

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق

دكتور/ عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري (*)

مقدمة الدراسة وأهميتها:

تبرز أهمية الأخلاق في المحاسبة من وظيفة المحاسبة نفسها. حيث إن من أهم وظائفها تقديم المعلومات الموثوق فيها لطوائف عديدة من المستفيدين خارج المنشأة في صورة تقارير وقوائم مالية. كما أن أهمية الأخلاق والقيم في عمل المحاسب والمراجع تنبع من تعامله مع حالات تكثر فيها جوانب التقدير التي لا بد وأن يباشرها المحاسب، كما أن أي تصرفات غير أخلاقية من قبل المحاسب ربما تضر بمصالح طرف أو أطراف عديدة. وقبلولوج في الدراسة يحسن بنا أن نعرف ما هو المقصود بالأخلاق والسلوك الأخلاقي وقواعد آداب سلوك المهنة ..

في الحقيقة ليس هناك تعريف محدد للأخلاق والآداب حيث يرى أشرف (١٤١٦هـ) بعد استعراض مجموعة من التعاريف للأخلاق ، أن التعاريف تدور حول مفهوم الأخلاق على أنه «العلم الذي يوضح المقاييس أو المعايير الأخلاقية للحكم على السلوك والأعمال البشرية بما يفسر معاني الخير والشر، والصواب والخطأ ، وبما يوضح الصورة المثلى التي ينبغي أن تكون عليها المعاملات الإنسانية» (ص ٣٠).

والمقصود بالمقاييس والمعايير الأخلاقية هو وجود مجموعة من المبادئ والقواعد والمعايير التي تقيس السلوك الإنساني، ويطلق على هذه المقاييس في المحاسبة قواعد

(*) أستاذ المحاسبة المساعد بقسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة جامعة الملك عبدالعزيز - المملكة العربية السعودية.

سلوك وآداب المهنة Code of Ethics. وقد عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (قواعد سلوك وآداب المهنة) بأنها «مجموعة مبادئ تمثل القيم الأخلاقية التي تعتبر بمثابة مقاييس للسلوك المهني ، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم». (ص ١٠) ، ولعل ما يميز قواعد سلوك وآداب المهنة التي أصدرتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أن اشتقاقها للمبادئ والقواعد السلوكية تم الربط بينها وبين القيم الإسلامية. ومن هذا المنطلق فإن المصطلحات التي ترد في هذه الدراسة مثل الأخلاق والسلوك الأخلاقي والنزاهة والصدق وغيرها تدور حول التعريفات السابقة وتتفق معها في مدلولاتها.

والحقيقة أن مشاكل المحاسبة التي تعزى إلى الخلل في الآداب والسلوك ليست وليدة السنوات الأخيرة التي أفلست فيها العديد من الشركات العملاقة بل إن المهتمين في هذا المجال قد حذروا من عدم قدرة المحاسب على الوفاء بمتطلبات وثقة المجتمع. وقد ذكر (Mathews and Perera,1991) إسناداً إلى George Anderson الرئيس السابق لمجلس إدارة المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) قوله:

«(We believe) .. the profession is on the brink of a crisis of confidence its ability to serve the public interests» (p. 276)

ويتضح دور شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في المجتمع ، حيث أنها عندما تراجع الحسابات الختامية والقوائم المالية للشركات وتمنحها شهادة تؤكد صحة هذه الحسابات الختامية والقوائم المالية فإن المستفيدين وذوي العلاقة والمجتمع يثقون في تلك الشهادة. وتأكيداً لأهمية دور شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في المجتمع يعتبر (Stevens 2002) ، وهو متخصص في متابعة شركات المحاسبة وله عدة مؤلفات في ذلك، إن وظيفة شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة تتمثل في أنها عيون وآذان المجتمع فيما يتعلق بالتقارير التي تعدها الشركات:

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

«... there job is to serve as our eyes and ears into the complex and often arcane procedures that govern accounting.» (p..34)

ويؤكد (Eynon et al, 1996) على أهمية الأخلاق ودورها عند اتخاذ المحاسب قراراً في الحياة العملية ذو جوانب أخلاقية.

إن القضايا التي أبرزها الإعلام مؤخراً فيما يتعلق بخلل في الأخلاقيات في بعض الشركات كان له الأثر على الدراسات التي تطرقت لهذه السقطات. وتأكيداً لذلك يرى (Sinkaran and Bui, 2003) إن تلك المخالفات الأخلاقية ارتكبت في مهن مرموقة وناجحة ومن هذه المهن مهنة المحاسبة والمراجعة التي اهتمت في إعادة بناء الثقة في خدماتها عن طريق التركيز على أسس الأخلاق وتهيئة بيئة ملائمة لذلك.

«... it has become important for companies to take a proactive stance in building an ethical corporate culture..» (p.71)

لقد تزايد الاهتمام مؤخراً بأبحاث تتناول الأخلاق والسلوك في بيئات الأعمال عموماً وفي المحاسبة على وجه الخصوص ولكن أبحاث المحاسبة لازالت محدودة في هذا النطاق ، ويؤكد ذلك (Ayres and Ghosh,1999) على النحو التالي:

«... ethics-related academic research in accounting has been limited». (P.335)

ومن هذا المنطلق وتأكيداً لأهمية البحث في أخلاقيات وسلوك المحاسبين طلاباً وممارسين وكذلك المساهمة في تقصي ومعرفة أسباب انهيار الشركات العملاقة والتي يتهم المحاسبون والمراجعون بدورهم في ذلك، ورد هذه الأسباب إلى إخلال المحاسبين والمراجعين بأخلاقيات وقيم وسلوك وثيقة الصلة بالمهنة وباجتماع. تأتي أهمية هذه الدراسة والتي أتمنى من الله العلي القدير أن تكون مساهمة إيجابية في هذا الموضوع الحيوي الهام.

أهداف وتساؤلات الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى استعراض وتحليل الدراسات التي تناولت موضوع الأخلاق في المحاسبة والمراجعة من زوايا متعددة ، كما تهدف الدراسة إلى دراسة أثر وأهمية الأخلاق في مرحلة تكوين المحاسب أي مرحلة التعليم في الجامعة وذلك من خلال استعراض المتطلبات من مواد علمية تعزز السلوك الأخلاقي والقيم لدى طالب المحاسبة.

وتهدف الدراسة إلى مناقشة دور وأهمية الأخلاق في مرحلة الممارسة وفي الحياة العملية، وأخيراً استعراض مصادر الأخلاق والقيم التي يمكن أن يستمد منها المحاسب والمراجع قيمه وأخلاقه.

أما تساؤلات الدراسة فتتلخص في محاولة تحقيق أهداف الدراسة وذلك بالإجابة على التساؤلات التالية:

- ما هو دور الأخلاق والقيم في مرحلة تكوين المحاسب في مرحلة التعليم؟
- ما أهمية ممارسة المحاسب والمراجع لقواعد وسلوك وقيم أخلاقية أثناء تأدية عمله؟
- ما هي المصادر التي يستمد منها المحاسب والمراجع القيم والأخلاق وتحكم سلوكه عند أدائه لعمله.

خطة الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة أجزاء رئيسية كالتالي:

الجزء الأول:

في هذا الجزء من الدراسة يتم بحث أثر الأخلاق في إعداد المحاسب أو ما يطلق عليه ، التكوين الذاتي للمحاسب ويتم التركيز في هذا الجزء على مرحلة التعليم المحاسبي

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

في الجامعات من حيث المتطلبات التي يتم التركيز عليها في تعليم الأخلاق لطلاب المحاسبة.

الجزء الثاني:

في هذا الجزء يتم التركيز على أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة والمقصود هنا الأخلاق وأهميتها في عمل المحاسب والمراجع في الحياة العملية.

