



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

الأزمة الأخلاقية للمحاسبين وأثرها على مهنة المحاسبة في الجزائر

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين المحاسبين في الجزائر

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبة:

عزوزي بشرى

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا

مشرفا

ممتحنا

الأستاذ: أحمد باغلي

الأستاذ: عمر جعفري

الأستاذة: أسماء بن صابر سليمان

السنة الجامعية: 2020 - 2021



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

الأزمة الأخلاقية للمحاسبين وأثرها على مهنة المحاسبة في الجزائر

دراسة ميدانية لعينة من المهنيين المحاسبين في الجزائر

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبة:

عزوزي بشرى

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا

مشرفا

ممتحنا

الأستاذ: أحمد باغلي

الأستاذ: عمر جعفري

الأستاذة: أسماء بن صابر سليمان

السنة الجامعية: 2020 - 2021

كلمة شكر

أشكر الله العلي القدير الذي أنعم علي بنعمة العقل والدين، والذي أعانني على إنجاز هذا العمل فله الحمد حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه وله الحمد أولا وآخرا.

أتقدم بعظيم الشكر إلى من كان لي نعم المعلم والموجه والمحفز إلى الدكتور "عمر جعفري" لقبوله الإشراف على هذا العمل، ولإرشاداته ونصحه وصبره معي لإنجاز هذا العمل المتواضع، فله من الله الأجر ومني كل التقدير والاحترام، أسأل الله أن يمتعه بالصحة والعافية، وأن ينفع بعلمه الأجيال القادمة.

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة الذين تكرموا وتفضلوا بقراءة هذا العمل، وتقويمه ومناقشته، فلهم كل الشكر والتقدير وجزآهم الله عني خير الجزاء.

أشكر كل الأساتذة الذين ساهموا من بعيد أو قريب في مساعدتي لإنجاز هذا العمل، كما أشكر كل أساتذة وعمال المركز الجامعي بلحاج بوشعيب بعين تموشنت.

ولا يفوتني أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان للمهنيين المحاسبين لتعاونهم معي في إنجاز العمل.

إلى رفقاء دربي الذين قضيت معهم أجمل أيامي الدراسية، فمنهم من لقي الله على صغر سنه ومنهم من حالت بيننا المسافات، ومنهم من بقي معي وفيما لحد اليوم، لكم مني كل الحب والشكر.

شكرا لكل من علمني حرفا في هذه الدنيا الفانية.

إهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى من أوجب الرحمان برهما وطاعتهما، إلى من ربياني منذ الصغر، وكان لهما الفضل بكل نجاح
حقفته بعد الإله، إلى التي دعمتني لأتمم دراستي وكانت قوتي وسنديدعائها وصلاتها، إلى أعظم امرأة في حياتي
"أمي الحبيبة"، إلى الذي أحمل اسمه بكل فخر، إلى قدوتي في الحياة، إلى الذي حثني على التعلم دو غش أو كلل
أو ملل، إلى الذي لطالما أردت أن أوفيه بعضاً من حقه لكن حقه أعظم مما أملك من كلام، إلى "أبي الغالي"
أسأل الله أن يجعلكما من الذين يدخلون الجنة بلا حساب ولا سابق عذاب وأن يديم عليكم ما نعمة الصحة
والعافية.

إلى الذين أعيش معهم تحت سقف واحد، إلى إخوتي الأحباء: عماد، عفاف، وصال، أشواق، وحسام.

إلى كل عائلتي الحبيبة أهديكم عملي المتواضع.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

IX.....	فهرس المحتويات
XI.....	قائمة الجداول
XIII.....	قائمة الأشكال
XVI.....	قائمة المختصرات
XVI.....	قائمة الملاحق
XIX.....	الملخصات
ب.....	مقدمة
2.....	الفصل الأول
3.....	المبحث الأول: الأسس النظرية لممارسة مهنة المحاسبة
3.....	المطلب الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة
9.....	المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر
15.....	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
15.....	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
22.....	المطلب الثاني: مناقشة الدراسات السابقة
25.....	الفصل الثاني
26.....	المبحث الأول: برامج وأدوات الدراسة
26.....	المطلب الأول: مجتمع و عينة الدراسة

26.....	المطلب الثاني: أدوات الدراسة الإحصائية.....
28.....	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها.....
28.....	المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة.....
39.....	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة.....
42.....	خاتمة.....
45.....	قائمة المراجع.....
49.....	الملحق.....

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
32	الإحصائيات الخاصة بمجتمع الدراسة	(01)
33	معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة	(02)
34	مقياس لكرت خماسي	(03)
34	المتوسطات الحسابية و الاتجاه الموافق لها	(04)
35	توزيع العينة حسب متغير العمر	(05)
36	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(06)
37	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	(07)
38	توزيع العينة حسب طبيعة المهنة	(08)
39	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول	(09)
41	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني	(10)
43	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث	(11)

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
14	معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي	(01)
35	توزيع العينة حسب متغير العمر	(02)
36	توزيع العينة حسب المستوى العلمي	(03)
37	توزيع العينة حسب سنوات الخبرة	(04)
38	توزيع العينة حسب طبيعة المهنة	(05)

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المختصر باللغة الأجنبية	المختصر	المختصر باللغة العربية
Statistical Package for the Social Sciences	SPSS	الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
49	الاستبيان	(01)
52	SPSS	(02)

الملخصات

الملخص باللغة العربية

تزايد الاهتمام بالأخلاق بعد الفضائح المالية التي تعرضت لها أكبر الشركات العالمية، فأصبحت الأخلاق تحتل موقع الصدارة في الكثير من الخطابات الدولية، لذلك قمنا بهذه الدراسة بهدف إبراز مدى التزام المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية، والدور الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المحاسبة في من آثار التلاعب المحاسبي، وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن المهنيين المحاسبين يلتزمون بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي، أن العوامل الشخصية لا تؤثر على المهنيين المحاسبين في التزامهم بأخلاقيات المهنة المحاسبية، وأن لأخلاقيات مهنة المحاسبة دور فعال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: الأخلاقيات، مهنة المحاسبة، السلوك الأخلاقي، المحاسبة الإبداعية

الملخص باللغة الإنجليزية

The increased interest in ethics after the financial scandals that were exposed to the largest international companies, and ethics became at the fore in many international discourses, so we conducted this study with the aim of highlighting the extent to which accountants are committed to the ethics of the accounting profession, and the role played by the ethics of the accounting profession in one of the effects of accounting manipulation, and the most important The findings of the study: that accounting professionals adhere to the rules of ethical accounting behavior, that personal factors do not affect the accounting professionals in their commitment to the ethics of the accounting profession, and that the ethics of the accounting profession has an effective role in limiting creative accounting practices.

Keywords: ethics, the accounting profession, ethical behavior, creative computing

مقدمة

توطئة

لقد أدى تطور الحياة الاقتصادية واتساع رقعة ممارسة النشاطات الصناعية والتجارية، إلى تزايد الاهتمام بمهنة المحاسبة، فأصبح من الضروري أن تكون المعلومات المحاسبية والمالية معروضة على درجة عالية من الدقة والموثوقية، لذلك يجب أن يقوم بها أشخاص تتوفر فيهم الخبرات والمهارات اللازمة للقيام بها على أحسن صورة. وفي العقود الأخيرة اتسمت الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي بالعديد من التحولات و التغيرات السريعة، مما أدى بالعديد من الشركات إلى توسيع مجال نشاطاتها عبر الأسواق العالمية، لتعظيم الأرباح وزيادة الاستثمارات سواء بطرق قانونية أو غير قانونية، ما نتج عنه ظهور الفضائح المالية و انهيار العديد من الشركات العالمية ويعود سبب فضائح هذه الشركات، إلى استفادة هذه الأطراف من الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي، والتي بفضلها يحدث تلاعب في التقارير المالية، بغية تحقيق مصالح ذاتية، وهو ما يطلق عليه بالمحاسبة الإبداعية أو المحاسبة الخلاقية، التي أصبحت محل تركيز واهتمام من قبل العديد من المحاسبين و المراجعين خلال السنوات الأخيرة، فممارسة المحاسبة الإبداعية لا تعتبر تجاوز للقوانين والمعايير المحاسبية لكن تعتبر تجاوز لمعايير السلوك الأخلاقي المحاسبي.

لذا وجب على ممارسي مهنة المحاسبة حتى تستطيع القيام بدورها على أكمل وجه، مراعاة السلوك الأخلاقي المهني، سواء عند إعداد البيانات المحاسبية، أو عند مراجعتها، حيث تهتم الأخلاق المهنية بشكل أساسي بمبادئ السلوك المناسبة للشخص المهني في سلوكه وعلاقاته مع الجمهور والعملاء وزملائه المهنيين. وبدورها لم تقتصر الجزائر مؤخرا فقط على إصلاح النظام المحاسبي، وإنما تجاوزت ذلك إلى إصلاح وتنظيم مهنة المحاسبة، وذلك من خلال إصدار مجموعة من النصوص والقواعد القانونية، وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، إضافة إلى تحديد الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة الذي يتولى مهام الاعتماد والقياس المحاسبي، وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

أولاً: إشكالية الدراسة

مما سبق ذكره يمكننا طرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف يؤثر السلوك الأخلاقي للمحاسبين على مهنة المحاسبة في الجزائر؟

ثانيا: الأسئلة الفرعية

من السؤال الرئيسي للدراسة تبتق مجموعة من الأسئلة الفرعية المكتملة لمتطلبات البحث التالية :

1. هل يلتزم المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية ؟
2. هل تؤثر العوامل الشخصية للمهنيين المحاسبين على التزامهم بأخلاقيات المهنة المحاسبية؟
3. ما هو دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ؟

ثالثا: فرضيات الدراسة

نحاول من خلال الأسئلة الفرعية اقتراح فرضيات الدراسة نذكرها فيما يلي :

1. هناك التزام مقبول من طرف المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية.
2. لا تؤثر العوامل الشخصية للمهنيين المحاسبين على التزامهم بأخلاقيات المهنة المحاسبية.
3. يكمن دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إصدار الجمعيات والهيئات المحلية والإقليمية والعالمية قواعد السلوك المهني والأخلاقي، والمبادئ التي يجب إتباعها، ومن بينها المبادئ الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC**.

رابعا: أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية، ودورها في الرفع من كفاءة المهنيين المحاسبين في المؤسسات الجزائرية، فإذا كانت المحاسبة تقوم على مبادئ وقواعد تصاغ في صورة معايير محاسبية يعتمد عليها في إعداد البيانات، فلا بد أن يتوفر فيها قيم الصدق والنزاهة والأمانة، لذلك توجه الاهتمام إلى المعايير الأخلاقية في مهنة المحاسبة، لمكافحة الاحتيال و التلاعب المحاسبي.

