



مجلة

# العلوم الإدارية

مجلة دورية علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن كلية العلوم الإدارية  
جامعة إفريقيا العالمية - العدد الثاني يناير ٢٠١٨

## من موضوعات العدد

التدريب المرتبط بال مسار الوظيفي

أ.د محي الدين صديق عبدالله

نظرية وسطية التهمة والإصلاح الإداري

أ.د سوار الذهب أحمد عيسى

أثر التقارير المالية المنشورة في جذب  
الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية

د. إبراهيم بنحاس

دور نظام الرقابة الإدارية في تحسين  
الأداء المالي والمحاسبي في مؤسسات  
التعليم العالي

أ. آدم البشير مبارك

مجلة العلوم الإدارية - العدد الثاني - يناير ٢٠١٨



بسم الله الرحمن الرحيم

أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح  
في شركات المساهمة العامة السودانية  
(دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان)

أ. خالد عثمان عبدالرحمن عثمان(\*)

د. عبدالرحمن عبدالله(\*\*)

### المستخلص

تمثل أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة إحدى التحديات التي تواجه المهنة في القرن الحالي، ولم يخل الفكر المعاصر من دراسة الأخلاق في العموم وفي مجال مهنة المحاسبة والمراجعة بالخصوص وذلك لانعكاس أثرها الإيجابي على أداء المحاسبين والمراجعين الخارجيين، ومن ثم في كشف أي ممارسات خاطئة أو تلاعب في القوائم والتقارير المالية. ماحدث من انهيارات لشركات عملاقة في بعض دول العالم بشكل عام والولايات المتحدة الأمريكية بشكل خاص أعاد مشكلة الأخلاقيات إلى الساحة المهنية وخصوصاً بعد انهيار أكبر شركات التدقيق والمراجعة في العالم (أرثر أندرسون)، وثبتت تورطها في تلاعبات مالية في الشركات التي كانت تقوم وتشرف على تدقيق ومراجعة حساباتها.

إستهدفت الدراسة التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة، والدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الأخلاقيات والمتمثلة في الالتزام بالموضوعية، الإستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية.

تم الإعتماد على استمارة الاستبانة لجمع البيانات الميدانية من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة، والمراجعين الخارجيين بديوان المراجع القومي، وتم استخدام المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لوصف المتغيرات، وأسلوب الإنحدار الخطي البسيط والمتعدد لإختبار الفرضيات.

(\*) ماجستير المحاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.

(\*\*) أستاذ المحاسبة المشارك، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة النيلين.

توصلت الدراسة إلى أن أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة المتمثلة في الالتزام بالموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية والنزاهة والشفافية ساهمت في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السودانية. تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين والمراجعين ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجلبهم يلتزمون بالمهنة، وتفادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي.

### الاطار العام للدراسة

#### مشكلة البحث

تمثل أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة إحدى التحديات التي تواجه مختلف إدارات الشركات في القرن الحالي، الأمر الذي يتطلب من تلك الشركات تبني أنماط سلوكية وأخلاقية في إعداد وصياغة نتائجها المالية ولم يخل الفكر المعاصر من دراسة الأخلاق في العموم وفي مجال مهنة المحاسبة والمراجعة بالخصوص وذلك لانعكاس أثرها الإيجابي على أداء المحاسبين داخل الشركات المختلفة، مما يؤثر فعلياً في كشف أي ممارسات خاطئة أو تلاعب في القوائم والتقارير المالية، بنا على ذلك يمكن إيجاز مشكلة البحث في التساؤلات الآتية:

1. هل يؤثر الالتزام بالموضوعية من قبل المراجعين الخارجيين في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية؟.
2. هل يؤثر الإلتزام بالاستقلالية من قبل المراجعين الخارجيين في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية؟.
3. هل يؤثر الإلتزام بالكفاءة المهنية من قبل المراجعين الخارجيين في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية؟.
4. هل يؤثر الإلتزام بالنزاهة والشفافية من قبل المراجعين الخارجيين في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية؟.

#### أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في دراسة العلاقة بين التزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة المتمثلة في الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية، وبين اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، وهذا لم تتناوله الدراسات السابقة. أما الأهمية العملية للبحث فتتمثل في زيادة حالات التلاعب وممارسات إدارة الأرباح كان أحد أسباب إنهيار بعض الشركات العالمية، لذلك لا بد من دراسة أخلاقيات المهنة ومدى الإلتزام

بها للكشف عن تلك الممارسات والحد منها، كذلك فإن بيان أن هذه الأخلاقيات أحد عوامل الكشف والحد من تلك الممارسات يفيد المراجعين الخارجيين في إعادة النظر في مستوي التزامهم بها.

#### أهداف البحث

في ضوء تساؤلات البحث تم صياغة الأهداف كالاتي:

1. التعرف علي أخلاقيات مهنة المحاسبة، والدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.
2. معرفة تأثير الالتزام بالموضوعية على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية من قبل المراجعين الخارجيين.
3. معرفة تأثير الالتزام بالإستقلالية على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية من قبل المراجعين الخارجيين.
4. معرفة تأثير الالتزام بالكفاءة المهنية على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية من قبل المراجعين الخارجيين.
5. معرفة تأثير الالتزام بالنزاهة والشفافية على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية من قبل المراجعين الخارجيين.

#### فرضيات البحث

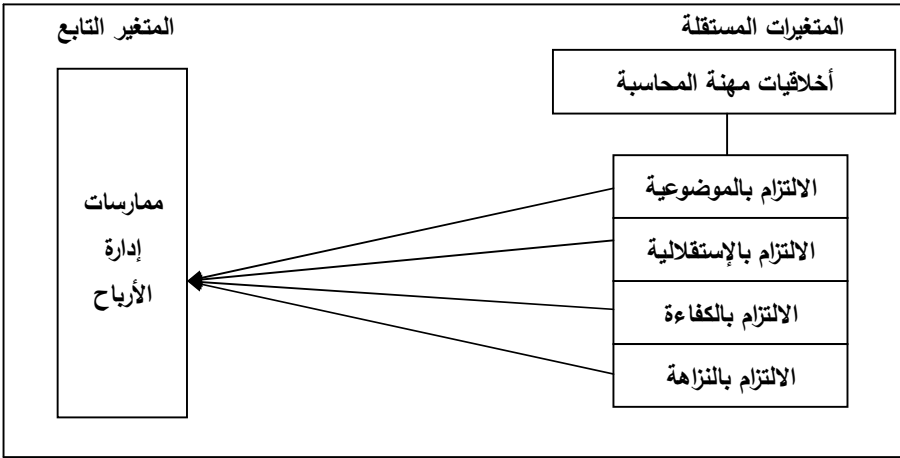
لتحقيق أهداف البحث تمت صياغة الفرضيات الآتية :

- الفرضية الأولى: "يؤثر الالتزام بالموضوعية من قبل المراجعين الخارجيين في إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية".
- الفرضية الثانية: "يؤثر الالتزام بالاستقلالية من قبل المراجعين الخارجيين في إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية".
- الفرضية الثالثة: "يؤثر الالتزام بالكفاءة المهنية من قبل المراجعين الخارجيين في إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية".
- الفرضية الرابعة: "يؤثر الالتزام بالنزاهة والشفافية من قبل المراجعين الخارجيين في إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية".

### متغيرات البحث

يوضح الشكل رقم (1) العلاقة بين متغيرات البحث، فيتمثل المتغير المستقل في إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة المتمثلة في الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية، والمتغير التابع الذي يتمثل في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح:

شكل رقم (1): متغيرات البحث



المصدر: إعداد الباحثين، 2016م

### منهجية البحث

إعتمد الباحثان على المنهج الوصفي من خلال الإطلاع على المكتبة لبيان ووصف أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة، وإدارة الأرباح وممارساتها، واستقراء الدراسات السابقة فيما يتعلق بمشكلة البحث، وجمع البيانات الأولية من العينة لوصف ولقياس المتغيرات، ثم استنباط النتائج ومعرفة العلاقات بين المتغيرات.

### حدود البحث

تتمثل حدود البحث في الآتي :

1. الحدود المكانية: ويمثلها ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة الخارجية بالسودان .
2. الحدود الزمانية: العام 2016م.
3. الحدود البشرية: تتمثل في المراجعين الخارجيين بديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة الخارجية في السودان.

4. الحدود الموضوعية: البحث يدرس العلاقة بين إلزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة (الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية)، واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح.

ثانياً : الدراسات السابقة

في هذا الجانب من البحث يعرض الباحثان الدراسات السابقة التي تناولت أخلاقيات المهنة، وممارسات إدارة الأرباح من قبل الشركات. فدراسة (الديسطنى، 2001م) بيّنت أن هناك عقداً إجتماعياً يحكم عمل المحاسب في المجتمع بالإضافة إلى العقد الاقتصادي الذي يربط المحاسب بالعميل، ولا يجب أن يسعى المحاسب لتحقيق نفع شخصي، وهكذا قد يجد المحاسب نفسه في مأزق أخلاقي (Ethical Dilemma) للموازنة بين كل من الصالح الشخصي والصالح العام، هدفت الدراسة إلى توضيح طبيعة كل من الفكر الأخلاقي والمناهج التي يمكن استخدامها في قياس مستوياته لدى المحاسبين (منهج اختبار تعريف العناصر ومنهج القياس متعدد الأبعاد)، وتحديد مدى صلاحية استخدامها في مصر، استخدمت الدراسة استمارة الإستبانة لجمع البيانات من عينة من المحاسبين العاملين في المهنة وبعض طلاب المحاسبة في جامعة المنصورة، وتوصلت إلى عدم صلاحية استخدام منهج القياس متعدد الأبعاد في مستوى الفكر الأخلاقي لدى المحاسبين في مصر لعدم تحقيق نتائج متسقة يتم من خلالها التوصل إلى وجود كافة الأبعاد الخمسة التي يركز عليها المنهج في كافة المواقف الأخلاقية وهي (العدالة، النسبية، الواجب، التقييم الذاتي للفرد لما يقوم به من عمل، والمنفعة التي ستعود على المجتمع). وأن دراسة (مشابط، 2006م) قامت بتحليل العلاقة بين التأهيل الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة القوائم المالية، ومحاولة تحديد الأخلاق المهنية التي على المحاسب أن يلتزم بها، استخدمت الدراسة استمارة الإستبانة لجمع البيانات من كل طلاب دبلومات الدراسات العليا في المحاسبة في كلية التجارة جامعة الإسكندرية، وتوصلت إلى أنه لا بد من تكوين دستور أخلاقي للمهنة، ويمكن الاسترشاد بالقرآن الكريم والسنة النبوية المظهرة لوضع المبادئ والقواعد الأخلاقية لمهنة المحاسبة، وذلك لأن الدساتير المعنية الموجودة ترتبط بعمل المراجع وليس المحاسب.