الجزء الثالث:

يتم في هذا الجزء استعراض مصادر الأخلاق التي تحكم عمل المحاسب والمراجع. وهنا سيكون البحث أشمل من مجرد قواعد وآداب وديساتير المهن التي تضعها المهن لتحكم تصرفات أعضائها، أي التوسع إلى مصادر أخرى تشمل قيم وأخلاق المجتمع وكذلك قيم وأخلاق الفرد وأثر ذلك على سلوكه المهني.

الجزء الأول

أثر الأخلاق في إعداد وتكوين المحاسب - مرحلة التعليم

لكل مهنة من المهن متطلبات لا بد من توفرها لكي يمارسها أي فرد، وهذه المتطلبات تتخذ جوانب منها العلمي ومنها المهني، والمحاسبة والمراجعة كإحدى المهن المرموقة تتطلب تأهيلاً علمياً لأعضائها لا يتم قبول عضوية الفرد بها إلا بعد حصوله على مؤهل علمي محدد وبعض المتطلبات الأخرى، ولذلك تضع مهنة المحاسبة والمراجعة الدرجة الجامعية في المحاسبة والمراجعة على أساس متطلبات التأهيل الأساسية لأعضائها.

في هذا الجزء من الدراسة يتم البحث في الجانب الأخلاقي المتعلق بطلاب المحاسبة وذلك لتحقيق غرض الدراسة بعيداً عن أي جوانب أخرى.

يؤكد (أشرف ١٤١٦هـ) على ضرورة الاهتمام بالتعليم الأخلاقي لطلاب المحاسبة ويرى أهمية ذلك في تنمية التكوين الذاتي للمحاسب والمراجع وزيادة إدراكه والتزامه بقواعد ومعايير السلوك الأخلاقي المهني. (ص. ٦١).

ومن الشواهد على الاهتمام بالأخلاق في مجال البحث والتعليم ما قدمه Gelen Mclaughlin في عام ١٩٨٩م كمنحة لقسم المحاسبة في جامعة أوكلاهوما. وذلك لتشجيع النشاطات التعليمية والبحثية في مجال أخلاقيات المحاسبة (Ayers and Ghosh,1999)، كما أن (Smith,2003) ناقش أهمية القيم الأخلاقية وبالذات في المرحلة التعليمية للمحاسب وطرح تساؤلاً حول ما إذا كان من الممكن تدريس الأخلاق، وهل يمكن لأستاذ المحاسبة التأثير في هذا الاتجاه وخصوصاً إذا كان الطالب يفتقد للنزاهة كخلق، ونقل عن رئيس جمعية المحاسبة الأمريكية Peter Wilson تأكيده في كلمة له أمام الجمعية عام ٢٠٠٢م على أهمية التأكيد من قبل أساتذة المحاسبة لطلابهم على القيم التي لها تأثير على سمعة المحاسبين والمراجعين، وعلى رأس هذه القيم النزاهة والشك المهني (Integrity and Professional skepticism)، وفي دراسة

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

(Eynon. et. al., 1996) والتي بحثت في أمور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة ، وجهت في صورة استبيان إلى عينة من المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث وجدت الدراسة أن ٩٠٪ من عينة الدراسة أكدوا على الحاجة إلى تخصيص مواد تهتم بتدريس الأخلاق ضمن متطلبات الدراسة المستمرة للمحاسبين والمراجعين . كما أنا غالبية عينة الدراسة يرون ضرورة تضمين مناهج المحاسبة في الكليات تدريب أخلاقي ، وكذلك تدريباً على اتخاذ القرارات في الحياة العملية على أسس أخلاقية.

إن تضمين الأخلاق في المناهج في الجامعات شيء ضروري بل أنه أخذ تسارعاً كبيراً في الغرب في الأعوام الأخيرة ، ويؤكد (Jenkins, 2003) على هذا الاتجاه بقوله:

«Every Business School dean is **Re-examining** ethics in the curriculum». (Emphasis Added)

بل أن الاهتمام بأمور الأخلاق وأهمية ذلك لمن يباشر الأعمال المالية تجلّى في برنامج خاص أنشأته ولاية أوهايو الأمريكية أسمته (Fiscal Watch) وجه للمدراء الماليين في الحكومة في هذه الولاية ويلزمهم بأخذ دروس ومحاضرات في المالية والأخلاق وذلك لتوطيد الأخلاق وأهميتها لدى موظفي الدولة المعنيون بالأمور المالية العامة (Smith, R, 2003).

وتستعرض دراسة (Huss and Patterson,1993) أهمية تغطية الجوانب الأخلاقية وذلك بتضمينها في المناهج الجامعية وزرع القيم لدى طلاب المحاسبة. وتشير الدراسة في هذا الصدد إلى لجنة تردوي (Treadway Commission, 1997) التي كان من أهم توصياتها:

«...more extensive coverage of ethcis in accounting education....» (P.235).

وأخيراً تستعرض الدراسة المذكورة أهداف تعليم الأخلاقيات في المحاسبة كما وضحتها دراسة (Loeb, 1988) وذلك بتحديد سبعة أهداف كالتالي:

- ١- ربط التعليم المحاسبي بالموضوعات الأخلاقية.
- ٢- تحديد ومعرفة القضايا المحاسبية التي تستلزم سلوكيات أخلاقية.
- ٣- تنمية وتطوير الشعور لدى الطلاب بالمسؤولية الأخلاقية.
- ٤- تنمية قدرات الطلاب المطلوبة للتعامل مع القضايا الأخلاقية في المواقف التي تقابلهم في الحياة العملية.
- ٥- توعية وتعليم الطلاب كيفية التعامل في الأحوال غير الواضحة وغير المؤكدة.
- ٦- تهيئة الطلاب للتغيير في السلوك الأخلاقي.
- ٧- تعليم الطلاب على تقدير وفهم تاريخ ومكونات النواحي الأخلاقية في المحاسبة والمراجعة وعلاقة ذلك بالأخلاق على وجه العموم (Huss and Patterson, 1993 - P.236).

والحقيقة أن هذه الأهداف السبعة شاملة وتتعامل مع العناصر الرئيسية في العملية التعليمية، والمتثلة أساساً في الطالب وهو محور الرئيس والمادة العملية والبيئة، وعلاوة على ذلك الأستاذ الذي يربط هذه الأهداف مع بعضها في نسق تعليمي، يعد ذلك نقله جيدة واعتراف أساسي وكبير بأهمية السلوك الإنساني وتهذيبه، بل أبعد من ذلك تدريس ذلك لطلاب المحاسبة في مجتمع رأسمالي يهتم بالماديات بالدرجة الأولى، وقد تم التأكيد على أهمية أن يساعد الأستاذ الطلاب على التصرف الأخلاقي عند مقابلة أمور تحتاج إلى قرارات ذات جوانب أخلاقية، وترى الدراسة أن إعطاء الطالب الفرصة للتحليل وتقويم الخيارات عند اتخاذ القرارات بما فيها الجوانب الأخلاقية عوضاً عن التركيز على قياس قدرة الطالب على المسائل الكمية.

«... a student should be evaluated on his/her ability to analyze a situation critically, identify ethical dilemmas, consider alternative courses of action, and present a logical solution, supported by a through, ethical evaluation», (pp. 241 – 242, emphasis added).

