

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثلجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و جباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

(دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية - من وجهة نظر المحاسبين في الجزائر -)

الأستاذة المشرفة:

- بوهالي خيرة

من إعداد الطالب:

- شقنن أحمد

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ أ	- د. الطاهر مخلوفي
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر ب	- د. خيرة بوهالي
ممتحنا	أستاذ مساعد أ	- د. عبد القادر قرادي

محضر رقم: 02/م.ج.م/2023 بتاريخ: 2023/06/25

السنة الجامعية 2023/2022

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عمار ثليجي - الأغواط
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة و جباية معمة



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

(دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة
الإبداعية - من وجهة نظر المحاسبين في الجزائر-)

الأستاذة المشرفة:
- بوهالي خيرة

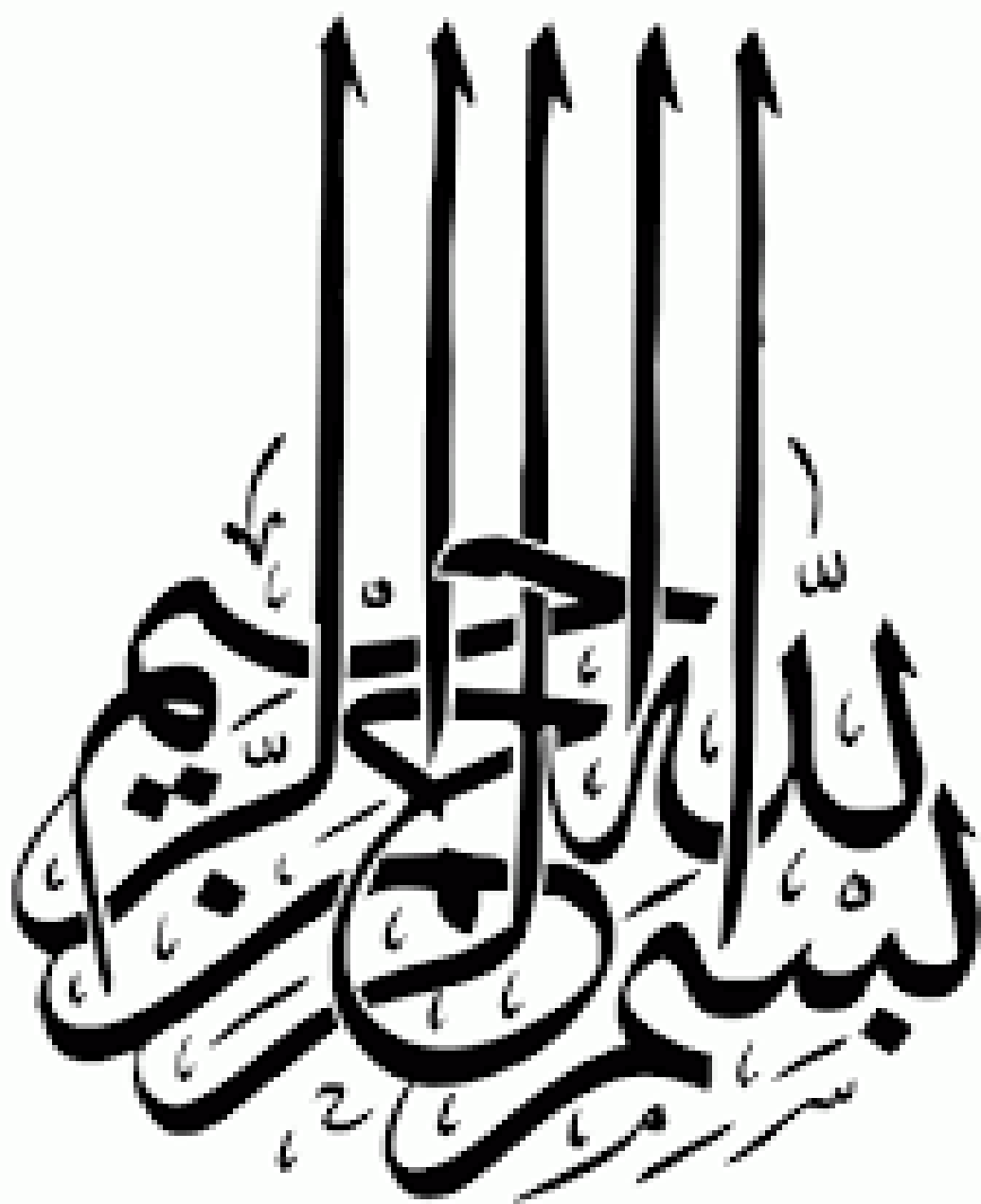
من إعداد الطالب:
- شقنان أحمد

لجنة المناقشة

رئيسا	أستاذ أ	- د. الطاهر مخلوفي
مشرفا و مقررا	أستاذ محاضر ب	- د. خيرة بوهالي
ممتحنا	أستاذ مساعد أ	- د. عبد القادر قرادي

محضر رقم: 02/م.ج.م/2023 بتاريخ: 2023 /06/25

السنة الجامعية 2023/2022



الشكر و العرفان

الشكر لله عز وجل الذي وفقنا وأعاننا على إنجاز هذه المذكرة وإتمامها حتى تكون لبنة إضافية في مسيرة البحث العلمي بمجال المحاسبة.

بداية أتوجه بالشكر والتقدير إلى الدكتورة الفاضلة بوهالي خيرة التي منحتني من عملها وجهدها الكثير، وكان لها الدور الكبير في توجيهي ، إذ اكتسبت منها مهارة الدقة ، والأمانة العلمية في مسار البحث العلمي، ولم تبخل علي بتوجيهاتها ، ومساعدتها فكانت زعم المشرفة والمتابع لهذه الدراسة، بدءا من اقتراح موضوع المذكرة وحتى آخر لحظات إعدادها.

و لا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر إلى كل أساتذة التخصص و إدارة القسم كذلك اللجنة المناقشة

جزاكم الله خيرا

إهداء

أولاً من يشكر ويحمد آناء الليل وأطرافه النهار هو العلي
القهار الذي أغرقنا بنعم التي لا تعد ولا تحصى وأغرق علينا برزقه
الذي لا يفنى وأناز دروبنا فله جزيل الحمد والثناء العظيم هو الذي
أنعم علينا إذا أرسل فينا عبده ورسوله " محمد ابن عبد الله " عليه
أزكى الصلوات وأطهر التسليم حث علي طلب العلم أينما وجد .
لله الحمد كله والشكر كله إذ وفقني والهمني الصبر على المشاق
التي واجهتني في إنجاز هذا العمل المتواضع .
و الشكر موصول إلى كل الأهل وبالأخ الوالدين الكريمين حفظهما الله لي
وأطال في أعمارهم بإذن الله

والى كل معلم أفادني بعلمه من أولى المراحل الدراسة حتى هذا اللحظة
كما ترفع كلمة شكر للكتورة المشرفة " بوهالي خيرة " التي لم تبخل علي
بنصائحها و بإرشاداتها.

شقنان أحمد

الملخص:

تتمحور هذه الدراسة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية وأخلاقيات مهنة المحاسبة ، حيث تهدف إلى أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، و لتحقيق هذا الهدف تم دراسة دور إجراء استبيان إلكتروني و ورقي ووزع على عينة شملت (34) محاسب في الجزائر، تم توزيعه عن طريق الانترنت (لينكد إن) البريد الإلكتروني وورقيا، وقد أظهرت النتائج أنه لا يوجد دور لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، كما أن العوامل التالية: الخبرة المهنية، الشكل القانوني ونوع الوظيفة ليست عوامل مشجعة على استعمال هذه الأخيرة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة ،إبداعية أخلاقيات أخلاقيات مهنة المحاسبة.

Summary:

This study revolves around creative accounting practices and ethics of the accounting profession, as it aims at the ethics of the accounting profession in reducing creative accounting practices, and to achieve this goal, the role of conducting an electronic and paper questionnaire was studied and distributed to a sample of (34) accountants in Algeria, which was distributed via the Internet (LinkedIn) e-mail and paper, and the results showed that there is no role for accounting ethics in reducing creative accounting practices, and the following factors: Professional experience, legal form and type of job are not factors that encourage the use of the latter.

Keywords: Accounting, creative ethics ethics of the accounting profession.

فهرس المحتويات

المحتوى	الصفحة
إهداء	
شكر و عرفان	
الملخص	I
فهرس المحتويات	III
قائمة الجداول	V
قائمة الأشكال	VI
قائمة الملاحق	VI
المقدمة	أ، د
الفصل الأول: الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المحاسبة و المحاسبة الإبداعية	
تمهيد	02
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية	03
المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية	03
المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية:	08
المطلب الثالث: دوافع ، المشاكل الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و وسائل الحد منها	14
المبحث الثاني: واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة	20
المطلب الأول: الإطار النظري لأخلاقيات الأعمال	20
المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة	25
المطلب الثالث: تحديات تطبيق أخلاقيات المهنة المحاسبية و وسائل ترسيخها	30
المبحث الثالث: البعد الأخلاقي لممارسات المحاسبة الإبداعية	36
المطلب الأول: المبادئ الأخلاقية للمحاسبة و متطلباتها	36
المطلب الثاني: البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية	37

39	المطلب الثالث: موقف المحاسبين من ممارسات المحاسبة الإبداعية
40	خلاصة
	الفصل الثاني: الإطار التطبيقي لدور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
42	تمهيد
43	المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية
43	المطلب الأول: تصميم و تنفيذ الدراسة
47	المطلب الثاني: تحليل صدق و ثبات أداة الدراسة
49	المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة
53	المبحث الثاني: واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة و المحاسبة الإبداعية في الجزائر
53	المطلب الأول: الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة لدى عينة الدراسة
57	المطلب الثاني: تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة
62	المطلب الثالث: قواعد السلوك الأخلاقي و ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين في عينة الدراسة
64	المبحث الثالث: إختبار الفرضيات و مناقشة النتائج
64	المطلب الأول: دور المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة
68	المطلب الثاني: الفروقات الجوهرية في ممارسات المحاسبة الإبداعية
71	المطلب الثالث: مناقشة النتائج
73	خلاصة
74	خاتمة
77	قائمة المراجع
82	الملاحق

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
05	المصطلحات ذات العلاقة بالمحاسبة الإبداعية	01
22	الفرق بين مصطلحي الأخلاق والأخلاقيات	02
46	عدد الاستبيانات الموزعة	03
47	الاتساق الداخلي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية	04
48	الاتساق الداخلي لمحور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة	05
48	جدول قياس ثبات أداة الدراسة	06
49	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	07
50	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة	08
52	توزيع أفراد العينة حسب نوع الوظيفة	09
53	اتجاه إجابات المحاسبين حول النزاهة	10
54	اتجاه إجابات المحاسبين حول الموضوعية	11
55	اتجاه إجابات المحاسبين حول الكفاءة المهنية و العناية اللازمة	12
56	اتجاه إجابات المحاسبين حول السرية	13
57	اتجاه إجابات المحاسبين حول السلوك المهني	14
58	اتجاه إجابات المحاسبين على ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على النتيجة	15
59	اتجاه إجابات المحاسبين حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في التأثير على عرض جول حسابات النتائج	16
61	اتجاه إجابات المحاسبين حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في التأثير على عرض الميزانية الميزانية العمومية	17
62	واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية	18
63	واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة	19
69	تحليل التباين بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والخبرة المهنية	20
70	تحليل التباين بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والشكل القانوني	21
71	تحليل التباين بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ونوع الوظيفة	22

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	مصادر الأخلاقيات في الأعمال	01
45	نموذج الدراسة	02
50	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	03
51	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة	04
52	توزيع أفراد العينة حسب نوع الوظيفة	05

قائمة الملاحق

الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
83	الإستبيان	01
88	الإتساق الداخلي + معامل ألفا كرونباخ	02
98	تكرارات ونسب المعلومات الشخصية	03
101	المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري	04
104	الإنحدار الخطي	05
111	التباين	06

مقدمة

تمهيد

تعتبر المحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض أصحاب المصلحة فيها، وتوصف هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما باستغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ، تؤثر ممارسة هذه الأساليب أثرا بالغاً في ثقة المتعاملين مع الشركات في المعلومات الواردة في قوائمها المالية المنشورة، ويعتقد بعض الباحثين أن للمحاسبة الإبداعية دوراً في الانهيارات المفاجئة لبعض الشركات في العقد الماضي، التي ترتب عليها إخفاق مهنة المحاسبة في الوصول إلى المستوى المتوقع منها.

ومن بين الأمور التي يمكن أن تحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نجد أخلاقيات المهنة لدى المحاسب، فلها دور كبير في ترسيخ أهمية مسؤولية المحاسب تجاه العميل والمؤسسة، وتفضيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية، حيث تعتبر كمجموعة من الأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي يلتزم فيها المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على المحافظة على مهنة المحاسبة و شرفها، أما من وجهة نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين فهي الأخلاقيات التي تحدد وتوفر إطاراً للمفاهيم لجميع المحاسبين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية الخمسة (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية و العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني).

من خلال ما سبق نطرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هو دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة من المحاسبين في الجزائر؟

من هنا يمكن تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما طبيعة أخلاقيات مهنة المحاسبة؟
- ما هي المحاسبة الإبداعية بحد ذاتها؟
- ما مدى التزام المحاسبين في الجزائر بقواعد السلوك الأخلاقي؟
- هل يطبق المحاسبون في الجزائر ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

مقدمة

- هل للمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين في الجزائر؟
- هل توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعزى لمتغير الخبرة المهنية، الشكل القانوني ونوع الوظيفة؟

الفرضيات: للإجابة على التساؤلات السابقة نعتد على الفرضيات التالية:

- تعتبر أخلاقيات مهنة المحاسبة كسلوك إنساني يكون لدى المحاسب يتبعه و يتقيد به في ممارسة مهنته.
- المحاسبة الإبداعية هي معرفة و فكر يكتسبه المحاسب من مزاولته لمهنته يساعده في إعطاء أفضل صورة ممكنة عن وضعية المؤسسة و نتائجها.
- يلتزم المحاسبون في الجزائر بقواعد السلوك الأخلاقي.
- يطبق المحاسبون في الجزائر ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- للمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين في الجزائر.
- توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعزى لمتغير الخبرة المهنية، الشكل القانوني ونوع الوظيفة.

أهمية الدراسة:

- تتبع أهمية الدراسة من خلال العناصر التالية:
- التعرف على واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- التعرف على المحاسبة الإبداعية و أسبابها وأساليبها؛
- معرفة إذا كان لأخلاقيات مهنة المحاسبة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة إذا كانت هناك ممارسة للمحاسبة الإبداعية من طرف المحاسبين في الجزائر،

مقدمة

- معرفة مدى التزام المحاسبين في الجزائر بأخلاقيات المهنة و مبادئها.

المنهج المتبع:

سيتم الاعتماد على المنهج الوصفي و المنهج التحليلي، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي في الجانب النظري من خلال التعريف بواقع أخلاقيات مهنة المحاسبة والمحاسبة الإبداعية و أساليبها و دوافعها، أما بالنسبة للمنهج التحليلي فيخص الجانب التطبيقي الخاص بالاستبيان من خلال دراسة دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة من المحاسبين في الجزائر باستخدام أدوات التحليل الإحصائي.

صعوبات الدراسة:

تمثلت أهم الصعوبات التي واجهناها في عدم الإجابة عن الاستبيان من طرف بعض المحاسبين لأنهم لا يملكون الوقت حسبهم.

الدراسات السابقة:

- دراسة "عمر جموعي" و " فوزية براهيم" أجريت في الجزائر و تتمحور حول أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي ies04 هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر التزام الإطار الأكاديمي و المهني بأخلاقيات مهنة المحاسبة وفق المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم ies04 للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد أجريت على عينة من المحاسبين المهنيين و أساتذة جامعيين، و قد تم جمع البيانات الأولية عن طريق استبيان إلكتروني و خلصت الدراسة إلى أن الأكاديميين و المهنيين في الجزائر يلتزمون بأخلاقيات مهنة المحاسبة رغم عدم حداثة قانون أخلاقيات المهنة وعدم تماشي مع المعيار التعليم المحاسبي الدولي و وجود أثر معنوي لجميع أبعاد الالتزامات الأخلاقية وفق المعيار للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.

- دراسة "أ. خالد عثمان عبد الرحمن عثمان" و "د. عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن" و أجريت هذه الدراسة في السودان سنة 2018 و التي تتمحور حول أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة و دورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركة المساهمة العامة السودانية ، استهدفت

مقدمة

الدراسة التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة، و الدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الأخلاقيات و المتمثلة في الالتزام بالموضوعية ؛ الاستقلالية؛ الكفاءة المهنية و النزاهة و الشفافية. تم الاعتماد على استمارة الاستلانة لجمع البيانات الميدانية من المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة، و تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لوصف المتغيرات.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، فصل نظري وآخر تطبيقي وكان محتواهما كما يلي:

- بالنسبة للفصل النظري تناولنا فيه الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية في المبحث الأول، بينما خصصنا المبحث الثاني لأخلاقيات مهنة المحاسبة، ثم تطرقنا للعلاقة بينهما في المبحث الثالث.
- أما في الفصل التطبيقي فقد خصص لدراسة حالة للموضوع على عينة من المحاسبين في الجزائر، وقد خصص المبحث الأول منه لشرح أداة الدراسة، ثم تناولنا واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية وأخلاقيات مهنة المحاسبة في المبحث الثاني، في حين خصص المبحث الثالث لاختبار الفرضيات ومناقشة النتائج.

الفصل الأول

الإطار النظري لأخلاقيات مهنة
المحاسبة والمحاسبة الإبداعية

تمهيد

واجهت المؤسسات خلال سنوات الثمانينيات مشاكل تمثلت في التذبذب المتتالي والمتكرر في الأرباح واختلاف الأرباح الفعلية عن تنبؤات الأرباح، القضاء على سياسة توزيع الأرباح ومشاكل تذبذب سعر السهم، حيث وجد حل هذه المشاكل في المحاسبة بالاعتماد على أساليب تستغل الخيارات المتاحة في المعالجة المحاسبية المقترحة لبعض العناصر، حيث حقق هذا الحل تحسين صوري في وضعية المؤسسات وهو ما عرف بالمحاسبة الإبداعية، هذه الأخيرة خلفت فيما بعد أثارا سلبية على المؤسسات أدت حتى إلى انهيارها، ما استدعى البحث عن أساليب لمواجهة من بينها أخلاقيات مهنة المحاسبة، للتعرف على الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية وأخلاقيات مهنة المحاسبة قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

- الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية؛
- الإطار النظري لأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- البعد الأخلاقي لممارسات المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية

سنقوم في هذا المبحث بالتعرف على المحاسبة الإبداعية المفهوم إلى تحديد مختلف الأساليب المعتمدة فيها، ثم دوافع ممارستها والمشاكل الناتجة عن تطبيقها، وأخيرا سبل الحد منها لتفادي الوقوع في مشاكل نتيجة تطبيقها.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

سننطلق في هذا المطلب لمفهوم المحاسبة الإبداعية والمفاهيم ذات الصلة بها، إضافة إلى ذلك عوامل ظهورها وخصائصها.

أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب، فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم نذكر منها:

التعريف الأول:

هي "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة".¹

التعريف الثاني:

يعرفها مولفورد على أنها "الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية باستخدام خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، أو أي إجراء أو خطوة اتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل".²

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، بحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009، ص: 09.

² مومن فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة حمة لحضر، الوادي الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017، ص: 367.

التعريف الثالث:

"سلوك تقوم به الإدارة ويؤثر على الدخل الذي تظهره القوائم المالية، لا يحقق مزايا اقتصادية حقيقية وقد يؤدي في الواقع إلى أضرار في الأجل الطويل، تقوم على الاستخدام القانوني للمبادئ والقواعد المحاسبية بطريقة ما لتحريف وتزييف القوائم المحاسبية¹."

التعريف الرابع:

هي "تقنية لعرض الحسابات السنوية للمؤسسات تسمح بإعطاء أفضل صورة ممكنة عن النتائج والميزانية، وتعتبر كذلك كوسيلة اتصال تهدف إلى تثمين صورة المؤسسة لدى المستثمرين نتيجة الاختيارات بين المبادئ المحاسبية المختلفة، أو طرق العرض التي يقوم بها المديرين بهدف تضليل مستخدمي الحسابات المنشورة، تتوافق هذه الأخيرة مع نص القانون والمعايير ولكن ليست معها في نفس الاتجاه²."

التعريف الخامس:

هي "عملية أو ممارسة يستطيع المحاسبون من خلال استخدام معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة أو التلاعب بها قصد تحقيق أهداف معينة³."

من خلال التعاريف السابقة نستخلص ما يلي:

- المحاسبة الإبداعية هي مجموعة من الأساليب و إجراءات؛
- تتم بشكل قانوني؛
- هدفها تحسين صورة المؤسسة لدى أصحاب المصلحة؛
- تؤثر على الدخل و محتوى القوائم المالية لأنها لا تحقق مزايا اقتصادية حقيقية، قد تؤدي إلى أضرار في الأجل الطويل؛
- ينفذها المحاسب بطلب من الإدارة باستغلال معرفته بالقواعد و الخيارات المتاحة في المحاسبة؛

¹ لخزاري عبد الجليل ، زين عيسى، دوافع و أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية – دراسة ميدانية بالوادي، ملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، الجزائر، 06/07/2017، ص: 04.

² Florence Delesalle, **REALITES DE LA COMPTABILITE CREATIVE " A LA FRANCAISE "**, 22 ème CONGRES DE L'AFC, May 2001, France, p: 5.

³ بالرقى التجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة سطيف 01، الجزائر، المجلد 12، العدد 12، 2012، ص: 34.

- تطبيق المحاسبة الإبداعية راجع إلى غايات شخصية وتتم بطلب من الإدارة.

وتوجد عدة مصطلحات مشابهة لمصطلح المحاسبة الإبداعية نوضحها فيما يلي:

الجدول رقم (01): المصطلحات ذات العلاقة بالمحاسبة الإبداعية

نوع التعريف	الشرح
المحاسبة النفعية	الاختيار المتعمد من بين التطبيقات المحاسبة النفعية المتعددة للمبادئ المحاسبية، بقصد الوصول إلى نتائج محددة مسبقا وغالبا ما تكون في صورة أرباح رقمية مرتفعة، سواء تم إتباع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما أم لا.
تلطيف الدخل	إدارة الأرباح المرغوبة لإزالة التذبذب في مسار الدخل الطبيعي، وعادة ما تتضمن خطوات لتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل المرتفع من أجل نقلها إلى السنوات ذات الدخل المنخفض.
إدارة الأرباح	التلاعب في الأرباح لتحقيق أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة أو توقعات تعد من المحللين أو قيم تتناغم مع تلطيف صورة الدخل والتوجه نحو مكاسب ثابتة.
المحاسبة الإبداعية	عملية تلاعب في البيانات باستخدام الخيار الانتقائي في تطبيق المبادئ المحاسبية والتضليل في الإبلاغ المالي و أية خطوات متخذة اتجاه إدارة المكاسب أو تلطيف صورة الدخل.
التلاعب بالتقارير المالية	إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة أو اختفائه في البيانات المالية، بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية، هذا النوع من التلاعب يعتبر عملا منافيا للقانون.
المحاسبة المبدعة	عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس و تطبيقات الإفصاح، لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه.
المحاسبة الخلاقة	إتباع بعض الحيل و الأساليب المحاسبية لجعل الشركة المساهمة تبدو بشكل و صورة أفضل من الواقع، سواء كان ذلك من حيث قوة مركزها المالي أو حجم أرباحها الصافية أو وضعها التنافسي والمالي والتشغيلي.

المصدر: بالرقبالتجاني، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

يمكن النظر إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية من زاويتين¹:

¹ بالرقبالتجاني ، مرجع سبق ذكره، ص: 34.

الأولى إيجابية: وتتمثل في إيجاد حلول و إجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد و التطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية.

الثانية سلبية: وتتمثل في إتباع الحيل و أساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

وللمحاسبة الإبداعية مظهرين هما:¹

1- قانوني ويصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج من الاستفادة من الثغرات والقوانين والخيارات المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة،

2- غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجيتواطئاً ينتج من التلاعب والتحريف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.

ثانياً: العوامل المساعدة على ظهور المحاسبة الإبداعية:

يرجع ظهور المحاسبة الإبداعية إلى الحاجة إلى معالجة عدة مشاكل منها:²

1. تقلبات الأرباح: حيث قد تتعرض المؤسسات إلى هزات عديدة تسبب ارتفاعاً أو انخفاضاً في مستوى أرباحها، مما يسبب تذبذباً في الأرباح على مدار عدة سنوات متتالية، إلا أن غالبية المؤسسات تفضل التقرير والإفصاح عن اتجاه ثابت ومستقر للأرباح ويتحقق ذلك باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، من خلال تكوين مخصصات كبيرة في السنوات ذات الأداء الجيد، ثم استخدامها في السنوات ذات الأداء المنخفض للتأثير على الأرباح وجعلها تقترب من الثبات إلى حد ما من سنة لأخرى.

