١٩٩٩, ٥)

١- كثيراً من العمليات في الحسابات تشمل على درجة حتمية (لا يمكن تفاديها) من التقدير والرأي والتنبؤ مثل تقدير العمر الإنتاجي المفيد للموجود لغرض احتساب الاندثار وعادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة ويكون للمحاسب المبدع فرصة الخطأ (من جانب التحفظ) في صياغة التقدير .

٢- يمكن إدخال بعض العمليات الوهمية (غير الواقعية) لغرض التلاعب في كشف الميزانية (الميزانية العمومية) وتحريك الأرباح خلال الفترات المحاسبية ويمكن تحقيق ذلك من خلال التقيد في اثنتين أو أكثر من العمليات المترابطة مع وجود طرف ثالث وعادة ما يكون البنك هو الطرف الثالث .

٣- تعدد الاساليب المتبعة في المعالجات المحاسبية التي تسمح القواعد المحاسبية للشركة أن تختار من بين تلك المعالجات المحاسبية .

٤- إمكانية التلاعب في التوقيت إذ يمكن توقيت العمليات الحقيقية من أجل إعطاء الانطباع المرغوب في الحسابات ، فعلى سبيل المثال أفترض أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليار دينار عراقي بالكلفة التاريخية الذي يمكن بيعه بسهولة بمبلغ ثلاثة مليارات دينار عراقي بالقيمة الحالية ، فمدراء الشركة يكونون أحراراً في اختيار السنة التي يبيعون فيها الاستثمار لغرض زيادة الربح .

هذا وإن جهات التنظيم القانونية المحاسبية التي ترغب بضبط المحاسبة الإبداعية يجب أن تعالج أي مدخل من هذه المداخل بطريقة مختلفة كالآتي:

- ١- يمكن ضبط أو إيقاف حالة سوء استخدام الحكم بطريقتين، الأولى هي إصدار القواعد التي من شأنها التقليل من استخدام الرأي أو الحكم ، وهكذا فإن بعض المحاسبين يميلون إلى استخدام (الفقرة الاستثنائية) في حساب الأرباح والخسائر للفقرات التي كانوا يرغبون بعدم تضمينها في الربح التشغيلي ، وأن للمدققين دوراً فاعلاً يؤدونه في تحديد التقديرات غير النزيهة (Carlino, ٢٠٠٢, p11) أما الطريقة الثانية فهي وصف أو تحديد حالة المطابقة أو الثبات بحيث إذا ما أختارت الشركة سياسة محاسبية معينة تلائمها في سنة معينة لربما يتعين عليها مواصلة تطبيقها في سنوات لاحقة عندما لا تكون تلك السياسة ملائمة جداً .
- ٢- يمكن تقليل مدى اختيار الطرائق للمحاسبية من خلال تقليل عدد الطرائق للمحاسبية المسموح بها ، أو من خلال تحديد الظروف التي يجب أن تستخدم فيها كل طريقة ، وأن الحاجة إلى مطابقة استخدام الطرائق تفيد هنا أيضاً طالما أن للشركة التي تختار طريقة معينة تولد الصورة المرغوبة في سنة معينة سوف تجبر حينئذ على استخدام الطريقة نفسها في الظروف المستقبلية إذ لربما تكون النتيجة أقل تفضيلاً (آدم لـ رزق ، ٢٠٠٠ ، ٣٢٧) .
- ٣- إن توقيت العمليات الحقيقية هو مسألة واضحة لإنساب الإدارة وحريةها ، غير إن مدى استخدام ذلك يمكن أن يحدد من خلال إجراء عمليات إعادة التقييمات المنتظمة للفقرات الموجودة في الحسابات ، إذ يمكن معرفة الأرباح والخسائر عن طريق تغيرات القيمة في الحسابات في كل عام حال حدوثها ، بدلاً من إظهار الأجمالي فقط ، وتجدر الإشارة هنا إلى أنه في آخر مسودة للأطوار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبية البريطاني ، أبدى هذا المجلس رغبة بالتحرك نحو زيادة استخدام إعادة التقييمات بدلاً من الكلفة التاريخية في الحسابات (Carlino, ٢٠٠٢، ٨) .
- ٤- يمكن معالجة العمليات الوهمية (غير الواقعية) من خلال تنفيذ مفهوم، الجوهر الاقتصادي وليس الشكل القانوني للعمليات هو الذي يحدد جوهرها المحاسبي ، وهكذا تتم محاسبة العمليات المترابطة ككل . ومن الملاحظ أن جميع ما طرح من تعريف للمحاسبية الإبداعية أن كل التعاريف يجمعها خاصيتين مشتركتين هما :
 - ١- أن حدوث المحاسبة الإبداعية هو واقع شائع .
 - ٢- أن المحاسبة الإبداعية ممارسة خادعة وغير مرغوبة .ومن الملاحظ أن حساباتنا الحالية قد مالت إلى فكرة استخدام إعادة التقييم واستخدام الكلف الاستبدالية والاعتماد على الأرقام القياسية لمعالجة الاختلافات في القيم والمبالغ خصوصاً بعد ظهور حالات التضخم والتدهور الاقتصادي ولكن ليس السبب من إعادة التقييم هو الحد من

تلاعب المحاسب . وعليه فإن المحاسبة الإبداعية تعد من المفاهيم الحديثة والخطيرة للمحاسبة التي تتميز بمداهما الخاص بالمرونة والحكم وليس من المفاهيم أو النماذج المحاسبية التي تتميز بتقليد التقيد أو الوصف التفصيلي الدقيق ، ومن الملاحظ أن كلا المفهومين يقدم دعماً أكبر لرقابة المحاسبة الإبداعية في بعض الجوانب وبالعكس قد يقدم دعماً أكبر للانخراط في المحاسبة الإبداعية في جوانب أخرى .

