وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف –المسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة
رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية
فرع: مالية ومحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق

العنوان:

دور أخلاقيات المهنة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في الجزائر

ـ دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين–

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمـي

إعداد الطالبتين:

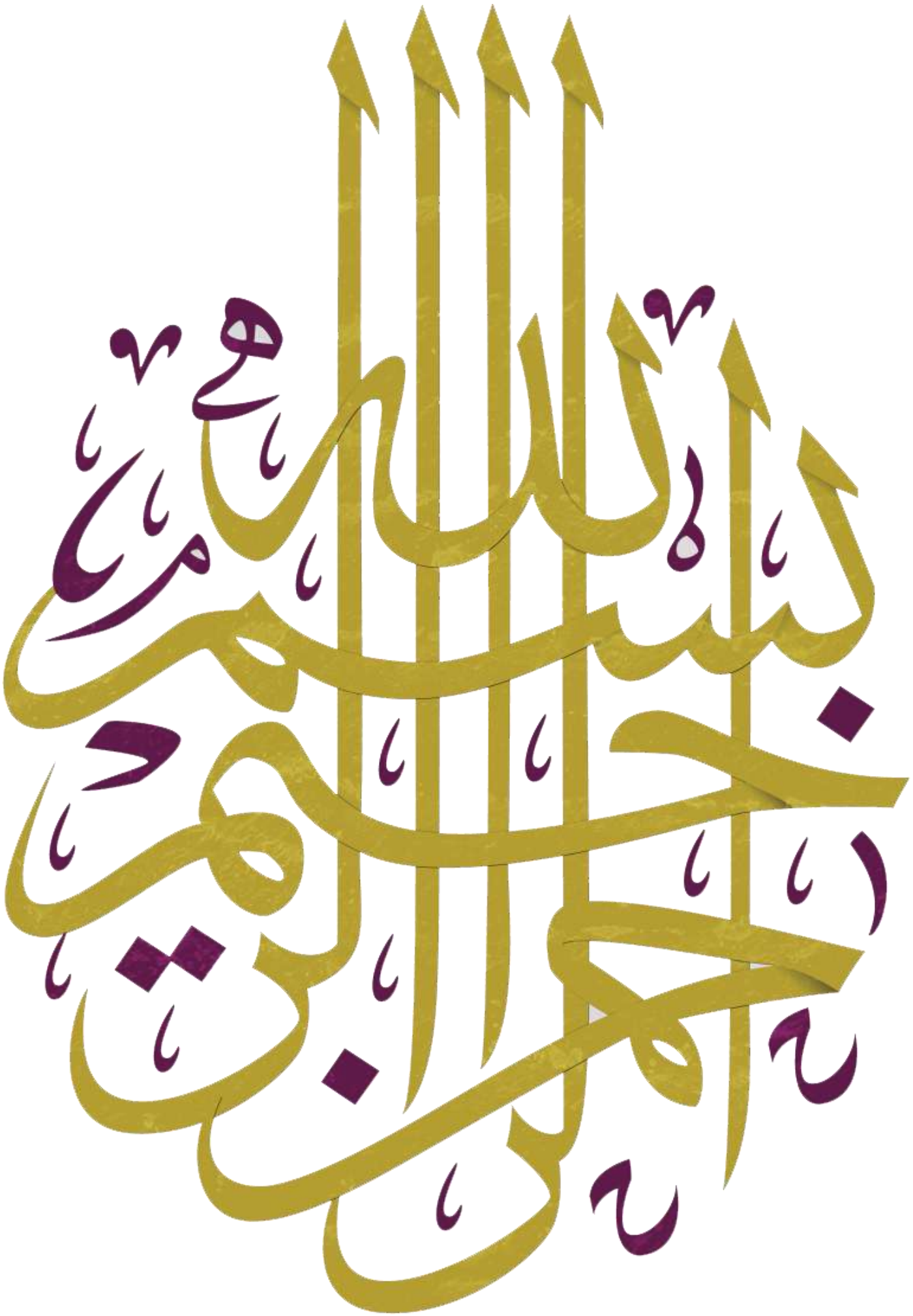
– كوثر عقون

– دنيا بوسعدية

لجنة المناقشة:

أ.د. لعراف فائزة	**أستاذ التعليم العالي**	**جامعة محمد بوضياف المسيلة**	**رئيسـا**
د. سبتي إسماعيل	**أستاذ محاضر (أ)**	**جامعة محمد بوضياف المسيلة**	**مشرفا ومقررا**
د. جبلاحي وفاء	**أستاذة مساعدة (ب)**	**جامعة محمد بوضياف المسيلة**	**مناقشا**

السنة الجامعية: 2024/2023



شكر وتقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

الحمد لله الذي ما اجتزنا درباً ولا تخطينا جهداً إلا بفضله وإليه ينسب الفضل والإكمال وعلى فضله وكرمه الذي لا يرد وعلى أن هدانا وجعلنا مسلمين، له الحمد والشكر على أن وفقنا لإتمام هذه الرسالة والصلاة والسلام على نبينا محمد وعلى آل بيته الطاهرين وآله وصحبه أجمعين، ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أتقدم بالشكر لجميع من قدم لنا المساعدة في إنجازنا لهذه الرسالة، وأخص بالذكر **الأستاذ الدكتور الفاضل سبتي إسماعيل**، على تفضله بالإشراف على هذه الرسالة، وعلى كل ما خصه من جهد و وقت في إنجاز هذا البحث.

كما نتوجه بالشكر للأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الرسالة ولما سيقدمونه من توجيهات وملاحظات ستساهم في إثراء وإغناء هذه الرسالة، وجزاهم الله خير الجزاء.

إلى كل من ساهم في إنجاح هذا العمل وتنمى لنا التوفيق و النجاح من أساتذة وإداريين أتقدم بالشكر لمكاتب محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين لما أبدوه من عون ومساعدة والشكر موصول إلى كل من أسدى لنا أو قدم لنا النصيحة لهم منا جميعا خالص الشكر والتقدير

وأخيرا نتقدم بجزيل الشكر والعرفان لكل من ساهم على إنجاح هذه الدراسة وإتمامها

الإهداء

بسم الله الرحمان الرحيم بسم خالقي وميسر أموري، الحمد لله الذي ما نجحنا وما علونا ولا تفوقنا إلا برضاه، الذي لديه القدرة على فك المستحيل فالحمد لله حمدا كثيراً طيباً مباركاً فيه

أهدي هذا النجاح إلى كل من سعى معي لإتمام هذه المسيرة، دمتم لي سندا

- إلى قدوتي وفخري في هذه الحياة داعمي الأول في مسيرتي إلى من تمنى لي دوما النجاح والتوفيق ووفر لي كل ما أحتاج **أبي الغالي** حفظك الله لنا وأطال في عمرك
- إلى الداعمة الأولى بحياتي إلى من دعاؤها سر نجاحي التي من بها أعلو وبها أرتكز إلى القلب الحنون التي هي الأم والأخت والصديقة ووجهتي التي أستمد منها القوة **أمي الغالية** حفظك الله لنا وأطال في عمرك
- لا يعلو فضل على فضلكما حفظكما الله لي وحفظكما بالصحة والعافية
- إلى قرة عيني الداعمين الساندين أرضي الصلبة وجداري المتين **أخي وأخواتي (تقوى وتوبة)**
- إلى أختي **رفيقتي** وعائلتها الصغيرة
- إلى **خالتي الحبيبة** وعائلتها الصغيرة وابنتها التي ساندتني وساعدتني وشاركتني لحظات كتابتها أنفال
- إلى الأستاذ **الفاضل** والمشرف على دراستنا **د. سبتي إسماعيل**

أخيرا الشكر موصول لنفسي على العزيمة والإصرار، راجية من الله تعالى أن ينفعني بما علمني وأن يعلمني ما أجهله ويجعله حجة لي لا على والحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على نبيه الكريم

كوثر

الإهداء

من قال أنا لها "نالها"

لم تكن الرحلة قصيرة ولا ينبغي لها أن تكون

لم يكن الحلم قريبا ولا الطريق كان محفوفا بالتسهيلات، لكني فعلتها وونلتها

الحمد لله حبا وشكرا وامتنان الذي بفضله ها أنا اليوم أنظر إلى حلما طال

انتظاره وقد أصبح واقعا أفتخر به

- إلى ملاكي الطاهر وقوتي بعد الله داعمة الأولى والأبدية **أمي**، أهديك

هذا الإنجاز الذي لولا تضحياتك لما كان له وجود ممتنة لأن الله

اصطفاك لي من البشر أما يا خير سند وعرض

- إلى من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل **أبي** اطال الله في عمرك

وأدام صحتك وعافيتك

- إلى من قيل فيهم (سنشد عضدك بأخيك) إلى من مدوا يدهم دون

كلل ولا ملل وقت ضعفي **أخواتي مع (زوجاتهم وأولادهم)** أدامكم الله

ظلا ثابت لي، واخص بذكر **اخي حسام** الذي قدم لي دعما كبيرا في

انجاز هذا العمل.

- إلى من آمنت بقدراتي وأمان ايامي **اختي، وعائلتها الصغيرة**
- إلى كل **عائلتي الصغيرة الكبيرة** الذي قدموا لي كل الدعم والتحفيز
- إلى رفيقات الدير وصديقات العمر **عيسى، ايناس، ونيسة**
- إلى استاذي الفاضل ومشرفي د. **اسماعيل سبتي**
- إلى كل **زملاء الدراسة ورفقاء الدرب وأساتذة** ...

دنيا

الملخص

هدفت الدراسة إلى معرفة دور أخلاقيات المهنة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة، من خلال آراء عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر، تكونت عينة الدراسة من 30 مفردة، اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي واستخدمت الاستبانة كأداة رئيسية في جمع البيانات والمعلومات.

أظهرت نتائج الدراسة:

- يحترم الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر أخلاقيات المهنة المحاسبية؛
- يعمل الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية؛
- الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

الكلمات المفتاحية: أخلاقيات المهنة المحاسبية، المحاسبة الإبداعية، الأكاديميين والمهنيين المحاسبين.

Study Summary

The study aimed to investigate the role of professional ethics in mitigating negative accounting practices, through the perspectives of a sample of academics and professional accountants in Algeria. The study sample comprised 30 individuals, and employed a descriptive methodology, utilizing a questionnaire as the primary tool for data collection.

The study findings revealed that:

- Academics and professional accountants in Algeria adhere to accounting professional ethics.
- Academics and professional accountants in Algeria confront creative accounting practices.
- Adherence to accounting professional ethics plays a role in reducing creative accounting practices.

Keywords: Accounting professional ethics, creative accounting, academics, professional accountants.

Résumé de l'étude

L'étude visait à examiner le rôle de l'éthique professionnelle dans l'atténuation des pratiques comptables négatives, à travers les perspectives d'un échantillon les académiciens et professionnels de comptables en Algérie. L'échantillon de l'étude comprenait 30 individus et a utilisé une méthodologie descriptive, en utilisant un questionnaire comme principal outil de collecte de données. Les résultats de l'étude ont révélé que :

- Les académiciens et les comptables professionnels en Algérie respectent l'éthique professionnelle en comptabilité.
- Les académiciens et les comptables professionnels en Algérie font face à des pratiques comptables créatives.
- Le respect de l'éthique professionnelle en comptabilité joue un rôle dans la réduction des pratiques comptables créatives.

Les mots clés: L'éthique de la profession comptable , comptabilité créative, les académiciens et professionnels de la comptabilité.

فهـــــــــرس

المحتويات

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات	الصفحة
البسملة	**–**
شكر وعرفان	**–**
إهداء	**–**
ملخص	**–**
فهرس المحتويات	**–**
مقدمة	**أ**
الفصل الأول: الإطار النظري لأخلاقيات المهنة والمحاسبة الإبداعية	
تمهيد	**07**
المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات المهنة المحاسبية	**08**
المطلب الأول: عموميات حول أخلاقيات مهنة المحاسبة	**08**
المطلب الثاني: مبادئ وقواعد سلوك أخلاقيات المهنة المحاسبية	**11**
المطلب الثالث: واقع أخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر	**15**
المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية	**19**
المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية وتعريفها	**19**
المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهورها، أسبابها، ودوافعها	**21**
المطلب الثالث : انواع المحاسبة الإبداعية، صورها، وأساليبها	**25**
المبحث الثالث: الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والتحديات التي تواجهها و المنظور الأخلاقي لها	**33**
المطلب الأول: إجراءات واختبارات الحد من المحاسبة الإبداعية	**33**
المطلب الثاني: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر	**36**
المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية	**39**
خلاصة الفصل	**41**
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية	
تمهيد	**43**
المبحث الأول: الإجراءات و الأساليب المتبعة في الدراسة الميدانية	**44**
المطلب الأول : وصف الدراسة	**44**
المطلب الثاني: تجهيز البيانات	**45**

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة	**50**
المطلب الأول: المنهج العلمي المعتمد، مجتمع وعينة الدراسة	**50**
المطلب الثاني: أداة الدراسة	**54**
المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات	**60**
المطلب الأول: نتائج الدراسة الميدانية	**60**
المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة	**68**
خلاصة الفصل	**71**
خاتمة	**73**
قائمة المراجع	**77**
الملاحق	**-**

فهرس الجداول والأشكال

فهرس الجداول

الرقم	الجدول	الصفحة
01	العوامل المؤثرة على أخلاقيات مهنة المحاسبة	**11**
02	اجراءات وقائية التي من خلالها يمكن تقليص أو إزالة التهديدات	**13**
03	درجات مقياس ليكرت الخماسي	**45**
04	ترميز إجابات عينة الدراسة	**46**
05	تكوين متغيرات الدراسة	**47**
06	نتائج اختبارShapiro-Wilk	**47**
07	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	**51**
08	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر	**51**
09	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	**52**
10	توزيع عينة الدراسة وفق متغير التخصص	**52**
11	توزيع عينة الدراسة وفق متغير المهنة	**53**
12	توزيع عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة	**53**
13	الاتساق الداخلي لعبارات محور أخلاقيات مهنة المحاسبة	**56**
14	الاتساق الداخلي لعبارات محور المحاسبة الابداعية	**57**
15	الاتساق الداخلي لعبارات محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	**58**

16	نتائج اختبار ألفاكرونباخ لبيانات الدراسة	59
17	العبارات المتعلقة بمحور أخلاقيات مهنة المحاسبة	60
18	العبارات المتعلقة بمحور المحاسبة الابداعية	62
19	العبارات المتعلقة بمحور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	64
20	ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة	67
21	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الأولى للدراسة	68
22	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثانية للدراسة	69
23	نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثالثة للدراسة	70

فهرس الأشكال

الرقم	الشكل	الصفحة
01	توزيع بيانات الدراسة	48
02	المجالات التي تنتمي اليها قيم الارتباط	55

مقدمة

1. تمهيد:

أدى الانفتاح العالمي للأسواق والمنافسة الشرسة التي عرفتها كبرى الشركات على المستوى الدولي، إلى ظهور مجموعة من الممارسات المحاسبية من أجل تعظيم أرباحها، من خلال التلاعب بقوائم المالية لتحقيق أغراض ذاتية بغض النظر عن مصالح الأطراف الأخرى ذات العلاقة بالمؤسسة مما جعل الأنظار تتوجه نحو أخلاقيات مهنة المحاسبة التي أولتها المنظمات والهيئات الدولية اهتماما بالغا في الآونة الأخيرة، وذلك بعد الفضائح التي مست كبرى الشركات العالمية وحالات الإفلاس وانهيارات مالية كبرى، بحيث تم اكتشاف أن السبب وراء هذه الأخيرة هو تحويل القيم المحاسبية الحقيقية إلى قيم مرغوبة لتحقيق مصالح الشركة، من خلال استغلال الثغرات المتاحة في المعايير المحاسبية المعمول بها دون المساس بأي من القواعد المحاسبية وهو ما يطلق عليه المحاسبة الإبداعية.

فانهيار شركات عالمية ونخص بذكر حادثة شركة (آنرون) التي تم تحميل شركة (آرثر أندرسون) مسؤولية ذلك بعد ثبوت تورطها بتلاعبات مالية كونها المسؤولة عن تدقيق حساباتها، والتي كانت تعد من أكبر شركات التدقيق في العالم، كل هذا أدى إلى تزايد الاهتمام بمفهوم المحاسبة الإبداعية والتركيز بشكل أكبر على أخلاقيات مهنة المحاسبة وكيفية ضبطها كونها الوسيلة الأبرز للحد منها، وذلك للمحافظة على سمعة مهنة المحاسبة ومكافحة النقد ومنع الاحتيال المحاسبي.

2. الإشكالية:

إن عدم الالتزام بأخلاقيات لممارسي المهنة المحاسبية أدى إلى انتشار تلاعبات الإدارة بأرقام قائمتي الدخل والقوائم المالية من خلال ممارسة المحاسبة الإبداعية بهدف إعطاء صورة مضللة لا تعكس الواقع الحقيقي للكيان، وهو ما خلق أزمة ثقة لدى مستخدمي القوائم المالية حول صحة هذه الأخيرة، مما طرح العديد من التساؤلات من جانبهم حول دور المهنة من الحد من هذه التصرفات، ومن أجل معرفة إذا كان التقيد بالإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة من شأنه أن يحد أو بدرجة أقل أن يقلل من ممارسة المحاسبة الإبداعية، تتبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة التي يمكن صياغتها على النحو التالي.

ما مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية في الجزائر؟

والإحاطة أكثر بالموضوع تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى أسئلة فرعية التالية:

- ماهي طبيعة أخلاقيات المهنة المحاسبية، وماهي عوامل الداعية للاهتمام بها في الآونة الأخيرة؟
- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية، ولماذا تعاظم الاتجاه نحو الاهتمام بها؟
- ما دور التعليم المهني المحاسبي في وضع إطار موحد الأخلاقيات المهنة المحاسبية؟
- كيف تساهم الالتزامات الأخلاقية للمهنة المحاسبية في الحد من المحاسبة الإبداعية؟

3. فرضيات الدراسة:

بغية الإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- إن غياب آليات الرقابة والمساءلة في أعمال المؤسسات أدى إلى انعدام الثقة بين الإدارة وأصحاب المصالح فكان الاتجاه نحو الاهتمام بأخلاقيات المهنة المحاسبية لإرساء المزيد من الثقة في المهنة.
- هناك أساليب للمحاسبة الإبداعية يتم اللجوء إليها من طرف إدارة المؤسسة.
- أخلاقيات مهنة المحاسبة تلعب دورا مهما في تقييد ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية.

4. أهمية الدراسة:

- تكمن أهمية الدراسة نظرا لانتشار هذه الظاهرة وكثرة استخدامها لدى المؤسسات.
- تعالج الدراسة موضوعا على قدر كبير من الأهمية وهو أخلاقيات المهنة المحاسبية، وبما ستكشفه من نتائج ستخدم جميع الفئات ذات المصلحة في إنجاح المؤسسة.
- تلقي الدراسة الضوء على دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من المحاسبة الإبداعية.

5. أهداف الدراسة:

- التعريف بكافة المفاهيم المرتبطة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمحاسبة الابداعية.
- التعرف على درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى المحاسبين في المؤسسات الجزائرية.
- توضيح دوافع الإدارة من استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
- إبراز دور أخلاقيات المهنة كوسيلة للسيطرة على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في الجزائر.

6. مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة الشخصية في تناول هذا الموضوع والإلمام بهذه الدراسة.
- كونه موضوع جديد ومرتبط بمجال تخصص محاسبة وتدقيق.
- الرغبة في توسيع المعرفة بأخلاقيات المهنة ودورها في ضبط الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

7. منهجية الدراسة:

تحقيقا لأهداف الدراسة ونظرا لطبيعتها وتوافقها مع الموضوع وحرصا على الحصول على النتائج المرجوة فإننا استخدمنا المناهج العلمية التالية:

- المنهج الاستقرائي: من خلال إستقراء ودراسة الكتابات والدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث.
- المنهج الوصفي التحليلي: من خلال الجزء النظري لوصف وتحليل دور أخلاقيات المهنة كوسيلة للسيطرة على الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وكذا اعتماده في الجانب التطبيقي.

8. الدراسات السابقة:

- **دراسة صبايحي نوال 2016:**

عنوان الدراسة	حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر.
نوع الدراسة	أطروحة دكتوراه.
الهدف من الدراسة	معرفة مدى الإلتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية.
أهم النتائج	وجود إلتزامات قوية لأخلاقيات المهنة المحاسبية، وعلى رأسها الإستقلالية، المسؤولية، النزاهة والشفافية.
أهم الإقتراحات	إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة المحاسبية على مستوى المؤسسات الجزائرية.

- **دراسة محمد ظافر الغضنفري 2013:**

عنوان الدراسة	إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
نوع الدراسة	دراسة إستطلاعية في كلية الإدارة والإقتصاد.
الهدف من الدراسة	معرفة مدى تأثير استخدام قواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي ووسائله في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
أهم النتائج	وجود تأثير إيجابي للسلوك الأخلاقي المحاسبي للحد على وسائل المحاسبة الإبداعية.
أهم الإقتراحات	التركيز على المدخل الأخلاقي للمحاسبيين كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وشرط توفر المحاسبين على الإستقلالية وعدم تعرضهم لضغوطات.

- **دراسة (Valdu & Cuzdriorean) 2013:**

عنوان الدراسة	Creative Accounting, Measurement and Behavior
نوع الدراسة	دراسة إستطلاعية.
الهدف من الدراسة	مناقشة طبيعة المحاسبة الإبداعية من خلال التطورات الأخلاقية مع التركيز على القياس والسلوك الأخلاقي.
أهم النتائج	إستعراض أهم الثغرات والفضائح التي مست الممارسات المحاسبية مع التركيز على جانب القياس والسلوك.
أهم الإقتراحات	الحل الأمثل هو التركيز على الجانب الأخلاقي للمحاسبين لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.

- **أوجه الإختلاف والتشابه مع دراستنا:**

	أوجه التشابه	**أوجه الإختلاف**
الدراسة 1: ركزت على إصدار ميثاق لأخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر	تتفق مع دراستنا في تناولها أهمية الإلتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	تختلف في كونها ركزت على ضرورة إصدار ميثاق لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، أما دراستنا فقد ركزت على التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر.
الدراسة 2: ركزت على ضرورة توفر المحاسبين على شرط أساسي وهو الإستقلالية	تتفق مع دراستنا في تناولها مدى تأثير استخدام مبادئ السلوك الأخلاقي المحاسبي	تختلف في كونها ركزت على المدخل الأخلاقي للمحاسبيين كآلية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي دراستنا ركزنا على ضرورة الإلتزام بمبادئ سلوك أخلاقيات المهنة.
الدراسة 3: ركزت على الجانب الأخلاقي للمحاسبين للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	تتفق مع دراستنا في التركيز على قواعد السلوك الأخلاقي	تختلف في كونها تناولت أهم الثغرات والفضائح التي مست الممارسات المحاسبية.

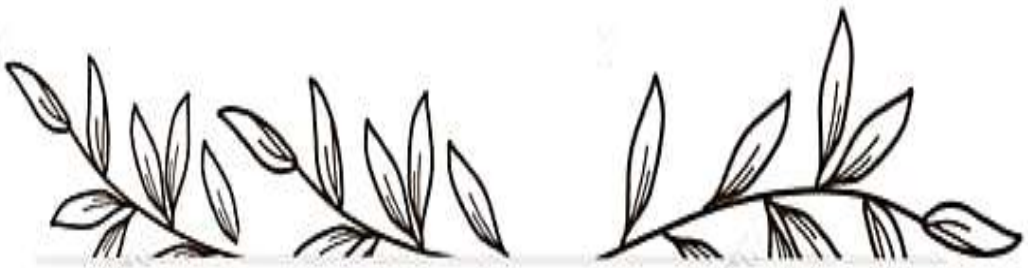
9. هيكل الدراسة:

للإجابة على إشكالية البحث وتحقيق أهداف الدراسة قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة.

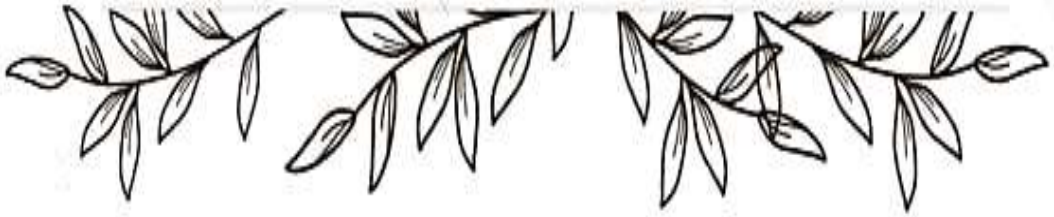
تتضمن المقدمة الإطار المنهجي والدراسات السابقة.

الفصل الأول بعنوان دور أخلاقيات المهنة في تقليل الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، حيث تناول المبحث الأول الإطار النظري لأخلاقيات المهنة المحاسبية، والمبحث الثاني تضمن عموميات المحاسبة الإبداعية بعنوان ماهية المحاسبة الإبداعية، وأخيراً المبحث الثالث الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها.

أما الفصل الثاني فخصص لدراسة حالة ويعرض من خلال ثلاث مباحث.