2. اختلاف الأرباح الفعلية عن تنبؤات الأرباح: فقد حرصت العديد من المؤسسات على أن تحقق أرباحاً فعلية تقترب من الأرباح المتوقعة، ولجأت في تحقيق ذلك إلى السياسات المحاسبية، وهذا ما اعتمدته شركة مايكروسوفت من خلال بيع برامجها بغرض تأجيل جزء كبير من أرباحها للسنوات التالية لتغطية تكاليف البحوث والتطوير ودعم العملاء، وهذه السياسة أكثر تحفظاً وتساعد في إمكانية التنبؤ بالأرباح المستقبلية بسهولة، والتقارب بين الأرباح الفعلية والأرباح المتنبئ بها.

¹ محمد مطر، ليندا حسن الحلي، مرجع سبق ذكره، ص: 09.

² محمد حمود احمد صالح السياغي، دور وأساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر - دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية-، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2018، صص: 112-113.

3. القضاء على سياسة توزيع الأرباح لإخفاء أخبار غير جيدة: فقد حرصت شركات عديدة على أن تحقق أرباحاً فعلية تقترب من الأرباح المتوقعة عن طريق تغيير السياسات المحاسبية من أجل زيادة الأرباح وبالتالي صرف النظر عن الأخبار السيئة.

4. القضاء على مشكلة تذبذب سعر السهم: فقد حرصت شركات عديدة على أن يكون سعر السهم لديها ثابت على الأقل إن لم يكن في تزايد، والمحاسبة الإبداعية يمكن أن تسهم في تثبيت أو رفع سعر السهم من خلال تقليل الإفصاح عن مستويات الاقتراض، بالتالي تظهر المؤسسة أقل مستوى من المخاطرة، ويتم خلق اتجاه جيد للأرباح ويساعد أيضاً على زيادة رأس المال، وبالتالي مواجهة المنافسة المتزايدة مع الشركات الأخرى.

استمدحل المشاكل السابقة الذكر من المحاسبة، حيث شكل عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية تمثلت في:¹

1. حرية اختيار المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للوحدة الاقتصادية أحياناً أن تختار من بين الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الوحدة الاقتصادية الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها وتحقق أفضل صورة لإدارة الوحدة الاقتصادية، مثلاً في كثير من البلدان يسمح للوحدات الاقتصادية أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو إطفائها على مدى حياة الوحدة الاقتصادية.

2. حرية التقديرات المحاسبية: يعرف التقدير المحاسبي بأنه مبلغ تقريبي لند معين في غياب القياس المحاسبي المحكم، يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاندثار عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الوحدة الاقتصادية، وهذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متقائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

3. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن يؤدي التحكم في تنفيذ العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في

¹ عيسى أحمد علي، هائل عمر الدرديري، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية، ص: 10-11 .

متاح على: <https://www.academia.edu/41406301> تاريخ الاطلاع: 2023/03/16

تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، بغية تحقيق أهداف ومكاسب معينة.

ثالثاً: خصائص المحاسبة الإبداعية ومجالاتها:

تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص - التي تميز كذلك المحاسب المبدع - تتمثل في:¹

- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلقة؛
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع والحدس؛
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس؛
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية؛
- النقد الذاتي الذي يمكن المحاسب المبدع من تطوير ذاته، من حيث النقد والتعذيب والتقويم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.

وتشمل المحاسبة الإبداعية المجالات في:²

- نظام المعلومات المحاسبي؛
- القياس المحاسبي؛
- طرق توزيع أوتحميل المصروفات المختلفة؛
- الأساليب المختلفة لعرض القوائم المالية والمحاسبية؛
- أساليب التحليل المالي؛
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإبداعية

تعددت الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية كما تعددت تصنيفاتها تبعاً لعدة جهات نظر، لذلك سننظر في هذا المطلب لمجموعة من التصنيفات التي حددها الكتاب في الموضوع، ثم لأهم الأساليب تبعاً لتأثيرها على القوائم المالية.

¹ فلاح الزعبي علي، ماجد عبد العزيز الجريدي، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية، المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 4-5 تموز 2007، ص: 14.

² ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين و المدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012-2013، ص: 25.

أولاً: تصنيف الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية: توجد عدة تصنيفات لممارسات المحاسبة الإبداعية نذكر منها:

التصنيف الأول: يشمل هذا التصنيف تبويب أساليب المحاسبة الإبداعية من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية، تأثيرها على القوائم المالية وطبيعة الأساليب كما يلي:¹

1- من حيث اتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تقسم أساليب المحاسبة الإبداعية إلى أساليب تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ومع معايير المحاسبة والتدقيق، حيث أشار "GUNNY" إلى أن إدارة الاستحقاق هي "استخدام معالجات محاسبية مسموح بها طبقاً للمبادئ المتعارف عليها، بهدف حجب الشكل الاقتصادي الحقيقي للوحدة الاقتصادية، وفي الغالب تم تطبيق تلك المبادئ والمعايير من حيث الشكل فقط دون الجوهر، وقد يكون ذلك عمداً بهدف التضليل والتلاعب أو لسوء فهم للمعايير، وأخرى مصطنعة ليست لها علاقة بالمبادئ أو المعايير المحاسبية مثل "الوحدات الاقتصادية أو المؤسسات ذات الغرض الخاص أو التلاعب الناتج عن التعاملات مع الوحدات الاقتصادية الشقيقة والأطراف ذوي العلاقة.

2- من حيث نوع التأثير على القوائم المالية:

هذا النوع من الممارسات يشمل مضمون القوائم المالية وشكلها، بالنسبة للمضمون المتمثل في مجموعة من المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، والتي تعبر عن ملخص عن العمليات المالية وتدفق الموارد داخل المشروع وخارجه، ويرتبط هذا المضمون بمجموعة من المبادئ والمعايير والقواعد التي يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لها، فقد تختار الإدارة من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعاً لإستراتيجيتها دون النظر إلى البديل الأكفأ أو الأنسب، كما تشمل المحاسبة الإبداعية على أساليب مؤثرة على الشكل الذي يكمل المضمون، لكي يحقق مضمون القوائم المالية هدفها فلا بد أن يتم عرض عناصرها بما يتناسب مع حاجة مستخدمي المعلومات التي تحتويها، فمن خلال إعادة تبويب الوارد في القوائم المالية وعرضه بطريقة معينة يمكن التأثير على الأداء الحقيقي للوحدة الاقتصادية، مع أن التغيير في موقع بعض البنود لا يؤثر على النتيجة النهائية، إلا أنه يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي للوحدة الاقتصادية، هذا إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية التي تمثل تمويلاً خفياً، حيث يتم اللجوء إليه ولا يظهر في الميزانية مثل التأجير التمويلي للموجودات الثابتة.

¹ عيسى أحمد علي، هانييل عمر الدرديري جلاية، مرجع سبق ذكره، ص: 12-14 . متاح

على: <https://www.academia.edu/41406301> تاريخ الاطلاع: 2023/03/16

3- من حيث طبيعة الأساليب:

قد تستخدم المحاسبة الإبداعية في تأثيرها على القوائم المالية أساليب حقيقية أو أساليب وهمية (غير حقيقية)، فقد أشارت بعض الدراسات إلى أنه يمكن للإدارة التلاعب في رقم الربح من خلال القرارات الخاصة بالاستثمار وهي: التشغيل والمبيعات وبيع بعض الموجودات الثابتة وتخفيض بعض المصروفات الاختيارية مثل: مصاريف البحث والتطوير، الإعلان، والمصروفات البيعية، المصروفات الإدارية والعمومية، ويعتبر توقيت تنفيذ هذه القرارات من النقاط المهمة لتحقيق الأهداف المرغوبة منها، فقد تقوم الإدارة ببيع بعض الاستثمارات المالية عندما تفوق قيمتها السوقية تكلفتها، وذلك بغرض تعويض النقص في أرباح التشغيل العادية، كذلك قيام الوحدة الاقتصادية بتأجيل شراء بعض الموجودات إلى تاريخ لاحق لتأثير ذلك على حجم التدفقات النقدية.

تتميز الأساليب الحقيقية المستخدمة في المحاسبة الإبداعية بتحقيق عنصران مهمان، يتمثلان في الأول في التأثير على أرقام القوائم المالية سواء بالزيادة أو النقصان، بينما يعبر العنصر الثاني عن توافر عنصر التعمد، حيث تقوم الإدارة باللجوء إلى تلك الأساليب الحقيقية بشكل متعمد لتحقيق أهداف محددة، وقد يتم اللجوء إلى الأساليب المحاسبية الصورية التي تعتمد على مجموعة المتغيرات المحاسبية في التأثير على أرقام القوائم المالية.

4- التصنيف الثاني:

يصنف Oriol Amat ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى أربع فئات هي:¹

- الاختيار بين الأساليب المحاسبية المختلفة، أي اختيار السياسة المحاسبية التي تعطيها الصورة المفضلة؛
- استخدام الخبير المحاسب للتقدير والحكم الشخصي، مثل تقدير العمر الإنتاجي للأصل عند حساب الإهلاك؛
- استخدام معاملات مصطنعة أو معقدة لمعالجة مبالغ الميزانية المالية بين الفترات المحاسبية؛
- تغيير توقيت المعاملات الحقيقية لإعطاء الانطباع المطلوب في الحسابات، حيث أن المدراء يتحكمون في توقيت البيع والشراء (تنفيذ الصفقة).

¹ إيمان زنودة، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التفسير الضريبي-دراسة حالة لمؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة 2002-2017 -، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2020/2019، ص: 12.

5- التصنيف الثالث:

صنفها François Bonnet سنة 1995:¹

- جدول حسابات النتائج والمبادئ المحاسبية: وتشمل اللجوء للعمال الخارجيين، استعمال عقود الإيجار التمويلية، إعانات الاستغلال، تقييم الإنتاج ومخصصات المخزونات؛
- جدول حسابات النتائج والسياسات المحاسبية تعديل النتيجة الجارية والنتيجة الصافية باستعمال الاهتلاكات والمؤونات على سبيل المثال، تعديل النتيجة الجارية دون التأثير على النتيجة الصافية من خلال تصنيف الأحداث إلى عادية واستثنائية، تعديل النتيجة الصافية دون التأثير على النتيجة الجارية من خلال إعانات الاستثمار على سبيل المثال؛
- جدول حسابات النتائج وقرارات التسيير من خلال تحسين النتيجة الجارية أو تحسين النتيجة الصافية؛
- عمليات على الميزانية تشمل رؤوس الأموال إعادة تقييم الأصول مثلاً، الديون الدائمة، احتياجات رأس المال العامل وتمويل الخزينة من خلال خصم أوراق تجارية.

6- التصنيف الرابع:

حسب Hervé Stolyw سنة 1999 تصنف إلى:²

- ممارسات ذات التأثير على قياس النتائج؛
- ممارسات ذات التأثير على عرض جدول حسابات النتائج؛
- ممارسات ذات التأثير على عرض الميزانية.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: نتطرق في هذا العنصر لأساليب المحاسبة الإبداعية في كل قائمة من القوائم المالية:

1- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية:

ترتبط أهمية الميزانية بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى المؤسسة والتزاماتها اتجاه المقرضين والمالكين، كما تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، إن المنافع التي تظهرها الميزانية يجب أن تقيم في ضوء مجموعة من المحددات، يأتي في مقدمتها أن أغلب الأصول و الالتزامات تقيم بالتكلفة التاريخية، كما أنها لا تظهر العديد من

¹Hervé Stolyw, *comptabilité créative*, <https://www.cours-cherry.fr/comptabilite-creative>, consulter le : 16 /03/2023, p : 5.

²Hervé Stolyw, *op.cit*, p : 5.

- العناصر التي لها قيمة مالية مؤثرة كالمعرفة ومهارات العاملين وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في الميزانية:¹
- الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل: العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية كإجراء تغييرات غير مبررة في طرق اهتلاك هذه الأصول.
 - الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كما يتم التلاعب بنسب الإهلاك المتعارف عليها.
 - الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.
 - النقدية: ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
 - الذمم المدينة: ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصصة الديون المشكوك فيها و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة، بهدف تحسين سيولة المؤسسة.
 - الاستثمارات طويلة الأجل: تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
 - الموجودات الطارئة: حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها؛
 - المطلوبات المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.
 - المخزون: تضمين بنود المخزونات بضاعة راكدة أو تغيير طرق تقييم المخزون.
 - حقوق المساهمين بإضافة مكاسب محققة في سنوات سابقة.
 - المطلوبات طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية.

¹ حسن فليح مفلح لقطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الإسراء، العراق، العدد 27، 2011، ص ص: 367-368.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل: تنقسم حسب مكونات هذه القائمة إلى:¹

- أ- أساليب التلاعب في الإيرادات : يمكن تلخيص أهم الأساليب فيما يلي:
- الاعتراف بالإيرادات قبل تقديم الخدمة أو السلعة.
 - عدما لاعتراف بالإيرادات ونقلها إلى فترة مالية لاحقة، حيث تكون الحاجة لها أكثر إلحاحا.
 - تسجيل إيرادات وهمية عندما تفشل المؤسسة تماما في تحقيق أي إيرادات؛
 - التلاعب في تصنيف الإيرادات من خلال الإعلان عن وجود قدرة مالية غير عادية للمؤسسة.
- ب- أساليب التلاعب في المصاريف : نذكر منها:
- رسملة بعض المصاريف التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة؛
 - المعالجة الخاطئة للمصاريف غير المتكررة أو غير العادية (الرأسمالية)؛
 - إتباع سياسات متحفظة غير ملائمة مما يترتب عليها الاعتراف الفوري بالخسائر حتى ولو كانت غير متحققة؛
 - التلاعب في مصاريف إهلاك الأصول الثابتة.

3- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

تشمل أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية الممارسات التالية:²

- قيام المحاسب بتصنيف التدفقات النقدية الناجمة عن الأنشطة التشغيلية، باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية، ويمكن أيضا تصنيف التدفقات النقدية التمويلية باعتبارها تدفقات تشغيلية، وهذا التغيير لا يؤثر على القوائم المالية؛
- يمكن للمؤسسة دفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجيلها باعتبار تدفقات نقدية استثمارية خارجة وإبعادها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية؛

¹ حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الإبداعية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة

التدقيق والمالية، جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر، العدد 00، المجلد 01، 2019، ص: 8-9.

² عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، جوان 2021، ص: 10.

- يمكن للمحاسبة الإبداعية التأثير على التدفقات النقدية التشغيلية للتهرب من الضرائب مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية، وكذلك إضافة الخسائر قبل الضريبة على صافي الدخل أثناء حساب التدفقات التشغيلية.

4- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغير في حقوق الملكية:

تعتبر قائمة التغير في حقوق الملكية حلقة الوصل بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي، حيث تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية حتى نهايتها، ويتم عرضها على أساس الاستحقاق، حيث أن جميع بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال القيام بتغييرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب، والتي تمارس على إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.¹

المطلب الثالث: دوافع، المشاكل الناتجة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد منها

نتناول في هذا المطلب دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية، المشاكل الناتجة عنها والوسائل المقترحة للحد منها.

أولاً: دوافع ممارسات المحاسبة الإبداعية

يمكن تلخيص دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية فيما يلي:²

1. **التهرب الضريبي:** يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين و بالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين، في التلاعب الضريبي وذلك عن طريق تخفيض الأرباح و الإيرادات و زيادة المصاريف بهدف تخفيض الهامش الضريبي المرتب عليها.
2. **تحقيق مكاسب شخصية:** تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي و على حساب كافة الفئات ذات المصالح في

¹ عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، المرجع السابق، ص ص: 10 - 11.

² سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة الحالة المصرفية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد السابع عشر، يناير 2017، ص ص: 136 - 137.

الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد و المجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية العالمية 2008.

3. **الوفاء بالمتطلبات اللازمة:** تنقيد الشركات و إدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية و التعاقدية و التنافسية اللازمة للاستمرار و المحافظة على الحصة السوقية، و تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها و استمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية و الاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات.

4. **الحصول على التمويل و المحافظة عليه:** غالبا ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية و أحيانا لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ الشركات إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط و الموقف المالي محاسبيا و ليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية، و إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يطمئن المستثمرين عندما يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي و متوقع من سنة لأخرى و ما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه.

5. **التأثير الايجابي على سمعة الشركة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها،** تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارة الشركة لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.

6. **التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية حيث تكون الغاية من ذلك تعظيم القيمة المالية و من ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.**

7. **التصنيف المهني وذلك للحصول على تصنيف متقدم للشركة على منافسيها في مجال الأعمال مستندة إلى مؤشرات و معايير مالية.**

ثانيا: المشاكل الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من أن المديرين يدركون أن التأثير على الأرباح و غن كانت تحقق منافع للشركة في المدى القصير، إلا أنها قد تؤدي إلى مشاكل خطيرة في المستقبل، ومن أهم المشاكل نجد:¹

¹ لخزاري عبد الجليل ، زين عيسى، مرجع سبق ذكره، ص ص: 6-7.

1. تخفيض قيمة الشركة:

توجد العديد من القرارات التي تتخذها الشركة بغرض التأثير على الأرباح القصيرة الأجل ، إلا أنها يمكن أن تؤدي في الأجل الطويل إلى الإضرار بالكفاءة الاقتصادية للشركة ، فعلى سبيل المثال تعجيل الإيرادات قد يؤدي إلى قيام الشركة ببيع منتجاتها في 30 ديسمبر بشروط كان من الممكن أن تكون أفضل لو تم بيع ذات المنتج لذات العميل في 02 جانفي، كذلك فإن تأخير المصاريف كصيانة وبحوث التطوير و تدريب العاملين قد يؤدي إلى فشل المعدات خسارة حصة الشركة في السوق وتخفيض الإنتاجية .

2. تتلاشى المعايير الأخلاقية:

حتى وإن كانت ممارسة المحاسبة الإبداعية لا تنتهك المعايير المحاسبية بشكل واضح فهي ممارسة مشكوك فيها من الناحية الأخلاقية، فالشركة التي تدير أرباحها ترسل رسالة للعاملين بها بأن إخفاء وتظليل الحقيقة هي ممارسة مقبولة، ويخلق المديرون الذين يتحملون خطر هذه الممارسات مناخا وأخلاقيا يسمح بوجود أنشطة أخرى مشكوك فيها . فالمدير الذي يطلب من موظفي المبيعات تعجيل المبيعات في أحد الأيام، يخسر السلطة الأخلاقية التي تمكنه من انتقال خطط المبيعات المشكوك فيها في يوم آخر، و أيضا يمكن إدارة الأرباح منحدرًا زلقًا جدًا، فأساليب التحايل المحاسبية البسيطة نسبيًا تصبح معقدة أكثر فأكثر إلى أن تؤدي إلى خلق مخالفات جوهرية في القوائم المالية .

3. إخفاء مشاكل الإدارة الدنيا:

تتم عملية التأثير على الأرباح من خلال المحاسبة الإبداعية على مستوى الإدارة العليا فقط و إنما تمارس أيضا على مستوى الإدارة الدنيا، فمديري الإدارات الدنيا يعالجون البيانات المالية بهدف الحصول على المكافأة، الفوز بالترقيات أو تجنب الانتقادات السيئة، ومن أهم مخاطر المحاسبة الإبداعية في مستويات الإدارات الدنيا نجد إخفاء مشاكل التسيير عن الإدارات العليا فتبقى الأخطاء بدون تصحيح والمشاكل بدون حلول لفترة زمنية طويلة .

4. العقوبات الاقتصادية وإعادة إعداد القوائم المالية:

في السنوات الأخيرة مثلا فرضت بورصة الأوراق المالية الأمريكية عقوبات صارمة على الشركات التي قامت بممارسة المحاسبة الإبداعية لغرض التأثير على الأرباح، فعلى سبيل المثال في أوائل التسعينيات وقعت البورصة غرامة مالية قيمتها مليون دولار على شركة W.R.GRANCE وطلب منها إعادة احتساب أرباحها والإعلان عنها، والسبب في ذلك أن الشركة بين عامي 1990-

1992 قامت بتخفيض أرباحها المعانة وذلك بتسجيل احتياطات غير صحيحة قيمتها 55 مليون دولار، وبين عامي 1993-1995 قامت بإعادة الاحتياطات للأرباح وذلك لمقابلة الأرباح الفصيلة المستهدفة.

ثالثاً: وسائل الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

هناك مجموعة من الوسائل يتم من خلالها تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية أو الحد من بعضها وهي كما يلي:¹

- ترسيخ مبادئ السلوك الأخلاقي والديني للإدارة والموظفين وذلك من أجل خلق توازن في تحقيق مصالح الأطراف المختلفة ذوي العلاقة بالمؤسسة وخلق ثقافة الأمانة العامة والأخلاق العالية من خلال وضع مصلحة المؤسسة فوق مصلحة الشخصية.
- إعادة النظر بالأسس والمعايير والمبادئ المحاسبية التي تتيح استخدام بدائل عديدة في المعالجات المحاسبية كما هو الحال في احتساب المخصصات مثل: مخصص الطوارئ و مخصص الديون المشكوك فيها ومخصص الاندثار والطرق المستخدمة في حساب الاندثار وطرق تسعير المخزون إذ أثبتت المعايير أنها تعاني من خلل يتوجب احتياط لتغييرها في تحسين مستوى النزاهة والشفافية في الأسواق مما يتطلب إعادة النظر بالمعايير المعتادة حالياً مع التطرق في المعايير الجديدة لغرض التوصل إلى إعداد قوائم مالية ذات شفافية مع إصدار تعليمات التي تساعد في تطبيق تلك المعايير ، حيث أن إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير وإزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير فإن سوف يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير .
- إعادة النظر بهيكلية نظام الرقابة الداخلية ، بحيث لا يكون المدقق جزءاً من الإدارة و إنما رقيباً عليها من خلال إيجاد نظام للتحكم للمؤسسة ، وتأتي أهمية التركيز على فعالية الرقابة الداخلية لكونها تمثل خط الدفاع الأول عن حقوق أصحاب المصالح المتمثلة في المساهمين والمستفيدين من القوائم المالية للمؤسسة، ويرى الكثير من المتهمين في شؤون الرقابة الداخلية أن أفضل أسلوب لتحسين فعالية الرقابة الداخلية وربطها للجنة التدقيق المستقلة و ذات خبرة عالية، حيث يتوقع أنه هناك علاقة بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق الداخلي وبين جودة التقارير، ولذلك استخدمه جودة التقارير المالية من قبل الهيئات التشريعية كمقياس لجودة الأرباح.

¹ مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، الجزائر ، العدد 04 ، جوان 2018 ، ص ص: 207-209.

- تدعيم عملية الرقابة الخارجية وضمان استقلاليتها من خلال اختيار مكاتب التدقيق التي تتصف بالكفاءة والنزاهة لتدقيق حسابات المؤسسة المعنية بالتدقيق، وقد ينظر إلى مراقب الحسابات على أنه أحد أطراف حوكمة الشركات، وتحديد هو الطرف الخارجي حيث تتضمن من الداخل ثلاثة أطراف هي: الرقابة الداخلية، لجنة التدقيق ومجلس الإدارة كما أن على مراقبي الحسابات تطوير أساليب مهنة الرقابة من خلال استخدام إجراءات أكثر موضوعية وفعالية ومعايير مناسبة لمجال التكيف لكشف وضع الغش المحاسبي، وأن ينصحوا عملائهم بضرورة تحسين جودة ودقة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية من خلال الإفصاح الكامل والملائم والموضوعي عن النتائج أعمال المشروع بالقوائم المالية كما يجب تفعيل دور مراقب الحسابات في وضع ضوابط تحكم التفرغ تصرفات الإدارة المسموح بها والغش في القوائم المالية الغير المسموح بها ، وذلك من خلال تقييم مراقب الحسابات للممارسات الحسابية التي يتيحها تطبيق المعايير المحاسبية ، وما تتضمنه من مرونة قد تستغل من جانب الإدارة ولتحقيق أغراض خاصة تنتهي إلى إبعاد القوائم المالية مضللة .