كما أن دراسة (الليلية، 2008م) هدفت إلى بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، استخدمت الدراسة استمارة الإستبانة لجمع البيانات من بعض الإدارات المحاسبية، وتوصلت إلى أن هناك التزاماً أخلاقياً نظرياً متعلقاً بممارسي مهنة المحاسبة، ولا بد أن يقلل من تعرض الوحدات المالية للخطر، ويحقق جودة

وكفاءة تؤثر معنوياً على سمعة المهنة والثقة التي تتمتع بها، كما أظهرت وجود علاقة ارتباط قوية جداً بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والإدارات المحاسبية. وهدفت دراسة (محمد الناصر، 2008م) إلى التعرف على القواعد الأخلاقية التي تنظم السلوك المهني لأعضاء المهنة، وكذلك دراسة مدى التزام المحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية بقواعد السلوك المهني، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من مجتمع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بممارسة المهنة في الجمهورية اليمنية، وتوصلت إلى أن هناك التزام بقواعد السلوك المهني الدولية والأحكام الواردة في قانون مهنة تدقيق ومراجعة الحسابات اليمنى بالنسبة للمحاسبين. وركزت دراسة (القطاونة والعبادي، 2009م) على قياس مدى التزام مدققى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بالمبادئ الأخلاقية العامة وقواعد السلوك الوظيفي أثناء تأديتهم لأعمالهم فى الدائرة، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة والمقابلات الشخصية مع مدققى ومشرفى المجموعات ومديري بعض المديریات التابعة لدائرة ضريبة الدخل والمبيعات، وتوصلت إلى أن هنالك مبادئ أخلاقية يلتزم بها مدقق دائرة ضريبة الدخل والمبيعات أثناء عمله.

بالإضافة إلى ذلك فإن دراسة (Jooste, 2010) هدفت إلى إجراء مسح للطلاب فى جامعة نيلسون مانديلا متروبوليتان، ومديري الأعمال لقياس تصوراتهم حول أخلاقية إجراءات محددة لإدارة الأرباح، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات الميدانية، وتوصلت إلى أن هناك فرقاً كبيراً بين آراء مديري الأعمال والطلاب حول أخلاقيات ممارسات إدارة الأرباح، وأن دراسة (شاهين، 2011م) هدفت إلى محاولة التعرف على مدى ممارسة الإدارة المصرفية فى المصارف الوطنية العاملة فى فلسطين لعمليات إدارة الأرباح، ومادى إدراكها للمخاطر المترتبة عليها، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من العاملين فى الإدارة التنفيذية العليا فى البنوك العاملة فى فلسطين، وتوصلت إلى أن ممارسة عمليات إدارة الأرباح تتضمن العديد من الوسائل والأساليب التى تستهدف تحقيق أغراض معينة خدمة للإدارة، مثل التأثير على المصروفات التشغيلية وبنود الاستثمار وبنود التسهيلات الائتمانية وبنود النقدية وشبه النقدية. كما هدفت (الغضنفرى، 2012م) إلى دراسة وتحليل الأسباب والدوافع التي تؤدي إلى ممارسة التلاعب بالسياسات المحاسبية والقوائم المالية، وتقييم مدى استخدام المنهج والسلوك الأخلاقي كأداة لوضع قواعد وضوابط قادرة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من أعضاء هيئة

التدريس والموظفين في كلية الإدارة والاقتصاد بجامعة الموصل، وتوصلت إلى أن مهنة المحاسبة تحتاج أن إلى تمتك مبادئ وقواعد أخلاقية خاصة بها يلتزم بها المحاسب عند ممارسته للمهنة، وأن المنظور الأخلاقي للسلوك المحاسبي أفرز بأن هناك أخلاقيات تحكم المهنة، وينعكس بشكل مباشر على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وركزت دراسة (Nasrollah & Hassan, 2012) على دراسة تصورات المهنيين ورجال الأعمال حول حالات محددة من ممارسات ادارة الأرباح والتمييز بين القرارات المحاسبية والتشغيلية التي تؤدي إلى ممارسات ادارة الأرباح، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من رجال الأعمال والمهنيين تم اختيارهم عشوائياً من عضوية معهد المحاسبين الإداريين بأمريكا، وتوصلت إلى أن مفهوم الأخلاق مفهوم نسبي ويمكن أن يختلف من مجتمع إلى مجتمع آخر، وأن ممارسات إدارة الأرباح حصلت على نسبة عالية على رغم من النظر إليها بأنها ممارسات غير مقبولة.

وتناولت دراسة (البكوع، غزال، و طاهر، 2012م) طبيعة إدارة الأرباح والدوافع من ورائها وأساليب ممارستها من قبل إدارة الشركة، وتوضيح الجوانب الأخلاقية لإدارة الأرباح، وبيان دور مدققي الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من مديري ومراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجية في العراق، وتوصلت الدراسة إلى أن المقصود بإدارة الأرباح هو تحريف الأداء الحقيقي للشركة لتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية لتحقيق مكاسب خاصة، وأن المبادئ الأخلاقية لها دور كبير جداً في تطوير الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحسين جودته، وأن لمهنة مراقب الحسابات دوراً إيجابياً وجوهرياً في الحد من الاثار السلبية لإدارة الأرباح إذا ماتم الإلتزام بمعايير ومستويات تضمن جودة الأداء. كما ركزت دراسة (Akadakpo, et.al, 2013) على معرفة ما إذا كانت الأخلاق المحاسبية لها تأثير كبير على ممارسة مهنة المحاسبة في نيجيريا، وبيان العوامل التي تجعل المحاسبين يخرقون القواعد المحاسبية، ومعرفة ما إذا كانت قواعد السلوك المهني للمحاسبة تعالج جميع القضايا التي تقع ضمن حدود الممارسات الأخلاقية، استخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لعينة من المحاسبين القانونيين في مجال الأعمال التجارية، المؤسسات التعليمية، وحرث تجارية أخرى في بعض المقاطعات المختارة في نيجيريا (بنين سيتي، لاغوس، أسابا، بايلسا، واري)، وتوصلت إلى أن النظام القانوني ونظم القيم المجتمعية تلعب دوراً في السلوك المهني للمحاسبين، وأن الدين ليس له تأثير

كبير في السلوك المهني للمحاسبين. كما ركزت دراسة (Noor & Rohana, 2014) على دراسة الأيدولوجية الأخلاقية ومدى تأثيرها في سلوك إدارة الأرباح، وأيضاً توضيح ما إذا كان هناك فروقات ذات دلالة في الأيدولوجية الأخلاقية بين الممارسين للمحاسبة وطلاب المحاسبة، ستخدمت الدراسة استمارة الاستبانة لجمع البيانات من طلاب المحاسبة والممارسين للمحاسبة وهم المرتبطون بالشركات المسجلة لدى المعهد الماليزي للمحاسب في ولاية سيلانجور وادي كلانج، حيث تتركز معظم شركات المحاسبة في هذه المناطق، وتوصلت إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في الأيدولوجية الأخلاقية بين الممارسين لمهنة المحاسبة وطلاب المحاسبة عموماً، وكذلك تحليل الانحدار الخطي يشير إلى أن هناك علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين النسبية وسلوك إدارة الأرباح، ووجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين المثالية وسلوك إدارة الأرباح، أظهر هذا أن المثالية والنسبية كانت تتنبأ بصورة كبيرة بسلوك إدارة الأرباح.

يتبين للباحثين مما سبق أن الدراسات السابقة تناولت أخلاقيات المهنة ومدى الالتزام بها من قبل الممارسين، وتناولت مدى ممارسة إدارة الأرباح من جانب الشركات ودراسة دوافعها وتأثيراتها، كما توجد دراسات سابقة تناولت العلاقة بين الأخلاق بصورة عامة والحد من ممارسات إدارة الأرباح، والعلاقة بين أخلاقيات المهنة وممارسة مهنة المحاسبة والأداء المحاسبي، وممارسة المحاسبة الإبداعية في بعض البيئات. بينما يتناول هذا البحث أخلاقيات مهمة المحاسبة والمراجعة (الموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية) ومدى الإلتزام بها من جانب المراجعين الخارجيين في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في البيئة السودانية.

#### أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة والالتزام بها

تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ركيزة أساسية لجميع العاملين في مهنة المحاسبة والمراجعة ، سواء عملوا في شركات خاصة أو حكومية أو مكاتب مراجعة ، فإن عليهم مسئوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية وتقديم المعلومات الكاملة والموضوعية المعول عليها في عملهم المحاسبي بعيداً عن التحريف في القوائم المالية ، ولعل أهم ما يميز المحاسبين الذين يعملون كموظفين في الشركات هو خضوعهم لضغوط كبيرة من الإدارات العليا، مما يجعلهم أقل استقلالية ، ولهذا يخضع جميع المحاسبين لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وتشير أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي

تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبلهم ، مثل : العدالة والنزاهة والتجرد والاستقلالية والموضوعية وعلى هذا فإن المدخل الأخلاقي للمحاسبة يقوم على ما يلي (سلطان، 2003م):

1. أن إجراءات المحاسبة يجب أن تقدم معالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة.
2. أن التقارير المالية يجب أن تقدم الحقيقة والكشف الدقيق بدون تحريف.

كما أن أخلاقيات المهنة تمثل مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام ، وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها ، لأن الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها (أرديني، 2007م).

قد تنبّهت العديد من الجهات الى ضرورة التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة، إذ أن عدم تطبيق الأخلاقيات المهنية في مجال المحاسبة كان من أبرز العوامل التي تسببت في الانهيارات والفضائح المالية للعديد من الشركات في مختلف الدول ، مما أدى إلى الاعتراف بأن أخلاقيات العمل هي ضرورة مطلقة لكل الأعمال والوظائف في الاقتصاد والمجتمع ، وباتت الحاجة الملحة إلى الثقة في الأنشطة الاقتصادية حقيقة لا يمكن التغاضي عنها ( Rayand and others, 2008 ) ، وقد تم على إثر ذلك صدور قانون (Sarbanes And Oxley) عام (2002م) للحد من التصرفات غير الأخلاقية للمنظمات الاقتصادية وتقليل حدوث احتمالات فضائح مالية مستقبلية ، كما قامت العديد من المنظمات المهنية بإصدار المواثيق الأخلاقية المهنة المحاسبة مثل مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكي (FASB) ، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) واللجان المنبثقة عنه ، والمعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين (IMA) ، والاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللجان والمجالس المشكلة من قبله (Kimmel, and weyandt, 2011.)، فضلاً عن الدستور الأخلاقي الذي أصدرته هيئة المحاسبة والتدقيق للمؤسسات المالية الإسلامية.

كما عرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين الالتزامات الأخلاقية بأنها مجموعة المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسئوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغييرات والتي تعد توجهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها كذلك تلخص تطبيقات التغييرات والأوضاع والحالات الحقيقية (AICP, 2002)، وكذلك عرفت على

أنها التزام أخلاقي مهني في ممارسة مهنة المحاسبة مبني على أسس وقواعد وأصول مقبولة للمهنة (السعد، 2010م) ، وأيضاً عرفت بأنها تتعلق بمجموعة المعايير التي تحكم مهنة المحاسبة والمراجعة ومن خلال تلك الالتزامات يتم الحكم على التصرفات الشخصية لممارسي المهنة والمحافظة على شرفها وكرامتها لأن مهنة المحاسبة تطورت بتطور الحياة الاقتصادية وتشعبها فتحوّلت من خدمة الإدارة فقط إلى وسيلة لخدمة المجتمع (زويلف، 2013م).