أسباب المحاسبة الإبداعية

غالباً ما تميل الشركات من استخدام المحاسبة الإبداعية لتؤثر بشكل رئيس في قرار المستثمرين، وفي أدناه الأسباب التي تجعل من مديري الشركات أن يسعوا إلى التلاعب بالحسابات :

١- الشركات بشكل عام تفضل التسجيل في تقاريرها تياراً ثابتاً للنمو في الأرباح بدلاً من بيان الأرباح المتقلبة مع سلسلة الإرتقاعات والإنخفاضات الكبيرة في هذا المجال ، ويتحقق ذلك من خلال إيجاد التوفيرات الكبيرة للمطلوبات التي يمكن من خلالها تحسين الأرباح المسجلة ويفيد مؤيدو هذا المدخل بأن ذلك هو إجراء ضد الأجل القصير للحكم على الاستثمار على أساس المردودات المتحققة في السنوات التالية ، وأنه يتفادى زيادة التوقعات بشكل عالي جداً . ففي البلدان التي تتميز بأنظمة محاسبية عالية في مجال التحفظ نجد أن أثر إنسيابية الدخل (تمهد الدخل) يمكن أن يكون واضح جداً بسبب مستوى التوفيرات العالية التي تتراكم تبعاً (جهماني ٢٠٠١، ١١٥) وهذا ما يعرف بإنسيابية الدخل .

٢- الشكل الآخر في إنسيابية الدخل هو التلاعب بالربح لغرض ربطه بالتوقعات أو التنبؤات ، ففي بعض الشركات التي تميل إلى تعميم السياسات المحاسبية ضمن القواعد المحاسبية الاعتيادية التي من شأنها مقابلة أو مطابقة الأرباح المسجلة مع تنبؤات الأرباح ، إذ تقوم هذه الشركات بحجز أو الاحتفاظ بجزء كبير من الأرباح إلى السنوات المستقبلية لغرض تغطية التكاليف الكامنة المحتملة ، وهذه السياسة المحاسبية المتحفظة جداً تعني سهولة التنبؤ بالأرباح المستقبلية .

٣- ومن الوارد جداً إن مديري الشركات يمكن أن يضعوا في بالهم التغير في سياسة محاسبة تضخم الدخل من أجل عدم التأثر بالتقلبات بالأمور الاقتصادية .

٤- يمكن للمحاسبة الإبداعية أن تساعد في المحافظة على سعر الأسهم أو تضخمه من خلال تقليل مستويات الافتراض الظاهرية ، الأمر الذي يجعل من الشركة تبدو أقل عرضة للمخاطرة وكذلك من خلال خلق مظهر اتجاه الربح الجيد ، وهذا يساعد الشركة في زيادة رأس المال من

خلال إصدارات الأسهم الجديدة وعرض أسهمها في عطاءات الاقتباس أو مقاومة ذلك من قبل شركات أخرى (Carlino, ٢٠٠٢, ١٨).

٥- إذا ما أخطرت المديرين في تعاملات داخلية بأسهم شركتهم فإنهم يمكن أن يستخدموا المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات إلى السوق الأمر الذي يقوي من فرصهم من الاستفادة من المعرفة الداخلية. (Amat et al, ١٩٩٩, ٦).

أخلاقيات المحاسب في منظور المحاسبة الإبداعية

هذا أيضاً ليس ضمن محور المحاسبة الإبداعية قد أشار (Carlino) إلى أن العلاقة بين كل من المديرين والمساهمين إذا أشار إلى أن المديرين والمساهمين قد يستفيدون من معايير المحاسبة بل ضمن الأخلاقيات المحاسبية السائدة (المعايير المرنة) التي توفر للمديرين حرية العمل في توقيت تقرير الدخل (Carlino, ٢٠٠٢, ٢٢) وأشار إلى أن المديرين يتمتعون بعدة فوائد تتأتى من خلال القدرة على التلاعب بالدخل ما بين السنوات وأن المساهمين يستفيدون من حقيقة أن المدراء بإمكانهم أن يتلاعبوا بالأرباح المسجلة بالتقارير لغرض انسيابية الدخل (تمهيد الدخل) طالما أن ذلك يمكن أن يقلل من التقلب الواضح في الأرباح وهكذا يزيد من قيمة أسهمهم.

ويمكن الاستنتاج من أعلاه الأفكار الضمنية التالية :

- ١- أن الدور الأساسي للمحاسبة هو عملها كآلية معينة لمراقبة التعاقدات ما بين المديرين والمجاميع الأخرى التي توفر التمويل (Carlino, ٢٠٠٢, ٢٢).
- ٢- إن آليات السوق سوف تعمل بشكل كفوء في الأمر الذي يحدد توقع التلاعب المحاسبي ويعكس ذلك على نحو ملائم في قرارات العقود والأسعار .

