

دور أخلاقيات العمل المحاسبي في تحسين الاداء المالي للشركة  
(دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية)  
**The Role of Accounting Profession Ethics to Improve Corporate  
Financial Performance: An Applied Study on a Sample of Companies  
listed in The Iraqi Stock Exchange**

م.د. أشرف هاشم فارس عبدون

Lecturer. Dr Ashraf Hashim Faris

كلية الادارة والاقتصاد / جامعة تكريت

[Ashrafalabdoon@tu.edu.iq](mailto:Ashrafalabdoon@tu.edu.iq)

تاريخ استلام البحث 2021/3 / 1 تاريخ قبول النشر 2021/4/9 تاريخ النشر 2021/12/22

### المستخلص:

هدفت الدراسة الى بيان أثر الالتزام العالي من قبل محاسبين الشركات بأخلاقيات العمل المحاسبي اثناء ممارستهم مهمهم المحاسبية في تحسين الأداء المالي لها، حيث تمثلت عينة الدراسة ب (37) من المصارف المدرجة بسوق العراق للأوراق المالية لعام 2020، توصلت الدراسة الى وجود علاقة جزئية بين اخلاقيات العمل المحاسبي والاداء المالي للشركات، توصي الدراسة بضروه ايلاء السمات المهنية كبعد للعمل الاخلاقي بالمزيد من الاهتمام من قبل المحاسبين اثناء ممارسة مهامهم.

*الكلمات المفتاحية: اخلاقيات العمل المحاسبي، الأداء المالي*

### Abstract

The present study aims to measure the impact of high commitment by the accountants in accounting profession ethics and subsequently improving corporate financial performance. The study sample included 37 banks listed in Iraqi stock exchange in the year 2020. The study found partial significant relationship between accounting profession ethics to improve corporate financial performance. This study, therefore, recommends the accountants to take considerable importance to the accounting profession ethics as part of business ethics in the practice.

**Key words:** *Accounting Profession Ethics, Financial Performance.*

### المقدمة:

ان اقتراح البعض لتعبير أخلاقيات العمل استخدم لمصطلحات متناقضة لأن الأعمال تسعى إلى تحسين أو تعظيم المكاسب من عملياتها مما ينتج عنه تعارضها الى حد كبير مع ممارساتها مما يؤثر سلباً على ادائها المالي. وان الاتفاق مع هذا الرأي يشير الى التشاؤم بصورة كبيرة الا ان هناك نية جديّة وباندفاع قوي للاهتمام بالاعتبارات الأخلاقية من قبل قادة ومنظمات الأعمال المهنية جزئياً والممارسات المحاسبية، استجابته لمتطلبات المجتمعات التي كان عليها أن تتحمل تكلفة الانهيارات المذهلة للشركات والأعمال التي تفتقر للأخلاقيات ولنسبة قليلة نوعاً ما لأداره الانشطة من ممارسي الأعمال.

اذ شهد العقدان الماضيان قدرًا كبيرًا من الفضائح في عالم الأعمال. الكثير منها له علاقة بالمحاسبة والرقابة الإدارية، وبطرق مختلفة إلى حد كبير. اذ تعتمد نظرية الشركة على المعيار الكلاسيكي والذي يقوم على أساس النموذج الاقتصادي بتعظيم قيمتها باعتبارها موضوعية في ظل بعض الافتراضات، حيث ان هذا القرار يؤدي

إلى نتيجة فعالة اجتماعيًا. أثناء الممارسة فإن الافتراضات الأساسية في كثير من الأحيان لا تصمد. طويلاً، وبمعزل، عن اعتبارات أخرى، تحت فرضية أساسية مفادها ان "تعزيز القيمة يذهب أولاً" من خلال التلاعب بالممارسات المحاسبية إذا كان ذلك له مبرراته. ما يؤدي في الغالب إلى قرارات سيئة ناتجة عن سلوك غير أخلاقي ينعكس بالسلب على القيمة السوقية للشركة. ولمنع حدوث ذلك، يجب أن يكون لدى الشركات إحساس قوي برسالتها الداخلية والخارجية، والمتمثلة بمحاولة أرواء الموظفين والعملاء بتوفير الاحتياجات الحقيقية دون الإضرار بأصحاب المصلحة الآخرين، فضلاً عن اتخاذ القرارات طبقاً لهاتين المهمتين ودمج الأخلاق في أي قرار إداري.

ان الاهتمام بقياس وتقييم الاداء المالي للشركات يعتمد على اهتمام الادارة في معرفة الاليات والنقاط التي تؤدي الى تعزيز المتغيرات مما ينتج عنه رفع مكانة الشركات سوقياً مما ينعكس بالإيجاب على ادائها المالي، فضلاً عن محاولة تجاوز الاخفاقات المالية التي تعرضت لها الشركات الكبرى نتيجة عدة عوامل خارجية وداخلية منها ما هو سلوكياً من خلال عدم الالتزام بأخلاقيات الاعمال وكذلك المنافسة، فضلاً عن تقلب ظروف العمل وكذلك تذبذب حجم المبيعات، والاسعار وغيرها،

## المبحث الاول

### منهجية البحث ودراسات سابقة

#### أولاً: منهجية البحث:

#### أ-مشكلة الدراسة

يعتقد الباحث ان اخلاقيات العمل المحاسبي تؤدي الى تحسين الاداء المالي للشركة، اذ ان التزام المحاسبين بالإطار الأخلاقي للعمل يقلل من درجة مخاطرة التلاعب بالوضع المالي وبالتالي تحسين الأداء المالي للشركة، هذا بالنتيجة يؤدي الى زيادة الموثوقية بالتقارير المالية للشركات من خلال ثقة المستثمرين بكفاءة الشركة. ومن جانب اخر، فان عدم التزام المحاسبين بأخلاقيات العمل المحاسبي ينعكس سلباً على الأداء المالي للشركات مما يؤدي الى فقدان المستثمرين ثقتهم بالأداء المالي وقيمتها السوقية.

ومما سبق يمكننا صياغة السؤال الاتي "هل ان الالتزام من قبل المحاسبين بأخلاقيات العمل المحاسبي

اتناء ممارسة مهامهم يؤثر إيجاباً على الأداء المالي للشركات؟"

#### ب-فرضية الدراسة

تتمثل فرضيات الدراسة بالآتي:

(H1). الفرضية الرئيسية الأولى: هناك علاقة ارتباط معنوي بين اخلاقيات العمل المحاسبي (بكافة ابعادها) والأداء المالي للمصرف

(H2). الفرضية الرئيسية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأخلاقيات العمل المحاسبي في الأداء المالي للمصرف

(H3). الفرضية الرئيسية الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد أخلاقيات العمل المحاسبي في الأداء المالي للمصرف

تتفرع إلى الفرضيات الآتية:

(H3. 1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد السمات الشخصية في الأداء المالي للمصرف

(H3. 2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد السمات المهنية في الأداء المالي للمصرف  
1. أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة من خلال الدور الكبير الذي يلعبه الالتزام بأخلاقيات العمل المحاسبي  
من قبل المحاسبين بسماتها الشخصية والمعنوية في تحسين القيمة السوقية للشركة مما ينعكس بالإيجاب على  
أدائها المالي.

ج-هدف الدراسة: يتمثل هدف الدراسة بالآتي:

1. التعرف على درجة التزام مدراء الحسابات العاملين في المصارف العراقية عينة الدراسة بأخلاقيات العمل المحاسبي.
2. القاء الضوء على أهمية اخلاقيات العمل المحاسبي في مجال القطاع المصرفي العراقي.
3. معرفة انعكاسات الالتزام بأخلاقيات العمل المحاسبي من خلال سماتها (الشخصية، المهنية) على الأداء المالي للشركة.

د-متغيرات الدراسة وطرق قياسها: تتمثل بمتغيرات الدراسة بما يأتي:

1. المتغير المستقل: ويتمثل بأخلاقيات العمل المحاسبي بالاعتماد على سماتها والتي تتضمن الحكم الشخصي فضلاً عن المهني بنظر الاعتبار وبصورة اساسية في اعداد الجانب الوصفي، وذلك بالاعتماد على فقرات (الاستبانة) من دراسة (Githui,2012) بعد عرضها على مجموعة من المحكمين.
2. المتغير التابع: في حين تم قياس المتغير الثاني الأداء المالي للشركات وهو المتغير التابع باعتماد طريقة (Tobin's Q) لقيمة الشركة.

ه-حدود البحث: ان حدود البحث تتمثل بعينة مختارة من المصارف الاهلية والمدرجة في سوق العراق للأوراق المالية لعام 2020.

ثانياً الدراسات السابقة:

1. الدراسات الأجنبية:

1-1: دراسة (Choi & Jung,2008)

بحث بعنوان: (الالتزام الأخلاقي للأداء والتقييم المالي: تحقيق تجريبي للشركات الكورية)

(Ethical Commitment, Financial Performance, and Valuation: An Empirical Investigation of Korean Companies)

تتمثل هذه الدراسة باهتمام مجموعة متنوعة من مستخدمي القوائم المالية بالعلاقة بين الأداء المالي للشركة والتزامها بأخلاقيات العمل. تجدر الإشارة ان العلاقات بين أخلاقيات العمل وتقييم الشركات لم يتم تحديدها بدقة والتحقيق فيها. توصل الباحثان ان هناك علاقة كبيرة بين الالتزام الأخلاقي للشركات الكورية وتقييمها في سوق الأسهم الكورية، وعلى الرغم من ذلك فان النتائج التطبيقية تشير الى عدم وجود علاقة معنوية بينهما.