خامسا: أهداف الدراسة

في ضوء مشكلة البحث و عناصرها نحاول تحقيق الأهداف التالية :

1. إبراز أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك الأخلاقي المهني.
2. إبراز مدى التزام المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية.
3. الإشارة إلى الدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
4. أثر الوعي والالتزام بالسلوك الأخلاقي المهني على كفاءة وأداء المحاسبين المهنيين في المؤسسات الجزائرية.

سادسا: المنهج المتبع

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار الفرضيات، تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال إبراز المفاهيم النظرية المتعلقة بمهنة المحاسبة، إضافة إلى المنهج الاستقرائي والتحليلي لاستخلاص النتائج وتحليلها إحصائيا وتعميمها.

أما بالنسبة للأدوات المستخدمة فقد تم استعمال الاستبيان كوسيلة لجمع المعلومات الموزعة على مجموعة من المهنيين المحاسبين لتعميم نتائج الدراسة على الظاهرة.

سابعا: مبررات اختيار الموضوع

يوجد عدة أسباب أدت الطالبة لاختيار هذا الموضوع وهي:

1. بالرغم من وجود العديد من المواضيع التي تحدثت عن أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، إلا أن هذه المواضيع لم تنل نصيبها على قدر كاف من البحث و الدراسة على مستوى جامعتنا.
2. الرغبة الشخصية لدراسة الموضوع بما أنه يندرج ضمن التخصص؛
3. الميول الشخصي للطالبة واهتمامها بمهنة المحاسبة بصفة عامة؛
4. الرغبة الشخصية في اكتساب المعارف وتوسيعها في مختلف المجالات المتعلقة بمهنة المحاسبة.

ثامنا: حدود الدراسة

الحدود البشرية: ترتبط هذه الدراسة بأخلاقيات المهنيين المحاسبين في المؤسسات الجزائرية.
الحدود المكانية: ارتبطت الدراسة بإجراء استبيان على مختلف ولايات الجزائر.
الحدود الزمنية: تمثلت الدراسة في تطبيق استبيان الممتدة ما بين شهر ماي إلى غاية شهر جوان لسنة 2021.

الحدود الموضوعية: تطرقت الدراسة إلى أخلاقيات مهنة المحاسبة، وممارسات المحاسبة الإبداعية.

تاسعا: تقسيمات الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم البحث إلى فصلين، فصل نظري وفصل تطبيقي:
الفصل الأول: تم التطرق إلى الأسس النظرية لممارسة مهنة المحاسبة، وممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر، وتم ذكر الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية.
الفصل الثاني: يتعلق بالدراسة الميدانية المتمثلة في تحليل نتائج الاستبيان و مناقشتها.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد

تتجلى أهمية مهنة المحاسبة في تهيئة البيانات والمعلومات المحاسبية عن الموارد الاقتصادية، ومصادرها والمتغيرات التي تطرأ عليها، وذلك من خلال جودة هذه المعلومات ودرجة ملاءمتها وتوفيرها في الوقت المناسب، وبالشكل الذي يجعلها قادرة على ترشيد القرارات، ولم تعد تنحصر مسؤولية المحاسب في إعداد التقارير وتلبية حاجيات صاحب العمل، بل يجب على المحاسب أثناء عمله أن يراعي المتطلبات الأخلاقية لقواعد السلوك المهني.

ترتكز المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى على الأخلاق في الاستجابة للبيئة التي تحيط بها، إضافة إلى أن الأخلاق أصبحت تشغل بال مجموعة من المهنيين المحاسبين، والمستثمرين في العالم على ضوء الفضائح المالية التي عرفتتها أكبر الشركات العالمية في السنوات الأخيرة، حيث أن الممارسات الغير أخلاقية قد تكون غير قانونية في غالبية الدول، فمثلا عند قيام العديد من الشركات بالتحفظ عن معلومات جوهرية قد تمس وتؤثر على أداء الشركة وقدرتها على المنافسة أمام المنافسين، أو محاولة إعادة صياغة تلك المعلومات المالية وتشغيلها بطرق ووسائل متعددة سواء كانت قانونية أو غير قانونية يمكن تسميتها "بالمحاسبة الإبداعية" وهي عكس تام ونقيض للشفافية والإفصاح والأمانة والتي من المفترض أن تكون لدى الإدارة التنفيذية لأية شركة.

ومما لا شك فيه أن الجزائر لم تكن في مأمن من هذا الانشغال العالمي، حيث وإن كان الهدف من المحاسبة في الوقت الحالي هو تلبية مطالب جبائية أكثر منها استثمارية، إلا أن حقائق الممارسات المهنية المحاسبية في الجزائر تحتم على السلطات، أخذ التدابير اللازمة لحماية أخلاقيات هذه المهنة خاصة في ظل ورشات الإصلاحات الاقتصادية التي باشرتها السلطات.

ومما سبق ذكره سيتم تقسيم الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول: " الأسس النظرية لممارسة مهنة المحاسبة "

المبحث الثاني: " ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر "

المبحث الأول: الأسس النظرية لممارسة مهنة المحاسبة

المحاسبين كغيرهم من المهنيين هم بحاجة ماسة إلى المبادئ والقيم الأخلاقية، حتى يتمكنوا من أداء مهامهم على أحسن وجه، وأهم ما يميز مهنة المحاسبة عن غيرها من المهن، كونها تستمد شرعيتها من تحملها مسؤولية خدمة مصالح المجتمع، ومن أجل تحقيق ذلك وجب على ممارسي هذه المهنة الالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

المطلب الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة

لكل مهنة قواعد ومبادئ أخلاقية خاصة بما تميزها عن غيرها من المهن الأخرى، ومهنة المحاسبة كباقي المهن الأخرى لها أخلاقياتها، وعلى هذا الأساس سنتطرق لمفهوم أخلاقيات المهنة المحاسبية.

الفرع الأول: مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة

قبل التطرق إلى مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة، لا بد من التعرف أولاً على مفهوم الأخلاقيات:

أولاً: مفهوم الأخلاقيات

يعود أصل مصطلح الأخلاقيات إلى الإغريق القدماء حيث كان يعني مصطلح الأفعال الحميدة أو الحسنة المقبولة من قبل المجتمع والتي تتوافق مع عاداته وتقاليده، أما الأخلاق فهو مصطلح مستعمل في الفلسفة والذي يعني معرفة الخير والشر وبالتالي اعتبرت الأخلاق بمثابة علوم الأخلاق.¹

ثانياً: تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة

✓ إن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تلتزم من المحاسب سلوكاً معيناً، وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها.²

¹ نوال صبايجي، أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، معارف مجلة علمية محكمة، قسم العلوم الاقتصادية، العدد 21، ديسمبر 2016، ص 227.

² طه أحمد حسن أردبيني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل، تنمية الرافدين 85(29)2008، تاريخ قبول النشر 2006/07/3، ص 08.

- ✓ تعرف أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح أو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبل المحاسبين، حيث تقوم أخلاقيات مهنة المحاسبة على مبادئ أساسية مثل: العدالة، النزاهة، الاستقامة.¹
- ✓ كما عرفها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها: مجموعة من المبادئ والقواعد والتغيرات والأحكام التي تمثل نصوصا تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطارا عاما للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغيرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها.²
- ✓ تعرف أيضا على أنها عبارة عن المبادئ التي تمثل القيم الأخلاقية التي تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة من القواعد التي تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتحن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم.³
- من التعريفات السابقة نستنتج أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي عبارة عن مجموعة من القواعد والمبادئ التي وجب على المهني المحاسب الإلتزام بها عند أداء مهامه والعمل بمقتضاها ليكون ناجحا في مهنته، وقادرا على كسب ثقة عملائه، وزملائه، ورؤسائه.

الفرع الثاني: شروط ممارسة مهنة المحاسبة

لممارسة مهنة المحاسبة يجب أن تتوفر الشروط الآتية:⁴

1. أن يكون جزائري الجنسية
2. أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو التالي:

¹ أمينة جودي / ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 2، السنة 2017، ص (228).

² هيثم عابدين عباس محمد، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحليلي للسياسات المحاسبية، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017، ص 35

³ نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الحلفة، العدد 22، ص 11

⁴ المادة (08) من القانون رقم 10-1 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد ص 05

- أ - بالنسبة للخبراء المحاسبين، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها
- ب - بالنسبة لمحافظي الحسابات، أن يكون حائزا شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها
- ج - بالنسبة للمحاسبين المعتمدين، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

1. أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية
2. أن لا يكون صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة
3. أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ويكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبية المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في القانون
4. أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية:

أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أحسن في تأدية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف والله على ما أقول شهيد.¹

الفرع الثالث: المبادئ الأخلاقية لمهنة المحاسبة

تقوم أخلاقيات مهنة المحاسبة على خمس مبادئ أساسية وهي:

¹ المادة (08) من القانون رقم 10-1، مرجع سبق ذكره، ص 05

أولاً: الثقة

ينبغي للمحاسب أن يكون موثوقاً به، أميناً على أوائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية، وتتطلب الثقة به أن يتصف سلوكه بالنزاهة، الصدق، الأمانة، الاستقامة، والمحافظة على سرية معلومات مؤسسته وأن لا يعتمد عرض المعلومات على غير حقيقتها.¹

ثانياً: الموضوعية

ينبغي للمحاسب أن يكون عادلاً متجرداً ومحايداً غير متحيز، وأن يجتنب وضع نفسه في موقف تتعارض مصلحته مع مصالح من يقدم له الخدمة، وأن يكون مستقلاً ولا ينحاز لتأثير الآخرين عند تكوينه لأحكامه المهنية وتأديته لواجباته وخدماته الوظيفية.²

ثالثاً: النزاهة

تعد النزاهة القيمة الجوهرية لأخلاقيات المهنة، وينبغي على المحاسب أن يكون قادراً على تحمل المسؤوليات التالية:³

- ✓ الامتناع عن الارتباط أو ممارسة أي سلوك بأي شكل يمكن أن يجد من قدراته على تنفيذ واجباته في إطار أخلاقي.
- ✓ رفض أي هدية أو ميزة أو مجاملة من شأنها التأثير في تصرفاته.
- ✓ أن يتخذ القرارات واضعاً المصلحة العامة في الاعتبار.⁴

رابعاً: الكفاءة المهنية و إتقان العمل

يجب على المحاسب أن يكون مؤهلاً لكل ما يقوم به من مهام، وأن يؤدي واجباته وخدماته المهنية والوظيفية على أكمل وجه من حيث العناية والإتقان، ولا يدخر أي جهد في سبيل وفائه بمسؤولياته تجاه مهنته ورؤسائه، والمحافظة

¹ رايح بحشاشي، أهمية تطبيق معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تطبيق حوكمة البنوك الإسلامية، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ' الجزائر' ، العدد 10 الجزء 1، 2017، ص 140.

² رايح بحشاشي، مرجع سبق ذكره ص 140.

³ نوال صبايجي، أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص 231.

⁴ أمينة جودي/ ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 231.