الفصل الأول: الإطار النظري لأخلاقيات المهنة والمحاسبة الإبداعية



تمهيد:

تعد أخلاقيات المهنة ركيزة أساسية لتوجيه سلوك المحاسبين وضمان نزاهتهم وشفافيتهم في ممارسة مهنتهم بشكل صحيح، ويعتبر الالتزام بالقيم الأخلاقية أساسيا لضمان تقديم خدمات محاسبية ذات موثوقية وجودة، بالإضافة إلى ذلك المحاسبة الإبداعية تعتبر طريقة مبتكرة للمفاهيم المحاسبية، حيث يؤدي التوازن بين أخلاقيات المهنة والمحاسبة الإبداعية إلى تحسين الأداء المالي، ولأخلاقيات المهنة دور أساسي في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار النظري لأخلاقيات المهنة المحاسبية

أخلاقيات مهنة المحاسبة يعتبر أمرا مهم جدا لجميع العاملين في هذا المجال سواء في الشركات الخاصة أو الحكومية أو مكاتب المراجعة، عليهم الالتزام بمسؤوليات أخلاقية مهنية تتعلق بالقدرة المهنية، والأخلاقيات تحدد مجموعة من المبادئ والمعايير التي يجب على العاملين في هذا المجال إتباعها مثل: العدالة، النزاهة، الاستقلالية، الموضوعية وغيرها.

المطلب الأول: عموميات حول أخلاقيات مهنة المحاسبة

1_مفهوم أخلاقيات المهنة:

الأخلاقيات المهنية لا تقتصر على المبادئ والقواعد الأخلاقية للفرد العادي، بل تتجاوز ذلك لتشكل مجموعة من القواعد بحيث تصبح قواعد مهنية واقعية وقابلة للتطبيق توجه أصحاب المهنة نحو السلوك المهني الرشيد.[1]

التعريف الأول: هي مجموعة القيم والمعايير التي يعتمدها أفراد المجتمع في التمييز بين ماهو جيد وما هو سيء، ما هو الصواب وما هو الخطأ.[2]

التعريف الثاني: يمكن تعريفها بأنها مجموعة من المبادئ والمعايير التي تعد مرجعا للسلوك المطلوب لأفراد المهنة الواحدة والتي يعتمد عليها المجتمع في تقييم أدائهم إيجابا أو سلبا.[3]

التعريف الثالث: كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والتغييرات والأحكام التي تمثل نصوصا تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطارا عاما للقواعد، التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد المسؤوليات المذكورة وضمن القواعد والتغيرات التي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن نحد منها.

وفي الأخير نستنتج أن أخلاقيات مهنة المحاسبة. هي مجموعة من القواعد والمعايير والمبادئ التي تحكم مهنة المحاسبين والمراجعة والتصرفات الشخصية لممارسي المهنة.

أو هي مجموعة القواعد والأداة الأخلاقية والسلوكية التي يجب أن تصاحب الإنسان المحترف في مهنته، واتجاه ذاته، والمجتمع.

2_أهمية أخلاق مهنة المحاسبة:

تظهر أهمية الأخلاق في ترشيد السلوك الإنساني في أن هذا السلوك يرتبط بالضرورة بعلاقات مع آخرين، وأن كل طرف من أطراف هذه العلاقات يسعى نحو تعظيم منفعته مما يحدث تعارضًا بين هذه المنافع وعدم وجود ضوابط أخلاقية يؤدي إلى الإضرار بالعلاقات مع الآخرين مما يلزم معه وجود موازين

---

[1] أحمد محمد جابر وآخرون، **حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة**، القاهرة، 2018، ص125.

[2] نجم عبود، **أخلاقيات الإدارة والمسؤولية في شركات الأعمال**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2005، ص16.

[3] السكارتة بلال خلف، **أخلاقيات العمل**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص23.

تعمل على تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة من أجل خير الجميع وسعادته، وهذه الموازين هي القيم الأخلاقية.

تتمثل أهمية السلوك الأخلاقي المهني رفيع المستوى، في توفير ثقة الرأي العام في جودة الخدمة المؤداة من خلال المهنة بغض النظر عن الفرد الذي يقدم الخدمة.[1]

وتتمثل أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة في ما يلي : [2]

- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة من إعطائها قيمة إجتماعية خصوصا في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين.
- الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة.
- تعزيز الثقة أو الأداء المحاسبين المعنيين في حالة تقييمهم للخدمات في الإطار المسؤولية الأخلاقية أو المسألة العامة.
- الحفاظ على كفاءة ونزاهة وفعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الإقتصادية المختلفة.
- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية إحتياجات الزبون ومستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة.
- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة.

وتتبع أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة من الأمور التالية: [3]

- أصبح لعلم المحاسبة والمراجعة قواعد ومعايير دولية متعارف عليها وأخلاقيات لابد من الإلتزام بها والرجوع إليها عند ممارسة المهنة.
- أن هناك تحديات تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة حيث يعد هذا الموضوع من الموضوعات الحيوية والتي لا تزال بحاجة الإهتمام سواء على مستوى البحث العلمي والتعليم المنهجي أو الممارسات العلمية في الوحدات الإقتصادية.
- أهمية الجانب الأخلاقي عند ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة وتفعيل المصلحة العامة على الشخصية.

---

[1] أحمد محمد جابر وآخرون، مرجع سابق.ص126.

[2] هيثم عابد بن عباس محمد، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحليلي للممارسات المحاسبية**، دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان، جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، كلية التجارة، 2017. ص36.

[3] أحمد محمد جابر وآخرون، المصدر نفسه، ص127_128.

- الاستخدام المتزايد لتكنولوجيا المعلومات سواء على نطاق نظام المعلومات المحاسبي أو على نطاق الوحدة المحاسبية ككل.

3_أهداف أخلاقيات مهنة المحاسبة والعوامل المؤثرة عليها

مهمة المحاسبة تعتبر واحدة من أهم المهن التي تتطلب اتباع معايير وقيم أخلاقية عالية، ولها عدة أهداف أساسية: [1]

- التركيز على تعزيز مستوى المهنية في مجالات المحاسبة والمراجعة يعزز تقدم هذه المهن ويحافظ على كرامة المهنيين.
- تعزيز روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم. المادية والأدبية والمعنوية هو أمر مهم جداً.
- تدعيم الجانب التشريعى وتكملة النصوص والأحكام التي وضعت من قبل تنظيم حماية المهنة.
- بث الثقة في نفوس المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية والعملاء وغيرهم من الجهات والفئات المتعددة.
- وجود أخلاقيات لمهنة المحاسبة والمراجعة والتقيد بها يساعد على تقديم معلومات ذات مصداقية لمستخدمي المعلومات المالية من مستثمري وغيرهم.

<u>العوامل المؤثرة على أخلاقيات مهنة المحاسبة:</u>

توجد عدة عوامل تأثر على أخلاقيات مهنة المحاسبة من أهمها ما يلي:[2]

- عدم قدرة المحاسبة على تمثيل أو ترجمة نشاط المؤسسة بصورة دقيقة.
- عدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق مما يؤدي إلى التلاعب في المعلومات المحاسبية.
- ضعف الأداء في مهنة المراجعة والذي بدورة يؤثر بطريقة مباشرة على مهنة المحاسبة.

انطلاقا من أن مخرجات مهنة المحاسبة هي مدخلات لمهنة المراجعة، ومن أصر صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية:

[1]- هيثم عابدين، عباس محمد، مرجع سابق، ص36.

[2]- أحمد محمد جابر وآخرون، مرجع سابق، ص128_129.

الجدول رقم (01): العوامل المؤثرة على أخلاقيات مهنة المحاسبة

الفرد	الشركة التي يعمل بها الفرد	البيئة الخارجية
السلوك الأخلاقي للفرد يتأثر بعوامل كثيرة كالقيم الدينية والحاجات الفردية والمتطلبات المالية وغيرها، حيث الأفراد الذين لديهم قاعدة أخلاقية قوية يكونون أكثر ثقة بأنفسهم ووجود تجانس سلوكي في قراراتهم ويتخذونها بناءاً على النزاهة والعدالة، الإستقامة.	يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد في المؤسسة التي يعمل بها بالهيكل التنظيمي وقواعد العمل والإجراءات المهنية وكذا التنظيمات غير الرسمية التي تنظم التفاعلات بين الجهات المختلفة في المؤسسة التي تخلق مشاكل وتأثيرات على السلوك الأخلاقي.	عندما تعمل المؤسسة في بيئة تنافسية فهي تتأثر بالقوانين والقيم الإجتماعية، حيث تلزمها بسلوكات وتضع لها معايير لتصرفاتها وفق حدود معينة، أما بالنسبة للقوانين فهي تساعد الحكومة في السيطرة على سلوكات المؤسسة وتجعله متماشياً مع المعايير.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مما سبق.

المطلب الثاني: مبادئ وقواعد سلوك أخلاقيات مهنة المحاسبة

في مهنة المحاسبة تعتبر مبادئ وقواعد السلوك الأخلاقي أساسية لضمان النزاهة والمصداقية في المجال المالي وتقديم المعلومات المالية، وضمان حفظ سريتها وتجنب المرادفات المصلحية. وبالإلتزام بها يمكن للمحاسبين بناء سمعة مهنية قوية وكسب ثقة العملاء و الأطراف المعنية.

1_المبادئ العامة لأخلاقيات مهنة المحاسبة

في إطار مهنة المحاسبة، المحاسب المهني مطالب بالتزام المبادئ الأساسية التالية:

1-1/النزاهة: يجب أن يكون المحاسب المهني أمينا وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.[1]

1-2/الموضوعية و الإستقلالية: لا يجوز لمراجع الحسابات أن يعتمد عند ممارسته لمهنة المراجعة في تحريف الحقائق، بحيث لا يقدم خدمات استشارية للعميل مهما كانت، كما لا يجوز أن تخضع أحكامة المهنية لآراء الآخرين، ويجب أن يبقى موضوعياً و حياديا، وأن يتمتع بالاستقلالية بحيث لا تكون له مصالح مادية مع المؤسسة موضوع المراجعة.[2]

[1]-أحمد حلمي جمعة، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015. ص134

[2]-حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص82.

1-3/الكفاءة والعناية المهنية اللازمة: وهذا المبدأ يحتم على ممارسي مهنة المحاسبة والتدقيق مايلي: [1]

-المحافظة على المهارة والمعرفة المهنية للمستوى المطلوب.

- تأدية المهام باجتهاد وفقا للمعايير المهنية والفنية المطبقة عند تأدية الخدمات المهنية.

1-4المشروعية: على المحاسب أن يثبت من مشروعية كل ما يتعلق بعمله وأداء واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ التي تحكم عمله ومبادئ الشريعة الإسلامية.

1-5/السلوك المهني والمعايير الفنية : يجب على المحاسب أن يراعي في تصرفاته قواعد السلوك المهني وأن يلتزم في أداءه لواجباته المهنية بمعايير مهنية.[2]

1-6/السرية: يجب أن يحترم المحاسب المعني سرية المعلومات الي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إن كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات السرية الي يتيم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية التجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.[3]

2_ تهديد الإلتزام بالمبادئ الأساسية :

إن عدم الالتزام بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة من قبل المحاسبون المهنيون يؤدي إلى نشوء تهديدات محددة لهذا وجب على المحاسب المهني تحديدها وتحليلها ومواجهتها، وتتضمن ما يلي:

1/تهديدات المصلحة الشخصية: وتحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين.[4]

2/ تهديدات المراجعة الذاتية: وتحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المحاسب المقر المسؤول من ذلك الحكم.[5]

---

[1]-محمد أحمد صوري، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013، ص187.

[2]-صبايحي نوال، **حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، الجزائر، 2016، ص38.

[3]-أمينة جودي، ابتسام بن غزال، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017.ص231.

[4]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سابق ذكره، ص135.

[5]- أحمد حلمي جمعة، مصدر نفسه، ص.135

3/تهديد التأييد: وتحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تعويض الموضوعية اللاحقة.[1]

4/تهديد التآلف: وتحدث عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطف اتجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.[2]

5/تحديد المضايقة: وتحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية أو متوقعة.

وهناك عدة اجراءات وقائية التي من خلالها يمكن تقليص أو إزالة التهديدات، من بينها:

الجدول رقم (02): اجراءات وقائية التي من خلالها يمكن تقليص أو إزالة التهديدات

إجراءات وقائية تنشأ نتيجة المهنة أو الأنظمة	إجراءات وقائية في بيئة العمل
– متطلبات الحيرة المهنية. – التطوير المهني المستمر. – أنظمة حوكمة الشركات. – الرقابة المهنية والتأهيل. – المراجعة الخارجية: وتتم عن طريق طرف ثالث يخوله القانون لمراجعة التقارير والقوائم التي يقوم بإعدادها المحاسب المهني.	–اعداد نظام شكاوى ذات فعالية والإعلان عنه بوضوح من قبل صاحب العمل والهيئة التنظيمية. – تساعد هذه الأنظمة الزملاء وأصحاب العمل والجمهور على التعبير عن أي سلوك غير مهني أو غير اخلاقي. – تسهيل اتخاذ الاجراءات اللازمة لتصحيح الوضع. – وجوب الإبلاغ عن أي خروقات للمتطلبات الأخلاقية وهذا يعزز النزاهة والشفافية في العمل ويسهل معالجة أي مشاكل تتعلق بالسلوك الغير مهني أو غير الأخلاقي.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مصادر سابقة.

[1]- شحاتة السيد عبد الوهاب، **قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2009، ص135-136.

[2]- صافية رقبة، قادير رندة، مساهمة **أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل الممارسات المحاسبية**، دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في المؤسسات الإقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019، ص8-9.

3_قواعد السلوك المهني

1-تعريف قواعد السلوك المهني : هناك عدة تعريفات لقواعد السلوك المهني منها:

التعريف الأول : عرفت قواعد السلوك المهني بأنها مجموعة الأسس والقواعد التي يجب على المهني التمسك بها و العمل بمقتضاها ليكون ناجحا في تعامله مع الناس، وناجحا في مهنته، وقادرا على كسب عملائه وزملائه ورؤسائه.[1]

التعريف الثاني : القواعد والآداب المهنية هي مجموعة من المبادئ والقيم الأخلاقية التي يجب على المهنيين احترامها والالتزام بها أثناء تفاعلهم في المجتمع، سواء أثناء أداء واجباتهم أو مسؤولياتهم المختلفة مثل الشراء والبيع والتعامل مع الآخرين.

2-قواعد السلوك المهني الأخلاقي:

تتمثل معايير السلوك المهني في مجموعة من القواعد يجب أن يطبقها المحاسب المهني أو يتحلى بها، وقد فصل فيها الاتحاد الدولي للمحاسبين:

1) النزاهة: تعني النزاهة – تضمنها القسم(110) – التزام المحاسب المهني بالأمانة و الاستقامة والتعامل العادل والصادق بحيث لا يكون له علاقة بالتقارير و القوائم المالية والمراسلات أو معلومات أخرى، حيث يعتقد بأن المعلومات:
   - ✓ تحتوي على عبارات أو إيضاحات معقدة بشكل مهمل.
   - ✓ تحتوي على عبارات خاطئة ومظللة بشكل كبير.[2]
2) الموضوعية: تضمنها القسم (120) وهي تفرض التزاما على المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني وما يتعلق به بسبب تضارب المصالح أو التحيز أو التأثير غير الملائم للآخرين كما يجب أن يتجنب العلاقات التي تؤثر على حكمه.[3]
3) السر المهني: تضمن القسم (140) مبدأ السرية يفرض التزامات على المحاسبين المهنيين للإمتناع عن استعمال أي معلومة تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو مرتبطة بالأعمال لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة لطرف ثالث وعن تسريب معلومات سرية يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية دون ترخيص أو تفويض محدد إذا لم يكون هناك حق أو واجب قانوني أو مهني للإفصاح عنه.[4]

---

[1]-صبايحي نوال، **الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الثاني، العدد22، ص12.

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008، ص13.

[3] –code of ethics for professional accountants, www.ifac.org, p1111.

[4]- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009. ص80

4) الكفاءة والعناية المهنية: تضمن القسم (130) بشأن الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أن مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة يفرض الإلتزامات التالية على المحاسبين المهنيين:

-المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان الخدمة المهنية الكفؤة.

-تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها. [1]

5) السلوك المهني: تضمن القسم (150) بشأن السلوك المهني أن مبدأ السلوك المهني يفرض التزاما على المحاسبين المهنيين للتقيد بالقوانين والانظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيئ إلى سمعة المهنة، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، لديه معرفة بجميع المعلومات ذات الصلة أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة المهنة.[2]

المطلب الثالث: واقع أخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر

المهنة المحاسبية في الجزائر تعاني من تقلبات كثيرة في مفهومها وأهميتها وطبيعة ممارستها وتنظيمها وذلك نتيجة للظروف و التغيرات في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية. تعتبر المهنة المحاسبية في الجزائر ضعيفة مقارنة بالمعايير العالمية، والوضع الحالي للمهنة المحاسبية في الجزائر ليس فريدا إنما يعكس الحقيقة للمهنة في الدول النامية.

إلا أنه تم توسيع نطاق الإصلاحات المحاسبية في الجزائر لتشمل تنظيم وإصلاح أخلاقيات المهنة بشكل عام، من خلال إصدار سلسلة من القوانين الي تنظمها وتعيد هيلكة الهيئات المهنية، حيث تلعب هذه الجهود دورا في تطوير وتحسين المهنة المحاسبية في الجزائر.

1/السمات الرئيسية للمهنة المحاسبية والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر: [3]

يحدد الباحثون أربع سمات رئيسية للمهنة المحاسبية في الدول النامية والتي يمكن إسقاطها على المهنة المحاسبية في الجزائر ونلخصها فيما يلي:

- سمة التبعية المطلقة المهنة المحاسبية في الدول المتقدمة، وقد ورثت هذه التبعية إما بحكم التبعية السياسية للدول النامية للدول المتقدمة خلال الحقبة الإستعمارية، وإما بحكم تبعيتها الإقتصادية.

- سمة التقلب اذ لا تتوفر للمفاهيم أو للمعايير التي تحكم المهنة في الدول النامية سمة الثبات أو الاتساق، وسمة التقلب هذه مرتبطة إلى حد كبير بحالة عدم الاستقرار التي تسود تلك الدول.

- خضوع المهنة لهيمنة الجهات الرسمية إما بسبب غياب الهيئات المهنية القادرة على وضع معايير و قواعد وسلوكيات المهنة، ولعل من أهم نتائج هذه الهيمنة هو أن معظم القواعد والمعابر التي تحكم المهنة المحاسبية في الجزائر تصدر بقواعد وتشريعات رسمية.

---

[1]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص139.

[2]- أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص142.

[3]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص281-282.

– تدني النظرة الإجتماعية بشكل عام للمهنة المحاسبية، إذ أن كثير من الفئات تتعامل معها على أنها وسيلة من وسائل التهرب الضريبي، أكثر من كونها نظاماً للمعلومات المفيدة لاتخاذ ترشيد القرارات المالية.

1-1/النصوص القانونية المنظمة لمهنة المحاسبة في الجزائر: تتمثل أهم النصوص فيما يلي:

تم تنظيم المهنة المحاسبية في الجزائر عن طريق الأمر 69 – 107 بتاريخ 1969/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 بحيث نصت المادة 39 منه على ما يلي : " يكلف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط بتعيين محافظين للحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والتجاري وفي الشركات التي تملك فيها الدولة أو هيئة عامة حصة في رأسمالها بغية ضمان انتظامية ونزاهة حساباتها و تحليل حالتها الأصولية والخصومية.

وحسب ما حدده المرسوم 70 – 173 بتاريخ 1970/11/16[1] المتعلق بالتزامات ومهام محافظي الحسابات، أن تعيين محافظي الحسابات يقع على عاتق وزارة المالية من بين موظفي الدولة المنتمين لمصالح المراقبة المالية من درجة مراقبون عامون للمالية، مراقبو المالية ومفتشو المالية موظفون مؤهلون من وزارة المالية وبصفة استثنائية للقيام بالمهام التالية:

–المراقبة البعدية لشروط انجاز العمليات الي يفترض أن تكون لها آثار إقتصادية ومالية على التسيير بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

–مراقبة صدق وانتظام الجرد والحسابات السنوية الناتجة عن المحاسبة العامة والتحليلية للمؤسسات.

– إبداء الرأي حول التسيير المالي والتجاري للمؤسسات المراقبة.

–كشف اخطاء التسيير وتبليغها لكل من وزارة المالية والوزارة الوصية.

الأمر المؤرخ في82–71، [2] المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد بإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة، حيث تناولت المادة الأولى شروط ممارسة المهنة والمادة الثانية على أن ممارسة مهنة المراجعة تتم بكل أمانة وموضوعية، أما الثالثة فعلى إنشاء المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية، ومهام تنظيم وضبط الممارسة المحاسبية المهنية.

القانون رقم 05–80، صدر من أجل إرساء آليات رقابية فعالة لمؤسساتها الوطنية وإعادة الهيكلة والحد من الإختلالات وسوء التسيير بإدارة السلطات عام 1980.

القانون 08–91، [3] المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، حيث نص في مادته:" تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع

[1]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد97ة، المؤرخة بتاريخ20ديسمبر1970.

[2]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد107، المؤرخة بتاريخ30ديسمبر1971.

[3]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 1991، ص651.

بالشخصية المدنية، وتجميع الأشخاص الطبيعيين والمعنويين المؤهلين لممارسة المهنة، الشروط التي يحددها هذا القانون ". وبهذا أصبحت مهنة المراجعة في الجزائر مهنة حرة ومستقلة.

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 1996/04/15، المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة.

المرسوم التنفيذي رقم 318 - 96 ينص على إنشاء المجلس الوطني للمحاسبية.

القانون 07-10 المتضمن للنظام المحاسبي المالي.

على الرغم من التعديلات والإصلاحيات التي تم إجراءها في المهنة المحاسبية في الجزائر، إلا أنها لم تصل بعد إلى المستوى المطلوب ولذلك تم اعادة تنظيمها من خلال إصدار عدة مراسيم تنفيذية لتعزيز وتحسين الممارسات المحاسبية وضمان أداء أفضل وفعالية اكبر في هذا المجال و من أهم هذه المراسيم القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 جاء بهدف إعادة هيكلة تنظيم المهنة المحاسبية واسترجاع الدولة لدورها الرقابي والحرص على استقرار المهنة، وتحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن المحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات والخبير المحاسب، ومن أهم ما جاء به هذا القانون :

- ضرورة تدريس و تأهيل المحاسبين ومحافظي الحسابات من خلال مؤسسة تعليمية متخصصة تتبع وزارة المالية بالإضافة إلى توفير تكوين المحاسبين المعتمدين.
- منح الاعتماد لممارسة المهنة أصبح من صلاحيات وزير المالية.
- تحويل مراقبة النوعية المهنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات لوزير المالية.

2-الواجبات الأخلاقية للمهن :

يتمثل الإطار القانوني لأخلاقيات المهنة المحاسبية في الجزائر في المرسوم التنفيذي رقم 96-136، وأهم ما تضمنه ما يلي:

2-1 واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه:

- يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وان يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة شرفها.
- يجب على المهني أن ينفذ بعناية طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.
- يجب على المهني عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش و الرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات و في مجلس التسيير، أن يقوم بما يأتي:

- ✓ ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية.
- ✓ يحترم الآجال المتفق عليها.
- ✓ يعلم الزبون.
- ✓ يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأي مؤسسا.

– يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهمتهم.

– يتحمل كل عضو في النقابة واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة.

– على الخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد، الذي يتعذر عليه القيام بالمهمة التي قبلها أن يعلم زبونه بذلك ويعيد إليه الوثائق في أجل شهر.

2-2-واجبات المهني في علاقاته بالنقابة وزملائه والمتدربين:

-إذا حدث منابع تغيير المحاسبية أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطاته الحبيب تدبير تأديبي أو لسبب آخر يحين مجلس النقابة من بين زملائه قائما بالإدارة مؤقتاً.

– يجب على خبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد الموقع على اتفاقية استئناف التكفل بالزبون أن يعلم النقابة بذلك في الثلاثين (30) يوما إلى علي تاريخ التوقيع.

-لا يمكن للخبير المحاسب أو المحاسب المعتمد الذي يترك زبائنه لزميل له أن ينافسه عن طريق صرف الزبائن الذين تركهم له.

– يجب أن يعبر تصرف الزملاء، فيما بينهم عن روح التضامن.

-يجب على أعضاء النقابة أن يتكفلوا والخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتدربين الذين تعينهم النقابة ويضمنوا لهم التأطير والتكوين المهني.

– يحدد نظام التدريب الذي يوافق عليه مجلس النقابة قانونا، كيفيات إجراء التدريب والقواعد الأخلاقية المطبقة على المتدربين.

3- حقوق المهني في ممارسة مهامه : تتمثل في ما يلي :

– الحق في التعاون حيث يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبائنه كل الوثائق اللازمة لتأدية مهامه و توفير جميع الظروف الملائمة لتحقيق ذلك.

