

دور المحاسبة والتدقيق في تحقيق القدرة التنافسية الصناعية وتحسين النمو الاقتصادي

The role of accounting and auditing in achieving industrial competitiveness and improving economic growth

الدكتورة أسماء جرموني

Asma.djarmouni@gmail.com

جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي

الدكتور لعبيدي مهاوات

Labidi_mehaouat39000@yahoo.fr

جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي

الملخص

يتزايد الاهتمام في الوقت الحاضر بأخلاقيات الأعمال، فبعد أن كانت الكفاءة هي مركز الاهتمام الوحيد والربح هو الهدف الأساسي والمسؤولية الوحيدة للأعمال، أصبحت الأخلاقيات تحظى بالاهتمام ويعاد صياغات الأهداف والسياسات بطريقة تبرز المسؤولية الأخلاقية للمؤسسات الأعمال، وتأتي هذه الورقة البحثية لإبراز أهمية المحاسبة كمدخل أخلاقي في تحقيق وخلق ميزة تنافسية للمؤسسات في وقت نجد الوصول والحفاظ على هذه الميزة من غاية الصعوبة، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية المحاسبة كمدخل أخلاقي من خلال المسؤولية الاجتماعية وجودة المعلومات المحاسبية في خلق ميزة تنافسية من ناحية الجودة وتخفيض التكاليف.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، الأخلاق، أخلاقيات مهنة المحاسبة، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، جودة المعلومات المحاسبية، الميزة التنافسية.

Abstract

At the present time, there is growing interest in business ethics. Since efficiency is the sole focus of attention and profit is the primary objective and sole responsibility of business, ethics has become an interest and redefined objectives and policies in a way that highlights the ethical responsibility of business. This paper highlights the importance of accounting as a moral input in achieving And the creation of a competitive advantage for institutions at the time of finding and maintaining this feature is very difficult, the study has reached the importance of accounting as a moral input through social responsibility and the quality of accounting information in creating a competitive advantage Quality and lower costs in terms.

Key words: Accounting, Ethics, Accounting Ethics, Social Responsibility Accounting, Quality Accounting Information, Competitive Advantage.

مقدمة

يتزايد الاهتمام في الوقت الحاضر ببرامج أخلاقيات الأعمال في منظمات الأعمال المعاصرة، حيث أصبحت تنصدر مكانة بارزة وأهمية بالغة تجعل قيمة الإنسان لا فيما يحسن ويتقن فقط، بل فيما يقدمه من نفع للأمة وبإتقان فبعد أن كانت الكفاءة هي مركز الاهتمام الوحيد والربح هو الهدف الأساسي والمسؤولية الوحيدة للأعمال أصبحت الأخلاقيات الركيزة الأساسية لضمان بقاء الكثير من المؤسسات في الوقت الذي تشهده من حدة التنافس والبحث عن حصة سوقية تميزها عن غيرها، بشكل يتماشى مع مضامين العمل الأخلاقي وبما يجعل الزبائن مقتنعين بأن هذه المؤسسة قد اتخذت من الأبعاد الأخلاقية معيارا يميزها في ميدان تنافسي شديد وبشكل يضمن ديمومة تعامل الزبائن معها.

وتعد الأخلاق المهنية عنصرا مهما للمهنة التي تنشأ النجاح والاستمرار وخدمة المجتمع، وهذا بالتأكيد ينطبق على مهنة المحاسبة، إذ تعتبر ثقة الجمهور في نوعية الخدمات التي تقدمها مهنة المحاسبة عاملا مهما في نجاحها، وأن زعزعة هذه الثقة تجعل من العلاقات في تذبذب وعدم الارتياح وفي بعض الأحيان حتى الزوال والاضمحلال، وهنا يبرز دور القيم الأخلاقية باعتبارها تمثل الضوابط للسلوك الإنساني لتوجيهه نحو ما يحقق المصلحة والخير لكل من المحاسب ومن يتعامل معه، ومن خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية البحث في السؤال الجوهرى التالي:

فيما تتمثل أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة في خلق ميزة تنافسية؟

المحور الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة؛

المحور الثانى: الميزة التنافسية؛

المحور الثالث: أخلاقيات مهنة المحاسبة كميزة تنافسية خالقة للقيمة.

المحور الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة

أولا. مفهوم الأخلاقيات المهنية: تمثل الأخلاق بمفهومها العام على أنها مجموعة القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد أو ما هو سيء، أو ما هو صواب وما هو خاطئ، والأخلاقيات تقدم دليلا من خلال معاييرها وقيمها على الأنشطة الأخلاقية وغير الأخلاقية، وعلى ما هو مقبول وغير مقبول اجتماعيا.¹

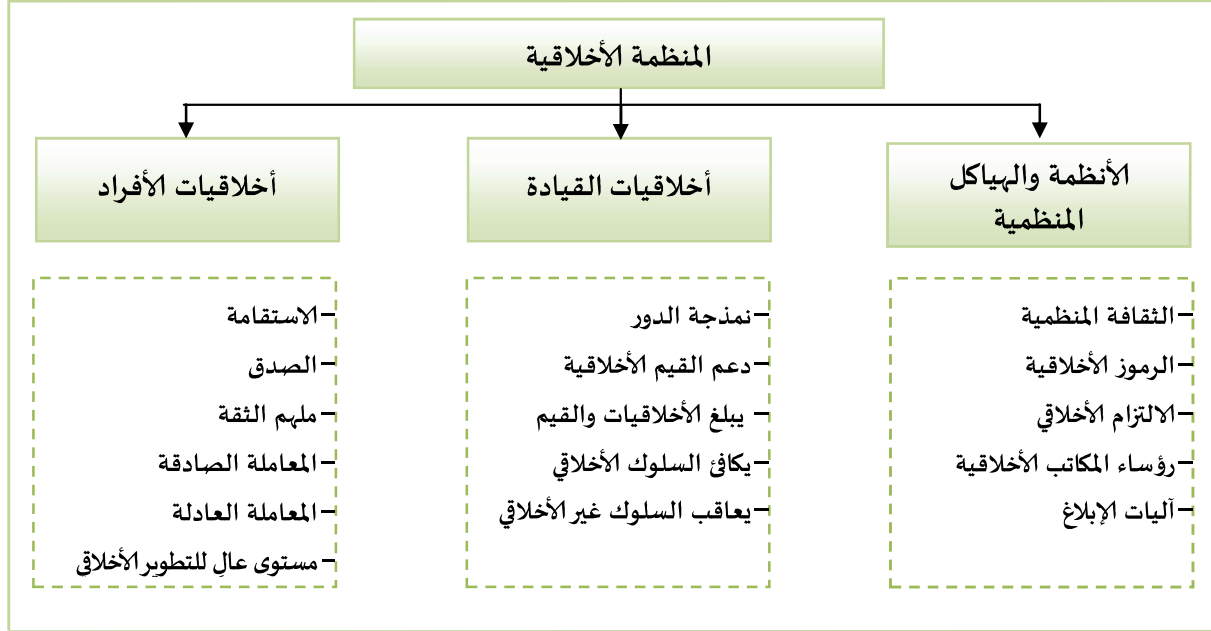
أما الأخلاق المهنية فهي المبادئ التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة المستحب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها، وهي الأصول العامة للآداب والسلوك الاجتماعي في المهنة التي حددتها اللوائح والقوانين المنظمة لمزاومتها بحيث أن عدم مراعاتها يعرض صاحبها للنقد من الأعضاء الآخرين، وتهتم أخلاقيات المهنة كعلم بالواجبات المعنوية الخاصة بمهنة محددة وجزاءاتها التأديبية بتبيان القواعد السلوكية والأخلاقية لأعضاء مهنة ما سواء فيما بين الممارسين أنفسهم أو اتجاه الغير.²