يتضح للباحثين أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل خطوياً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم، وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل ، فكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيراً ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المحاسب ، فالأخلاقيات هي معايير ومقاييس أخلاقية تستخدم لتمييز الصواب من الخطأ، وفي مجال المحاسبة تكون الأخلاقيات بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل، وهي تمثل مجموعة من المبادئ و المعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين .

أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة

يمكن أن تنحصر أهمية الالتزامات الأخلاقية بالنواحي التالية (جمعة، 2006م):

1. تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في إعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين .
2. الإخلاص في أداء الواجب الملحق على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة .
3. تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة .
4. الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة .
5. إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية (الراوي، 2007م) .
6. أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم تجاه مهنة المحاسبة .
7. تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب .

8. تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لدفع مستوى أداء المهنة (IFAC , 2005).
9. تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يرى البعض بازدياد أهمية الالتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات سواء على نطاق الوحدة الاقتصادية أو على نطاق نظام المعلومات المحاسبي في تلك الوحدة (عباس، 2001م).

تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من قبل المجمعات المهنية يوضح الجدول رقم (1) تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من قبل المجمعات المهنية:

جدول رقم (1) : تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة من قبل المجمعات المهنية

م	المجمع المهني	أخلاقيات المهنة
1	المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)	1. معايير السلوك المهني: (الأمانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلالية، العناية الواجبة، مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها). 2. قواعد السلوك المهني: (عدم تحريف الحقائق، بذل العناية الواجبة، الإلتزام بالمعايير المحاسبية، حفظ أسرار العملاء، الأتعاب لا تؤثر على الاستقلالية، مراعاة كرامة المهنة، مراعاة زملاء المهنة). (Georg and Robert, 1986)
2	مجمع المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز (ICAEW)	1. المبادئ أو المعايير العامة: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، بذل العناية الواجبة بمهارة، الكياسة واللياقة في التعامل مع الآخرين). 2. القواعد الإرشادية: (النزاهة والموضوعية والاستقلال، السرية وحفظ أسرار العميل، الإجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب وعملائه، ما يجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة أحد الشركات، الاستشارات وما يجب عليه عند أدائها، ما يجب على العضو عند قيامه بأعمال الوكالة والوساطة، الارتباط مع غير الأعضاء في المجمع في مجال الخدمات المهنية كالمختصين في مجال الكمبيوتر أو الطب أو الهندسة، طرق تقدير الأتعاب والحالات التي يمتنع فيها تحديد الأتعاب مثل الأتعاب المشروطة، مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول على عملاء جدد، مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب والمطبوعات المهنية، المسؤوليات الأخلاقية للأعضاء الذين

		يمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المنشآت، ومراعاة زملاء المهنة). (ICAEW, 1992).
3	الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)	1. المبادئ الأساسية: (الامانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلال، السرية بالحفاظ علي أسرار العميل، السلوك المهني، مراعاة المعايير الفنية). 2. القواعد والإرشادات التفصيلية: (كيفية تحقيق الموضوعية والاستقلال، كيفية تحقيق الكفاءة المهنية، كيفية مواجهة التعارضات الأخلاقية المهنية، مراعاة السرية، كرامة المهنة، الإعلان والدعاية وكيفية الحصول على العملاء، الأتعاب والعمولات، الأمانة عند الاحتفاظ بأموال العميل، والأمانة والموضوعية عند مزاوله الخدمات الضريبية). (IFAC, 1989)
4	هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية	1. الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسب: (الأمانة، مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض، الإخلاص، التقوى، الإحسان واتقان العمل، مراقبة الله تعالى، محاسبة الله تعالى للعباد). 2. المبادئ الأخلاقية للمحاسب والمراجعة: (ثقة وأمانة المحاسب، المشروعية - الالتزام بأحكام الشريعة، الموضوعية، الكفاية المهنية واتقان العمل ما يتطلب بذل العناية الواجبة، السلوك الإيماني، السلوك المهني والمعايير الفقهية ويكون ذلك بالتزام القواعد الإرشادية). 3. القواعد الأخلاقية للمحاسب والمراجع: (القواعد المتعلقة بمبدأ الثقة، القواعد المتعلقة بمبدأ المشروعية، القواعد المتعلقة بمبدأ الموضوعية، القواعد المتعلقة بمبدأ الكفاية المهنية، القواعد المتعلقة بمبدأ السلوك الإيماني، القواعد المتعلقة بمبدأ السلوك المهني والمعايير المهنية). (هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، 1999م)

المصدر: إعداد الباحثين بالإعتماد علي: (Georg and Robert, 1986)، (ICAEW, 1992)، (IFAC, 1989)، (هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية، 1999م).

### إدارة الأرباح

مفهوم ممارسة إدارة الأرباح:

عرفت إدارة الأرباح بأنها التدخل ذو المغزى في عملية التقرير المالي الخارجي بقصد الحصول على مكاسب خاصة وليس بغرض تسهيل عملية التقرير الحيادي للتقارير المالية (عوض، 2003م)، وأنها تدخل إدارة المنشأة في الحفاظ على مستوى ربح يتمتع بدرجة من الثبات والنمو (جندي، 2006م)، وعرفت بأنها عبارة عن الأساليب التي تستخدمها الإدارة بشكل متعمد للحصول على مستوى ربح معين أو مرغوب فيه (Rosner, 2003).

كما عرفت إدارة الأرباح بأنها استخدام التقدير الشخصي والمرونة في تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة بهدف التأثير على الأرقام المحاسبية المنشورة (Jackson, 2007)، وعرفت بأنها استخدام الإدارة الأحكام أو البدائل المسموح بها في المعايير المحاسبية سواء في صياغة هيكل الأحداث الاقتصادية للمنشأة في مرحلة القياس أو عند إعداد التقارير المالية لغرض تعديل مضمون التقارير المالية بحيث تعكس الأداء الاقتصادي المرغوب للمنشأة، بما يضمن تحقيق غرض معين للإدارة تجاه بعض مستخدمي القوائم المالية أو للتأثير على عوائد تعاقدية تعتمد على الأرقام المحاسبية الواردة بالتقارير والقوائم المالية (عبيد، 2004م)، كذلك عرفت بأنها استعمال المديرين أحكامهم وتقديراتهم الشخصية في الإبلاغ المالي وفي هيكل الصفقات والمعاملات لتغيير التقارير المالية، إما بهدف تضليل بعض المساهمين حول الأداء الاقتصادي الأساسي للوحدة الاقتصادية، أو للتأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المعطن عنها (Healy and wahlen, 1999)، أيضاً عرفت بأنها سلوك تقوم به الإدارة للتأثير على صافي الدخل الذي يظهر بالقوائم المالية دون تحقيق مزايا اقتصادية حقيقية، لكنه قد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل (حسن، 1999م).

يستنتج الباحثان مما سبق أن ممارسة إدارة الأرباح تتمثل في التدخل المتعمد لإدارة المنشأة بهدف التأثير على رقم الربح بطريقة تؤدي إلى تضليل أصحاب المصالح سواء كان هذا التدخل يتم في نطاق السياسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) أم مخالفتها عن طريق استخدام البدائل والاختيارات والتقديرات الشخصية والمرونة في إتباع السياسات المحاسبية المسموح بها لصياغة الأحداث الاقتصادية وتنظيم العمليات المالية للمنشأة بغرض إعداد تقارير مالية مضللة وغير حقيقية، بحيث تعطي النتائج المرغوب فيها لتوجيه مستخدمي القوائم المالية لتحقيق أهداف الإدارة .

#### دوافع ممارسة إدارة الأرباح

توجد العديد من الدوافع التي تحث المديرين على إدارة الأرباح، وتحديدًا في اتجاه المؤشرات القياسية الأساسية للأرباح، لذلك تكسب قضية إدارة الأرباح أهمية خاصة من قبل الباحثين والجهات الرقابية، حيث توجد دوافع قوية توجه ليس فقط المديرين لإدارة الأرباح، ولكن أيضاً المساهمين للسماح للمديرين بإدارة الأرباح، وتشمل تلك الدوافع أهداف متعلقة بالمساهمين، وسوق رأس المال، وبالعمود، وأهداف سياسية (Roloand, 1988):

أ. دوافع المساهمين:

قد يرغب المساهمون في قيام المديرين بممارسات لإدارة الأرباح لسببين : سبب داخلي وسبب خارجي ، ينبع السبب الداخلي لإدارة الأرباح من تشجيع المساهمين للإدارة على اختيار السياسات والإجراءات واتخاذ القرارات المرغوبة من قبل المساهمين ( توافق الأهداف ) ، حيث يعتبر المساهمون إدارة الأرباح تكلفة لازمة لتحقيق هذا التوافق في الأهداف ، بينما ينبع السبب الخارجي لإدارة الأرباح من رغبة المساهمين في تعديل نظرة المستثمر المحتمل لقيمة الشركة ، وفي الحصول على شروط تعاقدية أفضل مع الشركات الأخرى .

ب. دوافع متعلقة بسوق رأس المال:

تشمل دوافع إدارة الأرباح المتعلقة بسوق رأس المال الرغبة في تحسين شكل القوائم المالية قبل الاكتتاب العام في أسهم الشركة ، والرغبة في تجنب هبوط الأسعار في سوق الأسهم ، وقد وفرت الدراسات السابقة دليلاً على قيام الشركات بالتلاعب في الأرباح بهدف تجنب الإعلان عن خسائر ، حيث برهنت بعض الدراسات عن وجود عدد أكبر من المتوقع من الشركات التي تعلن عن أرباح تتجاوز الصفر وذلك بإفترض خضوع الشركات للتوزيع الطبيعي، حيث خلصت معظم الدراسات إلى قيام العديد من الشركات التي يجب أن تعلن عن خسائر بالتلاعب بالأرباح صعوداً بهدف الإعلان عن أرباح موجبة ، كما يكافئ سوق الأسهم الشركات التي تحقق أو تتجاوز توقعات المحللين الماليين بالنسبة لسعر السهم الأعلى مقارنة بالشركات التي تفشل في تحقيق عائد أعلى لسعر السهم ، و ذلك بصرف النظر عن كون ممارسة إدارة الأرباح بهدف تحقيق أو تجاوز توقعات المحللين الماليين ، كما يوجد سببان محتملان لإدارة الأرباح بهدف تجنب الإعلان عن تناقص في الأرباح أو الإعلان عن خسائر وهما (Healy and wahlen, 1999):

- تقوم الشركات بإدارة الأرباح بشكل انتهازي لتقليل تكاليف التعامل مع مجموعات المصالح، بافتراض أن قرارات العديد من أصحاب المصالح تكون قائمة على توقع أو تحمل خسائر أو حدوث تناقص في الأرباح .