- إصدار تشريعات تلزم الإدارة والمحاسب والمدقق علناً بقواعد و آداب السلوك المهني في تطبيق المبادئ والقوائم المحاسبية، وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على جميع من تثبت إدانته بالتلاعب بالقوائم المالية لتحقيق منافع شخصية وإنشاء محاكم تجارية متخصصة ترفع إليها القضايا المحاسبية و إيجاد قواعد رسمية مكتوبة كقوانين حقوق المساهمين وقانون التقاعد و وجوب متابعة المؤسسات المخالفة و اتخاذ الإجراءات المناسبة من أجل إنزال العقاب بحقها، وإيقاع المسؤولية الشخصية على الرؤساء التنفيذيين للمؤسسات بسبب حسابات مؤسساتهم المظلمة، وأن تكون هذه القوانين قادرة على إحداث تغيير ايجابي في مناخ الاستثمار، حيث أن مسؤولية الدولة عن تنظيم أعمال رعاياها ورعاية مصالحهما تتطلب أن يكون لها دور في تدعيم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ويكون دور الدولة هنا ليس فقط الثواب والعقاب و إنما يمتد إلى أبعد من ذلك من خلال تعزيز القيم الأخلاقية بإصلاح الهيكل الاجتماعي و الاقتصادي بحيث لا يجد الفرد من الممكن خدمة مصلحته الخاصة إلا من قيود العدالة الاجتماعية والاقتصادية.

- ضمان استغلالية مجلس الإدارة أي لا يكون لرئيس مجلس الإدارة أو أحد أعضائه مهام تنفيذية في المؤسسة قد تستغل لخدمة مصالحهم الشخصية ، لأن استغلالية مجلس الإدارة تلعب دورا هاما في عملية الحد من تضارب المصالح بين المساهمين والمديرين ، لذلك تعد استغلالية مجلس الإدارة من أهم الخصائص التي تعزز قيام مجلس الإدارة بمهامه الإشرافية والرقابية

والتي لها دور بالغ في الحد من قدرة المديرين على التصريف لما يخدم مصالحهم الخاصة دون الأخذ بعين الاعتبار مصالح المساهمين.

- دعم آليات حوكمة الشركات التي تعتبر أحد أساليب المنهج الأخلاقي والتي يتمثل نظام بمقتضاه تدار وتراقب المؤسسات من خلال مجموعة من الإجراءات يستخدمها ممثلي أصحاب المصالح في المؤسسات لتوفير الإشراف والرقابة على المخاطر التي تقوم بها الإدارة ، وفي ظل آليات الحوكمة الحديثة فإن الإدارة لم تعد اللاعب الرئيسي فالعملية الرقابية ، وقد تطلبت تلك الآليات الفصل بين مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية و إنشاء لجان للتدقيق ، حيث تعد هذه اللجان أحد المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات وأنها تؤدي إلى الحد من التقارير المالية الاحتيالية، مما يزيد من ثقة المستثمرين في تلك القوائم وأعضاء لجنة التدقيق الداخلي الذين يتمتعون بخبرة عالية في عملية إعداد التقارير المالية ولهم تجارب سابقة في العمل كأعضاء في لجان تدقيق أخرى فإن هذا يؤدي إلى دعم المدقق الخارجي في حالة حدوث منازعات بينه وبين الإدارة حول الأمور التي تعتبر مادية من وجهة نظره والتي تؤثر على مصداقية القوائم المالية .

- ربط حوافز ومكافآت الإدارة على أساس القيمة الاقتصادية أو السوقية للمؤسسة بدلا من ربطها بالقيمة الدفترية أو رقم الأرباح ويمكن استخدام العلاقة بين الدخل والتدفق النقدي التشغيلي لاكتشاف الممارسات الاحتيالية وذلك عن طريق المؤشر والتدفق النقدي التشغيلي إلى الدخل المعدل والتي تعتبر هذه النسبة مؤشرا حساسا للتغيير في الدخل والذي ليس له مردودا نقدي حيث أننا لانخفاض عن النسبة الواحد صحيح يعني وجود ممارسة احتيالية من قبل الإدارة يقابلها نقص في التدفقات النقدية وفي دراسة لاختبار طبيعة العلاقة بين مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي، فقد توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي وبين مقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي .

- الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد البيانات المالية وعدم تغييرها إلا في حالة الضرورة لذلك مع شرط الإفصاح عن التأثيرات المالية التي سوف تترتب عن التغيير في هذه السياسات حيث أن الالتزام في تطبيق سياسات محاسبية رشيدة وملائمة لطبيعة المؤسسة سيؤدي إلى إنتاج معلومات عالية الجودة ومقبولة لدى كافة الأطراف .

المبحث الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة

سننترق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول الإطار النظري لأخلاقيات الأعمال، و المتمثل في مفهوم الأخلاق و الأخلاقيات و مفهوم أخلاقيات الأعمال و مصادرها و الحاجة إلى أخلاقيات الأعمال، وكذا المطلب الثاني مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة، و المطلب الثالث تحديات تطبيق أخلاقيات المهنة المحاسبية.

المطلب الأول: الإطار النظري لأخلاقيات الأعمال

لأخلاقيات الأعمال عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

أولاً: مفهوم الأخلاق والأخلاقيات والفرق بينهما

التعريف الأول: تعبر الأخلاق لغة عن: "المروءة، العادة، السجية، الطبع" وتعني ضمناً قوة راسخة في الإدارة تنزع إلى اختيار ما هو خير، أو اختيار ما هو شر، والخلق عموماً صفة نفسية ذاتية لا شيء خارجي، أما المظهر الخارجي للخلق فيدعى السلوك أو المعاملة، وقد أشارت المفاهيم العربية والإسلامية إلى أن الخلق حالة نفسية تصدر عنها الأفعال.¹

التعريف الثاني: اصطلاحاً فتمثل "مجموعة المعاني والصفات المستقرة في النفس وفي ضوئها وميزانها يحسن الفعل في نظر الإنسان أو يقبح، ومن ثم يقدم عليه أو يحجم عنه".²

التعريف الثالث: تمثل الأخلاق عموماً "مجموعة القيم التي يعتمد عليها الأفراد في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وتمييز الصواب من الخطأ".³

ومن منظور عام تتضمن الأخلاق ثلاث عمليات فكرية لدى الفرد تساعد على:⁴

- التمييز بين ما هو حقيقي أو معتقد؛

- تحديد السياقات المنشودة؛

¹ صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية -حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015/ 2016، ص: 4.

² خلف بلال، أخلاقيات العمل وأثرها في إدارة الصورة الذهنية في منظمات الأعمال، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 33، 2012، العراق، ص: 379.

مقدم وهيبة، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري-، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة وهران، الجزائر، 2013/ 2014، ص: 93.³

⁴ صبايحينوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية -حالة الجزائر-، مرجع سبق ذكره، ص: 4.

- اختيار السلوك المعترف والمناسب مقياساً بالموقف الذي هو فيه، وهذه المبادئ الأخلاقية تستعرض القواعد العامة للسلوك لكي يكون مقبولا من الفرد.

أما كلمة أخلاقيات فقد اشتقت من الكلمة الإغريقية Ethos وتعني Character، وهناك مصطلح مرادف للأخلاقيات هو Moralities والمشتق من الكلمة الإغريقية Mores وتعني العادات.¹

التعريف الأول: " الجانب الفلسفي الذي يتناول بالدراسة كافة المحاسن التي ينبغي إتباعها للقيام على أحسن وجه بالمهام المشغولة أو بالواجب المهني إرضاء للضمير، كما يقصد بها أيضا الجانب الآخر المتمثل في المنطق الذي يبحث عن الحقيقة والجمال الذي يهتم بما هو أحسن."²

التعريف الثاني: "معتقدات الفرد الشخصية حول ما إذا كان السلوك أو العمل الذي يمارسه الفرد أو القرار الذي يتخذه صحيح أم خطأ."³

التعريف الثالث: "مجموعة مبادئ مدونة أو غير مدونة تأمر أو تنهي عن سلوكيات معينة، تحت ظروف معينة وهي انعكاس للقيم التي يتخذها الفرد كمعايير تحكم سلوكه."⁴

كما تم اعتبارها "دراسة الاختيارات المعنوية، أي ماذا يجب أن تفعل وماذا يجب أن لا تفعل، أي اختيار بشكل مقصود ما يجب أن تتبعه من القيم كالعدالة والفضيلة...الخ."⁵

ويمكن إبراز أهم الفروقات بين مصطلحي الأخلاق والأخلاقيات في الجدول التالي:

¹ صباحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية - حالة الجزائر-، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

² المرجع السابق، ص: 6.

³ بودراع أمينة، دور أخلاقيات الأعمال في تحسين أداء العاملين - دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية-، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012/2013، ص: 13.

⁴ صباحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية - حالة الجزائر-، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

⁵ المرجع السابق، ص: 6.

الجدول رقم (02): الفرق بين مصطلحي الأخلاق والأخلاقيات

الأخلاقيات	الأخلاق
- قيم ومعايير خاصة وفردية. - وضعها بما يتوافق مع الأهداف المرسومة. - يتم اكتسابها في مراحل متقدمة عند الانضمام لمجتمع ما. - الجيد هم كل ما يعتبر جيدا. - البحث والعثور على السعادة.	- قيم ومعايير شاملة ومشاركة بين جميع الناس. - معايير الأخلاق إجبارية على الجميع. - يتم تعلمها في مراحل مبكرة من حياة الفرد. - الجيد هو كل ما يتوافق مع المعايير الأخلاقية. - البحث عن الكمال والمثالية.

المصدر: بودراع أمنية، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

وعموما تشمل الأخلاق " Ethique " التصرف الأخلاقي العام لأي إنسان، بينما تعبير الأخلاقيات "déontologie" يغطي مجموعة الواجبات والالتزامات الخاصة التي تنشأ عن ممارسة مهنة ما، أي أن الأخلاق تتناول النطاق الشخصي، أما الأخلاقيات فتتناول النطاق الخاص بالمهنة.¹

ثانيا: مفهوم أخلاقيات الأعمال ومصادرها

التعريف الأول: "تطبيق للمعايير الأخلاقية الفردية في مواقف الأعمال".²

التعريف الثاني: "الدراسة والتحليل المنهجي للعمليات التي يتم من خلالها تطوير القرار الإداري، حيث يصبح هذا القرار خيارا أخلاقيا آخذا بعين الاعتبار ما هو صحيح وجيد للفرد والمجتمعات والمؤسسة".³

¹ صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية -حالة الجزائر-، مرجع سبق ذكره، ص: 6.

بودراع أمنية، مرجع سبق ذكره، ص: 15.²

³ ليلي هادف، فاطمة الزهراء بوغازي، أثر أخلاقيات الأعمال للمؤسسة على سلوك وأداء رجال البيع -دراسة حالة المنتجات الصيدلانية-، مجلة الريادة للأعمال والاقتصاد، المجلد 5، العدد 1، جانفي 2019، ص: 3.

التعريف الثالث: "مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك الإداري وتمثل خطوط توجيهية للمديرين في صنع القرار وانتقاء البديل الأخلاقي من بين البدائل المتاحة والذي يرضي كافة أصحاب المصالح."¹

التعريف الرابع: "الإطار الشامل الذي يحكم التصرفات والأفعال تجاه شيء ما، وتوضح ما هو مقبول وصحيح وما هو مرفوض أو خاطئ بشكل نسبي في ضوء المعايير السائدة في المجتمع بحكم العرف والقانون، والذي تلعب فيه ثقافة المنظمة والقيم وأنظمة المنظمة وأصحاب المصالح دوراً أساسياً في تحديده."²

التعريف الخامس: "سلوكيات مكتسبة يمكن صياغتها في شكل مبادئ لتوجيه المعاملات والنشاطات الاقتصادية لأفراد المجتمع في إطار من الالتزامات والواجبات الأخلاقية."³

وقد أخذ مفهوم الأخلاقيات في مجال الأعمال توجهين، يهتم الأول بالمعايير والقيم الأخلاقية للأهداف والغايات المحددة من طرف المنظمات، أي تحديد أهداف تأخذ بعين الاعتبار مصالح جميع الأطراف ولا تخل بالقواعد الأخلاقية للمجتمع دون مراعاة ذلك في الوسائل اللازمة لبلوغها، بينما المنحى الثاني يرى ضرورة مراعاة القواعد الأخلاقية في تحديد الأهداف والوسائل معاً.⁴

تستمد أخلاقيات الأعمال من مصدرين هما:⁵

- نظام القيم الاجتماعي، الأخلاقي، الأعراف والتقاليد السائدة في المجتمع؛
- النظام القيمي الذاتي المرتبط بالشخصية، المعتقدات التي تؤمن بها وكذلك خبرتها السابقة.

يمكن تلخيص المصدرين السابقين في الشكل التالي:

بن نامة فاطمة الزهرة، العشعاشي ثابت أول وسيلة، أخلاقيات الأعمال كميزة تنافسية لمنظمات الأعمال - دراسة حالة المطاحن الكبرى للظهرة مستغام-، ص: 45.

² بودراع أمنية، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

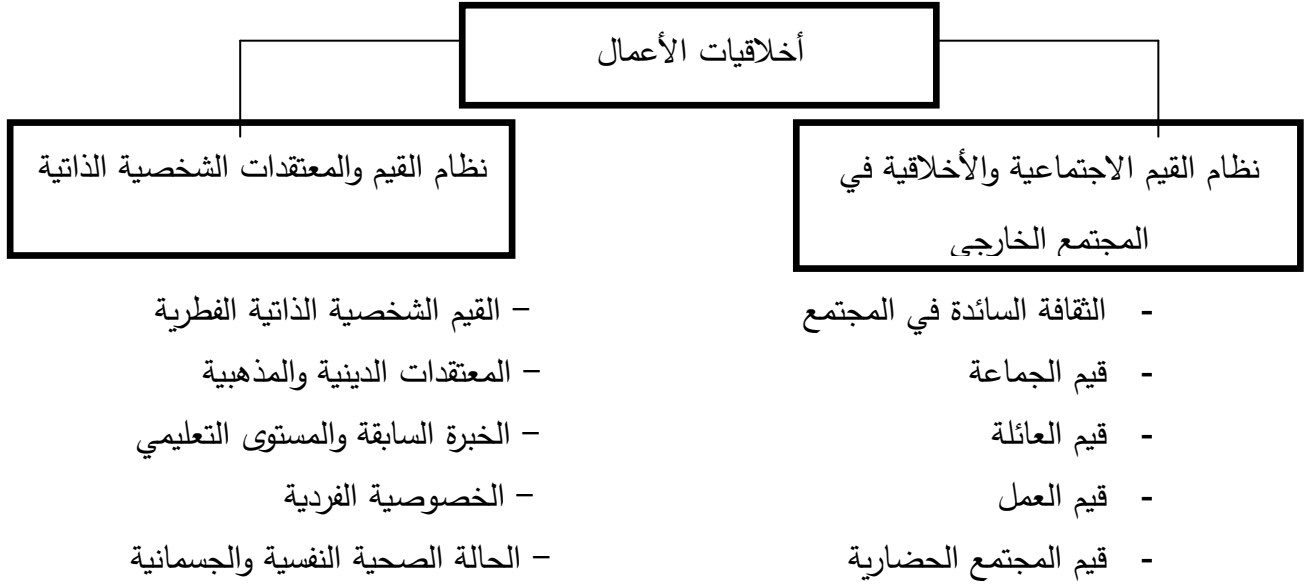
درحون حنان، التأصيل النظري لمفهوم المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية في الاقتصاد الإسلامي، الملتقى الوطني حول: المسؤولية الاجتماعية

³ وأخلاقيات الأعمال بالمنظمات الجزائرية، جامعة الجزائر 3، 26 سبتمبر 2019، ص: 10.

طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، ط 1، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص: 135.

بلحاج فتيحة، أخلاقيات الأعمال وسبل ترسيخها في المؤسسة مع الإشارة إلى بعض التجارب الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية ⁵ دراسات اقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، 23(2)، ص: 211.

الشكل رقم (01): مصادر الأخلاقيات في الأعمال



المصدر: بلحاج فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص: 211.

ثالثاً: الحاجة إلى أخلاقيات الأعمال

ظهرت الحاجة إلى ضرورة التحلي بأخلاقيات الأعمال من الأسباب التالية:¹

- شيوع بعض الأعمال المضادة أو غير المرغوب فيها، مما انعكس على تصرفات المؤسسات وصفقاتها التي أصبحت أقل أخلاقية مما سبق؛
- تعقد وتداخل المصالح في المؤسسات جعلها تواجه حالات معقدة من الصعب جدا الحكم فيها على ما هو صواب أو ما هو خاطئ من الناحية الأخلاقية، ما أدى إلى ظهور مشكلات أخلاقية معقدة جدا؛
- المفاهيم السائدة التي ترى بأن المؤسسات تهدف من أجل بقائها واستمرارها إلى تعظيم الربح، ما أعطى قدسية لهذا الهدف دون أن يرافقه اهتمام بالاعتبارات الأخلاقية والمعنوية؛
- وجود عدة أسباب تدفع الأفراد سواء في الإدارة أو في الوظائف الأخرى إلى الانتهاكات الأخلاقية.

¹ بودراع أمنية، مرجع سبق ذكره، ص: 26-27.

المطلب الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة

لأخلاقيات مهنة المحاسبة دور أساسي في تحسين سلوك المحاسب و إجباره للعمل بصدق و نزاهة.

أولاً: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة

تمثل الأخلاقيات المهنية المبادئ التي تعتبر أساساً لسلوك أفراد المهنة المحاسب، والتي يتعهد أفراد المهنة بالتزامها، وللمهنة آداب سلوك أو آداب لياقة، وهي الأصول العامة للآداب والسلوك الاجتماعي في المهنة التي حددتها اللوائح والقوانين المنظمة لمزاولة هذه المهنة، بحيث أن عدم مراعاتها يعرض صاحبها للنقد من الأعضاء الآخرين. تهتم أخلاقيات المهنة كعلم بالواجبات المعنوية الخاصة بمهنة محددة وجزاءاتها التأديبية، بتبيان القواعد السلوكية والأخلاقية لأعضاء مهنة ما سواء فيما بين الممارسين أنفسهم أو تجاه الغير¹.

وتعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة بأنها: "مجموعة من الأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي يلتزم فيها المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على المحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها". أما من وجهة نظر الاتحاد الدولي للمحاسبين فهي: "الأخلاقيات التي تحدد وتوفر إطاراً للمفاهيم لجميع المحاسبين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية الخمسة (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني)، وبموجب هذا الإطار يطلب من جميع المحاسبين المهنيين تحديد التهديدات التي تواجه هذه المبادئ، وتطبيق كل وسائل الحماية لضمان عدم التنازل عن هذه المبادئ".²

ثانياً: أهمية أخلاقيات المهنة المحاسبة: تتجلى أهمية الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في³:

- تمكين مهنة المحاسبة بإعطائها قيمة اجتماعية خاصة في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين؛
- الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بالمهنة؛

¹ نوال صباحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية- 22 (2)، جامعة زيان عشور الجلفة، الجزائر، ص: 11.

² محمد عجيلة، أحمد قنيع، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي "نظرة مستقبلية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة زيان عشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 3، العدد 2، أكتوبر 2019، ص: 114.

³ خالد عثمان، عبد الرحمن عبد الله، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير 2018، ص: 184 - 185.

- تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة؛
- الحفاظ على نزاهة وكفاءة فعالية البيانات المالية المعروضة على مدقق الحسابات والمقدمة من قبل الوحدات الاقتصادية المختلفة؛
- إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية؛
- أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم تجاه مهنة المحاسبة؛
- تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب؛
- تعزيز ثقة الجمهور مهنة المحاسبة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لرفع مستوى المهنة؛
- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها المهنة.

ثالثاً : مبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة

تعتمد أخلاقيات مهنة المحاسبة على عدة مبادئ أساسية، وقد تتفق هذه المبادئ مع العديد من مبادئ المهن الأخرى، وفيما يلي أبرز أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة:

1- النزاهة:

يفرض مبدأ النزاهة التزاماً على كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية وتعني النزاهة ضمناً التعامل العادل والصدق، كما ينبغي ألا يكون للمحاسب المهني علم أو علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الأخرى حيث يعتقد المحاسب المهني أن هذه المعلومات تحتوي على:

- عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير؛
 - عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة؛
 - حذف أو إخفاء المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.
- عندما يصبح المحاسب المهني مدركاً بأن له علاقة بهذه المعلومات فعليه اتخاذ إجراءات لقطع علاقته بتلك المعلومات.¹

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ترجمة الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، عمان، الأردن، طبعة 2014، ص: 16.

كما ينبغي على المحاسب - حتى يتصف بالنزاهة- أن يكون قادرا على تحمل المسؤوليات التالية¹:

- الامتناع عن الارتباط أو ممارسة أي سلوك بأي شكل يمكن أن يحد من قدراته على تنفيذ واجباته في إطار أخلاقي؛
- رفض أية هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير على تصرفاته؛
- عدم التأثير بشكل سلبي مباشر أو غير مباشر على تحقيق الأهداف القانونية والأخلاقية للمؤسسة.

2- الموضوعية:

يفرض مبدأ الموضوعية التزاما على جميع المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو التضارب المصالح أو تأثير غير المفرط للآخرين، يمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات، وينبغي على المحاسب المهني عدم تقديم نشاط مهني أو خدمة إذا كانت العلاقة أو الظرف متحيزا أو تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب فيما يتعلق الأمر بتلك الخدمة.²

كما يتوجب عليه عدم السماح للآخرين بالتأثير فيه لتجاوز الأحكام المهنية ويجب عليه³:

- توصيل المعلومات بعدالة وموضوعية؛
- الإفصاح الكامل عن جميع المعلومات الملائمة التي يتوقع تأثيرها على فهم مستخدمو معلومات التقارير والإيضاحات أو التوصيات المعروضة.

3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية على كافة المحاسبين المهنيين:

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة؛
- العمل بجد وفق المعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند أداء أنشطة مهنية أو تقديم خدمات مهنية.

تتطلب الخدمة المهنية الكفؤة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:

¹ نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

³ نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

- الحصول على الكفاءة المهنية؛
- المحافظة على الكفاءة المهنية التي تتطلب وعياً مستمراً وفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، ويمكن التطور المهني المستمر المحاسب المهني من تطوير القدرات التي تمكنه من أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.
- يعمل المحاسب على ضمان التدريب والإشراف المناسب للعاملين تحت سلطته، وأن يعمل بكد واجتهاد وفقاً لمتطلبات المهمة التي يتولى تنفيذها، ما يعني مسؤولية التصرف بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب.¹

4- السرية:

- تعني المحافظة على سرية المعلومات في المؤسسة²، و يفرض هذا المبدأ التزاماً على كافة المحاسبين المهنيين بالامتناع عن:³
- الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد وصحيح إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانون أو مهني بالكشف عنها؛
- استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة.
- ومن أجل الالتزام بمبدأ السرية ينبغي على المحاسب المحافظة على السرية:⁴
- في البيئة الاجتماعية بالبقاء يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود وتحديدًا مع شريك تجاري قريب أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين؛
- المعلومات التي يفصح عنها عميل أو صاحب عمل محتمل؛
- باتخاذ جميع الخطوات المعقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته والأشخاص الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة واجب المحاسب المهني في المحافظة على السرية؛
- دراسة الحاجة للمحافظة على سرية المعلومات ضمن الشركة أو رب العمل، مع استمرار الحاجة للالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل

¹ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

⁴ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

أصحاب العمل، وعندما يغير المحاسب المهني وظيفته أو يحصل على عميل جديد يكون المحاسب المهني مخولاً لاستخدام الخبرة السابقة لكنه ينبغي على المحاسب المهني أن لا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية .

وقد تتطلب بعض الظروف من المحاسب أو يطلب منه الإفصاح عن المعلومات السرية أو عندما يكون ذلك الإفصاح مناسباً، ويكون ذلك في الحالات التالية:¹

- يسمح بالإفصاح بقوة القانون ويكون مفوضاً به من قبل العميل أو صاحب العمل؛
- يكون الإفصاح مطلوب بقوة القانون على سبيل المثال في حالة إعداد الوثائق أو تقديم أدلة أخرى في سياق الإجراءات القانونية، أو الإفصاح للسلطات العامة المختصة عن تعديات القانون التي تظهر؛
- هناك واجب أو حق مهني بالإفصاح عندما لا يكون ذلك ممنوعاً بقوة القانون على سبيل المثال: للالتزام بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية، للاستجابة لاستفسار أو تحقيق من قبل هيئة عضو أو هيئة تنظيمية، حماية المصالح المهنية للمحاسب المهني في الإجراءات القانونية و عند الالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

كما يتعين على المحاسب أخذ بعض العوامل بعين الاعتبار عند تحديد ما إذا كان ينبغي الإفصاح عن المعلومات السرية، نذكر منها:²

- إمكانية تضرر مصالح جميع الأطراف بما فيها الأطراف الثلاثة التي قد تتأثر مصالحها إذا وافق العميل أو صاحب العمل على الإفصاح عن المعلومات من قبل المحاسب المهني؛
- ما إذا كانت جميع المعلومات ذات الصلة معلومة ومثبتة إلى الحد الممكن، أما إذا كانت تتضمن حقائق غير مثبتة أو معلومات غير كاملة أو نتائج غير مؤكدة، فإنه ينبغي استخدام الحكم المهني في تحديد نوع الإفصاح الواجب إجراءه؛
- نوع البلاغات المتوقعة والجهة التي توجه إليها وما إذا كانت الأطراف التي توجه إليهم البلاغات هم المستقبلون المناسبون.