_ الحق في الحصول على مقابل اتعابه، حيث يحدد الجهاز القانوني مقابل لأتعابه بالاتفاق مع زبونه.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

تشكل المحاسبة الإبداعية تحديا الأخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك راجع لعدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، الشيء الذي شجع الإدارة في استغلالها للتأثير في أدائها، وقد خصصنا هذا المبحث للتعرف على ماهية المحاسبة الإبداعية والذي قسمناه إلى ثلاث مطالب، الاول حول نشأتها وتعريفها، الثاني حول العوامل التي ساعدت على ظهورها واسباب ودوافع اللجوء إليها، والثالث حول انواع، صور، اساليب المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية وتعريفها

قبل تعريف المحاسبة الإبداعية فإنه من الضروري التعرف على مصالحها:

أولا: المحاسبة: حيث تعددت تعريفاتها وفق للغرض الذي وضع لأجله النظام المحاسبي في المشروع ، حيث عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي **AICPA**بأنها هي النشاط خدمي وظيفتها تقديم المعلومات الكمية ذات الطبيعة المالية أساس عن منشأة معينة والغرض منها أن تكون مفيدة لذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة.[1]

في حين عرفها البعض على أنها لغة الأعمال وذلك المحاسبة تقوم بتوصيل المعلومات المالية حول أداء المشروع الأعمال [2]

ثانيا الابداع: قدم الباحثين عدت تعاريف عن الابداع [3]

-الكسندر روشيكا: الابداع عبارة عن الوحدة المتكاملة لمجموعة العوامل الذاتية والموضوعية التي تقود إلى تحقيق انتاج جديد واصيل ذو قيمة من الفرد والجماعة، والابداع بمعناه الواسع يعني ايجاد الحلول الجديدة للأفكار والمشكلات والمناهج

-سمبسون: أن الابداع هو المبادرة التي يبديها الشخص بقدرته على الانشقاق من التسلسل العادي في التفكير إلى مخالفة كلية

-سميث: أن العملية الإبداعية هي التعبير عن القدرة على إيجاد علاقات بين اشياء لم يسبق أن اسست بينها علاقات.

-هافل: الابداع هو القدرة على تكوين تركيبات أو تنظيمات جديدة.

-ماكبنون: أن للإبداع أربعة مكونات أساسية هي (العمل الإبداعي، العملية الإبداعية، الشخص المبدع، الوقف الإبداعي).

---

[1] رضوان حلوة حنان، اسامة الحارس، فوز الدين ابو جاموس"**أسس المحاسبة المالية "**، دار مكنية الحامد، الطبعة الاولى، عمان، 2003,ص24 .

[2] كمال الدين مصطفى الدهراوي، **" مبادئ المحاسبة المالية"**، ابو الخير للطباعة والتجليد، الاسكندرية، 2008، ص 28 .

[3] جمال خير الله، **"الابداع الاداري "**، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، الاردن، عمان، 2008، ص 6.

نشأة المحاسبة الإبداعية:

ظهرت المحاسبة الإبداعية في فترة الثمانينات من القرن الماضي من المرجح أنها بدأت عند مواجهة الشركات الصعوبات الناجمة عن الركود الاقتصادي آنذاك، مما رتب ضغوط كبيرة على هذه الشركات أدت إلى قيامها بتحسين صورة الربحية وبيان الوضع المالي بشكل أفضل من حقيقته [1]، وعندما لاحظت الشركات بأن القوانين تطلب منك فقط مالا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله بمعنى اذا كنت لاتستطيع أن تكسب الارباح فإنك تستطيع على الأقل أن ابتدعها وفي ذلك الحين وفرت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات، وفي حين استمر الركود لفترة طويلة، وقد أجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن ارباح "صورية" على تصفية أعمالها [2]

- ومن الجدير بالذكر أن المحاسبة الإبداعية ليست فرع من فروع المحاسبة مثل المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف. وانما مجموعة من الأساليب التي يبتدعها المحاسب من خلال ممارسته العملية وخبرته في المجال المحاسبي، حتى تظهر المبالغ الواردة في الكشوفات المالية بشكل يعكس مصالح طرف دون الأطراف الأخرى التي تتعامل مع الشركة ، مستغلا في ذلك أمور عدة وهي كالاتي :

- ✓ الخبرة المتراكمة نتيجة للممارسة العمل المحاسبي
- ✓ المرونة التي وفرتها المبادئ المحاسبية في الاختيار بين الطرائق والإجراءات المحاسبية الواجبة الإتباع ، ولاسيما إذا لم يكن هناك نظام محاسبي يلزم تلك الشركات بإتباع طريقة معينة دون أخرى
- ✓ ثقة المستثمرين، ولاسيما إذا لم يعتاد على الإطلاع بين مدة وأخرى على ما تحقق من عوائد ومصادر تلك العوائد، اوالجهل الكثير منهم بالمبادئ والطارئق المحاسبية
- ✓ إن المعلومات المحاسبية في أية شركة تكون بيد المحاسبين اذ يعد المحاسب هو المصدر الأساسي لتوفير المعلومات المحاسبية لكل الإدارة.[3]

2- المحاسبة الإبداعية: قد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظر لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم.

---

[1] عمر جموعي، فوزية براهمي، **"اثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي المالي**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 07، العدد01، 2021.

[2] ألاء مهدي، هادي، **العلاقات بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام ميلر في قياس إدارة الأرباح**، ماجستير علوم المحاسبة، جامعة القادسية، 2017.

[3] عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **"إدارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2015، ص32.

فقد عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبين استخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الارقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف محددة [1]

كما وصفت المحاسبة الخلاقة بأنها عملية قيام الإدارة بإستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة وعادة يتم ذلك دون إخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبة بل الاخلال بجوهرها.[2]

كما عرفها طارق عبد العال حماد على أنها نشاط دوافعه تضليل المستثمرين أو تغيير انطباعاتهم بقيام الإدارة بعرض ماتريد رؤيته من جانب المستثمرين وتقديم الصورة التي يرغبونها مثل الشكل الربح المتزايد أو المستقر، وقد أطلقت على المحاسبة الإبداعية مصطلحات مثل التلاعب، الخداع، التحريف، كما سماها البعض بالخداع في يد المحاسبة، أو العبث بالدفاتر، التقارير التجميلية، ويطلق كتاب فرنسيون مصطلحات معينة على المحاسبة الإبداعية مثل طبخ الدفاتر، كما سماها البعض بالمحاسبة الخلاقة.[3]

يعرف أمات (1998) Amatالمحاسبة الإبداعية بأنها العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية في التلاعب في الأرقام الواردة في حسابات الشركات.

ويعرف ناصر كمال (1992)، المحاسبة الإبداعية بأنها تحويل الارقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي إلى الوضع الذي يفضله معدو تلك الأرقام من خلال الاستفادة من القوانين المتاحة أو التغافل عن بعضها أو الاثنين معا

ويقدم فليبس Phillipsفريد 2014 مفهومه عن المحاسبة الإبداعية بكونها عبارة عن وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العض المالي لدوافع داخلية [4].

المطلب الثاني: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية، الاسباب، ودوافع

أولا: العوامل : ان للمحاسبة الإبداعية مجموعة من العوامل ساعدت على ظهورها وهي كالتالي:

1. **مرونة الأنظمة وحرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:** تسمح القواعد والسياسات المحاسبية أحيانا أن تختار بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، وهذا يترتب عليه

---

[1] سيف الدين فوزي الهندي، **"مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية "**، مذكرة الماجستير، محاسبة التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة 2016 .

[2] عمر جموعي، فوزية براهمي، مصدر سبق ذكره، ص 478.

[3] حافي الهدي، **"ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية من القوائم المالية وطرق اكتشافها "**، مجلة الاستراتيجيات التحقيقات الاقتصادية و المالية، المجلد 1، العدد 01، 2019، ص 92.

[4] بعيليش عائشة، **"اساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد من آثارها "**، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2023.

اختيار الشركة البدائل المحاسبية التي تتلائم مع أهدافها ورغباتها التي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

2. **حرية التقديرات المحاسبية :** يتضمن إعداد العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا مايتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا.[1]

3. **توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية :**

أ_ الصفقات الحقيقية :قد يؤدي التحكم في توقيت حدوث بعض العمليات الحقيقية وتنفيذها إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة، اذا ترك الحرية للإدارة في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسب لتحقيق رغبتها ، فمثلا قد تؤجل أو تعجل من تنفيذ هذه العمليات وهذا التحقيق اهداف ومكاسب معينة.

ب_ الصفقات المصطنعة : ممكن ادخال صفقات وهمية اما التلاعب في مبالغ الميزانية أو لتغير الربح بين الفترات المحاسبية، مثلا يكون هناك ترتيب لبيع بعض الموجودات، إلى طرف ثاني ومن ثم تؤجر هذه الموجودات ثانية للفترة الباقية من صلاحيتها أن سعر البيع تحت هذا العنوان (بيع وتأجير ثانية) يمكن أن يكون أعلى، أو أدنى من القيمة الحالية الموجودات، اذ يمكن تعويض الفرق بزيادة أو تخفيض الايجار

4. **إعادة تصنيف وعرض الارقام المالية:** يمكن للشركات أن تقوم بالتلاعب في الميزانية بإعادة تصنيف المطلوبات بهدف تمهيد السيولة المعلنة ونسب السيولة، والرفع المالي [2]

ثانيا اسباب ظهور المحاسبة الإبداعية:[3]

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف ذات العلاقة بالشركة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة المديرين في تقليل الضرائب الارباح الموزعة، ومصلحة حملة الأسهم في تعظيم العائد على استثماراتهم ، ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة ، والمسؤولين في تحصيل ضرائب أكثر وتعدد المصالح رغم تعارضها هو ماتسبب في انتشار المحاسبة الإبداعية.

في بداية التسعينات قبل انهيار شركة Enronذكر Revsineهذا الأمر :

في بعض الأحيان عند وجود مصالح واحدة أو أكثر من مختلف الأطراف يتم إعداد التقارير المالية للمشاركة عمدا في مايسمى التحريف المالي الانتقائي، هذه التشويهات تتيح للمدراء والمساهمين أهداف

---

[1] حافي هدى، **ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها**، مصدر سبق ذكره .

[2] الاء مهدي، **" العلاقات بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام ميلر في قياس إدارة الارباح**، مصدر سبق ذكره.

[3] سيف الدين فوزي الهندي، **مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مصدر سبق ذكره .

بمكافآت للاستفادة من ارتفاع أسعار الأسهم لإرضاء العملاء ومدققي الحسابات وواضعي المعايير والمنظمين وصانعي القانون لتلبية أهداف سياسة ولي إرضاء الأكاديميين للكسب ود ومساهمات من الجامعات وعملاء الاستشارات

كما أن الاختيارية في المحاسبة المتمثلة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والإفصاح التي تنتجها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المحاسبة سواء بالشكل أو المضمون إضافة إلى الثغرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي كلها ساهمت في انتشار ظاهرة المحاسبة الإبداعية إضافة إلى أن الحاجة إلى توقعات المستقبلية والحاجة إلى التقدير والحكم الشخصي واختلافات توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات تصنيف القوائم المالية كلها عوامل منحت المديرين الفرص الابتداع أساليب المحاسبية القادرة على تنظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كليهما معا

فيما يلي بعض الأسباب التي تدفع إدارة إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية والتي تؤدي إلى التلاعب في الحسابات:

1 تمهيد الدخل : تفضل إدارات الشركة بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه ثابت لنمو الأرباح بدلا من أرباح متقلبة في سلسلة من الارتفاع والانخفاض ويمكن تحقيق ذلك بإجراء مخصصات بمبالغ مرتفعة وغير ضرورية للالتزامات وكذلك في قيم الأصول في السنوات الجيدة الأمر الذي يساعد إمكانية تخفيض هذه المخصصات في السنوات غير جيدة مما يؤدي إلى تحسين الأرباح المعلن عنها في تلك السنوات.

2 زيادة الدخل لصرف الإنتباه : يمكن لمديري شركات تغيير سياسات محاسبية لزيادة الدخل في في يدهم من أجل صرف الانتباه عن الأخبار الغير مرغوب فيها قبلهم.

3 رغبة الإدارة في المحافظة على سعر السهم أو زيادته : وذلك عن طريق تخفيض المستويات الواضحة للإقراض وبذلك تظهر الشركة على أنها عرضة لمخاطر أقل واتجاه جيد للربح مما يساعد الشركة في إصدار أسهم جديدة.

4تأخير نشر المعلومات : لأغراض السوق قد يرغب أعضاء مجلس الإدارة أو المديرون الانخراط في سباقات أو معاملات داخلية في أسهم شركاتهم فيستخدمون المحاسبة الإبداعية لتأخير نشر المعلومات لأغراض السوق ومن ثم يحسون من فرصتهم من الاستفادة من المعرفة الداخلية وتحقيق الأهداف التي يسعون إليها.

5اخفاء بعض الالتزامات : قد تلجأ الإدارة إلى عمل ترتيبات تحويلية بطريقة ما للالتزام في القوائم المالية إذ أن للتغيير في أي قاعدة محاسبية يقحم شركة في صعوبات مع اتفاقيات الإقراض.

ثالثا دوافع الإدارة في استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية :

تتعدد دوافع الإدارة لاستخدام اساليب المحاسبة الإبداعية لكن أهم هذه الدوافع مايلي :[1]

[1] حافي هدى، **" ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها"**، مصدر سبق ذكره .

1) التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق : متى تستخدمه أساليب المحاسبة بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستاك سورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.
2) التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية : إن تراجع القيم المالية لمنشآت يؤثر سلبا في أسعار أسهمها في الأعمال الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم وإن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
3) زيادة الاقتراض في البنوك : يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤثرات الائتمانية كخطوة تطبيق اتخاذ قرار منح بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال القروض لهذه المنشآت لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القرض.
4) لغايات التلاعب الضريبي : تقوم بعض منشآت الأعمال من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتخفيض هوامش الاقتطاع الضريبي المترتب عليه.
5) تحسين الأداء المالي للمنشأة بهدف تحقيق مصالح شخصية : تقوم إدارات العديد من منشآت الأعمال في تحسين سورة هذه ال إطارة أمام مجالس الإدارة.
6) لغايات تصنيف المهني : تتنافس العديد منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني Ratingالتي تجريها مؤسسات دولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية والنصف السنوية والربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.
7) تجنب التكلفة السياسية : تتمثل تلك التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة لذلك قد تلجأ ادارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة المكاسب أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك كي يتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة.
8) تخفيض احتمال انتهاك عقد الدين : إن اتفاقية الديون غالبا ما يضع فيها الدائنون بعض القيود مثل قيود على التوزيعات المدفوعة أو إعادة شراء الأسهم أو إصدار ديون إضافية إلى غير ذلك من الشروط وهذه القيود في الغالب يعبر عنها على شكل نسب أو أرقام محاسبية مثل مستويات رأس المال العامل أو معدلات تغطية الفوائد أو صافي حقوق الملكية لهذا أحيانا تقوم الإدارة في المنشآت التي ترتفع فيها نسبة الديون إلى حقوق الملكية أي تزداد فيها نسبة الرفع المالي إلى استخدام الطرق

والسياسات المحاسبية التي من شأنها زيادة الأرباح لتجنب ما يسمى بالتقصير الفني في اتفاقيات الديون.

المطلب الثالث : انواع المحاسبة الإبداعية، صورها، وأساليبها:

أنواع المحاسبة الإبداعية :

اتخذت المحاسبة الإبداعية عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية والبعض الآخر يلبي أهداف المؤسسة على حساب الأطراف الخارجية ويمكن تقسيمها إلى : [1]

من حيث شرعيتها :

الممارسات الإيجابية المحاسبة الإبداعية(القانونية) : تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهداف واضحة تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة وتعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة في وقتها المحدد وتستطيع خلق قيمة للمساهمين وبالتالي فهي ممارسات تحدث عند اتخاذ الادارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر للمؤسسة.

_الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية (غير قانونية) : تهدف إلى إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسات عن طريق إنشاء العمليات المحاسبية الوهمية كالاعتراف المزيف بالإيرادات وتشكيل احتياطات سرية وتعتبر هذه الممارسات غير منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية للمؤسسة في أسوأ حالاتها تشكل عمليات احتيالية وبالتالي فهي ممارسات غير قانونية ومن الصعب اكتشافها.

من حيث علاقتها بالأرباح :إن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني استراتيجيتها بخصوص إطارة الأرباح وفقا لما يفسر عنه تطبيق تلك الاستراتيجية من نتائج تحقق أهدافها المحددة ومن بين الاستراتيجيات المحاسبية تعظيم الدخل الحالي لفترة تخفيض الدخل الحالي للفترة تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن كل هذه السياسات يتم تحديدها مسبقا قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد القوائم المالية ويتم تنفيذ الاستراتيجية المختارة باستخدام الخبرات المحاسبية البديلة التي وفرها الفكر المحاسبي الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل.

من حيث تأثيرها على التدفق النقدي :

الممارسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية : وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة على الدخل حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمارات والمبيعات ويحدث هذا النوع بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة ويطلق عليها الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية.

[1] قمان مصطفى، بوسعدية مسعود، **" واقع تطبيق اساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية"**، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 06، العدد 02.

الممارسات المحاسبة الإبداعية : تعتمد على تدخل الإطار في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية للتأثير على الدخل ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

من حيث تأثيرها على القوائم المالية :

ممارسة تؤثر على مضمون القوائم المالية : تختار إدارة المؤسسات من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تباعا لإثبات ي جيتها دون النظر إلى البديل الأكفأ أو المناسب حيث أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدمها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمؤسسة.

ممارسة تؤثر على شكل القوائم المالية: قيام المؤسسة بإعادة التبويب للمعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة تمكن من التأثير على الأداء الحقيقي للمؤسسة مما يترك تأثير على قدرة المستخدم بشأن فاهم الأداء المالي إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلا خفيا الذي يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية كالتأجير التمويلي للأصول الالثابتة.

ثانيا : صور المحاسبة الإبداعية :

إدارة الارباح :

تعريف Ronen and yaari 2008اذ قدمو ثلاثة تعاريف لإدارة الارباح هي :[1]

_1إدارة الارباح البيضاء : و وتعرف بأنها الاستفادة من المرونة في اختيار المعالجة المحاسبية للإشارة إلى المعلومات الخاصة بالمدير بشأن التدفقات النقدية المستقبلية.

_ 2إدارة الارباح الرمادية : وتعرف بأنها اختبار المعالجة المحاسبية والتي هي إما بدافع الانتهازية أو لأغراض الكفاءة الإدارية.

_3ادارة الارباح السوداء : وتعرف بأنها ممارسة واستخدام الحيلTricksلتحريف أو تقليل شفافية التقارير المالية.

تعريف Schroeder and Others 2009محاولة الإدارة للتأثير على الدخل المبلغ عنه في الأجل القصير.

تعريف Scott 2009اختيار السياسات المحاسبية من الإدارة للتأثير في الارباح وذلك لتحقيق بعض الأهداف المحددة للإبلاغ عنها.

تعريف هيئة الأوراق المالية الأمريكية SEC 2008تحريف تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولا عاما.

[1] عباس حميدي يحيى التميمي، حكيم فليح حمود فليح الساعدي، " **إدارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها "** مصدر سبق ذكره، ص 21 .

بناء على ما تقدم يمكن تعريف إطارة الأرباح على أنها مجموعة من الأنشطة والوسائل والإجراءات المتخذة من إدارة شركة ولا تتم من خلال استغلال المرونة في المعايير المحاسبية عن طريق التلاعب بالمستحقات أو الأنشطة الحقيقية للشركة أو عن طريق الخروج عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من خلال تطبيق ومعرفة لما مثيل لها وذلك بهدف تعظيم فوائد ال إطارة وتحقيق بعض المكاسب الخاصة لها بغض النظر عن مشروعيتها أو طبيعة أثرها على نشاط شركة.

تمهيد الدخل : [1]

عرف Mufford and Comikey 2002 تمهيد الدخل على أنه شكل من أشكال إدارة الأرباح وتمثل الوسائل التي تستخدمها الإدارة للتقليل التقلبات في المادة متفاوتة المستوى ويخفض تدخل في السنوات ذات الدخل الجيد لزيادة دخل السنوات ذات الدخل السيئ وهو يعبر عن رغبة الإدارة في تقليل الانحرافات غير طبيعية في الدخل.

Balkaoui 1999 تمهيد الدخل على أنه التلطيف المتعمد حول المقصود للتقلبات حول مستوى معين من الأرباح والذي يعد حاليا أنه اعتيادي بالنسبة للشركة وبهذا الاتجاه فإن تمهيد الدخل يمثل محاولة من جانب إدارة الشركة لتخفيض الانحرافات غير الاعتيادية في الأرباح إلى المدى المستوى به في ظل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما.

وتلجأ إدارة شركة إلى أساليب تمهيد الأرباح المختلفة كمبدأ تحقق الإيرادات والمصروفات وإدارة الاحتياطات وطرق التبويب البنود الاعتيادية وغير الاعتيادية في كشف الدخل لتحقيق أهداف مختلفة منها ما يتعلق بالأرباح الخاضعة للضريبة أو إرسال إشارات إلى لمستفيدين بأن أرباح الشركة في حالة مستقرة وبالشكل الذي يؤثر على توقعاتهم بخصوص الأرباح المستقبلية للشركة مما ينعكس ذلك في قيمة الشركة في الأسواق المالية فضلا عن إمكانية شركة في الحصول على الفرص الاستثمارية المتاحة بأقل التكاليف.

ويتم التمييز بين ثلاثة أبعاد لتمهيد الدخل هي:

أولا : تمهيد الدخل من خلال حدوث الأحداث أو الاعتراف بها :

يمكن للإدارة توقت الصفقات الفعلية بما يجعل تأثيرها على الدخل المبلغ عنه يميل إلى تقليل حدة التقلبات فيها عبر الزمن وغالبا ما يكون التوقيت المخطط لحدوث الأحداث على سبيل المثال نفقات البحث والتطوير سوف يكون دالة للقواعد المحاسبية التي تحكم الاعتراف المحاسبي بالأحداث.

ثانيا : التمهيد من خلال التوزيع عبر الزمن :

بافتراض حدوث الحدث والاعتراف به فإن للإثارة القدرة على تحديد المدد التي سوف تتأثر بهذا الحدث.

---

[1] عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، **" إدارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها "** مصدر سبق ذكره، ص 53، 54.

ثالثا : التمهيد من خلال التصنيف :

عندما تكون بنود كشف الدخل غير الصافي الدخل صافي جميع الإيرادات والمصاريف هي الموضوع للتمهيد فإن الإدارة يمكن لها أن تصنف بنود كشف الدخل لتخفيض تقلبات الأرباح عبر الزمن.

فضلا عما تقدم فإن هناك عدد من الدوافع للتمهيد قد وردت في الأدبيات المحاسبية وذلك بهدف.

1. تعزيز موثوقية التنبؤات على أساس سلسلة ومهددة من الأعداد المحاسبية المرصودة على طول الاتجاه الذي يعد الأفضل أو الاعتيادي من الإدارة.
2. الحصول على مزايا ضريبية وتحسين العلاقات مع الدائنين والمستثمرين والموظفين
3. الحد من عدم التأكد النجم عن تقلبات أرقام الدخل وتقليل المخاطر المنتظمة بصفة خاصة عن طريق تخفيض التغاير في عائدة الشركة مقارنا بعوائد السوق.

وتلجأ الشركات إلى هذه الاستراتيجية عندما يكون هناك تذبذب أو تقلب في أرباحها خلال المدد المالية تحاول الإدارة التخفيف من هذه التقلبات والتذبذبات الحفاظ على مستوى الربح ودرجة نموه من خلال اللجوء إلى أدوات تمهيد الدخل بغرض تخفيض المخاطرة وإظهار الأداء المالي للشركة بشكل طبيعي ومستقر.

ثالثا : أساليب المحاسبة الإبداعية :

أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة الدخل : [1]

-**الإعتراف المبكر بالإيراد أو تسجيل إيرادات وهمية** :بمعنى تسجيل الإيراد بشكل سريع و مبكر فيما لا تزال عملية البيع موضوع شك قبل الشحن أو تسجيل أو الإلتزام الزبون في الدفع حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة ولكن يتم الاعتراف محاسبيا و دفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع و قبل اكتمال عملية تبادل المنفعة عادة ما تكون تلك المبيعات المسجلة متعلقة بأموال تم استلامها ولكن لا يمكن اعتبارها كإيراد ناتج عن النشاط التشغيلي لمنشآت الأعمال مثل إيرادات الاستثمارات.

-**زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:** تتمثل هذه الطريقة، في قيام إدارة شركة مع بزيادة إيرادتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة وتتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال استخدام أربعة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام به وهي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة شركة من خلال زيادة إيراداتها و وأرباح في الوقت الذي يعطونا فيه أداء سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية وفيما يلي هذه الأساليب.

---

[1] سيف الدين فوزي الهندي، "**مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، مصدر سبق ذكره، ص 38، 39 .

- زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسير عالي يكون مسجلا لديه بسعر منخفض، حيث يستخدم هذا الأسلوب من قبل إدارات بعض الشركات لزيادة إرادتها وبالتالي أرباحها لفترة زمنية معينة
- تضمن عائدة الاستثمارات واعتبارها إيرادات تشغيلية.
- تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها باعتبارها تخفيضا للمصاريف التشغيلية.
- ابتدائي الدخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.

-نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة: إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإدارات والرواتب والإعلانات. التي تخصم مباشرة الإيرادات وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولا بحسب اختلا كها على مدى طويل الأجل في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود الأصول عديمة الفائدة وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل ويشمل نقل المصاريف الجارية:

- رسملة التكاليف التشغيلية العادية
- تلك التكاليف بشكل بطيء جدا
- عدم تسجيل الأصول التالفة

-نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الحالية ونقلها إلى فترة المالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية حيث عادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترجي لهذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة شركة أنه يمكن أن تكون عصيبة ومن المعروف محاسبيا إن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسه وفي إطار هذه الطريقة يستخدم أسلوبين هما:

.الأسلوب الاول : إنشاء حسابات ادخارية وتحريرها في فترات مالية لاحقة حيث تقوم بعض الشركات وعندما يكون أداءها وإرادتها أعلى من المتوقع بإنشاء حسابات إدخارية خاصة بهدف تحريرها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الإيرادات في فترات مالية لاحقة يكون أداؤها المالي صعبا.