وتستعرض دراسة (Throne, 1999) التطور الأخلاقي لعينة من الطلاب الكنديين، وترتكز هذه الدراسة على أن مفهوم الأخلاق ينطلق من المفهوم الفردي لما يعتبره الشخص جيداً أو صواباً، «Good» or «right»، وقد خلصت الدراسة إلى أن تطور الأخلاق عند الطلاب مرتبط بعوامل هي سنوات الدراسة وكذلك النوع (ذكر أو أنثى)، كما لم تجد الدراسة فوارق كبيرة بين الطلاب موضوع الدراسة عند أخذ عامل اللغة في الاعتبار [متحدثي الفرنسية ومتحدثي الإنجليزية]، على افتراض أن الثقافة قد تكون ذات أثر على موضوع الأخلاق، وأخيراً تشير الدراسة إلى أهمية تناول موضوع الثقافة (Culture) ودراسة أثره على التفكير المنطقي والأخلاقي لطلاب المحاسبة في الدراسات المستقبلية التي تبحث في موضوع الأخلاق عند طلاب المحاسبة. وفي دراسة أخرى لنفس الباحثة (Throne, 2001) تم التركيز على استخدام طلاب المحاسبة والمراجعة لمعارفهم وقدراتهم الأخلاقية للتعامل مع المشاكل المحاسبية التي تقابلهم، وهذا يستدعي دراسة العوامل التي يمكن أن تساهم في تعزيز الجانب الأخلاقي لدى الطالب عندما يواجه مشاكل محاسبية تستدعي منه ذلك. وحول المداخل المناسبة لتدريس الأخلاقيات لطلاب المحاسبة والمراجعة والحوافز التي تنمي السلوك الأخلاقي لدى الطلاب والأساتذة والممارسين في حقل المحاسبة والمراجعة، تصف دراسة (Armstrong et. al.; 2003) تلك الموضوعات وتبحث في نقاط القوة والضعف لهذه المداخل لمساعدة أساتذة المحاسبة والمراجعة في تبني المداخل التي تساعد على تعزيز دور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة. وتطرح الدراسة رؤية في تركيبة وموقع المواد المتعلقة بالأخلاق والسلوك في المحاسبة والمراجعة وتصفها بمدخل (الساندوتش) (Sandwich Approach). ويتكون هذا المدخل من تصور يبدأ بتدريس مادة لطلاب المحاسبة تكون

عامة في الأخلاقيات والسلوك يبدأ بها الطالب قبل مواد المحاسبة التخصصية ، بعد ذلك تدرس للطلاب مواد المحاسبة والمراجعة المختلفة ولا بد أن تتضمن حالات (Cases) وواجبات ومسائل تساعد على تطوير وتعزيز الأخلاق لدى الطلاب، وأخيراً يعطي لطلاب المحاسبة مادة في الأخلاق والسلوك في مجال المحاسبة والمراجعة لتكون خاتمة المواد وتدرس من قبل أساتذة المحاسبة، وتحت الدراسة على تدريس طلاب المحاسبة والمراجعة مجموعة من النظريات وهي:

نظرية الذاتية أو الأنانية (Egoism) ، ونظرية النفعية (Utilitarianism) التي تهتم بخدمة ومنفعة أكبر عدد من البشر كهدف للسلوك البشري ، وأخيراً نظرية علم الأخلاق (Deontology)، وتوضح الدراسة على أن فهم الطلاب لهذه النظريات التي تهتم بالجوانب السلوكية والأخلاقية تساعد على مقابلة النظريات في الطرف الآخر التي تدرس لطلاب المحاسبة والإدارة ذات الجوهر المادي، وهذا يوجد لدى الطالب مقاومة لتلك المفاهيم المادية التي ربما تطفئ على سلوكه، وهذه المقاومة عززتها النظريات التي تبني على الأخلاق والسلوك دون أن يوجه الطالب إلى تلك المقاومة مباشرة.

وفي دراسة (Elias, 2002) التي ركزت على دور الأخلاق في مرحلة التعليم للطلاب ودور أعضاء هيئة التدريس في تعزيز ذلك ، ناقشت الدراسة سلوك إدارة الدخل (Earnings Management) الذي قد تعتمد له بعض الشركات لتحسين صورها في أعين المستثمرين وغيرهم وتم بحث هذا السلوك من الناحية الأخلاقية على أساس الفلسفة الأخلاقية عند الأفراد ودور هذه الأخلاق في المسؤولية الاجتماعية للمحاسب والمراجع، وقد تبنت الدراسة تعريف (Steiner, 1972) للسلوك الأخلاقي في المنظمات: بأنه ممارسة العدالة والنزاهة وليس فقط تنفيذ القانون والتنظيمات الحكومية ذات العلاقة (p.35)، وقد أوضحت الدراسة أن هناك فروق بين أفراد عينة الدراسة (أكاديميين وممارسين وطلاب محاسبة) ، وكلهم أعضاء في المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وكانت من أهم نتائج الدراسة تجسيد أهمية التركيز

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

على دور الأخلاق في مرحلة التعليم للطلاب وكذلك دور ومسئولية أعضاء هيئة التدريس حيال ذلك، كما خلصت الدراسة إلى أهمية تخصيص مادة مستقلة لتدريس الأخلاق وتكون في مستوى متقدم لطلاب المحاسبة والمراجعة أو دمج موضوعات الأخلاق ضمن مقررات المحاسبة المالية والمراجعة والمحاسبة الإدارية (p.43).

وأخيراً يطرح (Mathews and Perera, 1991) تساؤلاً حول تعليم السلوك والأخلاق لطلاب المحاسبة والمراجعة، وهل يساعد ذلك على تحسين وتطوير وتدعيم الأخلاقيات عند الطلاب، ويخلص الباحثان إلى الإجابة بنعم بناءً على نتائج العديد من الدراسات في هذا الجانب.

لقد تم في هذا الجزء استعراض العديد من الدراسات التي تحمل وجهات نظر عديدة حول أثر الأخلاق على تكوين المحاسب والمراجع وذلك في مراحل التعليم الجامعية، وقد اتضح اتفاق الباحثين على أهمية تطوير مناهج المحاسبة والمراجعة في الجامعة لتشمل مواد في الأخلاق والأمانة والمسئولية الاجتماعية كي يصل الطالب إلى الحياة العملية وقد غرس فيه تحمل المسئولية بمعناها الواسع (المسئولية الاجتماعية)، ويصبح مهيناً للتعامل مع المواقف التي سوف تقابله في الحياة العملية (مرحلة الممارسة العملية) بعد أخلاقي واجتماعي يجعله يوازن بين المصالح المتعارضة التي سوف تقابله حالات لا بد وأن يتخذ قراراً فيها، لقد تباينت الرؤى في موضوع التركيبة العلمية لمواد الأخلاق التي يجب تدريسها للطلاب، فمن هذه الرؤى من يرى تدريس الأخلاق في مواد مستقلة ومنها من يرى تدريسها ضمن المناهج المحاسبية، ومنها من يرى تدريسها من قبل أساتذة المحاسبة والمراجعة، ومنها من يرى تدريسها من قبل آخرين من التخصصات المرتبطة بالأخلاق. وأياً كانت هذه الرؤى فهي جميعها في اتجاه واحد وهو ضرورة التركيز على تدريس السلوك والأخلاق لطلاب المحاسبة والمراجعة في المرحلة الجامعية لتهيئتهم للحياة العملية بعد أخلاقي قد لا توفره مناهج المحاسبة والمراجعة التقليدية.

وفي الجزء التالي من هذه الدراسة ستنم مناقشة أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة كممارسة (محاسبين ومراجعين)، واستعراض أهمية التوسع في موضوع ضوابط السلوك الأخلاقي للمحاسبين والمراجعين التي قد لا تنفي بها قواعد الآداب وسلوك المهنة التي تضعها المنظمات المهنية في المحاسبة والمراجعة والمعروفة بـ Code of Ethics.

الجزء الثاني

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة

في الجزء الأول تمت مناقشة أثر الأخلاق في إعداد وتكوين المحاسب والمراجع وذلك بالتركيز على مرحلة التعليم الجامعي. وفي هذا الجزء ستم مناقشة أهمية الأخلاق في المحاسبة - مرحلة الممارسة - محاسبة ومراجعة والتي وجهت لها الكثير من الاتهامات من قبل المستثمرين والمجتمع وأصحاب المصالح وذلك بعد سقوط الكثير من الشركات واعتبار ذلك بمساهمة المحاسبين والمراجعين.