على مستوى ملائم من الجدارة والكفاءة المهنية من خلال التطوير المستمر للمعارف والمهارات، ومتابعة كل ما هو جديد في مجال التخصص، وأداء الواجبات المهنية دون مخالفة القوانين والتعليمات الصادرة من الجهات الرسمية.¹

خامسا: السرية

يقصد بها سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وينبغي أن لا يفصح عن هذه المعلومات لأطراف ثالثة سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني بالإفصاح عنها، كما لا يجب أن تستخدم المعلومات السرية للمنفعة الشخصية للمهني المحاسب.²

الفرع الرابع: حقوق و واجبات المهني المحاسب

حدد الإطار القانوني لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر حقوق وواجبات المهني المحاسب وتتمثل في :

أولا: حقوق المهني المحاسب³

- ✓ الحق في التعاون، خاصة فيما يتعلق بتوفير جميع الوثائق والمستندات اللازمة لتأدية المهمة، وكذلك توفير جميع الظروف اللازمة لتحقيق ذلك.
- ✓ الحق في الحصول على مقابل للأتعاب.

ثانيا : واجبات المهني المحاسب⁴

- ✓ الالتزام بالسرية في أداء مهنته.
- ✓ أن تتسم علاقته مع زبائنه بالأمانة والاستقلال .
- ✓ تأدية مهامه بصرامة وهدوء.
- ✓ إخبار النقابة بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية.
- ✓ حل النزاعات بين الزملاء بالتراضي.

⁵ نوال صبايجي أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، مرجع سبق ذكره، ص231.

² أمينة جودي / ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص231.

³ رضا جاو حدوا، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة حالة الجزائر، مجلة التواصل، العدد 20، ديسمبر 2007، ص،11.

⁴ رضا جاو حدو، نفس المرجع السابق، ص-ص، 10- 11.

✓ التكفل بتدريب المهنيين من المتدربين.

✓ منح جميع التسهيلات للمتدرب سواء كانت نظرية أو تطبيقية.

الفرع الخامس: مصادر السلوك الأخلاقي للمحاسب

يستمد المحاسب سلوكه الأخلاقي متأثراً بالعناصر المتمثلة في، المحاسب نفسه، الشركة التي يعمل بها، والبيئة الخارجية، وفيما يلي سيتم التطرق لهذه العناصر بالتفصيل:¹

أولاً: المحاسب

يتأثر السلوك الأخلاقي للمحاسب بمجموعة من العوامل ترتبط بتكوينه العائلي والشخصي، فالقيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية و تأثير العائلة، والمتطلبات المالية وغيرها، تدفع الأفراد إلى نوع آخر من السلوك، فالفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين وغيرها، تكون أعماله تتأرجح في المواقف المختلفة في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم فالقيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة و الاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للمديرين تسندهم في عملية اتخاذ القرار وتجعله أكثر صواباً حتى لو كانت الظروف المحيطة غير واضحة والضغوطات كبيرة .

ثانياً: الشركة التي يعمل بها المحاسب

تؤثر الشركة في أخلاقيات مكان العمل من خلال الهيكل التنظيمي وخطوط السلطة، وكذلك قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز وغيرها، كذلك فإن المجاميع والتنظيمات الغير رسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات الأفراد، ولعل الثقافة التنظيمية السائدة والتي تعني مجموع القيم والأعراف المشتركة التي تتحكم بالتفاعلات بين أعضاء الشركة بعضهم مع بعض ومع الجهات الأخرى خارج الشركة هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقياً أو غير أخلاقياً من خلال اعتماد الفرد العامل أو الإداري على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام بسلوكيات معينة.²

¹ أمية جودي / ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 230.

² أمينة جودي / ابتسام بن غزال، نفس المرجع السابق، ص 230.

ثالثا: البيئة الخارجية

تعمل الشركات في بيئة تنافسية تتأثر بقوانين الحكومة وتشريعاتها، وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة ، فالقوانين تلزم المنظمات بسلوكيات معينة وتضع معايير لتصرفاتها وبمحدود معينة، في حين أن التشريعات تساعد بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها، ولذلك فإن مجمل التشريعات و القوانين و كذا الأعراف و القيم الاجتماعية تعطي تصورا عن طبيعة المناخ الأخلاقي السائد في صناعة معينة وهذه تؤثر بدورها في السلوك الأخلاقي للمحاسبين، أما مظاهر السلوك الأخلاقي والمعروفة بسلوكيات ومظاهر الفساد الإداري فمن الممكن أن نجدها في بيئة العمل مثل الرشوة والوساطة والسرقعة وغيرها.¹

المطلب الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر

بعد انخيار العديد من الشركات العالمية الكبرى أصبحت المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين و المراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة، وأصبح من الصعب إمساك محاسبة قانونية تتماشى مع المعايير والمبادئ المحاسبية، مما أدى إلى التلاعب في القوائم المالية ومكونات الوعاء الضريبي.

الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإبداعية

حاول العديد من الباحثين وضع مفهوم مفصل لمصطلح المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلافهم ظهرت العديد من المفاهيم لهذا المصطلح منها:

✓ يقصد بالمحاسبة الإبداعية أسلوب من أساليب التلاعب في الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وتوصف هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما استغلال عنصر المرونة والاختيار في تلك المعايير والمبادئ.²

¹ أمينة جودي / ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 230.

² زوليخة خلادي / ربيعة قرينعي / سعاد بن مسعود أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد الأول ، العدد الأول، أكتوبر 2017، ص 138.

- ✓ تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها إجراءات أو خطوات يتم استخدامها للتلاعب بالأرقام المالية لخداع مستخدمي القوائم المالية، وهي كذلك أي إجراء أو خطوة نحو إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.¹
 - ✓ المحاسبة الإبداعية أو الخلاقة هي إخفاء حقيقي للأرقام بالأرقام نفسها، وهي عكس تام ونقيض للشفافية والإفصاح والأمانة، و التي من المفترض أن تكون لدى الإدارة التنفيذية لأي شركة.²
 - ✓ كما تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية، بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها.³
- من خلال التعريفات السابقة نستنتج أن المحاسبة الإبداعية هي استغلال للثغرات الموجودة في النظام المحاسبي دون الإخلال بالقواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية، بغية تحقيق أهداف تخدم مصالح معينة.

الفرع الثاني: دوافع اللجوء للمحاسبة الإبداعية

يوجد عدة أسباب تؤدي بالمهنيين المحاسبين إلى القيام بالتلاعب المحاسبي و أهمها:

أولاً: التلاعب الضريبي

يستغل معدو البيانات المالية الذين يتورطون في المحاسبة الإبداعية، بعض السياسات المحاسبية والثغرات القانونية من أجل تديم انطباع "مضلل" عن الأرباح وذلك لخدمة مختلف أغراضهم وأهدافهم، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتحميل صورة الدخل، وبعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.⁴

ثانياً: التصنيف المهني

¹ محمد مشيد، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 27 الجزء 1، ص 339.

² أنور أحمد الشراوي، المحاسبة الإبداعية، توزيع مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، رقم الإيداع 2016/13884، 2017، ص 67.

³ وسام زرقواد / لظفي شعباني، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، الحقوق والعلوم الإنسانية - دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 35 الجزء 1، ص 406.

⁴ زولبيخة خلادي / ربحية قرينعي / سعاد بن مسعود، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية وتحديد الوعاء الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 139.

تتنافس العديد من المنشآت المالية التي تعمل في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجربها بعض المؤسسات الدولية و المحلية، و يستند هذا التقييم إلى العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية، و هذا يعد دافعا لاستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية لتعظيم قيمتها المالية.¹

ثالثا: تحقيق مكاسب شخصية

تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية العالمية سنة 2008.²

رابعا: تجنب التكلفة السياسية

تتمثل التكلفة في الأعباء التي قد تتحملها الشركات كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة و المتطلبات التي تفرضها الدولة مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب، أو تحميل الشركات بأعباء اجتماعية مرتفعة.³

خامسا: التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق

وذلك بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأدائها، تحقيق مصالح شخصية تنعكس إيجابا على إدارة الشركة لإظهارها بصورة جميلة أمام مجلس الإدارة.⁴

سادسا: تقوية فرص استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة عنابة، 2014، ص - ص، 143 - 144 .

² سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة - جامعة الأزهر، العدد 17، يناير 2017، ص 136 .

³ زوليخة خلادي / ربحية قرينعي / سعاد بن مسعود، أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية و تحديد الوعاء الضريبي، مرجع سبق ذكره، ص 140 .

⁴ سامي محمود عبد الحميد مراد، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سبق ذكره، ص 137 .

أحيانا تسمح قوانين بعض الشركات بقيام مدراء وموظفي الشركة بتداول أسهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، وفي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذم سيقوي فرصتهم في الاستفادة من المعرفة الداخلية لأخبار الشركة.¹

الفرع الثالث: المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية كظاهرة عالمية لاقت الكثير من الاهتمام في الفكر المحاسبي وتعالق الأصوات المؤيدة والمعارضة لتلك الظاهرة، مما دفع العديد من الباحثين للبحث عن مدى أخلاقيات المحاسبة الإبداعية في ظل وجهات النظر المتباينة في ما يسمى " المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية ". المحاسبة كعلم اجتماعي هدفه الأساسي هو خدمة مستخدمي القوائم المالية في تقديم معلومات تتميز بالمصداقية والنزاهة، بحيث يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات فمن المتعارف عليه أن كل المداخل النظرية لمهنة المحاسبة لها جانب أخلاقي يترتب عنه ثلاث مبادئ أخلاقية ألا وهي: العدالة، الصدق، عدم التحيز.

وعدم الالتزام بهذه المبادئ يعتبر سلوك مهني لا أخلاقي، أي خروج المحاسب عن مقتضيات الأمانة، وأداء وظيفته بالشكل الذي بالثقة التي يوليها مستخدمي القوائم المالية، كما في حالة التزوير أو تغيير السجلات أو الاختلاس أو حذف أو إلغاء نتائج العمليات أو السجلات، أو تسجيل عمليات توهمية، أو عدم الارتباط بالسليم بالقواعد المحاسبية وغيرها، سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة طائفة بعينها عند إعداد وعرض المعلومات المفصحنها بالقوائم المالية بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.²

الفرع الرابع: المشاكل الناجمة عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعملا للمحاسبة الإبداعية في ظل احترام القانون، على تغيير عرض البيانات المالية، لإعطاء صورة للمؤسسة أكثر إغراء، علما الأقلت تسجيلها بالتدبيرين. وجود ممارسات تهدف إلى تحسين الحسابات لتستجيب لاجديدة. تعاملا للمؤسسات، لأسباب بضرورية أو اقتصادية، إلى "تحسين النتائج، بالرفع أو بالتخفيض.

¹ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سبق ذكره، ص 146.