.الاسلوب الثاني : وهو امتلاك إرادات قبل إتمام عملية الدمج حيث تقوم العديد من الشركات بالاندماج مع بعضها البعض وتتم عملية الدمج وفقا لشروط يتفق عليها بين الأطراف الراغبة بالاندماج وتأخذ هذه الشركات فترة زمنية معينة عادة ما تكون أشهر لإتمام وتنفيذ عملية الاندماج الأمر الذي يوفر للأطراف الاندماج فرصا للتحايل على طرف أو أطراف أخرى من خلال امتلاكه الإيرادات يتم تحقيقها خلال فترة الاندماج وبالتالي يزيد من حصتها المتفق عليها بين الأطراف المندمجة.

-إدراج المصاريف غير المتكررة من بنود المصاريف العادية أو المتكررة الذي يؤدي بدوره إلى تشويه حسابات الدخل من عمليات الجارية.

أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة المركز المالي: [1]

1. التلاعب في الأصول الثابتة:حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية وإتباع طريقة إعادة التقييم إظهار الفائدة ضمن قائمة الدخل بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين كذلك يتم التلاعب في نسب

الإهلاك المتعارف عليه للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق يضاف إلى ذلك العمل على إجراء تغيرات غير مبررة في استخدام طرائق الإهلاك مثل تحويل طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس بالإضافة إلى تضخيم قيمة الأصول مثل ممارسة شركة وورد كوم.

التلاعب في الأصول غير ملموسة: حيث يتم بتقييم الأصول غير ملموسة والمبالغة في تقييمها مثل العلامات التجارية مع التغيير غير مبرر لطرق الإطفاء بالإضافة إلى الاعتراف المحاسبي ب الأصول غير الملموسة بما يخالف معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة

2. التلاعب بالاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدمها في تقييم محفظة الأوراق المالية والتلاعب في تصنيف الاستثمارات وذلك عن طريق تصنيف هذه الاستثمارات إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات هبوط الأسعار
3. التلاعب في حقوق المساهمين: حيث يتم ممارسة تلاعبات في هذا البند من خلال إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره بندا من بنود سنوات سابقة وكذلك معالجة مكاسب وخسائر تقلب أسعار التعرف المرتبطة و المعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من قائمة الدخل يضاف إلى ذلك العمل على معالجة المكاسب التي تنشأ عن ترجمة البيانات المالية للشركة التابعة المعدة بالعملات الأجنبية ضمن قائمة الدخل بدلا من معالجتها ضمن حقوق المساهمين.
4. التلاعب بالمخزون: في هذا البند يتم التلاعب في تطمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة أو متقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسهيل المخزون من أساليب **LIFO** إلى **FIFO** أو العكس

[1] سيف الدين فوزي الهندي، **"مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، مصدر سبق ذكره، ص 41، 42.

5. التلاعب في المدينة: يتم التلاعب في رصيد الذمم المدينة من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصة تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها يضاف إلى ذلك العمل على تضمين رقم حسابات المدينين بما من مدينة لأطراف ذات سلة أو شركة تابعة أو زميلة وفي هذا البند أيضا يتم إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة مثل تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المنشأة.

أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة تدفقات نقدية:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن كذلك تصنيف تدفقات تمويلية باعتبارها تدفقات نقدية تشغيلية وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.
- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات من قضية تشغيلية بهدف تهرب جزئيا من دفع الضرائب، ويتم القيام ببعض الممارسات التي تندرج تحت باب المحاسبة الإبداعية من خلال عام التعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية مثل تخفيض مكاسب، بيع الاستثمارات، وبعض حقوق الملكية أو بعض المعدات من الدخل الصافي، أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية وكذلك تتم إضافة الخسائر قبل الضريبة على صعب الدخل أثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية أ يتم خصم التأثيرات الضريبية بهذه البنود من التدفقات النقدية التشغيلية.
- إضافة إلى ذلك فإن إدارة بعض المنشآت تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب ب الدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود الغير متكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة باعتبارها سومان تجارية حيث يمكن تصنيفها كاستثمارات جرية أو غير جرية اعتمادا على فترة الاحتفاظ به.

أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة التغير في حقوق الملكية : تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدث من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية حتى نهايته، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق وتتكون هذه القائمة من ثلاث عناصر:[1]

أ.رأس المال المدفوع:وينقسم إلى رأس المال القانوني (القيمة الاسمية للسهم)، ورأس المال الإضافي (علاوة أو خصم إصدار الأسهم وأسهم الخزينة)، ويتعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في زيادة رأس المال والناتجة عن استثمارات إضافية يقدمها المساهمون، أو تخفيض المال والناجم عن توزيعات رأس المال بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع.

[1] أمينة فداوي، "**دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، رسالة دكتورة، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص 155، 156 .

ب.رأس المال المكتسب (الارباح المحتجزة) : وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر، تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة وتوزيعات أرباح على الملكين والمساهمين وصافي الدخل الشامل.

ج.رأس المال المحتسب : وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاث مصادر أيضا، وتتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التقدير، المالب أو خسائر الحياز غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

وجميع بنود هذه القائمة معرضة لممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، هو كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب.

المبحث الثالث: الإجراءات المطبقة للحد من المحاسبة الإبداعية والتحديات التي تواجهها و المنظور الأخلاقي لها:

بناءا على الأضرار الناجمة عن الممارسات الإبداعية في المحاسبة، توجب على المدقق الخارجي اتخاذ مجموعة من الإجراءات للحد منها.

المطلب الأول: إجراءات واختبارات الحد من المحاسبة الإبداعية.

1- الإجراءات والاختبارات انتي يطبقها المدقق للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:[1]

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا، وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في احتسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، وفي ما يلي عرضا لبعض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها.

1-1- رقم المبيعات :

-إجراءات المحاسبة الإبداعية : إجراء صفقات بيع صورية قبل انتهاء الفترة المالية، لتيم الغاؤها لاحقا فى الفترة المالية التالية.

-الهدف منها : تحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، و من المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة الغير الإعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.

-إجراءات المدقق: التحقق من فواتير البيع وخصوصا الصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

1-2- تكلفة البضاعة المباعة :

-إجراءات المحاسبة الإبداعية : قيام المؤسسة بتسييل مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO).

- الهدف منها : تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح.

-إجراءات محافظ الحسابات:التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.

1-3- مصروفات التشغيل:

- إجراءات المحاسبية الإبداعية : رسملة مصروفات إيرادية لا تنطبق عليها شروط الرسملة كالصيانة.

[1]-محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن ، ص63.

- هدفها : تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية وثم زيادة صافي الأرباح.

- إجراءات المدقق المضادة لها : التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في المصروف.

1-4-البنود غير العادية:

-الاجراءات المحاسبة الإبداعية : تضمين ربح تشغيل أرباح عن بنود استثنائية وغير عادية دون الإفصاح عن طبيعتها.

-الهدف: تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية.

-إجراءات المدقق: إستبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

1-5- نتيجة الأعمال الانشطة غير المستمرة:

-الهدف: تهدف الإدارة إلى المحافظة على مستوى الأرباح المالية أو زيادتها.

-إجراءات المدقق المضادة : تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بعين الاعتبار.

2- الإجراءات والاختبارات التي يطبقها المدقق للحد من اثار المحاسبة الابداعية على قائمة المركز المالي:[1]

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية الي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، وفيما يلي عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي. الهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة الي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها.

2-1-النقدية:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية : عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة.

- الهدف: تحسين نسب السيولة عن طرق التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد و استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة.

2-2- الاستثمارات المتداولة:

-إجراءات المحاسبة الإبداعية : تقسيم الاستثمارات المتداولة بسعر السوق غير الصحيح.

- الهدف : المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة.

-إجراءات المدقق المضادة : التحقق من صحة الأسعار المستخدمة.

2-3- الذمم المدينة:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية :عدم الكشف عن الديون المتعثرة قصد تخفيض قيمة المخصص

[1]- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص66.

وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة.

- الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادتها بغرض تحسين تسبب السيولة.

- طلب كشف الذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص الاجمالي.

2-4- المخزون السلعي:

- الهدف : زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة.

- إجراءات المدقق المضادة: التحقق من صحة أسعار المخزون مقارنة بالأسعار الجارية.

2-5الاستثمارات طويلة الأجل :

-إجراءات المحاسبة الابداعية : التغير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية مثلا.

-الهدف : التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر الشركة القابضة ونتيجة اعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح دون الخسائر.

-إجراءات المدقق المضادة :التحقق من التغيير بطريقة تقرير المرفق والآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي.

2-6- الأصول طويلة الأجل:

- إجراءات المحاسبة الإبداعية : تخفيض نسبة الاستهلاك المتعارف عليها.

-الهدف : تحسين أرباح الشركة بتضمينه فائض اعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك.

-إجراءات المدقق المضادة: التحقق من نسب الاستهلاك وتعديل مصاريف الاستهلاك.

2-7-المطلوبات المتداولة:

-إجراءات المحاسبة الإبداعية : عدم إدراج أقساط القروض طويلة الأجل المستحقة ضمن المطلوبات المتداولة.

-الهدف : تخفيض قيمة المطلوبات المتداولة لتحسين نسب السيولة.

- إجراءات المدقق المضادة : التحقق من اثبات تلك الأقساط ضمن المطلوبات المتداولة وإعادة احتساب السيولة.

2-8- المطلوبات طويلة الأجل:

-إجراءات المحاسبة الإبداعية : الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء الفترة المالية واستخدامه في تسديد قرض قصير الأجل.

- الهدف : تحسين نسب السيولة وأرباح الشركة بتنظيمها مكاسب إطفاء السندات قبل استحقاقها.

- إجراءات المدقق المضادة : التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وعمل التعديلات اللازمة في نسب الرفع المالي

2-9- حقوق المساهمين :

– إجراءات المحاسبة الإبداعية : إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المتجرة.

– الهدف: تحسن نتيجة أعمال للنشأة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة واستبعاد الخسائر الناتجة عن تقلب أسعار الصرف المرتبطة لمعاملات تمت بعملات اجنبية.

–إجراءات المدقق المضادة: لتعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسب توزيعات الأرباح

المطلب الثاني: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر:

في مجال المحاسبة، المهنة تواجه تحدين كبيرين في جميع انحاء العالم، الأول هو تأثير القوى الناشئة في عصر المعرفة على ممارسة المحاسبة، الثاني هو التغيرات السريعة التي لم يسبق لها مثيل في التاريخ، لذلك يجب على المهنة المحاسبة الاستعداد لهذه التحديات من خلال توفير الأدوات والتقنيات اللازمة للتكيف مع هذه الظروف المتغيرة. ويمكن تلخيص التحديات التي تواجد المحاسبة في الجزائر فى النقاط التالية :

1– التحديات المعرفية والفجوة التكنولوجية:[1]

إن المهنة المحاسبية في الجزائر تواجه تحديات المنافسة العالمية التي فرضتها الظروف الإقتصادية، ومنها تشجيع الإستثمار الأجنبي وانعكاساته من دخول الشركات العابرة للقارات في بيئة العمل، وما تحمله من انتقال التكنولوجيا و الاعتماد عليها، وفى ظل معطيات هذه البيئة المستحدثة على المحاسبين ستظهر فجوة بين ما تلقوه من معارف خلال فترة الإعداد والتأهيل، وما سيجودونه على ارض الواقع، وذلك ناتج عن ما يلي:

– لم يتم تطوير البرامج التعلمية وفق مستجدات البيئة الراهنة، وهو ما انعكس على مخرجات العملية التعليمية المحاسبية ليكونوا غير مؤهلين للعمل في بيئة الأعمال الراهنة.

– إعتماد البرامج التعليمية على الأساليب التقليدية غير المدعمة بتكنولوجيا المعلومات والنظم المحاسبية الحديثة المعتمدة في تدريس المعارف المحاسبية.

–عدم وجود شراكة فعّالة بين مؤسسات التعليم العالي وحاجات السوق المحلية والدولية من ناحية المتطلبات المهارية للمحاسبين.

– الافتقار لبرامج تعليمية محاسبية التي تمنح المهنة المحاسبية القدرة على التواصل مع البيئة المعولمة.

– مسألة تعريب التعلم العالي فأقسام المحاسبة لا يدخل ضمن برامجها التعليمية مواد باللغات الأجنبية.

[1]– صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 290.

2-التحديات المهنية :[1]

بعد التحدي الأكبر للمهنة المحاسبية عالميا ومحليا النشر الإلكتروني للبيانات المحاسبية، والنمو المتزايد في سوق التجارة الالكترونية، واستجابة العديد من الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها بإنشاء مواقع لها على الأنترنت واستخدامها في التجارة الإلكترونية، تم الاعتماد على الانترنت في نشر التقارير المالية، فضلا عن الإشارة الصحيحة التي قدمها معهد المحاسبين القانونين الأمريكي إلى ان لغة التقرير المالي على الانترنت ستصبح اللغة الرقمية للأعمال فهي تمثل اطار سيمكن من اعداد ونشر التقارير بهذه اللغة والذي اعتبرها الكثيرون تحديًا حقيقيا امام المحاسبين.

وعلى هذا الأساس تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر العديد من التحديات المتعلقة بالمسؤولين عن مهنة المحاسبة من حيث الكفاءة والمؤهلات والأداء المالي والتكنولوجي لشركات المحاسبة وعدم وجود شركات متخصصة كبيرة قادرة على المنافسة مع شركات كبرى للمحاسبة التي يمكنها دخول السوق المحلية حتى تشكل الاستثمارات الأجنبية تحديات خاصة بسبب صغر حجم الشركات أو تعدد المحدود للموظفين أو الفرص المحدودة للكفاءة والتحديات في بيئة العمل ونزاهة إدارة العملاء وتوافر أنظمة الرقابة داخليا وخارجيا للاستعداد لتقديم الخدمات المحاسبية.

3-تحديات تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

من أجل مواجهة هذه التحديات يجب إتباع مناهج لتطوير مهنة المحاسبية، وسيتم تناول مناهجها أو سبيلها في مايلي :

3-1- الدولة :[2] دور الدولة من خلال مسؤولياتها عن تنظيم كل مناحي الحياة في البلاد

و من أدوارها لتطوير المهنة المحاسبية ما يلي:

-الرعاية الكاملة للهيئات المعنية والجمعيات والنقابات دون الإخلال باستقلاليتها.

-مساعدتها بالتمويل وهى من أكثر الجوانب المعقدة لها، والممثلة لحركتها وتوفير قاعات و مواقع لتدير شؤونها -

- مراجعة القوانين وإزالة اية تناقضات وتحديتها وفق متطلبات التطوير المهنية وتوضيح دور المراجع ومسؤوليته.

- تسهيل إجراءات الحصول على المعلومات من الجهات المختلفة بالدولة، لغرض البحث العلمي والتي تقف سدا منيعا أمامهم دون خلال لسرية بعضها.

---

[1]-ابتهاج إسماعيل يعقوب، جليلة عيدان الذهبي، **تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية بالاستعانة بتجارب دولية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، **واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، يومي 16-17افريل، ص216، ص08.

- [2]سيد عطاالله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص241.

3-2- مؤسسات التعليم : تحمل مؤسسات التعليم العالي مسؤولية كبيرة في تأهيل المحاسبين بالمهارات الفنية الضرورية، حيث برامج التعليم المحاسبي تلعب دورًا حاسما في تحضير الخريجين المؤهلين، ومع ذلك تظل الطرق التقليدية لتدريس المحاسبة سائدة في الجزائر هناك دراسات تقديمية الجمعية المحاسبة الامريكية أشارت إلى ضرورة تحسين برامج التعليم المحاسبي لبناء المهارات المهنية، لذا من المهم التركيز على تحسين طرق التعليم المحاسبي لضمان توافقها مع متطلبات الممارسة المحاسبية.

3-3- هيئات تنظيم المهنة :

تهدف معظم القوانين المهنية في العالم العربي والعالم إلى انشاء مجلس لتنظيم المهنة يتميز هذا المجلس عن الهيئة المهنية، سواء كانت نقابة أو جمعية أو منظمة ولها مهام رئيسة نذكر منها[1] :

- ترسيخ مبادئ المهنة المحاسبية وتوحيد أهدافها في ضوء الواقع المحلي والتطورات الدولية.
- تطوير المهنة المحاسبية وتطوير الإدارة المالية وجميع العلوم المتعلقة بها.
- وضع الضوابط الكفيلة بالمحافظة على أخلاقيات مهنة المحاسبة.
- التنسيق مع التنظيمات والجمعيات المهنية و المحلية والإقليمية ذات العلاقة بالمهنة المحاسبية.
- الإرتقاء بالمهنة المحاسبية فكريا ومهنيا.

3-4- المحاسب المعتمد والمراجع المهني : المحاسب والمراجع المهني يعتبران العنصر الأساسي في العملية المحاسبية يجب على المحاسب أن يكون على دراية بالمعايير المحاسبية المحلية و العالمية بالإضافة إلى ذلك يجب عليه توسيع معرفته ليشمل مجالات الإقتصاد و الإدارة والقانون، وخاصة القوانين المتعلقة بعمله ويجب أن يتسم المحاسب بالأخلاقيات العالية مثل الاستقلالية والنزاهة والصدق والموضوعية، حيث تلعب هذه القيم دورا مهما في توجيه عمله وتنظيمه.

3-5- المجتمع المالي[2]: وهو القطاع الذي يمثل النشاط الاقتصادي، والمتأثر بمسائل المحاسبة فالخدمة موجهة له فبالتالي من الواجب:

- تثقيف هذا المجتمع وترشيده بشتى الوسائل ليكون على قدر من المعرفة بالمحاسبة كمهنة وعلم.
- استخدام كل الوسائل الإعلامية السمعية والبصرية والمقروءة في تأكيد أهمية دوره في صدق البيانات التي يقدمها.
- محاولة خلق ثقة بين قطاع الأعمال ومصلحة الضرائب.

[1]- صبايحي نوال، مرجع سبق ذكره، ص292-293.

[2] - سيد عطاالله السيد، مرجع سبق ذكره، ص 245.

4 – تحديات تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر:[1]

تعتبر اخلاقيات مهنة المحاسبية أمرا ضروريا للارتقاء بالمهنة و تحقيق أهدافها غير انها تواجه مجموعة من التحديات التي تعيق تطبيقها في الجزائر، ومن اهم تحديات تطبيق اخلاقيات ومهنة المحاسبة في الجزائر مايلي:

– تتعرض مهنة المحاسبة في الجزائر الكثير من التحديات الأخلاقية التي يجب مواجهتها ومعالجتها

– عدم تطبيق العقوبات الصارمة على المخالفين شجع على عدم الإلتزام بأخلاقيات المهنة.

– عدم وجود سلم أتعاب متعارف عليه من أكبر التحديات التي تواجهها، يستعمل فتح مكاتب تابعة للهيئات الوطنية المنظمة لمهنة المحاسبة عملية التحكم ومراقبة المهنيين بآداب وسلوكيات المهنة.

– لا يزال التعليم والتكوين المحاسب في الجزائر يركز على الجانب التقني للمهنة ويهمل باقي الجوانب المهمة.

– عدم وجود دورات تكوينية وورشات عمل بين المهنيين ومنظماتهم من أجل تعميق فهم قواعد وأخلاقيات المهنة وكيفية الالتزام بها.

– عدم متابعة المحاسبين غير المسجلين بالجدول السنوي المحين أدى إلى انتشار المكاتب الغير معتمدة.

المطلب الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

تعرف أخلاقيات المهنة بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجياً مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبياً وقانونياً. ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد.

وفي خضم ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجد الشركات نفسها مضطرة إلى وضع مواثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة والمديرين والموظفين، وبرغم أن الاهتمام بالأخلاقيات كان دوماً جزءاً من ممارسة الإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد مجموعة من القواعد الجامدة، ومن هذا المنطلق فإن أخلاقيات العمل ليست مجرد محاولة لوضع معياراً يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ما هو متوقع منهم، ولكنها أيضاً محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير واتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.[2]

---

[1]-صبرينة حلوش، ياسين لعكيكزة، **تحديات تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد رقم10، العدد1، جوان 2023، ص 454-456.

[2]-قبال زينب، ديفني حياة، **دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مذكرة ماجيستر، كلية علوم اقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار، الجزائر، 2016، ص 33-34.

وهنا يثار التساؤل عما إذا كان المحاسب وهو يقوم بابتداع الأرقام والبيانات المالية قاصدا بذلك مخادعة الآخرين على خلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة أم أنه يقوم بذلك بدافع المحافظة على مصالح المؤسسة التي تنتمي إليها؟

لقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت للتعرف على أساليب الانهيارات التي أدت إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والتدقيق، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثين إلى الآثار السلبية لاتباع أساليب المحاسبة الإبداعية أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفاعلية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات.

وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية وخاصة مرحلتي تمهيد الدخل و ادارة الأرباح فيما يعرف بالمنظور الإعلامي معللين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مركز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين ورغم أن هناك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية وأن كل رأي له من يدافع عنه وله وجهة نظر وحجته المؤثرة إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

1- العدالة وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف.

2 الصدق وتعنى المطابقة للحقيقة.

3- عدم التحيز: وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى

ومن هنا يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:

أ-ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية

ب-أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

ج -أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابعة.

د- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يزج المنشأة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا.

خلاصة الفصل:

من خلال ما سبق في الدراسة يتضح لنا أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من المنظور الأخلاقي والسلوك المهني والعلمي غير مقبول، التي يمارسها بعض المحاسبين في الميدان المهنة وهذا من أجل تحقيق غايات من خلال التأثير على انطباعات مستخدمي القوائم المالية، وهذه الأساليب جعلت المعلومات في القوائم المالية لا تعطي الحقيقة والمصداقية، وهذا ما سلط الضوء على أخلاقيات مهنة المحاسبة والتي بدورها تلعب دورا مهما وبالغا في الحد من هذه الممارسات.

الفصل الثاني: دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين

تمهيد:

بعد التطرق في الجانب النظري وإلى بعض أساسيات مهنة المحاسبة وكذا المحاسبة الإبداعية وإبراز الدور الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات هذه الأخيرة، وبعد عرض الإطار النظري والذي يهيئ الأرضية النظرية لمعالجة مشكلة الدراسة نظريا، وتمهيدا لمعالجة مشكلة الدراسة ميدانيا والإجابة على فرضيات الدراسة المطروحة،

خصص هذا الفصل للدراسة الميدانية على عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر، لمعرفة دور أخلاقيات المهنة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في الجزائر، أعتمد الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات والمعلومات من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر، وتمت المعالجة الإحصائية والتحليل لآراء عينة الدراسة عن طريق البرنامج الإحصائي للحزمة الاجتماعية SPSS.V27.

لتغطية متغيرات الدراسة والإلمام بعرض وتحليل ومناقشة النتائج، قسم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول: الإجراءات والأساليب المتبعة في الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

المبحث الثالث :نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

المبحث الأول: الإجراءات والأساليب المتبعة في الدراسة الميدانية

تمثلت الدراسة الميدانية في عرض وتحليل مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا المبحث تطرقنا فيه إلى اهم الطرق والإجراءات المتبعة في دراستنا الميدانية.

المطلب الأول: وصف الدراسة:

سوف تناول نتناول في هذا المطلب حدود الدراسة، منهج الدراسة، مصادر.

1/حدود الدراسة: تمثلت حدود الدراسة البشرية في محافظي الحسابات ومساعديهم وكذلك اساتذة أكاديميين، اما الحدود المكانية شملت حدود ولايتي المسيلة وسطيف، الزمنية 2024/04/21 إلى 2024/05/05.

2/منهج الدراسة: من أجل تحقيق أهداف الدراسة قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي الذي نحاول من خلاله وصف الظاهرة موضوع الدراسة وتحليل بياناتها والعلاقة بين مكوناتها والآراء التي تطرح حولها والعمليات التي تتضمنها والآثار التي تحدثها.

ويعرف المنهج الوصفي التحليلي بأنه المنهج الذي يسعى في وصف الظواهر أو الأحداث المعاصرة، أو الراحة هنا فهو أحد أشكال التحليل والتفسير المنظم لوصف الظاهرة أو مشكلة، ويقدم بيانات عن خصائص معينة في الواقع، وتتطلب معرفة المشاركين في الدراسة والظواهر التي ندرسها والأوقات التي نستعملها لجمع البيانات.

وقد استخدمنا مصدرين اساسيين للمعلومات:

- **المصادر الثانوية** : حيث اتجهنا في معالجة الإطار النظري للدراسة إلى مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في المراجع العربية الاجنبية ذات العلاقة، والمقالات والمجلات، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة، والبحث والمطالعة في مواقع الانترنت المختلفة.
- **المصادر الأولية** : لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع الدراسة لجأنا إلى جمع البيانات الأولية من خلال الإستبانة كأداة رئيسية للدراسة صممت خصيصا لهذا الغرض.

3/ مجتمع وعينة الدراسة : يتكون مجتمع الدراسة من موئسسات محافظي الحسابات وأساتذة، وقد تم اخذ عينة منهم والمتمثلة في محافظي الحسابات ومساعديهم باعتبارهم يملكون مستوى جيد من الخبرة لاحتكاكهم الدائم بمرؤوسيهم، وأساتذة أكاديميين ذات كفاءة.