وهناك من يعرفها على أنها "مجموعة من المبادئ والمعايير التي تعد مرجع للسلوك المطلوب لأفراد المهن الواحدة، والتي يعتمد عليها المجتمع في تقييم أدائهم إيجابا وسلبا".³ أو هي "ذلك العلم الذي يعالج الاختيارات العقلانية على أساس التقييم بين الوسائل المؤدية إلى الأهداف" وهو ما يضيف على الأخلاق بعدا موضوعيا، كما أنها "تهتم بالدراسة المنهجية للخيار الأخلاقي التي يتم من خلالها اختيار ما هو جيد"⁴، وتهتم أخلاقيات المهنة كعلم بالواجبات المعنوية الخاصة بمهنة محددة وجزاءاتها التأديبية بتبيان القواعد السلوكية والأخلاقية لأعضاء مهنة ما سواء فيما بين الممارسين أنفسهم أو اتجاه الغير.⁵

وما يمكن التوصل إليه أن أخلاقيات الأعمال هي مجموعة من القواعد والآداب السلوكية والأخلاقية التي يجب أن تصاحب الإنسان المحترف في مهنته تجاه عمله، وتجاه المجتمع ككل، وتجاه نفسه وذاته.

ثانيا. المؤسسات الأخلاقية : توجّهت جهود الباحثين في هذا المجال نحو تحديد ما يميز المؤسسة الأخلاقية عن نقيضها من المؤسسات، من بينها تلك التي تتميز بالاستقامة الأخلاقية العالية، والشكل الموالي يوضح أهم الأبعاد والمبادئ الأخلاقية التي تجعل من أية مؤسسة أن تكون أخلاقية.

الشكل رقم 1: الأعمدة الثلاثة لإقامة المؤسسات الأخلاقية



المراجع: علي عبد السلام عبد الدائم، عبد الخلاق هشام يوسف، تطوير منظومة أخلاقيات الإدارة لتعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الحكومية في المجتمع العراقي، دراسة تحليلية لعينة من القيادات العليا والوسطى في رئاسة الجامعة العراقية، العدد 95، المجلد 23، مجلة العلوم الاقتصادية والاجتماعية، 2017، ص 288.

1. **الأخلاقيات الفردية:** ويمثل المدراء الفئة الرئيسة من الأفراد المكونين للأساس الأول من أسس المنظمة الأخلاقية، وهنا تجب الإشارة إلى أهمية أن يتسم هؤلاء الأفراد بالصدق والاستقامة وأن تنعكس تلك السمات في قراراتهم وسلوكياتهم وذلك لثقة بقية الأفراد من داخل وخارج المنظمة بالمدراء كونهم أداة لتنفيذ المعايير الأخلاقية، والمعاملة الصادقة، ويكونون أخلاقيون في تعاملاتهم العادلة مع الآخرين، وهم الذين يبذلون الجهود للوصول إلى مديريات أخلاقية متطورة، ويترب عليهم تحديد طرق تركيز الانتباه على القيم الأخلاقية داخل المنظمة، وإيجاد البيئة المنظمية التي تشجع وترشد وتدعم السلوك الأخلاقي لكل العاملين، ولأجل ذلك يتوجب على المدراء أن يعملوا على إيجاد مناخ العمل الأخلاقي الملائم ليمارس فيه الآخرون أعمالهم؛

2. **أخلاقيات القادة:** أفرزت دراسة السياسات والممارسات الأخلاقية في العديد من المنظمات الناجحة حقيقة أن الدور الذي يمارسه القادة في مجال تحديدها حيويًا، وإن الطريق الأولي الذي يختاره القائد ليحدد النعمة الأخلاقية للمنظمة يتم من خلال الأفعال والتصرفات التي يقوم بها، وإذا لم يصغي الأفراد إلى القيم الأخلاقية التي يحددها لهم قادتهم، فإن ذلك يؤثر أن الأفكار التي يحملونها تدور حول عدم أهمية القيم الأخلاقية، وإن استخدام أنظمة المكافأة ومراجعة الأداء بشكلٍ فاعل يمكن أن يكون طريقاً فاعلاً يعتمد المدراء في الاستدلال على أثر الأخلاقيات في منظمة الأعمال؛

3. الأنظمة والهياكل المنظمية: تشكل هذه المجموعة من المقومات الركن الثالث ضمن مجموعة الأدوات التي يستخدمها المدراء في المنظمات لتشكيل القيم وتعزيز السلوكيات الأخلاقية والتحول بالمنظمة لتصبح منظمة أخلاقية ونذكر منها: الثقافة المنظمية (وهي القوى الأساسية المساهمة في تكوين أو بناء المنظمة الأخلاقية)، الرموز الأخلاقية (عبارات أساسية تعكس قيم المنظمة المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والاجتماعية، ومن شأن هذه العبارات أن تبلغ العاملين في المنظمة السبب الرئيس لنشوء المنظمة).