يمكن النظر إلى التجاوزات المحاسبية التي وقعت مؤخراً والتي شملت العديد من الشركات كدليل واضح على الاستخدام السيئ للخيارات المحاسبية التي يستطيع المحاسب الاختيار من بينها عند معالجة مشاكل محاسبية، وينعكس ذلك في تقارير هذه الشركات للوصول إلى نتائج مرغوبة من قبل الشركات حتى لو لم تكن تعكس حقائق اقتصادية بعينها، ولقد تم النظر إلى الكثير من هذه المشاكل على أساس أخلاقي، وهذا يعطي دليلاً واضحاً على أهمية البحث في موضوع الأخلاقيات أكثر من أي وقت مضى. لقد ناقشت دراسة (Armstrong et al. 2003) أثر الدساتير والقواعد المهنية وتدريبها للطلاب في المحاسبة والمراجعة، حيث أكدت الدراسة على أن هذه التنظيمات والدساتير تدرس على أنها مواد وفقرات يجب اتباعها عند مباشرة أي عمل تنظمه هذه الأنظمة والدساتير دون التفكير وفهم مسئولية المحاسب والمراجع أمام المهنة وأمام نفسه وأمام المجتمع. ومما زاد من عدم ثقة المجتمع في المهنة ما تعانيه المهنة نفسها من فضائح وسلبات وتجاوزات هزت الثقة في أعضاء المهنة، سيكون من الصعب استعادتها وخصوصاً إن إحدى شركات المحاسبة والمراجعة الكبيرة ارتكبت أكثر من ٨٠٠٠ مخالفة لقواعد استقلال المحاسب والمراجع في عمله (Armstrong et al. 2003 p.7).

لقد تأثرت مهنة المحاسب والمراجع وعلى وجه الخصوص شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة بفضائح الشركات التي كان يشار في كل فضيحة إلى دور لشركات

ومكاتب المحاسبة والمراجعة بشكل أو بآخر في ذلك وهذا يعني أن سمعة هذه الشركات المحاسبية بل ربما سمعة المهنة ككل تأثرت سلباً بتلك الفضائح، ولعل في تأكيد رئيس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) Barry McLancon ما يؤكد ذلك حيث أوضح أن:

«...the accounting profession must restore its priceless asset: its reputation».

(نقلاً عن Smith, 2003, p.47)

لقد كان سقوط شركة ارثر أندرسون نتيجة لدورها في قضية شركة (أنرون) للطاقة والتمثيل في عدم التزام مراجعي شركة أندرسون بواجبات المهنة ، وقد لا تكون هذه الحالة الأخيرة من حيث تورط شركات المحاسبة والمراجعة فربما وقعت الشركات الأخرى في مثل ما وقعت فيه شركة أندرسون. وفي هذا الاتجاه يؤكد (Stevens, 2002):

«everyone of the big five has engaged in questionable practices that, sooner or later, will likely come to the forefront and break into the news». (P.35).

وربما تتأثر شهرة هذه الشركات المحاسبية والتي بنتها في عقود من الزمن وأصبحت هذه الشهرة أصولاً تدعم قوة وسمعة هذه الشركات قد تتحول هذه الشهرة المحاسبية إلى التزام (Becomes a liability).

وعن أثر الإخلال بأخلاقيات المهنة ، يرى (Sankaran and Bui, 2003) أن شركة Enron للطاقة ، والتي أفلست مؤخراً ، كان الدور الرئيس في إخفاء خسائر الشركة يقوم به محاسبون قانونيون ذوي تأهيل عال ، وعندما افترض أمرهم وأمر الشركة في وسائل الإعلام عمدوا إلى إعدام الوثائق المؤيدة لذلك.

«The recent case at Enron is another example. In this case, losses were purposely hidden by high-level certified accountants and on revelation the documents were systematically shredded» (P.71)

وفي التأكيد على أهمية القيم والأخلاق في المحاسبة والمراجعة، ينقل (Smith, 2003) استشهدا رئيس جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) Peter Wilson بما قاله الرئيس الأمريكي روزفلت حول أهمية القيم حيث قال:

« To educate a person in mind and not in morals is to educate a menace to society», (P.48)

كما يتضح دور الأخلاق والقيم في المجتمعات وأنها تمثل الركائز الأساسية التي يعتمد عليها أي مجتمع متحضر للبقاء، وبغير القيم والأخلاق تنهار الحضارات، وقد وضع ذلك (Smith, 2003) بقوله:

« Without that foundation, civilization would collapse» (P.48)

كما أن الهدف من الأخلاق في مجال المحاسبة والمراجعة خصوصاً والأعمال عموماً هو توجيه أعضاء المهنة بالالتزام بواجبات المهنة التي توضح وتدعم ثقة المجتمع في منتجاتهم وخدماتهم.

لقد اتجهت الكثير من الدول إلى سن القوانين سواء مباشرة أو عن طريق الهيئات المهنية فيما يتعلق بأخلاقيات المحاسبة والمراجعة. وقد ساعدت هذه القوانين والتنظيمات إلى حد ما في هذا الاتجاه ، ولكنها لا تعيد الثقة إلى الأسواق المالية عموماً، وعلى وجه الخصوص بعد فضائح العديد من الشركات وما تسبب ذلك في هزات في الأسواق المالية. وفي هذا الصدد يؤكد (Smith, 2003) على أن القوانين التي أقرها الكونجرس الأمريكي مؤخراً قد تساعد ، ولكن الثقة لن تعود إلى الأسواق المالية إلا بأخذ الجانب الأخلاقي من قبل المحاسبين والمراجعين وكذلك مجتمع الأعمال والحكومة في الحسبان عند تأدية وممارسة أعمالهم.

«Confidence will be restored only by ethical leadership from the accounting profession, business community, and government» , (p.47 emphasis added).

ولعل من أهم المواضيع التي يتضح أهمية دور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة عند مباشرتها هي تلك المتعلقة بالضرائب. حيث أن عملية تفادي الضرائب لا زالت موضع قبول من المحاسبين والمراجعين واعتبار ذلك من قبيل التخطيط الضريبي المقبول ، بينما يعتبر التهرب الضريبي عملية غير أخلاقية. وإذا كان ذلك مقبولا فالمشكلة الرئيسية تكمن في إيجاد فاصل واضح بين الحالتين. وفي هذا السياق يرى (Ayres and Ghosh, 1999).

«The problem lies in determining where one ends and the other begins», (P.335)

إن بعض شركات المحاسبة والمراجعة تتراخى أحيانا في إجراءات المراجعة، بمعنى أنها لا تقوم بما يجب عليها القيام به عند مراجعتها لحسابات عميل ما ، وذلك بسبب انخراط هذه الشركات في أعمال ربما تتعارض مع وظيفتها الأساسية وهي المراجعة. ويتمثل ذلك عندما يتعلق الأمر بعميل يجمع بين استشارات تقوم بها شركة المحاسبة في نفس الوقت الذي تراجع فيه حسابات هذا العميل.

كما أن النمو الاقتصادي في الأعوام الماضية زاد من حجم خدمات الاستشارات التي تقدمها شركات المحاسبة والمراجعة وبالتالي زيادة في عائد هذه الشركات من هذه المصادر. وتأكيداً لهذه الرؤية يرى (Stevens, 2002) أن ذلك أثر على نزاهة شركات المحاسبة والمراجعة عندما تقوم بمراجعة حسابات عميل تقدم له خدمات استشارية.