5- السلوك المهني:

يفرض مبدأ السلوك المهني التزاماً على المحاسبين المهنيين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وتجنب أي عمل يعرف المحاسب أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسئ إلى سمعة المهنة، ويشمل

¹ المرجع السابق، ص: 19 - 20.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، مرجع سبق ذكره، ص: 19 - 20.

الأعمال التي يتوقع - من طرف ثالث عاقل ومطلع بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت - تأثيرها بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة، وعند تسويق وترويج أنفسهم و أعمالهم ينبغي أن لايسيء المحاسبون المهنيون إلى سمعة المهنة بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين وينبغي عليهم تجنب:¹

- إبداء إدعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها، أو المؤهلات التي يملكونها أو الخبرات التي اكتسبوها؛
- إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

المطلب الثالث: تحديات تطبيق أخلاقيات المهنة المحاسبية ووسائل ترسيخها

يواجه المحاسب في التزامه بأخلاقيات مهنة المحاسبة عراقيل و صعوبات من جميع النواحي، سواء بيئة عمله أو مهنته في حد ذاتها، نتطرق لأهم هذه التحديات ووسائل ترسيخها فيما يلي:

أولا : التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات المهنة المحاسبية

يواجه تطبيق أو الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية في الواقع العملي مجموعة من التحديات يمكن تقسيمها إلى ثلاثة مجموعات هي:²

1. التحديات المتعلقة ببيئة العمل الذي يعمل فيها المحاسب

تمثل المحاسبة بشكل عام نظام متكامل وشامل للمعلومات، وهي نظام منفتح على بقية الأنظمة داخل المؤسسة، وفي نفس الوقت فهي منفتحة على البيئة المحيطة بها، تؤثر بها وتتأثر بها، وبذلك فإن التغيرات التي تطرأ على محيط المحاسبة ستؤثر بالضرورة على المحاسبة وأخلاقياتها، ولقد تم تقسيم العوامل التي تكون بيئة المحاسبة إلى ثلاث مجموعات هي العوامل الاقتصادية، العوامل السياسية والقانونية، العوامل الاجتماعية¹، لذا فهناك وجهتي نظرتين طبيعة التحديات المتعلقة ببيئة العمل الذي يعمل فيها المحاسب يمكن تلخيصها فيما يلي وهي:

-المعتقدات الدينية السائدة في المجتمع الذي يعمل فيه المحاسب، إذ أن تحديد ما يجب أن يكون مؤثرا بمعتقدات المحاسبين العاملين وبقناعاتهم من أن سلوكهم يتفق مع الدين أو يتنافى، ومن ثم فليس من حق الوحدة الاقتصادية أو أي منظمة مهنية أخرى أن تجتهد في وضع دليل إرشادي متنافي في بعض مفرداته أوجميعها، مع التفسير الديني السائد على اختلاف أديانهم.

-الصعوبات الناشئة عن الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب، حيث يعتقد البعض بأن هناك مسببات تحول دون التزام المحاسب بالأحكام والقواعد الأخلاقية، ومن ثم فإن تطبيق الأخلاقيات حالة مستحيلة أو أنها غير ضرورية أو أنها أخلاقيات غير قابلة للتطبيق، وبصرف النظر عن الرؤية

¹المرجع السابق، ص: 21.

²صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية -حالة الجزائر-، مرجع سبق ذكره، صص 46 - 48.

الفلسفية التي ينطلق منها هؤلاء في تفسيرهم لإمكانية أو ضرورة اعتماد المحاسب على مجموعة مبادئ وقيم أخلاقية، فإن هناك وجهتي نظر تبين لنا طبيعة التحديات البيئية الناشئة من الوحدة الاقتصادية التي يعمل فيها المحاسب، وربما يبرر وجهات النظر المشار إليها سابقا وهو ما سنبينه فيما لآتي:

أ. **الأخلاقية الحيادية:** تقوم أخلاقية المهنة على افتراض بأن المحاسب ينفي الوحدة الاقتصادية يعتمدون أحكام أخلاقية تتلاءم وثقافة الوحدة الاقتصادية التي يعملون فيها أو التخلي عن العمل، ويذهب أنصار هذا الرأي إلى أبعد من ذلك، إذ يعتقدون بأن المشكلة لا تكمن في كيفية إيجاد مجموعة مبادئ أخلاقية لكل مهنة أو لكل وحدة اقتصادية، وإنما تكمن في كيفية إتاحة الفرصة للمحاسب لكي يعترض على بعض السياسات بما يحقق أهداف الوحدة الاقتصادية.

أخلاقيات الهيكل: الافتراض السابق فإن المحاسبين غير مسؤولين عن فحوى السياسات أو القرارات التي تتبناها أو يتخذها المستوى الأعلى، وعليه فإن الوحدة الاقتصادية بشكل عام هي موضوع الحكم الأخلاقي وليس لمثل هؤلاء الموظفين يدفي قراراتهم.

2. التحديات المتعلقة بتنظيم المهنة نفسها والتأهيل والتدريب العملي

هناك عدة تحديات متعلقة بتنظيم المهنة المحاسبية بشكل عام يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

- عدم وجود تنظيم مهني فاعل ينتمي إليها لمحاسب، ويطلب منها بداء الرأي أو اتخاذ المواقف عند الضرورة.

- عدم وجود قواعد للسلوك المهني واضحة تلزم المحاسبين بشرف المهنة.

- عدم وجود قوانين تعزز مكانة المهنة في الحياة الاقتصادية، وتضمن حرية التعبير عن الرأي المحاسبي الصريح.

- ضعف الترابط بين التنظيمات المهنية القائمة في الدولة فيما يتعلق بالتدريب ورفع الكفاءة المهنية للمحاسب وخاصة بقواعد السلوك المهني.

- قصور التشريعات الحكومية الملزمة للمحاسب بتطبيق قواعد السلوك المهني وعدم مواكبتها للتطورات الحديثة الخاصة بتلك القواعد.

- السماح بإجراء امتحان امتهان العمل المحاسبي اعتمادا على الخبرة وحدها دون التخصص المحاسبي.

أما التحديات التي تواجهها المهنة المحاسبية والمتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي فيمكن ايجاز أهمها في التحديات التالية:

- ضعف التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات والمعاهد للقيام بالمهام التي تتطلبها المهنة بخصوص السلوك المهني للمحاسب.

- عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بدء تعيينه لتعريفه بالقواعد الأخلاقية للسلوك المهني والقوانين التي تشير إلى ذلك.
- عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات والمؤتمرات المتخصصة بقواعد السلوك المهني.
- عدم كفاية الدورات التدريبية على العمل المحاسبي المطلوب من المحاسب بشكل عام أو التعريف بقواعد السلوك المهني.
- عدم توافر مراكز خبرة وتدريب في مجال المحاسبة توضح القواعد الأخلاقية للمهنة على الرغم من الحاجة إليها.

3. التحديات الناشئة عن التعارض بين المبادئ الأخلاقية ذاتها

إن مسؤولية المحاسب لا تتحدد بمعيار واحد، وإنما بمجموعة مركبة من المعايير الأخلاقية والفنية والمهنية و التنظيمية ، وإذا ما تعارضت هذه المعايير مع بعضها البعض، فانما ينتج غالبا هو مشكل في التفكير وفي التنفيذ لهذا فبالإضافة إلى التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات المهنة المحاسبية هناك مجموعة من العوامل الأخرى التي تؤثر فيها ناشئة عن التعارض بين المبادئ الأخلاقية ذاتها، يمكن ملاحظة أهمها فيما يلي 1 :

1. عدم قدرة المحاسبة في تمثيل أو ترجمة نشاط المؤسسات بصورة دقيقة، خاصة في ما يتعلق بالتحولات المالية الكبيرة التي نتج عنها صعوبات في معالجة بعض الوسائل المالية كالمشتقات المالية.

2. نتيجة لعدم تطابق المعايير المحاسبية مع متطلبات الأسواق المالية منها على وجه الخصوص، ظهرت نزعة جديدة نحو التلاعب في المعلومات المحاسبية.

3. ضعف الأداء في مهنة التدقيق أثر تأثيرا مباشرا على المهنة المحاسبية، انطلاقا من أن مخرجات الثانية هي المادة الأولية أو مدخلات المهنة الأولى، ومن أهم صور ضعف الأداء هو الغياب المتزايد لمعيار الاستقلالية.

وعليه فان أغلب المنظمات والجمع ياتو المعاهد المهنية تسعى جاهدة إلى وضع نموذج معيار يلما يجب أن تكون عليه الأخلاقيات المهنية وذلك للأسباب التالية:

- تعارض المصالح المادية؛
- تعارض الواجبات والإجراءات الفني؛
- تعارض المفاهيم المحاسبية؛
- تعارض خصائص المعلومات المحاسبية؛
- ضعف قدرات التحقق لمستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- فجوة التوقعات؛

- التغير والتطور المستمر في معايير المحاسبة لمواكبة متطلبات العولمة والبيئة التنافسية؛
- التغير والتطور المستمر في معايير التدقيق؛
- التغير والتطور المستمر في القوانين المنظمة للمهنة؛
- التغير والتطور المستمر في دستور أخلاقيات المهنة.

ثانيا: وسائل ترسيخ أخلاقيات المهنة: هناك عدة وسائل نذكر منها:¹

1- تنمية الرقابة الذاتية:

يخضع الموظف الناجح لرقابة الله تعالى قبل مراقبة المسؤول التابع له ويراعي المصلحة الوطنية قبل مصلحته الشخصية، ما يجعل الموظف مخلص للمؤسسة وهو ما يعزز نجاحها، فهذا النوع من الرقابة تمنعه من الخيانة وتعينه على الأمانة وهي من المقومات الأساسية لأخلاقيات المهنة، من وسائل تنمية هذا النوع من الرقابة: تقوية الإيمان بالله والتقوى، تحمل المسؤولية والاقتناع بأهمية الوظيفة وأدائها بشكل صحيح.

2- تدعيم هيئات الرقابة: من خلال:

- التنسيق بين هيئات الرقابة الداخلية والخارجية في إعداد مخططات الرقابة حتى تتمكن من تغطية أكبر عدد ممكن من الهيئات الإدارية؛
- اعتماد الإعلام الآلي والتقنيات الحديثة في مجال الرقابة والتدقيق؛
- تدعيم هيئات الرقابة بأعوان مؤهلين للقيام بوظائف الرقابة؛
- تحسيس المسؤولين بأهمية الرقابة السلمية؛
- ضرورة الأخذ بعين الاعتبار التقارير المعدة من طرف هيئات الرقابة للقيام بالإجراءات اللازمة تبعا لنتائج التقارير.

3- وضع الأنظمة الدقيقة التي تمنع الاجتهادات الفردية الخاطئة:

لأن الممارسات الأخلاقية غير السوية تنتج أحيانا من ضعف النظام أو عدم وضوحه، ويمكن للمؤسسة أن تخصص مكتبا خاصا للاهتمام بأخلاق المهنة، يقوم عليه مجموعة من الموظفين، كما يجب وضع في مكان ظاهرة بالمؤسسة لائحة للجزاءات تشمل على الأفعال والمخالفات وعدم تنفيذ الأوامر والالتزامات المكلف بها العامل.

4- القدوة الحسنة:

يؤثر عدم التزام المدير بأخلاق المهنة سلبا على التزام العاملين بذلك، لذا على المسؤولين أن يكونوا قدوة للموظفين من حيث مراعاة أخلاق المهنة.

¹ بلحاج فتيحة، مرجع سبق ذكره، ص ص: 216-218.

5- تصحيح الفهم الديني والوطني للوظيفة:

فإن اقتنع العامل بأن العمل عبادة وأن العمل وسيلة للتنمية الوطنية وازدهار البلد وتحسين مستوى الدخل زاد لديه الالتزام بأخلاق المهنة.

6- التقييم المستمر للموظفين:

يبدأ التقييم من مرحلة التوظيف بإدخال أخلاقيات المهنة في برامج المسابقات للدخول للوظيفة، والتحقق بعد الخروج من مرحلة التبرص من نزاهة العون وإخلاصه، ثم في مرحلة التكوين والتدريب بتخصيص مقياس متعلق بأخلاقيات المهنة، وكذا عقد أيام دراسية ومحاضرات دورية للتوعية والتحسيس، إضافة إلى التقييم المستمر للموظف لتحفيزه على التطوير إذا علم أن من يطور نفسه يقيم تقييما صحيحا وينال مكافأته على ذلك، والتقييم يساعد المسؤول على معرفة مستويات موظفيه وكفاءاتهم ومواطن إبداعهم.

7- إنشاء هيئات متخصصة في مجال الأخلاقيات: يحقق إنشاء هذه الهيئات الأهداف الأساسية الآتية:

- التنسيق الحسن والمنسجم للهيكل الإدارية وإعطاء مشروعية أكثر لمسيرة الأخلاقيات؛
- السهر على تطبيق أحكام الدولة الخاصة بالأخلاقيات المهنية في الوظيفة؛
- المساعدة على تصوير سياسات تكوين وإعلام باستعمال أدوات بيداغوجية حديثة.

8- تبني سياسة إعلامية داخل الإدارة للتحسيس بالأخلاقيات: من خلال:

- عقد اجتماعات دورية مع الموظفين على كافة المستويات وشرح مختلف أبعاد هذه المنهجية؛
- استغلال جميع الوسائل الإعلامية السمعية والبصرية والمكتوبة للترويج للأخلاقيات؛
- تكريم الموظفين الذين لهم مسار أخلاقي مشرف وكذا فضح جميع الموظفين المعاقبين بسبب الأخلاقيات المهنية؛
- فتح صفحات على الانترنت بخصوص الأخلاقيات المهنة وعرض ما توصلت إليه تجارب الدول في مجال تجسيد الأخلاقيات؛
- إشراك النقابة باعتبارها شريك اجتماعي هام والأخذ بجدية الاقتراحات التي تقدمها في مجال ترقية الأخلاقيات.

9- شفافية القوانين والتنظيمات والإجراءات :

من الضروري تبسيط الإجراءات لتكون واضحة لكل المواطنين، وأن تكون جميع الإجراءات الإدارية شفافة وواضحة ودقيقة ومحل إعلام لكل من يهمه الأمر، وكذا سماح القانون بحق الطعن في جميع القرارات على جميع المستويات.

10-الاهتمام بالجانب الاجتماعي وشروط العمل:

إن الاهتمام بالجانب الاجتماعي للموظف من أهم الوسائل لتحسينه من مختلف الانحرافات الأخلاقية، التي يمكن أن تتجر عن تدهور وضعه الاجتماعي الذي يؤدي بالموظف إلى استعمال طرق غير شرعية لتحسين ظرفه الاجتماعي والرقمي بمكانته المادية، فغياب سياسة اجتماعية من جانب الإدارة يجعل الموظف في موقع ضغوط قد تكون خارجية أو داخلية، مما يؤدي إلى نقشي الممارسات غير الأخلاقية.

المبحث الثالث: البعد الأخلاقي لممارسات المحاسبة الإبداعية

سنتطرق في هذا المبحث و المتكون من ثلاث مطالب على سعي المحاسب من خلال وظيفته إلى تحسين مهنة المحاسبة بأفضل طريقة ممكنة، ولا يكون ذلك إلا بالتزامه بالجانب الأخلاقي، فللمحاسبة مبادئ و متطلبات أخلاقية تساعده في القيام بذلك، و النظر في البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، و ما موقف المحاسبين من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: المبادئ الأخلاقية للمحاسبة ومتطلباتها

للمحاسبة مبادئ أخلاقية يتمتع بها المحاسب تساعده في أداء مهنته بأفضل طريقة ممكنة و السعي في تطويرها.

أولاً: المبادئ الأخلاقية لعلم المحاسبة:

يقوم المدخل الأخلاقي للمحاسبة على ضرورة تقديم إجراءات المحاسبة لمعالجة عادلة لكل الأطراف ذات العلاقة، وأن تعكس التقارير المالية الحقيقة بدون تحريف،¹ ويرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي²:

- أ- العدالة: وتعني أن يكون هناك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف المستفيدة
- ب- الصدق: وتعني المطابقة للحقيقة، أي وجود درجة عالية من التوافق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي يتطلب الإفصاح عن معامل الخطأ الذي يصاحب الأرقام المحاسبية، فخاصية الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:
 - التحيز في سياسة الحيلة والحذر؛
 - التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حال عدم الأمانة أو في حال نقص المعرفة والخبرة.

ج - عدم التحيز: يتعلق بحيدة المعلومات فهي تعني تجنب ذلك النوع المقصود من التحيز الذي قد يمارسه القائم بإعداد وعرض المعلومات المحاسبية، بهدف التوصل إلى نتائج مسبقة أو بهدف التأثير في سلوك مستخدم هذه المعلومات، وبمعنى آخر إن خلو المعلومات من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيادية هذه المعلومات. وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

¹ خالد عثمان، عبد الرحمن عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص: 183.

² التجاني بالرقى، مرجع سبق ذكره، ص: 40-41.

ما سبق يدل على أن خروج المحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم يجعل منها سلوك مهني لا أخلاقي، كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو إلغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع الاعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني، وهذا ما يتطابق مع ممارسات المحاسبة الإبداعية، وبالتالي فهيسلك مهني لا أخلاقي.¹

ثانياً: متطلبات السلوك الأخلاقي للمحاسبين:

لغرض النهوض بهذا السلوك وتفعيله بغية الوصول بأعمال المحاسبة إلى أعلى مستوى من الأداء يتوجب تحقيق أربع متطلبات أساسية هي:²

- المصداقية لدى المحاسب: فالمجتمع بفئاته المتعددة بحاجة لمصداقية المعلومات التي يقدمها؛
- المهنية في عمل المحاسب: فهناك حاجة إلى كفاءة مهنية وإتقان عمل ترفع من شأن المهنة وتدفع باتجاه تحقيق أهداف الأطراف ذات العلاقة بها وبمخرجاتها؛
- جودة الخدمات التي يقدمها المحاسب: فهناك حاجة لأن تقدم الخدمات من قبله بأعلى مستوى من الأداء؛
- الثقة في الخدمات التي يقدمها المحاسب: فيتوجب أن يشعر مستخدمو هذه الخدمة بالثقة كونها معدة ضمن إطار الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.

المطلب الثاني: البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية لها بعد أخلاقي يمكن أن يساعد في منع المحاسب من التلاعب.

أولاً: فرضية التحريف المالي الانتقائي 1991:Revsine

توجد عدة دراسات تناولت البعد الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية من بينها تلك المقدمة من طرف Revsine (1991)، الذي ناقش فرضية التحريف المالي الانتقائي انطلاقاً من أن كل المديرين و المساهمين يستفيد من المعايير المحاسبية "الفضفاضة" التي توفر للمديرين حرية الحركة في توقيت الإبلاغ عن الدخل، وهذا بالرجوع إلى الأدبيات المتعلقة بنظرية الوكالة و النظرية الإيجابية في

¹ التجاني بالرقى، المرجع السابق، ص: 41.

² صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 4، العدد 7، 2011، ص: 410.

المحاسبة، حيث يرى أن المديرين يقومون بذلك من أجل تعظيم استحقاقات المكافآت الخاصة بهم، كما يستفيد المساهمون أيضا من هذا التلاعب بالأرباح المفصح عنها و تقليل التقلب في الأرباح وما ينجر عنه من تحقيق دخل وزيادة قيمة أسهمهم، إضافة إلى أنه يفيد الإدارة في إجراءات أخرى كتقاضي صعوبات سداد اتفاقيات القروض، وقد بني هذا التحليل على¹:

- الدور الرئيسي للمحاسبة هو كآلية لمراقبة العقود بين المديرين و المجموعات الأخرى التي تقدم التمويل؛
- ستحدد آليات السوق بكفاءة احتمالية التلاعب المحاسبي وهو ما ينعكس على قرارات التسعير والتعاقد.

غير أن عدم وجود عدالة في التعامل مع جميع المستخدمين، يجعل من المحاسبة الإبداعية ممارسة غير عادلة للسلطة وتؤدي إلى إضعاف سلطة المنظمين، وبالتالي فهي ممارسة مكروهة أخلاقيا.²

ثانيا: تحليل 1984 Ruland للمنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية: بني هذا التحليل على³:

- يحكم النظرة الأخلاقية للعمل منظورين، الأول يحكم عليها بناء على الأفعال المؤدية لها، أما الثاني يحكم عليها بناء على الغاية منه، أي القيمة الأخلاقية للفعل تتوقف على القيمة الأخلاقية للنتيجة، هذه الأخيرة يتبعها Revsine للمحاسبة في القطاع الخاص بسبب البدائل المحاسبية المتاحة للمديرين لتحقيق الغاية المرجوة نظرا لاتساع معايير المحاسبة، مع تشديدها على القطاع العام لمنع التلاعب؛
- المسؤولية الايجابية المتمثلة في واجب تقديم حسابات غير منحازة -هي الأولوية بالنسبة له -، والمسؤولية السلبية الناتجة عن الفشل في منع هذا التلاعب المسؤولية عنه الإدارة، بينما لا يعترف Revsine بهذا التمييز حيث يتم اعتبار جميع النتائج محجوزة في عملية التعاقد وتحديد الأسعار؛
- تجنب التحيز للمحاسبة الإبداعية وهو ما يطلق عليه واجب التصرف، حيث يرى أن واجب الامتناع هو الأهم لتوفره على:
- القسوة؛
- اليقين فالنتيجة؛

¹ خيرة بوهالي، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية - مقارنة نظرية-، الملتقى الوطني حول الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، الجزائر، 23 أكتوبر 2022، ص ص: 10-11.

² التجاني بالرقى، مرجع سبق ذكره، ص: 39.

³ خيرة بوهالي، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

- المسؤولية: يرى Revsine أن الامتثال لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً كمسؤولية رئيسية، من عدم وجود قيود على الاختيار ضمنها، وهذا يختلف من دولة إلى أخرى فقد يكون مقبولا في الولايات المتحدة الأمريكية، ولكنه مرفوضا في دول الاتحاد الأوروبي التي تفرض هدفا نوعيا للحسابات لتقديم صورة حقيقية وعادلة.

المطلب الثالث: موقف المحاسبين من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يعتمد موقف المحاسبين من ممارسات المحاسبة الإبداعية على الجانب الأخلاقي لديهم وعلى حسب متطلبات المؤسسة أيضا.

أولا: الخصائص الأخلاقية لأساليب المحاسبة الإبداعية: حتى تكون ممارسات المحاسبة الإبداعية مقبولة أخلاقيا يجب أن تتصف بما يلي:¹

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن تدخل المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا؛
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم إلى القيام بعملية فعلية مع أطراف خارجية أخرى؛
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها؛
- أن تستمر المؤسسة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.

ثانيا: دور المحاسبين في الحد من المحاسبة الإبداعية:

يواجه متخذ موقفا - سواء كان المحاسب أو المدير - ضد المحاسبة الإبداعية نفس الضغط الذي يتعرض له أي مبلغ عن المخالفات الأخرى، قد يؤدي الفشل في التصرف وإثبات هذه المخالفات إلى تدمير سمعة المحاسب، لذلك يجب عليه إتباع الإجراءات التالية للتأكد²:

- التحقق من أن طريقة المحاسبة المقترحة غير مقبولة في الواقع، فقد تبدو بعض ممارسات المحاسبة قانونية بموجب القوانين الجديدة مشبوهة لغير المحاسبين حتى لا يتعرض المحاسب لمزاعم التشهير؛
- البحث عن طرق شرعية بديلة لتحقيق الغاية المنشودة واقتراحها كحل بديل للإدارة؛
- ضرورة إبلاغ المراقب المناسب بطريقة المحاسبة المقترحة غير مقبولة.

¹ عبد النور شنين وآخرون، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية - دراسة تحليلية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2018، ص: 32.

² خيرة بوهالي، مرجع سبق ذكره، ص: 12.

خلاصة

من خلال دراستي لهذا الفصل تعرفت على مختلف المفاهيم الخاصة بأخلاقيات مهنة المحاسبة و التي حددها الاتحاد الدولي للمحاسبين في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية و العناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، و أيضا المفاهيم الخاصة بالمحاسبة الإبداعية باعتبارها أساليب تهدف إلى إظهار المعلومات المحاسبية بما يخدم أهداف الإدارة، كما تطرقت لكيفية ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف المحاسبين، و معرفة ما إذا كانت سلوك أخلاقي أم لا، وأن التزام المحاسبين بمبادئ أخلاقيات المهنة من الوسائل المقترحة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الفصل الثاني

دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات
المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة من
المحاسبين في الجزائر

تمهيد

يتناول هذا الفصل كيفية دراستنا الإحصائية لدور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بتطبيق الدراسة على عينة مكونة من (34) محاسب، و يتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث، سنركز في المبحث الأول عن منهجية و أدوات الدراسة الميدانية، يليه في المبحث الثاني الدراسة الإحصائية باستخدام المتوسطات الحسابية و الإنحراف المعياري، و في المبحث الأخير و الثالث الذي قمت فيه باختبار الفرضيات و استخراج النتائج، كما كانت عناوين المباحث كالآتي:

- الإطار العام للدراسة الميدانية؛
- واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة و المحاسبة الإبداعية في الجزائر؛
- اختيار الفرضيات و مناقشة النتائج.