ثالثا. المحاسبة كمدخل أخلاقي: مما لا شك فيه أن لمهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها قواعد وسلوك وأداب تختص بها وتميزها عن غيرها، فأخلاقيات مهنة المحاسبة تشير إلى مجموعة المبادئ والمعايير التي تسيطر على السلوكيات المحاسبية، والمتعلقة بما هو صحيح أو خطأ، وهي تمثل خطوطا توجه سلوكيات المحاسبين في أداء أعمالهم المهنية، وأن أهميتها تزداد بالتناسب مع آثار ونتائج العمل، وكلما كان نشاط المحاسب أكثر تأثيرا ازدادت أهمية أخلاقيات ذلك المحاسب، وأن المدخل الأخلاقي للمحاسبة يكمن في:⁶

- أن الإجراءات المحاسبية يجب أن تقدم معالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة؛
- أن التقارير المالية يجب أن تقود إلى الحقيقة والكشف الدقيق بدون تضليل؛
- أن البيانات المحاسبية يجب أن تكون سليمة، غير متحيزة، نزيهة، بدون خدمة خاصة.

1. مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق: تتمثل أهم العوامل التي تبرز مدى حاجة المحاسبة إلى الأخلاق فيما يلي:⁷

- تمارس المحاسبة من خلال مجموعة من الإجراءات يقوم بها المحاسبون، وبالتالي فهي أفعال تعبر عن سلوك وقد سبق القول بأهمية الأخلاق لترشيد السلوك الإنساني بشكل عام الأمر الذي يؤكد ضرورة الأخلاق لترشيد السلوك المحاسبي؛
- إن مهنة المحاسبة تخدم طرفاً ثالثاً خلاف العميل الذي يتعاقد معه المحاسب، لأن هناك أطرافاً عديدين يستخدمون المعلومات المحاسبية في اتخاذ قراراتهم دون أن يكونوا متعاقدين مع المحاسب، وبذلك فالمحاسبين يعتبرون في حكم الشاهد أو القاضي الذي يحدد الحقوق والالتزامات ويخبر بمعلومات بما يلزم معه ضرورة أن يتميز سلوكهم في أداء عملهم، وكذا المعلومات التي يقدمونها بالصدق والعدالة والأمانة سواء بوضع المعايير المحاسبية التي تؤدي إلى ذلك، أو بالتكوين الذاتي للمحاسبين، أو قواعد السلوك المهني.
- تعمل المحاسبة في مجال المعاملات المالية، وكل إنسان يحب ماله ويريد تعظيم منفعته منه كما أن المحاسب في ممارسته لعمله المحاسبي خاصة مراجع الحسابات ينبغي مصلحة مالية ممثلة في مكافأته أو أتعابه، وتوجد اختيارات عديدة يسلكها كل منهم لتحقيق هذه المنفعة منها ما يمكن أن يوصف بأنه أخلاقي إذا حقق فيه العمل على التوازن بين المصالح، ومنها ما هو غير أخلاقي إذا أخذ فيه تحقيق نفع أزيد مما يستحقه، وحيث أن الجميع يعتمد على المعلومات المحاسبية في التعرف على حقوقه والتزاماته لذا يجب أن يكون المحاسب الذي يحدد ذلك أميناً وعادلاً، كما أنه في أدائه لمهمته يجب أن لا يسلك سلوكاً غير أخلاقي في الحصول على الزبائن أو الإضرار بزملاء المهنة؛

- إذا كانت المحاسبة تقوم على وجود مبادئ أو قواعد تصاغ بعد ذلك في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد البيانات، ومن أجل أن تكون هذه البيانات مفيدة فلا بد أن يتوافر فيها قيم الصدق والعدالة والأمانة الأمر الذي يتطلب عند إعداد معايير المحاسبة والمراجعة مراعاة القيم الأخلاقية وهو ما يوفره المدخل الأخلاقي لنظرية المحاسبة؛
- إذا كانت المعايير المحاسبية معدة على أساس أخلاقي، فإنه تبقى منطقة حرة في سلوك المحاسب لا يمكن لهذه المعايير مهما كانت دقتها وتفصيلاتها أن تطولها ويبقى الأمر مرهوناً بأخلاقيات المحاسب، ومثال ذلك المحاسب الذي يعلم أن هناك رشاوى دفعها الشركة؛
- الحد من التدخلات الخارجية في العمل المحاسبي: إن وجود قواعد أخلاقية ملزمة للمحاسبين في أداء أعمالهم سواء كانت متضمنة في معايير المحاسبة والمراجعة أو في قواعد السلوك المهني من شأنها أن تحد من تدخل بعض الجهات والأفراد في العمل المحاسبي بما يخدم مصالحهم مثل تدخل إدارة المؤسسة لدى المحاسب أو المراجع لإثبات عمليات غير حقيقية لتظهر أنهم أكفاء على خلاف الحقيقة؛
- التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم الآن تؤكد على ضرورة الاهتمام بالجانب الأخلاقي للمحاسبة مثال ذلك: حالة العولمة التي يعيشها العالم الآن وما تتطلبه ذلك من ضرورة كون المعلومات صادقة وموضوعية، وانتقال الثقافات وما تحمله في طياتها من قيم أخلاقية لا تناسب البيئة يتطلب ضرورة وجود ميثاق أخلاقي يستلهم مفرداته من الثقافة المحلية، إضافة إلى ظهور وانتشار قيم أخلاقية سيئة تجمع في مصطلح الفساد الاقتصادي، والتي من متطلبات مواجهة هذا الفساد ما يعرف بالشفافية أي تقديم معلومات كاملة وأمنية وصادقة عن التصرفات الاقتصادية والمحاسبية تمثل المصدر الرئيسي لهذه المعلومات؛
- إن المحاسبة تعمل في إطار النظام الاقتصادي، لأن مجال عملها هو الأحداث الاقتصادية بتسجيلها وتوفير المعلومات عنها لاتخاذ القرارات ومع أن الموقف المبدئي للنظم الاقتصادية المعاصرة هو أن الأخلاق والدين لا يمتان للاقتصاد بصلة وأنه من الأفضل تسوية الأمور الاقتصادية بالرجوع إلى السلوك الاقتصادي، إلا أن ما صاحب ذلك من مشاكل وفساد أدى بالمحاسبة إلى ضرورة الالتزام الأخلاقي في جميع المعاملات.
- 2. **المعايير الأخلاقية لمهنة المحاسبة:** مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتتميز عن غيرها، وهي بمجموعها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية ومقاييس مثالية للسلوك المهني، وصفات سلوكية يتعين على الممتحن التحلي بها عند ممارسة أعماله، وتتمثل هذه المعايير التي على المحاسب التحلي بها فيما يلي:⁸
 - **الموثوقية:** وتحقق عندما تشتمل على:
 - **النزاهة:** فينبغي على المحاسب الإداري أن يكون موثوقاً به، أمانة في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، قادراً على تحمل المسؤوليات؛
 - **السرية:** وتعني المحافظة على سرية جميع المعلومات في مؤسسته، من خلال عدم الإفصاح إلا فيما ينص عليه القانون، أو استخدام تلك المعلومات للحصول على ميزة إضافية لمصلحته الشخصية؛