4/ محتوى وخطوات بناء أداة الدراسة:

1) **محتوى الاستبيان** : يتمثل الهدف من إعداد استمارة الاستبيان محاولة إبراز دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث تضمن مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقطع، تعريف المجيب الهدف المرجو من الإستمارة، كما بين أن الإجابات المصرح بها ستبقى سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي.

وقد تم تقسيم الاستبيان إلى جزئين:

حيث الجزء الأول: يضم أسئلة ديموغرافية عن العينة.

أما الجزء الثاني: فقد ضم ثلاث محاور.

المحور الاول : محور أخلاقيات مهنة المحاسبة.

المحور الثاني : محور المحاسبة الابداعية.

المحور الثالث : محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية.

تم توزيع الاستبيان على 30 فردا من عينة الدراسة.

2) **خطوات بناء الإستبيانة** : قمنا بإتباع الخطوات التالية لبناء الإستبانة:

1. الاطلاع على الأدب المحاسبي والدراسات السابقة ذات الصلة لموضوع الدراسة و الاستفادة منها في بناء الإستبانة وصياغة فقراتها.
2. استشارتنا لعدد من اساتذة جامعيين والمشرف في تحديد مجالات الإستبانة وفقراتها.
3. تحديد المحاور الرئيسية التي شملتها الإستبانة.
4. تم تصميم الإستبانة في صورتها الأولية.
5. تم مراجعة وتنقيح الإستبانة من طرف المشرف.
6. تم عرض الإستبانة على مجموعة من المحكمين من أساتذة جامعيين.
7. في ضوء اراء المحكمين تم تعديل بعض فقرات الإستبانة سواء بالحذف أو الاضافة والتعديل.

المطلب الثاني: تجهيز البيانات

أولا: تفريغ البيانات

تم ترجمة سلم الإجابة الخاص لفقرات الاستبانة من سلم تقدير لفظي حسب مقياس ليكرت الخماسي إلى سلم تقدير كمي، وهو أسلوب لقياس السلوكيات والتفضيلات استنبطه عالم النفس الأمريكي likert Rensis، يستعمل في الاختبارات النفسية والاستبيانات وخاصة في مجال الاحصائيات، ويعتمد المقياس على ردود واجابات تدل على درجة الموافقة أو الاعتراض عن عبارة ما، واعتمادنا هذا المقياس لبيان مدى أهمية كل عبارة من عبارات الاستبانة، حيث طلب من أفراد العينة أن يحددوا الإجابة الموافقة لهم وفقا للمقياس، والمتكون من خمس درجات وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول (3): درجات مقياس ليكرت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبتين

بعد تحويل الإجابات إلى بيانات كمية، تمت مراجعة بيانات قوائم الاستقصاء، للتأكد من اكتمالها وصلاحيتها لأجل إجراء التحاليل الإحصائية اللازمة ومن ثم ترميز قيم جميع العبارات الواردة بتلك القوائم وتفريغها على الحاسب الآلي باستخدام برنامج Microsoft Excel وبرنامج SPSS V.27، علما أنه قد تم ترميز إجابات عينة الدراسة من خلال إعطاء مجموعة من الأوزان التي تعبر عن الآراء المختلفة لعينة الدراسة وفقا لمقياس رنسيس ليكارت الخماسي(Rensis Likert) ، بحساب المدى لتحديد طول الفئات ودرجة الموافقة حيث أن المدى هو الفرق بين أكبر قيمة وأصغر قيمة1أي:

المدى العام: 5-1= 4

أما طول الفئة فهو حاصل قسمة المدى العام على عدد الفئات أي:

طول الفئة = المدى العام/ عدد الفئات=5/4=0.8

وبالتالي يتم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في مقياس 1 وذلك لتحديد الحد الأعلى لأول فئة:

الفئة الأولى = طول الفئة +أدنى قيمة =0.8+1=1,80 وبالتالي نجد أطوال الفئات ومستوى الموافقة لكل فئة كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (4): ترميز إجابات عينة الدراسة

الوزن	الإجابات	المتوسط المرجح	المتوسط الحسابي النسبي المقابل له	الاتجاه
1	غير موافق بشدة	[1 -1.80]	[20% - 36%]	مستوى منخفض جدا من القبول
2	غير موافق	] 1.80 - 2.6]	] 36%- 52%]	مستوى منخفض من القبول
3	محايد	] 2.60 -3.40]	] 52% - 68%]	مستوى متوسط من القبول
4	موافق	] 3.40 -4.20]	[68%-84%]	مستوى عال من القبول
5	موافق بشدة	] 4.20 - 5]	] 84% - 100%]	مستوى عال جدا من القبول

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي

ثانيا: تكوين متغيرات الدراسة وترميزها

تم تكوين متغيرات الدراسة اعتمادا على العبارات المعبرة عن كل منها، والجدول التالي يعطي توصيفا للمتغيرات التي تتضمنها التحليلات الإحصائية لاحقا.

[1] محمود هندي وآخرون، **الإحصاء التطبيقي**، مطبعة جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، 1995، ص17

الجدول رقم (5): تكوين متغيرات الدراسة

المتغيرات	العبارات	ترميز الأبعاد
أخلاقيات مهنة المحاسبة	من العبارة 1 إلى العبارة 10	X_1
المحاسبة الابداعية	من العبارة 11 إلى العبارة 20	X_2
مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	من العبارة 21 إلى العبارة 30	X_3

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه، تكونت متغيرات الدراسة من ثلاث (3) محاور رئيسية، شملت على 30 عبارة.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات(Tests of Normality)

يستخدم هذا الاختبار لمعرفة طبيعة توزيع بيانات ظاهرة معينة في كونها تتبع التوزيع الطبيعي (الاعتدالي) من عدمه، وهذا الاختبار ضروري لاختيار نوعية الأدوات والأساليب الإحصائية التي ستستخدم في الدراسة، وللكشف عن مدى ملائمة البيانات للتوزيع الطبيعي استخدمنا اختبارين:

أ- **اختبار Shapiro-Wilk:** يستخدم هذا الاختبار لمعرفة توزيع البيانات، إذا كان حجم العينة أقل أو يساوي 50 مفردة، بينما يستخدم اختبار كولموجروف – سميرنوفKolmogorov-Smirnov إذا كان إذا كان حجم العينة أكبر من 50 مفردة[1]، وبالاعتماد على مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، ويتم الاعتماد على الاختبارات اللامعلمية، والعكس نعتمد على الاختبارات المعلمية إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة، والجدول التالي يوضح نتائج الاختبار:

الجدول رقم (6): نتائج اختبارShapiro-Wilk

Tests of Normality						
	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
محور أخلاقيات مهنة المحاسبة	0.168	30	0.030	0.930	30	10.05
محور المحاسبة الإبداعية	0.116	30	0.200*	0.954	30	0.223
محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	0.133	30	0.182	0.960	30	0.311
بيانات الدراسة ككل	0.127	30	0.200*	0.964	30	0.391

[1] سناء إبراهيم أبو دقة، سمير خالد الصافي، **تطبيقات علمية باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي**، الطبعة الأولى، مكتبة الأفاق، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013، ص: 33.

*. This is a lower bound of the true significance.
a. Lilliefors Significance Correction

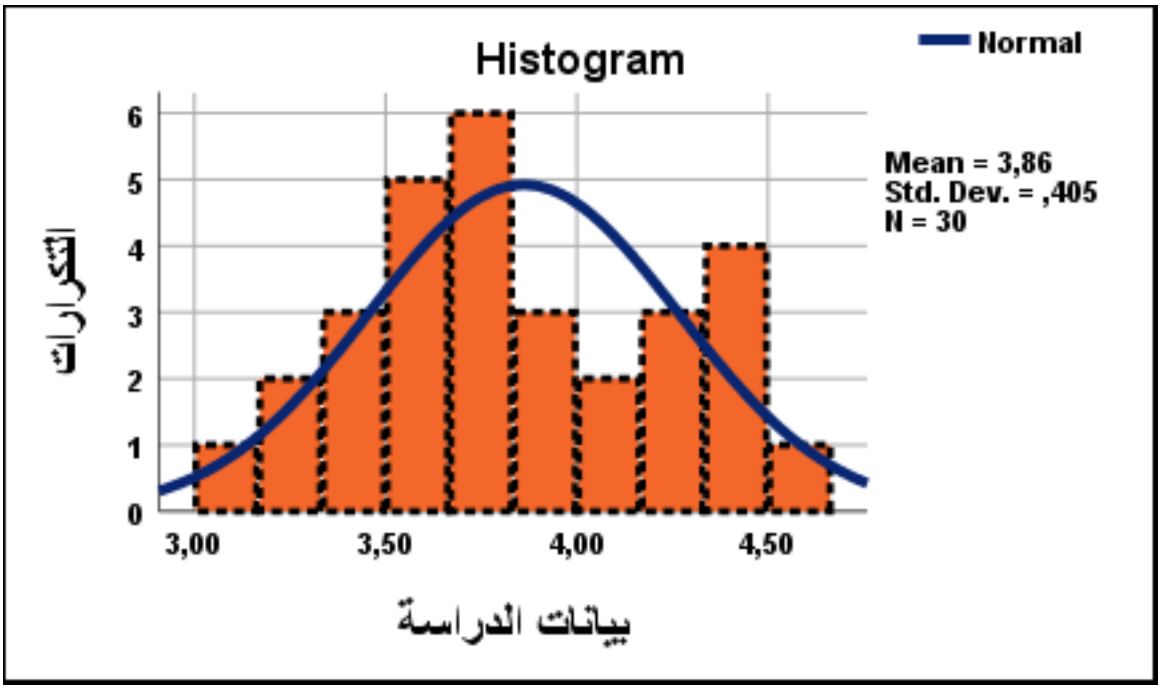
المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتبين أن القيم الاحتمالية لاختبار Shapiro-Wilk لمحاور الدراسة وبيانات الدراسة ككل كلها أكبر من مستوى المعنوية المعتمدة في الدراسة0.05 ، وبالتالي بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، مما يسمح باستخدام الاختبارات المعملية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة.

ب-طريقة المدرج التكراري Histogram

المدرج التكراري يعطينا معلومات غزيرة في شكل بسيط ويعتبر من الأدوات الشهيرة والبسيطة في تحليل البيانات والمدرج التالي يوضح مدى ملائمة البيانات للتوزيع الطبيعي.

شكل رقم (1): توزيع بيانات الدراسة



المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الشكل السابق لتوزيع بيانات الدراسة وفق لطريقة المدرجات التكرارية، وبنظرة سريعة يمكننا أن ندرك أن بيانات الدراسة تتوزع توزيع طبيعي معتادا حيت؛ أن معظم إجابات العينة تركزت بين موافق بدرجة متوسطة(3) وموافق(4).

رابعا: أساليب المعالجة الإحصائية

بغرض تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات وتفسيرها تم الاعتماد على الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences spss.V27، وتم الاعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية تتمثل في:

1- التكرارات والنسب المئوية: لمعرفة البيانات الأولية لمجتمع الدراسة وتحديد استجابات أفرادها اتجاه عبارات الأبعاد الرئيسية التي تتضمنها أداة الدراسة؛

2- المتوسط الحسابي: يعتبر من أهم مقاييس النزعة المركزية وأكثرها استخداما، يعبر عن مدى أهمية عبارات الاستبانة عند أفراد العينة، كما يعبر عن تمركز إجابات العينة حول قيمة معينة، تبعا للدراجات المعطاة لبدائل المقياس المستخدم؛

3- الانحراف المعياري: هو من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس وبيان تشتت إجابات مفردات الدراسة حول متوسطها الحسابي، وتكون قيمه جيدة كلما اقترب من الصفر؛

4- معامل الارتباط كارل بيرسون: ارتباط ثنائي يستخدم في معرفة قوة العلاقة البينية وقيمته محصورة بين$(-1$و$1)$؛

5- معامل الصدق: يقيس عبارات الاستبانة ما وضعت لقياسه،

6- معامل الثبات: يختبر مدى الاعتمادية على أداة الدراسة المستخدمة؛

7- اختبار التوزيع الطبيعي: يستخدم لمعرفة واكتشاف اعتدالية توزيع البيانات من عدمها؛

8- اختبار ستيودنت t-test: من أجل قياس مستوى تواجد الظاهرة بإجراء مقارنة للمتوسطات مع المتوسط الافتراضي الذي يكون عادة في المقياس الخماسي يساوي 3.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

المطلب الأول: المنهج العلمي المعتمد، مجتمع وعينة الدراسة

أولا: المنهج العلمي المعتمد

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي الميداني الذي يتناسب مع الموضوع المختار، ويعتبر المنهج الوصفي من أكثر المناهج التي يتم إتباعها في دراسة الظواهر، والذي يقوم على تفسير الوضع القائم للظاهرة أو المشكلة من خلال تحديد ظروفها وأبعادها وتوصيف العلاقات بينها بهدف الانتهاء إلى وصف عملي دقيق متكامل للظاهرة أو المشكلة يقوم على الحقائق المرتبطة بها، ومن بين الأساليب الأكثر استخداما في المنهج الوصفي أسلوب دراسة حالة حيث؛ يقوم هذا الأسلوب على جمع الحقائق والبيانات والمعلومات عن حالة فردية أو مجموع من الحالات بهدف الوصول إلى فهم أعمق للظاهرة المدروسة أو المجتمع التي تمثله هذه الحالة.

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

1- **مجتمع الدراسة:** المجموعة الأكبر التي يفترض أن نعمم نتائج الدراسة عليها، وتمثل مجتمع دراستنا في جميع الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بولايتي سطيف والمسيلة، وأمام كبر حجمه وانتشاره فإنه لا يمكن اجراء عملية مسح شامل له، لذا تم الاكتفاء بعينة من هذا المجتمع لدراستها وتعميم النتائج.

2- **عينة الدراسة:** إن اختيار نوع العينة لابد أن يكون بطريقة تضمن التمثيل الصادق للمجتمع، اعتمدنا على العينة العشوائية البسيطة لتلائمها مع دراستنا حيث؛ تسمح هذه الطريقة بتكافؤ الفرص أمام كل مفردات المجتمع، كما تتميز بقلة خطأ التحيز[1]، كما يعتبر تحديد حجم العينة من الأمور التي على الباحث أن يوليها أهمية خاصة، ذلك أن صغر حجها قد يجعلها غير ممثلة لمجتمع الدراسة، وفي مقابل ذلك فان زيادة حجمها بشكل كبير يتطلب الكثير من الجهد والوقت والمال، كانت عدد الاستمارات الواردة إلينا من مجتمع الدراسة والصالحة للتحليل 30 استمارة وبالتالي حجم عينة الدراسة 30 مفردة.

[1] جلال الدين الصياد وعبد الحميد محمد ربيع، **مبادئ الطرق الإحصائية**، الناشر تهامة، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 1984، ص107.

ثالثا: خصائص عينة الدراسة

1- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير للجنس

جدول رقم (7): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية%
ذكر	22	73.33
أنثي	08	26.67
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه أن عينة الدراسة تضمنت كلا الجنسين حيث؛ بلغت نسبة مشاركة الذكور 73.33%، ونسبة مشاركة الإناث أقل من مشاركة الذكور بنسبة 26.67%.

2- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير العمر

جدول رقم (8): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة المئوية%
اقل من 35 سنة	09	30.00
من 35-40 سنة	14	46.67
من 40-45 سنة	04	13.33
45 سنة فما فوق	03	10.00
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

قسم متغير العمر إلى 4 فئات حيث؛ نلاحظ من الجدول أعلاه هيمنت الفئة العمرية من 35-40 سنة بنسبة مشاركة 46.67%، وتلتها الفئة العمرية اقل من 35 سنة، بنسبة مشاركة 30.00%، أما الفئة الأخيرة تمثلت في الفئة العمرية 45 سنة فما فوق، بنسبة مشاركة 10.00%.

3- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (9): توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة المئوية%
ليسانس	09	30.00
ماستر/ماجستير	11	36.67
دكتوراه	06	20.00
شهادات أخرى	04	13.33
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات المؤهل العلمي ماستر/ماجستير بنسبة مشاركة 36.67%، ثم تليها فئة ليسانس، بنسبة مشاركة 30.00%، وبعدها فئة دكتوراه، بنسبة مشاركة 20.00%، أما الفئة الأخيرة تمثلت في شهادات أخرى، بنسبة مشاركة 13.33%.

4- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير التخصص

الجدول رقم (10): توزيع عينة الدراسة وفق متغير التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية%
مالية ومحاسبة	24	.0080
اقتصاد	01	03.33
مالية وبنوك	02	06.67
أخرى	03	10.00
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات التخصص مالية ومحاسبة بنسبة مئوية 80.00%، ثم تليها فئة تخصصات أخرى بنسبة مئوية 10.00%، وفي الترتيب الأخير تخصص اقتصاد بنسبة مئوية 03.33%.

5- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير المهنة

الجدول رقم (11): توزيع عينة الدراسة وفق متغير المهنة

المهنة	التكرار	النسبة المئوية%
خبير محاسب	/	/
محافظ حسابات	02	06.67
محاسب معتمد	05	16.67
أستاذ جامعي	10	33.33
أخرى	13	43.33
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات مهن أخرى بنسبة مئوية 43.33%، ثم تليها فئة أستاذ جامعي بنسبة مئوية 33.33%، وفي الترتيب الأخير مهنة محافظ حسابات بنسبة مئوية 06.67%.في حين لم تسجل فئة خبير محاسب أي مشاركة.

6- توزيع عينة الدراسة وفقا لمتغير عدد سنوات الخبرة

الجدول رقم (12): توزيع عينة الدراسة وفق متغير عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	09	30.00
من 05-10 سنوات	06	20.00
من 11-20 سنة	12	40.00
أكثر من 20 سنة	03	10.00
المجموع	**30**	**%100**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

نلاحظ من الجدول أعلاه أن أكبر نسبة كانت للفئة ذات عدد سنوات الخبرة من 11-20 سنة بنسبة مئوية 40.00%، ثم تليها فئة أقل من 5 سنوات بنسبة مئوية 30.00%، وفي الترتيب الأخير الفئة أكثر من 20 سنة بنسبة مئوية 10.00%، ومن الملاحظ أن غالبية عينة الدراسة يملكون خبرة متوسطة.

المطلب الثاني: أداة الدراسة

أولا: وصف الاستبانة

تم اعداد الاستبانة وتصميمه وصياغة عباراته طبقا لأهداف الدراسة، وبما يتلاءم مع موضوعها، وتجدر الإشارة إلى أن الاستبانة تم عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من المحكمين من ذوي الاختصاص كما يظهره الملحق رقم (1-2) بهدف الوقوف على آرائهم وتقديرهم لمدى صلاحية عبارات الاستبانة وملائمتها للمحاور المقترحة للدراسة، وتم إجراء بعض التعديلات في صياغة وترتيب عباراته وبالتالي إخراجه بشكلها النهائي، مكون من 30 عبارة و(04) محاور وفيما يلي توضيح ذلك:

المحور الأول: ويشمل مجموع البيانات العامة لعينة الدراسة وهي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المهنة، عدد سنوات الخبرة.

المحور الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة وشمل هذا المحور على (10) عبارات.

المحور الثالث: المحاسبة الابداعية وشمل هذا المحور على (10) عبارات.

المحور الرابع: مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية وشمل هذا المحور على (10) عبارات.

ثانيا: الخصائص السيكو مترية لأداة الدراسة

بعدما تمت صياغة الاستبانة في شكله الأولي لابد من إخضاعه لاختباري الصدق والثبات.

1- صدق أداة الدراسة: يقصد بصدق أداة الدراسة؛ أن تقيس عبارات الاستبانة ما وضعت لقياسه، وهناك أنواع كثيرة من الصدق يتم اعتمادها لفحص أداة الدراسة، وسنقتصر في دراستنا على نوعين من الصدق لتأكد من صدق الاستبانة من خلال الصدق الظاهري، وصدق الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبانة كما يلي:

- **صدق المحكمين:** يعني أن تكون عباراته مناسبة للغرض الذي وضعت من أجله ويتعلق صدق المحكمين بحالتين[1].

- **الصدق الظاهري:** نوع من أنواع صدق المحكمين يبين مدى تعلق العبارة بالهدف الذي وضعت من أجله.
- **صدق المحتوى:** صدق مكمل للصدق الظاهري وهو نوع من أنواع صدق المحكمين،

كما يبين مدى وضوح كل من عبارات الاستبانة من ناحية المعنى، والصياغة اللغوية والعلمية والتصميم المنطقي لها، وأنها تغطي المساحات المهمة لمجالها (شمول الاستبانة لمشكل الدراسة وتحقيق أهدافها)،

للتحقق من صدق المحكمين (الصدق الظاهري وصدق المحتوى) عرض الاستبانة على مجموعة من السادة المحكمين ذات الاختصاص والخبرة في مجال الظاهرة أو المشكلة موضوع الدراسة، وطلب

[1] مؤيد الساعدي، **قياس اللاملموسيات في السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولي، عمان، الأردن، 2016، ص: 452.

منهم إبداء رأيهم حول عبارات ومحاور الاستبانة وذلك بالحذف والتعديل واقتراح عبارات جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، وبناءا على ملاحظات السادة المحكمين تم تعديل أداة الدراسة فأصبحت بصورتها النهائية مكونة من 30 عبارة، وبالتالي فان الاستبانة يتمتع بصدق المحكمين.

- **صدق الاتساق الداخلي:** يقصد بصدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبانة؛ مدى اتساق كل عبارات الاستبانة مع البعد الذي تنتمي إليه، أي أن العبارة تقيس ما وضعت لقياسه ولا تقيس شيء آخر، وتم ذلك من خلال حساب معامل الارتباط كارل بيرسون بين درجة كل عبارة من عبارات المحور والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليها، والجدول التالي يوضح المجالات التي تنتمي اليها قيم الارتباط.

الشكل رقم (2): المجالات التي تنتمي اليها قيم الارتباط

ارتباط طردي					ارتباط عكسي				
قوي جدا	قوي	متوسط	ضعيف	ضعيف جدا	ضعيف جدا	ضعيف	متوسط	قوي	قوي جدا
1	0.9	0.7	0.5	0.3	0	0.3−	0.5−		
0.7−	0.9−	1−							
تـام									
تام									

Source : Emen bnymfarej, **Data analysais,** the statisical économic and social research and training center for Islamic countries(SESRIC) ,Without the edition, Ankara, Turkey, 2015, p : 25 .

الجدول رقم (13): الاتساق الداخلي لعبارات محور أخلاقيات مهنة المحاسبة

رقم العبارة	عبارات محور أخلاقيات مهنة المحاسبة	الاتساق مع المحور	الاتساق مع بيانات الدراسة
01	الالتزام بالاستقلالية و الموضوعية هو التزام قانوني أكثر منه شخصي، وواجب عند ممارسة المهنة	0,497**	0,443*
02	التمتع بالسرية بالمحافظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت عن الفساد	0,469**	0,410*
03	يتم الافصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي	0,733**	0,467**
04	يفرض مبدأ النزاهة الالتزام بالاستقامة والأمانة في كافة العلاقات المهنية	0,480**	0,505**
05	–هل مبادئ وقواعد اخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية –التشريعات القانونية التي تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين تتماشى مع قواعد السلوك المهني	0,568**	0,408*
06	الحرص على النزاهة في القوائم المالية من خلال التحري عن صدق هذه المعلومات	0,709**	0,395*
07	يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالعناية المطلوبة لإبداء الرأي	0,605**	0,536**
08	الحرص على أن تتسم المعلومات المحاسبية المعدة وفق أخلاقيات المهنة بالحياد حيال مستخدمها	0,484**	0,453*
09	تحمل كل المسؤولية عن الأخطاء المهنية التي أدت إلى تقديم معلومات مضللة لمختلف المتعاملين مع المؤسسة	0,463**	0,339*
10	الثغرات المتاحة في المعايير المحاسبية تعتبر تحديا تواجهه أخلاقيات مهنة المحاسبة	0,472**	0,365*
محور أخلاقيات مهنة المحاسبة			**0.797****

**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$.

*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع عبارات محور أخلاقيات مهنة المحاسبة ترتبط معه، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (14): الاتساق الداخلي لعبارات محور المحاسبة الابداعية

رقم العبارة	عبارات محور المحاسبة الابداعية	الاتساق مع المحور	الاتساق مع بيانات الدراسة
11	تعد المحاسبة الابداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة	0,569**	0,435*
12	تعد المحاسبة الابداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية	0,439*	0,628**
13	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الابداعية	0,558**	0,372*
14	تعد المحاسبة الابداعية ممارسة غير مقبولة في اعداد القوائم المالية	0,577**	0,595**
15	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الابداعية	0,543**	0,353*
16	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي	0,581**	0,400*
17	تلجأ الادارة لممارسة المحاسبة الابداعية قصد تحسين صورتها	0,672**	0,575**
18	تستخدم الادارة أساليب المحاسبة الابداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية ايجابا في السوق	0,544**	0,431*
19	تستخدم المحاسبة الابداعية بدافع تحسين الاداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية	0,667**	0,402*
20	يستطيع المحاسب استخدام خبراته ومهارته الخاصة بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق رغبة الادارة وتحقيق أهدافها	0,686**	0,513**
محور المحاسبة الابداعية			**.7750**

**الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$.

*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها المحاسبة الإبداعية، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

الجدول رقم (15): الاتساق الداخلي لعبارات محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية

رقم العبارة	عبارات مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	الاتساق مع المحور	الاتساق مع بيانات الدراسة
21	تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية بالتحدي الأخلاقي للإدارة	0,434*	0,606**
22	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى يحد من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية	0,633**	0,463*
23	تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة الابداعية	0,571**	0,623**
24	يجب أن يلتزم المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة أثناء تطبيقه للممارسات المحاسبية في المؤسسة	0,637**	0,569**
25	تساعد أخلاقيات المهنة في ضبط التحريفات المقصودة كالغش والاحتيال	0,611**	0,555**
26	تساهم أخلاقيات مهنة المحاسبة في التقليص من خطورة المحاسبة الابداعية	0,607**	0,526**
27	تساهم أخلاقيات المهنة في جعل تقارير المراجعة تفي بمتطلبات العميل والمجتمع مما يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	0,474**	0,421*
28	تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة من الآليات الفعالة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	0,480**	0,366*
29	تساعد أخلاقيات مهنة المحاسبة في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	0,600**	0,366*
30	تساهم أخلاقيات المهنة في تحسين جودة أداء عملية المراجعة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة	0,637**	0,386*

محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	**0.858****

**: الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.01$.

*الارتباط دال إحصائيا عند مستوى معنوية $\alpha \leq 0.05$.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه يتضح أن جميع العبارات ترتبط مع محورها، أي أن عبارات هذا المحور دالة إحصائيا ومتسقة وصادقة لما وضعت لقياسه.