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة الميدانية

نتناول في هذا المبحث وصفاً لكيفية إجراء الدراسة الميدانية، وذلك انطلاقاً من الأداة المستخدمة في الدراسة وكيفية إعدادها وبنائها، مجتمع الدراسة وعينتها وكذلك مدى صدقها وثباتها، بالإضافة إلى أساليب التحليل الإحصائي التي اعتمدنا عليها في معالجة البيانات لاستخراج النتائج.

المطلب الأول: تصميم وتنفيذ الدراسة

سنركز في هذا المطلب على شرح أداة الدراسة وتصميمها، مع التعريف بمجتمع الدراسة والإطار الزمني الذي استغرقته، للوصول إلى الأدوات الإحصائية لتحليل بيانات هذه الدراسة.

أولاً: أداة الدراسة

اعتمدنا على الاستبيان كأداة أساسية لهذه الدراسة، حيث تم تصميم استمارة الاستبيان¹ ثم توزيعها على عينة من المحاسبين في المؤسسات الجزائرية، لمعرفة واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتتكون استمارة الاستبيان من جزئين هما:

1. الجزء الأول من الاستبيان:

تضمن واجهة الاستبيان و المتمثلة في ثلاثة أقسام كالتالي:

- **القسم الأول:** تقديم العنوان الشامل الذي من أجله تم إنشاء هذا الاستبيان مع إعطاء المستجوبين كافة الصلاحيات التي تخول لهم المحافظة على معلوماتهم و البيانات المقدمة من طرفهم و أنها تحضى بالسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.
- **القسم الثاني:** التعريف بمصطلح المحاسبة الإبداعية و الغرض من ذلك مساعدة المستجوب على فهم الاستبيان و الإجابة عنه بأفضل طريقة ممكنة.
- **القسم الثالث:** البيانات الشخصية للمستجوب و المتمثلة في خبرته المهنية و الشكل القانوني للمؤسسة فقط.

¹ أنظر الملحق رقم (01).

2. الجزء الثاني من الاستبيان:

بغرض وصف و تقييم و معرفة وضعية واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات التي شملتها الدراسة، اعتمدنا على مجموعة من الأسئلة مقسمة إلى متغيرين تم إعدادهم بناء على الجانب النظري من الموضوع و تشمل:

المحور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

من خلال الدراسة النظرية للموضوع وجدنا عدة تصنيفات لممارسات المحاسبة الإبداعية، و اخترنا الاعتماد على تصنيف **1999 Stolowy**، و بالتالي تم تقسيم هذا المحور من الاستبيان إلى:

- الممارسات ذات التأثير على النتيجة شملت 16 عبارة ؛
- الممارسات ذات التأثير على عرض جدول حسابات النتائج وتكونت من 07 عبارات؛
- الممارسات ذات التأثير على عرض الميزانية العمومية شملت 07 عبارات.

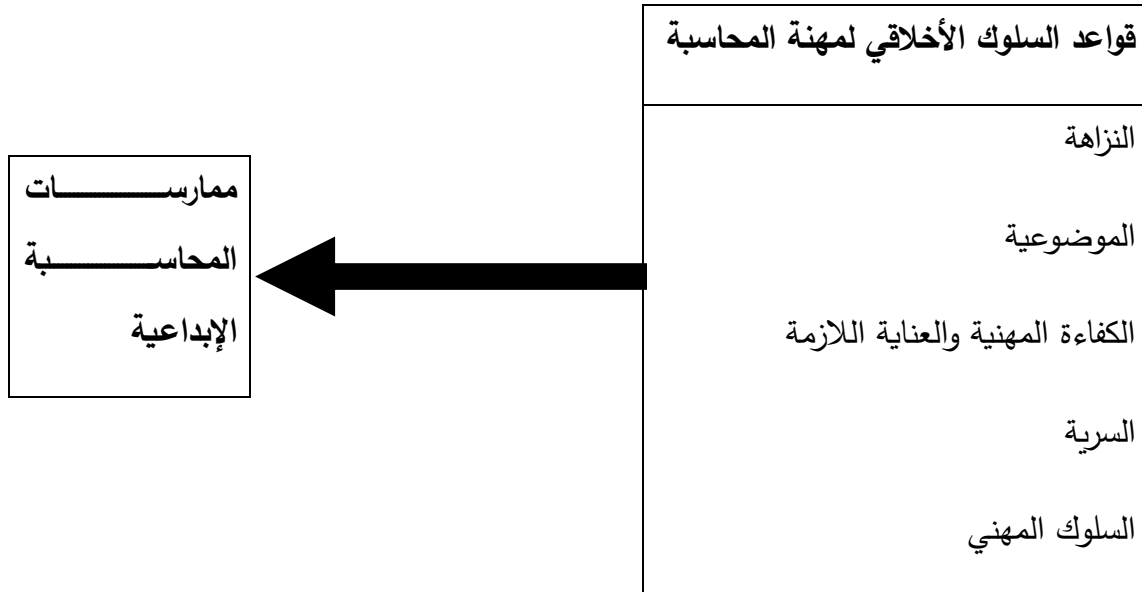
المحور الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة

اعتمدنا في هذا المحور و المتمثل في أخلاقيات مهنة المحاسبة على القواعد الصادرة عن المجمع الدولي للمحاسبين، وقد تم التعبير عن كل مبدأ بعبارتين، وتم تقسيمها كما يلي:

- النزاهة؛
- الموضوعية؛
- الكفاءة المهنية و العناية اللازمة؛
- السرية؛
- السلوك المهني.

ومنه يمكننا توضيح نموذج الدراسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): نموذج الدراسة
المتغير المستقل المتغير التابع



المصدر : من إعداد الطالب بالاعتماد على الجانب النظري

ثانيا: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين في المؤسسات الجزائرية (الصغير و المتوسط و الكبير)، و بمختلف الأنشطة الاقتصادية، الإنتاجية، التجارية و الخدمية، حيث شملت هذه الدراسة عينة تتكون من (34) محاسب و تم توزيع الاستبيان بطريقتين: عن طريق الانترنت(موقع لينكد إن) و تحصلنا على (16) استبانة، وعن طريق الاتصال ببعض المؤسسات و تحصلنا على(19) استبانة، وبعد فرزها تم إلغاء استمارة واحدة نظرا لنقص المعلومات الواردة فيها.
و بالنسبة للاستبيانات الموزعة و المسترجعة نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (03): عدد الاستبيانات الموزعة

النسبة %	التكرار	
100	35	عدد الاستبيانات الموزعة
100	35	عدد الاستبيانات المسترجعة
2,86	01	عدد الاستبيانات الملغاة
97.14	34	عدد الاستبيانات الصالحة للدراسة

المصدر: من إعداد الطالب

ثالثا: الإطار الزمني للدراسة

تم توزيع الاستبيان خلال الفترة الممتدة من 14 ماي إلى 3 جوان 2023.

رابعا: أدوات تحليل بيانات الدراسة

من أجل اختبار فرضيات الدراسة، استخدمنا حزمة برنامج التحليل الإحصائي "SPSS" و استعملنا أساليب تحليل البيانات التالية:

- معامل الارتباط لقياس صدق أداة الدراسة؛
- معامل ألفا كرونباخ لاختبار ثبات أداة الدراسة؛
- النسب المئوية و الرسوم البيانية عند عرض خصائص عينة الدراسة؛
- المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لمعرفة اتجاهات إجابات أفراد العينة؛
- نموذج الانحدار الخطي البسيط لمعرفة معرفة دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- تحليل التباين أحادي الطرف لاختبار مدى وجود فروقات جوهرية ذات دلالة إحصائية في ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الثاني: تحليل صدق و ثبات أداة الدراسة

نقوم في هذا المطلب بالاختبار الإحصائي لصدق وثبات أداة الدراسة باستعمال معامل الارتباط ومعامل ألفا كرونباخ للحكم على صلاحية أداة الدراسة في تحقيق الهدف منها.

أولاً: صدق أداة الدراسة

يتم قياس صدق أداة الدراسة من خلال صدق الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان بالاعتماد على معامل الارتباط¹.

1. صدق الاتساق الداخلي لفقرات المحور المحاسبة الإبداعية: نلخص معامل الارتباط بين

محاور ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): الاتساق الداخلي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية

المحور	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
الممارسات ذات التأثير على النتيجة	0,816**	0,000
الممارسات ذات التأثير على عرض جدول حسابات النتائج	0,850**	0,000
الممارسات ذات التأثير على عرض الميزانية	0,707**	0,000

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول السابق أن معاملات الارتباط كلها ذات دلالة معنوية إحصائية، حيث أن القيمة الاحتمالية sig أقل من مستوى الدلالة $\alpha=0,05$ (إضافة إلى النجوم **)، ومنه فإن عبارات المحور ممارسات المحاسبة الإبداعية صادقة في قياس ما وضعت من أجله.

2. صدق الاتساق الداخلي لفقرات محور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة: نلخص

معامل الارتباط بين محاور قواعد السلوك الأخلاقي في الجدول التالي:

¹ أنظر الملحق رقم (02).

الجدول رقم (05): الاتساق الداخلي لمخبر قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة

المحور	معامل الارتباط	مستوى المعنوية
النزاهة	0,687**	0,000
الموضوعية	0,757**	0,000
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	0,753**	0,000
السرية	0,557**	0,001
السلوك المهني	0,413*	0,015

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات spss

يبين الجدول السابق أن معاملات الارتباط كلها ذات دلالة معنوية إحصائية، حيث أن القيمة الاحتمالية sig أقل من مستوى الدلالة $\alpha=0,05$ (إضافة إلى النجوم **)، ومنه فإن عبارات المحور قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة صادقة في قياس ما وضعت من أجله.

ثانيا: ثبات أداة الدراسة

بهدف اختبار ثبات أداة الدراسة، اعتمدنا على معامل ألفا كرونباخ¹ لاختبار الثبات، فقد قمنا بقياس عبارات الاستبيان باستخدام ألفا كرونباخ كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): جدول قياس ثبات أداة الدراسة

عدد العبارات	ألفا كرونباخ
31	0.75

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

¹ أنظر الملحق رقم (02).

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ 0.75 و هي قيمة مقبولة، لذا فإن الأداة المستعملة في الدراسة لها درجة مقبولة من الثبات، و بالتالي فهي صالحة لإجراء الدراسة.

المطلب الثالث: خصائص عينة الدراسة

استخدمنا التكرارات والنسب المئوية إضافة للتمثيل البياني لها لعرض خصائص عينة الدراسة.

أولاً: تصنيف عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية:

نلخص تصنيف أفراد عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية¹ في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

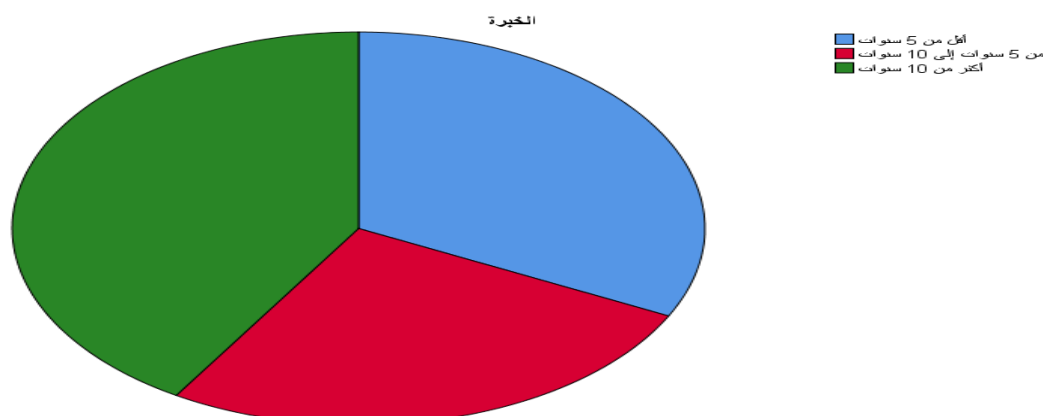
الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	11	32,4
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	09	26,5
أكثر من 10 سنوات	14	41,2
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى نسبة مئوية للخبرة المهنية تعود إلى أكثر من 10 سنوات بتكرار 14 فرد من عينة الدراسة و بنسبة 42.2% ، كما نلاحظ أيضا أن أقل نسبة و أقل تكرار لأفراد العينة يعود إلى من خبرتهم المهنية من 5 سنوات إلى 10 سنوات.

¹ أنظر الملحق رقم (03).

الشكل رقم (03): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

ثانيا: تصنيف عينة الدراسة حسب متغير الشكل القانوني

نلخص تصنيف أفراد عينة الدراسة حسب متغير الشكل القانوني للمؤسسة¹ في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة

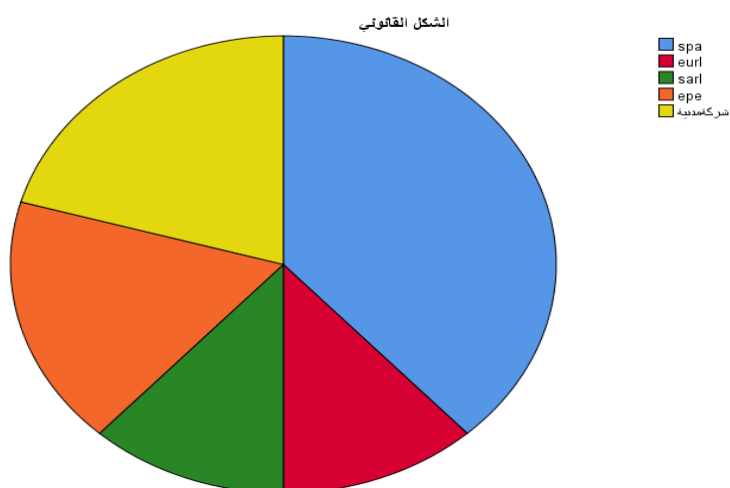
النسبة المئوية %	التكرار	الشكل القانوني للمؤسسة
38,2	13	شركة ذات أسهم
11,8	4	مؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة
11,8	4	مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة
17,6	6	مؤسسة عمومية اقتصادية
20,6	7	شركة مدنية
100	34	المجموع

¹ أنظر الملحق رقم (03).

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أن أعلى نسبة لعينة الدراسة حسب أفراد العينة في متغير الشكل القانوني تعود لشركة ذات أسهم بنسبة 38.2% ، كما نلاحظ أن أقل نسبة تعود بالتساوي إلى مؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة و مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة بنسبة 11.8% .

الشكل رقم (04): توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

ثالثا: تصنيف عينة الدراسة حسب متغير نوع الوظيفة

نلخص تصنيف أفراد عينة الدراسة حسب متغير نوع الوظيفة¹ في الجدول التالي:

¹ أنظر الملحق رقم (03).

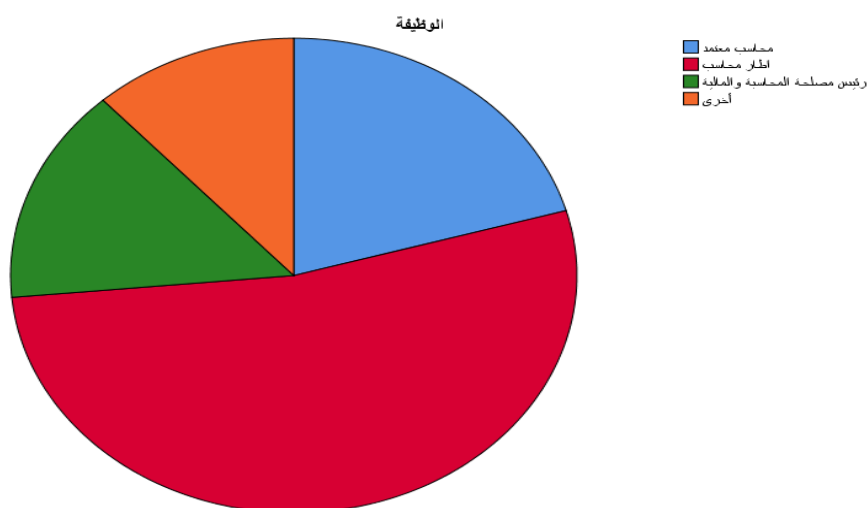
الجدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب نوع الوظيفة

نوع الوظيفة	التكرار	النسبة المئوية%
محاسب معتمد	07	20,6
خبير محاسب	00	00
إطار محاسب	18	52,9
رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	05	14,7
أخرى	04	11,8
المجموع	34	100

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أن أغلبية أفراد العينة وظيفتهم إطار محاسب بنسبة 52.9% ، كما نلاحظ أيضا أن وظيفة خبير محاسب معدومة بالنسبة لأفراد العينة.

الشكل رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب نوع الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

المبحث الثاني: واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة و المحاسبة الإبداعية في الجزائر

يهدف هذا المبحث إلى وصف فقرات الاستبيان بواسطة المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، لاستخلاص اتجاه إجابات أفراد عينة الدراسة ومنه استنتاج واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة.

المطلب الأول: الإلتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة لدى عينة الدراسة

سنركز في هذا المطلب على مدى التزام و تطبيق المحاسب لأخلاقيات مهنة المحاسبة، و ذلك عن طريق استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري¹ لكل محور .

أولاً: النزاهة: نلخص اتجاه رأي مفردات عينة الدراسة حول مبدأ النزاهة فيما يلي:

الجدول رقم (10): اتجاه إجابات المحاسبين حول النزاهة

العبارات	المتوسط الحسابي	لانحراف المعياري	اتجاه العبارة
بالأمانة والصدق في علاقاتي المهنية والتجارية	1,97	0,17	موافق
بتقديم تقارير مالية تخلو من المعلومات الخاطئة أو المظلمة	1.94	0.23	موافق
متوسط عبارات محور النزاهة	1,95	0,18	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارة الأولى يساوي 1,97 و العبارة الثانية 1.94 وكان اتجاه إجابات مفردات العينة نحو "موافق"، وهذا يعني أن المحاسبين يتمتعون بالنزاهة المهنية في عملهم. وبالنسبة للانحراف المعياري نلاحظ أن العبارة الأولى تساوي 0,17 و العبارة الثانية تساوي 0.23 وهذا يدل على وجود تجانس كبير في الاجابات.

ثانياً: الموضوعية: نلخص اتجاه رأي مفردات عينة الدراسة حول مبدأ الموضوعية فيما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم (04).

الجدول رقم (11): اتجاه إجابات المحاسبين حول الموضوعية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
أتقاضي التحيز لأي طرف في حكمي المهني أو التجاري	1.94	0.23	موافق
أتقاضي التحيز في الخدمات التي أقدمها في حالة صراع المصالح	1.85	0.35	موافق
متوسط عبارات محور الموضوعية	1.89	0.26	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للعبارتين يساوي 1.94 و 1.85 على التوالي وكان اتجاه إجابات مفردات العينة نحو "موافق"، فهذا يعني تحلي المحاسبين أفراد عينة الدراسة بالموضوعية في أداء مهامهم، أما بالنسبة للانحراف المعياري في العبارتين يساوي 0.23 و 0.35 على التوالي وهذا يدل على أنه يوجد تجانس في الإجابات.

ثالثا: الكفاءة المهنية و العناية اللازمة: نلخص اتجاه رأي مفردات عينة الدراسة حول مبدأ الكفاءة المهنية و العناية اللازمة فيما يلي:

الجدول رقم (12): اتجاه إجابات محور الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
أسعى لمعرفة خطط و أنشطة المؤسسة ومعرفة أهداف التقارير المالية التي أقوم بالعمل عليها	1.97	0.17	موافق
أسعى لتطوير معارفي ومهاراتي المهنية لأداء عملي وفق المعايير المهنية المعمول بها	1.94	0.23	موافق
متوسط عبارات محور الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	1.95	0.18	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي للعبارتين يساوي 1.97 و 1.94 على التوالي و كان اتجاه إجابات مفردات العينة نحو "موافق" بالتالي هذا يدل على أن المحاسبين ذو كفاءة مهنية كبيرة، أما بالنسبة للانحراف المعياري للعبارتين يساوي 0.17 و 0.23 على التوالي يعني أن العبارتين أكثر تجانس.

رابعاً: السرية: يلخص الجدول التالي رأي المحاسبين حول الإلتزام بمبدأ السرية:

الجدول رقم (13): اتجاه إجابات المحاسبين حول محور السرية في أداء عملهم

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
أتحفظ عن المعلومات التي تخص المؤسسة سواء الشفهية أو الكتابية إلا إذا كان هناك ضرورة قانونية لذلك.	1.97	0.17	موافق
لا أستعمل المعلومات الخاصة بالمؤسسة لمصلحتي أو لمصلحة أطراف أخرى	1.94	0.23	موافق
متوسط الإجابات حول محور السرية	1.95	0.14	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارتين يساوي 1.97 و 0.94 على التوالي و كان اتجاه إجابات مفردات العينة نحو "موافق" بالتالي هذا يدل على أن المحاسبين في الجزائر يتحلون بالسرية و يتحفظون عن المعلومات التي تخص المؤسسة التي يعملون بها و لا يستعملون المعلومات الخاصة بالمؤسسة لمصلحتهم الشخصية أو لأطراف أخرى، أما بالنسبة للانحراف المعياري للعبارتين يساوي 0.17 و 0.23 هذا يدل على أن العبارتين أكثر تجانس.

خامسا: السلوك المهني: يلخص الجدول التالي رأي المحاسبين حول الإلتزام بمبدأ السلوك المهني:

الجدول رقم (14): اتجاه إجابات المحاسبين حول محور السلوك المهني

العبارة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
موافق	0,17	1,97	أحترم مهنتي و أتقيد بالقوانين و الأنظمة الخاصة بها
موافق	0,17	1,97	أتجنب أي عمل يضر بمهنة المحاسب أو يسيء إلى سمعة المهنة
موافق	0,11	1,97	متوسط إجابات المحاسبين حول محور السلوك المهني

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارتين يساوي 1,97، ما يدل على أن اتجاه إجابات مفردات العينة نحو "موافق"، و هذا يعني أن المحاسبين في الجزائر يحترمون مهنتهم و يتقيدون بالقوانين الخاصة بها، و بالنسبة للانحراف المعياري نلاحظ أنه يساوي 0,17 و هذا يدل على أنه يوجد تجانس كبير في الإجابات.

المطلب الثاني: تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة

سنقوم في هذا المطلب بالتركيز على المحاسبين في الجزائر في ما إذا كانوا يمارسون المحاسبة الإبداعية عن طريق استخدام المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لكل محور¹.

أولاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات التأثير على النتيجة

تؤدي الممارسات المدرجة في هذا العنصر إما إلى رفع النتيجة أو تخفيضها حسب الهدف من استعمالها، نلخص في الجدول التالي اتجاه إجابات مفردات العينة على هذا المحور:

¹ أنظر الملحق رقم (04).

الجدول رقم (15): اتجاه إجابات المحاسبين على ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على النتيجة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
مراجعة خطة الإهلاك على سبيل المثال بزيادة أو تقليل فترة الإهلاك المتبقية أو القيمة المتبقية (الخردة)	1.85	0.35	موافق
التقليل أو الزيادة في مخصصات انخفاض قيمة سندات المساهمة	1.73	0.44	موافق
تغيير طريقة تقييم المخزون (fifo-lifo-camp)	1.47	0.50	غير موافق
التقليل أو المبالغة في تقدير مخصصات الحقوق المشكوك في تحصيلها	1.41	0.49	غير موافق
التقليل أو المبالغة في تقدير خسائر القيمة على المخزونات	1.50	0.50	غير موافق
عدم الاعتراف بمخصص ارتباطات التقاعد المسموح بها	1.20	0.41	غير موافق
الاحتفاظ بمصاريف الحياة غير المدرجة في تكلفة الحياة (الرسوم ,العمولات,ورسوم التسجيل) أو توزيعها على عدة سنوات	1.52	0.50	موافق
التنازل على الأوراق المالية ثم إعادة شرائها (البيع الاصطناعي)	1.14	0.35	غير موافق
تسجيل الأصول الضريبية المؤجلة لرفع النتيجة المجمعة	1.64	0.48	موافق
تغيير تاريخ الإغلاق بهدف تحسين النتيجة خلال الفترة الإضافية	1.41	0.49	غير موافق

متوسط ممارسات المحاسبة الإبداعية بهدف التأثير على النتيجة	1.49	0.21	غير موافق
---	------	------	-----------

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ في هذا الجدول أن المتوسط الحسابي لعبارة مراجعة خطة الاهتلاك بزيادة أو تقليل فترة الاهتلاك المتبقية أو القيمة المتبقية يساوي 1.85 معناه أن المحاسبين في الجزائر موافقين بنسبة كبيرة عليها، ونلاحظ أن المتوسط الحسابي لعبارة التنازل على الأوراق المالية ثم إعادة شرائها يساوي 1.14 معناه أن المحاسب في الجزائر غير موافق عنها، أما بالنسبة للانحراف المعياري للعبارة الأولى و الثامنة 0.35 و 0.35 من الجدول فهذا يدل على أن العبارتين أكثر تجانس، في حين أن الانحراف المعياري للعبارة الثالثة و الخامسة والسابعة 0.50 و 0.50 و 0.50 من الجدول فإنه يدل على أن هذه العبارات أقل تجانس.