**2-1. دراسة (Elias, R. Z. 2004)**

بحث بعنوان (تأثير القيم الأخلاقية للشركة على انطباع إدارة الأرباح)

**The impact of corporate ethical values on perceptions of earnings )  
(management**

هدفت الدراسة الى ايجاد ارتباط بين القيم الأخلاقية للشركات وتصور إدارة الأرباح، استطلعت هذه الدراسة 583 محاسبًا قانونيًا (CPAs) في المحاسبة العامة، الصناعة والأوساط الأكاديمية. توصلت الدراسة إلى أن المحاسبين القانونيين العاملين في المنظمات ذات المعايير الأخلاقية العالية (المنخفضة) ينظرون إلى إدارة الأرباح الأنشطة غير أخلاقية (أخلاقية). كما وجدت التحليلات داخل المجموعة للمستجيبين فروق ذات دلالة إحصائية في تصور القيم الأخلاقية للشركة على أساس الجنس والعمر والمسمى الوظيفي وعوامل ديموغرافية أخرى. أشارت النتائج إلى وجود إشارات إنذار مبكر في المنطقة مهنة المحاسبة فيما يتعلق بالقيم الأخلاقية وإدارة الأرباح. كانت النتائج مثيرة للقلق بشكل خاص بين خبراء حماية البيئة العاملين في الصناعة الذين أبلغوا عن انخفاض إدراكهم القيم الأخلاقية للشركات.

**3-1: ( Akadakpo, B. A., & Enofe, A. O. 2013)**

بحث بعنوان (تأثير أخلاقيات المحاسبة على ممارسة مهنة المحاسبة في نيجيريا)

**(Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting Profession In Nigeria))**

كان الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو فحص ما إذا كان أخلاقيات المحاسبة لها تأثير كبير على ممارسة مهنة المحاسبة في نيجيريا. كشفت النتائج التي توصل إليها الباحثون أن هناك تأثير الرئيسي الآخر الذي يعتقد المحاسبون أنه له تأثير على سلوكياتهم المهنية مثل السياسات وقواعد الشركات التي يعمل فيها المحاسبون، وجد أن الدين ليس له تأثير كبير في المهنة سلوك المحاسبين. النظام القانوني وأنظمة القيم المجتمعية لعبت أيضًا دورًا متبادلًا في المحاسبين السلوك المهني. وقد أوصى من بين أمور أخرى أن المحاسب في الممارسة يحتاج إلى الاهتمام إلى حسن السلوك الأخلاقي وهناك حاجة إلى الالتزام الصارم بمدونة قواعد السلوك الأخلاقي.

الدراسات العربية:

**2-1: دراسة (العبيني والزعبي ، 2017)**

بحث بعنوان: (أثر التعلم المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاردن (دراسة ميدانية)

هدفت الدراسة على اختبار أثر الالتزام المحاسبين بأخلاقيات على اساليب المحاسبة الإبداعية واكتشافها، تم توزيع استبيان على عدد من المحاسبين العاملين في الشركات الاردنية فضلاً عن عدد من الأكاديميين، توصلت الدراسة الى عدم وجود اي تأثير بين متغيرات الدراسة.

**2-2: دراسة (محمود ، 2011)**

بحث بعنوان: ( أثر المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية -دراسة حالة على عينه من المحاسبين في مدينة تكريت)

هدفت الدراسة على اختبار أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، تم توزيع استبيان على عدد من المحاسبين العاملين في مدينة تكريت، توصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط معنوي بين المتغيرات.

### 2-3: دراسة (نزال ، 2014)

رسالة بعنوان (دور معايير واخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية)

هدفت الدراسة الى بيان الدور تلعبه المعايير المحاسبية واخلاقيات مهنة العمل المحاسبي واستخدامها كضوابط الممارسات المحاسبية فضلاً عن دورها في تحسين جودة القوائم المالية للشركات العاملة بالقطاع الصناعي الاردني، توصلت الدراسة الى التزام الشركات بالمعايير المحاسبية وعدم التزامها بأخلاقيات المهنة والتخصص بالاعتراف وكذلك القياس فضلاً عن الإفصاح مما ينعكس بالسلب على موثوقية القوائم المالية.

اهم ما يميز الدراسة الحالية هو ان اغلب الدراسات السابقة لم تتناول العلاقة بين متغيرات الدراسة الحالية على حد علم الباحث وخصوصاً على البيئة العراقية، فضلاً عن عدم تناول اي دراسة قياس العلاقة والاثار بين ابعاد أخلاقيات العمل المحاسبي والمتمثلة بسماته الشخصية والمعنوية مع الاداء المالي.

### المبحث الثاني

#### (الجاناب النظري)

### 2-1: اخلاقيات العمل المحاسبي (المفهوم، الأهمية، الأهداف، الدوافع، الأساليب، المعالجات)

في وقتنا الحاضر هناك العديد من القضايا القابلة للنقاش المتعلقة بمدى تقديم المحاسبين العموميين لخدماتهم بشكل مناسب -مثل تقديم المعلومات في شكل تقارير مالية. واقعياً كعملاء اقتصاديين، كثيراً ما يواجهون تعقيدات بالمواقف من خلال التعارض الذي قد ينشأ بين مصلحتهم الذاتية (مصلحة العميل) والمصلحة العامة (مراعاة قواعد السلوك). هذه معضلة أخلاقية غالباً ما تكون صعوبات كبيرة يواجهها المحاسبين المحترفين. وبالتالي، فإن اللوائح والمعايير والمبادئ التي على أساسها يتم وضع القواعد الأخلاقية من قبل الهيئات المهنية كمبادئ توجيهية لضمان أن اغلب ممارسي مهنة المحاسبة يخدمون المجتمع (المستخدمين). من حيث المبدأ، فإن القواعد الأخلاقية لهيئة المحاسبة المهنية لها سبعة جوانب يجب ان يتم اخذها بنظر الاعتبار في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث صنفت من قبل AICPA على أنها (الاستقلالية والموضوعية والنزاهة والمصلحة العامة والمسؤولية والعناية الواجبة ونطاق وطبيعة الخدمات (AICPA 1992). لذلك، فإن مثل هذه القواعد الأخلاقية هي أكثر من مجرد أدوات خاصة بالحفاظ على صورة معنوية وأخلاقية وصادقة بين الجمهور: حاجة الهيئات المهنية لضمان احترام ثقة المجتمع من خلال المحافظة على مستوى أخلاقي مهني عالي اذ تعتمد المعايير على فهم عملية التفكير الأخلاقي. حيث تشكل هذه العملية جزءاً من الوعي الأخلاقي الكامل لنظام معتقدات الافراد وهو القرار الذي يتم اتخاذه عندما يواجه الفرد معضلة صعبة.

### 2-1-1: مفهوم اخلاقيات العمل المحاسبي

عرفت اخلاقيات العمل المحاسبي من حيث الحجج بأنها الكيفية التي ينبغي على الناس القيام او التصرف بها أو تقديمهم أسباب لتبرير أو انتقاد السلوك. يتم تقديم المنطق لإظهار سبب الاعتقاد بأن الإجراء خاطئ أو لماذا يُعتقد أن هذا الحكم صحيح. وبالتالي، فإن التفكير الأخلاقي ينطوي على تقديم أسباب مع أو ضد المعتقدات الأخلاقية

في محاولة لذلك أظهرت أن هذه المعتقدات إما صحيحة أو خاطئة، فإن تعريف التفكير الأخلاقي هو حجة تعني سبباً أو سلسلة من الأسباب التي تهدف إلى دعم مطالبة معينة للوصول الى الاستنتاجات. لذلك، تتكون هذه الحجج من العقل والاستنتاج، فضلاً عما يتعلق بقضايا أخلاقية معينة، ينشأ التفكير الأخلاقي من إظهار فعل أو السلوك، وهو رد على سؤال "ماذا على أن أفعل" وليس "ماذا أفعل"؟ هذا يتضمن أيضاً العديد من القضايا مثل، النظر في عواقب دورات مختلفة من العمل، أو ترجيح بعض المسؤوليات المتضاربة، ومحاولة الوصول إلى استنتاج حول القضايا. ومما سبق فإنه يتكون من ثلاث وجهات نظر، وهي: (Gaffikin, & Lindawati,2012:6).

(أ) التفكير في ماذا يجب على الناس أن يفعلوا ذلك ولماذا يجب أن يفعلوا ذلك.

(ب) تكوين أفكار لوصفها وتقييمها الإجراءات.

(ج) الحكم على إجراء معين من خلال قاعدة عامة.

كما تعتبر بأنها من اهم ما يميز العمل المحاسبي هو خضوعهم لضغوط الادارات العليا مما يؤثر على استقلاليتهم، وبذلك فإنها تشير الى مجموعة من المبادئ فضلاً عن المعايير المهنية والتي بتطبيقها يمكن المحاسبين بالاسترشاد الى ما هو صحيح من عدمه في عملهم، فضلاً عما يجب فعله وكذلك ما يجب تجنبه مثل الموضوعية والنزاهة والعدالة وكذلك التجرد فضلاً عن الاستقلالية ، كما ان التزامهم التام بها يؤدي بالنتيجة الى تحسين جودة التقارير المالية وحماية الاطراف المرتبطة مصالحهم مع الشركة مما ينعكس على ادائها العام والمالي بصورة خاصة فضلاً عن تحسين قيمتها السوقية امام الغير (عثمان و عبدالرحمن، 2018: 183).

فيما عرفت ايضاً على انها اداء المهام الموكلة للمحاسبين بمهنية وشفافية ومصداقية عالية بما يحافظ على مصلحة جميع الاطراف المرتبطة ومصحتها مع الشركة، كما ان النساء الممارسات للمهنة اكثر اتباعاً وتطبيقاً للأخلاقيات المحاسبية اذا ما تمت المقارنة مع الرجال من حيث الجنس (Lucas, & Santos,2019:75).