2-ثبات الاستبانة

يقصد بثبات الاستبانة؛ أنه يعطي نفس النتائج لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة، وتحت نفس الظروف والشروط، بمعنى إذا أعيد توزيع الاستبانة بعد فترات زمنية معينة ولأكثر من مرة نجد استقرار في النتائج وعدم تغيرها بشكل كبير، ولتحقق من ثبات أداة الدراسة اعتمدنا طريقة ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) ،يستخدم معامل الثبات ألفا كرونباخ، للحكم على دقة القياس، بقياس مدى توافق الإجابات مع بعضها البعض، وموثوقية النتائج بأن يعطي المقياس قراءات متقاربة عند تكرار استخدامه في أوقات مختلفة، وأن يكون معامل ألفا كرو نباخ يزيد عن القيمة المعيارية(0.6)[1]، والجدول الموالي يوضح نتائج اختبار الفا كرو نباخ.

الجدول رقم (16) :نتائج اختبار ألفاكرونباخ لبيانات الدراسة

البيان	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha
محور أخلاقيات مهنة المحاسبة	من 1إلى العبارة 10	0.770
محور المحاسبة الإبداعية	من 11إلى العبارة 20	0.804
محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	من 21إلى العبارة 30	0.773
بيانات الدراسة ككل	**من 1إلى العبارة 30**	**0.873**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

[1] محمد الجعفري، هديل الطاهر، **دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم**، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020، ص285.

من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه قيمة معامل الارتباط ألفا كرو نباخ لبيانات الدراسة ككل ومحاورها، هي أكبر من القيمة المعيارية للاختبار 0.6 الحد الأدنى، وهي قيم ممتازة وجد مناسبة، وتفي بأهداف وأغراض الدراسة حيث؛ أن قيمة بيانات الدراسة ككل تؤكد ثبات الاستبانة ما يعادل30 .87 %.

المبحث الثالث :نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات

نعرض في هذا المبحث النتائج المتحصل إليها إحصائيا والمتعلقة بمحاور استبيان الدراسة وكذا اختبار صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة.

المطلب الأول :نتائج الدراسة الميدانية

أولا: تحليل العبارات المتعلقة بمحور أخلاقيات مهنة المحاسبة

الجدول رقم (17): العبارات المتعلقة بمحور أخلاقيات مهنة المحاسبة

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	الترتيب	الاتجاه
01	الالتزام بالاستقلالية و الموضوعية هو التزام قانوني أكثر منه شخصي، وواجب عند ممارسة المهنة	4,10	0,995	82,00	4	عال
02	التمتع بالسرية بالمحافظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت عن الفساد	4,50	0,509	90,00	1	عال جدا
03	يتم الافصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي	3,90	1,125	78,00	8	عال
04	يفرض مبدأ النزاهة الالتزام بالاستقامة والأمانة في كافة العلاقات المهنية	4,17	0,874	83,40	3	عال
05	-هل مبادئ وقواعد اخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية -التشريعات القانونية التي تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين تتماشى مع قواعد السلوك المهني	3,57	0,971	71,40	10	عال

06	الحرص على النزاهة في القوائم المالية من خلال التحري عن صدق هذه المعلومات	4,20	0,961	84,00	2	عال جدا
07	يساهم الالتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالعناية المطلوبة لإبداء الرأي	4,07	0,785	81,40	5	عال
08	الحرص على أن تتسم المعلومات المحاسبية المعدة وفق أخلاقيات المهنة بالحياد حيال مستخدمها	4,03	0,809	80,60	7	عال
09	تحمل كل المسؤولية عن الأخطاء المهنية التي أدت إلى تقديم معلومات مضللة لمختلف المتعاملين مع المؤسسة	4,07	0,868	81,40	6	عال
10	الثغرات المتاحة في المعايير المحاسبية تعتبر تحديا تواجهه أخلاقيات مهنة المحاسبة	3,73	0,944	74,60	9	عال
بمحور أخلاقيات مهنة المحاسبة		**4,063**	**0,426**	**81,20**	/	**عال**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور أخلاقيات مهنة المحاسبة، فقد جاءت العبارة رقم (02) التمتع بالسرية بالمحافظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت عن الفساد، في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال جدا)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية جدا على هذه العبارة، وبلغ متوسطها الحسابي (4.50) وبانحراف معياري (0.509) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 90.00%؛

جاءت العبارة رقم (06) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال جدا) حسب المحك المعتمد في الدراسة] 4.20–5]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية جدا على وجود حرص ونزاهة في القوائم

المالية من خلال التحري عن صدق هذه المعلومات، وبلغ متوسطها الحسابي (4.20) وبانحراف معياري (0.921) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 84.40%؛

وقعت العبارة رقم (04) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة] 3.40– 4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن مبدأ النزاهة الالتزام يفرض بالاستقامة والأمانة في كافة العلاقات المهنية، وبلغ متوسطها الحسابي (4.17) وبانحراف معياري (0.874) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 83.40%، وجاءت العبارة رقم (05) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن مبادئ وقواعد اخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية، وبلغ متوسطها الحسابي (3.57) وبانحراف معياري (0.971)، بوزن نسبي 71.40%.

بالنسبة للتقييم الكلي لمحور أخلاقيات مهنة المحاسبة، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (4.06)، بوزن نسبي 81.20%، وانحراف معياري بقيمة(0.426) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على محور أخلاقيات مهنة المحاسبة، ما يجعلنا نقول أن أفراد عينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو وجود أخلاقيات مهنة المحاسبة بالجزائر.

ثانيا: تحليل العبارات المتعلقة بمحور المحاسبة الابداعية

الجدول رقم (18): العبارات المتعلقة بمحور المحاسبة الابداعية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	الترتيب	الاتجاه
11	تعد المحاسبة الابداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة	3,83	0,699	76,60	1	عال
12	تعد المحاسبة الابداعية أحد أبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية	3,53	0,973	70,60	6	عال
13	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الابداعية	3,70	1,055	74,00	2	عال
14	تعد المحاسبة الابداعية ممارسة غير	3,57	0,971	71,40	5	عال

	مقبولة في اعداد القوائم المالية					
15	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الابداعية	3,47	0,900	69,40	7	عال
16	يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي	3,37	0,999	67,40	10	متوسط
17	تلجأ الادارة لممارسة المحاسبة الابداعية قصد تحسين صورتها	3,67	1,061	73,40	4	عال
18	تستخدم الادارة أساليب المحاسبة الابداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية ايجابا في السوق	3,67	0,884	73,40	3	عال
19	تستخدم المحاسبة الابداعية بدافع تحسين الاداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية	3,47	1,137	69,40	8	عال
20	يستطيع المحاسب استخدام خبراته ومهارته الخاصة بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق رغبة الادارة وتحقيق أهدافها	3,40	1,404	68,00	9	عال
محور المحاسبة الإبداعية		3.586	0.549	71.60	/	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور المحاسبة الابداعية، فقد جاءت العبارة رقم (11) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن المحاسبة الابداعية تعد تحديا مهما يواجه المحاسبة، وبلغ متوسطها الحسابي (3.83) وبانحراف معياري (0.699) أقل من القيمة الحرجة 1، ووزن نسبي 76.60%؛

جاءت العبارة رقم (13) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة] 3.40–4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن التحيز الشخصي عند وضع

التقديرات المحاسبية يعد أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الابداعية، وبلغ متوسطها الحسابي (3.70) وبانحراف معياري (1.055)، بوزن نسبي 74.00%؛

وقعت العبارة رقم (18) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة] 3.40– 4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن الادارة تستخدم أساليب المحاسبة الابداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية ايجابا في السوق، وبلغ متوسطها الحسابي (3.67) وبانحراف معياري (0.884) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 73.40%، كما جاءت العبارة رقم (16) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (متوسط)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة متوسطة على أنه يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي، وبلغ متوسطها الحسابي (3.37) وبانحراف معياري (0.999) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 67.40%، وجاءت باقي عبارات محور المحاسبة الابداعية ضمن المجال الاتجاه (عال).

أما بالنسبة للتقييم الكلي لمحور المحاسبة الابداعية، فقد أخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.586)، بوزن نسبي 71.60%، وانحراف معياري بقيمة(0.549) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على محور المحاسبة الابداعية، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو مواجهة أساليب وممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: تحليل العبارات المتعلقة بمحور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية

الجدول رقم (19): العبارات المتعلقة بمحور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	الترتيب	الاتجاه
21	تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية بالتحدي الأخلاقي للإدارة	3,57	0,898	71,40	9	عال
22	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى يحد من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية	3,43	1,251	68,60	10	عال
23	تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا	3,97	0,809	79,40	5	عال

	يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة الابداعية					
24	يجب أن يلتزم المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة أثناء تطبيقه للممارسات المحاسبية في المؤسسة	4,27	0,868	85,40	1	عال جدا
25	تساعد أخلاقيات المهنة في ضبط التحريفات المقصودة كالغش والاحتيال	3,97	1,066	79,40	6	عال
26	تساهم أخلاقيات مهنة المحاسبة في التقليص من خطورة المحاسبة الابداعية	3,87	1,042	77,40	8	عال
27	تساهم أخلاقيات المهنة في جعل تقارير المراجعة تفي بمتطلبات العميل والمجتمع مما يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية	4.00	0,983	80,00	4	عال
28	تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة من الآليات الفعالة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية	4,07	0,907	81,40	2	عال
29	تساعد أخلاقيات مهنة المحاسبة في زيادة الثقة في المعلومات المقدمة في التقارير والقوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	3,93	1,112	78,60	7	عال
30	تساهم أخلاقيات المهنة في تحسين جودة أداء عملية المراجعة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة	4,03	0,964	80,60	3	عال
محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية للحد من المحاسبة الإبداعية		**3.933**	**0.525**	**78.60**	/	**عال**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بمحور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية، فقد جاءت العبارة رقم (24) في المرتبة الأولى ضمن مجال الاتجاه (عال جدا) أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية جدا على أن يلتزم المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة أثناء تطبيقه للممارسات

المحاسبية في المؤسسة، وبلغ متوسطها الحسابي (4.27) وبانحراف معياري (0.868)، ووزن نسبي 85.40%؛

جاءت العبارة رقم (28) في الترتيب الثاني ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة] 3.40–4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن أخلاقيات مهنة المراجعة تعتبر من الآليات الفعالة لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبلغ متوسطها الحسابي (4.07) وبانحراف معياري (0.907)، بوزن نسبي 81.40%.

وقعت العبارة رقم (30) في الترتيب الثالث ضمن مجال الاتجاه (عال) حسب المحك المعتمد في الدراسة] 3.40– 4.20]، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن أخلاقيات المهنة تساهم في تحسين جودة أداء عملية المراجعة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة، وبلغ متوسطها الحسابي (4.03) وبانحراف معياري (0.964) أقل من القيمة الحرجة 1، بوزن نسبي 80.60 %، وجاءت العبارة رقم (22) في الترتيب الأخير ضمن مجال الاتجاه (عال)، أي موافقة أفراد العينة بدرجة عالية على أن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى يحد من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية، وبلغ متوسطها الحسابي (3.43) وبانحراف معياري (1.251)، بوزن نسبي 68.60%؛

أما بالنسبة للتقييم الكلي لمحور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فقد جاءت جميع عباراته ضمن المجال العال وأخذ درجة عالية من الموافقة والقبول، بمتوسط حسابي (3.933)، بوزن نسبي 78.60%، وانحراف معياري بقيمة(0.525) أقل من القيمة الحرجة 1، وهذا يشير إلى تجانس البيانات وتقاربها وتطابق وجهات النظر حول إجابات العينة على هذا، ما يجعلنا نقول أن أفراد العينة محل الدراسة لهم توجه عال نحو التزامهم بأخلاقيات المهنة المحاسبية وعملهم على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خامسا: ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة

الجدول رقم (20): ترتيب الأهمية النسبية لمحاور الدراسة

محاور الدراسة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي%	الترتيب	الاتجاه
محور أخلاقيات مهنة المحاسبة	4,063	0,426	81,20	1	عال
محور المحاسبة الابداعية	3,586	0,549	71,60	3	عال
محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	3,933	0,525	78,60	2	عال

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه وحسب ترتيب الأهمية النسبية لمحاور بيانات الدراسة، عينة الدراسة قد أولت اهتمامها الأكبر بمحور أخلاقيات مهنة المحاسبة مقارنة بالمحاور الأخرى للدراسة، فقد جاء في المرتبة الأولى بدرجة عالية من القبول والموافقة، بوزن نسبي 81.20% ومتوسط حسابي(4.063) ، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة واحد (1) بقيمة 0.426، وفي الترتيب الثاني محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة، ضمن الدرجة العالية كذلك، بوزن نسبي 78.60%، بمتوسط حسابي(3.933) ، وانحراف معياري أقل من القيمة الحرجة واحد(1) بقيمة 0.525؛ في حين يأتي الترتيب الأخير محور المحاسبة الابداعية والأقل أهمية بالنسبة لعينة الدراسة من المحاور الأخرى، ضمن المجال العال من القبول والموافقة بمتوسط حسابي (3.586)، بوزن نسبي (71.60%) وانحراف معياري (0.549) أقل من القيمة الحرجة واحد (1).

المطلب الثاني :اختبار فرضيات الدراسة.(Test of Hypothèses)

بعد تقديم الإجراءات المنهجية للدراسة الميدانية، ووصف العينة إحصائيا، واختبار توزيع البيانات، وكذا قياس استجابات عينة الدراسة نحو عبارات الاستبانة، تأتي مرحلة مهمة والمتمثلة في التحقق من مدى تحقق الفرضيات المصاغة من عدمها وهذا ما نتناوله في هذا المطلب.

ثانيا: اختبار الفرضية الأولى للدراسة

يحترم الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر أخلاقيات المهنة المحاسبية.

لاختبار صحة الفرضية الأولى للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية(One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (21): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الأولى للدراسة

One-Sample Test Test Value = 3							
n عدد العينة	**df درجات الحرية**	**T المحسوبة**	**T الجدولية**	**Sig (2-tailed)**	**المتوسط الحسابي**	**الانحراف المعياري**	**نتيجة الفرض البديل**
30	29	13.663	2.045	0.000	4.063	0.426	**قبول**

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.426 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات(الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 4.063 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة] 3.40 -4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار Tتساوي 13.663 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.045، عند درجة حرية 29 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة

في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

يحترم الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر أخلاقيات المهنة المحاسبية.

ثالثا: اختبار الفرضية الثانية للدراسة

يعمل الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر على مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية.

لاختبار صحة الفرضية الثانية للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية(One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (22): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثانية للدراسة

One-Sample Test Test Value = 3							
n عدد العينة	df درجات الحرية	T المحسوبة	T الجدولية	Sig (2-tailed)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرض البديل
30	29	5.848	2.045	0.000	3.586	0.549	قبول

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.549 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات(الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.586 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة] 3.40 -4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار Tتساوي 5.848 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.045، عند درجة حرية 29 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

يعمل الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر على مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية

رابعا: اختبار الفرضية الثالثة للدراسة

الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

لاختبار صحة الفرضية الثالثة للدراسة يتم استخدام اختبار ستودنت للعينة الأحادية(One-Sample Test)، والجدول الموالي يبين نتائج الاختبار.

الجدول رقم (23): نتائج اختبار ستودنت للفرضية الثالثة للدراسة

One-Sample Test Test Value = 3							
n عدد العينة	df درجات الحرية	T المحسوبة	T الجدولية	Sig (2-tailed)	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	نتيجة الفرض البديل
30	29	9.729	2.045	0.000	3.933	0.525	قبول

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.V27

من الجدول أعلاه، نلاحظ أن قيمة الانحراف المعياري 0.525 وهي أقل من القيمة الحرجة 1، فكلما اقتربت قيمته من الصفر دل ذلك على تجانس البيانات(الإجابات) وتقاربها وقلة تشتتها عن وسطها الحسابي وتطابق وجهات نظر عينة الدراسة، وبلغ المتوسط الحسابي 3.933 وهو أكبر من القيمة المعيارية (3)، بذلك تنتمي إجابات المبحوثين إلى المستوى العال من القبول (موافق) حسب محك المعتمد في الدراسة] 3.40 -4.20]، القيمة المحسوبة لاختبار Tتساوي 9.729 وهي أكبر من القيمة الجدولية 2.045، عند درجة حرية 29 (2-tailed) وبمستوى دلالة 0.000؛

مما سبق وبالرجوع إلى قاعدة القرار (مقارنة قيمة مستوى الدلالة المحسوبة وقيمة مستوى الدلالة المعتمدة في الدراسة 0.05، فإذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوبة أقل منها فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل، والعكس إذا كانت مستوى الدلالة المحسوبة أكبر من المعتمدة في الدراسة فإننا نقبل الفرض الصفري ونرفض الفرض البديل)، وعليه فإننا نرفض الفرض الصفري ونقبل الفرض البديل المطروح في الدراسة التالي:

الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم عرض الدراسة الميدانية، بتحليل عبارات الاستبانة الذي تم توزيعه على عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر، وتمت معالجتها إحصائيا عن طريق برنامج SPSS.V27، وتطرقنا إلى التقديم والتعريف بالمؤسسة محل الدراسة، كما تم التطرق لمنهجية وإجراءات الدراسة الميدانية، وعرض ومناقشة نتائج الدراسة من خلال تحليل البيانات الشخصية، واختبار التوزيع الطبيعي للبيانات، وتحليل عبارات الاستبانة، بالإضافة إلى ذلك اختبار صحة الفرضيات المطروحة في الدراسة باستخدام اختبار t ستودنت.

الخاتمة

الخاتمة:

واجهت المهنة المحاسبية في السنوات الاخيرة العديد من المشكلات، أهمها مشكلة إعادة الثقة في البيانات ،وذلك راجع إلى الفضائح المالية التي واجهت كبرى الشركات والتي افلست بسبب الممارسات غير أخلاقية التي كانت نتيجة لعدم الالتزام بقوانين وأخلاقيات المهنة من طرف المحاسبين، مما أثر على جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية، الامر الذي أدى إلى اتخاذ الاجراءات التي تكفل استعادة ثقة المستثمرين وتجنب تكرار هذه الأزمات، من خلال إصدار القوانين والتعليمات والتي كان مضمونها الالتزام بالسلوك الاخلاقي.

توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج والاستنتاجات النظرية والتطبيقية، كما تم طرح مجموعة من الاقتراحات وعدة مواضع تمثل أفاق الدراسة.

أولا :الاستنتاجات النظرية:

1- على الرغم من تعدد التعاريف المحاسبة الإبداعية إلا انها تتفق جميعها على انها عبارة عن عمليات او ممارسات حديثة ومبتكرة تستخدم من قبل المحاسبون بتوجيه من الإدارة لمعرفتهم بالقواعد ،والقوانين المحاسبية لمعالجة الارقام المحاسبية المسجلة في القوائم المالية.

2- تقوم أغلب الشركات أشيري كيت بممارسة المحاسبة الإبداعية لتجميل قوائمها المالية من أجل إظهارها بإحدى الصورتين إما زيادة أرباحها من أجل رفع القيمة السوقية لأسهمها لجذب المستثمرين جدد، أو تخفيض أرباحها لغرض تحقيق الضرائب المستحقة عليها وفي كل الحالتين ويعد ذلك التلاعب غير مشروع في القوائم المالية.

3- يؤدي اتساع ممارسة تطبيقات المحاسبة الإبداعية وانتشارها إلى إثارة الشكوك حول جودة القوائم المالية، ومن ثم فقدان الثقة بين أصحاب العلاقة.

4- إن قيام الهيئات والمنظمات المهنية المحاسبية بوضع أسسا للإلتزامات الأخلاقية لممارسي المهنة كان غرضه ضمان المستوى العالي لأدائهم وتعزيز ثقة الجمهور بهم و بمهنتهم.

5- تعد الأخلاقيات أحد أهم الركائز الأساسية التي يجب توافرها في كافة المهن بوجه عام، وعلى وجه الخصوص في المهن التي تعتمد على استخدام الحكم الشخصي ومنها المهنة المحاسبية.

ثانيا :النتائج التطبيقية

1- نتج عن تحليل أراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور أخلاقيات مهنة المحاسبة، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (4.063)، ويشير ذلك إلى احترام الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر لأخلاقيات مهنة المحاسبة بدرجة عالية؛

2- نتج عن تحليل أراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور المحاسبة الابداعية، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.586)، ويشير ذلك إلى أن الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر يعملون بدرجة عالية على تحدي ومواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية؛

3- نتج عن تحليل أراء واتجاهات عينة الدراسة نحو عبارات محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية، انتمائه لمستوى عال من القبول والموافقة، بمتوسط حسابي قدره (3.933)، ويشير ذلك إلى التزام الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر بأخلاقيات المهنة المحاسبية بدرجة عالية للأجل الحد ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

4- نتج عن ترتيب الأهمية النسبية لمختلف محاور الدراسة (محور أخلاقيات مهنة المحاسبة، محور المحاسبة الابداعية، محور مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية)، المحور الأقوى والذي يوليه الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر التزاما أكبر هو محور احترام أخلاقيات مهنة المحاسبة، بمتوسط حسابي 4.063 أعلى من المتوسطات الحسابية للمحاور الأخرى؛

5- نتج عن اختبار الفرضية الأولى للدراسة، وجود احترام من طرف الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر لأخلاقيات المهنة المحاسبية؛

6- نتج عن اختبار الفرضية الثانية للدراسة، وجود جهد وعمل من طرف الأكاديميين والمهنيين المحاسبين بالجزائر لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

7- نتج عن اختبار الفرضية الثالثة للدراسة، الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ثالثا: الاقتراحات

1- إنشاء معاهد متخصصة لتدريب الخريجين وتأهيليهم للعمل في المهنة، ستكون هذه المعاهدة مفيدة لتطوير مهاراتهم وأخلاقياتهم المهنية.

2- من المهم تبني أسلوب العقاب والمكافأة في دعم الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى المحاسبين داخل المؤسسة هذا الأسلوب سوف يعزز السلوك الأخلاقي.

3- ضرورة الاطلاع المستمر على ما يصدر من أدلة مهنية ومعايير دولية في الحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.

4- ضرورة بث الوعي حول سلبيات ممارسة المحاسبة الإبداعية لتوضيح أضرار التي يمكن أن تنجم عليها بهدف الحد منها ومعالجتها بالوسائل الصحيحة.

5- إصدار قوانين تسد الفجوات والثغرات في القواعد المحاسبية لتقليل من استخدام الإدارات للمحاسبة الإبداعية.

6- تحسين أداء الجهات للمحاسبة القضائية وإصدار عقوبات صارمة في حل ثبوت التلاعب بقوائم مالية.

رابعا :آفاق الدراسة

يمكن مستقبلا إثراء هذا الموضوع بدراسات مستقبلية نظرا لتجدده وتأثره بالتطورات الحاصلة في السنوات المقبلة:

1- أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من المحاسبة الإبداعية.

2- دور تحمل المسؤولية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية.

3- واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية وتحديات الكشف والحد منها.

4- مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الجزائر.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

أولا الكتب:

1- أحمد محمد جابر وآخرون، **حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة**، القاهرة، 2018

2- أحمد حلمي جمعة، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.

3- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

4- أمين السيد أحمد لطفي، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، مصر، 2008.

5- السكارتة بلال خلف، **أخلاقيات العمل**، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى،2009.

6- جمال خير الله، "**الابداع الاداري** "،دار أسامة للنشر والتوزيع،الطبعة الاولى، الاردن، عمان، 2008.

7- جلال الدين الصياد وعبد الحميد محمد ربيع، **مبادئ الطرق الإحصائية**، الناشر تهامة، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، 1984.

8- حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العلمية**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

9- رضوان حلوة حنان،اسامة الحارس، فوز الدين ابو جاموس"**أسس المحاسبة المالية** "،دار مكنية الحامد، الطبعة الاولى، عمان،2003.

10- سناء إبراهيم أبو دقة، سمير خالد الصافي، **تطبيقات علمية باستخدام الرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss في البحث التربوي والنفسي**، الطبعة الأولى، مكتبة الأفاق، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2013.

11- سيد عطاالله السيد، **المفاهيم المحاسبية الحديثة**، دار الراية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009.