أما (Blood) فإن الموقف الذي اتخذه من المحاسبة الإبداعية كالآتي :

- ١- يميز (Blood) ما بين النظرة الأخلاقية التي تنطبق من خلالها القواعد الأخلاقية مع الأنشطة الفعلية والنظرة الغائبة (Feleogical) أو الهدفية التي تفيد بضرورة الحكم على النشاط أو الفعل على أساس الاستحقاق أو الأهلية الأخلاقية (Blood, ٢٠٠٢, p1) ويبدو أن (Blood) يتخذ النظرة الغائبة عن المحاسبة في القطاع الخاص الأمر الذي يسمح للمدراء بالاختيار ما بين البدائل المسموح بها في المعايير السائدة (المرنة) لتحقيق هدفهم المرغوب ولكنه يبدو بأنه يتخذ المنظور الغائي للمحاسبة في القطاع العام حيث أنه يدعو إلى وجود معايير مشددة لنفاذي مثل هذا التلاعب .

٢- ميز (Blood) ما بين المسؤولية الإيجابية التي تكمن في واجب تقديم حسابات غير متخذة والمسؤولية السلبية التي يكون فيها المدراء مسؤولين عن حالات الأوضاع التي يخفون في تقاديبها وإن (Blood) من أنصار المسؤولية الإيجابية .

٣- أن واجب الاقتناع يدل ضمناً على تقادي حالة الانحراف أو الانحياز الكامنة في المحاسبة الإبداعية في الوقت الذي يشتمل فيه على السعي وراء تحقيق النتائج من خلال المحاسبة الإبداعية (Henderson, ٢٠٠١, p٧٧) .

ولقد أجريت العديد من المسوحات الاستبائية على آراء المدققين حول المحاسبة الإبداعية والتي وضحت على أن عدد لا يستهان به من المدققين يتخذون نظرة متسامحة حول المحاسبة الإبداعية كما أشار إليها كل من (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ص٣٦٩) .

وعلى العموم فإن المحاسبة الإبداعية تشكل تحدياً كبيراً لمهنة المحاسبة وهذه المشكلة تعد مشكلة عالمية ، علماً بأن اختيار السياسة المحاسبية يشكل مشكلة خاصة في التقليد المحاسبي (أخلاقيات المحاسب) وإن التلاعب بالعمليات يشكل مشكلة خاصة وهناك تشكيلة متنوعة واسعة من التحفيزات للمدراء التي من شأن تدفعهم إلى الانحراف في المحاسبة الإبداعية . وهذا وأن المحاسبين الذين يقبلون بالتحدي الأخلاقي الذي تثيره المحاسبة الإبداعية ينبغي أن يكونوا على وعي بالمدى أو المجال الخاص بسوء استخدام السياسة المحاسبية والتلاعب بالعمليات .

الأخلاقيات المهنية في المحاسبة :- (Professional Ethics in Accounting)

يتمثل تحديد السلوك الأخلاقي للمحاسبين باشتراط مجموعة من القوانين المشتركة للسلوك المهني (JCPC) "يجب على المحاسبين أن يتصرفوا ويديروا (يرشدوا) أنفسهم بطريقة تتسجم مع السمعة الجيدة لمهنتهم والابتعاد عن أي سلوك يشوه سمعة المهنة" (ICAA, CPA) . (Australin, ٢٠٠٢, p٨)

وعندما يتم إتباع والأخذ بنظر الاعتبار المتطلبات أعلاه للمحاسبين بالإضافة إلى دستور أخلاقيات شركات المحاسبة فإنه سيكون بالإمكان عندها منع الكثير من الفضائح والانهيئات المحاسبية وعلى الأقل يجب أن تقدم الكشوفات المالية تحذير أولي مسبق للمساهمين ، إلا أن المحاسبين لم يلتزموا بقوانين الأخلاق المهنية وبذلك يكونوا قد ساهموا في إخفاق وفشل هذه الأخلاقيات ومن ثم فشل وانهيار الشركات وحتى زوالها التي يغريها البعض إلى أخفاقات تقنية إلا أن الحقيقة أثبتت أنها مشكلة أخلاقية (Versehoor, ٢٠٠٢, p٢٨) .

من المعروف أن السياسات المحاسبية المطبقة على مستوى أي وحدة اقتصادية هي مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها الوحدة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية

ونقصد بأدوات التطبيق العملي بأنها تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب في التطبيق وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال الأعمال هذا من جانب ، الجانب الآخر أنه قد تجمع لدى المحاسبين عبر المراحل التاريخية لتطور المحاسبة رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي وبما يسمح من اختيار ما يتلاءم مع الأحوال التي يربتها المحاسب (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ص ١٠١) .

فمن الواجب المهني الذي تقوم به المحاسبة في أهمية توفير درجة كبيرة من الموضوعية والحيادية في إعداد المعلومات المالية المحتواة في القوائم المالية عن الوحدات الاقتصادية وأهمية توفير درجة كافية من إمكانية المقارنة بين المعلومات للوحدات الاقتصادية المختلفة وضرورة توفير الثقة في هذه المعلومات من جانب المهتمين بقراءة القوائم المالية (العادلي وآخرون ، ١٩٨٦ ، ص ٣٧) ونظراً لتعدد الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وتعارض مصالحهم في كثير من الأحيان فقد أصبح واضحاً أهمية تأسيس المهنة المحاسبية على مجموعة من القيم والمفاهيم الأخلاقية المقبولة اجتماعياً مثل الحياد وعدم التحيز والصدق في التعبير الموضوعية في القياس وعدالة القوائم المالية والإفصاح الكافي وغير ذلك من الأخلاقيات التي يجب أن تحكم الممارسات العملية ، ومن ناحية أخرى نجد أن تبني مثل هذه القيم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة كان بداية الطريق نحو ما يعرف حالياً بالمدخل الأخلاقي الذي يتضمن تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الواجب التطبيق (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ص ٢٣) .