ان الاخلاقيات يجب ان لا تقتصر حدودها على تحديد السلوك الصحيح او غير الصحيح بل تتعدى ذلك في وجوب ان تتضمن الأفكار المعقدة وتفسيراتها لمعرفة الأسباب التي تقف وراء الفعل باعتباره صحيح ام لا، حيث عرفت على انها المحاولة الجادة لإيجاد الطرق الكفيلة بحماية حقوق أصحاب المصالح واحتياجاتهم فضلاً عن الأطراف الأخرى، ويتم ذلك بناءً على معايير تتصف بأنها واضحة ومحددة والتي هي بالأساس تكون نابعة عن القيم الفردية ذاتها (Bishop ,2013:636).

مما سبق يمكننا تعريفها بأنها تتمثل بنكران الذات من قبل المحاسبين اثناء ممارستهم مهامهم بالالتزام العالي بأخلاقيات العمل المحاسبي والمحافظة على مصلحة أصحاب المصالح بغض النظر عن النتائج المترتبة على ذلك دون الاضرار بأحد.

## 2-1-2: اهمية وضع قواعد السلوك المهني التي تنظم العمل المحاسبي:

تتمثل الاهمية في وضع قواعد السلوك المهني والتي تنظم اجراءات العمل المحاسبي من قبل المحاسبين المدققين وفق المعايير المقررة من قبل المنظمات والهيئات الرسمية وغير الرسمية كما يلي: (الصوري، 2013:23)

1. ان وضع مثل تلك القواعد أصبح ضرورة ملحة خصوصاً بعد الهزات التي تعرضت مهنة المحاسبة بعد فضائح الشركات الكبرى، فضلاً عن القيود المفروضة على الاعمال وانشطة شركات الاعمال.

2. تضمن أداء الأعمال بصورة عامة والعمل المحاسبي على وجهة الخصوص بالصورة الصحيحة، من خلال وجوب الالتزام بها مما دفع القائمين على تلك الأعمال في الاهتمام بها وتطبيقها ولا ينظرون لها على أنها قواعد وتعليمات وانظمة تتصف بالجمود.
3. ان الاعتماد عليها بصورة جدية اعتبر كأساس لتشجيع الموظفين في الشركات فضلاً عن المدراء وكذلك اعضاء مجالس ادارات تلك الشركات، في اتخاذ قرارات تتصف بالتضامن من خلال منظومة القيم المشتركة.
4. ان تطبيقها يساعد على تماسك قيم المجتمعات وتماسكها فضلاً عن استمرارها ونجاحها في عمليات البناء، حيث بدون تلك القيم يسود في تلك المجتمعات الخداع والغش مما يؤدي الى انعدام تلك الثقة فضلاً عن سيادة المصلحة الشخصية.

**2-1-3: أهداف قواعد السلوك المهني:** هناك العديد من الأهداف تقف وراء تشريع مجموعة من الضوابط وقواعد السلوك المهني وإلزام تطبيقها اثناء أداء العمل المحاسبي وبصورة عامة تتمثل بهدفين اساسين هما: (زعرب وعبد العال، 2016: 8)

1. السعي الجاد في تحسين الأداء العام للشركة والمالي على وجه الخصوص لان تطبيقها يضفي الثقة على المعلومات المحاسبية من قبل المستخدمين.
2. تنمية روح التعاون للعمل المحاسبي بين المحاسبة من جهة والتدقيق من جهة اخراج لسد الثغرات واكمال التشريعات القانونية اللازمة لتحقيق أهدافها.
3. تخفيف ضغط الإدارات في التأثير على نتيجة النشاط بما يخدم مصلحتها على حساب الغير.

#### **2-1-4: الدوافع وراء حاجة العمل المحاسبي للالتزام بالأخلاقيات:**

- هناك العديد من الدوافع التي تقف وراء الحاجة اثناء تطبيق الاجراءات والممارسات المحاسبية للالتزام بأخلاقيات العمل المحاسبي ومن أهمها كما يلي: (عبد الله والاسمري، 2018: 48-49)
1. ان مهنة المحاسبة تمارس من خلال تطبيق مجموعة من الاجراءات يقوم بها المحاسبون، وينتج عن ذلك افعال معبرة عن سلوك يجب ان يكون محكوم بالأخلاقيات لترشيد سلوك العمل المحاسبي.
  2. كما هو معروف ان مهنة المحاسبة تخدم الاطراف المرتبطة مصلحتهم مع الشركة دون ان يكون هناك عقد مباشر بينهم، وبذلك يجب ان يكون عملهم محكوم بالأخلاقيات مما يعكس ايجاباً على سلوكياتهم اثناء تأديته فضلاً عن ان المعلومات التي يقدمونها يجب ان تتصف بالموضوعية والاستقلالية والحياد.
  3. ان الاطراف المرتبطة مصلحتها مع الشركة تسعى لتحقيق منفعتها المالية، مما لا شك ان المحاسبين كذلك يسعون لنفس الهدف بأساليب عدة منها ما هو اخلاقي معتمد على مراعاة التوازن بين المصالح، فضلاً عن الاساليب غير الاخلاقية في حصولهم على أكثر مما يستحقون على حساب تلك الاطراف. وبذلك يجب عليهم اثناء اداء العمل المحاسبي مراعاة اخلاقيات العمل مما يعمل على التوازن بين مصلحتهم، فضلاً عن مصلحة تلك الاطراف.
  4. ان تطبيق المعايير والقواعد والاسس المحاسبية اثناء اداء العمل المحاسبي ينتج عنه معلومات يجب ان تتصف بالعدالة والمصادقية، وذلك وفقاً للمدخل الاخلاقي للنظرية المحاسبية.

5. ان وجود قواعد اخلاقية والالتزام بها يحد من التدخلات والتأثيرات الخارجية اثناء العمل المحاسبي وخصوصاً ادارة الشركة بهدف التأثير على البيانات والمعلومات التي تتصف بالموضوعية لتحقيق مصالحهم على حساب مصالح الاطراف الاخرى.

6. نتيجة للتطورات التي شهدها العالم في الوقت الحاضر من حالة العولمة وما تعكسه من تغيرات على السوق من خلال تطبيق النظام الرأسمالي والزيادة في حجم ونطاق المعاملات، فضلاً عن انتقال القيم الاخلاقية ثقافياً وما تحمله في طياتها ينتج عنه اختلافها بين المجتمعات بصورة عامة والمحاسبية بصورة خاصة، كذلك شيوع اخلاقيات الفساد الاقتصادي والاختلاف بين القواعد والمعايير الدولية عن المحلية، كل ما سبق يؤكد على ضرورة إلزام المحاسبين بالقواعد الاخلاقية.

مما سبق نستخلص انه من الضروري ولتلافي الدوافع التي سبق ذكرها فضلاً عن ان اجراءات العمل المحاسبي تقع ضمن إطار العام لعمل النظام الاقتصادي، والذي لا يرتبط بصورة وثيقة مع الاخلاقيات بصورة عامة وكذلك الدين، لذا يستوجب تسوية الامور والمتعلقات الاقتصادية بالرجوع الى السلوكيات الاقتصادية من خلال انشاء مدونات تنظم اخلاقيات العمل المحاسبي لتفادي الاضرار بأي طرف من الاطراف عملياً.

### 2-1-5: سمات اخلاقيات العمل المحاسبي:

ان أخلاقيات المحاسبة تؤكد باستمرار على أهمية الخبرة والخلفية الثقافية (التطور الاخلاقي المعرفي) للمحاسبين المحترفين كحراس للنظام المالي في الشركات، مما ولد قلقاً بصورة متزايدة نتجه عنه المزيد من الأبحاث التي ركزت على تقييم المستوى الأخلاقي للمدققين والمحاسبين فضلاً عن تحديد العوامل التي تؤثر على حكمهم وممارساتهم الأخلاقية. حيث ركزت دراسات اخرى وبشكل كبير على العوامل الفردية مثل الجنس والعمر والتعليم والخبرة، اذ اظهرت بعض الدراسات ان فحص تأثير العوامل التنظيمية، مثل تلك المتعلقة بالبيئة الأخلاقية لشركة المحاسبة والمستغرب انها توصلت الى انه وعلى الرغم من ان المحاسبة هي مهنة شديدة التنظيم، فقد استشهد الباحثون باحتمال قوي أن العوامل المؤسسية لها تأثير كبير على حكم المحترفين والمتخصصين في المحاسبة، وبرغم ذلك تم إيلاء القليل من الاهتمام لفحص ما إذا كان (وإلى أي مدى) كان السياق التنظيمي على المستوى الكلي للتأثير على حكمهم وممارساتهم المحاسبية. اشارت دراسات اخرى أن المراجعين ذوي المستوى الأعلى من التفكير الأخلاقي هم أكثر عرضة لمقاومة طلبات عملاء التدقيق، يكون أكثر حساسية للقضايا الأخلاقية وأقل احتمالاً لذلك المساومة على استقلالهم. وبالتالي فإن التنظيم الذاتي لمهنة المحاسبة يمكن أن يكون مشكلة إذا تم تنفيذه من قبل كبار الأفراد الذين يكون سلوكهم الاخلاقي مشكوك فيه (Baïada & Garmilis, 2016:639-640).