«... the parteneres and managers of the firms found a way to get libral with their auditing procedures in order to keep their consulting clients ... happy with their consulting services». (p.35)

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

ومما ساهم في الاتهامات الموجهة للشركات بتضليل مستخدمي التقارير المالية وجود خيارات متعددة أمام المحاسب للتعامل مع شأن محاسبي واحد. ويؤكد هذا الوضع ما يطلق عليه المحاسبة الخلاقة (Creative Accounting) التي يلجأ المحاسبون لأساليبها المختلفة عند رغبة الإدارة في تحقيق أداء معين حتى ولو كان ذلك صورياً، (عبد الله ، ٢٠٠٢م).

وينظر العديد من الباحثين إلى تلك الأساليب من زاوية أخلاقية، وفي هذا الاتجاه يستعرض (Amat. et al., 2002) موضوع المحاسبة الخلاقة ومشكلة الصواب والعدالة (True and fair) في المحاسبة وهل هذه المصطلحات جزء من المشكلة أو من الحل، وتشير الدراسة إلى استقراء (Leung and cooper, 1995) لآراء ١٥٠٠ محاسب في استراليا حول أساليب المحاسبة الخلاقة حيث وجد الباحثان أن ٥٢٪ من عينة الدراسة تعتبر أن ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقة قضية أخلاقية في المقام الأول تمس مهنة المحاسبة والمراجعة كما استعرض الباحثون دراسة أخرى حول المحاسبة الخلاقة في بريطانيا (دراسة Naser, 1993) التي وجهت إلى المراجعين في بريطانيا لمعرفة تقويمهم لأساليب المحاسبة الخلاقة التي تلجأ لها الشركات للتأثير على الدخل. وكان من أهم نتائج تلك الدراسة أن ٩١٪ من المراجعين الذين شملتهم الدراسة يرون أنه لا يمكن التغلب على ممارسة المحاسبين لأساليب المحاسبة الخلاقة ومنع تلك الممارسات.

«Creative accounting is a problem that can never be solved», (P.6)

وإذا كان هذا هو رؤية المراجعين لهذه المشكلة وهم الذين يعرفون الواقع ويتعاملون معه فماذا يمكن عمله؟

لقد عرضت مجلة (The Economist, 2002) دراسة ذات صلة بالمشكلة السابقة والتي يرى المراجعون عدم إمكانية التغلب عليها، وتضمنت الدراسة استعراضاً لسقوط مجموعة من الشركات مؤخراً وأرجعت ذلك إلى ضعف الأمانة لدى المسؤولين

في الشركات، ورأت الدراسة أن الأمانة والأمانة وحدها هي أفضل سياسة يمكن اتباعها لمعالجة هذه الانحرافات التي أضرت بالكثير من ذوي العلاقة من مستثمرين وغيرهم. وترى الدراسة أن حصول الشركات على القروض بطرق أكثر سهولة ويسر في السنوات الماضية يجعلها - عندما تجد صعوبة في تسديد تلك القروض - تلجأ إلى الكذب والخداع لتحسين صورها، كما أن توقعات المحللين الماليين ربما تساهم بدورها في انخراط الشركات في التلاعب وربما الغش لتحقيق تطلعات الأسواق المالية.

«In recent years, corporate dishonesty has been encouraged by the availability of easy money», (p.S10, emphasis added).

وفي اتجاه مغاير لكل ما سبق حول موضوع سلوك وآداب المهنة (Code of Ethics) يرى (Velayutham, 2003) أن هذا المصطلح استخدم من قبل المحاسبين والمراجعين للتأكيد بأن مهنة المحاسبة والمراجعة تعمل لمصلحة المجتمع (P.483). وأن مهنة المحاسبة والمراجعة تبنت وطورت القواعد الأخلاقية للتأكيد على أعضاء المهنة والزامهم باتباع معايير عالية عند ممارسة أعمالهم (محاسبة ومراجعة) وذلك للتأكيد على ثقة المجتمع في عملهم.

وتؤكد الدراسة على أن موضوع (Code of Ethics) يجب أن يتغير إلى تأكيد الجودة (Quality assurance)، لأن ذلك أقرب للمحاسبة والمراجعة وبالإمكان وضع ضوابط الجودة في تأدية الخدمات وقياسها بخلاف القواعد الأخلاقية التي لا يمكن قياسها، وتعتبر الدراسة أن سلوك وآداب المهنة منصب على المسؤولية الأخلاقية (Moral Responsibility) بينما تأكيد الجودة ينصب على الجودة (Quality) التي يمكن قياسها، وترى الدراسة أن مصطلح (Code of Ethics) مصطلح مضلل (Misleading) لمن يعول عليه، بينما مصطلح (Code of Quality assurance) هو المصطلح المناسب لأنه يحقق للعملاء ما يمكن أن ينتظرونه (pp.500-501).

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

ويمكن أن يختم هذا الجزء بهذه الرؤية المخالفة لكل الرؤى التي طرحت حول موضوع الأخلاقيات ودورها في المحاسبة والمراجعة، لقد أصبح واضحاً تزايد الاهتمام بموضوع الأخلاق لدى المحاسبين والمراجعين وأهميته عند تأدية وظائفهم، وقصور سلوك وآداب المهنة التي تضعها المنظمات المهنية التي تنظم أعمال المحاسبة والمراجعة وتلزم بها أعضائها الممارسين، لتمنع المخراط المحاسبين والمراجعين في أمور غير أخلاقية أثناء تأديتهم لأعمالهم من محاسبة أو مراجعة، بل يلاحظ من خلال استعراض الدراسات المختلفة في هذا الجزء من الدراسة بأن العلاج يمتد لأبعد من تطبيق آداب وسلوك المهنة التي تضعها المنظمات والتنظيمات الحكومية في هذا الشأن.

وفي الجزء التالي من هذه الدراسة ستتم مناقشة مصادر القيم والأخلاق التي تنظم عمل وسلوك المحاسب والمراجع، ويمكن أن يهتدي بها عند ممارسته أمور المحاسبة والمراجعة.

الجزء الثالث

مصادر القيم والأخلاق التي تحكم سلوك المحاسب والمراجع

ويتهدي بها في أداء عمله

تعتبر القيم والأخلاق من أهم الركائز التي تساعد على بقاء واستمرار أي مجتمع وبدون تلك القيم والأخلاق تنهار الحضارات وتزول المجتمعات، وتأكيداً لذلك يوضح (Smith, 2003) ذلك بقوله:

«Ethical values provide the foundation on which a civilized society exists», (p.48)

ويؤكد على أهمية الأخلاق والقيم بغض النظر عن مصدرها، سواء كانت مستمدة من الدين أو التاريخ أو الآداب أو التقدير الشخصي فإن الأساسيات الأخلاقية في مجملها لا بد أن يتقبلها الأفراد لأنها مهمة لأي مجتمع.

«A society teeters on the brink of disaster when its people lack moral character», (p.48)

ويرى (Smith) على أن الدين والأخلاق أمران متلازمان لا يمكن الاستغناء عنهما:

«Religion and morality are indispensable supports...», (p.49)

ويمكن النظر إلى دور وأهمية الأخلاق والقيم للمجتمع الأمريكي على سبيل المثال من تأكيد Smith على أن السلوكيات غير الأخلاقية تمثل طعنة في قلب الأمة، ويعتبر أن الأخلاق تمثل قلب أمريكا الاقتصادي وحريتها الاجتماعية.

«Unethical behavior is a dagger in the heart», (p.49)

وأخيراً ينبه Smith على أن مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة يعتمد على القيادة الأخلاقية من قبل الممارسين والأساتذة في أقسام المحاسبة في الجامعات.

وفي دراسة (Carson, 2003) يتضح أن التجاوزات المحاسبية التي وقعت مؤخراً في بعض الشركات الأمريكية مثل Enron و world com وغيرهما توضع أسئلة أمام التزامات الشركات الأمريكية بالأخلاق وتقترح في التزام هذه الشركات بمسئوليتها الاجتماعية (Social responsibility of Business)، وتؤكد الدراسة على تعارض ممارسات تلك الشركات مع نظرية أصحاب المصالح (Stakeholder Theory) التي تنص على أن الشركات يجب أن تدار وتعمل على أساس تحقيق مصالح ليس الملاك فقط ولكن كل من له مصلحة في الشركة بما في ذلك المجتمع الذي تعمل فيه الشركة.