المدخل الأخلاقي Ethical Approach

يعتمد المدخل الأخلاقي على بعض القيم الأخلاقية Ethical Values التي تعصداً في حد ذاتها وأنه لا يمكن إثبات عدم صحتها كما يصعب رفضها كقيمة اجتماعية وتتلخص هذه القيم الأخلاقية بمفاهيم العدالة والمساواة والصدق والحق والحياد وعدم التمييز وما إلى ذلك من المفاهيم المتعلقة بالجوانب الأخلاقية (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ص ٢٣٨) .

وحدد Scott المدخل الأخلاقي في المحاسبة بثلاثة مفاهيم رئيسة هي العدالة Fairness والصدق Truth والحق Justice وتعتمد نظريته على الأفكار التالية:

- يجب أن تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة لكافة الأطراف المعنية
- يجب أن توفر القوائم المالية عرضاً حقيقياً ودقيقاً وبدون أي تضليل للظواهر والأحداث المختلفة .

- يجب أن تكون المعلومات المحاسبية عادلة وغير منحازة وموضوعية .
- يجب أن توضع المبادئ المحاسبية لعملية إعادة نظر حتى تكون منسقة مع الظروف المتغيرة

• يجب أن تطبق المبادئ المحاسبية بصورة منسقة بقدر الإمكان .

وفي الحقيقة أنه من الصعب إعطاء تعريفاً محدداً لكل من المفاهيم الأخلاقية المذكورة أعلاه إذ أن العدالة والحق كلها تمثل قيم متداخلة وبناءً على ذلك فإن المدخل الأخلاقي يتطلب تحقيق العدالة في :

١- تحديد المبادئ المحاسبية .

٢- العرض والإفصاح المحاسبي .

٣- الممارسة والتطبيق العملي .

٤- الاجتهاد والتحكيم الشخصي .

وللمدخل الأخلاقي بعد آخر على جانب كبير من الأهمية وهو أن تقرير المدقق يجب أن يحتوي على رأيه المهني فيما يتعلق بمدى عدالة عرض القوائم المالية وقد بينت لجنة إجراءات التدقيق إلى أن مصطلح العدالة في العرض يتكون من المقومات الآتية :

١- الاتفاق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها .

٢- الإفصاح الكافي .

٣- الثبات (الاتساق) في التطبيق المبادئ المحاسبية .

٤- قابلية المقارنة . (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ٣٣٨ - ٣٣٩)

والبعد الأهم هو استقلالية التدقيق الذي يعد أمراً مركزياً وحجر الأساس للمهنة (Hampton, ٢٠٠٢, p٤٠) فوقاً للبيان المهني (F.١ of JCPC) Professional Statement) فإن الاستقلالية يجب أن تكون في الحقيقة والمظهر فاستقلالية التدقيق لها تأثير رئيسي على نوعية وسلامة الآراء في تقرير التدقيق ولذلك يجب التقيّد بالاستقلالية لضمان صحة المعلومات المحتواة في القوائم المالية ومن ثم ثقة الجماهير بها (Gill, Cosserat, Leving & Corman ٢٠٠١, p٥٥) . والتزام المحاسبين والمدققين بهذه المعايير الأخلاقية وحرصهم الكافي على سمعة المهنة وعدم تشويهاها وتلطّيخها يأتي من زيادة الالتزام بمفاهيم السلوك الأخلاقي عند ممارسة التطبيق العملي للمهنة .

تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية وتعظيم مفاهيم الأخلاق المهنية للمحاسبة

من المعروف أن المحاسبة بشكل عام هي نشاط خدمي ذو اتجاه نفعي بتزويد المعلومات المحاسبية المحتواة في تقاريرها المالية إلى الأطراف المهتمة بهذه التقارير لاتخاذ القرارات الخاصة بهم وطبقاً لهذا المفهوم تتركز مسؤولية المحاسب في إعداد هذه التقارير التي تفي