ثانيا: ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات التأثير على عرض جدول حسابات النتائج

نلخص الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإبداعية ذات التأثير على عرض جدول حسابات النتائج فيما يلي:

الجدول رقم (16): اتجاه إجابات المحاسبين حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في التأثير على عرض جدول حسابات النتائج

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
الحصول على إعانات الاستغلال	1.67	0.47	موافق
الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال عملية البيع	1.29	0.46	غير موافق
نقل إيرادات الفترة الحالية لفترة مالية لاحقة	1.32	0.47	غير موافق
زيادة النتيجة الجارية بإدراج مكاسب التنازل عن الأصول	1.58	0.49	موافق

رسملة بعض المصاريف التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة	1.41	0.49	غير موافق
التغيير في تصنيف بعض الأعباء للتأثير على النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية	1.52	0.50	موافق
متوسط إجابات المحاسبين حول الممارسات ذات التأثير على عرض جول حسابات النتائج	1.47	0.24	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال الجدول نلاحظ أن المتوسط الحسابي للعبارة الأولى 1.67 وكان اتجاه إجابات مفردات العينة نحو "غير موافق" فهذا يدل على تقبل المحاسبين في الجزائر الحصول على إعانات الاستغلال، أما بالنسبة للانحراف المعياري فنلاحظ أن العبارات أكثر تجانس.

ثالثا: ممارسات المحاسبة الإبداعية ذات التأثير على عرض الميزانية العمومية

نلخص الإحصاءات الوصفية لممارسات المحاسبة الإبداعية ذات التأثير على عرض الميزانية في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): اتجاه إجابات المحاسبين حول ممارسات المحاسبة الإبداعية في التأثير على عرض الميزانية العمومية

العبارات	المتوسط الحسابي	لانحراف المعياري	اتجاه العبارة
إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية للزيادة في الأصول	1.79	0.41	موافق
خصم كمبيالة أو سند لأمر لزيادة الخزينة	1.52	0.50	موافق
الحصول على قروض طويلة الأجل لتسديد ديون قصيرة الأجل	1.67	0.47	موافق
عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل خلال العام الجاري ضمن الديون الجارية	1.32	0.47	غير موافق
عدم الكشف عن الديون المتعثرة	1.17	0.38	غير موافق
متوسط إجابات المحاسبين حول الممارسات ذات التأثير على عرض الميزانية الميزانية العمومية	1.50	0.22	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن المتوسط الحسابي لعبارة إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية للزيادة في الأصول يساوي 1.79، و هذا يدل على موافقة المحاسبين على القيام بإعادة تقييم الأصول الثابتة المادية للزيادة في الأصول، وكان اتجاه إجابات مفردات العينة نحو "غير موافق"، أما بالنسبة للانحراف المعياري للعبارات يدل أنهم أكثر تجانس.

المطلب الثالث: قواعد السلوك الأخلاقي وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين في عينة الدراسة

لاستخلاص واقع قواعد السلوك الأخلاقي وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين في عينة الدراسة، نعتمد على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمكونات كل محور.¹

أولاً: واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية: لمعرفة واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف المحاسبين في الجزائر، قمنا بحساب متوسط الحسابي لمحاوَر هذا الجزء، وهو ما نوضحه من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (18): واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
ممارسات تؤثر على النتيجة	1.49	0.21	غير موافق
ممارسات تؤثر على عرض جدول حسابات النتائج	1.47	0.24	غير موافق
ممارسات تؤثر على الميزانية	1.50	0.22	غير موافق
ممارسات المحاسبة الإبداعية	1.48	0.18	غير موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي لممارسات المحاسبة الإبداعية يساوي 1.48 و هذا يدل على أن أغلب المحاسبين في الجزائر لا يوافقون على ممارسات المحاسبة الإبداعية سواء في الممارسات التي تؤثر على النتيجة أو الممارسات التي تؤثر على عرض جدل حسابات النتائج أو الممارسات التي تؤثر على الميزانية، و هذا أيضا بدلالة اتجاه العبارة و آراء المستجوبين "غير وافق" أما بالنسبة للانحراف المعياري يدل على أن الإجابات أكثر تجانس.

¹ أنظر الملحق رقم (04).

ثانيا: واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة: من أجل معرفة مدى التزام المحاسبين في الجزائر بمبادئ السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، قمنا بحساب المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول هذا المحور وكانت النتائج كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (19): واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اتجاه العبارة
النزاهة	1.95	0.18	موافق
الموضوعية	1.89	0.26	موافق
الكفاءة المهنية و العناية اللازمة	1.95	0.18	موافق
السرية	1.95	0.14	موافق
السلوك المهني	1.97	0.11	موافق
قواعد السلوك الأخلاقي	1.94	0.12	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول أن المتوسط الحسابي لقواعد السلوك الأخلاقي يساوي 1.94، وهذا يدل على أن أغلب المحاسبين الذين شملهم الاستبيان موافقين على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، فيما كان اتجاه إجاباتهم نحو "موافق"، أما بالنسبة للانحراف المعياري لقواعد السلوك الأخلاقي يدل على أن الإجابات أكثر تجانس.

المبحث الثالث: اختيار الفرضيات و مناقشة النتائج

سنقوم في هذا المبحث باختبار الفرضيات بالاعتماد على الانحدار لمعرفة دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ثم باستعمال تحليل التباين أحادي الطرف لتحديد مدى وجود فروقات جوهرية ومنه تحديد العوامل المحددة لممارسات المحاسبة الإبداعية، وأخيرا مناقشة النتائج بالمقارنة بين النتائج المتوصل إليها ونتائج الدراسات السابقة.

المطلب الأول: دور المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة الدراسة

لاختبار الفرضية الرئيسية التي تنص على أن: " للمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، قمنا باستعمال نموذج الانحدار الخطي البسيط¹ بين المبادئ الأخلاقية المتمثلة في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني كمتغيرات مستقلة و ممارسات المحاسبة الإبداعية كمتغير تابع، نوضح النتائج المتوصل إليها كما يلي:

أولا: دور النزاهة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لمعرفة دور النزاهة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

H0: لا يوجد دور للنزاهة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية

$$\alpha = 0,05$$

H1: يوجد دور للنزاهة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية

$$\alpha = 0,05$$

من مخرجات spss نستنتج أن:

- بالنسبة لمعامل التحديد لهذا المحور قدر بـ: 0,066 ما يدل على أن 6,6 % من عدم الموافقة من طرف المحاسبين في الجزائر على ممارسة المحاسبة الإبداعية يرجع إلى التزامهم بمبدأ النزاهة،

¹ أنظر الملحق رقم (05).

- من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0,143 مع مستوى المعنوية 0,05 $\alpha =$ ، وبما أن قيمة $\alpha > \text{sig}$ نقبل الفرضية H_0 ، ما يعني أنه لا يوجد دور لالتزام المحاسبين بمبدأ النزاهة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- ويمكن صياغة دور النزاهة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المعادلة التالية:

$$Y = 1,005 + 0,247 X$$

ثانيا: دور الموضوعية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لمعرفة دور الموضوعية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

- | | |
|--|---|
| <p>H_0: لا يوجد دور للموضوعية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$</p> <p>H_1: يوجد دور للموضوعية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$</p> | } |
|--|---|

من مخرجات spss نستنتج أن:

- بالنسبة لمعامل التحديد لهذا المحور قدر بـ: 0.051 ما يدل على أن 5.1 % من عدم الموافقة من طرف المحاسبين في الجزائر على ممارسة المحاسبة الإبداعية يرجع إلى التزامهم بمبدأ الموضوعية.
- من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0.198 مع مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبما أن قيمة $\alpha > \text{SIG}$ نقبل الفرضية H_0 ما يعني أنه لا يوجد دور لالتزام المحاسبين بمبدأ الموضوعية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- ويمكن صياغة دور الموضوعية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المعادلة التالية:

$$Y = 1.196 + 0,153 X$$

ثالثا: دور الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لمعرفة دور الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

H0: لا يوجد دور للكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$

H1: يوجد دور للكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$

من مخرجات spss نستنتج أن:

- بالنسبة لمعامل التحديد لهذا المحور قدر بـ: 0.084 ما يدل على أن 8.4 % من عدم الموافقة من طرف المحاسبين في الجزائر على ممارسة المحاسبة الإبداعية يرجع إلى التزامهم بمبدأ للكفاءة المهنية و العناية اللازمة.
- من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0.096 مع مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ ، وبما أن قيمة $\alpha > \text{SIG}$ نقبل الفرضية H0 ما يعني أنه لا يوجد دور لالتزام المحاسبين بمبدأ الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- ويمكن صياغة دور الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المعادلة التالية:
$$Y=0.941 + 0.280 X$$

رابعا: دور السرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لمعرفة دور السرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

H0: لا يوجد دور للسرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$

H1 : يوجد دور للسرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية

$$\alpha = 0,05$$

من مخرجات spss نستنتج أن:

- بالنسبة لمعامل التحديد لهذا المحور قدر بـ: 0.013 ما يدل على أن 1.3 % من عدم الموافقة من طرف المحاسبين في الجزائر على ممارسة المحاسبة الإبداعية يرجع إلى التزامهم بمبدأ السرية،
- من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0.529 مع مستوى المعنوية $\alpha=0,05$ ، وبما أن قيمة $\alpha > \text{SIG}$ نقبل الفرضية H_0 ما يعني أنه لا يوجد دور لالتزام المحاسبين بمبدأ السرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- ويمكن صياغة دور السرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المعادلة التالية:
$$Y = 1.764 - 0.142 X$$

خامسا: دور السلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لمعرفة دور السلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية نقوم بصياغة الفرضيات التالية:

H_0 : لا يوجد دور للسلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى

$$\alpha = 0,05 \text{ المعنوية}$$

H_1 : يوجد دور للسلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى

$$\alpha = 0,05 \text{ المعنوية}$$

من مخرجات spss نستنتج أن:

- بالنسبة لمعامل التحديد لهذا المحور قدر بـ: 0,064 ما يدل على أن 6,4 % من عدم الموافقة من طرف المحاسبين في الجزائر على ممارسات المحاسبة الإبداعية يرجع إلى التزامهم بمبدأ السلوك المهني؛

- من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0,149 مع مستوى المعنوية 0,05 ، وبما أن قيمة α $\text{SIG} > \alpha$ نقبل الفرضية H_0 ، ما يعني أنه لا يوجد دور لالتزام المحاسبين بمبدأ السلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؛
- ويمكن صياغة دور السلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المعادلة التالية:

$$Y = 0,726 + 0,386 X$$

المطلب الثاني: الفروقات الجوهرية في ممارسات المحاسبة الإبداعية

نعتمد على أسلوب تحليل التباين أحادي الطرف¹ One-Way Anova لمعرفة وجود الفروقات الجوهرية من عدمها.

أولاً: الفروقات الجوهرية التي تعود لمتغير الخبرة المهنية

لإثبات فرضية الفروقات الجوهرية التي تعزى لمتغير الخبرة المهنية، نصيغ الفرضية التالية:

H_0 : لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية 0,05 α تعود لمتغير الخبرة المهنية.

H_1 : يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية 0,05 α تعود لمتغير الخبرة المهنية.

من خلال مخرجات SPSS نستنتج أن:

¹ أنظر الملحق رقم (06).

الجدول رقم (20): تحليل التباين بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والخبرة المهنية

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
بين المجموعات	0.013	2	0.006	0.184	0.833
داخل المجموعات	1.083	31	0.035		
المجموع	1.096	33			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نختبر هذه الفرضية من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0,833 مع مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبما أن قيمة $\alpha > \text{SIG}$ نقبل الفرضية H_0 ومنه لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية تعود لمتغير الخبرة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ما يعني أن الخبرة المهنية ليست عامل مفسر (مشجع) لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.

ثانيا: الفروقات الجوهرية التي تعود إلى متغير الشكل القانوني

لإثبات فرضية الفروقات الجوهرية التي تعزى لمتغير الشكل القانوني، نصيغ الفرضية التالية:

H_0 : لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعود لمتغير الشكل القانوني.

H_1 : يوجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعود لمتغير الشكل القانوني.

من خلال مخرجات SPSS نستنتج أن:

الجدول رقم (21): تحليل التباين بين ممارسات المحاسبة الإبداعية والشكل القانوني

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
بين المجموعات	0,128	4	0,032	0,956	0,446
داخل المجموعات	0,968	29	0,033		
المجموع	1,096	33			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نختبر هذه الفرضية من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0,446 مع مستوى المعنوية 0,05 = α ، وبما أن قيمة $\alpha > \text{SIG}$ نقبل الفرضية H_0 ، ما يعني أنه لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية تعود لمتغير الشكل القانوني من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وبالتالي فإن الشكل القانوني ليس عامل مفسر (مشجع) على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.

ثالثاً: الفروقات الجوهرية التي تعود إلى متغير نوع الوظيفة

لإثبات فرضية الفروقات الجوهرية التي تعزى لمتغير نوع الوظيفة، نصيغ الفرضية التالية:

H_0 : لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعود لمتغير نوع الوظيفة.

H_1 : يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعود لمتغير نوع الوظيفة.

من خلال مخرجات SPSS نستنتج أن:

الجدول رقم (22): تحليل التباين بين ممارسات المحاسبة الإبداعية ونوع الوظيفة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى المعنوية Sig
بين المجموعات	0,158	3	0,053	1,680	0,192
داخل المجموعات	0,938	30	0,031		
المجموع	1.096	33			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات spss

نختبر هذه الفرضية من خلال مقارنة مستوى المعنوية sig والذي قدر بـ: 0,192 مع مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ ، وبما أن قيمة $\alpha > \text{SIG}$ نقبل الفرضية H_0 ، ومنه لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية تعود لمتغير نوع الوظيفة من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، ما يعني أن نوع الوظيفة (محاسب معتمد، إطار محاسب أو رئيس مصلحة المحاسبة والمالية) ليست عامل مفسر (مشجع) لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.

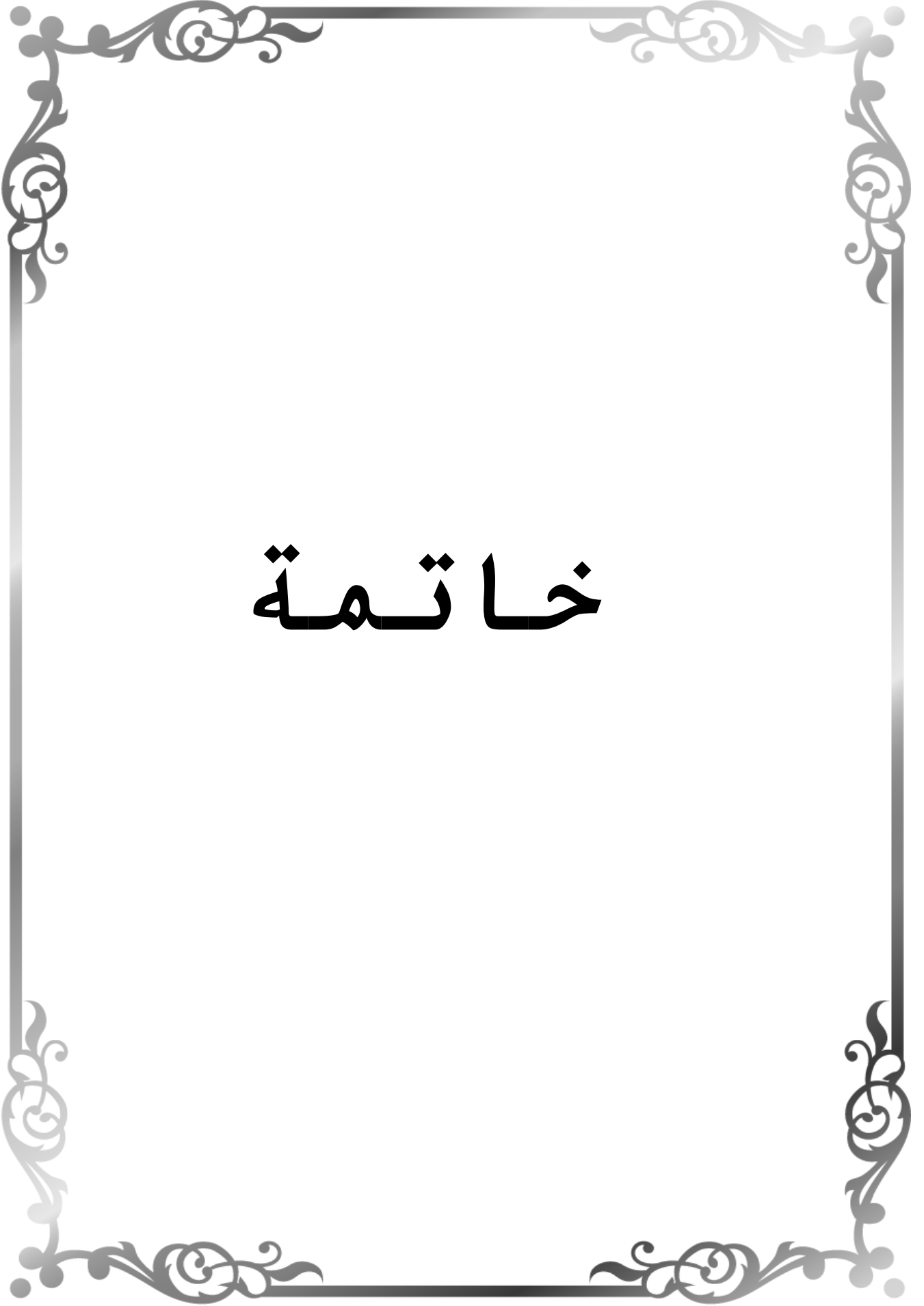
المطلب الثالث: مناقشة النتائج

لمناقشة نتائج الدراسة نقارن النتائج المتوصل إليها في دراستنا مع الدراسات السابقة، حيث نقارن واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية والالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي مع الدراسة المعنونة بـ: "أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي" لأنها أجريت في نفس البيئة، أما دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية فسيتم مقارنته مع نتائج الدراسة المعنونة بـ: "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح" ومنه نستنتج ما يلي:

- عدم موافقة المحاسبين في عينة الدراسة على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما يتوافق مع الدراسة السابقة المعنونة التي توصلت إلى ضعف ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الجزائر؛
- موافقة المحاسبين في عينة الدراسة على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، وهو ما يتوافق كذلك مع الدراسة السابقة التي توصلت إلى التزام بدرجة مرتفعة بأخلاقيات مهنة المحاسبة من طرف المحاسبين في الجزائر، ما يعني أن المحاسبين في لديهم قابلية على الالتزام بأخلاقيات المهنة مهما كانت الجهة التي أصدرتها؛
- توصلنا إلى عدم وجود دور لالتزام المحاسبين بمبادئ السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وهو ما يختلف مع نتيجة الدراستين السابقتين، اللتين توصلتا إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين التزام المحاسبين بأبعاد أخلاقيات مهنة المحاسبة وممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يمكن الحد من تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال عوامل أخرى بخلاف أخلاقيات مهنة المحاسبة، التي ظهرت مساهمتها حسب عينة الدراسة ضعيفة جدا، من بين العوامل التي تمكن من تحقيق ذلك نذكر:
- تقليص البدائل المتاحة في المعايير والمبادئ المحاسبية، مع الثبات في تطبيق السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية وعدم تغييرها إلا في حالة الضرورة؛
- دور نظام الرقابة الداخلية؛
- تدعيم عملية الرقابة الخارجية من خلال مكاتب التدقيق؛
- إصدار تشريعات وتشديد العقوبات الجنائية والمدنية على مطبقي ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- دعم آليات حوكمة الشركات.

خلاصة

من خلال ما تطرقنا له في الجانب النظري و استعملناه في إعداد الاستبيان مع استخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية التي اعتمدنا عليها في إثبات أو نفي فرضيات الدراسة ثم استخراج النتائج، منه استنتجنا أن أخلاقيات مهنة المحاسبة ليس لها دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى عدم وجود فروقات جوهرية في ممارسات المحاسبة الإبداعية ترجع إلى المتغيرات التالية: الخبرة المهنية، الشكل القانوني ونوع الوظيفة.



خاتمة

خاتمة

من خلال دراستنا و الوسائل المستخدمة فيها يمكن القول أنه لا يوجد دور لأخلاقيات لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حسب الدلالات الإحصائية المتحصل عليها في الدراسة، إذ التمسنا واقع أخلاقيات المهنة المحاسبية و مبادئها لدى المحاسب الجزائري، من خلال معرفته و دراسة العوامل المحتملة التي يمكن أن تحد من هذه الممارسات.

اختبار الفرضيات

- تنص الفرضية الأولى على أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي "سلوك إنساني يكون لدى المحاسب يتبعه و يتقيد به في ممارسة مهنته" وهو ما يثبت هذه الفرضية.
- تنص الفرضية الثانية على أن "المحاسبة الإبداعية هي معرفة و فكر يكتسبه المحاسب من مزاولته لمهنته يساعده في إعطاء أفضل صورة ممكنة عن وضعية المؤسسة و نتائجها" من خلال الإطار النظري توصلنا إلى أنها ممارسات ينفذها المحاسب بطلب من الإدارة باستغلال معرفته بالقواعد والخيارات المتاحة في المحاسبة، وهو ما يثبت هذه الفرضية.
- فيما يخص الفرضية الثالثة "يلتزم المحاسبون في الجزائر بقواعد السلوك الأخلاقي" فمن خلال التحليل الإحصائي لإجابات أفراد عينة الدراسة توصلنا إلى موافقتهم على ذلك وهو ما يثبت الفرضية الثالثة.
- فيما يخص الفرضية الرابعة "يطبق المحاسبون في الجزائر ممارسات المحاسبة الإبداعية"، فقد توصلنا إلى عدم موافقة المحاسبين في الجزائر على ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما ينفي الفرضية الرابعة.
- بينما تنص الفرضية الخامسة على أن "للمبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين في الجزائر"، حيث توصلنا إلى عدم وجود دور لمبادئ السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب رأي عينة من المحاسبين في الجزائر، وهو ما ينفي الفرضية الخامسة.
- في حين تنص الفرضية السادسة على أنه "يوجد فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعزى لمتغير الخبرة المهنية، الشكل القانوني ونوع الوظيفة، حيث توصلنا إلى عدم وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية

خاتمة

لممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى المعنوية $\alpha = 0,05$ تعزى لهذه المتغيرات، وهو ما ينفي الفرضية السادسة.

نتائج الدراسة

- يوجد اختلاف في وجهة النظر للمحاسبة الإبداعية، فهناك من يعتبرها ممارسات إيجابية، في يعتبرها آخرون ممارسات سلبية؛
- عدم تطبيق المحاسبون في عينة الدراسة لممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التزام المحاسبون في عينة الدراسة بقواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة؛
- لا يوجد دور لالتزام المحاسبون بمبدأ النزاهة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- لا يوجد دور لالتزام المحاسبون بمبدأ الموضوعية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؛
- لا يوجد دور لالتزام المحاسبون بمبدأ الكفاءة المهنية و العناية اللازمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؛
- لا يوجد دور لالتزام المحاسبون بمبدأ السرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؛
- لا يوجد دور لالتزام المحاسبون بمبدأ السلوك المهني في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة؛
- لا تعد الخبرة المهنية كعامل مفسر لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؛
- لا يعتبر الشكل القانوني كعامل مفسر لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة؛
- لا يشجع نوع الوظيفة (محاسب معتمد، إطار محاسب أو رئيس مصلحة المحاسبة والمالية) على تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة.

أفاق الدراسة

- دور نظام الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور محافظي الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.



قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، عمان، الأردن، طبعة 2014.
2. طاهر محسن منصور الغالبي، صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال، ط1، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.