² علي عبد الحسين هاني الزامل، انعكاسات ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية، جامعة الوادي، العدد 9، 2018، ص - ص، 15 - 16 .

وتتسبب المحاسبة الإبداعية في: ¹

نشوء الأزمات المالية التي تعصف باقتصاديات البلدان النامية والمتقدمة على السواء.

افتقار الموثوقية في البيانات المالية.

الفرع الخامس: آليات الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

هناك العديد من الأساليب للكشف عن المحاسبة الإبداعية و الحد منها نذكر أهمها فيما يلي:

أولاً: المراجعة الخارجية

يقوم بها أشخاص خارج المنشأة، ليست لهم أي صلة أو مصلحة مادية مع المنشأة، ويطلق عليها المراجعة الحيادية أو المستقلة.²

إن من مهام المراجع إضفاء المصدقية على البيانات والمعلومات المالية، وفيما يتعلق بالتدابير الخارجية للشركة، يجب أن يكتشف المراجعون جهودهم لتحديد التلاعب المحتمل وجوده في المعلومات الظاهرة في القوائم المالية ولهذا الغرض ينبغي أن تشمل وظيفة المراجعة تقييم نظام الرقابة الداخلية للشركة لمنع حالات المحاسبة الإبداعية، وعليه يجب على مراجع الحسابات أن يكون مؤهلاً بشكل جيد لممارسة عمله وأن يتبع القواعد الأخلاقية لمهنته، وذلك حتى يكون قادراً على لعب دور أكثر أهمية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.³

ثانياً: حوكمة الشركات

تعد حوكمة الشركات نظام رقابي متكامل تحكمه مبادئ وآليات رقابية داخلية وخارجية، وتعتبر من أهم الوسائل التي يمكن أن تشكل خطاً دفاعياً للحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية والآثار التي قد تترتب عنها.⁴

ثالثاً: الجانب الأخلاقي

ويكون ذلك عن طريق وضع ميثاق للسلوك المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد.⁵

¹ عمر جعفري، دور معايير التقارير المالية الدولية IAS-IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المشاكة في الاقتصاد، التنمية والقانون، العدد 04، 2017، ص 27.

² عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق الرقابة الداخلية للمرحلة الثالثة / قسم المحاسبة، الطبعة الثانية، الموصل، 1999/6/30، ص 18.

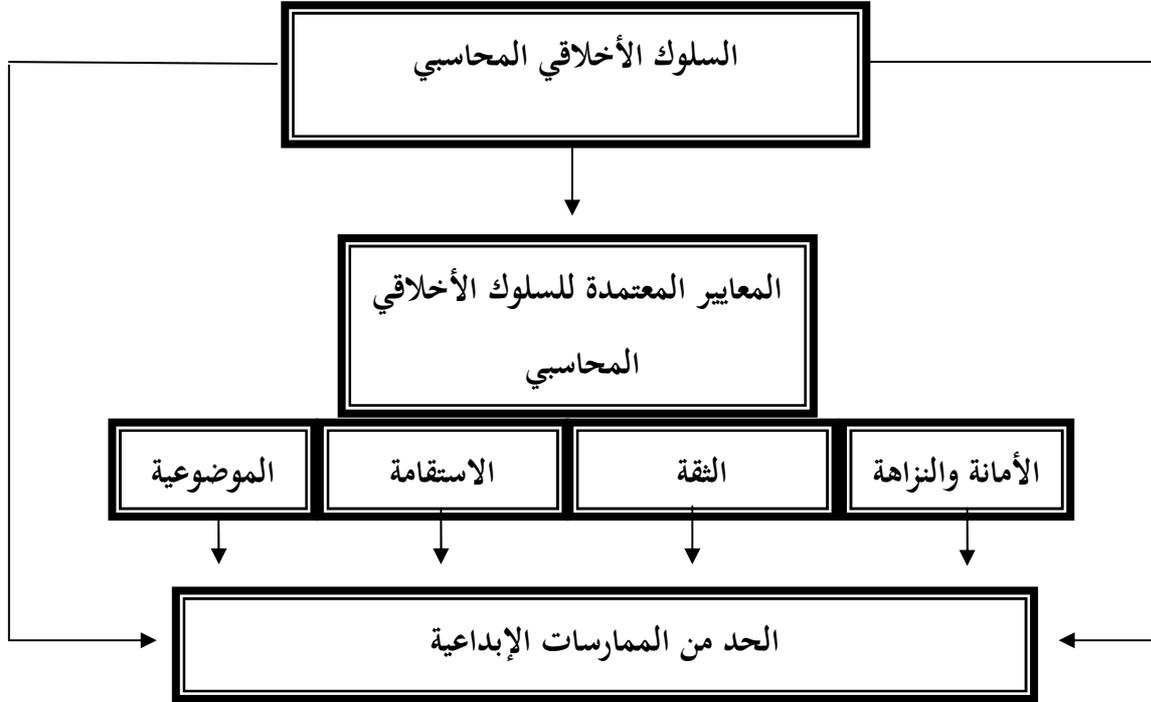
³ محمد مشيد، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مرجع سبق ذكره، ص 344.

⁴ أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مرجع سبق ذكره، ص 195.

⁵ أمينة فداوي، نفس المرجع السابق، ص 195.

والشكل التالي يوضح المعايير الأخلاقية المعتمدة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الشكل رقم (01) : معايير السلوك الأخلاقي المحاسبي



المصدر: محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، دراسة استطلاعية في كلية الإدارة و الاقتصاد، جامعة الموصل

رابعاً: آليات أخرى¹

- تقنين قدرة إدارة المؤسسات على التلاعب بالمعلومات المحاسبية والمالية بوضع محددات كافية لاستخدام البدائل المحاسبية في مجال القياس والإفصاح.
- ضرورة التركيز أثناء تكوين المختصين في مجال المحاسبة على الجانب الأخلاقي وتوضيح عواقب اللجوء لمختلف التقنيات الغير لائقة والتي من بينها نجد المحاسبة الإبداعية.

¹ مصطفى مفران / صبرينة راصدي، المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة، العدد 2، ص-ص، 246-247.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

سأحاول في هذا المبحث التطرق إلى الدراسات التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة، وسيتم ذكر أهم ما ورد فيها من الأهداف والنتائج والمناهج المتبعة، وعليه تم تقسيم المبحث الثاني إلى مطلبين، في المطلب الأول سأتطرق فيه إلى عرض الدراسات السابقة، أما المطلب الثاني فخصصته لمناقشة الدراسات السابقة.

المطلب الأول: عرض الدراسات

أولاً: الدراسات باللغة العربية

1. دراسة سعيد مقدم – أخلاقيات الوظيفة العمومية، دراسة نظرية تطبيقية من زاوية التأصيل، الحقوق

والالتزامات المهنية، النظام التأديبي للموظفين، 1997.

تهدف هذه الدراسة إلى التركيز على أخلاقيات المهنة من حيث التأصيل والغاية وأثرهما في صقل ثقافة إدارية جذرية في مجتمعنا، فهي تتناول حقوق وواجبات المؤتمنين على مصالح الدولة من موظفين وأعاون عموميين، كما تتناول أيضا الأحكام التأديبية التي تشكل حجر الزاوية في تكريس و تجسيد أخلاقيات المهنة والثقافة الإدارية المنشودة في مجتمعنا.

2. دراسة جاوحدو رضا – حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة حالة الجزائر، 2007

تهدف الدراسة إلى التعرف على طبيعة الحوارات الفكرية والنظرية حول أخلاقيات الأعمال في المهنة المحاسبية، طبيعة العلاقة القائمة بين أخلاقيات الأعمال والمحاسبة والتأثيرات المتبادلة، واقع أخلاقيات الأعمال في المهنة المحاسبية أهم الأقطار في الجزائر، واتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقوم على وصف أخلاقيات الأعمال في المهنة المحاسبية وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أخلاقيات الأعمال لها جذور فلسفية وشخصية تترجم ضرورة في الممارسات المهنية.
- أخلاقيات الأعمال يجب أن تلقى الاهتمام الذي يليق بها في ممارسة مهنة المحاسبة، لما قد تحدثه من تأثيرات سلبية على الإفصاح المحاسبي.
- واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر في تدهور مستمر، وبالتالي ضرورة اتخاذ إجراءات مستعجلة في هذا المجال.

3. دراسة صبايحي نوال – الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة و تطبيقات التلاعب المحاسبي، 2009.

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل التطورات المهنية الحاصلة، التطرق إلى تطبيقات التلاعب المحاسبي ودوافعها والاتجاهات الحديثة للحد منها، إبراز دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي، ولتحقيق أهداف البحث والإجابة على التساؤلات، استخدمت الباحثة المنهج الوصفي الاستقرائي، وتوصلت إلى النتائج التالية:

- مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها قواعد و سلوك وآداب تختص بها و تميزها عن غيرها، وهي مجموعها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتحن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة، والزبائن وغيرهم.

- تطبيقات التلاعب المحاسبي تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.

4. دراسة طارق حمادالمبيضين / أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية

وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققين الحسابات و الأساتذة الجامعيين) 2010.

يهدف البحث إلى معرفة أسباب الأزمات المالية وأثرها على مهنة المحاسبة، و مفهوم المحاسبة الإبداعية وأهم أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث:

- أن أكثر الأساليب المستخدمة في التلاعب في قائمة المركز المالي تتمحور في بند المدينون بهدف إخفاء أي ديون متعثرة أو معدومة للوصول إلى نتيجة تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.

- وأن أكثر أساليب المحاسبة الإبداعية تؤدي إلى نشوء الأزمات المالية وفقدان الموثوقية للبيانات والمعلومات المالية في قائمة الدخل وتتمحور في نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة.

5. دراسة فداوي أمينة - دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2014

هدفت الدراسة إلى اختبار الدور الذي يلعبه الإفصاح كركيزة من ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية، إضافة إلى الدور الذي تلعبه الرقابة كركيزة من ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة الفرنسية، اعتمدت الباحثة المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على التفكير المنطقي لمحاولة الربط بطريقة منطقية بين ركائز حوكمة الشركات وممارسات المحاسبة الإبداعية، إضافة إلى المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت للنتائج التالية:

- تعتبر حوكمة الشركات نظاما رقابيا فعالا من خلاله يمكن حل مشكلة الوكالة، وذلك بالحد من هيمنة الإدارة ومحاولتها تحقيق أغراض ذاتية على حساب مصلحة المساهمين.

- تعتبر المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي الذي يمارس دون خرق للقوانين ومعايير المحاسبية.
- يمكن لإدارة المخاطر كركيزة من ركائز حوكمة الشركات أن تضع إستراتيجية للحد من خطر المحاسبة الإبداعية سعيًا منها لتفادي وقوع الشركة في الأزمات.

6. دراسة صبايحي نوال - أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، 2016 .