يمكن النظر إلى جميع الأنظمة الأخلاقية على أنها إما أخلاقية (تتمحور حول الواجب) أو غائية (تتمحور حول النتيجة). ولتحديد قواعد الأخلاق والنفعية كنظم أخلاقية سائدة دعت إليها مهنة المحاسبة في دراسات أخلاقيات المحاسبة السابقة. حيث أن وجهة نظر الواجبات الأخلاقية هي سمة الحكم المهني وليس الحكم الشخصي لأنها تؤكد التزام الفرد بالامتثال لقواعد ومعايير المهنة. وان منظور تطبيق الأخلاقيات للفرد هو إما كلي (سمة من سمات الحكم المهنية) أو فردي (سمة من سمات الحكم الشخصي). حيث يتم تعريف الشمولية على أنها منظور تطبيق الأخلاقيات الذي يعتمد على معايير وقيم مهنة المحاسبة، في حين أن المنظور الفردي هو الذي يعتمد على الفرد كنظام للقيم الشخصية. ان اتخاذ القرار بالنسبة لحل معضلات أخلاقيات المحاسبة بشكل مناسب يكون على أساس المعايير المهنية



المشتركة وذلك بدعم تطبيق منظور الأخلاق الشامل، وهو سمة من سمات الحكم المهني بدلاً من الحكم الشخصي (Githui,201 2:69).

## 2-1-6: مبادئ ومعايير أخلاقيات العمل المحاسبي:

ذكر (لطي، 2005) مجموعة المعايير والخصائص التي يجب ان يلتزم بها المحاسبين اثناء العمل المحاسبي لكي تحقق مهنة المحاسبة الاهداف العامة المنشودة منها بشكل عام: (محمود واخرون ،2011: 409-410)

1. الامانة: وتتمثل بالصدق وعدم الغش والمراوغة.
2. الاستقامة: وتتمثل بأن يكون المحاسب عنده مبدأ على يزيغ عنه في تنفيذ مهامه المحاسبية.
3. الالتزام بالوعود: ويتمثل ذلك بأداء الالتزامات المترتبة عليه مهما كانت نتائجها.
4. نكران الذات والموضوعية: يجب ان يتصف المحاسبين باهتمامهم بمصالح كل الاطراف واحترامهم بغض النظر عن مصلحتهم في ذلك، فضلاً عن موضوعيته في الافصاح عن المعلومات المحاسبية بصورة ملائمة من دون الخضوع لأي ضغوط من أي طرف.
5. الاتصاف بالاحترام والتطوير والولاء للشركة: يجب ان يكون انساناً صالحاً ملتزم بكافة القوانين والانظمة والتعليمات وولائه المطلق لها، واميناً على اسرارها حتى بعد تركه بالعمل يجب ان لا يفشي اسراها، فضلاً عن اداء مهامه بمهنية وانضباط عالي وكذلك السعي دائماً في تطوير مهارته وقدراته المهنية والادارية.

## 2-1-7: اساليب العمل المحاسبي للأخلاقي: ان القصور في الممارسات الادارية و المحاسبية فضلاً عن

الرقابة عليها تقف وراء فضائح الشركات العالمية التي تم ذكرها سابقاً فضلاً عن عمليات الاحتيال التي قد تحدث في وقتنا الحالي، وبذلك فأنها تصنف إلى ثلاث فئات: (Cugueró-Escofet et Al ,2017:620).

**الاولى:** وهي الممارسات الأكثر شيوعاً هو التقرير الخاطي والذي ينتج عن الارقام المحاسبية "الخاطئة" التي لا تعكس الواقع. هذه حالة واضحة ويمكن اكتشافها بسهولة إلى حد ما، على الرغم من كثرة تكرارها ومن امثلتها المبيعات الوهمية.

**الثانية:** تمثلت بالممارسات التي تسمى (نافذة التهياة): استخدام الإجراءات المحاسبية "بشكل صحيح" وفقاً لمعايير المحاسبة، ولكن سبق اتخاذ بعض الإجراءات التي من شأنها أن تجعل الممارسات المحاسبية مضلله، اي ان المستخدم لتلك التقارير يعتقد شيء ليس كما هو في الواقع، والمتمثلة عادةً بعدم الإبلاغ عن شيء ما (ربما حتى عندما يتم اتباع معايير المحاسبة بدقة) من المفترض أن يكون ذلك "سيئاً" للشركة.

**ثالثاً:** وهي التي تتمثل باتخاذ الإجراءات التي تكون "سيئة" أو "ليست جيدة" للشركة وذلك لأنها ينتج عنها مقاييس "عالية" (محاسبية أو غير محاسبية) التي تؤخذ كأساس للتقييم. لذلك، فإن البيانات المالية (وربما الأرقام الأخرى التي لا تحتوي على ما يتعلق بالمحاسبة) تعكس الواقع، لكن فعلياً تم التلاعب بها للحصول على مؤشرات أداء إيجابية بدلاً من النتائج الحقيقية الجيدة. يمكن أن يطلق مصطلح "تسخين مقياس الحرارة" على هذه الممارسة: والتي تعني اتخاذ الإجراءات التي تزيد من الأداء المقاس من خلال بعض المؤشرات (تسمى مؤشرات الأداء الرئيسية، بطاقة قياس الأداء، أو أي اختصار آخر)، فهي ليست "جيدة" للشركة اساساً وذلك لعدم وجود مجموعة يمكن أن تضمن المؤشرات من أي وقت مضى أن الإجراءات المتخذة لتعظيمها تتماشى تماماً مع التنظيم الأهداف.

## 2-1-8: المعالجات المحاسبية المتخذة:

هناك العديد من الأبحاث العلمية التي تشير إلى جوانب معينة لمعالجة تلك الأساليب المحاسبية والتمويلية. ومنهم (Vladu et al, 2016) الذي عمل على تطوير نموذج يهدف إلى الكشف عن المتلاعبين بالأرباح باستخدام نسب القوائم المالية على عينة من الشركات المدرجة في البورصة الإسبانية. أن اقتراحهم يمكن أن يكون مفيداً للغاية في كشف المتلاعبين فضلاً عن إمكانية استخدامه على نطاق واسع لمجموعة من مستخدمي المعلومات المحاسبية بما في ذلك تبادل الأسهم والمشرفين أو خبراء الاستثمار. كما وسلط (Driver, 2015) الضوء على البعد الأخلاقي المتأصل في دخول وخروج شركاء المشروع وأهميتها للنظر في الحكم الأخلاقي، وكذلك النوايا في صناعة القرار. باستخدام اثنتي عشرة مقالاً قصيراً يسلطون النظر فيه على ملف عدم التوافق بين رواد الأعمال والمستثمرين فضلاً عن مناقشة مجموعة من المشاكل الأخلاقية التي تنشأ بين رموز الجهات الفاعلة، فيما يتعلق بديناميكيات دخول الشركاء في المشروع والخروج، وتطبيق منظور أخلاقي متعدد الخطوط على تحليل تلك القضايا (Melé, et Al 612, 2017).

بذلك أصبحت هناك حاجة ملحة للتأكد من أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تمارس بصورة صحيحة وبفناعة عالية من قبل جميع المحاسبين، إذ يعد ذلك شرطاً رئيسياً لعمل مدراء ماليين حذرون ومسؤولون في كل من الشركات القطاع العام والخاص. وذلك لأن الفضائح التي تعرضت لها الشركات الكبرى المذكورة في اعلاه كانت مقرونة بزعم أثار الأعمال غير الأخلاقية فضلاً عن وعي الجمهور وأصحاب المصلحة، فيما يتعلق بالتدهور الأخلاقي لممارسة المهنة من قبل المحاسبين العموميين نتج عنه تراجع في التفكير الأخلاقي والمعايير المنظمة لعملهم، مما استلزم تغيير طرق المسؤولية لتحسين جودة مهنة المحاسبة. إن الهفوات الأخلاقية بين الجمهور استلزم على المحاسبين مراجعة مهنة المحاسبة ومن المثير للاهتمام، أن يواجه المحترفون العاملون في تخصصات المحاسبة تحديات جديدة داخل المهنة باعتبارها نتيجة لكوارث الشركات الكبيرة ومن تلك التحديات هي في الأخلاق التربوية للمتطلبات والمسؤولية المهنية مع مهنة المحاسبة حيث تشكل البيئة التنظيمية والخلفية الثقافية فرصة جيدة للمحاسبين لاستغلال ثغرات في إعداد التقارير والإدارة المالية. على الرغم من أنه من المتوقع أن تعزز جميع أقسام المالية والمحاسبة نمو التعليم الأخلاقي واحتضانهم في منظمة، إلا أنهم غالباً ما يواجهون مقاومة شديدة من المستوى الأعلى وحدات الإدارة وطبيعة الأداء السياسي في أي اقتصاد مما يعطي أهمية للاعتبارات الأخلاقية بصورة متزايدة لإدارات المالية والمحاسبة في مختلف القطاعات، وبصورة عامة على الأغلب يكون هناك توتر بين الأهداف والاستراتيجيات المالية للشركة لتحسين الأرباح، مما ينتج عن ذلك عدم الأخذ بالاعتبارات الأخلاقية مع مخاوف السلوك الصحيح التركيز والانتباه (Githui, 2012:59).

غالباً ما تستخدم نظرية "مثلث الاحتيال" (Albrecht 1991) للتنبؤ باحتمالية الاحتيال داخل المؤسسة من خلال النظر في وجود الفرصة والحافز / الضغط والموقف / الترشيح. واخيراً النقص في الوعي والحدس مع الترشيح، و المنطق، يمكن تحديد الأسباب التي تقف وراء ست عمليات احتيال معروفة للشركات على مستوى العالم إذ كانت ثلاثة منها أمريكية (إنرون، وورلد كوم وهيلث ساوث) أما الثلاثة الأخر فكانت أوروبية (بارمالات ورويال أهولد وفيفندي يونيفرسال) - وتتمثل باليات الإدارة والمراقبة غير فعالة لمجالس إدارة تلك الشركات، القصور في خطط الحوافز، المخالفات المحاسبية، فشل المدققين والمدراء التنفيذيين المهتمين، واخيراً سلوك الإدارة المحتل والنابع عن عدم وجود نبرة أخلاقية سليمة (Melé, et, 2017:611).