ب. المذكرات والأطروحات

1. إيمان زنودة، المحاسبة الإبداعية وإشكالية التسيير الضريبي-دراسة حالة لمؤسسة الاقتصادية طهراوي ولاية بسكرة 2002-2017 -، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، الجزائر، 2020/2019.
2. بن نامة فاطمة الزهرة، العشعاشي تابت أول وسيلة، أخلاقيات الأعمال كميزة تنافسية لمنظمات الأعمال - دراسة حالة المطاحن الكبرى للظهرة مستغانم.
3. بودراع أمنية، دور أخلاقيات الأعمال في تحسين أداء العاملين - دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية-، مذكرة ماجستير، غير منشورة، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013/2012.
4. صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية -حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016/2015، ص: 4.
5. محمد حمود احمد صالح السياغي، دور وأساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وتقليل المخاطر - دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية-، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، 2018.
6. 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، بحث مستل من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات التخرج للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2009.
7. مقدم وهيب، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في الجزائر للمسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري-، أطروحة دكتوراه، غير منشورة، جامعة وهران، الجزائر، 2014/2013.

قائمة المراجع

8. ميساء محمد سعد أبو تمام، مدى إدراك المحاسبين و المدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للممارسات المحاسبية الإبداعية على قائمة التدفق النقدي، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2012-2013، ص: 25.

ج. المقالات والمجلات

1. بالرقى التجاني، المحاسبة الإبداعية المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01، الجزائر، المجلد 12، العدد 12، 2012.

2. بلحاج فتيحة، أخلاقيات الأعمال وسبل ترسيخها في المؤسسة مع الإشارة إلى بعض التجارب الدولية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية دراسات اقتصادية، جامعة الجلفة، الجزائر، 23 العدد 02.

3. حسن فليح مفلح لقطيش، فارس جميل حسين الصوفي، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة الإسراء، العراق، العدد 27، 2011.

4. حكيم بوجطو، أكرم شتيح، معايير المحاسبة الإبداعية كآلية للحد من آثار المحاسبة الإبداعية في ظل تكنولوجيا المعلومات، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، جامعة جيلالي بونعامة خميس مليانة، عين الدفلى، الجزائر، العدد 00، المجلد 01، 2019.

5. خالد عثمان، عبد الرحمن عبد الله، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير 2018.

6. خلف بلال، أخلاقيات العمل وأثرها في إدارة الصورة الذهنية في منظمات الأعمال، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 33، 2012، العراق.

7. سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية- دراسة الحالة المصرفية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، جامعة الأزهر، العدد السابع عشر، يناير 2017.

8. صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، العراق، المجلد 4، العدد 7، 2011.

قائمة المراجع

9. عبد الحق سعدي، عبد القادر شيخ، المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة أوراق اقتصادية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، الجزائر، المجلد 05، العدد 01، جوان 2021.
10. عبد النور شنين وآخرون، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ذات الطبيعة المحاسبية - دراسة تحليلية، مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، المجلد 4، العدد 1، 2018.
11. ليلي هادف، فاطمة الزهراء بوغازي، أثر أخلاقيات الأعمال للمؤسسة على سلوك وأداء رجال البيع - دراسة حالة المنتجات الصيدلانية -، مجلة الريادة للأعمال والاقتصاد، المجلد 5، العدد 1، جانفي 2019.
12. محمد عجيلة، أحمد قنيص، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي "نظرة مستقبلية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، جامعة زيان عشور، الجلفة، الجزائر، المجلد 3، العدد 2، أكتوبر 2019.
13. مومن فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة حمة لخضر، الوادي، الجزائر، المجلد 01، العدد 01، ديسمبر 2017.
14. مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة الوادي، الجزائر، العدد 04، جوان 2018.
15. نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية - 22 (2)، جامعة زيان عشور الجلفة، الجزائر.

د. الملتقيات والندوات

1. خيرة بوهالي، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية - مقارنة نظرية -، الملتقى الوطني حول الاتجاهات والأساليب الحديثة للحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجلفة، الجزائر، 23 أكتوبر 2022.
2. درحمون حنان، التأصيل النظري لمفهوم المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية في الاقتصاد الإسلامي، الملتقى الوطني حول: المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال بالمنظمات الجزائرية، جامعة الجزائر 3، 26 سبتمبر 2019.

قائمة المراجع

3. فلاح الزعبي علي، ماجد عبد العزيز الجريدي، دور و أهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الاقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية ، المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة فيلادلفيا، الأردن، 4-5 تموز 2007.
4. لخذاري عبد الجليل ، زين عيسى، دوافع و أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية – دراسة ميدانية بالوادي، ملتقى وطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة الوادي، الجزائر، 06/07/ديسمبر 2017.

هـ. المواقع والروابط الإلكترونية

1. عيسى أحمد علي، هابيل عمر الدرديريجلابة، أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومة المحاسبية في القوائم المالية، ص ص: 10-11 . متاح على <https://www.academia.edu/41406301> تاريخ الاطلاع: 2023/03/16
2. Hervé Stology, comptabilité créative, [https://www.cours-cherry.fr > comptabilite-creative](https://www.cours-cherry.fr/comptabilite-creative), consulter le : 16 /03/2023.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

1. Florence Delesalle, REALITES DE LA COMPTABILITE CREATIVE " A LA FRANCAISE ", 22 ème CONGRES DE L'AFC, May 2001, France.



قائمة الملاحق



جامعة عمار ثليجي الأغواط



كلية العلوم الاقتصادية، والعلوم التجارية وعلوم التسيير

Faculté des sciences économiques, sciences commerciales et sciences de gestion

في إطار إعداد مذكرة ماستر محاسبة وجباية معمقة بعنوان : «دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية - من وجهة نظر المحاسبين في الجزائر-» .

يشرفني أن أتقدم إلى سيادتكم بهذه الاستمارة المتعلقة بالموضوع أعلاه، وأعلمكم أن المعطيات والبيانات المقدمة من طرفكم تحظى بالأهمية كما أنها ستحظى بالسرية ولا تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي .

م. اعداد الطالب : شة:ان، أحمد . جامعة عمار ثليجي الأغواط

الإجابة تكون بوضع علامة (×) على الإجابة الصحيحة
الاستبيان موجه للمحاسبين .

1. تعريف مصطلحات الدراسة

المحاسبة الإبداعية هي ممارسات محاسبية يستخدم المحاسبين من خلالها معرفتهم بالقواعد والإجراءات المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة قصد إعطاء أفضل صورة ممكنة عن وضعية المؤسسة ونتائجها.

القسم الأول: البيانات الشخصية

1- الخبرة	أقل من 5 سنوات ()	من 5 سنوات إلى 10 سنوات ()
	أكثر من 10 سنوات ()	
2- نوع الوظيفة	محاسب معتمد ()	خبير محاسب ()
	إطار محاسب ()	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية ()
	أخرى ()	
3- الشكل القانوني للمؤسسة		

❖ محور الأول: ممارسات المحاسبة الإبداعية

غير موافق	موافق	استعمل الممارسات المحاسبية التالية بهدف التأثير على النتيجة:
		- إدراج الأعباء المالية في تكلفة إنتاج الأصول الثابتة من طرف المؤسسة
		- تثبيت (رسملة) نفقات البحث والتطوير
		- مراجعة خطة الإهلاك على سبيل المثال بزيادة أو تقليل فترة الإهلاك المتبقية أو القيمة المتبقية (الخردة)
		- التقليل أو الزيادة في مخصصات انخفاض قيمة سندات المساهمة
		- إدراج الأعباء المالية في تكلفة إنتاج المخزن
		- تغيير طريقة تقييم المخزون (fifo , lifo , camp)
		- التقليل أو المبالغة في تقدير مخصصات الحقوق المشكوك في تحصيلها
		- التقليل أو المبالغة في تقدير خسائر القيمة على المخزونات
		- عدم الاعتراف بمخصص ارتباطات التقاعد المسموح بها
		- الاحتفاظ بمصاريف الحياة غير المدرجة في تكلفة الحياة (الرسوم،العمولات، ورسوم التسجيل) أو توزيعها على عدة سنوات
		- التنازل عن الأوراق المالية ثم إعادة شرائها (البيع الاصطناعي)
		- زيادة فرق الاقتناء عن طريق التقليل من قيمة الأصول وزيادة قيمة الخصوم ثم تخصيص الفرق للاحتياطات
		- تسجيل الأصول الضريبية المؤجلة لرفع النتيجة المجمعة
		- استخدام آلية ترحيل العجز خلال الأربع سنوات
		- تغيير تاريخ الإغلاق بهدف تحسين النتيجة خلال الفترة الإضافية
		- تسريع الإبلاغ عن النتائج الفرعية للشركات التابعة

ملحق رقم 01

غير موافق	موافق	أستعمل الممارسات التالية للتأثير على عرض جدول حسابات النتائج:
		- اللجوء إلى استخدام الموظفين المؤقتين لتخفيض القيمة المضافة
		- الحصول على إعانات الاستغلال
		- الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال عملية البيع
		- نقل إيرادات الفترة الحالية لفترة مالية لاحقة
		- زيادة النتيجة الجارية بإدراج مكاسب التنازل عن الأصول
		- رسملة بعض المصاريف التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة
		- التغيير في تصنيف بعض الأعباء (مثل : الخسائر على الحقوق غير القابلة للاسترجاع , إعادة الهيكلة) للتأثير على النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية

غير موافق	موافق	أستعمل الممارسات التالية للتأثير على عرض الميزانية العمومية:
		- التنازل عن أصل ثابت ثم استعادته بموجب عقد إيجار تمويلي
		- إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية للزيادة في الأصول
		- خصم كمبيالة أو سند لأمر لزيادة الخزينة
		- عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة كضمانات للقروض
		- الحصول على قروض طويلة الأجل لتسديد ديون قصيرة الأجل
		- عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل خلال العام الجاري ضمن الديون الجارية
		- عدم الكشف عن الديون المتعثرة

المحور الثاني: قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة

غير موافق	موافق	عند أداء مهامي ألتزم:
		النزاهة:
		- بالأمانة والصدق في علاقاتي المهنية والتجارية
		- بتقديم تقارير مالية تخلو من المعلومات الخاطئة أو المظلمة
		الموضوعية:
		- أتقاضي التحيز لأي طرف في حكمي المهني أو التجاري
		- أتقاضي التحيز في الخدمات التي أقدمها في حالة صراع المصالح
		الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
		- أسعى لمعرفة خطط و أنشطة المؤسسة ومعرفة أهداف التقارير المالية التي أقوم بالعمل عليها
		- أسعى لتطوير معارفي ومهاراتي المهنية لأداء عملي وفق المعايير المهنية المعمول بها

ملحق رقم 01

		السرية
		- أتحفظ عن المعلومات التي تخص المؤسسة سواء الشفهية أو الكتابية إلا إذا كان هناك ضرورة قانونية لذلك
		- لا أستعمل المعلومات الخاصة بالمؤسسة لمصلحتي أو لمصلحة أطراف أخرى
		السلوك المهني
		- أحترم مهنتي وأتقيد بالقوانين و الأنظمة الخاصة بها
		- أتجنب أي عمل يضر بمهنة المحاسب أو يسيء إلى سمعة المهنة

أرجو التفضل بقبول خالص تحياتي وامتثاني ... كما أقدم لكم الشكر مسبقاً على روح تعاونكم وحسن توجيهااتكم.

ملحق رقم 02

CORRELATIONS
ع3 ع4 ع6 ع7 ع8 ع9 ع10 ع11 ع13 ع15 ممارسات تؤثر على النتيجة
/VARIABLES=
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

Remarques

Sortie obtenue	17-JUN-2023 10:20:17
Commentaires	
Entrée	Données
Jeu de données actif	Jeu de données1
Filtre	<sans>
Pondération	<sans>
Fichier scindé	<sans>
N de lignes dans le fichier de travail	34
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante
Observations utilisées	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
Syntaxe	Les statistiques associées à chaque paire de variables sont basées sur l'ensemble des observations contenant des données valides pour cette paire.
Ressources	Temps de processeur
	Temps écoulé

Corrélations

				(camp ,lifo , fifofifo طريقة تقييم المخزون -	
مراجعة خطة الإهلاك	Corrélation de Pearson	1	,316	,059	,347*
	Sig. (bilatérale)		,069	,741	,044
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,316	1	-,102	-,040
	Sig. (bilatérale)	,069		,565	,823
	N	34	34	34	34
(camp ,lifo , fifofifo طريقة تقييم المخزون	Corrélation de Pearson	,059	-,102	1	,289
	Sig. (bilatérale)	,741	,565		,098
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,347*	-,040	,289	1

ملحق رقم 02

	Sig. (bilatérale)	,044	,823	,098	
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,249	,067	,118	,478**
	Sig. (bilatérale)	,155	,708	,507	,004
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,211	,306	-,043	,313
	Sig. (bilatérale)	,230	,079	,810	,071
	N	34	34	34	34
الاحتفاظ بمصاريف الج	Corrélation de Pearson	,274	,236	-,174	,070
	Sig. (bilatérale)	,117	,180	,326	,692
	N	34	34	34	34
التنازل	Corrélation de Pearson	,172	,249	-,059	-,010
	Sig. (bilatérale)	,330	,155	,741	,956
	N	34	34	34	34
تس	Corrélation de Pearson	-,133	,254	-,044	,118
	Sig. (bilatérale)	,454	,147	,807	,507
	N	34	34	34	34
تغيير	Corrélation de Pearson	,010	,096	,169	,029
	Sig. (bilatérale)	,956	,591	,339	,873
	N	34	34	34	34
ممارسات تؤثر على النتي	Corrélation de Pearson	,492**	,478**	,289	,571**
ج	Sig. (bilatérale)	,003	,004	,097	,000
	N	34	34	34	34

Corrélations

				الاحتفاظ بمص	
مراجعة خطة الإهلاك	Corrélation de Pearson	,249	,211	,274	,172
	Sig. (bilatérale)	,155	,230	,117	,330
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,067	,306	,236	,249
	Sig. (bilatérale)	,708	,079	,180	,155
	N	34	34	34	34
(camp ,lifo , تغيير طريقة تقييم المخزون	Corrélation de Pearson	,118	-,043	-,174	-,059
	Sig. (bilatérale)	,507	,810	,326	,741
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,478**	,313	,070	-,010
	Sig. (bilatérale)	,004	,071	,692	,956
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	1	,073	,118	,249
	Sig. (bilatérale)		,683	,507	,155
	N	34	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,073	1	,043	-,211
	Sig. (bilatérale)	,683		,810	,230
	N	34	34	34	34
الاحتفاظ بمصاريف الج	Corrélation de Pearson	,118	,043	1	,391*
	Sig. (bilatérale)	,507	,810		,022
	N	34	34	34	34

ملحق رقم 02

التنازل	Corrélation de Pearson	,249	-,211	,391*	1
	Sig. (bilatérale)	,155	,230	,022	
	N	34	34	34	34
تس	Corrélation de Pearson	,000	,072	,167	,307
	Sig. (bilatérale)	1,000	,687	,346	,078
	N	34	34	34	34
تغيير	Corrélation de Pearson	,359*	-,130	,310	,328
	Sig. (bilatérale)	,037	,462	,074	,059
	N	34	34	34	34
ممارسات تؤثر على النتيجة	Corrélation de Pearson	,597**	,330	,517**	,487**
	Sig. (bilatérale)	,000	,057	,002	,003
	N	34	34	34	34

Corrélations

				ممارسات تؤثر على النتيجة
-مراجعة خطة الإهلاك على	Corrélation de Pearson	-,133	,010	,492**
	Sig. (bilatérale)	,454	,956	,003
	N	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,254	,096	,478**
	Sig. (bilatérale)	,147	,591	,004
	N	34	34	34
(camp ,lifo , تغيير طريقة تقييم المخزون	Corrélation de Pearson	-,044	,169	,289
	Sig. (bilatérale)	,807	,339	,097
	N	34	34	34
التقليل أو	Corrélation de Pearson	,118	,029	,571**
	Sig. (bilatérale)	,507	,873	,000
	N	34	34	34
التقليل	Corrélation de Pearson	,000	,359*	,597**
	Sig. (bilatérale)	1,000	,037	,000
	N	34	34	34
عدم	Corrélation de Pearson	,072	-,130	,330
	Sig. (bilatérale)	,687	,462	,057
	N	34	34	34
الاحتفاظ بمصاريف الحيازة	Corrélation de Pearson	,167	,310	,517**
	Sig. (bilatérale)	,346	,074	,002
	N	34	34	34
التنازل عن	Corrélation de Pearson	,307	,328	,487**
	Sig. (bilatérale)	,078	,059	,003
	N	34	34	34
تسجيل	Corrélation de Pearson	1	,118	,405*
	Sig. (bilatérale)		,507	,018
	N	34	34	34
تغيير تا	Corrélation de Pearson	,118	1	,514**
	Sig. (bilatérale)	,507		,002
	N	34	34	34
ممارسات تؤثر على النتيجة	Corrélation de Pearson	,405*	,514**	1
	Sig. (bilatérale)	,018	,002	

ملحق رقم 02

N	34	34	34
---	----	----	----

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).
 **. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS
 ع23 ع22 ع21 ع20 ع19 ع18 /VARIABLES=
 /PRINT=TWOTAIL NOSIG
 /MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

	Corrélation de Pearson	1	,170	-,194
	Sig. (bilatérale)		,335	,272
	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	,170	1	,381*
	Sig. (bilatérale)	,335		,026
	N	34	34	34
نق	Corrélation de Pearson	-,194	,381*	1
	Sig. (bilatérale)	,272	,026	
	N	34	34	34
زيادة	Corrélation de Pearson	,316	,015	-,060
	Sig. (bilatérale)	,069	,931	,736
	N	34	34	34
رسملة	Corrélation de Pearson	-,316	-,015	,316
	Sig. (bilatérale)	,069	,931	,069
	N	34	34	34
التغيير في تصنيف به	Corrélation de Pearson	,104	,479**	,274
	Sig. (bilatérale)	,559	,004	,117
	N	34	34	34
ممارسات تؤثر على جح	Corrélation de Pearson	,346*	,651**	,555**
	Sig. (bilatérale)	,045	,000	,001
	N	34	34	34

Corrélations

	Corrélation de Pearson	,316	-,316	,104
	Sig. (bilatérale)	,069	,069	,559
	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	,015	-,015	,479**
	Sig. (bilatérale)	,931	,931	,004
	N	34	34	34
نق	Corrélation de Pearson	-,060	,316	,274
	Sig. (bilatérale)	,736	,069	,117
	N	34	34	34
زيادة	Corrélation de Pearson	1	,093	,049
	Sig. (bilatérale)		,601	,782

ملحق رقم 02

رسملة	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	,093	1	,070
	Sig. (bilatérale)	,601		,692
التغيير في تصنيف بع	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	,049	,070	1
	Sig. (bilatérale)	,782	,692	
ممارسات تؤثر على ججن	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	,470**	,386*	,651**
	Sig. (bilatérale)	,005	,024	,000
	N	34	34	34

Corrélations

		ممارسات تؤثر على ججن		
الحما	Corrélation de Pearson	,346*		
	Sig. (bilatérale)	,045		
	N	34		
الاعتراف با	Corrélation de Pearson	,651**		
	Sig. (bilatérale)	,000		
	N	34		
نقل إيرادات ا	Corrélation de Pearson	,555**		
	Sig. (bilatérale)	,001		
	N	34		
زيادة النتيجة الج	Corrélation de Pearson	,470**		
	Sig. (bilatérale)	,005		
	N	34		
رسملة بعض المصار	Corrélation de Pearson	,386*		
	Sig. (bilatérale)	,024		
	N	34		
التغيير في تصنيف بعض الأعباء, ا	Corrélation de Pearson	,651**		
	Sig. (bilatérale)	,000		
	N	34		
ممارسات تؤثر على ججن	Corrélation de Pearson	1		
	Sig. (bilatérale)			
	N	34		

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS

/VARIABLES= ع25 ع26 ع28 ع29 ع30 ممارسات تؤثر على الميزانية
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE

Corrélations

إعادة	Corrélation de Pearson	1	-,043	,270
	Sig. (bilatérale)		,810	,123
	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	-,043	1	,104
	Sig. (bilatérale)	,810		,559
	N	34	34	34
الحصو	Corrélation de Pearson	,270	,104	1
	Sig. (bilatérale)	,123	,559	
	N	34	34	34
عدم إدراج الأقساط المسد	Corrélation de Pearson	,197	-,104	-,059
	Sig. (bilatérale)	,265	,559	,739
	N	34	34	34

ملحق رقم 02

	Corrélation de Pearson	,045	,282	-,175
	Sig. (bilatérale)	,801	,106	,323
	N	34	34	34
ممارسات تؤثر على الميزانية	Corrélation de Pearson	,553**	,527**	,478**
	Sig. (bilatérale)	,001	,001	,004
	N	34	34	34

Corrélations

		عدم إدراج الأة		ممارسات تؤثر على الميزانية
إعادة	Corrélation de Pearson	,197	,045	,553**
	Sig. (bilatérale)	,265	,801	,001
	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	-,104	,282	,527**
	Sig. (bilatérale)	,559	,106	,001
	N	34	34	34
الحصول	Corrélation de Pearson	-,059	-,175	,478**
	Sig. (bilatérale)	,739	,323	,004
	N	34	34	34
عدم إدراج الأقساط المسددة	Corrélation de Pearson	1	,175	,478**
	Sig. (bilatérale)		,323	,004
	N	34	34	34
	Corrélation de Pearson	,175	1	,483**
	Sig. (bilatérale)	,323		,004
	N	34	34	34
ممارسات تؤثر على الميزانية	Corrélation de Pearson	,478**	,483**	1
	Sig. (bilatérale)	,004	,004	
	N	34	34	34

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS

/VARIABLES= ممارسات تؤثر على النتيجة ممارسات تؤثر على إدراج الأقساط المسددة
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

		ممارسات تؤثر على النتيجة	ممارسات تؤثر على إدراج الأقساط المسددة	ممارسات تؤثر على الميزانية
ممارسات تؤثر على النتيجة	Corrélation de Pearson	1	,630**	,329
	Sig. (bilatérale)		,000	,058
	N	34	34	34
ممارسات تؤثر على إدراج الأقساط المسددة	Corrélation de Pearson	,630**	1	,359*
	Sig. (bilatérale)	,000		,037
	N	34	34	34
ممارسات تؤثر على الميزانية	Corrélation de Pearson	,329	,359*	1
	Sig. (bilatérale)	,058	,037	
	N	34	34	34
ممارسات تؤثر على الميزانية	Corrélation de Pearson	,816**	,850**	,707**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000

ملحق رقم 02

N	34	34	34
---	----	----	----

Corrélations

ممارسات المحاسبة الابداعية

ممارسات تؤثر على النتيجة	Corrélation de Pearson	,816**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
ممارسات تؤثر على جحن	Corrélation de Pearson	,850**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
ممارسات تؤثر على الميزانية	Corrélation de Pearson	,707**
	Sig. (bilatérale)	,000
	N	34
ممارسات المحاسبة الابداعية	Corrélation de Pearson	1
	Sig. (bilatérale)	
	N	34

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

```
GET
FILE='D:\تأطير\chaknene\دراسة حالة\مذكرة شقنان.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
COMPUTE MEAN=ع31,ع32.
EXECUTE.
COMPUTE
قواعد السلوك لأخلاقي للمحاسبين) =MEAN النزاهة, الموضوعية, الكفاءة المهنية والعناية اللازمة, السر
ية,
السلوك المهني.
EXECUTE.
CORRELATIONS
/VARIABLES=ع31 ع32 النزاهة
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

با	Corrélation de Pearson	1	,696**	,892**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	34	34	34
بتقديم تق	Corrélation de Pearson	,696**	1	,946**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	34	34	34
النزاهة	Corrélation de Pearson	,892**	,946**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	34	34	34

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

```
CORRELATIONS
/VARIABLES=ع33 ع34 الموضوعية
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.
```

Corrélations

الموضوعية

ملحق رقم 02

أثفا	Corrélation de Pearson	1	,602**	,846**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000
	N	34	34	34
أثفا دي ال	Corrélation de Pearson	,602**	1	,935**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000
	N	34	34	34
الموضوعية	Corrélation de Pearson	,846**	,935**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	34	34	34

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS

/VARIABLES= 35 ع 36 الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

		أسعى لتطوير أسعى لمعرفة خد	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
أسعى لمعرفة خطط و أنشطة	Corrélation de Pearson	1	,696**
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	34	34
أسعى لتطوير معارفي و	Corrélation de Pearson	,696**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	34	34
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	Corrélation de Pearson	,892**	,946**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	34	34

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS

/VARIABLES= 37 ع 38 السرية
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

		لا أأتحفظ عن المعل	السرية
أأتحفظ عن المعلومات التي	Corrélation de Pearson	1	-,044
	Sig. (bilatérale)		,807
	N	34	34
لا أستعمل الم	Corrélation de Pearson	-,044	1
	Sig. (bilatérale)	,807	
	N	34	34
السرية	Corrélation de Pearson	,560**	,804**
	Sig. (bilatérale)	,001	,000
	N	34	34

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

ملحق رقم 02

CORRELATIONS
/VARIABLES= ع39 ع40 السلوك المهني
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

			السلوك المهني	هني
أحترم	Corrélation de Pearson	1	-,030	,696**
	Sig. (bilatérale)		,865	,000
	N	34	34	34
أتجنب أي	Corrélation de Pearson	-,030	1	,696**
	Sig. (bilatérale)	,865		,000
	N	34	34	34
السلوك المهني	Corrélation de Pearson	,696**	,696**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	
	N	34	34	34

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

CORRELATIONS
/VARIABLES= النزاهة الموضوعية الكفاءة المهنية والعناية اللازمة السرية السلوك المهني
قواعد السلوك لأخلاقي للمحاسبين
/PRINT=TWOTAIL NOSIG
/MISSING=PAIRWISE.

Corrélations

		النزاهة	الموضوعية	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	السرية
النزاهة	Corrélation de Pearson	1	,205	,366*	,204
	Sig. (bilatérale)		,244	,033	,246
	N	34	34	34	34
الموضوعية	Corrélation de Pearson	,205	1	,503**	,270
	Sig. (bilatérale)	,244		,002	,122
	N	34	34	34	34
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	Corrélation de Pearson	,366*	,503**	1	,482**
	Sig. (bilatérale)	,033	,002		,004
	N	34	34	34	34
السرية	Corrélation de Pearson	,204	,270	,482**	1
	Sig. (bilatérale)	,246	,122	,004	
	N	34	34	34	34
السلوك المهني	Corrélation de Pearson	,611**	,139	-,059	-,078
	Sig. (bilatérale)	,000	,434	,740	,662
	N	34	34	34	34
قواعد السلوك لأخلاقي للمحاسبين	Corrélation de Pearson	,687**	,757**	,753**	,557**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001
	N	34	34	34	34

Corrélations

		السلوك المهني	قواعد السلوك لأخلاقي للمحاسبين
النزاهة	Corrélation de Pearson	,611**	,687**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000
	N	34	34

ملحق رقم 02

الموضوعية	Corrélation de Pearson	,139	,757**
	Sig. (bilatérale)	,434	,000
	N	34	34
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	Corrélation de Pearson	-,059	,753**
	Sig. (bilatérale)	,740	,000
	N	34	34
السرية	Corrélation de Pearson	-,078	,557**
	Sig. (bilatérale)	,662	,001
	N	34	34
السلوك المهني	Corrélation de Pearson	1	,413*
	Sig. (bilatérale)		,015
	N	34	34
قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين	Corrélation de Pearson	,413*	1
	Sig. (bilatérale)	,015	
	N	34	34

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

Echelle : ALL VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	34	100,0
Exclue ^a	0	,0
Total	34	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,750	31

ملحق رقم 03

Warning # 849 in column 23. Text: fr_DZ
The LOCALE subcommand of the SET command has an invalid parameter. It could not be mapped to a valid backend locale.

Votre période d'utilisation temporaire de IBM SPSS Statistics va expirer dans 4580 jours.