- توضح نظرية التوقع ( Prospect Theory ) أنه عند نقطة التحول من الخسائر إلى الأرباح يحقق الفرد أعلى زيادة في المنفعة ، ومن ثم تنشأ دوافع قوية لإدارة الأرباح .

ج. الدوافع المرتبطة للعقود:

تشمل الدوافع لإدارة الأرباح والمتعلقة بالعقود الرغبة في زيادة المكافآت والتعويضات الإدارية وزيادة الأمان الوظيفي والرغبة في تجنب الإخلال بشروط عقود الدين ، كما يمكن للمديرين في الشركات الكبيرة الحصول على مكافآت ضخمة ، والتي تمثل لهم دافعاً قوياً لإدارة الأرباح بهدف إستيفاء تكاليف التعاقد وتحقيق المؤشرات القياسية الأساسية للأرباح ، حيث توفر العديد من الدراسات أدلة ترجح قيام المديرين بإدارة الأرباح في حالة إرتباط مكافاتهم لمستوى الأرباح المعلنة ، فينظر إلى عقود حق شراء الأسهم والتي تعتبر وسيلة لمنح المديرين المكافآت بإعتبارها آلية فعالة لتحقيق التوافق بين أهداف المديرين و المساهمين ، حيث أصبحت حقوق شراء الأسهم البند الأكثر أهمية للمكافآت الإدارية ، كما دل استخدام أثر الإستحقاق الاختباري في التلاعب بالأرباح المعلنة بشكل شائع في الشركات التي ترتبط فيها مكافآت وتعويضات المديرين التنفيذيين بقيمة السهم و حقوق شراء الأسهم ( Daniel and Thomas, 2006).

يحمي الدائنون مصالحهم من خلال تضمين عقود الدين عقوداً تهدف إلى تقليص قدرة الإدارة على زيادة أرباح المساهمين على حساب الدائنين ، فقد تحد تلك القيود من سداد مبالغ كبيرة كتوزيعات ، أو تضع غطاء للفائدة ، أو تتطلب نسباً معينة للديون إلى حقوق الملكية ، وتعتبر القيود على مدفوعات التوزيعات من أسهل القيود التي يمكن الإذعان لها حيث تستطيع الشركة بكل بساطة تقليص مدفوعات التوزيعات عند الضرورة (أبو الخير، 1999م).

د. الدوافع السياسية:

تشمل الدوافع السياسية لإدارة الأرباح الرغبة في تقليص تكلفة الإذعان للوائح والقوانين المنظمة ، أو زيادة العائد نتيجة الإذعان لتلك اللوائح والقوانين ، كما تبين وجود وانتشار لممارسات إدارة الأرباح في عينة من الشركات الأمريكية التي قامت بإعادة قوائمها المالية لتصحيح المخالفات المحاسبية التي تم اكتشافها في هذه الشركات من قبل هيئة الاشراف والرقابة على تداول الأوراق المالية (SEC) ، وقد تم التوصل إلى أن بعض الشركات يكون لديها دافع إما إلى تخفيض الأرباح بهدف تحقيق منافع ضريبية ، أو المبالغة في قيمة هذه الأرباح في حالة تحقيق منافع أكبر من التكلفة الخاصة بالأثر الضريبي ، غير أن العامل المرجح أو الأكثر أهمية في هذه الحالات هو درجة المخاطر المتوقعة في حالة اكتشاف

ممارسات إدارة الأرباح في هذه الشركات ، و ما قد يترتب عليها من آثار سلبية على مستقبل هذه الشركات (Phillips and Badertscher, 2009) ، كما أنه بالنسبة للشركات التي تحقق صافي خسارة من العمليات فإنه يقل لديها الدافع إلى تخفيض الأرباح لتحقيق وفورات ضريبية لأنها حققت صافي خسارة ، أما الشركات التي يكون لديها تدفقات نقدية موجبة غير مستخدمة فإنها قد لاتعطي أهمية كبيرة للوفورات الضريبية المحققة من تخفيض الأرباح ، ولذلك فإن مثل هذه الشركات والتي تحقق صافي خسارة من التشغيل والتي لديها تدفقات نقدية موجبة وقد تفضل استخدام أدوات إدارة الأرباح التي تستهدف تعظيم الأرباح ، أيضاً فإن الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مراجع خارجي ذي كفاءة عالية ، والتي تكون محلاً لإهتمام المحللين الماليين ينخفض لديها مستوى إدارة الأرباح نتيجة لارتفاع التكلفة المتوقعة لاكتشاف إدارة الأرباح .

من ناحية أخرى يمكن تصنيف دوافع إدارة الأرباح وفقاً لمجلس معايير المراجعة الأسترالي (Auditing and Assurance Standard Board) الى مجموعتين أساسيتين المجموعة الأولى الدوافع السلوكية ومن أمثلتها : مكافآت الإدارة ، وخاصة تلك التي تعتمد على رقم الربح المحاسبي أو سعر السهم ، والاعتبارات السياسية وتجنب التدخلات الحكومية ، وظهور المشاكل المالية أو اقتراب الشركة من خرق أو عدم التمشي مع القيود الخاصة بعبود المديونية ، وظهور أوجه تقصير في أداء الإدارة لمهامها بشكل قد يهدد بالإقالة أو الإستغناء عن خدماتها .

المجموعة الثانية الدوافع المعتمدة على سوق رأس المال و من أمثلتها: الضغوط التي تواجهها الإدارة للحفاظ على معدلات توزيعات الأرباح أو زيادتها ، وخضوع الشركة للاهتمام المستمر من جانب المحللين الماليين ، وظروف المنافسة ، ولذلك فإن الشركات التي تتسم سواء بمراكز مالية قوية ، أو ضعيفة إلى حد كبير قد يتولد لديها الدوافع لإدارة الأرباح ، إذ أن المركز المالي القوي إلى حد كبير قد يدفع الشركات إلى تمهيد الدخل والذي يمثل أحد أدوات إدارة الأرباح ، بينما قد يدفع المركز الضعيف إلى حد كبير إلى محاولات تحسين الدخل بوسائل غير حقيقية أو اصطناعية كما هناك وجهتنا نظر حول دوافع المديرين لإدارة الأرباح هما (حنفي، 2010م) :

وجهة النظر الأولى : تشير إلى أن إدارة الأرباح تستهدف كشف المعلومات المتوافرة للمديرين بغرض تحسين القيمة التنبؤية عن الفرص المستقبلية للشركة و ذلك من خلال

توفير أرقام الربح التي تساعد مستخدميها على التنبؤ بشكل أفضل بالتدفقات النقدية المستقبلية للشركة ، أي أنه يتم النظر إلى إدارة الأرباح من منظور معلوماتي ، ويلاحظ أنه في ظل هذا المنظور يقوم المديرون بالاستفادة من المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بهدف زيادة الملاءمة وإمكانية الاعتماد على المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ، ومن ثم تحسين المنفعة التنبؤية والعرض الصادق.

أما وجهة النظر الثانية : وهي الأكثر انتشاراً في الدراسات المحاسبية فتشير إلى قيام المديرين بإدارة الأرباح لإخفاء حقيقة الأداء الاقتصادي للشركة ، ومحاولة إظهار صورة الشركة بأفضل من الواقع الفعلي ، وذلك بهدف تحقيق زيادة في أسعار أسهم الشركة وتحسين منفعة المديرين على حساب المستثمرين ، أي أنه يتم النظر إلى إدارة الأرباح من منظور انتهازية.

أما في حالة المراجع الخارجي أو المحاسب القانوني فيخضع لعدد مختلف من تفسيرات دليل واحد لآداب وسلوك المهنة يخص كل تفسير منهم نوعاً خاصاً من الخدمات التي يقدمها هذا المحاسب ، حيث تختلف المعايير التي تحكم تأدية المراجع القانوني لخدمات الضرائب عن تلك التي تحكم خدمات الاستشارات المالية، و كذلك مهمة المراجعة الخارجية الحيادية للمراجع الخارجي والتي يرى فيها أن إدارة الشركة تمارس إدارة الأرباح التي تؤدي إلى تخفيض الدخل فقط (لظفي، 2008م).

#### أبعاد أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة وكشف ممارسات إدارة الأرباح

دور بعد الموضوعية في كشف ممارسات إدارة الأرباح:

يقصد بالموضوعية تمتع قسم المراجعة الداخلية بحرية كاملة في ممارسة مهامه دون خوف أو حرج من المستويات الإدارية العليا وبدون تحيز ، وتعتبر الموضوعية من المتغيرات المهمة لتحديد مقدرة المراجعين الداخليين على القيام بدور فعال في كشف الممارسات التي قد تتخذها الإدارة للتلاعب في رقم الأرباح (Jamison, 2008) ، والتأثير على جودة التقارير المالية للشركة وذلك لأن توفير الموضوعية لأنشطة المراجعة الداخلية سوف يجعل الإدارة غير قادرة على منع المراجعين الداخليين من العمل في المناطق التي تمارس فيها الإدارة التلاعب في التقارير المالية (مبارك، 2010م) .

أما بالنسبة للمراجع الخارجي والمحاسبين المهنيين فيفرض مبدأ الموضوعية التزام على كافة

المحاسبين المهنيين بعدم التوفيق في حكمهم المهني أو ذلك المتعلق بالمشروع بسبب التحيز أو تعارض المصلحة أو التأثير غير الملائم للأخريين (لطي، 2008م) ، وقد يتعرض المحاسب المهني لمواقف خلالها قد يتم إضعاف موضوعيته ، وإن العلاقات التي تؤثر بتحيز أو بشكل غير ملائم على الحكم المهني للمحاسبين يجب أن يتم تجنبها .

يستنتج الباحثان مما سبق كلما زادت الموضوعية سواء للمراجعين الداخليين أو الخارجييين كلما انخفضت فرص الإدارة لتطبيق ممارسات إدارة الأرباح ، وألا يسمح بالتحيز أو تعارض المصالح أو التأثير غير الضروري من جانب الأخرين للسيطرة على أحكامهم المهنية أو في مجال الأعمال .

دور بعد الاستقلالية في كشف ممارسات إدارة الأرباح:

يقصد باستقلال المراجع الداخلي طريقتين حسب معيار الإستقلالية والحياد الصادر عن معهد المراجعين الداخليين الأمريكي (IIA) (أبو وطفة، 2009م) :

- أن تكون إدارة المراجعة الداخلية في وضع تنظيمي عالي.

- الموضوعية في أداء وتقارير المراجعة.

ويكون ذلك من خلال تقديم وتعامل إدارة المراجعة الداخلية وتقاريرها مباشرة إلى كل من إدارة المؤسسة أو الشركة ولجنة المراجعة والمراجع الخارجي والتي تساهم بشكل كبير في الحد من التلاعب في رقم الربح (علي وشحاته، 2003م).