12- شحاتة السيد عبد الوهاب، **قواعد وأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة**، الدار الجامعية، مصر، 2009.

13- عباس حميد يحيى التميمي، حكيم حمود فليح الساعدي، "**إدارة الارباح عوامل نشوئها وأساليبها وسبل الحد منها**، دار غيداء للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2015.

14- كمال الدين مصطفى الدهراوي،" **مبادئ المحاسبة المالية**"، ابو الخير للطباعة والتجليد، الاسكندرية،2008.

15- محمود هندي وآخرون، **الإحصاء التطبيقي**، مطبعة جامعة الملك سعود، الطبعة الثانية، 1995.

16- مؤيد الساعدي، **قياس اللاملموسيات في السلوك التنظيمي وإدارة الموارد البشرية**، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولي، عمان، الأردن، 2016.

17- نجم عبود، **أخلاقيات الإدارة والمسؤولية في شركات الأعمال**، مؤسسة الوراق للنشر، الأردن، 2005.

ثانيا: البحوث والمطبوعات الجامعية والمجلات العلمية:

1- أمينة فداوي، "**دور كائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**"، رسالة دكتورة، جامعة باجي مختار،عنابة، 2014.

2- أمينة جودي، ابتسام بن غزال، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات**، مجلة الدراسات الإقتصادية والمالية، العدد 10، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017.

3- الاء مهدي، " **العلاقات بين ممارسات المحاسبة الإبداعية وحجم التداول باستخدام ميلر في قياس إدارة الارباح**، ماجستير علوم المحاسبة، جامعة القادسية، 2017.

4- بعيليش عائشة، "**أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية والحد من آثارها** "، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 08، العدد 01، الجزائر، 2023.

5- حافي الهدي، "**ممارسة اساليب المحاسبة الإبداعية من القوائم المالية وطرق اكتشافها** "، مجلة الاستراتيجيات التحقيقات الاقتصادية و المالية، المجلد 1، العدد 01، 2019.

1. سيف الدين فوزي الهندي، "**مدى استخدام مدققي الحسابات القانونيين للإجراءات التحليلية في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية** "، مذكرة الماجستير،محاسبة التمويل، الجامعة الإسلامية، غزة 2016.

6- صافية رقبة، قادير رندة، **مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل الممارسات المحاسبية**، دراسة ميدانية لعينة من المحاسبين في المؤسسات الإقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2019.

7- صبايحي نوال، **الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد الثاني، العدد22.

8- صبايحي نوال، **حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية، الجزائر، 2016.

9- صبرينة حلوش، ياسين لعكيكزة، **تحديات تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر**، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، المجلد رقم10، العدد1، جوان 2023.

10-عمر جموعي، فوزية براهمي، **"اثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي المالي**، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، مجلد 07، العدد01، 2021.

11- قبال زينب، ديفني حياة، **دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مذكرة ماجيستر، كلية علوم اقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة ادرار، الجزائر، 2016.

12- قمان مصطفى، بوسعدية مسعود، " **واقع تطبيق اساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية**"، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 06، العدد 02.

13- محمد الجعفري، هديل الطاهر، **دور الوعي بالذات في فعالية سلوك القائد الإداري دراسة حالة جامع الخرطوم**، المجلة العربية للعلوم التربوية والنفسية، جامعة النيلين، الخرطوم، المجلد 4، العدد 13، السودان، 2020.

14- محمد مطر، ليندا حسن الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009.

15- محمد أحمد صوري، دور **مدقق الحسابات الخارجي في الحد من المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية**، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013.

16- هيثم عابد بن عباس محمد، **أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحليلي للممارسات المحاسبية**، دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان، جامعة النيلين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات العليا، كلية التجارة، 2017.

ثالثا: الملتقيات العلمية:

1- إبتهاج إسماعيل يعقوب، جليلة عيدان الذهبي، **تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية بالاستعانة بتجارب دولية**، المؤتمر العربي السنوي العام الأول، واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، يومي 16-17افريل.

رابعا: القوانين والمراسيم:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد97ة، المؤرخة بتاريخ20ديسمبر 1970.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد107، المؤرخة بتاريخ30ديسمبر 1971.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد، 1991.

خامسا: المواقع الإلكترونية:

1- code of ethics for professional accountants, www.ifac.org, p1111

قائمـــــــــة

الملاحق

الملاحق

الملحق رقم :(1-1) الاستبانة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف / المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق

في:.....

الولاية: .....

إلى السيّد:.....

سيّدي/ سيدتي: السلام عليكم ورحمة الله؛

في إطار تحضير موضوع بحث يدخل ضمن متطلبات انجاز مذكرة الماستر أكاديمي في العلوم المالية والمحاسبة بعنوان :

دور أخلاقيات المهنة في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في الجزائر

ـ دراسة عينة من الأكاديميين والمهنيين المحاسبين-

نستسمحكم المشاركة في إثراء هذا الموضوع من خلال تفضلكم بالإجابة على فقرات هذا الاستبانة حيث ان دقة نتائجها تعتمد بدرجة كبيرة على اجابتكم، وذلك نظرا لما تتمتعون به من خبرة علمية وعملية في هذا المجال، كما نتعهد ونضمن لكم سرية المعلومات المقدمة وبأنها لن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي، ونشكركم مسبقًا على مساعدتكم في إتمام هذه الدراسة، حتى تكون نتائج الدراسة واضحة؛ يسرنا معرفة رأيكم الدقيق عن طريق الإجابة على بديل واحد فقط من البدائل المذكورة في الاستبانة بوضع إشارة (×) في المكان الذي ترونه مناسب؛

ولكم منا كل الشكر والتقدير.

إعداد الطلبة:

كوثر عقون

دنيا بوسعدية

إشراف الدكتور:

سبتي إسماعيل

السنة الجامعية: 2024/2023

المحور الأول: البيانات العامة :

1- الجنس ذكر ☐ أنثى ☐

2- العمر

أقل من 35 سنة ☐ من 35-40 سنة ☐

40-45 سنة ☐ 45 سنة فما فوق ☐

3- المؤهل العلمي

ليسانس ☐ ماستر / ماجستير ☐ دكتوراه ☐ شهادات أخرى ☐

أذكرها.....

4- التخصص

مالية ومحاسبة ☐ اقتصاد ☐ ملية وبنوك ☐ أخرى ☐

(أذكرها).....

5- المهنة

خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐ أستاذ جامعي ☐

أخرى اذكرها.....

6- عدد سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات ☐ من5 سنوات إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 20 سنة ☐

أكثر من 20سنة ☐

المحور الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة						
الرقم	فقرات الاستبانة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	الإلتزام بالإستقلالية و الموضوعية هو التزام قانوني أكثر منه شخصي، وواجب عند ممارسة المهنة.					
2	التمتع بالسرية بالمحافظة على أسرار المهنة والولاء لها مع عدم السكوت عن الفساد.					
3	يتم الافصاح للمساهمين عند وجود ممارسة أو سلوك غير أخلاقي.					
4	يفرض مبدأ النزاهة الإلتزام بالإستقامة والأمانة في كافة العلاقات المهنية.					
5	-هل مبادئ وقواعد اخلاقيات المهنة تتلاءم مع البيئة الجزائرية -التشريعات القانونية التي تحدد قواعد السلوك المهني للمحاسبين الجزائريين تتماشى مع قواعد السلوك المهني.					
6	الحرص على النزاهة في القوائم المالية من خلال التحري عن صدق هذه المعلومات.					
7	يساهم الإلتزام بقواعد السلوك المهني في رفع مستوى الأداء المهني لأعضاء المهنة والتمتع بالعناية المطلوبة لإبداء الرأي.					
8	الحرص على أن تتسم المعلومات المحاسبية المعدة وفق أخلاقيات المهنة بالحياد حيال مستخدمها.					
9	تحمل كل المسؤولية عن الأخطاء المهنية التي أدت إلى تقديم معلومات مضللة لمختلف المتعاملين مع المؤسسة.					
10	الثغرات المتاحة في المعايير المحاسبية تعتبر تحديا تواجهه أخلاقيات مهنة المحاسبة.					

المحور االثالث: المحاسبة الابداعية						
الرقم	فقرات الاستبانة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تعد المحاسبة الابداعية تحديا مهما يواجه المحاسبة.					
2	تعد المحاسبةالابداعية أحدأبرز المخالفات للقواعد الأخلاقية.					
3	يعد التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية أحد أهم مجالات استخدام المحاسبة الابداعية.					

4	تعد المحاسبة الابداعية ممارسة غير مقبولة في اعداد القوائم المالية.					
5	تساعد حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية على استخدام المحاسبة الابداعية.					
6	يمكن للادارة أن تمارس سياسات المحاسبة الابداعية من خلال التلاعب بأرقام قائمتي الدخل والمركز المالي.					
7	تلجأ الادارة لممارسة المحاسبة الابداعية قصد تحسين صورتها.					
8	تستخدم الادارة أساليب المحاسبة الابداعية بدافع التأثير على سمعة الوحدة الاقتصادية ايجابا في السوق.					
9	تستخدم المحاسبة الابداعية بدافع تحسين الاداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية.					
10	يستطيع المحاسب استخدام خبراته ومهارته الخاصة بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام الواردة في القوائم المالية لتحقيق رغبة الادارة وتحقيق أهدافها.					

المحور الرابع: مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية

الرقم	فقرات الاستبانة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تتمثل ممارسات المحاسبة الابداعية بالتحدي الأخلاقي للادارة.					
2	إن الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من فترة لأخرى يحد من استخدام أساليب المحاسبة الابداعية.					
3	تحتاج مهنة المحاسبة إلى زيادة الاهتمام بالجانب الأخلاقي لها لكي لا يلجأ المحاسب إلى تبني المحاسبة الابداعية.					
4	يجب أن يلتزم المحاسب بأخلاقيات مهنة المحاسبة أثناء تطبيقه للممارسات المحاسبية في المؤسسة.					
5	تساعد أخلاقيات المهنة في ضبط التحريفات المقصودة كالغش والاحتيال.					
6	تساهم أخلاقيات مهنة المحاسبة في التقليص من خطورة المحاسبة الابداعية.					
7	تساهم أخلاقيات المهنة في جعل تقارير المراجعة تفي بمتطلبات العميل والمجتمع مما يحد من ممارسات المحاسبة الابداعية.					
8	تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة من الآليات الفعالة لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
9	تساعد أخلاقيات مهنة المحاسبة في زيادة الثقة في المعلومات					

	المقدمة في التقارير والقوائم المالية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
10	تساهم أخلاقيات المهنة في تحسين جودة أداء عملية المراجعة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة.					

مع خالص شكري وتقديري لشخصكم الكريم.

الملحق رقم :(1-2) قائمة الأساتذة المحكمين للاستبانة

الرقم	الأستاذ	الجامعة
01	د. قروي عبد الله	جامعة الجزائر 3
02	د. جفال خالد	جامعة أم البواقي
03	د. بن قطيب علي	جامعة تيارت

الملحق رقم :(1-3) يتضمن مخرجات برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

(SPSS.V27) Statistical Package for the Social Sciences

- نتائج ثبات أداة الدراسة

```
RELIABILITY
/VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18
    q19 q20 q21 q22 q23 q24
    q25 q26 q27 q28 q29 q30
/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
/MODEL=ALPHA.
```

Reliability

Notes		
Output Created		09-MAY-2024 22:28:21
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بوسعدية+عقون\بوسعدية.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY /VARIABLES=q1 q2 q3 q4 q5 q6 q7 q8 q9 q10 q11 q12 q13 q14 q15 q16 q17 q18 q19 q20 q21 q22 q23 q24 q25 q26 q27 q28 q29 q30 /SCALE('ALL VARIABLES') ALL /MODEL=ALPHA.
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,04

Scale: ALL VARIABLES

Case Processing Summary			
		N	%
Cases	Valid	30	100,0
	Excluded[a]	0	,0

	Total	30	100,0
a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.			

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,873	30

– نتائج التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة

```
EXAMINE VARIABLES=Ind1 Ind2 Ind3 Global
  /PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPPLOT
  /COMPARE GROUPS
  /STATISTICS DESCRIPTIVES
  /CINTERVAL 95
  /MISSING LISTWISE
  /NOTOTAL.
```

Explore

Notes		
	Output Created	10-MAY-2024 19:53:45
	Comments	
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بوسـعدية+عقون\بوسعدية.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values for dependent variables are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on cases with no missing values for any dependent variable or factor used.
	Syntax	EXAMINE VARIABLES=Ind1 Ind2 Ind3 Global /PLOT BOXPLOT STEMLEAF NPPLOT /COMPARE GROUPS /STATISTICS DESCRIPTIVES /CINTERVAL 95 /MISSING LISTWISE /NOTOTAL.
Resources	Processor Time	00:00:07,69

	Elapsed Time	00:00:03,94

Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
Ind1	30	100,0%	0	0,0%	30	100,0%
Ind2	30	100,0%	0	0,0%	30	100,0%
Ind3	30	100,0%	0	0,0%	30	100,0%
Global	30	100,0%	0	0,0%	30	100,0%

Descriptives

			Statistic	Std. Error
Ind1	Mean		4,0633	,07783
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,9042	
		Upper Bound	4,2225	
	5% Trimmed Mean		4,0870	
	Median		4,0000	
	Variance		,182	
	Std. Deviation		,42628	
	Minimum		2,90	
	Maximum		4,80	
	Range		1,90	
	Interquartile Range		,42	
	Skewness		-,804	,427
	Kurtosis		1,267	,833
Ind2	Mean		3,5867	,10031
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,3815	
		Upper Bound	3,7918	
	5% Trimmed Mean		3,6037	
	Median		3,6000	
	Variance		,302	
	Std. Deviation		,54944	
	Minimum		2,40	
	Maximum		4,50	
	Range		2,10	
	Interquartile Range		,73	
	Skewness		-,563	,427
	Kurtosis		-,209	,833
Ind3	Mean		3,9333	,09593

	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,7371	
		Upper Bound	4,1295	
	5% Trimmed Mean		3,9296	
	Median		3,8000	
	Variance		,276	
	Std. Deviation		,52544	
	Minimum		3,00	
	Maximum		5,00	
	Range		2,00	
	Interquartile Range		1,00	
	Skewness		,136	,427
	Kurtosis		-,818	,833
Global	Mean		3,8611	,07402
	95% Confidence Interval for Mean	Lower Bound	3,7097	
		Upper Bound	4,0125	
	5% Trimmed Mean		3,8617	
	Median		3,7500	
	Variance		,164	
	Std. Deviation		,40543	
	Minimum		3,03	
	Maximum		4,63	
	Range		1,60	
	Interquartile Range		,59	
	Skewness		,228	,427
	Kurtosis		-,632	,833

Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
Ind1	,168	30	,030	,930	30	,051
Ind2	,116	30	,200*	,954	30	,223
Ind3	,133	30	,182	,960	30	,311
Global	,127	30	,200*	,964	30	,391

*. This is a lower bound of the true significance.

a. Lilliefors Significance Correction

Ind1

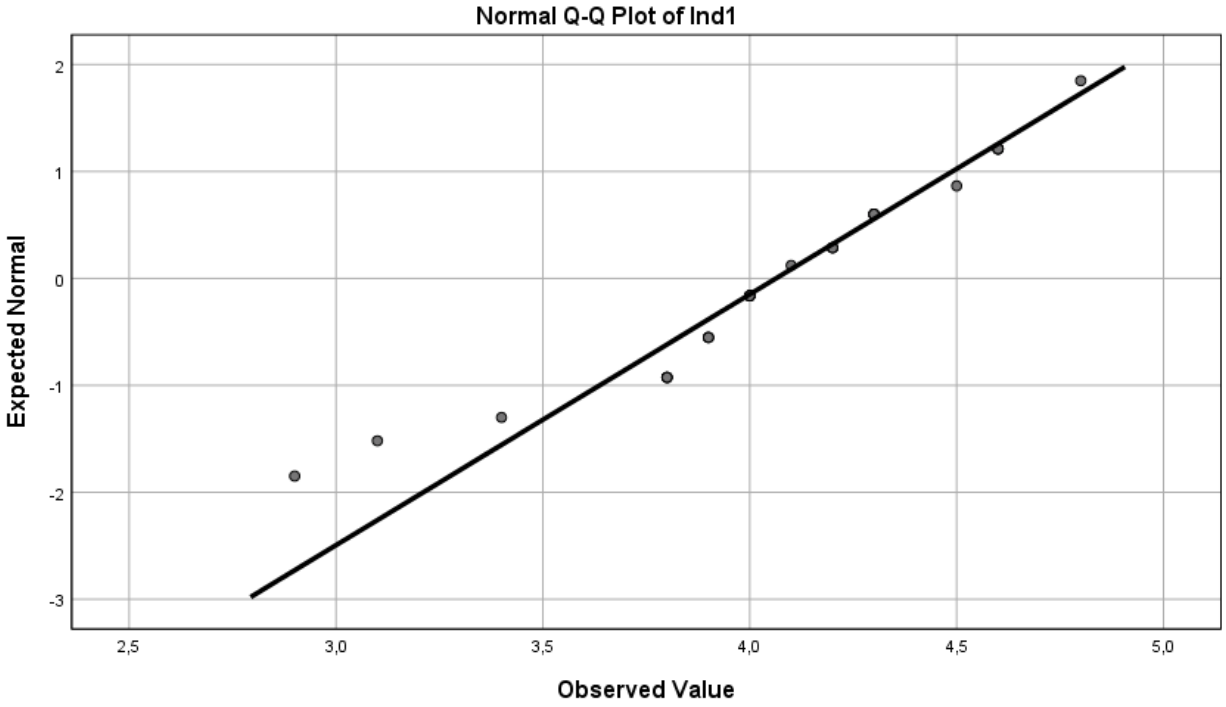
Ind1 Stem-and-Leaf Plot

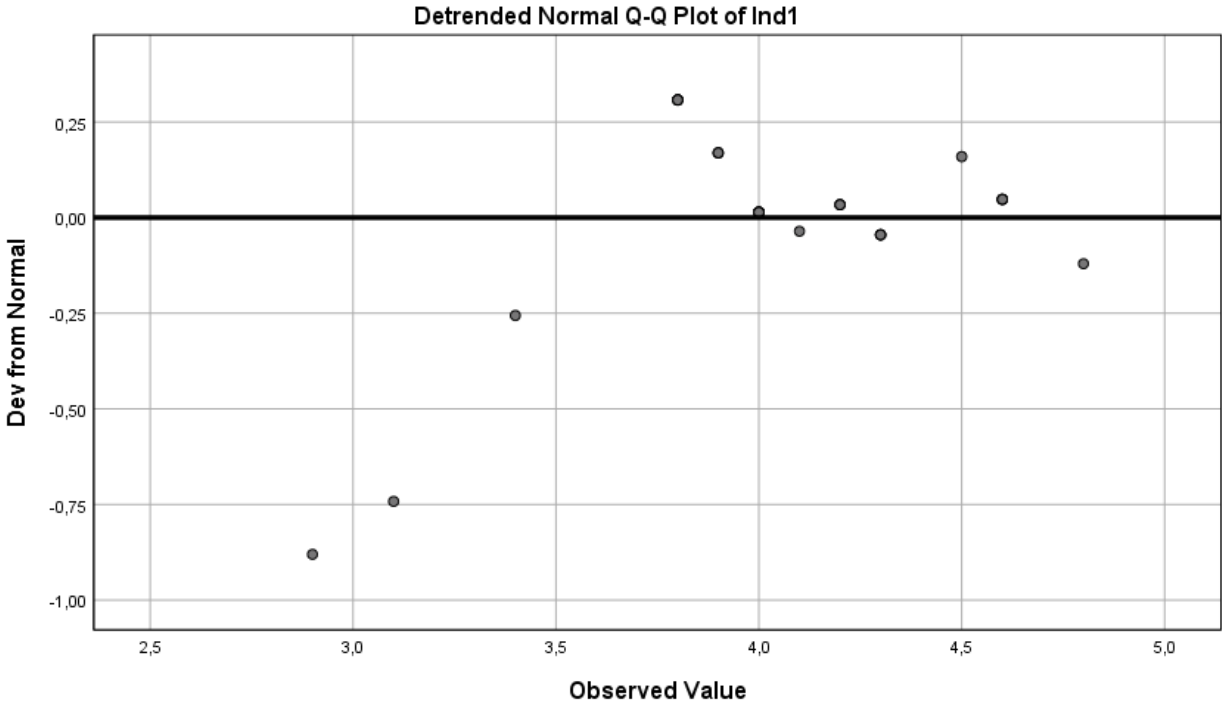
Frequency Stem & Leaf

2,00 Extremes (=<3,1)

```
      ,00        3.
    1,00         3.  4
      ,00        3.
 7,00          3.  8888999
 7,00          4.  0000001
 7,00          4.  2223333
    1,00         4.  5
   4,00        4.  6666
    1,00         4.  8

  Stem width:      1,00
Each leaf:        1 case(s)
```