- **المشروعية:** حيث أنه يتوجب على المحاسب الإداري أن يتثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وأنها تقع ضمن إطار الأحكام والمبادئ الشرعية والقانونية؛
- **الكفاءة المهنية وإتقان العمل:** يتوجب على المحاسب الإداري أن يكون مؤهلا لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على الوجه الأكمل من حيث العناية والإتقان، من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات، ومتابعة ما هو جديد ومستجد من قوانين وتعليمات؛
- **الموضوعية:** يجب على المحاسب الإداري أن يكون عادلا متجردا ومحايذ غير متحيز، وأن لا يسمح للأخزين بالتأثير فيه لتجاوز الأحكام المهنية؛
- **السلوك المهني الإيجابي:** يتوجب على المحاسب الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات الصلة بمهنته وتجنب أي عمل يسيء إليها، كما يتوجب أن تتسق سلوكياته وتصرفاته مع القيم الإيمانية التي يعتنقها.
- 3. **مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة:** تستمد الأخلاق المحاسبية مصادرها من ثلاث جهات أساسية تتمثل في:⁹
 - القوانين والتشريعات (المعايير القانونية الموثقة)، فتتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيقها؛
 - العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية التي تستند على القيم المشتركة بين الأفراد؛
 - الاعتقادات الشخصية للفرد (الدينية والعرفية) التي تتحدد من خلالها المعايير المرتبطة بسلوك الفرد وحيثه في التصرف المناسب لذلك.

المحور الثاني: الميزة التنافسية في ظل بيئة الأعمال المتغيرة

في عالمنا الحالي قد تكون الفترة الزمنية الطويلة قصيرة الأجل، وخاصة في حالة الصناعات التكنولوجية السريعة التي أسفرت عن ميزة تنافسية وقتية بالنسبة لمعظم المؤسسات، فلم تعد أهميتها تكمن حينما يتم اكتسابها فقط بل يجب استغلال جميع الفرص المتاحة، وبهذا تسعى جميع المؤسسات لأن تكون انتهازية ومبدعة في آن واحد وإلا تعرضت ميزتها التنافسية للتآكل والزوال بتدخل منافسين استطاعوا تقليد ما أقدمت عليه.

أولا. مفهوم المنافسة: تشير المنافسة عموما إلى فكرة التنافسية بين المؤسسات في مجال معين، مستعملة في ذلك استراتيجيات مناسبة تهدف بها إلى زيادة حصتها السوقية من خلال معرفة والتقاط المستهلكين؛ والذين يمثلون بالدرجة الأولى العملاء.¹⁰ وتعرف على أنها " تلك الوضعية القائمة على أساس الفعل ورد الفعل للمؤسسات"¹¹، أو هي "تنظيم آليات العرض والطلب للسلع والخدمات، للحصول على توزيع جيد للموارد المتاحة"¹²، ويقال عن مؤسسة أنها قادرة على المنافسة إذا كانت مؤهلة لحمل منافسة الآخرين داخل السوق، كأن تكون مثلا أسعارها منخفضة نوعا ما من أجل كسب أقصى حد من قرارات

الشراء؛ كما يتميز هذا النوع من المؤسسات بالتركيز بشكل كبير على المستهلك: من هو، بما يشعر، ما الطريقة التي يشعر بها؛ ويجب أن تكون سهلة التحديد بالنسبة لهم، معروفة لدى جميع المؤسسات التجارية.¹³

ويمكن تعريف المنافسة بشكل أدق من خلال نوعيها المباشر وغير المباشر:¹⁴

المنافسة غير المباشرة: تتمثل في المنافسة والصراع القائم بين المؤسسات في بلد أو مجتمع ما من أجل الفوز بالموارد المتاحة في هذا البلد، حيث تقوم المؤسسات بعرض سلع مختلفة الجنس، لكن المستهلك يستطيع أن يفضل إحداها على الأخرى؛

المنافسة المباشرة: تشمل المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع، أو تقوم بإنتاج نفس المنتجات والخدمات.

ويمكن أن نلخص تعريف المنافسة في أنها الإطار الملائم للصراع والمواجهة بين المؤسسات التي تنتج منتجات متشابهة أو بديلة في نفس السوق من أجل تلبية حاجات ورغبات الزبائن، كما أنها الأداة التي تسمح باستمرار وبقاء المؤسسات في هذه السوق والآلة المحركة للاقتصاد والنمو والربحية.

ثانيا. الميزة التنافسية: تعد الميزة التنافسية العنصر الاستراتيجي الهام، الذي يمنح المؤسسات مفتاح النجاح والاستمرار والتفوق لضمان بقائها واستمرارها في ظل التحولات الكبيرة التي تشهدها معظم هذه المؤسسات، وقد ظهرت الميزة التنافسية كبديل علمي للميزة النسبية تمكن من خلق قيمة للمنتجات، وكان ذلك في أواخر السبعينيات من خلال شركة ماكغريز للاستشارات أثناء بحثها في أسباب النجاح الذي حققه اليابانيون عند غزو الأسواق العالمية على الرغم من التغيير في الظروف البيئية؛ ويعتبر بورتر أول من استخدم مصطلح الميزة التنافسية في كتابه الصادر عام 1985.¹⁵