يعتبر استقلال مراقب الحسابات الخارجي من أهم الموضوعات التي تناولتها الدراسات الأكاديمية والإصدارات المهنية وخاصة فيما يتعلق بفجوة التوقعات التي قد يتعرض لها استقلال مراقب الحسابات ، وترجع أهمية استقلال مراقب الحسابات لكونه أحد أهم معايير المراجعة ، وإن استقلاله من أهم ما يهتم به مستخدمو القوائم المالية لإضفاء الثقة على معلومات تلك القوائم ، ولذلك فإنه يمكن القول بأن استقلال مراقب الحسابات يمثل حجر الزاوية لمهنة المراجعة وأهم المعايير العامة أو الشخصية لعملية المراجعة ، و هناك بعدين للاستقلال (المؤمني، 2006م) :

أ. الشق الظاهري والذي يتعلق بعدم وجود مصالح مادية لمراجع الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل المراجعة والذي بدوره يجعل المراجع الخارجي لا يستجيب لأي ضغوط قد يتعرض لها لكي تفقده إستقلاله وتساهم في الحد من ممارسات الإدارة لإدارة الأرباح.

ب. الشق الحقيقي أو الذهني والذي يتعلق بعدم استجابة مراقب الحسابات الخارجي لأي

إغراء من إدارة الشركة يؤدي إلى فقدانه استقلالته وبالتالي التأثير على عدم عدالة القوائم المالية.

يستنتج الباحثان مما سبق أن هنالك عوامل مؤثرة على استقلال وحياد مراجع الحسابات مثل تقديم الخدمات الاستشارية للشركة محل المراجعة والحالة المالية للشركة ، ودرجة المنافسة في سوق المراجعة ، وطبيعة العلاقة بين المراجع والإدارة مما يساعد بشكل كبير جداً في إدارة الأرباح.

دور بعد الكفاءة المهنية في كشف ممارسات إدارة الأرباح:

تتأثر نتائج عملية المراجعة جوهرياً بكفاءة المراجعين عند ادائهم للعمل الميداني وترتبط كفاءة أداء العمل الميداني ارتباطاً وثيقاً بمدى بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية الكافية والملائمة و مدى التزامه بمعايير العمل الميداني، وهو يعني وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته القانونية والمهنية و الشخصية والتي يترتب عليها اكتشافه للأخطاء ذات التأثير الجوهري على القوائم المالية، وما يتضمنه ذلك من التحقق من كفاءة تشغيل نظم الرقابة بالمنشأة محل المراجعة، وتقدير الخطر عند تخطيط الفحص وتجميع الأدلة الكافية والملائمة لإدعاء رأيه المحايد والفني في القوائم المالية، وقد اهتمت الإصدارات المهنية للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بمعايير بذل العناية المهنية ، حيث يتعلق الالتزام بهذا المعيار بمعايير العمل الميداني والتي تتمثل في تخطيط العمل والإشراف على المساعدين ، تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد مدى امكانية الإعتماد عليه وتجميع أدلة الإثبات الكافية والملائمة والتي تحد من إدارة الأرباح (علي وشحاته، 2003م) ، وتعد الكفاءة المهنية والالتزام بالقوانين والإفصاحات المطلوبة منهم وبذل العناية المهنية والمسئولية وعدم الإساءة للمهنة وإحترام الأهداف الأخلاقية وقواعد السلوك ، مما يفرض على المراجعين المهنيين الالتزامات التالية (حرب، 2007م) :

- أن يحتفظ بمعرفة ومهارة مهنية كافية للتأكد من أن العملاء أو أصحاب المصلحة يحظون بخدمة مهنية ذات كفاءة .

- أن يعمل بإجتهد وطبقاً للمعايير الفنية والمهنية واجبة التطبيق عند تقديم خدمات مهنية.

يستنتج الباحثان مما سبق أن معظم الانهيارات التي حدثت لبعض الشركات العالمية كانت بسبب تواطؤ واضح ما بين إدارة تلك الشركات وبعض مكاتب المراجعة العالمية وذلك بسبب

التلاعب وإظهار القوائم المالية بغير حقيقتها العادلة وتضليل أصحاب المصالح ، إلا أن خبرة مراقب الحسابات من القضايا التي زاد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة وذلك كنتيجة لارتفاع عدد حالات فشل عملية المراجعة الناتجة عن عدم إكتشاف الغش في القوائم المالية وذلك بسبب قيام مراجعين حديثي الخبرة بأعمال المراجعة ، حيث تمثل الخبرة عاملاً مهماً للكفاءة وفعالية أداء مراقب الحسابات ، وذلك يسير جنباً إلى جنب مع التأهيل العلمي .

دور بعد النزاهة والشفافية في كشف ممارسات إدارة الأرباح:

تعني أن يتصف المحاسب و المراجع بالعدل وأن يتحلى عند قيامه بعمله المهني بالنزاهة والعفة والصدق والموضوعية والأمانة والاستقامة في أدائه لواجباته وخدماته المهنية ، وأن يتجرد من المصالح الشخصية ، وألا يخضع حكمه لآراء الآخرين ، وألا يقوم عن علم بالافصاح عن المعلومات على غير حقيقتها ، وألا يتلاعب في التقارير والقوائم المالية ، كما ينبغي ألا يضع نفسه في مواقف تؤثر على حياده أو تجعله يقع تحت تأثير الآخرين مما يهدد موضوعية حكمه المهني (عوض، 2004م) ، كما أن مبدأ النزاهة يفرض التزام كافة المحاسبين المهنيين بأن يكونوا مباشرين وأمناء في علاقتهم المهنية أو الخاصة بإدارة الأعمال، وإن النزاهة توحى ضمناً أيضاً بالتعامل العادل والصدق في التعامل (لطفي، 2008م).

كما أشارت العديد من الدراسات (Imho, 2003) إلى أن هنالك بعض الآليات التي يمكن أن تساعد على التقليل من ممارسات إدارة الأرباح ، ومن ثم تحسين جودة القوائم المالية، وتتضمن هذه الآليات ارتفاع نسبة الأعضاء المستقلين ( غير التنفيذيين ) في مجلس الإدارة، لجان المراجعة والتي تتكون من أعضاء يتسمون بالاستقلالية والخبرة المالية ، المراجع الخارجي ذو الكفاءة العالية ، المراجع الداخلي الذي يتسم بالكفاءة والاستقلالية ، الإفصاح الذي يتم بدرجة مرتفعة من الشفافية ، إلى جانب توافر القوة التنظيمية للمعايير المحاسبية ومنظمات حماية المستثمر والافصاح الإختياري من قبل الإدارة (العازمي، 2012م).

يستنتج الباحثان مما سبق أنه يجب على المحاسب المهني ألا يرتبط بالتقارير والإقرارات والمراسلات أو المعلومات الأخرى عندما يعتقد بأنها تتضمن إيضاح مزيف أو مضلل بشكل مهمل أو به قصور، وأن يحذف أو يستبعد تلك المعلومات أو الإيضاحات التي تؤدي إلى تعديل أو تغيير رقم الربح في القوائم المالية ، وأن يشير إلى ذلك في تقريره المرفوع إلى أصحاب المصلحة.

### الدراسة الميدانية

مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة الأصلي من المراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي والمراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة ، أما عينة الدراسة فقد تم اختيارها بطريقة عشوائية من مجتمع الدراسة ، حيث قام الباحثان بتوزيع عدد (100) استمارة استبانة على المستهدفين من المراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي والمراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة ، واستجاب (90) فرداً أي ما نسبته (90%) تقريباً من المستهدفين ، حيث أعادوا الإستيانات بعد ملئها بكل المعلومات المطلوبة .

أداة الدراسة:

اعتمد الباحثان على استمارة الاستبانة كأداة رئيسة لجمع المعلومات من عينة الدراسة ، واحتوت الاستبانة على قسمين رئيسين هما القسم الأول : تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة ، حيث يحتوي على بيانات حول : العمر، التخصص العلمي ، المؤهل العلمي ، المؤهل المهني ، المسمى الوظيفي ، عدد سنوات الخبرة، اما القسم الثاني : احتوي على عدد (52) عبارة ، طلب من أفراد عينة الدراسة أن يحددوا استجابتهم عما تصفه كل عبارة وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمسة مستويات ( موافق بشدة ، موافق ، محايد ، غير موافق ، غير موافق بشدة ) وقد تم توزيع هذه العبارات على محاور الدراسة الخمسة، حيث اشتملت المحاور من الأول إلى الرابع (المتغيرات المستقلة) (10) عبارات لكل محور، أما المحور الخامس (المتغير التابع) فاشتمل على (12) عبارة. لحساب صدق وثبات الإستبانة تم استخدام طريقة التجزئة النصفية، وكانت النتائج كما في الجدول رقم (1):

جدول رقم (1): الثبات والصدق الاحصائي لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على الإستبانة

المتغير	معامل الثبات	معامل الصدق الذاتي
الأول	0.69	0.72
الثاني	0.88	0.94
الثالث	0.89	0.94
الرابع	0.89	0.94
اللاستبانة كاملة	0.85	0.92

المصدر: إعداد الباحث من الدراسة الميدانية ، 2016م .

يتضح للباحثين من نتائج الجدول رقم (1) أن جميع معاملات الثبات والصدق لإجابات أفراد العينة الاستطلاعية على العبارات المتعلقة بكل متغير من متغيرات الدراسة ، وعلى الاستبانة كاملة كانت أكبر من (50%) والبعض منها قريبة جداً إلى (100%) مما يدل على أن استبانة الدراسة تتصف بالثبات والصدق الكبيرين جداً بما يحقق أغراض البحث ، ويجعل التحليل الإحصائي سليماً ومقبولاً .

#### الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق أهداف الدراسة وللتحقق من فرضياتها اعتمد الباحثان علي البرنامج الإحصائي في العلوم الاجتماعية (SPSS) ، حيث تم استخدام أسلوب التجزئة النصفية لقياس الثابت والصدق الإحصائي للأداة ، وتم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري للتحليل الوصفي لعبارات المتغيرات ومعرفة اتجاهات إجابات أفراد عينة الدراسة حولها، كما تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لاختبار الفرضيات وترتيب تأثير المتغيرات المستقلة علي المتغير التابع. حيث تم تحويل المتغيرات الاسمية ( موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة ) إلى متغيرات كمية ( 5، 4، 3، 2، 1 ) على الترتيب وتم تفرغ البيانات في الجداول.

#### التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الأول:

يتمثل المتغير المستقل الأول في التحقق من مدى التزام المراجعين الخارجين بالموضوعية كأحد أخلاقيات المهنة ، ويوضح الجدول رقم (2) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المتغير:

جدول رقم (2): نتائج التحليل الوصفي للمتغير المستقل الأول

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	العبرة	ت
1.16	2.87	تتدخل إدارة الشركة التي تراجع حساباتها في كثير من الأحيان بفرض قيود على عملية المراجعة الخارجية .	1
1.07	3.99	في حالة تدخل إدارة الشركة في عملنا نقوم بإخطار مجلس الإدارة والمساهمين .	2
0.60	4.51	لنا مقدرة علي التثبت من المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها والمقدمة من إدارة الشركة .	3
0.62	4.67	نعمل بكل سرية بخصوص المعلومات التي تحصلنا عليها من خلال عملية المراجعة بدون موافقة محددة من أصحاب الشركات.	4
0.95	1.98	لا نقوم بالتخطيط الكافي قبل البدء في عملية المراجعة .	5
1.11	3.47	نقوم بالجمع بين عملية المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية.	6
0.95	3.78	لا توجد تشريعات تحدد الحد الأدنى لأتعاب المراجع الخارجي.	7
1.09	1.81	نقوم باستخدام المعلومات التي توصلنا إليها من خلال عملية المراجعة لمنفعتنا الخاصة أو لمصلحة طرف ثالث .	8
1.10	3.43	لا توجد في معظم الاحيان علاقات اجتماعية بيننا وإدارة الشركة.	9
1.13	3.38	يتم في معظم الأحيان تحديد أتعاب المراجع الخارجي من قبل إدارة الشركة وليس من المساهمين .	10

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتبين للباحثين من الجدول رقم (2) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الأول للفقرات (2، 3، 4، 7) تراوحت بين (4.67- 3.78) وهذه المتوسطات قريبة جداً إلى الوزن (4) والذي يمثل (موافق) ، وبلغت للفقرات (5، 8) بين (1.98، 1.81) وهي قريبة جداً من الوزن (2) والتي تمثل (غير موافق) ، كما تراوحت للفقرات (1، 6، 9، 10) بين (3.47 - 2.87) وهي قريبة جداً من الوزن (3) والذي يعني (محايد)، وهذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين الذين يمثلون العينة ملتزمين بالموضوعية . كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين (0.60 - 1.16) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي

أنهم متفوقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثاني:

يتمثل المتغير المستقل الثاني في التحقق من مدى التزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية كأحد أخلاقيات المهنة ، ويوضح الجدول رقم (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المتغير:

جدول رقم (3): التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثاني

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	نعمل على مراعاة توازن مصالح جميع الأطراف التي لها علاقة بوجود الشركة .	3.67	1.05
2	توجد منافسة بيننا كمراجعين من خلال الإعلانات للحصول علي العملاء.	2.59	1.12
3	نعمل على إبعاد أي عوامل تؤثر علي حيادنا .	4.44	0.81
4	لا توجد علاقات مالية وقبول هدايا بيننا وإدارات الشركات .	4.31	0.96
5	دائماً نلتزم بحيادية تجاه عملنا المهني .	4.60	0.63
6	لا نعتمد القوائم المالية بعد المراجعة إلا إذا تأكدنا أنها خالية من أي تحيز .	4.50	0.80
7	توجد منافسة بيننا كمراجعين من خلال دفع عمولة للحصول علي العملاء.	2.04	0.99
8	لا نراجع حسابات شركات لأكثر من عام.	2.46	1.01
9	لا يساهم تغييرنا في توسيع نطاق الخدمات المهنية المقدمة والابتعاد عن الخدمات الاستشارية .	2.98	1.08
10	توجد منافسة بيننا كمراجعين من خلال السمسة للحصول علي العملاء .	2.12	1.09

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتضح للباحثين من الجدول رقم (3) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير الثاني للفقرات (1، 3، 4، 6) تراوحت بين (4.50 - 3.67) وهذه المتوسطات قريبة جداً إلى الوزن (4) والذي يمثل (موافق)، كما بلغت (4.60) للفقرة رقم

(5) وهي قريبة من الوزن (5) والذي يعني (موافق بشدة) ، كما بلغت (2.59، 2.98) للفقرات (2، 9) وهي قريبة جداً من الوزن (3) والذي يعني (محايد) ، كما بلغت (2.04، 2.46، 2.12) للفقرات (7، 8، 10) وهي قريبة جداً من الوزن (2) والذي يعني (غير موافق) ، وهذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين الذين يمثلون العينة ملتزمين بالاستقلالية . كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات المتغير بين (0.63 - 1.12) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

#### التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الثالث

يتمثل المتغير المستقل الثالث في التحقق من مدى التزام المراجعين الخارجيين بالكفاءة المهنية كأحد أخلاقيات المهنة ، ويوضح الجدول رقم (4) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المتغير:

جدول رقم (4): التحليل الوصفي للمتغير المستقل الثالث

ت	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	في بعض الأحيان ترتبط مع مكاتب مراجعة عالمية للقيام بعملية المراجعة .	3.27	1.17
2	لا يتوافر لدينا نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر .	2.98	1.22
3	ارتفاع مستوى التأهيل المهني لأعضاء فريق المراجعة الذي أنا عضو فيه.	4.07	0.67
4	تتوفر لدينا خبرة مهنية سابقة وكافية في مراجعة أعمال الشركات .	4.09	0.93
5	دائماً نلتزم بالجدول الزمني لتنفيذ خطة المراجعة الخارجية .	3.83	0.97
6	دائماً نتفاعل مع لجنة المراجعة للشركة محل المراجعة الخارجية .	3.50	1.08
7	هنالك بعض الدعاوي القضائية التي رفعت ضدنا.	2.18	1.18
8	ارتفاع مستوى التأهيل العلمي لأعضاء فريق المراجعة الذي أنا عضو فيه.	4.03	0.69
9	دائماً نعمل على إخطار مجلس الإدارة بنتائج المراجعة الخارجية باستمرار .	3.96	0.95
10	لا تتوفر نظم إلكترونية ووسائل اتصال فعالة بيننا لإجراء عملية المراجعة .	3.28	1.11

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتبين للباحثين من الجدول رقم (4) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الثالث للفقرات (3، 4، 5، 6، 8، 9) تراوحت بين (3.50 - 4.09) وهذه المتوسطات قريبة جداً إلى الوزن (4) والذي يمثل (موافق)، وبلغت (3.27، 2.98،

3.28) للفقرات (1، 2، 10) وهي قريبة جداً إلى الوزن (3) والتي تعني (محايد) ، كما بلغت (2.18) للفقرة (7) وهي قريبة إلى الوزن (2) والتي تعني (غير موافق) ، وهذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين الذين يمثلون العينة ملتزمين بالكفاءة المهنية . كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (1.22-0.67) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها.

التحليل الوصفي لعبارات المتغير المستقل الرابع:

يتمثل المتغير المستقل الرابع في التحقق من مدى التزام المراجعين الخارجيين بالنزاهة والشفافية كأحد أخلاقيات المهنة ، ويوضح الجدول رقم (5) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المتغير:

جدول رقم (5): التحليل الوصفي للمتغير المستقل الرابع

ت	العبرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تجردنا من المصالح الشخصية .	4.46	0.67
2	إفصاحنا عن التقارير المالية بشفافية .	4.54	0.64
3	أمانتنا واستقامتنا لا تؤثر في مصداقية التقارير المالية .	3.52	1.24
4	توزيعنا للمهام والواجبات والمسئوليات على أسس قائمة على العدل والمساواة.	4.03	0.81
5	احترامنا لحقوق مختلف المجموعات وأصحاب المصلحة.	4.10	0.84
6	إعطاء المعلومات بطريقة عادلة ونزيهة وصادقة .	4.31	0.70
7	مراعاتنا لأي عمل يسيء للمهنة .	4.40	0.68
8	توزيع الأرباح والمكاسب على اسس قائمة على الصدق وعدم التضليل.	3.97	1.02
9	لنا مقدرة على التثبت من المعلومات التي قدمت إلينا من إدارة الشركة ويمكن الاعتماد عليها.	4.24	0.85
10	تتمتع المعلومات المقدمة من قبلنا بخاصية التوقيت المناسب.	3.72	1.10

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتضح للباحثين من الجدول رقم (5) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير المستقل الرابع تراوحت بين (4.46- 3.52) وهذه المتوسطات قريبة جداً إلى الوزن (4) الذي يمثل (موافق) ، كما بلغت (4.54) للفقرة رقم (2) وهي قريبة إلى الوزن (5) الذي يعني (موافق بشدة) ، وهذه القيم تدل على أن غالبية المراجعين الخارجيين الذين يمثلون العينة ملتزمين بالنزاهة والشفافية. كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (1.24-0.64) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .

التحليل الوصفي لعبارات المتغير التابع:

يتمثل المتغير التابع في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية من قبل المراجعين الخارجيين ، ويوضح الجدول رقم (6) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لعبارات هذا المتغير:

جدول رقم (6) : التحليل الوصفي للمتغير التابع

ت	العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	اكتشاف سياسات وممارسات الغش في القوائم المالية من مسؤولياتنا.	3.76	1.22
2	نمارس الشك المهني للكشف عن أي تحريفات في القوائم المالية.	4.18	0.77
3	عندما لا يتم استخدام الكفاءة المهنية بالقدر المطلوب في العمل يؤدي ذلك إلى عدم اكتشافنا لكثير من حالات الغش .	4.27	0.67
4	عند قيامنا بعملية المراجعة الخارجية نكتشف ان هنالك أساليب لممارسات غش تتم في الأصول غير الملموسة مثل الشهرة .	3.51	0.86
5	أحياناً ومن خلال مراجعتنا نجد ممارسات خاطئة في بند الاستثمارات طويلة الأجل .	3.74	0.82
6	عند قيامنا بالمراجعة الخارجية نكتشف أن هنالك ممارسات وأساليب غش في بند المخزون السلعي .	3.84	0.90
7	غالباً ما نكتشف أساليب وممارسات خاطئة في بند المبيعات .	3.78	0.91

0.86	3.77	أحياناً عند قيامنا بعملية المراجعة الخارجية نكتشف أن هنالك تلاعباً في تكلفة البضاعة المباعة .	8
0.83	3.82	عند قيامنا بعملية المراجعة الخارجية نكتشف أن هنالك مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لا يتفق مع رصيد المدينين .	9
0.88	3.51	عند قيامنا بعملية المراجعة الخارجية نكتشف أن هنالك ممارسات خاطئة تتم في بند مصاريف التشغيل حيث تتم رسملتها وتحويلها من فترة الى أخرى .	10
0.87	3.77	عند قيامنا بعملية المراجعة الخارجية نكتشف أن هنالك ممارسات خاطئة في تقدير مخصص إهلاك الأصول الثابتة .	11
0.88	3.76	عند قيامنا بعملية المراجعة الخارجية نكتشف أن هنالك حالات غش في المعالجة المحاسبية للمكاسب والخسائر الرأسمالية المتعلقة ببيع الأصول الثابتة .	12

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتضح للباحثين من الجدول رقم (6) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات المتغير التابع تراوحت بين (4.27 - 3.51) وهذه المتوسطات قريبة جداً إلى الوزن (4) وهذا يعني أن غالبية المراجعين الخارجيين الذين يمثلون العينة قاموا باكتشاف ممارسات لإدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية . كما تراوحت قيم الانحراف المعياري على عبارات الفرضية بين (1.22-0.67) وهذه القيم تشير إلى التجانس الكبير في إجابات أفراد العينة على هذه الفقرات، أي أنهم متفقون بدرجة كبيرة جداً عليها .  
اختبار الفرضيات:

اختبار الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى علي: "يؤثر الالتزام بالموضوعية من قبل المراجعين الخارجيين في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية". للتأكد من صحة هذه الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث ان إلتزام المراجعين الخارجيين بالموضوعية كمتغير مستقل ممثل بـ ( $X_1$ ) واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ممثل بـ ( $y$ ) وذلك كما في الجدول رقم (7):

جدول رقم (7): نتائج إختبار الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.005	2.857	2.534	$\widehat{B}_0$
معنوية	0.000	5.641	0.376	$\widehat{B}_1$
			0.73	معامل الارتباط (R)
			0.53	معامل التحديد ( $R^2$ )
			28.163	اختبار (F)
$\widehat{y} = 2.534 + 0.376x_1$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

ينتضح للباحثين من الجدول رقم (7) وجود ارتباط طردي قوي بين التزام المراجعين الخارجيين بالموضوعية كمتغير مستقل واكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.73)، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.53)، هذه القيمة تدل على أن التزام المراجعين الخارجيين بالموضوعية كمتغير مستقل يساهم بـ (53%) في إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح (المتغير التابع ) ، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (28.163) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000) ، بناء على ذلك يتم قبول الفرضية الأولى للدراسة.