باحتياجات المجتمع دون التركيز على اهتمامات طائفة أو الانحياز لطائفة أخرى أو اعتماد وجهة نظر معينة وعلى ذلك يتم اختيار وتفحص مدى سلامة طريقة محاسبية معينة أو نظرية معينة من نظريات القياس ومن ثم مدى تأثيرها على صحة الأرقام الظاهرة في القوائم المالية ومدى مصداقيتها (الشيرازي ، ١٩٩٠ ، ص ٣٦٠) لذا فإن اهتمامات الأطراف واحتياجاتهم من المعلومات تختلف من طرف إلى آخر وبشكل أخص احتياجات المستثمر العادي واحتياجات المقرض لذلك فإن ممارسات المحاسبة الإبداعية تنصب وتتركز في أغلب الأحيان على إرضاء هذين الطرفين فمن جانب احتياجات المستثمر فإنه يهتم بالدرجة الأولى بالإيرادات والأرباح المتوقعة من استثماراته وبالتالي فإنه بحاجة إلى معرفة مدى صحة رقم الأرباح الظاهرة في التقارير الختامية (جهماني ٢٠٠١ ، ١١٠) وبالنسبة للممارسي المحاسبة الإبداعية يحرصون على تجميل رقم صافي الربح وإظهاره بالشكل الحسن للمستثمر كذلك الحال بالنسبة للمقرض الذي يهتم بدرجة المخاطرة التي تتوقف على سلامة المركز المالي لذلك فإن مدى صحة الأرقام الظاهرة ومصداقيتها يتوقف على مدى تقليص وتحجيم الممارسات الإبداعية للمحاسبين وهذا ينأى من :

١. تحقيق حد أدنى من التوحيد والتماثل في السياسات المحاسبية من خلال تقليل وتحديد عدد الطرق والمبادئ المحاسبية المناسبة والمسموح بها أو من خلال تحديد الظروف التي يجب أن تستخدم فيها كل طريقة أي تحديد ضوابط التجانس والثبات في السياسات المحاسبية المتبعة ما بين الفترات المختلفة وإن الحاجة إلى تطابق استخدام الطرق تفيد هنا أيضاً ، طالما أن الشركة التي تختار طريقة معينة تولد الصورة والانطباع المرغوب في سنة معينة سوف تجبر من خلال التحديات الجديدة للطرق على استخدام الطريقة نفسها في الظروف المستقبلية حتى لو كانت النتائج أقل تفصيلاً (Gameron, ٢٠٠١, p٥٣) .

٢. يمكن ضبط أو إيقاف حالة سوء استخدام الحكم بطريقتين ، الطريقة الأولى هي إصدار القواعد التي من شأنها التقليل من استخدام الرأي أو الحكم الشخصي وهكذا فإنهم يميلون إلى استخدام فقرة (البند غير العادية Item Extraordinary) في حساب الربح والخسارة للبند التي يرغوبون بعدم تضمينها في الربح التشغيلي ، كما أن تصنيف الإيرادات أو الخسائر كبند عادية أو غير عادية بصورة تخدم ممارسات المحاسبة الإبداعية كان الرد عليها فاعل من قبل مجلس المعايير المحاسبية بإلغاء تصنيف البند غير العادية ، وأن للمدققين دوراً فاعلاً يؤديه في تحديد التقديرات غير النزيهة .

٣. يمكن معالجة العمليات المصطنعة (غير الحقيقية) من خلال تنفيذ مفهوم نظام الجوهر

مع الشكل الذي يعني أن المضمون أو الجوهر الاقتصادي للعمليات المالية هو الذي يحدد جوهرها المحاسبي وليس الشكل القانوني وهكذا تتم المحاسبة للعمليات المترابطة بشكل واحد .

٤. إن توفيت العمليات الحقيقية هو مسألة واضحة لاستتساب الإدارة وحريتها غير أن مدى استخدام ذلك يمكن أن يتحدد من خلال إجراء عمليات إعادة التقييمات المنتظمة للبند الموجدة في الحسابات حيث يتم التعرف على نتيجة أعمال الشركة من ربح وخسارة عن طريق التغيرات في قيم الحسابات التي تؤثر رقم صافي الربح أو الخسارة في كل عام حال حدوثها بدلاً من إظهار الإجمالي فقط لذا فقد أصدر مجلس المعايير المحاسبية البريطانية ضمن آخر مسودة للإطار المفاهيمي تأييد رغبته بالتحرك نحو زيادة استخدام إعادة التقييمات (Revaluations) بدلاً من الكلفة التاريخية في الحسابات (Versehoor, ٢٠٠٢, p٣١)

٥. العمل على الحد أو تخفيض من ظاهرة تهديد الدخل التي تعد من أهم العوامل وأكثرها تحفيزاً لوجود المحاسبة الإبداعية وتكاثر ممارساتها وتعددها لذا فإن منح الأمان الوظيفي للمدراء وتحفيزهم المادي والمعنوي بغض النظر عن نتيجة الأعمال التي تتحقق في نهاية السنة المالية إضافة إلى أن حثهم وتذكيرهم بالخسارة المحتملة للمصداقية والثقة من قبل الجمهور أفضل من إظهار أرقام الأرباح بشكل أكثر استقراراً وثباتاً وإعطاء الانطباع الإيجابي وذلك باعتماد الإدارة الأساليب المعتمدة لمضائلة التقلبات الحادة في الأرباح إلى الدرجة التي تسمح بها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً .

لاحظنا مما تقدم بأن المحاسبة الإبداعية تعد من المفاهيم الحديثة والخطيرة للمحاسبة بحكم ما تتمتع به من مرونة وانسيابية في الممارسات التطبيقية لذا فإن الالتزام بإتباع الأحكام التي تحدد وتقلص من ممارسات المحاسبة الإبداعية يعد دعماً كبيراً لرقابة المحاسبة الإبداعية.