يجب أن تكون الشركات مسؤولة عن عملية ضبط ممارسات ومسؤوليات موظفيها وكيفية ترجمتها الى افعال، فضلاً عن التركيز على عملياتها المحاسبية من خلال تبني الامور الاخلاقية وفي بعض الاحيان القانونية. وماذا يعني تحمل مسؤول أثناء ربط هذه الممارسات المحاسبية. كما وتم وضع حدود للمسؤولية المتعلقة بمهنة المحاسبة متمثلة بتقديم مفاهيم لمراقبة الشركات فضلاً عن الشفافية في عملية تجميع الشركات كعوامل حاسمة مثل العدالة (Lindawat & Graffikin, 2005,14).

وكما عرفت ايضاً على انها اداء المهام الموكلة للمحاسبين بمهنية وشفافية ومصداقية عالية بما يحافظ على مصلحة جميع الاطراف المرتبطة ومصحتها مع الشركة، كما ان النساء الممارسات للمهنة اكثر اتباعاً وتطبيقاً للأخلاقيات المحاسبية اذا ما تمت المقارنة مع الرجال من حيث الجنس (Lucas, & Santos, 2019:75).  
التعريف الوارد أعلاه لخصائص اتخاذ القرار الأخلاقي الكامنة في تدعيم الثقافة التنظيمية لمهنة المحاسبة (أ) الأخلاق الأخلاقية (المتحورة حول الواجب) النظام، (ب) منظور تطبيق الأخلاق الشمولي، (ج) منظور التفكير الأخلاقي الأرتوذكسي ، و (د) المستوى التقليدي للتفكير الأخلاقي. كل هذه الخصائص الأخلاقية لصنع القرار هي المرتبطة بالحكم المهني بدلاً من الحكم الشخصي. بالإضافة إلى ذلك، دراسات بواسطة Adams et (1995) ومكارثي (1993) أشاروا إلى أن الحكم المهني وليس الشخصي الحكم مناسب لحل المعضلات الأخلاقية في مهنة المحاسبة.

## 2-2: الأداء المالي (المفهوم، الأهمية، الأهداف، المقاييس)

ان اهتمام الباحثين بقياس وتقييم الاداء المالي للشركات ينبع من اهتمام الادارة في معرفة الاليات والناظ التي تؤدي الى تعزيز المتغيرات التي ترفع مكانة الشركات سوقياً مما يعكس بالإيجاب على ادائها المالي، فضلاً عن محاولة تجاوز الاخفاقات المالية التي تعرضت لها الشركات الكبرى نتيجة عدة عوامل خارجية وداخلية منها ما هو سلوكياً من خلال عدم الالتزام بأخلاقيات الاعمال وكذلك المنافسة، فضلاً عن تقلب ظروف العمل وكذلك تذبذب حجم المبيعات، والاسعار وغيرها،

## 2-2-1: المفهوم:

اعطى بعض الباحثين في مجال الاعمال مفهوم الاداء المالي على انه مجموعة من المسؤوليات والنشاطات فضلاً عن الواجبات والمهام والمكونة لأعمال افراد الشركة والملمزمين بالقيام بها على الوجه الصحيح من خلال العمل الكفوء والمدرين على ادائه (المهير، 2010:71). فيما عرف على انه الكيفية التي يستخدمها المدراء في متابعة الاهداف المرسومة لوضع رؤيا مشتركة يتم العمل بموجبها لتحقيق الاهداف المرسومة وفق المسار الصحيح (Shahmeh et al., 2014:190).

ان اعطاء مفهوم للأداء المالي يعد من اهم الامور الجوهرية في عالم الاعمال المعاصر فضلاً عن انه يعد من الامور الضيقة على وجه الخصوص لأداء لشركات بشكل عام، اذ ان نجاح او فشل اي شركة يعتمد عليه بصورة اساسية لارتباطه بجوانبها المالية، كذلك زيادة حدة المنافسة فضلاً عن واستخدام نظم المعلومات الادارية والبحث عن اساليب جديدة تكون أكثر انسجام مع التطورات الحاصلة من ارتفاع درجات المخاطرة وكذلك تنوع الاعمال (نديم، 2013:30).

ان استخدام النسب المالية لقياس الأداء المالي من الأساليب المحاسبية التقليدية الأكثر استخداماً وانتشاراً فضلاً عن نسب القياس السوقية ، طبقاً لهذه الأساليب يتوجب الحصول على البيانات المالية الخاصة بالشركة محل

التقويم من الحسابات الختامية الخاصة بها كقائمة الدخل فضلاً عن قوائم المركز المالي ، فضلاً عن الفهم الكامل من خلال قراءه تلك الكشوفات ومن وثم استخراج المؤشرات الملائمة التي يمكن من خلالها قياس الأداء المالي واتخاذ القرارات الصحيحة ، ومن ثم العمل على تفسير تلك النتائج فضلاً عن تقديم التوصيات والمقترحات المطلوبة ، ان تلك المعلومات المحاسبية يجب ان تتصف بخصائص المعلومات المحاسبية الأساسية والثائية ( العامري ، الركابي ، 2007:112).

مما سبق يمكننا تعريفه على انه من الأمور الجوهرية التي يجب على الشركة إعطائه الأهمية القصوى، ويتم احتسابه من خلال التحليل المالي للبيانات والمعلومات المحاسبية باستخدام المقياس المحاسبي ( النسب المالية) فضلاً عن المقياس السوقي (نسبة Tobin's Q)، مما يمكن إدارة تلك الشركة من التخطيط الفعال وكذلك الرقابة والحكم على مدى كفاءة أدائها، فضلاً عن الاعتماد القرارات الفعالة عليه وتحديد الانحرافات عن المستويات المخططة، كما وتعد من أهم الأساليب لتحليل ربحية الشركات فضلاً عن مدى توازنها المالي والسيولة مما يساعدها على تحقيق النمو.

### 2-2-2: أهمية الأداء المالي:

اختلف الباحثين في تناول أهمية الأداء المالي وذلك حسب توجهاتهم، وهي كما يلي: (هداش، 2018:100)

1. تساعد في تقييم ربحية الشركة فضلاً عن تحسينها وتعظيم قيمتها السوقية.
2. تساعد في تقييم السيولة المالية مما يسهل على الشركة تحديد امكانيتها في قدرتها بالوفاء بالتزاماتها.
3. تساعد الشركة في تحديد مصادر تمويلها فضلاً عن تحديد أوجه استثمارها، فضلاً عن تحديدها لمصادر التمويل الخارجية على وجه التحديد.
4. كما انها تعد من اهم مؤشرات نجاح الشركات فضلاً عن إمكانية تحديد استمرارها من عدمه على المدى المنظور.

بناءً على ما سبق نلاحظ ان هناك توجه جدي في إيلاء قياس الأداء المالي من قبل الشركات لما من ذلك من أهمية في تحسين الأداء المالي وتحسين القيمة السوقية وتحقيق كل ما تم ذكره سابقاً.

### 2-2-3: اهداف الأداء المالي:

اختلف الباحثين في تناول أهداف الأداء المالي وذلك حسب توجهاتهم، وهي كما يلي: (حمد، 2011:59)

1. تعظيم قيمة الشركة السوقية.
2. تشخيص نقاط القوة والضعف لأداء الشركة ومن ثم اتخاذ إجراءات معالجتها.
3. استغلال الفرص المتاحة في البيئة الخارجية فضلاً عن تلافي التهديدات الخارجية.
4. تعظيم الإيرادات فضلاً عن تقليل التكاليف وكذلك رصد الفجوات في أداء الشركة.

### 2-2-4: مقاييس الأداء المالي:

هناك عدة مقاييس للأداء المالي وسيتم توضيحها كما في ادناه:

**أولاً: المقاييس المحاسبية:** وهي التي تتمثل بالمؤشرات المالية والتي تعني العلاقة بين القيم المحاسبية الموجودة في القوائم والكشوفات المالية والتي تم معالجتها لتكون دالة تستخدم لتقييم نشاط الشركة عند نقطة معينة وخلال فترة محددة وهي مؤشرات الربحية والسيولة، فضلاً عن النسب المالية التي تتضمنها (Khera, Haryana, 2015:75).

**ثانياً: المقاييس السوقية:** بين (Bali, et al., 2016) ان مؤشر القيمة السوقية تتمثل القيم الرقمية المستخدمة لقياس مقدار التغيرات التي حصلت في أسواق الأوراق المالية ، ويتم ذلك بتحديد قيمته في المرحلة الاولى ، ومن ثم يتم الشروع بأجراء عملية المقارنة الخاصة به عند اي نقطة زمنية محددة ، واستناداً الى ذلك يتم تحديد مقدار التغيرات لحركات الاسواق سواء كان بالارتفاع او الانخفاض ، واهم ما يميزه انه يعد مؤشر السوق الحقيقي باستخدامه كمقياس لأدائه المالي سواء في البلدان النامية ام المتقدمة ، باعتباره اسلوباً يتصف بالسهولة في تحول الاداء للاقتصاد بصورة كمية فضلاً عن اعتماد المستثمرين عليه كمرجع أساسي بالأسواق المالية بصورة واضحة ، كذلك فأن المؤشرات الخاصة به تتمثل بمجموع ما تتضمنه من اسهم وسندات متداولة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية ، ان حركة الأسعار الخاصة بتلك الاسهم والسندات تعكس اتجاه الاسعار عامة في الاسواق المالية مستقبلاً، اذ تعد من أدوات المضاربة التي تحقق ارباح تلك الشركات، من خلال عملية متابعة تلك الاسهم يمكننا تقييم الاداء للشركات المكونة فضلاً عن اعتباره مؤشر خاص لزيادة او النقص بالقيمة السوقية الخاصة ، ومن اهم المقاييس المستخدمة (نسبة Tobin's Q) ( الشمري والجليحاوي ، 2019: 188).