تهدف هذه الدراسة إلى التأكيد على أهمية التزام المحاسبين والمراجعين بالسلوك الأخلاقي المهني، إضافة إلى التركيز على الدور الذي تلعبه أخلاقيات مهنة المحاسبة في تدعيم مبادئ حوكمة المؤسسات، استخدمت الباحثة المنهج والوصفي التحليلي، حيث وصفت أخلاقيات المهنة المحاسبية وحوكمة الشركات، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- المبادئ والقيم الأخلاقية في عالم الأعمال لا تتعلق بالمواثيق الدولية والبيانات فحسب، بل إنها تتعلق أيضا بالإجراءات الفعالة والالتزام الشخصي لرفع مستويات هذه المبادئ والقيم.
- مكافحة الفساد والنهوض بالحوكمة في المؤسسات، تستلزم برامج إصلاح شاملة، تحظى بدعم سياسي قوي وتكتسب مضمونا استراتيجيا يقوم على تشخيص المشكلة ومعالجة أسبابها، ومشاركة المجتمع ومؤسساته في إرساء القيم والمبادئ الأخلاقية وتعزيزها.
- القيم والمبادئ الأخلاقية تضع معيارا جديدا لممارسات مجتمع الأعمال وهو معيار الاختيار الطوعي للالتزام بالصواب، وتغير الاتجاه بعد الإعلان عن فضائح الشركات، الغش والاحتيال والرشوة، ليصبح الاتجاه نحو الالتزام بالمبادئ والقيم الأخلاقية وهو القاعدة وليس الاستثناء.

7. دراسة هيثم عابدين عباس - أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق

التحايلي للسياسات المحاسبية، 2017.

تهدف الدراسة إلى دراسة الدوافع والأسباب التي تؤدي للتلاعب بالسياسات المحاسبية ودور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي وجمع البيانات و المعلومات من المحاسبية والمراجعين بدون المراجع القومي ومكاتب المراجعة. خلص البحث للعديد من النتائج أهمها:

- هنالك علاقة بين التزام المراجعين لخارجيين بالاستقلالية والتطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية في شركات المساهمة بالسودان.

- وجود علاقة بين التزام المراجعين الخارجيين بالعناية المهنية والتطبيق التحايلي في شركات المساهمة السودانية.
- فيما يخص التزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية كشفت الدراسة أن أهم مصدر لها هو الالتزام بالحياد تجاه العمل المهني.

8. دراسة سامي محمود عبد الحميد مراد - إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية، 2017 .

إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو بحث أشكال وممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية لشركات المساهمة المصرية، و التي تؤدي إلى تآكل الأوعية الضريبية، وتحديد الدور الذي يمكن أن تسهم به الإجراءات التي اتخذها المشرع المصري في إحباط الأثر الضريبي السلبي على الوعاء الضريبي، تم الاعتماد على المنهج التحليلي الوصفي، وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع مضلل عن الأرباح وتحميل صورة الدخل.
- هناك توجه هام لدى جهات تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة ومجلس معايير المحاسبة الدولية والإدارات الضريبية في معظم دول العالم نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية واكتشافها في حالة حدوثها وإحباط أثارها الضريبية كحد أدنى إن لم نستطع تجريمها.
- يوجد العديد من الأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها، من أبرزها حوكمة الشركات و لجان المراجعة، وعدم تغيير السياسات المحاسبية وغيرها من الطرق الكثيرة .

9. عبد الله محمود عبد الله النمرين - ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، 2019 .

هدفت هذه الدراسة لمعرفة دور الشركات الصناعية في ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتحديد واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح و تمهيد الدخل، بالإضافة إلى معرفة أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان في ظل وجود المتغيرات الضابطة، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث المنهج الكمي التحليلي، حيث تم تطبيق الدراسة على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة ما بين (2013 - 2017)، وتم اختيار (48) شركة كعينة للدراسة اعتماداً على طريقة العينة القصدية، و كشفت الدراسة عن مجموعة من النتائج أهمها:

- أن الشركات الصناعية الأردنية تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح فقط، في حين لا يوجد مستوى ممارسة ذو دلالة إحصائية للمحاسبة الإبداعية من خلال تمهيد الدخل.
- تبين أن 64.6% من الشركات المشمولة في عينة الدراسة تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال إدارة الأرباح، وأن 45.8% من الشركات تمارس تمهيد الدخل خلال فترة الدراسة.
- كما بينت نتائج الدراسة وجود أثر ذو دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، ووجود أثر ذو دلالة إحصائية لإدارة الأرباح على ربحية السهم في الشركات الصناعية في بورصة عمان، في حين تبين عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لتمهيد الدخل على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان .

10. دراسة خالد مقدم / عادل طلبة - تصور طلبة المحاسبة في الجامعة الجزائرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، 2020 .

تهدف هذه الدراسة إلى دراسة تصور طلبة المحاسبة لأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجامعة الجزائرية، باعتبارهم يشكلون مهنيي المستقبل، ولتحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على المنهج الاستقرائي الذي من خلاله يتم استقراء وعي طلبة المحاسبة والتخصصات الممثلة في عدد من الجامعات الجزائرية بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة، وتوصلت الدراسة إلى وجود وعي عالي لدى أفراد العينة المدروسة حول تصورهم لأخلاقيات مهنة المحاسبة، كما توصلت إلى أنه لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية للعوامل الشخصية (الجنس، العمر، الخبرة بالنسبة للطلبة العاملين) في حين توجد فروق ذات دلالة إحصائية فيما يخص تصورهم لمبدأ الالتزام بالكفاءة والمستوى التعليمي.

ثانيا : الدراسات باللغة الأجنبية

1. دراسة - Oriol Amat /Catherine Gowthorpe المحاسبة الإبداعية الطبيعة والحوادث والقضايا الأخلاقية، 2004.

تهدف الدراسة إلى استكشاف طبيعة ومدى حدوث ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل سياقاً اعتباراتاً أخلاقية وتقديم عدة تعريفات للإبداع المحاسبي والإمكانات والنطاق والأسباب لمدير الشركة للانخراط في المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى عدة حلول لكبح المحاسبة الإبداعية من بينها:

- يمكن كبح إساءة استخداماً لحكام مطريقتين: الأولى وهو صياغة القواعد التي تقلل استخدام المحكمين وقتها، على سبيل المثال كما في حساب الشركة يميلون إلى الاستخدام جزء "العنصر غير العادي" منحساباً بالأرباح والخسائر للعناصر التي يرغبون فيها تجنبتضمينها في الأرباح التشغيلية ولقد ألتزم معايير المحاسبة تقريباً فئة "البند غير العادي"، يلعب المدققين أيضاً دوراً في تحديد التقدير غير النزيهة. والثاني هو وصف "الاتساق" بحيث إذا اختارت الشركة سياسة محاسبية تناسبها في عام واحد، يجب أن تستمر في تطبيقها في السنوات اللاحقة عندما لا يكون مناسباً لذلك. - يمكن معالجة المعاملات التصناعية من خلال استدعاء مفهوم الجوهر الاقتصادي بدلاً من الشكل القانوني للمعاملات، وتحديد جوهر المحاسبة الخاص بهم.

2. دراسة - EZEANI NNEKA SALOME أثر المحاسبة الإبداعية على الأداء الوظيفي

للمحاسبين في الإبلاغ عن البيانات المالية في نيجيريا، 2012.

هدفت الدراسة إلى تحديد الاستراتيجيات التي يستخدمها المحاسبون لتجنب المحاسبة الإبداعية في أي من تعاملاتهم المالية، وعلى الرغم من الفضائح الدولية والمحلية الواردة من قبل موظفي المحاسبة، لا يزالون يتورطون في تحريف الحقائق، وتزوير أرقام البيانات المالية. استخدمت الدراسة التجريبية والدراسة الاستقصائية، وتم اختيار 227 من أصل 500 مستجيب باستخدام تقنيات أخذ عينات الغدية البسيطة وتم تحليل البيانات الناتجة باستخدام طريقة النسبة المثوية والمخطط الدائري، ومبيناً النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن المحاسبون في نيجيريا يستخدمون المحاسبة الإبداعية من خلال التآكل لأرباح، وأتمدير بالمنظمات غير الربحية قد يكون لديهم مخاوف للتلاعب بنسباً لإنفاقها على البرامج المبلغ عنها لأنها لم تخيّن استخدامها في تحديد قرار المساهمة، أيضاً التلاعب بالمعلومات المالية لعدة أسماء مثل إدارة الأرباح، وتسهيل الدخل، والإبداع المحاسبي، الممارسات المحاسبية، والمحاسبة العدوانية والتلاعب بالحساب.

3. دراسة - Kaini dur-e-Shawar / Malik A. Qaisar بعنوان المحاسبة الإبداعية :

تطوير نموذج، 2015 .

تهدف هذه الدراسة لتقديم مفهوم المحاسبة الإبداعية بشكل جيد، والتمييز بين إدارة الأرباح والاحتيايل، والتي تم مراجعة الأدبيات الخاصة بها بدقة، وتطوير النموذج الذي يوضح الأطراف مثل: البنوك والمراجعين والمستثمرين، والهيئات التنظيمية وما إلى ذلك التي تشارك في المحاسبة الإبداعية، وتوصلت الدراسة إلى أن الغرض النهائي وراء المحاسبة الإبداعية هو استغلال النتائج المالية لحماية مصالح معينة (البنوك، المدققون، المستثمرون، الهيئات الرقابية،

الشركات..)، إضافة إلى أن الإدارة والنقابات هي الأطراف المشاركة في المحاسبة الإبداعية، وتستفيد هذه الأطراف من الثغرة في اللوائح المحاسبية.

4. دراسة – Elies Seguí–Mas & Victor ,Guillermina Tormo–Carbó

Oltra بعنوان أخلاقيات المحاسبة في البيئات الغير صديقة ، التحدي التربوي، 2016 .

في هذا الدراسة، ومنعينة مكونة من 551

طالب إدارة أعمال في إحدى الجامعات الإسبانية، تم التحقق من أهمية أخلاقيات المحاسبة، والهدف من هذا الدراسة هو شقين، أولاً: محاولة فحص التصورات العامة للطلاب حول أخلاقيات العمل في بيئات غير ودية، وعلو وجه التحديد، وجهات نظرهم حول أهمية وأهدا فتعليقاً ماً أخلاقيات المحاسبة، ثانياً: التحقق مما إذا كانت الاختلافات المحتملة في هذا التصورات تعتمد على دورات أخلاقيات العمل السابقة التي تم أخذها، وجنس الطلاب، وعمرهم. تظهر نتائجنا هؤلاء الطلاب بالذين سبق لهما الالتحاق بدورة تدريبية في الأخلاقيات تعرضوا بشكل خاص لاعتبار أن تعليم المحاسبة يجب أن يشمل الاعتبارات الأخلاقية، وإبداء اهتمام أكبر بإدخال هذا الموضوع في مناهجهم الدراسية.