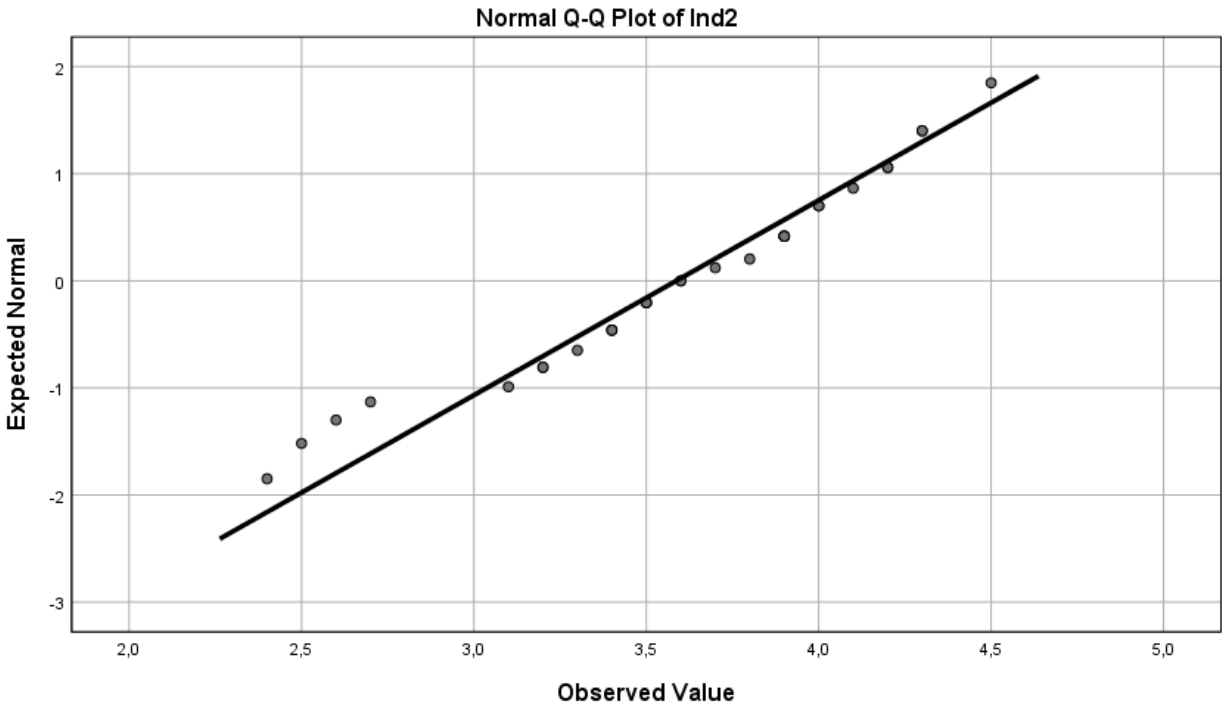


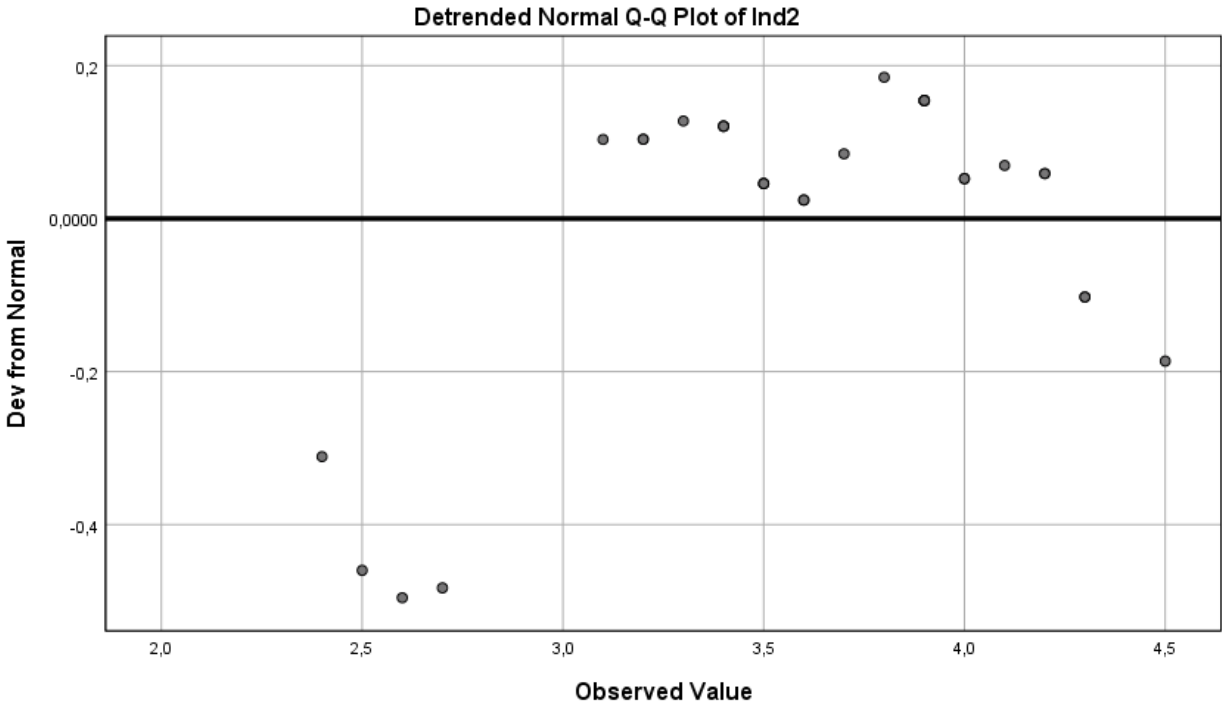
Ind2

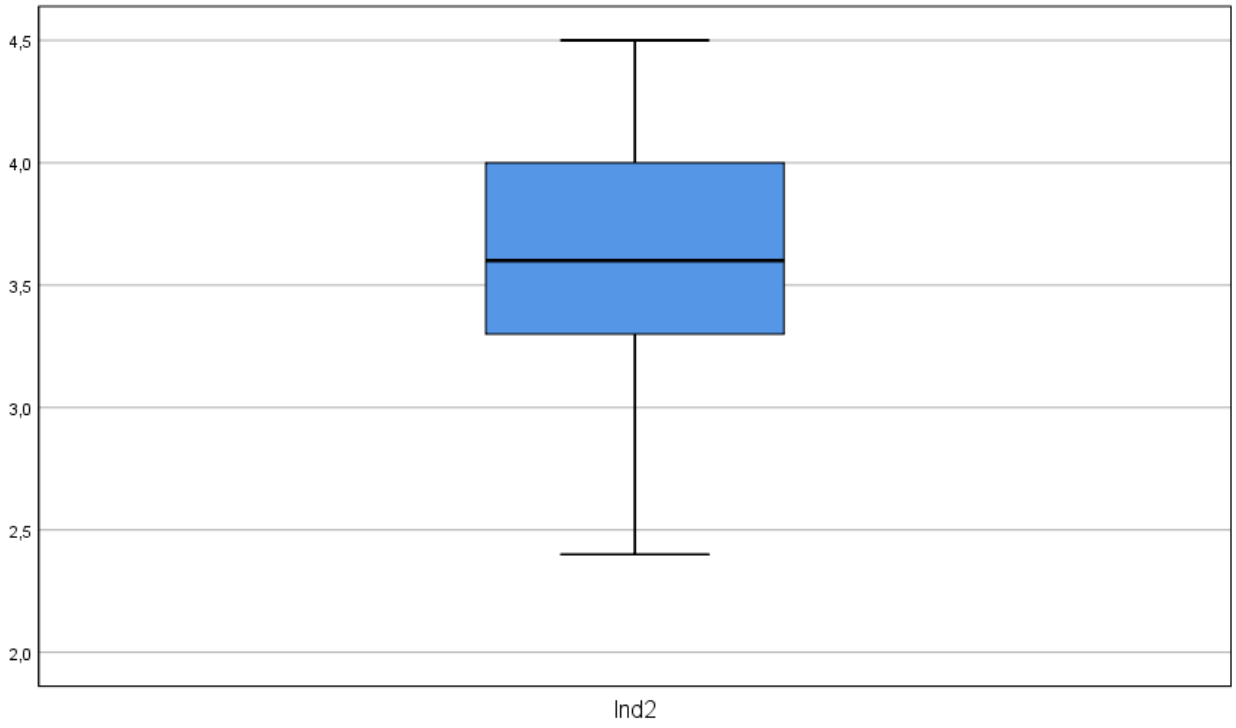
Ind2 Stem-and-Leaf Plot

Frequency	Stem &	Leaf
1,00	2.	4
3,00	2.	567
7,00	3.	1223444
11,00	3.	55566789999
7,00	4.	0012233
1,00	4.	5

Stem width: 1,00
Each leaf: 1 case(s)







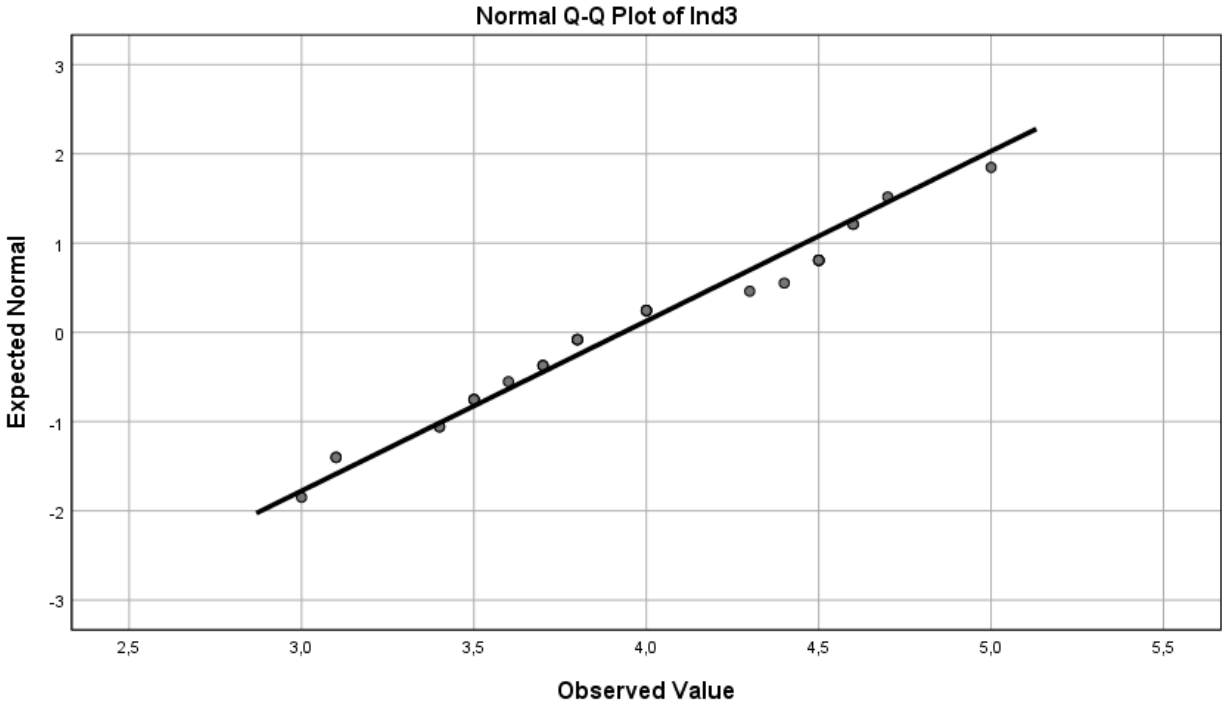
Ind3

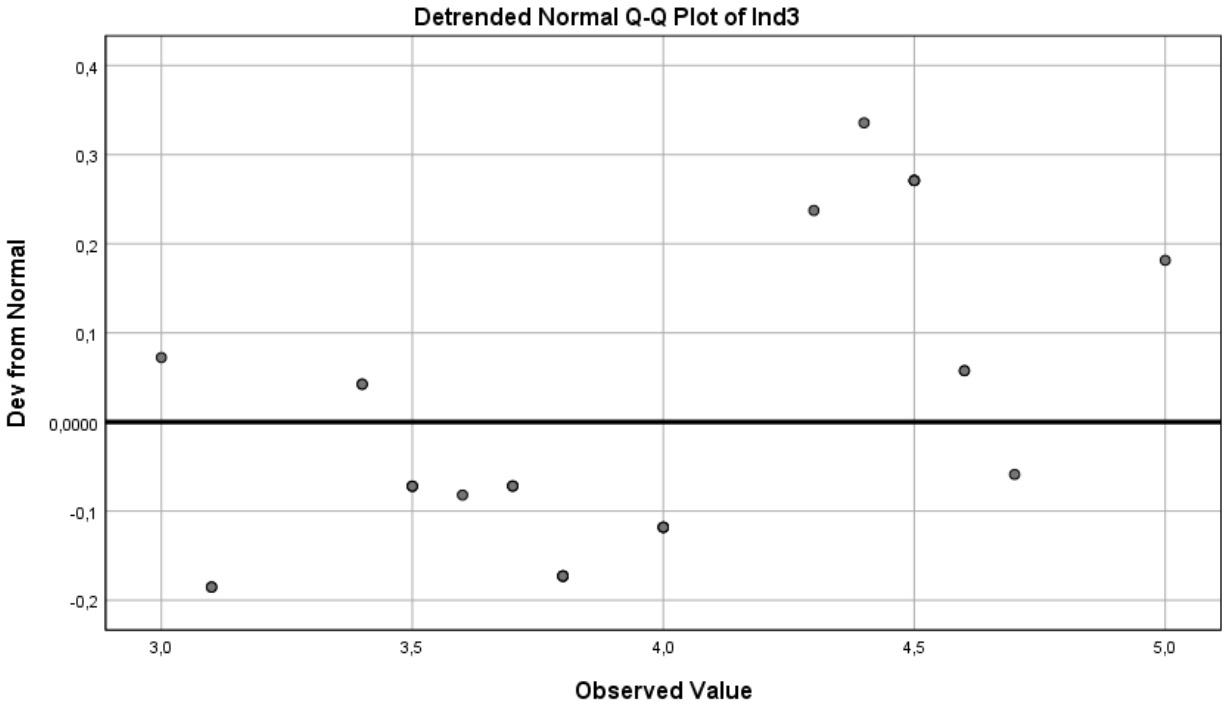
Ind3 Stem-and-Leaf Plot

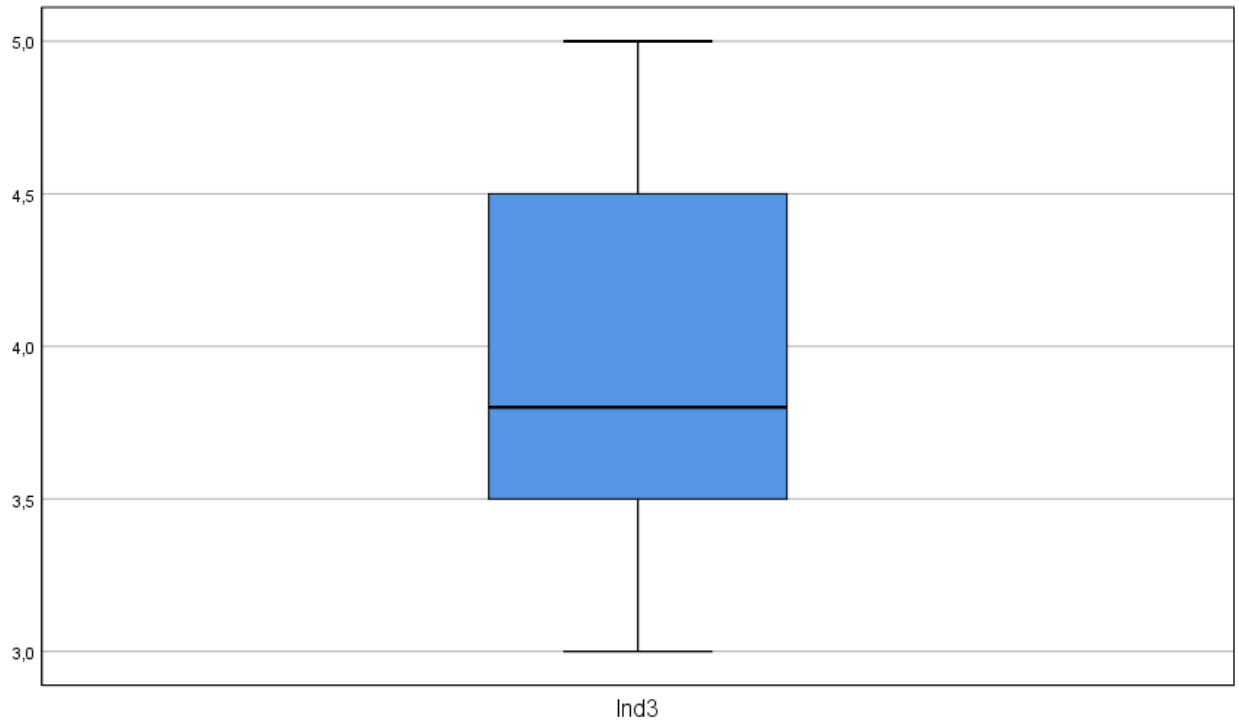
Frequency	Stem &	Leaf
5,00	3.	01144
11,00	3.	55567778888

```
      6,00        4.  000034
     7,00        4.  5555667
          1,00        5.  0

      Stem width:      1,00
Each leaf:        1 case(s)
```





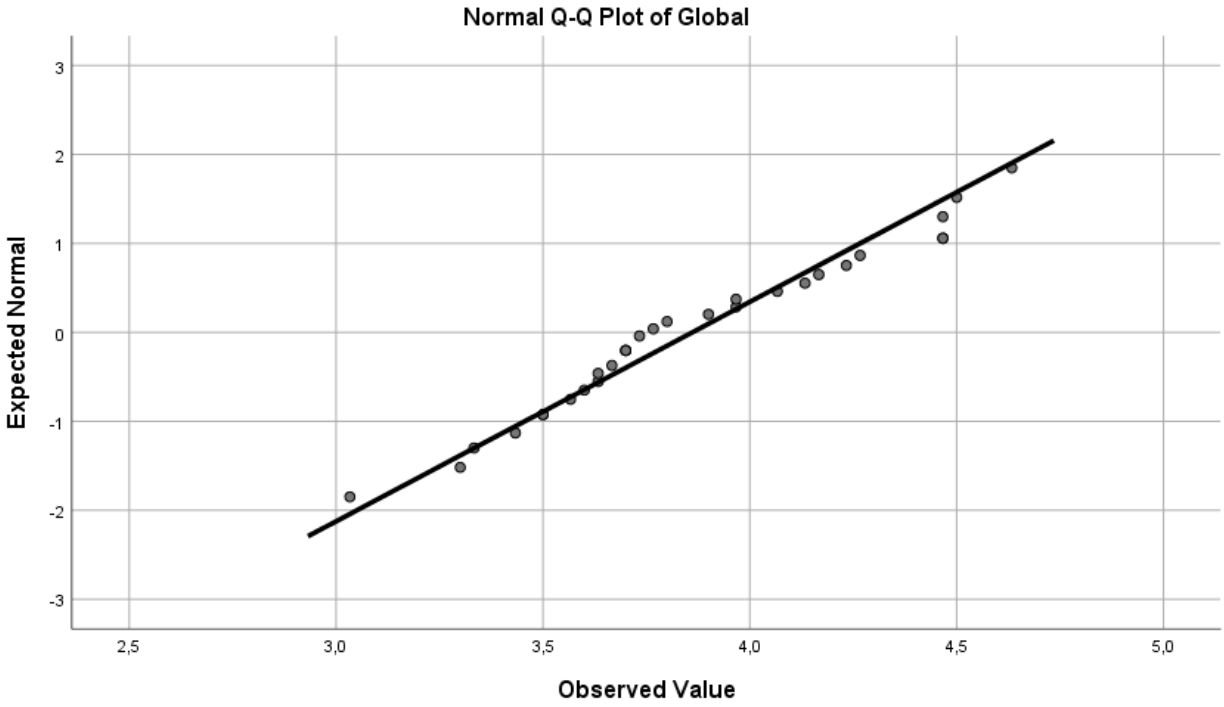


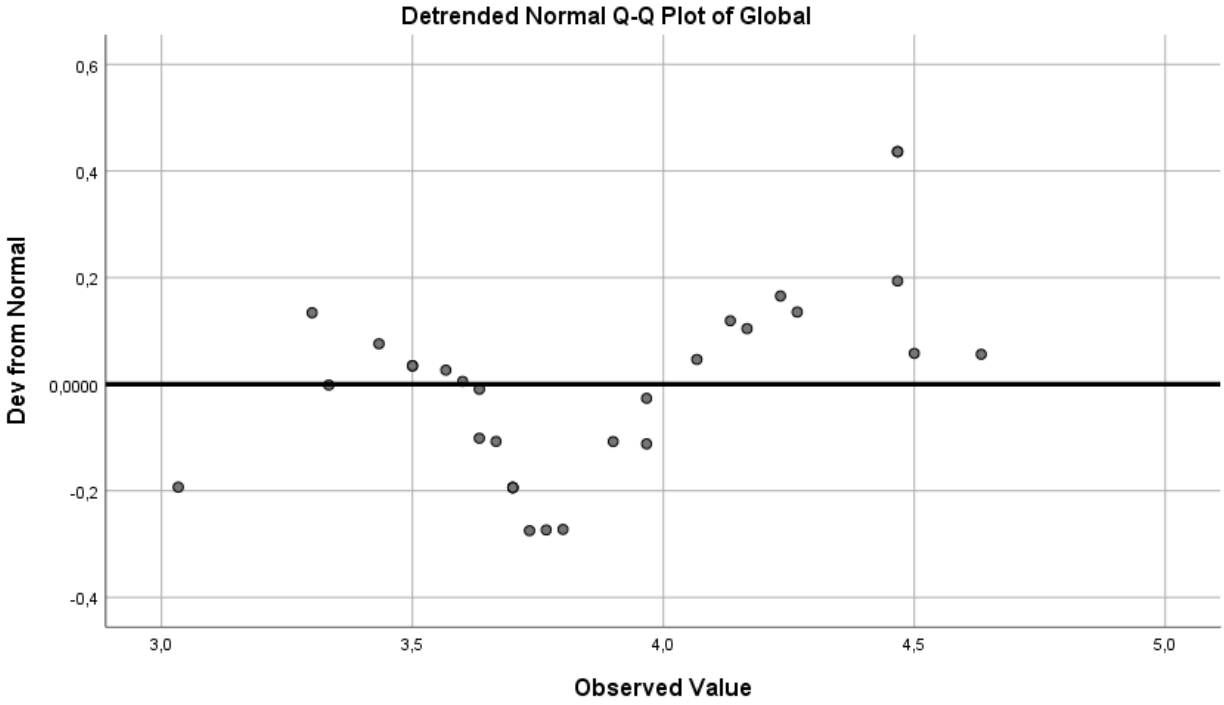
Global

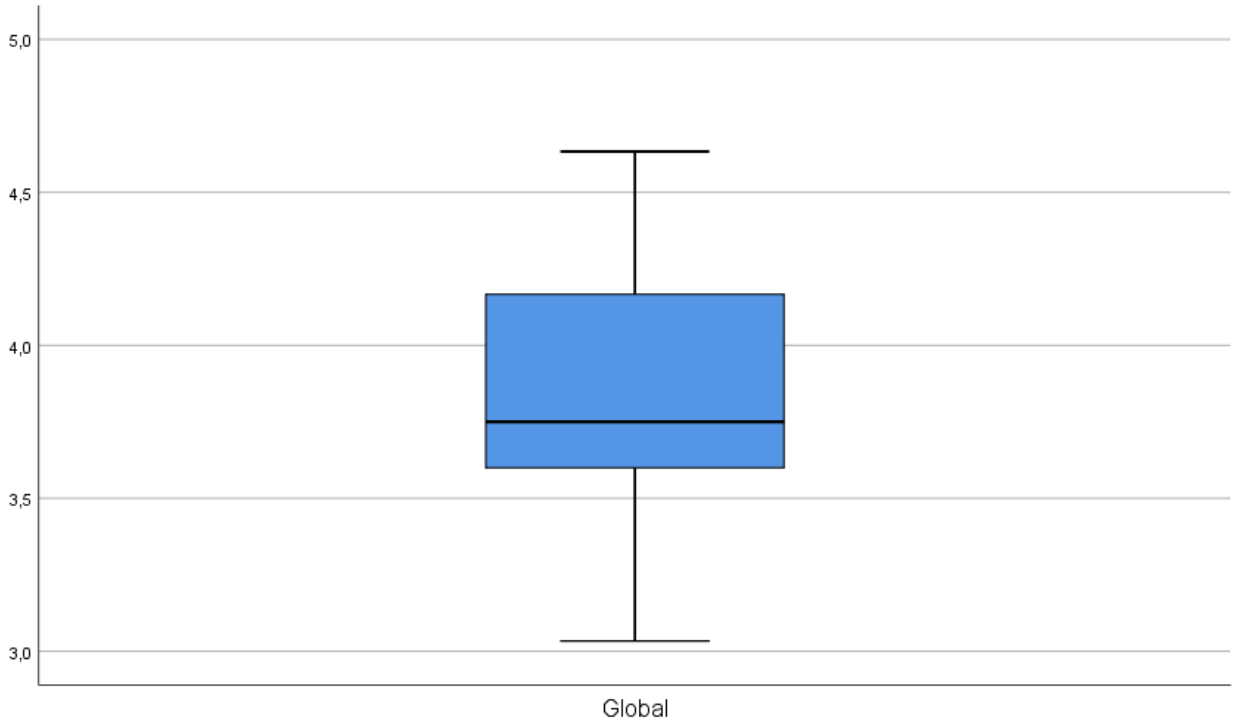
Global Stem-and-Leaf Plot

Frequency	Stem &	Leaf
1,00	3.	0
2,00	3.	33
4,00	3.	4555
9,00	3.	666677777
4,00	3.	8999
3,00	4.	011
2,00	4.	22
4,00	4.	4445
1,00	4.	6

Stem width: 1,00
Each leaf: 1 case(s)


Normal Q-Q Plot of Global
Expected Normal
3
2
1
0
-1
-2
-3
2,5
3,0
3,5
4,0
4,5
5,0
Observed Value


Detrended Normal Q-Q Plot of Global
Dev from Normal
0,6
0,4
0,2
0,0000
-0,2
-0,4
3,0
3,5
4,0
4,5
5,0
Observed Value



-نتائج اختبار الفرضيات

- نتائج اختبار الفرضية الأولى للدراسة

```
T-TEST
  /TESTVAL=3
  /MISSING=ANALYSIS
  /VARIABLES=Ind1
  /CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes		
Output Created		10-MAY-2024 11:31:34
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بوسعدية+عقون\بوسعدية.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.

	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
	Syntax	T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=Ind1 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,05

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Ind1	30	4,0633	,42628	,07783

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Ind1	13,663	29	,000	1,06333	,9042	1,2225

نتائج اختبار الفرضية الثانية للدراسة

```
T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=Ind2
/CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes

	Output Created	10-MAY-2024 11:32:47
	Comments	
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بوسعدية+عقون\بوسعدية.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30

Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
Syntax		T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=Ind2 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,02
	Elapsed Time	00:00:00,03

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Ind2	30	3,5867	,54944	,10031

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Ind2	5,848	29	,000	,58667	,3815	,7918

- نتائج اختبار الفرضية الثالثة للدراسة

```
T-TEST
/TESTVAL=3
/MISSING=ANALYSIS
/VARIABLES=Ind3
/CRITERIA=CI(.95).
```

T-Test

Notes

Output Created		10-MAY-2024 11:33:33
Comments		
Input	Data	C:\Users\HP\Desktop\بوسعدية+عقون\بوسعدية.sav
	Active Dataset	DataSet1
	Filter	<none>

	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	30
Missing Value Handling	Definition of Missing	User defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics for each analysis are based on the cases with no missing or out-of-range data for any variable in the analysis.
	Syntax	T-TEST /TESTVAL=3 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=Ind3 /CRITERIA=CI(.95).
Resources	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,01

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
Ind3	30	3,9333	,52544	,09593

\

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
Ind3	9,729	29	,000	,93333	,7371	1,1295

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

Faculty of Economics, Commercial and
Management Sciences
Department of Finance and Accounting

تصريح شرفي خاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(ملحق القرار الوزاري رقم 1082 المؤرخ في 27 ديسمبر 2020، المتعلق بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها)

أنا الممضي أسفله،

الإسم: ..... اللقب: .....

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: ..... والصادرة بتاريخ: .....

المسجل(ة) بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير. قسم العلوم المالية والمحاسبة.

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث مذكرة ماستر؛ عنوانها:

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية، ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: .....

الإمضاء

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Université Mohamed Boudiaf a M'sila

Faculté des Sciences Économiques, Commerciales et des Sciences de Gestion

Département: .....

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

تصريح شرفي

بالالتزام بمعايير الأمانة و النزاهة العلمية في انجاز مذكرة الماستر

أنا الممضي اسفله:

الطالب (ة): بوسعدية حنان المولود(ة) بتاريخ: 2001/12/29 بالمسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (او س) رقم: 210009041 الصادرة بتاريخ: 2024/02/25 عن: بلدية المسيلة

المسجل بالسنة ثانية ماستر شعبة: مالية ومحاسبة تخصص: محاسبة وتدقيق خلال السنة الجامعية: 2023/2024

والمعد للمذكرة التي تحمل عنوان:

دور الاتصالات في تطوير المحاسبة الإبداعية

.....

.....

.....

.....

.....

أصرح بشرفي أني التزمت بمراعاة معايير الأمانة والنزاهة العلمية المطلوبة في إنجاز المذكرة المذكورة أعلاه.

حرر بتاريخ: 2024/05/12

التوقيع و البصمة

.....

*يحرر كل طالب (ة) تصريحا فرديا في حالة إعداد المذكرة من طرف أكثر من طالب(ة) واحد

**يدرج هذا التصريح ضمن ملاحق المذكرة

الحمد لله

الذي بنعمته تتم الصالحات

تشكر الله بلسان انعم به عليك و تعبده بجسد انعم به عليك و توحده بقلب انعم به عليك و تصدق في سبيله بمال انعم به عليك و تمام الحمد استعمال نعمه الله لطاعته