### 3-2: انعكاسات الالتزام بأخلاقيات العمل المحاسبي على الأداء المالي:

من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة فضلاً عن ما تم تناوله في الجانب النظري اتضح الباحث ان الالتزام العالي بأخلاقيات العمل المحاسبي اثناء ممارستها من قبل محاسبي الشركات يؤدي الى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المحاسبية بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص وبالتالي زيادة الاستثمار في الشركة وهذا يؤدي بالنتيجة الى تحسين الاداء المالي لها، فالقوائم المالية المعدة بمصدقية عالية نتيجة العمل بأخلاقيات عالية تعبر عن الوضع المالي الحقيقي لشركة في لحظة اعدادها، وعليه فان تلك القوائم تدعم الوضع المالي لها وكذلك ارتفاع قيمتها السوقية ، وهذا يتفق مع المنطق ودراسة (حسين، 2016) و (Choi and Pae, 2011) ، وهو ما سيتم اختباره في الجانب العملي في المبحث الثالث.

### المبحث الثالث: مناقشة النتائج واختبار الفرضيات

في هذا المبحث سيتم عرض مجتمع وعينة الدراسة وتناول قياس المتغيرات والتحليل الوصفي لها، ليتم بعد ذلك اختبار الفرضيات التي يقوم عليها البحث، وقد اعتمد الباحث على البرنامج الاحصائي (SPSS) لإيجاد النتائج.

#### 1/3. مجتمع وعينة البحث

شمل ميدان البحث القطاع المالي المصرفي بكافة تخصصاته سواء كانت تجارية أو استثمارية أو إسلامية، في حين تمثل المجتمع بالمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقد تم اختيار عينة تضمنت 37 مصرف بحسب تعاون المصرف وبحسب توفر البيانات اللازمة لإكمال البحث، وقد غطى البحث الفترة خلال العام 2020.

#### 2/3. قياس المتغيرات

شمل البحث نوعين المتغيرين وكذلك نوعين من أساليب وطرق البحث، إذ تمثل المتغير الأول اخلاقيات العمل المحاسبي وهو المتغير المستقل ممثل بكل من السمات الشخصية والمهنية لمدرء الحسابات للمصارف، باعتماد دراسة (Choi and Pae, 2011: 403) و(محمود واخرون 2011) إذ تم قياسه من خلال استمارة استبيان، تم توزيعها على المصارف عينة البحث خلال الفصل الأخير من العام 2020، وتم متابعة ملاءها بصورة

مباشرة من خلال المقابلة الشخصية مع مدراء الحسابات للمصارف الـ(37) عينة البحث، وكذلك من خلال الاتصال الهاتفي، وقد شملت الاستبانة (12) فقرة قسمت إلى محورين الأول (1-5) فقرة للسمات الشخصية، والمحور الثاني (6-12) للسمات المهنية. ويظهر الجدول (1) كيفية القياس وفق استمارة الاستبيان.

### الجدول (1)

#### قياس اخلاقيات العمل المحاسبي في البحث

المتغيرات المستقلة	الأبعاد	الرقم	العدد
اخلاقيات العمل المحاسبي	السمات الشخصية	5-1	5
	السمات المهنية	12-6	7
	الاجمالي	12-1	12

#### المصدر: الجدول من إعداد الباحث

في حين تم قياس المتغير الثاني الأداء المالي للشركات وهو المتغير التابع باعتماد طريقة (Tobin's Q) لقيمة الشركة، بالاتفاق مع دراسة (Choi and Pae, 2011: 403; Choi and Jung, 2008: 451) والجدول (2) يظهر كيفية قياس الأداء المالي.

### الجدول (2)

#### قياس الأداء المالي للشركات (المصارف) في البحث

ت	المصرف	القيمة السوقية لحقوق الملكية	اجمالي المطلوبات	اجمالي الموجودات	الأداء المالي للشركات
1	مصرف العربية الإسلامي	250,000,000,000	137,469,158,000	386.619,232,000	1.00
2	مصرف اسيا العراق الإسلامي للتمويل والاستثمار	270,000,000,000	39,767,257,377	189,167,606,860	1.64
3	مصرف امين العراق الإسلامي للاستثمار والتمويل	100,000,000,000	21,881,637,290	119,159,399,036	1.02
4	مصرف اشور الدولي للاستثمار	70,000,000,000	122,566,172,000	400.000,150,000	0.48
5	مصرف بابل	17,500,000,000	177,546,887,000	446.067,868,000	0.44
6	مصرف بغداد	102,500,000,000	1,141,092,385,000	1,419,528,237,000	0.88
7	مصرف جيهان للاستثمار والتمويل الإسلامي	583,950,000,000	429,779,106,000	711,152,360,000	1.43
8	المصرف التجاري العراقي	110,000,000,000	309,194,600,000	616,949,229,000	0.68

2.04	80,773,959,741	136,980,242,805	28,000,000,000	مصرف دجلة والفرات للتنمية والاستثمار	9
0.58	547,664,000,000	207,587,000,000	112,500,000,000	مصرف الاقتصاد للاستثمار والتمويل	10
0.38	305,008,437,000	39,497,423,000	75,000,000,000	مصرف ايلاف الإسلامي	11
0.61	516,720,812,000	247,124,739,000	66,250,000,000	مصرف أربيل للاستثمار والتمويل	12
0.19	578,834,516,996	68,089,172,890	42,000,000,000	مصرف الخليج التجاري	13
0.63	571,480,000,000	305,353,000,000	57,500,000,000	مصرف الاستثمار العراقي	14
0.93	1,105,271,710,000	820,255,086,000	202,500,000,000	مصرف التنمية الدولي	15
0.75	839,956,864,000	533,379,651,000	95,000,000,000	المصرف العراقي الإسلامي	16
0.65	692,410,000,000	422,309,000,000	30,000,000,000	مصرف الشرق الأوسط للاستثمار	17
0.99	262,037,507,000	8,452,712,000	250,000,000,000	مصرف نور العراق الإسلامي	18
1.37	187,895,756,000	88,098,737,000	170,000,000,000	المصرف الدولي الإسلامي	19
0.99	412,062,348,000	158,542,914,000	250,000,000,000	مصرف الجنوب الإسلامي	20
0.85	1,474,259,000,000	858,878,000,000	400,000,000,000	مصرف كوردستان الدولي للاستثمار والتنمية	21
0.59	552,357,000,000	289,462,000,000	35,000,000,000	مصرف العطاء الإسلامي	22
0.89	1,287,419,060,851	1,000,864,267,745	142,500,000,000	مصرف المنصور للاستثمار	23
0.98	146,444,888,139	43,809,048,185	100,000,000,000	مصرف المستشار الإسلامي	24
0.85	521,146,145,577	241,959,922,278	200,800,000,000	المصرف الوطني الإسلامي	25
0.91	893,205,652,000	585,910,726,000	230,000,000,000	المصرف الأهلي العراقي	26
0.28	258,151,000,000	12,217,000,000	60,000,000,000	مصرف القابض الإسلامي للتتمويل والاستثمار	27
0.99	266,037,385,746	13,986,122,793	250,000,000,000	مصرف القرطاس الإسلامي للاستثمار والتمويل	28
1.01	256,367,874,000	9,252,645,000	250,000,000,000	مصرف الراجح الإسلامي	29
0.64	527,045,441,000	233,345,996,000	102,500,000,000	مصرف الائتمان العراقي	30
0.93	718,319,187,000	419,897,427,000	250,000,000,000	مصرف الأقاليم التجاري	31

0.50	360,387,452,000	80,319,590,000	100,000,000,000	مصرف سومر التجاري	32
0.99	190,999,329,000	88,918,089,000	100,000,000,000	مصرف الطيف الإسلامي للاستثمار والتمويل	33
0.74	713,377,807,000	506,601,484,000	21,000,000,000	مصرف المتحد للاستثمار	34
0.47	311,379,095,913	59,726,171,763	87,500,000,000	مصرف الثقة الدولي الإسلامي	35
0.99	350,479,000,000	97,801,000,000	250,000,000,000	مصرف العالم الإسلامي	36
0.52	293,407,501,837	60,016,044,584	92,500,000,000	مصرف زين العراق الإسلامي للاستثمار والتمويل	37

المصدر: الجدول من إعداد الباحث

### 3/3. التحليل الوصفي لمتغيرات البحث

يظهر الجدول (3) معاملات ألفا كرو نباخ لعبارات المتغير المستقل والتي تؤكد على اتساق الاستبانة كونها تقع بين (0.63 - 0.784) وهي أكبر من (0.6)، أما الجدول (4) فيظهر التحليل الوصفي للمعلومات الديموغرافية.

#### الجدول (3)

قيمة معاملات ألفا كرو نباخ لمتغيرات

المتغير	معامل ألفا كرو نباخ	معامل الصدق
السمات الشخصية	0.784	0.885
السمات المهنية	0.630	0.793
الإجمالي (اخلاقيات العمل المحاسبي)	0.683	0.826

الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج التحليل الاحصائي (SPSS)

ويظهر الجدول (3) أن هناك صدق ذاتي للاستمارة من خلال معاملات الصدق (الجذر التربيعي لألفا كور نباخ) والتي تراوحت قيمها بين (0.793-0.885).