يجب أن تشجع هذه الحقائق الجامعات التي تقدم درجات تعليمية في بيئات غير صديقة للأخلاقيات لتوسيع نطاق تطبيق دورات الأخلاقيات في مناهجها. إلجان بذلك، توجد اختلافات كبيرة في تصورات الطلاب حول أهمية أخلاقيات المحاسبة اعتماداً على جنسهم وعمرهم. تماشياً مع نتائجنا السابقة، يُظهر الطلاب المناناثو الكبار ميولاً أخلاقية أكثر من الطلاب الذكور والأصغر سنًا على التوالي. وبالتالي، يمكننا التعامل مع البيئات الغير الصديقة للأخلاقيات تعلمنا سياقات تظهر فيها الاتجاهات العامة حول المواقف الأخلاقية للطلاب بوضوح.

5. دراسة – Paul Jajairam بعنوان الأخلاق في المحاسبة ، 2017 .

يدرس البحث ما إذا كان هناك تبادل قوي الترابط بين مهنة المحاسبة ودور المحاسب ، كما يدرس أيضا دور هيئات المحاسبة المهنية في تعزيز الأخلاقيات في مهنة المحاسبة العالمية، وتوصل البحث إلى أن البعد الأخلاقي لمهنة المحاسبة هو ضروري للهيئات المهنية الوطنية في زيادة سمعة الأعمال وفائدة البيانات المالية، مع تقليل الأنشطة الإجرامية والاحتيال.

المطلب الثاني : مناقشة الدراسات

أولا : التعليق على الدراسات السابقة

بعد عرض الدراسات السابقة لفت انتباهي وجود تشابه في ما بينها من حيث الإطار النظري لكل منها، إضافة إلى المنهج المتبع، فأغلب الدراسات اتبعت المنهج الوصفي التحليلي، باستثناء "دراسة خالد مقدم / عادل طلبة"، التي تم الاعتماد فيها على المنهج الاستقرائي، وأغلب الدراسات المذكورة أعلاه ركزت على مدى التزام المحاسب المهني بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ودور الأخلاق المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتوصي بعض الدراسات في سن قوانين ردية لكل من يقوم بتضليل الأرقام المالية والقيام بالتلاعب المحاسبي .

ثانيا : ما يميز الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

تميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة كونها طبقت في ولاية عين تموشنت -الجزائر- سنة 2021، إضافة إلى كونها تحمل موضوعا على قدر عال من الأهمية ألا وهو "الأزمة الأخلاقية للمحاسبين و أثرها على مهنة المحاسبة في الجزائر"، حيث تهدف الدراسة إلى التعرف على وجهات نظر المحاسبين في المؤسسات الجزائرية فيما يتعلق بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني المحاسبي، و لم تعتمد الدراسة على الأدبيات النظرية فقط، بل ستقوم بدراسة وتحليل أثر الأخلاق المحاسبية على مهنة المحاسبة في الجزائر.

ثالثا : جوانب الاتفاق والاختلاف مع الدراسات السابقة

من خلال عرض الدراسات السابقة نجد أن الدراسة الحالية، تتفق مع الدراسات السابقة من حيث المنهج المتبع والمتمثل في المنهج الوصفي التحليلي والمنهج الاستقرائي، إضافة إلى الأداة المستعملة والمتمثلة في الاستبيان، إذ تتفق الدراسة الحالية مع دراسة كل من : "أسامة عبد المنعم/طارق حماد المبيضين 2010"، و"هيثم عابدين عباس 2017"، و"خالد مقدم/عادل طلبة 2020".

وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة كونها لم تركز فقط على الجانب النظري والدراسات الأدبية بل تجاوزت ذلك من خلال إسقاط الجانب النظري على المهني المحاسب، وأخذ وجهات نظر المحاسبين حول كيفية ومدى التزام المحاسبين بقواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.

خلاصة الفصل:

كان الهدف من هذا الفصل التعرف على الجانب النظري لأخلاقيات المهنة المحاسبية مع الإشارة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث أن لكل مهنة مبادئها وأخلاقياتها التي تميزها عن غيرها من المهن الأخرى، وبالتالي وجب على ممارسي مهنة المحاسبة الالتزام بمبادئ ومعايير السلوك الأخلاقي المحاسبي أثناء ممارسة أعمالهم بغية القضاء على التهديدات التي تواجه كرامة المهنة، ومكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تتنافى مع قواعد وأخلاقيات المهنة المحاسبية، فالتحدي الأكبر للمحاسبة الإبداعية لا ينحصر في البعد الفني للمحاسبة وإنما يتجاوزها إلى البعد الأخلاقي للمحاسبين، وعليه يمكن القول أن الالتزام بقواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة يؤدي إلى الرفع من مستوى الأداء المهني وبيث الطمأنينة والثقة في نفوس العملاء وغيرهم.

الفصل الثاني

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الجانب النظري لأخلاقيات المهنة المحاسبية وممارسات المحاسبة الإبداعية، وذكر أهم الدراسات التي لها علاقة بالدراسة الحالية، سيتم في هذا الفصل الوقوف على التزام ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي، وإسقاط الجانب النظري للدراسة على عينة متمثلة في الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، المحاسبين في المؤسسات الوطنية المحاسبين في المؤسسات الخاصة، وعرض النتائج المتحصل عليها من الاستبيان، وتحليلها ومناقشتها، ثم التحقق من صحة الفرضيات والخروج بالنتائج والتوصيات النهائية للدراسة.

وعلى هذا الأساس سيتم تقسيم الفصل إلى المبحثين التاليين:

المبحث الأول : برامج وأدوات الدراسة

المبحث الثاني : تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

المبحث الأول: برامج وأدوات الدراسة

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من مجتمع وعينة الدراسة، الأدوات المستخدمة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، سواء في مؤسسات عمومية أو مؤسسات خاصة حيث تم توزيع حوالي 450 استبيان عبر البريد الإلكتروني، كما تم نشر الاستبيان على مستوى شبكات التواصل الاجتماعي، وقد شملت عينة الدراسة كل من الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين، المحاسبين في المؤسسات الوطنية، المحاسبين في المؤسسات الخاصة، وتم التجاوب من طرف 33 فرد كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) : الإحصائيات الخاصة بمجتمع الدراسة

البيان	العدد
عدد الاستبيانات الموزعة	450
عدد الإجابات التي تم استقبالها	33
عدد الإجابات الملغاة	5
عدد الإجابات التي تم معالجتها	28

المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: أدوات الدراسة الإحصائية

الفرع الأول: الاستبيان

يعود سبب اعتماد الطالبة على الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، لطبيعة موضوع الدراسة، حيث تم الاعتماد على الاستبيان الإلكتروني في عملية جمع البيانات اللازمة لهذه الدراسة، وينقسم إلى جزئين: الجزء الأول يشمل البيانات الشخصية المتمثلة في (العمر، المستوى العلمي، سنوات الخبرة، طبيعة المهنة). أما الجزء الثاني فيشمل ثلاث محاور رئيسية تحتوي على 24 فقرة، حاولت الباحثة أن تكون الفقرات بسيطة وواضحة ويسهل فهمها.

وتم تصميم الاستبيان وفق مقياس لكرت خماسي للوصول بدقة لآراء المستجيبين حول المحاور التالية:

- المحور الأول: مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية، ويحتوي على 10 فقرات.
- المحور الثاني: العوامل المؤثرة على التزام المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية، ويحتوي على 6 فقرات.
- المحور الثالث: دور أخلاقيات المهنة المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويحتوي على 8 فقرات.

الفرع الثاني: البرامج المستخدمة في تحليل البيانات

بغرض تسهيل عملية تحليل ومناقشة النتائج تم الاستعانة بالبرنامج الإحصائي IBM SPSS 25 لمعالجة البيانات وتحليلها ومن خلاله تم استخراج ما يلي:

أولاً: ألفا كرونباخ: تم استخدامه لقياس درجة الثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان، حيث بلغت نسبته 62.4% كما تم قياس درجة ثبات كل محور من محاور الدراسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (02) : معامل ألفا كرونباخ لمحاور الدراسة

المحور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية	10	70.6%
العوامل المؤثرة على التزام المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية	6	55.7%
دور أخلاقيات المهنة المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية	8	69.7%

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS

ثانياً: المتوسط الحسابي: لمعرفة الاتجاه العام لإجابات عينة الدراسة على فقرات الاستبيان

ثالثاً: الانحراف المعياري: لقياس درجة تشتت إجابة عينة الدراسة عن متوسطها الحسابي

رابعاً: مقياس لكرت الخماسي تم الاعتماد عليه لتحديد درجة الموافقة على فقرات الاستبيان كما هو موضح في

الجدول التالي:

الجدول رقم (03): مقياس لكرت خماسي

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

المصدر: من إعداد الطالبة

ويبين الجدول التالي الاتجاه العام لإجابات العينة

الجدول رقم (04): المتوسطات الحسابية و الاتجاه الموافق لها

الاتجاه العام	المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	5 - 4.20
غير موافق	4.19 - 3.40
محايد	2.60 - 3.39
موافق	1.80 - 2.59
موافق بشدة	1 - 1.79

المصدر: من إعداد الطالبة

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة ومناقشتها

في هذا المبحث سيتم عرض نتائج الدراسة المتحصل عليها من أفراد العينة، ثم بعد ذلك تحليلها و اختبار صحة الفرضيات.

المطلب الأول: تحليل نتائج الدراسة

بعد عرض مجتمع الدراسة والأدوات الإحصائية لتحليل البيانات سيتم تحليل النتائج المتحصل عليها من الاستبيان.

الفرع الأول: نتائج الاستبيان الخاصة بالمعلومات الشخصية

أولاً: نتائج الاستبيان حسب العمر

يبين الجدول التالي توزيع لأفراد العينة حسب متغير العمر:

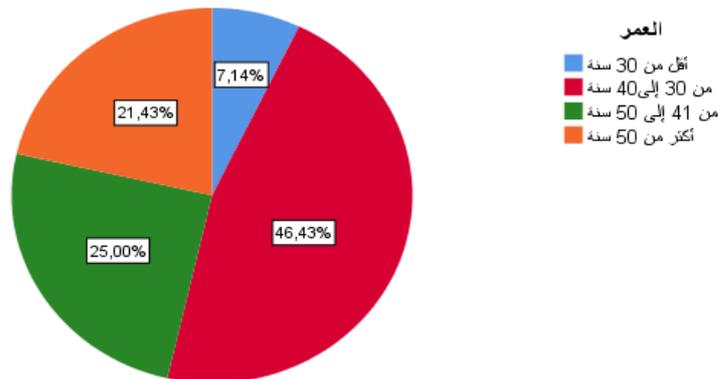
جدول رقم (05) : توزيع العينة حسب متغير العمر

العمر	التكرار	النسبة
أقل من 30 سنة	2	7.1%
من 30 إلى 40 سنة	13	46.4%
من 41 إلى 50 سنة	7	25%
أكثر من 50 سنة	6	21.4%
المجموع	28	100%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS

من خلال الجدول نلاحظ أن عدد أفراد العينة الذين تقل أعمارهم عن 30 سنة هو 2 بنسبة 7.1% وهي أقل نسبة من مجموع أفراد العينة، أما بالنسبة لأفراد العينة الذين تتراوح أعمارهم من 30 إلى 40 سنة بلغ عددهم 13 بنسبة 46.4% و هو أعلى نسبة مقارنة بباقي نسب أفراد العينة ، في حين بلغ عدد الذين تتراوح أعمارهم من 41 إلى 50 سنة 7 أفراد بنسبة 25%، و الذين تتراوح أعمارهم أكثر من 50 سنة بلغ عددهم 6 أفراد بنسبة 21.4% وبهذا يكون مجموع أفراد العينة هو 28 بنسبة إجمالية 100%.