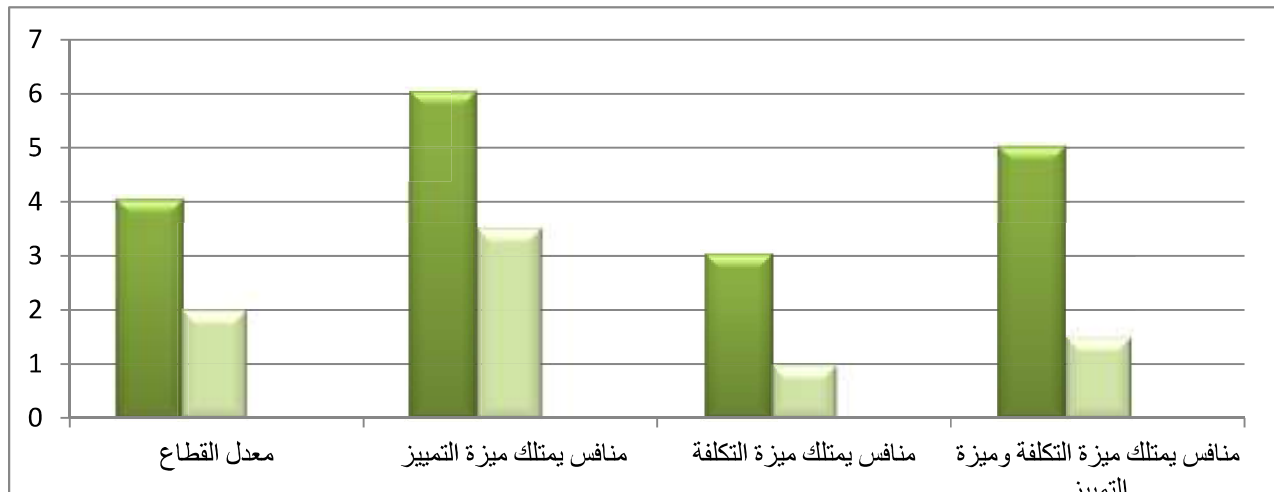
وضمن هذا الإطار يرى بورتر أن الميزة التنافسية تنشأ من القيمة الاقتصادية التي باستطاعة المؤسسة أن تخلقها لعملائها، إذ يمكن أن تأخذ شكل السعر المنخفض، أو تقديم منافع متميزة في المنتج مقارنة بالمنافسين¹⁶؛ وتعرف على أنها "القدرة على الحصول على ربح مستمر أكبر من المنافسين"¹⁷. أو هي "استغلال المؤسسة لنقاط قوتها الداخلية في أداء الأنشطة الخاصة بها بحيث تتولد قيمة لا يستطيع المنافسون تحقيقها في أدائهم لأنشطتهم".¹⁸ وبهذا فهي تعد "مهارة حاسمة ودائمة تكتسب عن طريق التكيف مع السوق الذي تنشط فيه المؤسسة، مما يحسن من وضعها التنافسي وتحقيق ربحية أكبر".¹⁹

من خلال التعاريف السابقة يمكن الوصول إلى مقاربتين أساسيتين في تحليل مفهوم الميزة التنافسية وبالتالي القيمة المحصلة من طرف المؤسسة:²⁰

- المقاربة الإستراتيجية: التي تعتبر القيمة المحصلة من طرف المؤسسة مردودا يجعل قوة السوق ملموسة على مستوى الجزء الاستراتيجي، حيث تشكل ردود الأفعال الهادفة إلى مواجهة المنافسة سيورة إنتاج القيمة؛

- المقاربة الاقتصادية: التي تعتبر القيمة ونجاح المؤسسة نتيجتان للتطور الفعال والاستغلال الأمثل للأصول الإستراتيجية للمؤسسة من خلال الفعالية في تسيير الموارد.
- ثالثا. أنواع المزايا التنافسية: ترغب كل مؤسسة في تحقيق أكبر عائد ممكن من خلال اكتساب أفضل المزايا والمتمثلة في ميزة التكلفة الأقل وميزة التمييز
- ميزة التكلفة الأقل: ويقصد بها محاولة المؤسسة تقديم منتجات أو خدمات بتكلفة منخفضة مقارنة بمنافسيها، وذلك من خلال معرفة العوامل المتسببة للتكاليف ومن ثم مراقبتها ومحاولة تخفيضها، مما يؤدي إلى تحقيق عوائد أكبر؛²¹
- ميزة تمييز المنتج: وهي قدرة المؤسسة على عرض منتجات ذات خصائص متفردة ومتميزة يجعلها ذات قيمة أكبر من وجهة نظر المستهلك.²²
- إن من فائدة المؤسسة الحصول على كلتا الميزتين في آن واحد مما يكسبها مكانة هامة في السوق وتوفير ربح أكبر. وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 2: المزايا التنافسية المكتسبة



Source: Jean- Pierre Détrie et al, *Stratégor*, Dunod, paris, 2004, p. 125.

- رابعا. الحفاظ على الميزة التنافسية المستدامة: إن الحفاظ على الميزة التنافسية ليس بالأمر الهين وهذا ما أصبح يدركه الكثير من الإداريين والمسيرين، ذلك أنه بين ليلة وضحاها قد تتعرض هذه الميزة للتراجع والانهيار إما بسبب تأكلها أو وجود عوامل سوقية تفرض على المؤسسة التخلي عنها واستبدالها، ويتم ذلك من خلال ما يلي:
1. عوائق التقليد: إن استحوذت المؤسسة على ميزة تنافسية في الصناعة يجعلها محل أنظار جميع منافسيها، سعيًا منهم لتقليد مواردها وكفاءاتها التي خلقت لها قيمة متفوقة وهو ما قد ينعكس سلبًا على

ربحتها، لذا تسعى هذه المؤسسات إلى وضع عوائق تمكنها من الحفاظ على ما أقدمت عليه، ولعل أهم عائق يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيه هو الوقت لأنها في نهاية المطاف وبمرور الزمن سيتمكن منافسها من تقليد مواردها وكفاءاتها، إلا أنه كلما طال وقت التقليد كلما كان أمام المؤسسة فرصة تجديد كفاءاتها أو خلق أخرى جديدة وهو ما يساعدها في الحفاظ على مكانتها وتقدمها²³؛

2. قدرة المنافسين: وتتمثل هذه القدرات في تمكن المنافسين من تقليد مزايا المؤسسة وإحلال مزاياهم بديلا عنها، وهو ما يهدد استمراريته لأن هذا التقليد يتميز بتكلفة منخفضة بمقدار الثلث عن الشيء المبتكر الجديد، وهنا يؤكد "جيمواوت" على ضرورة العمل في إطار المدى الإستراتيجي الطويل للبحث عن عوائق ترتكز أساسا على تبني التزامات إستراتيجية تضمن تحقيق ما يعرف بمزايا المتحرك الأول من أهمها ميزة كتمان المعلومات²⁴؛

3. ديناميكية الصناعة: تعمل المؤسسات اليوم ضمن بيئة سريعة التغير، الأمر الذي قد ينعكس سلبا على المنتجات التي أصبحت تتسم بمعدلات عالية جدا من التحديث مما يجعل دورة حياتها قصيرة ومنه سرعة زوال الميزة المبنية على أساس تمييز المنتج، وعليه تجد المؤسسة نفسها مجبرة على تحسين جودة منتجاتها ضمن إطار التجديد المستمر الذي يتماشى مع الاستجابة لحاجات الزبون من خلال الجودة المتفوقة والإبداع اللذان يعدان مدخلان متكاملان لتحقيق ذلك²⁵.