ويوضح Carson الأثر السلبي لتصرفات المدراء في شركة Enron والتي كانت مصالحهم الخاصة تحكم تصرفاتهم وكذلك تصرفات المحاسبين والمراجعين في شركة آرثر أندرسون على مصالح المجتمع.

«However, the self-interested actions of the Enron executives and the accountants at Arthur Anderson led them to do things that were extremely harmful to the public interest», (p.392)

وتخلص دراسة Carson إلى أن التضليل الذي حدث في الشركات المذكورة تحقق عندما مارس المحاسبون من داخل الشركة وخارجها عدم الأمانة وخالفوا أخلاقيات المهنة.

«..., because internal and external accountants at Enron and world com gave dishonest reports and violated the ethical norms of their profession», (p.393)

ويتساءل (Bushko, 2003) عن دور نظرية المساهم (Shareholder Theory) في دفع المدراء في الشركات عموماً وفي شركة Enron على وجه الخصوص في الانخراط في التصرفات غير الأخلاقية (To engage in unethical activities)، ويستعرض دراسة هامة وجهت إلى أعضاء مجالس الإدارة في الشركات الأمريكية

والكندية التي يعمل بها أكثر من ألف موظف لمعرفة آرائهم حول التنظيمات الجديدة التي أقرها الكونغرس الأمريكي أخيراً لمعالجة انهيار الشركات (Corporate governance regulations) وكان من أهم نتائج الدراسة أن هذه التنظيمات والإجراءات لن تكون بديلة للقيم والأخلاق التي تحكم الجوانب التي لا تحكمها الأنظمة والقوانين، ويستعرض (Smith, R.2003) دور القيم والأخلاق فيما يتعلق بإعداد الموازنة الفيدرالية الأمريكية، ويعتبر أن إعداد الموازنة في الحقبة من ١٩٢٠م إلى ١٩٦٠م كان محكوماً بالأمانة في عرض المعلومات المالية والنزاهة عند مباشرة المسؤولية في إعداد الموازنة، أما فيما بعد ١٩٦٠م فإن الموازنة أصبحت من وسائل السياسة الأمريكية الداخلية، بالإضافة إلى تعقد أساليب إعداد وتخصيص الموازنة، كما أن الركائز الأخلاقية التي تباشر عند إعداد الموازنة تحولت من الصحة والدقة (accuracy) في الأرقام إلى الكفاءة في استخدام الموارد (efficiency)، وتؤكد الدراسة على أن الأخلاق يجب أن تكون المرتكز الرئيسي عند إعداد موازنة الولايات المتحدة في عام ٢٠٠٣م وما بعده التي يهتدي بها معدو الموازنة لتحديد دور كل واحد منهم، وتخلص الدراسة إلى أن من أهم عناصر الأخلاق التي يجب أن يهتم بها العاملون في إعداد الموازنة عدم استغلال مناصبهم العامة لتحقيق مصالح شخصية وكذلك عدم قبول الرشاوى بالإضافة إلى عدم الغش عن طريق عرض بيانات مضللة.

ويستعرض (Jenkins, 2003) أثر أخطاء الشركات التي وقعت مؤخراً في الولايات المتحدة الأمريكية وأدت إلى إفلاس العديد منها على سمعة التجارة والأعمال في أمريكا، حيث يؤكد على أن السمعة الجيدة التي بنيت في عقود من الزمن قد خسرتها أمريكا في وقت قصير وأثرت على الأعمال وفسحت المجال لاتساع الشك وعدم الثقة على نطاق واسع، ويؤكد Jenkins بأن أرسطو (الفيلسوف الأغريقي) كان سيدير شركة Enron أفضل وكان سيحافظ عليها من الانهيار لأن إدارته ستقوم على الأخلاق والصدق والإخلاص والجمال!!.

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

بل إن أجمل ما عرض Jenkins في تلك الدراسة قواعد مستمدة من فطرة الإنسان المستمدة من العقائد الصحيحة حيث يوضح بأن القاعدة الأخلاقية البسيطة للحياة اليومية كانت ستمنع انهيار شركة (أنرون)، وهذه القاعدة جسدها في العبارة التالية:

«... do unto others as you would have them do unto you. Treat others the way you want to be treated», (p.7)

ما أجمل أن تجد هذه القاعدة في أحدث الكتابات في المجتمع الرأسمالي المادي الغربي، أليست هذه القاعدة هي «عامل الناس كما تحب أن يعاملك به الناس».

وتقرر دراسة (Huss and Patterson, 1993) على أن مصادر القيم والأخلاق تأتي من مبادئ اجتماعية مثل القوانين والتنظيمات والعقائد.

«... from laws, regulations or religion institutions», (p.240)

إلا أن رأي الأثرية أو الأغلبية (Puralism) في المجتمع يولد قيمًا وأخلاقًا قد تكون موضع نقاش، وهذا يوضح اتساع مصادر القيم والأخلاق وعدم حصرها في تلك القواعد والآداب التي تضعها كل مهنة لإرشاد أعضائها في ممارسة عملهم لأنها لم تكن كافية لمنع الأعضاء من الانخراط في بعض الأعمال غير الأخلاقية.

وفي دراسة (Bay, 2002) تم استعراض مجموعة من العوامل التي كانت مجال مجموعة من الدراسات التي تناولت موضوع الأخلاقيات في مجال المحاسبة، ومن هذه العوامل النوع أو الجنس (ذكر أو أنثى) والثقافة والديانة. وقد وجدت الدراسة بأن النساء اللاتي يعملن في مجال المحاسبة قد حققن نتائج أعلى من تلك الخاصة بالرجال في اختبار (DIT) (Defining Issues Test) الذي استخدم في الكثير من الدراسات المتعلقة بالأخلاق في مجال المحاسبة، وقد أرجعت الدراسة سبب ذلك إلى أن النساء اللاتي أحرزن المحاسبة كمجال عمل قد تطور لديهن منظور العدالة بصورة أفضل.

«... the women who are being attracted to accounting has have developed a justice perspective to a greater degree than the average women», (p.171)

وينتقد (Macintosh,1995) العديد من الدراسات التي استخدمت حالات افتراضية لتقويم حالات التلاعب في الدخل من قبل الشركات والتي تم فيها استخدام أسلوب الاستبيان لاستقصاء آراء عينات من المحاسبين حول مدى أخلاقية تصرف من التصرفات، حيث تعرض على المحاسب حالات ثم يسأل عن رأيه في صورة درجات على شاكلة أن التصرف: أخلاقي تماماً، أو شبه أخلاقي، أو أخلاقي أحياناً، أو غير أخلاقي، أو غير أخلاقي على الإطلاق. والسبب من وجهة نظر الباحث أن التصرف إما أن يكون أخلاقياً أو غير أخلاقي، وشبهت الدراسة ذلك بأنه لا يمكن أن يقال أن امرأة حامل نوعاً ما.

ويؤكد (Methews and perera, 1991) على أن القيم (Values) هي الأسس والقواعد المستمدة من العقائد والتي يعتمد عليها بقاء أي مهنة (Profession)، كما أن القواعد والمعايير المبنية على القيم هي التي تحكم سلوك أعضاء المهنة في المواقف والحالات الاجتماعية، كما يوضح الباحثان بأن هناك استراتيجيتان للتغلب على ضعف الإرادة، الأولى تنبع من الذات (الرقابة الذاتية)، والثانية تنبع من القواعد والتنظيمات والقوانين الحكومية، وفي هذا السياق إذا لم تطبق المهنة قواعدها السلوكية والأخلاقية على أعضائها فإن المجتمع يتدخل لتقويم أي انحراف في سلوك الممارسين لتلك المهنة.