```
GET
FILE='D:\تأطير\chaknene\مذكرة شقنان\دراسة حالة.sav'.
DATASET NAME Jeu_de_données1 WINDOW=FRONT.
FREQUENCIES VARIABLES=الخبرة الشكلاالقانوني نوعالوظيفة
/PIECHART PERCENT
/ORDER=ANALYSIS.
```

[Jeu_de_données1] D:\تأطير\chaknene\مذكرة شقنان\دراسة حالة.sav

Statistiques

		الخبرة	الشكل القانوني	الوظيفة
N	Valide	34	34	34
	Manquant	0	0	0

Table de fréquences

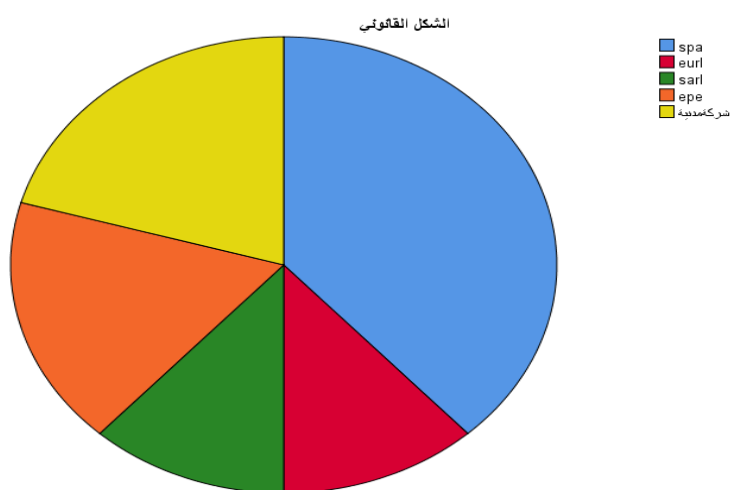
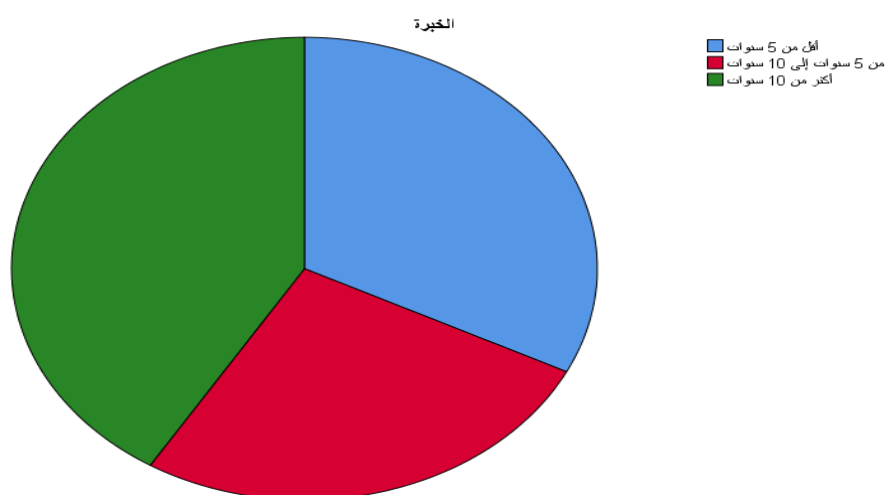
		الخبرة		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		Fréquence	Pourcentage		
Valide	أقل من 5 سنوات	11	32,4	32,4	32,4
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	26,5	26,5	58,8
	أكثر من 10 سنوات	14	41,2	41,2	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

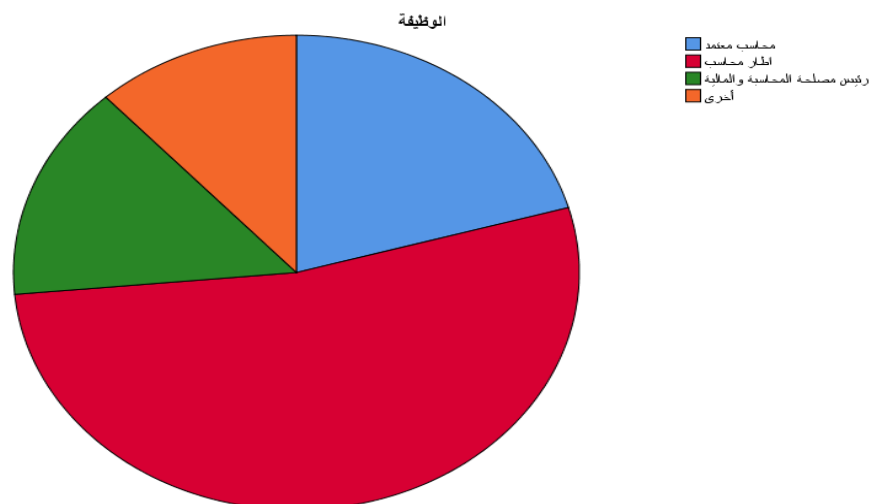
		الشكل القانوني		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		Fréquence	Pourcentage		
Valide	spa	13	38,2	38,2	38,2
	eurl	4	11,8	11,8	50,0
	sarl	4	11,8	11,8	61,8
	epe	6	17,6	17,6	79,4
	شركة مدنية	7	20,6	20,6	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

ملحق رقم 03

		الوظيفة		Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
		Fréquence	Pourcentage		
Valide	محاسب معتمد	7	20,6	20,6	20,6
	اطار محاسب	18	52,9	52,9	73,5
	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	5	14,7	14,7	88,2
	أخرى	4	11,8	11,8	100,0
	Total	34	100,0	100,0	

Graphique circulaire





ملحق رقم 04

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
- مراجعة خطة الإهلاك على سبيل المثال بزيادة أو تقليل فترة الإهلاك (المتبقية أو القيمة المتبقية) الخردة	34	1,8529	,35949
- التقليل أو الزيادة في مخصصات انخفاض قيمة سندات المساهمة	34	1,7353	,44781
تغيير طريقة تقييم (camp ,lifo , fifo) المخزون	34	1,4706	,50664
التقليل أو المبالغة في تقدير مخصصات الحقوق المشكوك في تحصيلها	34	1,4118	,49955
التقليل أو المبالغة في تقدير خسائر القيمة على المخزونات	34	1,5000	,50752
عدم الاعتراف بمخصص ارتباطات التقاعد المسموح بها	34	1,2059	,41043
الاحتفاظ بمصاريف الحيازة غير المدرجة في تكلفة الحيازة (الرسوم, العمولات, ورسوم التسجيل) أو توزيعها على عدة سنوات	34	1,5294	,50664
التنازل عن الأوراق المالية ثم (إعادة شرائها) البيع الاصطناعي	34	1,1471	,35949
تسجيل الأصول الضريبية المؤجلة لرفع النتيجة المجمعة	34	1,6471	,48507
تغيير تاريخ الإغلاق بهدف تحسين النتيجة خلال الفترة الإضافية	34	1,4118	,49955
ممارسات تؤثر على النتيجة	34	1,4912	,21514
الحصول على إعانات الاستغلال	34	1,6765	,47486
الاعتراف بالإيراد قبل اكتمال عملية البيع	34	1,2941	,46250
نقل إيرادات الفترة الحالية لفترة مالية لاحقة	34	1,3235	,47486
زيادة النتيجة الجارية بإدراج مكاسب التنازل عن الأصول	34	1,5882	,49955
رسملة بعض المصاريف التشغيلية وتأجيلها لفترات لاحقة	34	1,4118	,49955
التغيير في تصنيف بعض الأعباء, للتأثير على النتيجة الجارية والنتيجة الاستثنائية	34	1,5294	,50664

ملحق رقم 04

ممارسات تؤثر على جحج	34	1,4706	,24779
إعادة تقييم الأصول الثابتة المادية للزيادة في الأصول	34	1,7941	,41043
خصم كمبيلية أو سند لأمر لزيادة الخزينة	34	1,5294	,50664
الحصول على قروض طويلة الأجل لتسديد ديون قصيرة الأجل	34	1,6765	,47486
عدم إدراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل خلال العام الجاري ضمن الديون الجارية	34	1,3235	,47486
عدم الكشف عن الديون المتعثرة	34	1,1765	,38695
ممارسات تؤثر على الميزانية	34	1,5000	,22697
N valide (liste)	34		

DESCRIPTIVES VARIABLES= ممارسات تؤثر على النتيجة ممارسات تؤثر على الميزانية
ممارسات تؤثر على الميزانية
ممارسات المحاسبة الإبداعية
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
ممارسات تؤثر على النتيجة	34	1,4912	,21514
ممارسات تؤثر على جحج	34	1,4706	,24779
ممارسات تؤثر على الميزانية	34	1,5000	,22697
ممارسات المحاسبة الإبداعية	34	1,4873	,18223
N valide (liste)	34		

DESCRIPTIVES VARIABLES= الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ع35 ع36 ع31 ع32 النزاهة ع33 ع34 الموضوعية ع35 ع36 ع37
ع38 السرية ع39 ع40 السلوك المهني
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

[Jeu_de_données1] D:\تأطير\chaknene\شعنان\مذكرة حالة\دراسة

	N	Moyenne	Ecart type
بالأمانة والصدق في علاقاتي المهنية والتجارية	34	1,9706	,17150
بتقديم تقارير مالية تخلو من المعلومات الخاطئة أو المظلمة	34	1,9412	,23883
النزاهة	34	1,9559	,18940
اتقادي التحيز لأي طرف في حكمي المهني أو التجاري	34	1,9412	,23883

ملحق رقم 04

اتفاقي التحيز في الخدمات التي أقدمها	34	1,8529	,35949
في حالة صراع المصالح			
الموضوعية	34	1,8971	,26910
أسعى لمعرفة خطط و أنشطة المؤسسة	34	1,9706	,17150
ومعرفة أهداف التقارير المالية التي أقوم بالعمل عليها			
أسعى لتطوير معارفي ومهاراتي	34	1,9412	,23883
المهنية لأداء عملي وفق المعايير المهنية المعمول بها			
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	34	1,9559	,18940
أتحفظ عن المعلومات التي تخص	34	1,9706	,17150
المؤسسة سواء الشفهية أو الكتابية إلا إذا كان هناك			
ضرورة قانونية لذلك			
لا أستعمل المعلومات الخاصة	34	1,9412	,23883
بالمؤسسة لمصلحتي أو لمصلحة أطراف أخرى			
السرية	34	1,9559	,14395
أحترم مهنتي وأتقيد بالقوانين و	34	1,9706	,17150
الأنظمة الخاصة بها			
أتجنب أي عمل يضر بمهنة المحاسب	34	1,9706	,17150
أو يسيء إلى سمعة المهنة			
السلوك المهني	34	1,9706	,11942
N valide (liste)	34		

النزاهة الموضوعية الكفاءة المهنية والعناية اللازمة السرية السلوك المهني= DESCRIPTIVES VARIABLES
قواعد السلوك لأخلاقي للمحاسبين
/STATISTICS=MEAN STDDEV.

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Moyenne	Ecart type
النزاهة	34	1,9559	,18940
الموضوعية	34	1,8971	,26910
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	34	1,9559	,18940
السرية	34	1,9559	,14395
السلوك المهني	34	1,9706	,11942
قواعد السلوك لأخلاقي للمحاسبين	34	1,9471	,12119
N valide (liste)	34		

REGRESSION
 /MISSING LISTWISE
 /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
 /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
 /NOORIGIN
 /DEPENDENT ممارسة المحاسبة الابداعية
 /METHOD=ENTER النزاهة .

Régression

Remarques		
Sortie obtenue		17-JUN-2023 22:59:06
Commentaires		
Entrée	Données	D:\chaknene\دراسة\atp\chaknene.sav حالة امذكرة شقن
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	34
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques sont basées sur des observations dépourvues de valeurs manquantes dans les variables utilisées.
Syntaxe		REGRESSION /MISSING LISTWISE /STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA /CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10) /NOORIGIN /DEPENDENT ممارسة المحاسبة الابداعية /METHOD=ENTER النزاهة .
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,06
	Temps écoulé	00:00:00,07
	Mémoire requise	4080 octets

ملحق رقم 05

Mémoire supplémentaire obligatoire pour les tracés résiduels	0 octets
--	----------

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	النزاهة ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,256 ^a	,066	,037	,17887

a. Prédicteurs : (Constante), النزاهة

ANOVA^a

	Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,072	1	,072	2,251	,143 ^b
	de Student	1,024	32	,032		
	Total	1,096	33			

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Prédicteurs : (Constante), النزاهة

Coefficients^a

	Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,005	,323		3,111	,004
	النزاهة	,247	,164	,256	1,500	,143

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN (.05) POUT (.10)
/NOORIGIN

ملحق رقم 05

ممارسات المحاسبة الابداعية /DEPENDENT
الموضوعية /METHOD=ENTER

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الموضوعية ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الابداعية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,226 ^a	,051	,022	,18025

a. Prédicteurs : (Constante), الموضوعية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,056	1	,056	1,730	,198 ^b
de Student	1,040	32	,032		
Total	1,096	33			

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الابداعية

b. Prédicteurs : (Constante), الموضوعية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés	Coefficients standardisés	t	Sig.
1 (Constante)	B Erreur standard	Bêta		
	1,196 ,223		5,356	,000
الموضوعية	,153 ,117	,226	1,315	,198

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الابداعية

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN

ممارسات المحاسبة الابداعية /DEPENDENT
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة /METHOD=ENTER

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,291 ^a	,084	,056	,17707

a. Prédicteurs : (Constante), الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,092	1	,092	2,950	,096 ^b
de Student	1,003	32	,031		
Total	1,096	33			

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Prédicteurs : (Constante), الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés	Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta	
1 (Constante)	,941	,320		,006
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	,280	,163	,291	,096

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ممارسات المحاسبة الإبداعية
/METHOD=ENTER السرية.

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	السرية ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,112 ^a	,013	-,018	,18389

a. Prédictors : (Constante), السرية

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,014	1	,014	,406	,529 ^b
de Student	1,082	32	,034		
Total	1,096	33			

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Prédictors : (Constante), السرية

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés	Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta	
1 (Constante)	1,764	,436		4,046
السرية	-,142	,222	-,112	-,637

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)

ملحق رقم 05

/NOORIGIN

/DEPENDENT ممارسة المحاسبة الابداعية
/METHOD=ENTER السلوك المهني .

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	السلوك المهني ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : ممارسة المحاسبة الابداعية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,253 ^a	,064	,035	,17903

a. Prédictors : (Constante), السلوك المهني

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,070	1	,070	2,189	,149 ^b
de Student	1,026	32	,032		
Total	1,096	33			

a. Variable dépendante : ممارسة المحاسبة الابداعية

b. Prédictors : (Constante), السلوك المهني

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés	Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta	
1 (Constante)	,726	,515		,168
السلوك المهني	,386	,261	,253	,149

a. Variable dépendante : ممارسة المحاسبة الابداعية

REGRESSION
/MISSING LISTWISE
/STATISTICS COEFF OUTS R ANOVA
/CRITERIA=PIN(.05) POUT(.10)
/NOORIGIN
/DEPENDENT ممارسة المحاسبة الابداعية

ملحق رقم 05

.قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين /METHOD=ENTER

Variables introduites/éliminées^a

Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين ^b	.	Introduire

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Toutes les variables demandées ont été introduites.

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,295 ^a	,087	,058	,17683

a. Prédictors : (Constante), قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1 Régression	,095	1	,095	3,045	,091 ^b
de Student	1,001	32	,031		
Total	1,096	33			

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Prédictors : (Constante), قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés	Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Bêta		
1 (Constante)	,624		1,260	,217
قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين	,443	,295	1,745	,091

a. Variable dépendante : ممارسات المحاسبة الإبداعية

ملحق رقم 06

الخبرة BY ممارسات المحاسبة الابتدائية ONEWAY
/STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
/MISSING ANALYSIS
/POSTHOC=TUKEY ALPHA (0.05) .

Unidirectionnel

Remarques		
Sortie obtenue		17-JUN-2023 23:16:46
Commentaires		
Entrée	Données	D:\chaknene\دراسة\atp\atp.sav حالة امزكرة شقنات
	Jeu de données actif	Jeu_de_données1
	Filtre	<sans>
	Pondération	<sans>
	Fichier scindé	<sans>
	N de lignes dans le fichier de travail	34
Gestion des valeurs manquantes	Définition de la valeur manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme étant manquantes.
	Observations utilisées	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations dépourvues de données manquantes dans les variables de l'analyse.
Syntaxe		ممارسات المحاسبة الابتدائية ONEWAY الخبرة BY /STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY /MISSING ANALYSIS /POSTHOC=TUKEY ALPHA(0.05).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,06
	Temps écoulé	00:00:00,21

Descriptives

ممارسات المحاسبة الابتدائية

ملحق رقم 06

	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne Borne inférieure
أقل من 5 سنوات	11	1,5152	,15880	,04788	1,4085
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	1,4704	,20215	,06738	1,3150
أكثر من 10 سنوات	14	1,4762	,19688	,05262	1,3625
Total	34	1,4873	,18223	,03125	1,4237

Descriptives

ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne Borne supérieure	Minimum	Maximum
أقل من 5 سنوات	1,6218	1,20	1,72
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	1,6258	1,12	1,77
أكثر من 10 سنوات	1,5899	1,13	1,77
Total	1,5508	1,12	1,77

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de			
		Levene	ddl1	ddl2	Sig.
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Basé sur la moyenne	,477	2	31	,625
	Basé sur la médiane	,655	2	31	,526
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	,655	2	29,819	,527
	Basé sur la moyenne tronquée	,509	2	31	,606

ANOVA

ممارسات المحاسبة الإبداعية

	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	,013	2	,006	,184	,833
Intragruppes	1,083	31	,035		
Total	1,096	33			

Tests post hoc

Comparaisons multiples :

Variable dépendante: ممارسات المحاسبة الإبداعية

Différence significative de Tukey

الخبرة (I)	الخبرة (J)	Différence moyenne (I-J)	Erreur standard	Sig.
أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	,04478	,08401	,856
	أكثر من 10 سنوات	,03896	,07531	,863
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-,04478	,08401	,856
	أكثر من 10 سنوات	-,00582	,07986	,997
أكثر من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-,03896	,07531	,863
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	,00582	,07986	,997

Comparaisons multiples :

Variable dépendante: ممارسات المحاسبة الإبداعية

Différence significative de Tukey

Intervalle de confiance à 95 %

الخبرة (I)	الخبرة (J)	Borne inférieure	Borne supérieure
أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	-,1620	,2515
	أكثر من 10 سنوات	-,1464	,2243
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-,2515	,1620
	أكثر من 10 سنوات	-,2024	,1907
أكثر من 10 سنوات	أقل من 5 سنوات	-,2243	,1464
	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	-,1907	,2024

Sous-ensembles homogènes :

ممارسات المحاسبة الإبداعية

Différence significative de Tukey^{a,b}

الخبرة	N	Sous-ensemble pour alpha = 0.05
من 5 سنوات إلى 10 سنوات	9	1,4704
أكثر من 10 سنوات	14	1,4762

ملحق رقم 06

أقل من 5 سنوات	11	1,5152
Sig.		,842

Les moyennes des groupes des sous-ensembles homogènes sont affichées.

a. Utilise la taille d'échantillon de la moyenne harmonique = 10,971.

b. Les tailles de groupes ne sont pas égales. La moyenne harmonique des tailles de groupe est utilisée. Les niveaux d'erreur de type I ne sont pas garantis.

الشكل القانوني BY ممارسات المحاسبة الإبداعية ONEWAY
/STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
/MISSING ANALYSIS.

Descriptives

ممارسات المحاسبة الإبداعية						
Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne						
	N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Borne inférieure	Borne supérieure
spa	13	1,5017	,21018	,05829	1,3747	1,6287
eurl	4	1,3833	,02796	,01398	1,3388	1,4278
sarl	4	1,4750	,23629	,11815	1,0990	1,8510
epe	6	1,5907	,18849	,07695	1,3929	1,7885
شركة مدنية	7	1,4381	,12287	,04644	1,3245	1,5517
Total	34	1,4873	,18223	,03125	1,4237	1,5508

Descriptives

ممارسات المحاسبة الإبداعية		
	Minimum	Maximum
spa	1,13	1,77
eurl	1,36	1,42
sarl	1,12	1,62
epe	1,23	1,72
شركة مدنية	1,31	1,56
Total	1,12	1,77

ملحق رقم 06

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Basé sur la moyenne	2,132	4	29	,102
	Basé sur la médiane	1,011	4	29	,418
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	1,011	4	18,398	,427
	Basé sur la moyenne tronquée	1,944	4	29	,130

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
Intergruppes	ممارسات المحاسبة الإبداعية	,128	4	,032	,956	,446
Intragruppes		,968	29	,033		
Total		1,096	33			

ONEWAY BY ممارسات المحاسبة الإبداعية
/STATISTICS DESCRIPTIVES HOMOGENEITY
/MISSING ANALYSIS.

Descriptives

		N	Moyenne	Ecart type	Erreur standard	Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne Borne inférieure
محاسب معتمد	ممارسات المحاسبة الإبداعية	7	1,4381	,12287	,04644	1,3245
إطار محاسب		18	1,5321	,17060	,04021	1,4473
رئيس مصلحة المحاسبة والمالية		5	1,3511	,24939	,11153	1,0414
أخرى		4	1,5417	,18623	,09311	1,2453
Total		34	1,4873	,18223	,03125	1,4237

Descriptives

		Intervalle de confiance à 95 % pour la moyenne Borne supérieure	Minimum	Maximum
محاسب معتمد	ممارسات المحاسبة الإبداعية	1,5517	1,31	1,56

ملحق رقم 06

إطار محاسب	1,6169	1,13	1,72
رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	1,6608	1,12	1,77
أخرى	1,8380	1,38	1,77
Total	1,5508	1,12	1,77

Test d'homogénéité des variances

		Statistique de Levene	ddl1	ddl2	Sig.
ممارسات المحاسبة الإبداعية	Basé sur la moyenne	,506	3	30	,681
	Basé sur la médiane	,250	3	30	,861
	Basé sur la médiane avec ddl ajusté	,250	3	18,587	,861
	Basé sur la moyenne tronquée	,469	3	30	,706

ANOVA

		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
ممارسات المحاسبة الإبداعية						
Intergroupes		,158	3	,053	1,680	,192
Intragroupes		,938	30	,031		
Total		1,096	33			