المحور الثالث: أخلاقيات مهنة المحاسبة كميزة تنافسية خالقة للقيمة

إن تحقيق النمو والتوسع في بيئة الأعمال اليوم والتي تتعدد فيها أشكال المنافسة وتتضاءل فيها الحدود المكانية والزمانية وتحول فيها المجتمع الدولي إلى قرية صغيرة، أصبح ضرورة حتمية وتحد رئيس يواجه المؤسسات المعاصرة، كونها حقيقة أساسية تحدد نجاح مختلف المشاريع أو فشلها بدرجة غير مسبوقة، وباعتبار المحاسبة أحد الفروع الأساسية في كل مؤسسة فإنه يتوجب عليها ضمن مدخل أخلاقي مواجهة هذه التحديات والتي نذكر منها كل من المحاسبة الاجتماعية، وجودة المعلومات المحاسبية.

أولا. أهمية المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية كمدخل أخلاقي في خلق ميزة تنافسية

تعرف المسؤولية الاجتماعية بمعناها العام على أنها: "التزام المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، وذلك عن طريق المساهمة في مجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر وتحسين الخدمات الصحية ومكافحة التلوث وخلق فرص العمل وحل مشكلة الإسكان وغيرها"²⁶، في حين تعرف محاسبة المسؤولية الاجتماعية على أنها "مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لوحدة محاسبية معينة، وتوصيل تلك المعلومات اللازمة للفئات المختصة بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات الصحيحة وتقييم الأداء الاجتماعي للوحدة" أو هي "مجموعة من الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء

الاجتماعي لوحدة محاسبية معينة وتوصيل تلك المعلومات اللازمة للفئات المختصة بهدف مساعدتهم في اتخاذ القرارات الصحيحة وتقييم الأداء الاجتماعي للوحدة²⁷.

وتظهر أهمية المحاسبة الاجتماعية في خلق ميزة تنافسية من خلال أربع مجالات هي: التفاعل مع المجتمع، المساهمة في تنمية الموارد البشرية، المساهمة بتنمية الموارد الطبيعية والبيئة، تحسين نوعية المنتج أو الخدمة²⁸.

- الأنشطة ذات العلاقة بالمجتمع: وتتمثل بالأنشطة التي تؤدي إلى تحقيق منافع لكافة أفراد المجتمع لغرض المساهمة بتنمية ورفاهية المجتمع كالأنشطة الخاصة برعاية المعوقين، وتدريب طلبة الجامعات، وتدعيم البرامج التي تحد من الأوبئة والأمراض؛

- الأنشطة ذات العلاقة بالعاملين: وتتضمن الأنشطة التي توجه تلبية لمتطلبات العاملين بالمؤسسة وتحسين أحوالهم بصفة عامة، لذلك فإن هذا المجال يمثل مجالاً داخلياً، ومن أمثلة هذه الأنشطة توفير الرعاية الصحية للعاملين وتهيئة ظروف للعمل تتصف بالأمن والسلامة؛

- الأنشطة ذات العلاقة بالبيئة: وتشمل الأنشطة التي تؤدي إلى تخفيف أو منع التدهور البيئي والتي تهدف لحماية الموارد الطبيعية والبيئة المحيطة والمحافظة عليها، ويعتبر الاهتمام بهذا المجال أمراً حيوياً ليس فقط لأثره على نوعية الحياة، بل لأثره على ما تتحمله الدول من نفقات للمحافظة على البيئة الطبيعية؛

- الأنشطة ذات العلاقة بحماية المستهلك: وتشتمل على الأنشطة المرتبطة بالعلاقات مع العملاء من حيث تحقيق رضائهم على المنتج أو الخدمة والمحافظة على مصالحهم، ومنها على سبيل المثال تعرف المستهلكين بخصائص المنتج وطرق ومجالات استخدامه، ووضع بيانات على عبوة المنتج للتعريف بحدود ومخاطر الاستخدام وتاريخ عدم الصلاحية.

وبهذا فإن المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية تمكن المؤسسة من كسب مزايا تنافسية في كل من تحسين صورة المؤسسة، جودة المنتجات من خلال الاهتمام بالعنصر البشري، تخفيض التكاليف البيئية ومن ثم إجمالي التكاليف.

ثانياً. أثر المعايير الأخلاقية على جودة المعلومات المحاسبية في خلق ميزة تنافسية

تختلف الأخلاقيات الذاتية والمهنية من شخص إلى آخر وذلك من خلال مدى الاستجابة من عدمها سواء بالإغراء أو الإكراه إلى كل ما يؤدي به إلى التصرفات التي لا تتلائم مع المعايير الأخلاقية كالإهمال بالعمل أو التحيز وعدم الموضوعية وخيانة الأمانة أو محاسبة قسم معين عند إعداد تقارير الأداء الخاصة به، لذا وجب على المحاسب أن يتقيد بكل ما هو أخلاقي من ذات وكفاءة ومهارة، ذلك أن تحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية تتعلق بشكل مباشر بهذه المعايير وبالتالي على أداء ونشاط المؤسسة ككل وهذا ما يمكنها من كسب ميزة تنافسية والحفاظ على حصتها في السوق، وذلك من خلال²⁹.

- إن الكفاءة التي يمتلكها المحاسب تمكنه من توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب، وبالتالي تكون أكثر جودة؛
- تسهم المهارة وإتقان العمل في زيادة جودة المعلومات التي تمكن الإدارة من التنبؤ والتخطيط للمستقبل بشكل سليم؛
- إن للسلوك المهني الإيجابي الأثر الواضح والضمانة لتحقيق الجودة في المعلومات من خلال ترك الخلافات والمنازعات وتصحيح الانحرافات الموجودة؛
- تعد النزاهة والأمانة أساس موضوعية المحاسب وقدرته على تجنب تقديم معلومات غير محايدة أو متحيزة لجهة معينة؛
- إن التمسك بخاصيتي الملائمة والموثوقية سيحقق الجودة في المعلومات المحاسبية.