ويرى Mathew and Perera أن مما ساهم في الخلل في أخلاقيات المحاسبين وشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة هو توسع شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة في أنشطتها وأعمالها وذلك بدخولها مجالات غير مجالات المحاسبة والمراجعة مثل الاستشارات وخدمات التسويق والتخطيط الاستراتيجي والتخطيط الضريبي والخدمات المالية وغيرها، وكان من المناسب أن يواكب هذه التغيرات تطوير ودعم للقواعد التي تحكم سلوك وتصرفات المحاسبين والمراجعين، وقد لاحظ الباحثان أنه في

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

بعض الحالات اتضح أن المحاسبين والمراجعين تصرفوا وفق مصالحهم الشخصية على حساب المجتمع ونتيجة لذلك اهتزت ثقة المجتمع في المحاسبين والمراجعين.

«... the image and credibility of public accountants have been eroded», (p.276)

ويرى الباحثان أن المتطلبات المهنية وكذلك قواعد وآداب وسلوك المهنة Code of Ethics ليست كافية لحماية المجتمع من مخالفات المحاسبين والمراجعين وكذلك للمحافظة على هبة وصورة المهنة في أعين المجتمع، ولذلك لابد من قواعد إضافية مثل توقيع الجزاءات وسحب رخصة مزاولة المهنة في حالة الأخطاء وربما محاكمة المحاسب أو المراجع عن الخطأ الذي يستوجب ذلك، وهذه تساعد على حماية المجتمع والمحافظة على سمعة مهنة المحاسبة والمراجعة. ويخلص الباحثان إلى أن هذه العقوبات بالإضافة إلى متطلبات الممارسة وكذلك قواعد وآداب المهنة تؤلف نسيجاً لتحقيق أهداف ثلاثة:

١. دعم جودة الخدمة من قبل الممارسين وتعزيز وضع المهنة في أعين المجتمع.

٢. ضمان أن الممارس يتبع مستوى عال من الأداء المهني.

٣. ضمان استمرار المهنة في تنظيم نفسها دون تدخل خارجي.

لقد كان واضحاً من استعراض مجموعة من الدراسات التي تعرضت لمصادر الأخلاق التي تحكم أعمال المحاسبين والمراجعين وجود اتفاق كامل على أن الدساتير المهنية والقوانين والتنظيمات الحكومية لا تكفي لصيانة أداء المحاسب الأخلاقي، بل إن بعض الدراسات اعتبرت أن تلك الدساتير والأنظمة وغيرها لن تكون بديلة للقيم والأخلاق التي تحكم الجوانب التي لا تحكمها الأنظمة والقوانين، كما كان واضحاً التركيز على الجوانب الأخلاقية عند مباشرة أعمال الدولة ذات الجوانب المالية وأن النزاهة والأمانة أساس في ذلك، كما أن المناصب العامة يجب ألا تستغل لتحقيق مصالح خاصة على حساب المجتمع وأن لا تكون وسيلة لتضليل الرأي العام، وعلى خلفية اهتزاز ثقة المجتمع

في شركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة نتيجة لارتباطها بتصرفات لا أخلاقية مع شركات انهارت في الولايات المتحدة يرى (Jenkins,2003) بأن السمعة تحتاج عقودًا لكي تبنى، ولكن مجموعة أحداث تقع في وقت وجيز تدمر تلك السمعة. وكأنه يقول إن البناء يحتاج عقودًا والهدم يحتاج أيامًا. لقد تبين أن مصادر القيم والأخلاق تأتي من مبادئ اجتماعية تتمثل في القوانين والتنظيمات والعقائد وهذا يؤكد على اتساع مصادر القيم والأخلاق وعدم حصرها في قواعد ومبادئ وآداب مهنة ما.

لقد اعتبر (Mathews and Perera,1991) أن القضية الأساسية في الأخلاقيات هي قضية الإرادة لدى المحاسب أو المراجع ويمكن التغلب على ضعف الإرادة بالرقابة الذاتية (النابعة من ذات الشخص - قيمه ومبادئه)، وكذلك بالخضوع للتنظيمات والقواعد المهنية والحكومية التي تختص بعمله.

ومما سبق يتضح أن المسؤولية الاجتماعية هي التي يجب أن تحكم عمل المحاسب والمراجع لأنها أعم وأشمل من المسؤولية المرتبطة بالقواعد والآداب المهنية والتنظيمات الحكومية والقانونية.

ويمكن القول بأن مصادر القيم والأخلاق هي:

١. إما مصادر تنظيمية مهنية أو حكومية تطورها المنظمات المهنية لتحكم عمل أفرادها أو تضعها الحكومات لتنظيم أداء معين.

٢. وإما مصادر اجتماعية ودينية، وهذا يعني أشمل وأوسع من المصادر السابقة حيث أن كل مجتمع له عادات وتقاليد وقيم، ومعظم هذه القيم مستمدة من عقائد تدّين بها تلك المجتمعات.

وفي هذا الاتجاه نجد أن الدين الإسلامي قد اهتم بأمور القيم الأخلاقية اهتماماً بالغاً من حيث العدالة والاستقامة والصدق والإخلاص وصدق الشهادة والأمانة والوفاء (كمال أبو زيد ١٤١٨هـ).

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

لقد تم التركيز في هذه الدراسة على الأدبيات التي تناولت موضوع الأخلاق في المحاسبة والمراجعة دون طرح ذلك في إطار عقائدي، ومن هذا المنطلق يرجو الباحث أن يتعرض لنفس الموضوع مستقبلاً في إطار عقائدي، بحيث يتم بحث موضوع الإطار الأخلاقي لمهنة المحاسبة في الإسلام.

خلاصة وتناج الدراسة

لقد اتضح من استعراض العديد من الدراسات أهمية تضمين المناهج في الحاسبة في الجامعات مواداً في الأخلاق والسلوك وذلك حتى يكون الطالب بعد تخرجه قد نمت لديه مجموعة من القيم والأخلاق والسلوك التي تساعد على تحمل مسؤوليته عند البدء في الحياة العملية.

وقد تبينت الرؤى حول التركيبة العلمية لمواد الأخلاق وكذلك حول موقعها من المناهج بالإضافة إلى من يقوم بتدريس هذه المواد، فهناك من يرى أن تكون المواد مستقلة، وهناك من يرى دمجها كجزء من مواد الحاسبة والمراجعة.

وفيما يتعلق بالتدريس فهناك من يرى تدريسها من قبل أساتذة متخصصين في الأخلاق والفلسفة، والغالبية ترى أن تدريس هذه المواد يكون من قبل أساتذة الحاسبة، ولقد كان واضحاً زيادة الاهتمام بالتكوين الأساسي في الجوانب الأخلاقية لطالب الحاسبة والتوجه في كثير من الدراسات لزيادة الجرعة الموجهة إلى القيم والأخلاق للطالب وذلك حتى يصل إلى الحياة العملية وقد كون حس أخلاقي وقيم يستطيع من خلالها اتخاذ القرار المناسب فيما يقابله من مشاكل ذات بعد أخلاقي.

بعد ذلك تم استعراض العديد من الدراسات التي ناقشت دور وأهمية الأخلاق للمحاسبين والمراجعين وذلك لكثرة المشاكل التي تقابلهم في الحياة العملية وتستلزم التفرقة بين ما هو أخلاقي وما هو غير أخلاقي، ونوقشت حالات الانهيار في العديد من الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية ودور المحاسبين والمراجعين في ذلك، كما تمت مناقشة نظرة المجتمع إلى شركات ومكاتب الحاسبة والمراجعة بعد تلك الحالات واهتزاز ثقة المجتمع في المحاسبين والمراجعين، وقد اتضح أن القواعد والمبادئ وآداب السلوك التي تضعها مهنة الحاسبة والمراجعة لتحكم أعمال منسوبيها لا تكفي بل أن التنظيمات التي تصدرها جهات أخرى كالحكومات لا تكفي كي يقوم المحاسب والمراجع بواجباته أمام أصحاب المصالح المتعارضة.