#### الجدول (4)

توزيع مفردات العينة وفقاً للمتغيرات الديموغرافية

الفئة	العدد	النسبة %
النوع	ذكر	51.4
	انثى	48.6
العمر	من 20 سنة فأقل	-
	من 21 إلى 30 سنة	21.6
	من 31 إلى 40 سنة	48.6



29.7	11	من 41 إلى 50 سنة	المؤهلات
-	-	أكثر من 50 سنة	
-	-	ما قبل البكالوريوس	
81.1	30	البكالوريوس	
18.9	7	ماجستير	
-	-	دكتوراه	
13.5	5	من 1-5 سنة	سنوات الخبرة
29.7	11	من 6-10 سنوات	
37.8	14	من 11-15 سنة	
18.9	7	16 سنة فأكثر	
13.5	5	من 1-2 سنة	السنوات في المنصب
29.7	11	من 3-4 سنة	
27.0	10	من 5-6 سنة	
29.7	11	أكثر من 6 سنة	

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول (4) ما يلي:

1. من حيث النوع (ذكر، انثى): بلغ
2. من حيث العمر:
3. من حيث المؤهلات:
4. من حيث الخبرة:
5. من حيث السنوات في المنصب:

في حين يظهر الجدول (5) الأوساط الحسابية والانحراف المعياري للمتغيرات البحث.

#### الجدول (5)

نتائج التحليل الوصفي لآراء المستقضي منهم

المتغيرات	الأبعاد	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة	الأهمية النسبية %	معامل الاختلاف
اخلاقيات العمل المحاسبي	السمات الشخصية	4.4000	0.4294	3.60	5.00	0.880	0.098
	السمات المهنية	3.7220	0.46772	2.86	4.43	0.840	0.126
	الاجمالي	4.0045	0.31485	3.25	4.58	0.874	0.079
الأداء المالي للمصرف		0.832703	0.36857	0.190	2.04	0.408	0.443

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي.

ومن الجدول (5) يتضح ما يلي، يعتبر مستوى إدراك المستقصي منهم لآخلاقيات العمل المحاسبي مرتفعاً جداً وفقاً لنسبة الأهمية النسبية البالغة 87.4% ولقيمة، فكلما زادت الأهمية النسبية دل ذلك على اتفاق العينة على القياس المعتمد للمتغيرات، كما أنه كلما زاد معامل الاختلاف دل ذلك على تشتت آراء العينة.

#### 4/1. قياس التوزيع الطبيعي

من أجل السماح باعتماد الاختبارات المعلمية لآبد من فحص عينة الدراسة من حيث التوزيع الطبيعي لها، فالتوزيع الطبيعي هو عبارة عن توزيع نظري للبيانات المتجمعة ويظهر على شكل جرس مقلوب ويكون التوزيع متماثلاً عندما تتطابق فيه قيم مقاييس النزعة المركزية (المتوسط - الوسيط - المنوال). ويتوقف الحصول على منحى التوزيع الطبيعي للبيانات على طبيعة العينة وكانت الاختبارات المستخدمة للعينة مناسبة من حيث درجة الصعوبة والسهولة كلما اقتربنا من توزيع البيانات توزيعاً اعتدالياً أو طبيعياً. ومن أجل التحقق من افتراض التوزيع الطبيعي للبيانات، استند الباحث إلى احتساب قيمة معامل الالتواء (Skewness) لجميع متغيرات البحث حيث أن البيانات تقترب من التوزيع الطبيعي إذا كانت القيمة الحرجة (الالتواء / الخطأ المعياري = القيمة الحرجة) لمعامل الالتواء بين (1.96 إلى -0.96)، ويظهر الجدول (6) قيم معامل الالتواء والقيمة الحرجة له.

#### الجدول (6)

##### قيم معامل الالتواء

القيمة الحرجة	الخطأ المعياري	معامل الالتواء	الأبعاد
-1.786	0.51	-0.911	السمات الشخصية
-1.239	0.268	-0.332	السمات المهنية
-0.946	0.037	-0.035	اخلاقيات العمل المحاسبي
1.813	0.498	0.903	الأداء المالي للمصرف

المصدر: الجدول من إعداد الباحث اعتماداً على نتائج التحليل الإحصائي

ويظهر الجدول (6) أن كافة معاملات الالتواء لمتغيرات البحث وابعادها تقع ضمن الحدود المسوح بها، لذا تتبع البيانات التوزيع الطبيعي ومن ثم يمكن استخدام أدوات واساليب التحليل الإحصائي المعلمية.

#### 5/3. اختبار الفرضيات

يقوم البحث على ثلاث فرضيات رئيسة أدناه نتائج الاختبار لكل منها:

(H1). الفرضية الرئيسية الأولى: هناك علاقة ارتباط معنوي بين اخلاقيات العمل المحاسبي (بكافة ابعادها) والأداء المالي للمصرف

ولاختبار صحة أو خطأ هذا الفرض استخدم الباحث معامل ارتباط بيرسون، ويوضح الجدول (7) قيم هذه المعاملات بين أبعاد اخلاقيات العمل المحاسبي والأداء المالي.

## الجدول (7)

قيم معاملات الارتباط بين ابعاد اخلاقيات العمل المحاسبي والأداء المالي.

الاخلاقيات	المهنية	الشخصية	
0.324*	0.063	0.432 **	الأداء المالي للمصرف

\*\* : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 1%  
\* : وتعني أن الارتباط دال معنوياً عند 5%

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي.

ويتضح من الجدول أعلاه أنه يوجد ارتباط معنوي إيجابي بين كل من السمات الشخصي والاخلاقيات مع الأداء المالي للمصرف، في حين لا يوجد ارتباط بين السمات المهنية مع ذلك الأداء، وذلك عند مستوى معنوية 5%، لذا يمكن القول ان الفرضية الرئيسة الأولى تقبل جزئياً.

(H2). الفرضية الرئيسة الثانية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأخلاقيات العمل المحاسبي في الأداء المالي للمصرف

يعرض الجدول (8) تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط لانحدار المتغير التابع (الأداء المالي للمصرف) نتيجة لتأثير اخلاقيات العمل المحاسبي كمتغير مستقل.

## الجدول (8)

نتائج تحليل تأثير اخلاقيات العمل المحاسبي في الأداء المالي للمصرف

R	R2	Adjusted R2	$\beta$	(Sig)(T)	(Sig)(F)	المتغير
0.324	0.105	0.080	0.418	2.028 (0.050)	4.115 (0.050)	اخلاقيات العمل المحاسبي

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

ويتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

1. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) = (4.115)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.05).
2. ثبوت معنوية معاملات انحدار اخلاقيات العمل المحاسبي والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) لأخلاقيات العمل المحاسبي (2.028) عند مستوى معنوية (0.05).
3. ثبوت معنوية تأثير اخلاقيات العمل المحاسبي في الأداء المالي للمصرف عند مستوى معنوية (0.05)، وأن هذا التأثير إيجابي أي أن الاخلاقيات تحسن من مستوى الأداء المالية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار  $\beta$  = (0.418).
4. بلغت قيمة معامل التحديد  $(R^2) = (0.105)$ ، مما يدل على أن اخلاقيات العمل المحاسبي تفسر ما نسبته 10.5% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين الأداء المالي للمصرف.

وتؤكد هذه النتائج على قبول الفرضية الرئيسة الثانية، وتتفق هذه النتائج مع دراسة ( Choi and Pae, )

(2011)

(H3). الفرضية الرئيسية الثالثة: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأبعاد أخلاقيات العمل المحاسبي في الأداء المالي للمصرف

تتفرع إلى الفرضيات الآتية:

(H3. 1). الفرضية الفرعية الأولى: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد السمات الشخصية في الأداء المالي للمصرف

يعرض الجدول (9) تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط لانحدار المتغير التابع (الأداء المالي للمصرف) نتيجة لتأثير السمات الشخصية كأحد ابعاد اخلاقيات العمل المحاسبي كمتغير مستقل.

#### الجدول (9)

نتائج تحليل تأثير السمات الشخصية في الأداء المالي للمصرف

المتغير	(Sig)(F)	(Sig)(T)	$\beta$	Adjusted R2	R2	R
السمات الشخصية	8.021 (0.008)	2.832 (0.008)	0.378	0.163	0.186	0.432

المصدر: الجدول من إعداد الباحث بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

ويتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

1. ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة (F) = (8.021)، وهي معنوية عند مستوى المعنوية (0.05).
  2. ثبوت معنوية معاملات انحدار السمات الشخصية والحد الثابت، حيث بلغت قيمة (T) للسمات الشخصية (2.832) عند مستوى معنوية (0.05).
  3. ثبوت معنوية تأثير السمات الشخصية في الأداء المالي للمصرف عند مستوى معنوية (0.05)، وأن هذا التأثير إيجابي أي أن السمات الشخصية تحسن من مستوى الأداء المالية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار  $\beta = (0.378)$ .
  4. بلغت قيمة معامل التحديد ( $R^2 = (0.163)$ )، مما يدل على أن السمات الشخصية تفسر ما نسبته 16.3% من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين الأداء المالي للمصرف.
- وتؤكد هذه النتائج على قبول الفرضية الفرعية الأولى، وتتفق هذه النتائج مع دراسة (Choi and Pae, 2011).

(H3. 2). الفرضية الفرعية الثانية: هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لبعد السمات المهنية في الأداء المالي للمصرف  
يعرض الجدول (8) تقديرات نموذج الانحدار الخطي البسيط لانحدار المتغير التابع (الأداء المالي للمصرف) نتيجة لتأثير السمات المهنية كمتغير مستقل.

#### الجدول (8)

نتائج تحليل تأثير السمات المهنية في الأداء المالي للمصرف

المتغير	(Sig)(F)	(Sig)(T)	$\beta$	Adjusted R2	R2	R
السمات المهنية	0.139 (0.711)	0.300 (0.711)	0.050	-0.024	0.004	0.063

المصدر: الجدول من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج التحليل الإحصائي (SPSS).

ويتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

1. عدم ثبوت معنوية نموذج الانحدار، حيث بلغت قيمة  $(F) = (0.139)$ ، عند مستوى المعنوية  $(0.05)$ .
2. عدم ثبوت معنوية معاملات انحدار السمات المهنية والحد الثابت، حيث بلغت قيمة  $(T)$  للسمات المهنية  $(0.300)$  وهي غير معنوية عند مستوى  $(0.05)$ .
3. عدم ثبوت معنوية تأثير السمات الشخصية في الأداء المالي للمصرف عند مستوى معنوية  $(0.05)$ ، لذا لا يوجد تأثير للسمات المهنية في تحسين مستوى الأداء المالي للمصرف.
4. بلغت قيمة معامل التحديد  $(R^2) = (0.004)$ ، وهي قيمة صغيرة جداً، مما يدل على أن السمات المهنية تفسر ما نسبته  $0.3\%$  من التغيرات التي تحدث في مستويات تحسين الأداء المالي للمصرف. وتؤكد هذه النتائج على رفض الفرضية الفرعية الثانية. وبناءً على نتائج الفرضية الفرعية الأولى والثانية يمكن قبول الفرضية الرئيسية الثالثة جزئياً.

#### الاستنتاجات:

هدف البحث الى بيان إثر الالتزام العالي بأخلاقيات العمل المحاسبي اثناء ممارستهم لأعمالهم في تحسين

الأداء المالي ومن خلال النتائج التي تم التوصل اليها، فإن الاستنتاجات تتمثل بما يلي:

1. ان العلاقة بين ابعاد اخلاقيات العمل المحاسبي والأداء المالي تمثلت بأن السمات الشخصية كانت علاقتها معه علاقة معنوية، بينما كانت العلاقة بين الأداء المالي والسمات المهنية غير معنوية وقد يكون سبب وجود هذه العلاقة هو صغر حجم العينة فضلاً عن عدم أدراك المحاسبين للمسؤوليات اتجاه المهنة بصورة كافية.
2. ان العلاقة بين متغيرات الدراسة اخلاقيات المحاسبي والأداء المالي كانت معنوية جزئية، والسبب في ذلك هو عدم معنوية العلاقة بين السمات المهنية كبعد لأخلاقيات العمل المحاسبي مع الأداء المالي.
3. ان قياس التأثير بين ابعاد اخلاقيات العمل المحاسبي والأداء المالي تمثلت بأن السمات الشخصية كانت درجة تأثيرها  $(0.378)$  على الأداء المالي وكانت معنوية بمستوى  $(1\%)$ ، في حين كانت التأثير بين الأداء المالي والسمات المهنية  $(0.050)$  وبذلك يعتبر تأثير غير معنوي.
4. ان التأثير بين متغيرات الدراسة اخلاقيات المحاسبي والأداء المالي كان تأثير بمستوى  $(0.418)$  بمستوى معنوي  $(5\%)$ .

### التوصيات:

من خلال الاستنتاجات التي تم ذكرها في أعلاه توصي الدراسة بمايلي:

1. توصي الدراسة بضرورة اجراء دراسات مماثلة في قطاعات مختلفة بحجم عينة أكبر فضلا عن استخدام متغيرات أكثر لمعرفة العلاقة ما بين الأداء المالي والسمات المهنية.
2. ان سبب عدم معنوية العلاقة بين السمات المهنية كبعد لأخلاقيات العمل المحاسبي مع الأداء المالي قد يرجع الى عدم أدراك المحاسبين للمسؤوليات اتجاه المهنة بصورة كافية وبالتالي توصي الدراسة بضرورة زيادة الوعي بين المحاسبين تجاه مهنة المحاسبة من خلال الدور النقابي والمهني في التطوير المستمر.
3. ضرورة اعتماد مؤشر القيمة السوقية في الوحدات محل البحث بهدف اعطاء مؤشر للأداء المالي للشركات. وكذلك ضرورة تشخيص نقاط القوة والضعف لأداء الشركة ومن ثم اتخاذ إجراءات معالجتها ومن ثم استغلال الفرص المتاحة في البيئة الخارجية فضلاً عن تلافي التهديدات الخارجية.
4. ضرورة اعتماد الشركات على مقاييس الاداء المالي التي تعد من الأمور الجوهرية التي يجب على الشركة إعطائها الأهمية القصوى من خلال اعتماد الشركة على التحليل المالي للبيانات والمعلومات المحاسبية باستخدام المقياس المحاسبي (النسب المالية) فضلاً عن المقياس السوقي (نسبة Tobin's Q).

## المصادر

## أولاً: المصادر العربية:

- حمد، عامر علي، 2011، عمليات إدارة المعرفة وأثرها في تعزيز الأداء الاستراتيجي -دراسة تحليلية في مجموعة مستشفيات مختارة في محافظة صلاح الدين، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة تكريت، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.
- خالد، عثمان عبد الرحمن عثمان & عبد الرحمن، عبد الله عبد الرحمن. (2018). أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية: دراسة ميدانية على المراجعين الخارجيين في السودان، مجلة العلوم الإدارية، العدد (2)، السودان.
- زعرب، حمدي شحده، عبد العال، محمود بكر. (2016). مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني" دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة. "مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، العدد (2)، المجلد (24).
- الشمري، كمال كاظم، الجليحاوي، جلال فيصل (2019). صناديق الاستثمار وانعكاسها على مؤشر القيمة السوقية للأسهم (دراسة تجربة المملكة العربية السعودية للفترة 2000-2017). مجلة جامعة بابل للعلوم البحتة والتطبيقية، العدد (4)، المجلد (2).
- الصوري، محمد أحمد، 2013، (دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية)، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- العامري، زهرة حسن، الركابي، السيد علي خلف، 2007، أهمية النسب المالية في تقويم الأداء -دراسة ميدانية في شركة المشاريع النفطية، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد (33).
- عبد الله، عائدة عثمان، الاسمري، هاجر. 2018 . دور التعليم المحاسبي في ترسيخ اخلاقيات مهنة المحاسبية في المملكة العربية السعودية (دراسة تحليلية من وجهة نظر موظفي الادارة المالية في شركة خالد بن عفير وشريكه محاسبون ومراجعون قانونيون)، Route Educational And social sce Journal، العدد (5)، المجلد (3).
- العبيني، مهند، الزعبي، علي، 2017، أثر التعلم المحاسبي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الاردن (دراسة ميدانية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد (50).
- محمود، صدام محمد، حسين، علي إبراهيم، أحمد، محمد حامد، 2011، أثر المعايير الاخلاقية للمحاسب الاداري في جودة معلومات التقارير المالية: دراسة حالة على عينة من المحاسبين الاداريين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (7)، المجلد (4).
- المهير، صادق محمد محمود علي، (2015)، دور وظائف الإدارة المالية في رفع كفاءة الاداء المالي لتحقيق اهداف منظمات الاعمال -دراسة تطبيقية ميدانية لشركة سكر كنانة 2006-2010، اطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
- هداش، جمال محمد حسين، 2018، تأثير نظم المعلومات الادارية في تحسين الاداء المالي من خلال ادارة علاقات الزبون -دراسة تطبيقية في عدد من المصارف التجارية الخاصة في العراق، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، السودان.

## ثانياً المصادر الأجنبية:

- Akadakpo, B. A., & Enofe, A. O. (2013). Impact of Accounting Ethics on the Practice of Accounting\Profession in Nigeria. *Journal of Business and Management*, 12(1), 45-51.
- Baïada-Hirèche, L., & Garmilis, G. (2016). Accounting professionals' ethical judgment and the institutional disciplinary context: A French-US comparison. *Journal of business ethics*, 139(4), 639-659.
- Bishop, W. H. (2013). The role of ethics in 21st century organizations. *Journal of Business Ethics*, 118(3), 635-637.
- Choi, T. H. and Pae, J. (2011) Business Ethics and Financial Reporting Quality: Evidence from Korea, *Journal of Business Ethics*, 103:403-427
- Choi, T. H. and Jung, J. (2008) Ethical Commitment, Financial Performance, and Valuation: An Empirical Investigation of Korean Companies, *Journal of Business Ethics*, 81:447-463
- Cugueró-Escofet, N., & Rosanas, J. M. (2017). The ethics of metrics: Overcoming the dysfunctional effects of performance measurements through justice. *Journal of Business Ethics*, 140(4), 615-631.
- Elias, R. Z. (2004). The impact of corporate ethical values on perceptions of earnings management. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 19 No. 1, 2004 pp. 84-98.
- G.C.W Bhodia Khera, Fatehabad, Haryana, An Empirical Study of Financial Performance of Mahindra and Mahindra Co. - A Comparative Analysis, (India:International *Journal of Management and Social Sciences Research (IJMSSR)*, Volume 4, No. 3, 2015),p:75.
- Gaffikin, M., & Lindawati, A. S. L. (2012). The moral reasoning of public accountants in the development of a code of ethics: the case of Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 6(1), 3-28.
- Githui, D. M. (2012). Ethical dimensions in responsible professionalism and accounting procedures in Kenya: a critical analysis of theory and practice. *Research Journal of Finance and Accounting*: Vol 3, ( 2) 58-69.
- Lucas, A., & Santos, L. L. (2019). Ethics in the accounting profession: A gender and age comparative study. *SWS Journal of SOCIAL SCIENCES AND ART*, 1(1), 67-77..
- Melé, D., Rosanas, J. M., & Fontrodona, J. (2017). Ethics in finance and accounting: Editorial
- Gaffikin, M., & Lindawati, A. S. L. (2012). The moral reasoning of public accountants: a code of ethics: the case of Indonesia. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 6(1), 3-28.
- Shahmehr, F. S., Safari, N., Jamshidi, M. J., & Yaghoobi, N. M. (2014). The impact of performance management on mission statement and operational goal setting. *International Journal of Business and Management*, 9(11), 189.