#### إختبار الفرضية الثانية

تنص الفرضية الثانية علي: "يؤثر الالتزام بالاستقلالية من قبل المراجعين الخارجيين في إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية"، للتأكد من صحة الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث إن التزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية كمتغير مستقل ممثل بـ ( $x_2$ ) واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ممثل بـ (y) ، وذلك كما في الجدول رقم (8):

جدول رقم (8): نتائج إختبار الفرضية الأولى

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	إختبار (t)	معاملات الإنحدار	
معنوية	0.026	2.257	2.772	$\widehat{B}_0$
معنوية	0.000	5.993	0.307	$\widehat{B}_1$
			0.76	معامل الارتباط (R)
			0.58	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			35.094	إختبار (F)
$\widehat{y} = 2.772 + 0.307x_2$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يظهر الجدول رقم (8) وجود ارتباط طردي قوي بين التزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية كمتغير مستقل واكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.76) ، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.58)، هذه القيمة تدل على أن التزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية كمتغير مستقل يساهم بـ (58%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح (المتغير التابع) ، وأن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة إختبار (F) (35.094) وهي دالة عن مستوى دلالة (0.000) ، مما يدل على قبول الفرضية الثانية.

#### إختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية الثالثة على: "يؤثر الالتزام بالكفاءة المهنية من قبل المراجعين الخارجيين في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية" ، لتأكد من صحة الفرضية تم استخدام أسلوب الإنحدار الخطي البسيط في بناء النموذج ، حيث ان التزام المراجعين الخارجيين بالكفاءة المهنية كمتغير مستقل ممثل بـ ( $x_3$ ) واكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ممثل بـ (y) ، وذلك كما في الجدول رقم (9):

جدول رقم (9): نتائج إختبار الفرضية الثالثة

التفسير	القيمة الإحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	4.024	1.912	$\widehat{B}_0$
معنوية	0.000	4.015	0.539	$\widehat{B}_1$
			0.80	معامل الارتباط (R)
			0.64	معامل التحديد ( $R^2$ )
			46.124	اختبار (F)
$\widehat{y} = 1.912 + 0.539x_3$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتبين من الجدول رقم (9) وجود ارتباط طردي قوي بين إلتزام المراجعين الخارجيين بالكفاءة المهنية كمتغير مستقل واكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط البسيط (0.80) ، وكذلك بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.64)، هذه القيمة تدل على ان إلتزام المراجعين الخارجيين بالكفاءة المهنية كمتغير مستقل تساهم بـ (64%) في إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح (المتغير التابع) ، أيضاً نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (46.124) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000) ، وهذه القيم تشير إلي قبول الفرضية الثالثة.

إختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية الرابعة على: "يؤثر الإلتزام بالنزاهة والشفافية من قبل المراجعين الخارجيين في إكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية" ، للتأكد من صحة الفرضية تم استخدام أسلوب الانحدار الخطي البسيط في بناء النموذج حيث ان إلتزام المراجعين الخارجيين بالنزاهة والشفافية كمتغير مستقل ممثل بـ ( $x_4$ ) واكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ممثل بـ ( $y$ ) ، وذلك كما في الجدول رقم (10):

جدول رقم (10): نتائج إختبار الفرضية الرابعة

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.012	2.345	3.070	$\widehat{B}_0$
معنوية	0.000	6.239	0.279	$\widehat{B}_1$
			0.69	معامل الارتباط (R)
			0.48	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			20.234	اختبار (F)
$\widehat{y} = 3.070 + 0.279x_4$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتضح للباحثين من الجدول رقم (10) وجود ارتباط طردي قوي بين التزام المراجعيين الخارجيين بالنزاهة والشفافية كمتغير مستقل واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح كمتغير تابع ، حيث بلغت قيم معامل الارتباط البسيط (0.69) ، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.48)، هذه القيمة تدل على أن التزام المراجعيين الخارجيين بالنزاهة والشفافية كمتغير مستقل يساهم بـ (48%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح ( المتغير التابع ) ، كما أن نموذج الانحدار البسيط معنوي حيث بلغت قيمة أختبار (F) (20.234) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000) ، من خلال هذه المؤشرات يتم قبول الفرضية الرابعة .

نتائج الانحدار الخطي المتعدد

يوضح الجدول رقم (11) نتائج الانحدار الخطي المتعدد لتأثير جميع المتغيرات المستقلة (التزام المراجعيين الخارجيين بالموضوعية وبالاستقلالية وبالكفاءة المهنية وبالنزاهة والشفافية) علي المتغير التابع (اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية):

جدول رقم (11): نتائج الانحدار الخطي المتعدد لقياس تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع

التفسير	القيمة الاحتمالية (Sig)	اختبار (t)	معاملات الانحدار	
معنوية	0.000	3.223	1.330	$\widehat{B}_0$
معنوية	0.000	4.216	0.217	$\widehat{B}_1$
معنوية	0.000	4.234	0.271	$\widehat{B}_2$
معنوية	0.000	5.136	0.292	$\widehat{B}_3$
معنوية	0.000	5.231	0.439	$\widehat{B}_4$
			0.74	معامل الارتباط المتعدد (R)
			0.55	معامل التحديد ( $R^2$ )
النموذج معنوي			38.239	اختبار (F)
$\widehat{y} = 1.330 + 0.217x_1 + 0.271x_2 + 0.439x_3 + 0.141x_4$				

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية، 2016م .

يتبين من الجدول رقم (11) وجود ارتباط طردي قوي بين التزام المراجعين الخارجيين بالموضوعية وبالاستقلالية وبالكفاءة المهنية وبالنزاهة والشفافية في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، حيث بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.74)، وبلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.55)، هذه القيمة تدل على أن التزام المراجعين الخارجيين بالموضوعية وبالاستقلالية وبالكفاءة المهنية وبالنزاهة والشفافية كمتغيرات مستقلة تساهم ب(55%) في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، كما أن نموذج الانحدار المتعدد معنوي حيث بلغت قيمة اختبار (F) (38.239) وهي دالة عند مستوى دلالة (0.000).

من النتائج أعلاه يلاحظ أن جميع معاملات الانحدار (B) معنوية، بالنسبة لالتزام المراجعين الخارجيين بالموضوعية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.216) وهي عند مستوى أقل (0.000)، والتزام المراجعين الخارجيين بالكفاءة المهنية بلغت قيمة (t) المحسوبة (4.234) وهي عند مستوى أقل من (0.000)، والتزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية بلغت قيمة (t)

المحسوبة (5.136) وهي عند مستوى أقل من (0.000) ، وإلتزام المراجعين الخارجيين بالنزاهة والشفافية بلغت قيمة (t) المحسوبة (5.231) وهي عند مستوى أقل من (0.000) ، وهذه النتيجة تدل على وجود تأثير معنوي من قبل المتغيرات المستقلة ( التزم المراجعين الخارجيين بالموضوعية وبالاستقلالية والكفاءة المهنية والنزاهة والشفافية ) على المتغير التابع (اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية) .

الأهمية النسبية للمتغيرات المستقلة

تم استخدم نموذج المقدرات القياسية لبيان الأهمية النسبية للمتغيرات ( التزم المراجعين الخارجيين بالموضوعية وبالاستقلالية والكفاءة المهنية والنزاهة والشفافية) على المتغير التابع (اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية) كما في الجدول رقم (12) :

جدول رقم (12): نموذج المقدرات القياسية

الترتيب من حيث الأهمية النسبية	الأهمية النسبية	المتغير المستقل
الثالث	0.162	التزام المراجعين الخارجيين بالموضوعية
الثاني	0.254	التزام المراجعين الخارجيين بالكفاءة المهنية
الأول	0.320	التزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية
الرابع	0.114	التزام المراجعين الخارجيين بالنزاهة والشفافية

المصدر: إعداد الباحثين من الدراسة الميدانية ، 2016م.

أولاً : النتائج

من خلال الدراسة النظرية والميدانية توصل الباحثان إلى النتائج التالية :

1. أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل خطوياً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم، تعتبر بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل ، وتمثل مجموعة من المبادئ و المعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين .

2. ممارسة إدارة الأرباح تتمثل في التدخل المتعمد لإدارة المنشأة بهدف التأثير على رقم الربح بطريقة تؤدي إلى تضليل أصحاب المصالح بغرض إعداد تقارير مالية مضللة وغير حقيقية، بحيث تعطي النتائج المرغوب فيها لتوجيه مستخدمي القوائم المالية لتحقيق أهداف الإدارة ، ومن ثم فهي عملية غير أخلاقية.
3. التزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ساهم بصورة كبيرة في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية ، بلغت قيم معامل الارتباط المتعدد (0.74) ، وقيمة معامل التحديد ( $R^2$ ) (0.55)، من خلال التزامهم بالأخلاقيات الآتية:
  - أ. الموضوعية.
  - ب. الاستقلالية.
  - ت. الكفاءة المهنية.
  - ث. النزاهة والشفافية.
4. إلتزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية جاء بالمرتبة الاولى من حيث تأثيره على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة السودانية، يليه في التأثير الإلتزام بالكفاءة المهنية ، ثم الإلتزام بالموضوعية ، وأخيراً الإلتزام بالنزاهة والشفافية.

#### ثانياً : التوصيات

بناء على نتائج البحث يوصي الباحثان بالآتي :

1. زيادة التركيز على تدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة بالجامعات والكليات والمعاهد لطلاب البكالوريوس والدراسات العليا في المحاسبة .
2. ضرورة توزيع منشورات ودوريات في الجامعات والكليات والمعاهد وجميع القطاعات الأخرى عن أسباب انهيار وإفلاس الشركات بشكل مفاجئ ، مع إعطاء أمثلة حقيقية لهم عن نتائج هذا الانهيار وما تسببه من خسارة لكل الأطراف .
3. ضرورة تفعيل المجلس السوداني للمحاسبين القانونيين على نهج مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ( AICPA ) ومعهد المحاسبين القانونيين البريطاني ( ACCA ) يمكنه التصدي لكل الممارسات السالبة في المهنة ، وزيادة اصدار معايير محاسبية سودانية تواكب التطورات .

4. تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين والمراجعين ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام الحوافز والمكافآت التي سوف تجلبهم يلتزمون بالمهنة ، وتفادي توجيه بعضهم إلى سلوك غير أخلاقي .
5. تطوير الكفاءة العلمية والمهارات الوظيفية لممارسي المهنة من خلال حثهم على المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدها الجهات المهنية فيما يخص أخلاقيات المهنة وعمليات التلاعب في التقارير المالية .
6. إجراء مزيد من الدراسات في هذا الموضوع خاصة فيما يتعلق بقياس المتغيرات بصورة كمية ، وكذلك بحث الموضوع في عينات مختلفة .

#### قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- 1/ أرديني ، طه أحمد حسن . (2007) التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق . بغداد: جامعة الموصل ، كلية الإدارة والإقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 58 ، المجلد 29 ، ص 158 .
2. السعد ، صالح بن عبد الله . (2010م) . العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية . الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 48 ، العدد 1 ، ص 196 .
3. الراوي ، شيماء محمد سمير . (2007م) . بور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي . الموصل : جامعة الموصل ، كلية الإدارة والإقتصاد ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ص 48 .
4. أبو وطفة ، حسام سعيد . (2009م) . بور المراجعة الداخلية في تحسين كفاءة وفاعلية الإستثمارات المالية ، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية . غزة : الجامعة الإسلامية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة ، ص 22 .
5. المؤمني ، محمد . (2006م) . تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها ، دراسة تحليلية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان . عمان :

- جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، ص 88 .
6. العازمي ، وليد خالد حميد . (2012م) . أثر مدقق الحسابات الخارجي في تحسين مصداقية المعلومات المحاسبية في بيت الزكاة الكويتي . عمان : جامعة الشرق الأوسط، كلية إدارة الأعمال، قسم المحاسبة، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، ص 31 .
7. البكوع، فيحاء عبد الخالق، غزال، سعاد سعيد، و طاهر، كبري محمد. (2012م) . انعكاس الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح . الموصل : جامعة الموصل، كلية الإدارة والإقتصاد، مجلة تنمية الراقدين، العدد 114 ، مجلد 35 ، ص ص 106 – 121 .
8. المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) . (2002م) . دليل المحاسبين المهنيين ، القواعد الأخلاقية . ترجمة: جمعية مدققي الحسابات القانونية الفلسطينية ، ص 14 .
9. أبو الخير ، مدثر طة . (1999م) . إدارة الربح المحاسبي في الشركات المصرية ، دليل ميداني من التغيرات في أرصدة المخصصات بالقوائم المالية . القاهرة : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، مجلة التجارة والتمويل ، العدد 2 ، ص 40 .
10. جندي ، محمد سعيد . (2006م) . أثر الدور التعاقدى للمعلومات المحاسبية على درجة التحفظ وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح . القاهرة : جامعة طنطا ، كلية التجارة ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، العدد الثاني ، ص 57 .
11. جمعة ، د.أحمد حلمي . (2006م) . الالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية في بيئة المحاسبة العربية . عمان : جامعة الزيتونة ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ، المؤتمر العلمي السنوي السادس ، ص ص 2 ، 5 .
12. حسن ، وصفى عبدالفتاح . (1999) تسوية الأرباح خلال الفترات المحاسبية من منظور إقتصادي وأخلاقي . الإسكندرية : جامعة ، كلية التجارة ، مجلة التجارة للبحوث العلمية ، المجلد 34 ، العدد ، ص 57 .

13. حنفي ، محمد أحمد . (2010م) . دراسة أثر ظاهرة إدارة الأرباح على جودة القوائم المالية . الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة دكتوراة في المحاسبة غير منشورة ، ص ص 24 - 25 .
14. حرب ، أيمن صالح مصطفى . (2007م) . تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في قرارات إدارة الدخل على شركات التأمين الأردنية . عمان : جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، كلية الدراسات الإدارية و المالية ، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشورة ، ص 72 .
15. زويلف ، إنعام محمد . (2013م) . دور الالتزامات الأخلاقية للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال في التنمية الاقتصادية . القاهرة : جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، المجلد 37 ، العدد 1 ، ص 342 .
16. سلطان ، محمد سعيد أنور . (2003م) . السلوك التنظيمي . الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة ، ص ص 296 - 297 .
17. شاهين ، على عبد الله أحمد . (2011م) . إدارة الأرباح ومخاطرها في البيئة المصرفية ، دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية . المنامة : الجامعة الخليجية ، كلية العلوم الإدارية والمالية ، مجلة الجامعة الخليجية ، العدد 4 ، المجلد 3 ، ص ص 1030 - 1067 .
18. عوض ، أمال محمد . (2003م) . قياس أثر الدور الحوكمي لمراجع الحسابات على سلوك إدارة الأرباح بالشركات المسجلة بسوق الأوراق المالية المصرية . القاهرة : جامعة القاهرة ، بني سويف ، كلية التجارة ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، ص 45 .
19. عبيد ، حسين أحمد . (2004م) . دراسة ميدانية لظاهرة التطوع المصطنع للأرباح المحاسبية لخدمة أغراض الإدارة : الدوافع والآثار . الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، العدد 2 ، ص 49 .
20. علي ، عبد الوهاب نصر ، وشحاته ، وشحاته السيد . (2003م) . ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات ، مدخل لارتقاء جودة المراجعة والحد من انهيار الشركات . الإسكندرية : الدار الجامعية ، ص 132 ، 138 .

21. عوض ، أمال محمد . (2004م) . الإختبار التكفي لإستراتيجيات قياس وضبط مخاطر الأعمال وتأثيره على جودة الأداء المهني في المراجعة . القاهرة : أكاديمية المدينة العليا ، المعهد العالي للإدارة و التكنولوجيا ، ص 24 .
22. الغضنفرى ، محمد ظافر عبد الخالق . (2012م) . إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . بغداد : جامعة الموصل ، كلية الإدارة و الإقتصاد ، مجلة تنمية الرافدين ، العدد 114 ، المجلد 35 ، ص ص 50 - 70 .
23. القطاونة ، عادل محمد ، والعبادى ، هيثم ممدوح . (2009م) . مدى أهمية المبادئ الأخلاقية الحاكمة لسلوك المحاسبين ، حالة دراسية على مدققى ضريبة الدخل فى المملكة الأردنية الهاشمية . القاهرة : جامعة القاهرة ، كلية التجارة ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، العدد 72 ، ص ص 315 - 332 .
24. لطفي ، أمين السيد أحمد . (2008م) . معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين . الإسكندرية : الدار الجامعية .
25. مشابط، نعمة حرب . (2006م) . دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية . الإسكندرية : جامعة الإسكندرية ، كلية التجارة ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة .
26. محمد الناصر، عبد الكريم . (2008م) . أثر قواعد السلوك المهني للمحاسب القانوني عن رأيه الفني المحايد في التقارير والقوائم المالية ، دراسة تطبيقية على المحاسبين القانونيين في الجمهورية اليمنية . الخرطوم : جامعة النيلين ، كلية الدراسات العليا ، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة .
27. مبارك ، الرفاعي إبراهيم . (2010م) . جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح . الرياض : جامعة الملك سعود ، مؤتمر سبل تطوير المحاسبة في المملكة ، الندوة الثانية ، ص 30 .
28. هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامي . (1999م) . مجلد معايير المحاسبة والمراجعة الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية . القاهرة : جامعة الأزهر ، مركز صالح كامل للإقتصاد الاسلامي ، ص ص 166 - 180 .

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية

1. Jooste , L . ( 2010 ) . Accounting Ethics – an Empirical investigation of Managing short – term Earnings financial Management . south African journal of Economic and Management Sciences ,Vol 13 , No 1 , P P 98 – 111 .
2. Nasrollah . A . , Hassan . H. ( 2012 ) . An investigation of Earnings Management Practices : Examining Generally Accepted Accounting Principles , California state polytechnic university , U . S .A , international journal of business and Social sciences , Vol 3 , No 14 , P P 245 – 251 .
3. Akadakpo, Bukola . A . , Enofe , Augustine . o. (2013) . Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession In Nigeria , University of Benin , Benin City , Nigeria IOSR Journal of Business and Management(IOSR–JBM) , Vol 12 , P P 45 – 51
4. Noor , Nur . R . Rohana . O , ( 2014 ) . Extent of Idealism Relativism In Earnings Management Behaviour , University Technologist MARA , Malaysia . J . Appl . Environ . Biol . Sci . , Vol 4 , No 65 , P P 23 – 29
5. Rayand, G, and others , ( 2008) . Managerial Accounting , New York : Mc Graw – Hill companies Inc , P 28 .
6. Kimmel paul , D, weygandt , (2011) . Financial Accounting Tools for Business Decision Making , U.S.A: Hopkins , John wiley & sons publishing Ltd , 6th ed , P 8 .
7. IFAC , (2005). Hand book of international Auditing, Assurance and Ethics Pronouncement , pp 33 – 34 (2)

8. Georg D . Anderson and Robert c . Wllyson, (1986) , *Restructuring Professional standards* , the Anderson Robert Journal Accountancy , p . p 96 – 102 .
9. ICAEW . (1992) . The Institute of chartered Accountants in England and Wales , March , *New Guide to professional Ethics Accountancy* , p p 117 – 131 .
10. IFAC . ( 1989) . *Statement of Policy on Implementation and Erforcement of code of professional Ethics in Accounticy* , p p 149 – 158 .
11. Rosner . R , ( 2003 ) . *Earnings Manipulation in failing* , Contemporary Accounting Research , vol 20 , No 2 , P 367
12. Jackson . S , and other ,( 2007) . *Auditors and Earning Management* , the CAP Journal , P 2
13. Healy . p and wahlen . J , ( 1999 ) . *Areview of the Earning Management Interture and its Implication for standard setting* , Accounting Horizons , P365 .
14. Ronen . J and Yaari . V ,( 2008 ) . *Earning management , Emerging Insights in Theory Practice and Research* , Springer Series in Accounting Scholarship , P 25 .
15. Roloand Dye ,( 1988) . *Earnings Management in an over lapping Generations Model* , Journal of Accounting Research , P 168 .
16. Daniel, B, and, Thomas, P ,( 2006) . *C E O incentives and Earnings Management* , Journal of Financial Economics , vol 80 , P 511 .
17. Phillips . J , and Badertscher . M ,( 2009) . *Earnings Management strategies and the trade – off between tax*

*Benefits and delection risk : to conform or not to conform* ,  
the Accounting Review , vol 84 , No 1 , P 63

18. Jamison , M , ( 2008 ) . Practical Guide To Creative Accounting , Kogam , London , P . 99 .
19. Imho f . E , ( 2003 ) . Accounting Quality and Corporate governance , Accounting Horizons , P P 117 – 128.