ثالثاً. أهمية الحوكمة في ظل المبدأ الأخلاقي للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وخلق ميزة تنافسية

1. المحاسبة الإبداعية: تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها " الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما، لتحريف وتزييف هذه القوائم"، كما تعرف على أنها " وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية"³⁰، وبما أن المحاسبة الإبداعية هي شكل من أشكال التلاعب بالبيانات المحاسبية، فإننا يمكن أن نميز بين الممارسات التالية:³¹
 - المحاسبة النفعية: هي الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المتعددة للمبادئ المحاسبية بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقاً، وغالباً ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أم لا؛
 - تلطيف أو تمهيد الدخل: وهو إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادةً ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض؛
 - إدارة الأرباح: هي التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة؛
2. حوكمة الشركات: تعرف حوكمة الشركات على أنها " مفهوم يشير إلى القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من جهة وبين حملة الأسهم وأصحاب المصالح من جهة أخرى" أو هي "نظام شامل يتضمن مقاييس أداء الإدارة الجيد ومؤشرات حول وجود أساليب رقابية تمنع أي من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة داخلية أم خارجية من التأثير بصفة سلبية على أنشطتها"، وقد حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية مبادئ الحوكمة متمثلة فيما يلي:³²

حقوق المساهمين: ويشري هذا المبدأ إلى أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة؛

المعاملة المتكافئة مع المساهمين: من خلال هذا المبدأ فإنه يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعلي في حال انتهاك حقوقهم؛

إقرار أصحاب المصالح في حوكمة الشركات: وهنا يجب أن ينطوي إطار حوكمة الشركات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصلحة حسب القانون وأن يعمل على تشجيع التعاون بينهم وبين الشركات في خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس سليمة؛

الإفصاح والشفافية: لا بد أن يكفل الإطار تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كافة المسائل المتمثلة بتأسيس الشركة ومن بينها الموقف المالي والأداء والملكية وأسلوب ممارسة الإدارة؛

مسؤوليات مجلس الإدارة: لا بدأت يتيح الإطار الخطوط الإرشادية الإستراتيجية لتوجيه الشركات ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن يضمن مسائلة مجلس الإدارة من قبل الشركة والمساهمين.

3. حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية: في كما أن لجوء الشركة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية سعيا منها نحو تعظيم منافعها الذاتية على حساب مصلحة المساهمين يعد نوعا من السلوك المني غير الأخلاقي من جانب الإدارة بصفتها وكيلة على المساهمين، وهذا ما يتطلب تدخل نظام حوكمة الشركات لمحاولة الحد من هذه الممارسات، فمن خلال ركائز الحوكمة، والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، يمكننا أن نشكل خطا دفاعيا أمام ممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن لإدارة المخاطر أن تجنب الشركة الوقوع في الأزمات التي يمكن أن تسببها ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أن تحقيق متطلبات الإفصاح المحاسبي يعمل على إرساء الثقة في البيانات المالية للشركة ويعزز مناخ الشفافية، ويمكن للرقابة المحاسبية الفعالة بآلياتها الداخلية والخارجية أن تضمن لنا مساءلة مستمرة للشركة. إن ركائز الحوكمة الثلاث والمتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة، لا يمكنها تحقيق ذلك الدور ما لم تتفاعل فيما بينها تفاعلا ايجابيا، إذ يمكن اعتبار ركيزة الرقابة والتي تتدخل فيها الآليات الرقابية الداخلية والخارجية لتفعيل المساءلة ضرورية لإتمام عملية إدارة خطر المحاسبة الإبداعية وبالتالي تجنب الأزمات، وضمان حقوق أصحاب المصالح. كما تعد ضرورة أيضا لإحكام وضبط عملية الإفصاح لإرساء مناخ الشفافية، وتجنب حالات عدم التأكد، وبالتالي يمكن القول أن التفاعل الايجابي بين الركائز الثلاث يمكنه تشكيل جدار وقائي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.³³

خاتمة

- وأخيرا يمكن القول أن أخلاقيات الأعمال في الواقع المعاصر لم تعد تعترف بمقولة أن "الغاية تبرر الوسيلة" بل أصبحت الوسيلة لتحقيق الربح للمؤسسة مهمة وموضوعة تحت الأنظار، لذلك فإن خلق ميزة تنافسية تدعم أخلاقيات الأعمال في المؤسسة هو أمر لا بد منه، وقد اهتم مصمموا السياسات المحاسبية بالسيطرة على التطبيقات المحاسبية من خلال جميع الوسائل والتشريعات والقواعد المحاسبية والأخلاقية لغرض ضمان نوعية ومصداقية المعلومات المالية والمحاسبية من جهة وتعزيز ثقة مستخدميها من جهة أخرى الأمر الذي يمكنها من خلق مزايا تنافسية تواجه بها كبريات المؤسسات في العالم، ومن خلال دراستنا هذه فقد تم التوصل إلى النتائج التالية:
- إن الجانب الأخلاقي للأعمال ليس فقط صورة لإيضاح ما هو صحيح أو خاطئ من الناحية الأخلاقية ولكنه أيضا وسيلة للتسيير الجيد للمؤسسة، فالالتزام الأخلاقي ينتج عنه أثار ربحية في الجانب الاقتصادي؛
 - أن مسؤولية ممارسي مهنة المحاسبة لا تقتصر على تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وإنما تشمل بصورة كبيرة المصلحة العامة أي أن للمحاسبين دور مهم في المجتمع؛
 - كلما زاد تمسك ممارسي المهنة بالالتزامات الأخلاقية كلما أدى ذلك إعداد قوائم مالية تحظى بثقة الجمهور والمستفيدين منها مما يكسبها ميزة تنافسية؛
 - تحقق أخلاقيات الأعمال أهداف المؤسسة وأهمها زيادة الأرباح، والسمعة الجيدة في الأوساط الصناعية والتجارية ومنه الحصول على ميزة تنافسية إستراتيجية في السوق المحلية وسهولة نفاذها إلى الأسواق الخارجية مما يؤدي إلى تحقيق رضا العملاء وكسب ولائهم؛
 - إن موضوع تقديم الجوانب الأخلاقية للمؤسسة يخضع لحسابات التكلفة - المنفعة ، فالبرامج الأخلاقية تؤثر سلباً أو إيجاباً في مستويات الأداء المالي للمؤسسة؛
 - تظهر أهمية المحاسبة كمدخل أخلاقي في خلق ميزة تنافسية من خلال جوانبها المتمثلة في المحاسبة الاجتماعية ومصداقية المعلومات المحاسبية.
- التوصيات:** من خلال دراستنا يمكن التوصل إلى النتائج التالية:
- ضرورة قيام الهيئات والمنظمات المهنية بفتح دورات تدريبية فضلاً عن عقد الندوات والمؤتمرات العلمية التي تناقش موضوع الالتزامات الأخلاقية والمبادئ والقواعد لممارسي المهنة؛
 - الإكثار من إصدار المنشورات والمجلات الدورية المتخصصة بالالتزامات والقواعد الأخلاقية لممارسي المهنة؛
 - تحديث قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة بما يتلاءم مع التطورات التي تطرأ على المهنة؛
 - ضرورة توعية ممارسي المهنة بمركزها المهم في المجتمع والدولة من خلال الحفاظ على المال العام ودعم الاقتصاد بشكل كامل؛
 - ضرورة تطوير الكفاءة العلمية والمهارات للمحاسبين من خلال حثهم على المشاركة في المؤتمرات والندوات التي تعقدها الجهات المهنية.