من المثالي أن تكون الممارسات المحاسبية المنفذة ضمن حدود الأخلاق المهنية والقانون أن تعطي التقارير المالية صورة واضحة وانطباعاً مرغوباً به من قبل المعلنين والمستخدمين (Henderson, ٢٠٠١, p٧٠) ، لذا فإن الحاجة إلى صدور ورسيخ الأنظمة التشريعية ومفاهيم الأخلاق المهنية لدى الممارسين لمهنة المحاسبة تؤدي إلى تخفيض السلوك غير الأخلاقي والحد من الممارسات المخادعة والاحتيالية في طبيعتها ، وأن تعزيز الأنظمة والتشريعات يساعد في استعادة ثقة الجماهير الذي تعد المحور الأساسي لمستقبل الإفصاح المحاسبي إضافة إلى أن اقتراح تشريعات مهنية أو تغيير البعض الآخر منها يقلل من الانهيارات المتتالية والزوال القانوني للوحدات الاقتصادية (Malmo ٢٠٠٢, p١) ، ومن القوانين والتشريعات المستحدثة لتعزيز الجوانب الأخلاقية في الممارسات المحاسبية هي :

١- تنسيق المعايير المحاسبية

إن ضرورة الحاجة لنقطة التقاء وتقارب في المعايير والإجراءات المحاسبية بصورة قوية جداً نظراً للإخفاقات والأخطاء والارتكابات التطبيقية لذا فإنه مؤتمراً واضعاً معايير العالم (IASB) أقر مشروع قرار ينص على أنه في الأول من كانون الثاني لسنة ٢٠٠٥ يجب أن تتناسق جميع المعايير المحاسبية وأن تتسجم مع معايير المحاسبة الدولية لأن هدف التناسق والانسجام في المعايير يساعد المستثمرين والمهنيين بالمعلومات المحاسبية في إصدار القرارات التي تكون قابلة للمقارنة ومتشابهة لما تمتع به من مصداقية وثقة عالية وتلبي متطلبات المستقبل . (Malmo, ٢٠٠٢, p٢)

٢- قانون CLERP٩

إن قانون CLERP٩ الذي يهتم بالمبادئ الرئيسية لحرية السوق وحماية المستثمر ونوعية الإفصاح عن المعلومات المناسبة للسوق وقد وفر هذا القانون المرونة في تغيير بيئة العملية التجارية ويتضمن هذا إرشاد واضح للسلوك الموحد المناسب وتعزيز مقال للبدائل حينما تقع الانتهاكات ولذلك يهدف التعديل والتجديد إلى التعامل بصورة مناسبة مع السلوك غير المقبول (Costello & Campbell, ٢٠٠٢, p٣) .

٣- قانون Oxley - Sarbanes

لقد أصدر هذا القانون ضمن مجموعة قوانين الصارمة للسيطرة على والتحكم بالشركات المحاسبية ويهدف هذا القانون إلى تعزيز المسؤولية المشتركة وتعديل وتجديد الممارسات المحاسبية الموحدة كذلك يهدف إلى تعديل وتغيير بواعث الإدارات و مديقيها من أجل تقليل تكرار الإفصاح المحاسبي الإحتيالي (Weinberg, ٢٠٠٣, p١١٧) .

٤- حيادية المحاسبين وأخلاقيهم المهنية

إن فشل معايير مهنة المحاسبة في العيش والاستمرار والفضائح والانهيارات والزوال للوحدات الاقتصادية وجعل مصداقية مهنة المحاسبة مشكوك فيها وقلت ثقة الجماهير بالمهنة كل هذه النتائج ترتبت على عدم مصداقية المحاسبين والتزامهم بالمفاهيم الأخلاقية لمهنتهم (٢٠٠٣) (ATCPA) (Ezzell) لذلك يجب على مهنة المحاسبة أن لا تسمح لأعمال المحاسبين غير الأخلاقية بتشويه سمعتها وعلى ضوء ذلك أشار (Ham) إلى ملاحظة الإدارة القومية للمخاطرة والتنظيم بأنه يجب على محاسبي الشركات الكبيرة أن يؤدوا دوراً مهماً في إعادة بناء ثقة الجماهير وهذا يأتي من إظهار درجة عالية من الشفافية والسلوك الأخلاقي (٢٠٠٢, ٢٧) (Ham) لذلك يجب على المحاسبين أن يعملوا للتغلب على الضرر الذي حدث

للمهنة نتيجة للممارسات غير الأخلاقية للمحاسبين والالتزام بالحيادية والصنق وعدم التحيز من وجهة نظر دولية اقترح (Rawetal ٢٠٠٣) التوصيات الآتية لمهنة المحاسبة من أجل إعادة سمعة المهنة وإعادة ثقة المهتمين بها: وذلك بوضع وتنفيذ مجموعة قوانين أخلاقية موحدة ضمن كل شركات المحاسبة ونقل دوافع المعلومات الخاطئة والتحرير فيها ويجب أن لا يكون هناك أي مرونة في السلوك الأخلاقي (mason, ٢٠٠٢, p٥) .

٥- تعزيز استقلالية التدقيق

إن تشويه وتطليخ استقلالية التدقيق يرجع إلى عدة عوامل منها تقسيم خدمات التدقيق وغير التدقيق التجارية مثل خدمات التدقيق الداخلية وطبقاً لهذا النقص الملحوظ في استقلالية التدقيق فقد وضع مهنة المحاسبة في خطر محقق (Carlinp, ٢٠٠٢, p١) لذا فإن تقليل التهديد المحتمل لاستقلالية وظيفة التدقيق وتعزيز كفاءة التدقيق يعطي مهنة المحاسبة درجة عالية من المصداقية والثقة (Blood, ٢٠٠٢, p١) .