أهمية ودور الأخلاق في المحاسبة والمراجعة في مراحل التأهيل والممارسة ومصادر هذه الأخلاق
د. عبد الله بن علي بن عبد الله عسيري

لقد كان واضحاً أن القيم والأخلاق الذاتية التي تحكم سلوك المحاسب مع تلك التي تصدرها المنظمات المعنية Code of Ethics ربما تتسع لما يطلق عليه المسؤولية الاجتماعية للمحاسب والمراجع والتي قد تحد من الإخلال بواجبات المحاسب أو المراجع، وهذا هو اتجاه الدراسات التي تم استعراضها والتي تدعو إلى مزيد من التمسك بالأخلاق والقيم من قبل المحاسبين والمراجعين حتى يعود للمهنة مكانتها وتقوم بدورها في المجتمع.

وأخيراً تمت مناقشة مصادر القيم والأخلاق التي تحكم سلوك المحاسب أو المراجع ويهتدي بها في عمله، ولقد أوضحت العديد من الدراسات التي اهتمت بموضوع مصادر القيم والأخلاق التي تحكم عمل المحاسب أو المراجع وجود مجموعة من المصادر لهذه القيم والأخلاق والتي يمكن تقسيمها إلى قسمين رئيسين:

(١) مصادر تنظيمية مثل (Code of Ethics) تصدرها المنظمات المهنية وتلزم بها أعضائها حفاظاً على جودة الأداء، وكذلك التنظيمات التي تصدرها الجهات الحكومية ذات العلاقة في هذا الاتجاه.

(٢) مصادر من البيئة التي يعمل بها المحاسب أو المراجع وتستمد هذه المصادر مكوناتها من تقاليد وأعراف وعقيدة المجتمع ومنها أيضاً رقابة الشخص الذاتية التي تحكمها معتقداته وأخلاقه وقيمه الشخصية.

واتضح مما سبق أن القيم والأخلاق ذات المصدر التنظيمي لا تكفي ولا يمكن أن تكون بديلاً عن القيم والأخلاق التي تنبع من المجتمع بأخلاقه وعقائده وسلوكه، والتي يمكن أن تكون محددة لما يطلق عليه المسؤولية الاجتماعية.

وهذا يؤكد على شمولية المسؤولية الاجتماعية للمحاسب أو المراجع وعلى أهمية تعزيز هذه المسؤولية الأخلاقية بطبيعتها والتي يمكن أن تحد من التصرفات غير الأخلاقية

التي تشكو منها المجتمعات الحديثة والتي يحاول المهتمون بأمور مهنة المحاسبة والمراجعة التغلب عليها.

التوصيات:

- توصي الدراسة بمراجعة مناهج المحاسبة وبالذات في وطننا العربي وتعزيز دور الأخلاق وغرس القيم في الطالب حتى يكون لبنة صالحة في المجتمع عندما يبدأ حياته العملية.
- توصي الدراسة بتعزيز دور القيم الاجتماعية والأخلاقية فضلاً عن تلك المهنية للممارسين في مجال المحاسبة والمراجعة وذلك بتعزيز دور الرقابة الذاتية للمحاسب عند أداء عمله.
- وأخيراً توصي الدراسة بالمزيد من البحث في مجال الأخلاقيات في المحاسبة وذلك بإيضاح المصادر التي تمد المحاسب والمراجع بقيمه الأخلاقية وعلى رأس تلك المصادر ديننا الإسلامي الحنيف.

مراجع البحث

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أشرف يحيى محمد الهادي (١٤١٦هـ - ١٩٩٥م) «الجوانب الأخلاقية والسلوكية للمحاسبة في الفكر الإسلامي ودورها في رفع كفاءة أداء المحاسب- دراسة مقارنة تطبيقية»، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الأزهر.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (١٤١٥هـ - ١٩٩٤م) «قواعد سلوك وآداب المهنة» الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، الرياض.
- عبد الله علي عسيري ، (٢٠٠٢م) «ممارسة أساليب المحاسبة الخلاقية من قبل الشركات السعودية»، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، السنة الثانية عشر ، العدد الأول ، ٣١٣ – ٣٥٠.
- كمال خليفة أبو زيد، (١٤١٨هـ - ١٩٩٧م) ، «دراسة تحليلية لأبعاد ومصادر النظام الأخلاقي لمهنة المحاسبة والمراجعة»، البحوث المحاسبية، المجلد الأول، العدد السادس ، ٥١٥ – ٥٦٦ .

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية :

- Amat, O., Black, J., and Oliveras., (2002), «The straggle Against Creative Accounting: is «True and fair view», Part of the problem or part of the solution», *working paper*, 1-30.
- Armstrong, M., Ketz, J., and Owsen, D., (2003), «Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior», *Journal of Accounting Education*, 21, 1 – 16.
- Ayres, F., and Ghosh, D., (1999), «Research in ethics and economic behavior in accounting», *Journal of Accounting and Public Policy*, 18, 335-338.
- Bay, D., (2002), «A critical evaluation of the use of the DIT in accounting ethics research», *Critical Perspectives on Accounting*, 13, 159-177.
- Bushko, D., (2003), «Since Enron the Consulting Respose», *Consulting to management*, Des., 3-5.
- Carson, T., (2003), «Self-interest and Business ethics: Some lessons of the recent corporate Scandals», *Journal of Business Ethics*, April, 389-394.
- Elias, R., (2002). «Determinants of Earnings management ethics among accountants» *Journal of Business Ethics*, Sep., 40,1, 33- 45.
- Eynon, G., Thorley, N., and Stevens, K., (1996), «Perceptions Of Sole Practitioners On Ethics Training in the Profession», *The National Public Accountant*, April, V.41, N4, 25-27.

- Huss, H., and Patterson, D., (1993), «Ethics in Accounting: Values Education without indoctrination», **Journal of Business Ethics**, Mar., 235-243.
- Jenkins, R., (2003), «Crisis in Confidence in corporate America», **Mid-American Journal of Business**, fall, 5-7.
- Mathews, M., and Perera, M., (1991), **Accounting Theory and Development**, Chapman & Hall. London.
- Macintosh, N., (1995), «The Ethics of profit manipulation: A dialectic of control analysis», **Critical Perspectives on Accounting**, 6, 289- 315.
- Sankaran, S., and Bui, T., (2003), «Ethical attitudes among accounting majors: An empirical study», **Journal of American Academy of Business**, Sept., 71 – 77.
- Smith, M., (2003), «A fresh look at accounting ethics (or Dr. Smith goes to Washington)», **Accounting Horizons**, March, 17,1, 47-49.
- Smith, R., (2003), «Ethical Norms in Public Budgeting: Evolution or Devolution?», **Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management**, Summer, 15,2, 205 – 227.
- Stevens, M., (2002), «The Death Of The Big Five. (Viewpoint)», **Fairfield County Business Journal**, Sep, Vo. 41, Is. 35.
- The Economist, (2002), «Survey: Why honesty is the best Policy», Mar. 9, 59 – 513.
- Throne, L., (2001), «Refocusing ethics education in accounting an examination of accounting students tendency to use their

cognitive moral capability», *Journal of Accounting Education*, 19, 103 – 117.

Throne, L., (1999), «An analysis of the association of demographic variables with the cognitive moral development of Canadian accounting students: an examination of the applicability of American based findings to the Canadian Centex», *Journal of accounting Education*, 21, 1 – 16.

Velayutham, S., (2003), «The Accounting professions code of Ethics: is it a code of Ethics or a code of Quality assurance?», *Critical Perspectives on Accounting*, 41, 483- 503.