المهام

1. نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص: 16.
2. صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، العدد 22، المجلد الثاني، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، ماي 2015، ص: 11.
3. بلال خلف السكرانة، أخلاقيات الأعمال، الطبعة الخامسة، دار المسيرة، عمان، 2015، ص: 21.
4. بومدين يوسف، أخلاقيات الأعمال وارتباطها بالممارسات السليمة للحكومة في منظمات الأعمال المعاصرة من منظور إداري وإسلامي، مجلة الاقتصاد والمالية، 2015، ص: 80.
5. سعيد مقدم، أخلاقيات الوظيفة العمومية، دراسة نظرية تطبيقية، شركة دار الأمة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1997، ص: 12.
6. علي عبد السلام عبد الدائم، عبد الخلاق هشام يوسف، تطوير منظومة أخلاقيات الإدارة لتعزيز المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الحكومية في المجتمع العراقي، دراسة تحليلية لعينة من القيادات العليا والوسطى في رئاسة الجامعة العراقية، العدد 95، المجلد 23، مجلة العلوم الاقتصادية والاجتماعية، 2017، ص: 288.
7. نجم عبود نجم، مرجع سابق، ص: 397.
8. خوني رايح، محصول نعمان، التأصيل النظري للمحاسبة في ظل المدخل الأخلاقي، الملتقى الدولي الثالث حول الاتجاهات الحديثة في المحاسبة، مقاربات علمية وعملية، 24-25 أكتوبر 2017، ص: 9-10.
9. صدام محمد محمود، وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تركت، العدد 7، المجلد 4، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2011، ص: 410-412.
10. صدام محمد محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص: 408.
11. Jean Galzewicz, *la concurrence imparfaite*, la découverte repères, paris, 2003, p: 09.
12. Curtis M. Grimm, et autres. *Strategy as an Action Competitive Dynamics and Competitive Advantage*, oxford university press, New York, 2006. P: 8.
13. Marc Guillaune, *la concurrence en économie de la santé: une liaison difficile mais légitime*, N° 2, volume 15, *Les Tribunes de la santé*, presses de science Po. DOI, P: 23.
14. Wiley, Sons, *compétitive intelligence advantage : how to minimize risk, avoid surprise, and grew your business in a changing world*, seena sharp, Canada, 2009, P: 29.
15. البياني، التحليل الاقتصادي المعاصر، مطبعة الألوان، الرياض، 1993، ص: 115.
16. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص: 308.
17. Gideon D. Markman, Phillip H. Phan, *The Competitive Dynamics of Entrepreneurial Market Entry*, Edward Elgar publishing, USA, 2011, P: 186.

18. Besanko David, et al, **Economics of strategy**, 2nd Edition, John Wiley et sons, New York, 2000, P: 389.
19. Robert A. Pitts, David Lei, **Strategic Management: Building And Sustaining Competitive Advantage**, West Publication, USA, 1996, P: 68.
20. Jacques Lendrevie, Julien Lévy, **Mercator: Théories Et Nouvelles Pratiques Du Marketing**, Dunod, paris, 2012, P: 681.
21. Octave Jokung- Nguéna, et al, **Introduction au management de la valeur**, Dunod, Paris, 2001, P: 23.
22. Michael Porter, **L'avantage Concurrentiel: Comment D'avancer Ses Concurrents Et Maintenir Son Avance**, Dunod, Belgique, 1999, P: 129.
23. Bernhard Adriaenssens, et al, **Marketing et qualité totale**, De Boeck, Belguim, 1994, PP: 113-115.
24. شارلزهل، جارديث جونز، ، ترجمة رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، دار المريخ للنشر، الرياض، 2008، ص ص: 226-230.
25. جيماوات بانكاج، ترجمة سعاد الطنبولي، الالتزام وإستراتيجية اتخاذ القرارات، الدار الدولية للنشر والتوزيع، القاهرة، 1993، ص ص: 139-141.
26. شارلزهل، جارديث جونز، مرجع سابق، ص: 232.
27. Strier, Franklin, **The Business Manager's Dilemma, Defining Social Responsibility**, Journal of Engineering Management (J.E.M), vol 2, N1, 1979, P: 9.
28. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، دار السلاسل للنشر والتوزيع، الكويت، 1990، ص: 35.
29. R. Gray, **The Social Accounting Project and Accounting Organizations and Society: Accounting Is Applied in the Financial Statements of Companies in Gaza Strip**, Journal of Islamic university: Human studies series, Vol. 15, Issue 1, 2002, P: 243.
30. صدام محمد محمود، وآخرون، مرجع سابق، ص ص: 417-418.
31. بالراقي تيجاني، المحاسبة الإبداعية، المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، العدد 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012، ص: 32.
32. سيد عبد الرحمان بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية، لعدد 12، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2012 ص ص: 55-56.
33. أمينة فداوي فريد، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF 250، العدد 16، المجلد الأول، المجلة الجامعة، 2014، ص: 251.
34. أمينة فداوي فريد، مرجع سابق، ص: 253.