الدراسة الميدانية

للقوف وبشكل عملي ادق على مدى إمكانية وجود فكرة المحاسبة الإبداعية في المجال التطبيقي العملي لمهنة المحاسبة ، حاول الباحثان التركيز على جملة اسئلة تتعلق بهذه الفكرة معتمدين على استخدام أسلوب الاستبانة ذات المعيار الثنائي وكانت عينة الدراسة مجموعة من المحاسبين العاملين في القطاعين الخاص والحكومي والذين لم يتراوح عددهم (٥٠) محاسب من كلا الجنسين ووزعت الاستمارة عليهم ، وان الإجابات التي حصل عليها كانت (٣٨) استمارة فقط ، (٢٥) من القطاع الحكومي ، (١٣) من القطاع الخاص ، اما الاستمارة كانت بالشكل التالي:

الأسئلة	نعم	كلا	قيمة السؤال
١- هل تفضل التسجيل في التقارير المحاسبية تياراً ثابتاً للنمو في الأرباح ؟			٥
٢- هل هناك ميل إلى تعميم السياسات المحاسبية ضمن القواعد المحاسبية الاعتيادية والتي من شأنها مقابلة أو مطابقة الأرباح المسجلة مع تدفقات الأرباح			٥
٣- هل هناك ميل إلى استخدام السياسة المحاسبية المتحفظة ؟			٣
٤- هل هناك مجال في الأخذ بالتأثر في التقلبات الأمور الاقتصادية			٥
٥- إذا كان جواب الفقرة السابقة بنعم ، هل يمثل إلى تغيير في السياسة المحاسبية كعمل على تضخيم الدخل ؟			٤
٦- هل هناك مدخل واضح في التعاملات بأسهم الشركة ؟			٣
٧- هل هناك تقليل واضح في مستويات الاقتراض الظاهرية ؟			٣
٨- هل يتم الأخذ بنظر الاعتبار التغير في مستويات أسعار الصرف للعملة الأجنبية ؟			٣
٩- هل يتم إرفاق البيانات الوصفية مع الحسابات الختامية ؟			٤
١٠- هل هناك تمسك باستخدام بعض الفروض والمبادئ المحاسبية كاستخدام ثبات وحدة النقد مثلاً .			٥
١١- هل هناك استقلالية للكادر المحاسبي عن الإدارة العامة للشركة أي الاعتماد على المسؤولية الإيجابية للكادر المحاسبي ؟			٢
١٢- هل هناك تشدد على عدم استخدام طريقة الحكم بطريقتين ؟			٥
١٣- هل هناك بيان واضح لأوقات العمليات وتاريخ حدوثها ؟			٣
١٤- هل هناك توجيه على تنقيف الكادر المحاسبي بأخلاقيات المهنة ؟			٣
١٥- هناك أمور حتمية لا يمكن تفاديها من التقدير والرأي والتنبؤ ، هل هناك حالة من المراقبة والتشدد على إصدار مثل هذه الآراء التنبؤية ؟			٤

وقد قُيِّمت الأسئلة من قبل أساتذة مختصون في علم المحاسبة ، وُحِدَتْ قيمة معيارية لكل سؤال حسب الأهمية النسبية لكل سؤال تتراوح قيمة السؤال من (١-٥) فالسؤال للمهم نسبياً بالنسبة لموضوع البحث يأخذ أعلى درجة (٥) إما الأقل أهمية فيأخذ (٤) والأقل يأخذ (٣) والأقل (٢) إما السؤال غير المهم نسبياً بالنسبة إلى موضوع البحث فقد أخذ درجة (١) وكان الحكم على مدى تطبيق مجال الدراسة لمثل هذه الممارسات من خلال استخدام العلاقة التالية :

القيمة الفعلية للأستلة

درجة تطبيق المحاسبة الإبداعية في الشركة = $100 \times$

القيمة المعيارية للأستلة

وعند دراسة الاستثمارات المجمعة من عينة البحث فقد لوحظ ان هناك بعض الشركات التي تمارس بعض التلاعبات في قوائمها الختامية معتمدين على فكرة تهديد الدخل وخصوصا في الشركات القطاع الخاص فمثلا أحدى الشركات كانت القيمة الفعلية للأستلة (٣٥) فان درجة تطبيق المحاسبة الإبداعية لهذه الشركة تكون :

٣٥

درجة تطبيق المحاسبة الإبداعية في الشركة = $100 \times 77,7$

٤٥

أي هنا درجة التطبيق لممارسات المحاسبة الإبداعية عالية جدا .
اما في أحدى الشركات الحكومية فمن خلال دراسة الاسمارة لوحظ ان القيمة الفعلية للاستمارة كانت (٢٤) فان درجة تطبيق المحاسبة الإبداعية لهذه الشركة كانت :

٢٤

درجة تطبيق المحاسبة الإبداعية في الشركة = $100 \times 53,4$

٤٥

أي ان هناك تطبيق لممارسات المحاسبة الإبداعية حتى في الشركات الحكومية .
وعليه نستطيع ان نوكد ان فكرة المحاسبة الإبداعية قائمة ومطبقة في شتى مجالات العمل المحاسبي بغض النظر ان كان مجال العمل ضمن القطاع العام او القطاع الخاص ويجب على المدققين الأخذ بنظر الاعتبار مدى تطبيق مثل هذه المفاهيم في العمل المحاسبي ودراسة الجوانب التي من الممكن التلاعب فيها خصوصا في المفاهيم والطرق المحاسبية مثل التغير غير المبرر في طريقة التسعير المخزون من Lifo الى Fifo وهكذا وان تطبيق لمثل هذه الحالات برز أكثر في القطاع الخاص أكثر منه في القطاع العام لخدمة الصالح الخاصة او مثلا للتهرب الضريبي .

الاستنتاجات :

١. هناك تطبيق واضح لبعض الممارسات المهنية للغامضة والخارجة عن المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً من قبل بعض المحاسبين والذي يشوه سمعة المحاسبة وعدم الثقة فيها.
٢. وجود ثغرات قانونية يستطيع المحاسب المرور من خلالها للتلاعب في القوائم المالية الختامية بما يخدم مصالحه الخاصة أو مصلحة من يستخدمه .
٣. عدم التنسيق الواضح بين المعايير المحاسبية والإجراءات المحاسبية والتأكيد على حياد المحاسبين واستقلاليتهم عن الإدارات العليا .
٤. بالامكان إدخال وتقييد أية عمليات مصطنعة لتضخيم الأرباح مثلاً أو تقليلها حسب الحاجة خصوصاً في العمليات التي تقع بين طرفين التي تكون متكررة .
٥. السماح للقواعد المحاسبية الاختيار ما بين مختلف الطرق والتغير غير المبرر من طريقة إلى أخرى تمثياً مع سياسة الشركة .
٦. الاعتراف والترحيب الدولي بفكرة تمهيد الدخل والتحدث عنه بشكل مبهر ، إذ بعض المفكرين يحاول إعطيه صورة شرعية لتطبيقه في الشركات وإقناع المحاسبين بضرورة التعرف عليه وتطبيقه عند الضرورة وفق حدود القانون

التوصيات :

١. التأكيد على تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً
٢. تحديد الثغرات القانونية الموجودة في المهنة المحاسبية ومحاولة وضع الحلول القانونية لها
٣. التأكيد على حياد المحاسبين واستقلاليتهم عن الإدارة العليا
٤. رفض فكرة تمهيد الدخل بشكل قانوني وفرض بعض التبعات القانونية على من يخالف ذلك
٥. ضرورة التأكيد على التحديد الواضح بالسياسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركة مع عدم السماح بالتغير من طريقة إلى أخرى بدون عذر مبرر لذلك .

المصادر :

• المصادر العربية :

١. الشيرازي ، ((النظرية المحاسبية)) ، مطبعة ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٩٠ .
٢. ال ادم ، يوحنا، الرزق ((المحاسبة المالية / اصول وخصوم وقوائم مالية)) ، دار للنشر والتوزيع ، الاردن ، ٢٠٠٠ .
٣. العادلي ، يوسف عوض وزملاؤه ((مقدمة في المحاسبة المالية)) ، ذات السلاسل ، الكويت ، ١٩٨٦ .
٤. جهمني ، عمر ((تمهيد الدخل)) ، المجلة العربية للمحاسبة ، البحرين ، ٢٠٠١ .

المصادر الإنكليزية :

١. Amat O., Blake J. and Dowds J., ((The ethics of creative accounting)) , economics working paper, Dec. ١٩٩٩.
٢. Blood , B. ((Flight to quality post coporate collapses)) , Australian CPA magazine, ٢٠٠٢.
٣. Caltrion , B. ((NYSSCPN , Big five , AICPA , testify in new york senate hearings)) , Accounting today , ٢٠٠٢.
٤. Costello , P. & Campbell , I . ((coporate disclousures – strengthening the financial reporting framework)) , commonwealth of Australia , ٢٠٠٢.
٥. Gamron , Jackie , ((Leisurenet : Cretive Accounting details unfold at hearing)) , @ many web , ٢٠٠١.
٦. Gill , G. S. Cosserat , G. L eung ((Modren Auditing And Assurance Services)) , ٦th ed , queensland , ٢٠٠١.
٧. Ham , P. ((the new order : big five spawend massive consulting firms they tured in to the big four – so what do the pure accountants do now)) , Cacharter , ٢٠٠٢.
٨. Hendrson , S. & Hendrson , E. ((Anote on the public interest and ethical behaviour)) , Australian Accounting Review , ٢٠٠١.
٩. Institute of chartered accountants in australian and australian of CPAs (ICPA& CPA Australia)) , Jointcode of professional condct , melbourne : prentice hall , ٢٠٠٢.
١٠. Malmo , L. ((Shaping our future)) , Australian CPA magazin , ٢٠٠٢.
١١. Mason , E. ((Ethics in business and ethics in accounting)) , Accounting today , ٢٠٠٢.
١٢. Naser , K. , ((creative financial accounting : its nature and use)) , prentice hall , ١٩٩٣.
١٣. Verschoor C.C. ((Accounting involves ethics ,not just technical issues)) , strategic finance , ٢٠٠٢.
١٤. Weinberg , J . A . ((Accounting for corporate behaviour)) , Economic quarterly – federal reserve bank of richmond , ٢٠٠٣.