الشكل رقم (02) : توزيع العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الإحصائي SPSS

ثانيا: نتائج الاستبيان حسب المستوى العلمي

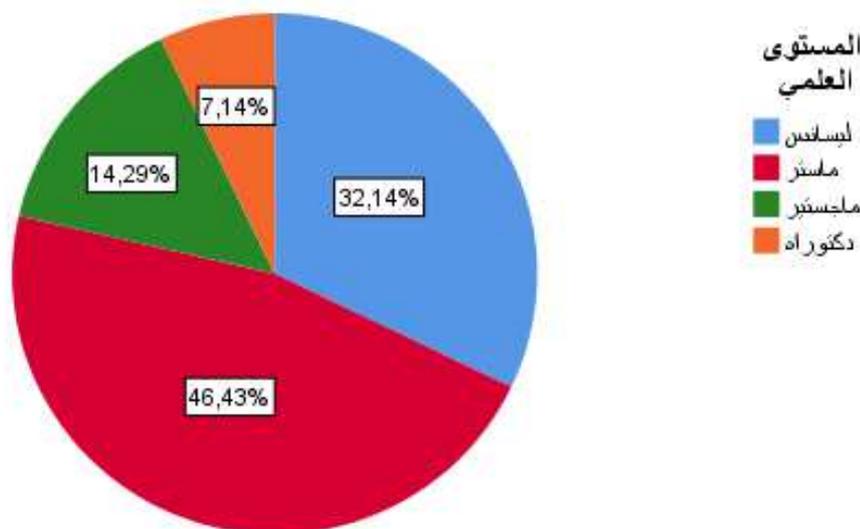
الجدول رقم (06) : توزيع العينة حسب المستوى العلمي

النسبة	التكرار	المستوى العلمي
32.1%	9	ليسانس
46.4%	13	ماستر
14.3%	4	ماجستير
7.1%	2	دكتوراه
100%	28	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن أكبر عدد من المجيبين تمثل في الفئة الثانية (ماستر) بتكرار 31 بنسبة 46.4%، تليها الفئة الأولى (ليسانس) بتكرار 9 بنسبة 32.1%، تليها الفئة الثالثة (ماجستير) بتكرار 4 بنسبة 14.3%، أما أقل عدد من المجيبين تمثل في الفئة الرابعة (دكتوراه) بتكرار 2 بنسبة 7.1%، و الشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (03): توزيع العينة حسب المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الإحصائي SPSS

ثالثاً: نتائج الاستبيان حسب سنوات الخبرة

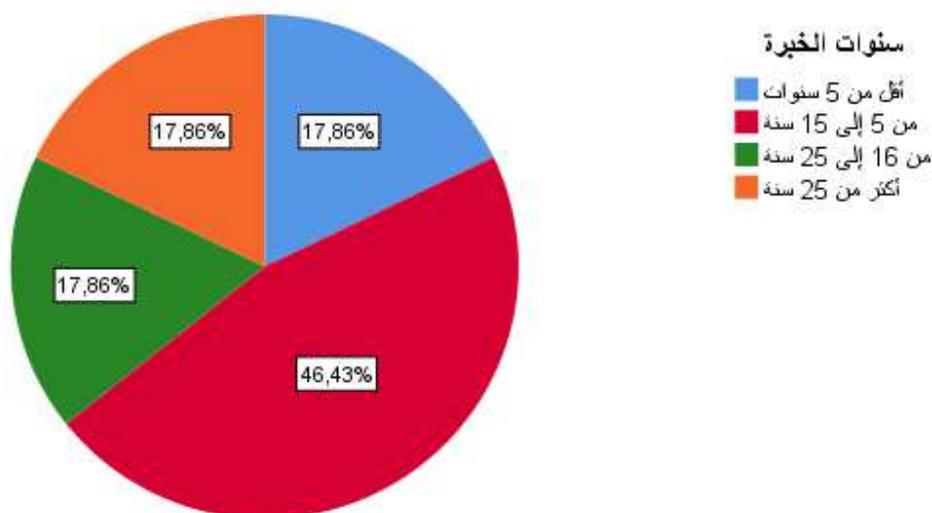
الجدول رقم (07): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
أقل من 5 سنوات	5	17.9%
من 5 إلى 15 سنة	13	46.4%
من 16 إلى 25 سنة	5	17.9%
أكثر من 25 سنة	5	17.9%
المجموع	28	100%

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن عدد الأفراد الذين تقل خبرتهم عن 5 سنوات هو 5 بنسبة 17.9%، في حين عدد الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 5 إلى 15 سنة هو 13 بنسبة 46.4%، وهي أعلى نسبة مقارنة بباقي نسب العينة الأخرى، أما الأفراد الذين تتراوح خبرتهم من 16 إلى 25 بلغ عددهم 5 بنسبة 17.9%، و الذين تتراوح خبرتهم أكثر من 25 سنة بلغ عددهم 5 أفراد بنسبة 17.9%، وهي أقل نسبة من مجموع أفراد العينة.

الشكل رقم (04): توزيع العينة حسب سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على البرنامج الإحصائي SPSS

رابعاً: نتائج الاستبيان حسب طبيعة المهنة

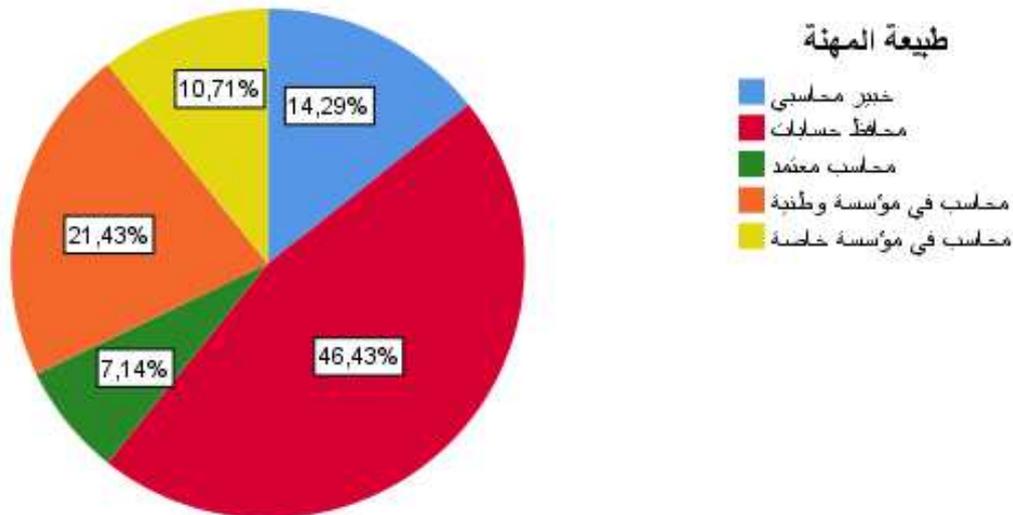
الجدول رقم (08): توزيع العينة حسب طبيعة المهنة

النسبة	التكرار	طبيعة المهنة
14.3%	4	الخبراء المحاسبين
46.4%	13	محافظي الحسابات
7.1%	2	المحاسبين المعتمدين
21.4%	6	المحاسبين في المؤسسات الوطنية
10.7%	3	المحاسبين في المؤسسات الخاصة
100%	28	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على البرنامج الإحصائي SPSS

يتضح من الجدول أن أعلى نسبة من عينة الدراسة تمثلت في محافظي الحسابات حيث بلغ عددهم 13 بنسبة 46.4%، يليها المحاسبين في المؤسسات الوطنية الذين بلغ عددهم 6 بنسبة 21.4%، ثم بعد ذلك الخبراء المحاسبين الذين بلغ عددهم 4 بنسبة 14.3%، والمرتبة ما قبل الأخيرة تمثلت في المحاسبين في المؤسسات الخاصة الذين بلغ عددهم 3 و بنسبة قدرها 10.7%، والمرتبة الأخيرة تمثلت في المحاسبين المعتمدين الذين بلغ عددهم 2 بنسبة 7.1%، والشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم (05): توزيع العينة حسب طبيعة المهنة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على البرنامج الإحصائي SPSS

الفرع الثاني: نتائج الاستبيان الخاصة بالمحاور

سيتم تحليل فقرات الاستبيان على كل محور من محاور الاستبيان، والجدول الموالي يوضح النتائج التي تم التوصل إليها من "محور مدنا للالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية":

الجدول رقم (09): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الأول

العبارات	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1.الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية هو التزام شخصي أكثر منه قانوني	التكرار	15	9	1	3	0	1.7143	0.97590	موافق بشدة
	النسبة	53.6%	32.1%	3.6%	10.7%	0%			
2.يحرص المهني المحاسب على الالتزام بمعايير أخلاقيات المهنة المحاسبية	التكرار	19	9	0	0	0	1.3214	0.47559	موافق بشدة
	النسبة	67.9%	32.1%	0%	0%	0%			
3.يتعامل المهني المحاسب مع العملاء بالصدق والأمانة	التكرار	18	10	0	0	0	1.3571	0.48795	موافق بشدة
	النسبة	64.3%	35.7%	0%	0%	0%			
4.يتحلى المهني المحاسب بالموضوعية وعدم الانحياز	التكرار	10	13	3	2	0	1.8929	0.87514	موافق
	النسبة	35.7%	46.4%	10.7%	7.1%	0%			

موافق بشدة	0.83571	1.5714	0	2	0	10	16	التكرار	5. يحترم المهني المحاسب القواعد والقوانين
			0%	7.1%	0%	35.7%	57.1%	النسبة	
موافق بشدة	0.55872	1.6429	0	0	1	16	11	التكرار	6. يعترف المهني المحاسب بخطئه المهني ويعمل على تصحيحه
			0%	0%	3.6%	57.1%	39.3%	النسبة	
موافق بشدة	0.67847	1.3571	0	0	3	4	21	التكرار	7. يلتزم المهني المحاسب بالمحافظة على المعلومات ذات الطابع السري
			0%	0%	10.7%	14.3%	75%	النسبة	
موافق بشدة	0.62889	1.6071	0	0	2	13	13	التكرار	8. يلتزم المهني المحاسب بمبدأ الشفافية والإفصاح
			0%	0%	7.1%	46.4%	46.4%	النسبة	
موافق	0.94491	1.8214	0	2	4	9	13	التكرار	9. يتمتع المهني المحاسب عن قبول مزايا مالية من زبائنه غير أتعابه
			0%	7.1%	14.3%	32.1%	46.4%	النسبة	
موافق بشدة	0.47559	1.3214	0	0	0	9	19	التكرار	10. يتجنب المهني المحاسب القيام بأي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة
			0%	0%	0%	32.1%	67.9	النسبة	
موافق بشدة	0.37647	1.5607	نتائج المحور الأول						

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أفراد العينة في الفقرة الرابعة يوافقون بنسبة %46.4 على أن المهني المحاسبي يتحلى بالموضوعية وعدم الانحياز، حيث بلغ المتوسط الحسابي في هذه الفقرة 1.8929 وهو أعلى متوسط حسابي مقارنة بمتوسط باقي الفقرات مما يدل على أن آراء العينة إيجابية، تليها الفقرة التاسعة التي بلغ متوسطها الحسابي 1.8214 والتي يتبين من خلالها أن المهني المحاسب يمتنع عن قبول مزايا مالية من زبائنه غير أتعابه، والدليل على ذلك أن نسبة الموافقة و الموافقة بشدة تفوق %70. أما باقي فقرات المحور فكلها كانت إيجابية وتوافق بشدة على أن هناك التزم بمبادئ أخلاقيات المهنة المحاسبية.

الجدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثاني

العبارات	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. المهام الممنوحة للمهني المحاسب فوق طاقته	التكرار	1	16	7	4	0	2.5000	0.79349	موافق
	النسبة	3.6%	57.1%	25%	14.3%	0%			
2. عدم توفر الخبرة الكافية	التكرار	2	14	7	5	0	2.5357	0.88117	موافق
	النسبة	7.1%	50%	25%	17.9%	0%			
3. غياب سياسة تكوينية تهيئ المهني المحاسب للتعامل مع لوائح إعداد المهنة	التكرار	6	17	2	3	0	2.0717	0.85758	موافق
	النسبة	21.4%	60.7%	7.1%	10.7%	0%			
4. عدم كفاية الأجر مما رنة بأتعاب المهنة	التكرار	7	12	9	0	0	2.0714	0.76636	موافق
	النسبة	25%	42.9%	32.1%	0%	0%			

موافق	0.79349	2.5000	0	3	10	13	2	التكرار	5. تعرض المهنيين المحاسبين لضغوطات من طرف مسمى خدمته
			0%	10.7%	35.7%	46.4%	7.1%	النسبة	
موافق بشدة	0.49735	1.6071	0	0	0	17	11	التكرار	6. لتطوير مهنة المحاسبين يجب تطوير البيئة التي يعمل بها المهني المحاسب
			0%	0%	0%	60.7%	39.3%	النسبة	
موافق	0.36424	1.9063	نتائج المحور الثاني						

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الإحصائي SPSS

توضح نتائج المحور الثاني أن أغلب أفراد العينة في الفقرة الثالثة يوافقون على غياب التكوين للمهنيين المحاسبين يعد من العوامل المؤثرة على التزام المهنيين المحاسبين بقواعد و أخلاقيات المهنة المحاسبية حيث بلغت نسبة الموافقة 60.7% و بمتوسط حسابي 2.0717، وبالنسبة للفقرة السادسة يرى 100% من أفراد العينة أنه لا بد من تطوير البيئة التي يعمل فيها المهني المحاسب حتى تتصل مهنة المحاسبة إلى أعلى مستويات الأداء المهني. أما بالنسبة للفترتين الأولى و الثانية على التوالي، يرى 57.1% من أفراد العينة أن المهام الممنوحة للمهني المحاسب تفوق طاقته، و 50% يرون أن عدم توفر الخبرة الكافية يؤثر على الالتزام الأخلاقي بقواعد المهنة المحاسبية، في حين يرى 17.9% من أفراد العينة أن عامل الخبرة لا يؤثر على الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي. كذلك بالنسبة للفقرة الرابعة والتي توضح أن عدم كفاية الأجر مقارنة بأتعاب المهنة يعتبر من العوامل المؤثرة على الالتزام بالسلوك الأخلاقي المحاسبي، والدليل على ذلك أن نسبة الموافقة و الموافقة بشدة تفوق 50%.

الجدول رقم (11): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات المحور الثالث

العبارة	التكرار والنسبة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
1. يجوبضاً سسومعايير أخلاقية مهنية جديدة	التكرار	6	18	4	0	0	1.9286	0.60422	موافق
	النسبة	21.4%	64.3%	14.3%	0%	0%			
2. السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالحاسبة الإبداعية	التكرار	7	16	3	2	0	2.0000	0.81650	موافق
	النسبة	25%	57.1%	10.7%	7.1%	0%			
3. إدخال الاعتبارات الأخلاقية في مناخ تعليم الحاسبة الدراسية	التكرار	9	16	2	1	0	1.8214	0.72283	موافق
	النسبة	32.1%	57.1%	7.1%	3.6%	0%			
4. تفعيل دور المدققين تحديد التقدير تغير النزاهة	التكرار	8	17	3	0	0	1.8214	0.61183	موافق
	النسبة	28.6%	60.7%	10.7%	0%	0%			
5. ضرورة الربط بين التعليم والنظر بالممارسات المهنية	التكرار	19	9	0	0	0	1.3214	0.47559	موافق بشدة
	النسبة	67.9%	32.1%	0%	0%	0%			
6. توجيهها لتنظيم مهنة الحاسبة نحو ممارسات الحاسبة الإبداعية واكتشافها في حالة حدوثها	التكرار	1	13	14	0	0	2.4643	0.57620	موافق
	النسبة	7.1%	46.4%	50%	0%	0%			
7. وضع برامج حشاملة، تحظبب دعم سيافيو تكتسب مضمونا استراتيجيا يقوم بعلتشنخيص المشكلة ومعالجة أسبابها	التكرار	7	18	3	0	0	1.8571	0.59094	موافق
	النسبة								

			0%	0%	10.7%	64.3%	25%	النسبة	
موافق	0.69293	2.0357	0	0	7	15	6	التكرار	.8 تفعيل خاصية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة إلا في حالة الضرورة بشرط الإفصاح عن سبب تغيير تلك السياسات
			0%	0%	25%	53.6%	21.4%	النسبة	
موافق	0.36424	1.9063	نتائج المحور الثالث						

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين لنا من خلال الجدول رقم (11) أن إجابات أفراد العينة كلها كانت إيجابية فيما يخص فقرات المحور الثالث حيث أن نسبة الموافقة و الموافقة بشدة تفوق 50%، كما يتبين لنا من خلال الجدول أن أفراد العينة في الفقرة الرابعة يؤيدون أن للمدقق دور فعال في تحديد التقديرات غير النزيهة، أما الفقرة السادسة فحققت أعلى متوسط حسابي بقيمة 2.4643 وهو ما يشير إلى الدور الفعال لأهمية توجه جهات تنظيم مهنة المحاسبة نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية واكتشافها في حالة حدوثها.

المطلب الثاني : مناقشة نتائج الدراسة

بعد تحليل النتائج في المطلب الأول سيتم في هذا المطلب مناقشة نتائج الاستبيان التي تم التوصل إليها من إجابات أفراد العينة، بالاعتماد على مخرجات SPSS، عن طريق اختبار الفرضيات عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) المتعارف عليه في مثل هذه الدراسات.

الفرع الأول : اختبار الفرضية الرئيسية

بعد الحصول على معطيات الدراسة من الاستبيان يوجد لدينا متغيرين:

1. الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية: يمثل في المتغير المستقل

2. أثر الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية على مهنة المحاسبة في الجزائر: ويمثل المتغير التابع

بعد تحديد المتغير التابع والمستقل وجمع البيانات المتعلقة بالمتغيرين لاحظنا من خلال القيام باختبار الانحدار الخطي البسيط و الذي بلغت قيمته عند مستوى الدلالة الإحصائية (0.15) أي أكثر من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05) أنه يوجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتغير التابع والمتغير المستقل وبالتالي الانحدار معنوي ومنه يمكننا القول أن الفرضية الرئيسة للدراسة مقبولة، والتي فادها أنه يوجد التزام مقبول من طرف المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات الجزئية

1. من خلال الجدول رقم (10) يتبين لنا أن إجابات أفراد لعينة كانت متفاوتة، وبعد القيام باختبار الانحدار الخطي البسيط تم الحصول على قيمة (0.380) وهي أقل من مستوى الدلالة الإحصائية المعتمد، وعليه يتم قبول الفرضية التي مفادها أنه لا تؤثر العوامل الشخصية للمهنيين على التزامهم بأخلاقيات المهنة المحاسبية.

2. بالنسبة للجدول رقم (11) وبعد القيام بالاختبار الإحصائي بلغت قيمة الانحدار الخطي (0.15) أي أكثر من مستوى الدلالة المعتمد، ومنه يتم قبول الفرضية الثالثة التي مفادها أن لأخلاقيات مهنة المحاسبة دور في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

خلاصة الفصل:

كان الهدف من هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على عينة الدراسة، والتعرف على مدى التزام المهنيين المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وعلى ضوء ما سبق ذكره من خلال عرض النتائج المتوصل إليها في الدراسة وتحليلها ومناقشتها، واختبار صحة الفرضيات، توصلنا إلى وجود اهتمام كبير من طرف المهنيين المحاسبين بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي و مبادئ أخلاقيات المهنة المحاسبية، والمتمثلة في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية، والتي من شأنها أن تكافح كل مظاهر التضليل و التلاعب المحاسبي، حيث أن الالتزام بالمبادئ الأخلاقية يساهم في الرفع من فعالية و كفاءة وأداء المهنة المحاسبية، ويبعث الطمأنينة والثقة في نفوس العملاء و المستثمرين وغيرهم، والتي تعد عاملا مهنا في نجاحها.

خاتمة

خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث، التي تتمحور حول "كيف يؤثر السلوك الأخلاقي للمحاسبين على مهنة المحاسبة في الجزائر"، ومحاول الإجابة عليها بعرض شامل لمضمون البحث سواء من الجانب النظري أو الجانب التطبيقي، بغية تحقيق الأهداف المسطرة مسبقا والتي تتمثل في إبراز أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي، إضافة إلى محاولة إبراز مدى التزام المهنيين المحاسبين بقواعد وأخلاقيات المهنة الحاسبية من خلال إجراء دراسة على عينة من المهنيين المحاسبين، لإسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، كما حاولنا الإشارة إلى الدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومكافحة التلاعب المحاسبي بالقوائم المالية، والتي أصبحت منتشرة بكثرة في العقود الأخيرة. كما حاولنا من خلال دراسة موضوع البحث الإشارة إلى الدور الذي تلعبه مهنة المراجعة في تفادي التقديرات غير النزيهة، وعل هذا الأساس سيتم إبراز أهم نتائج الدراسة المتوصل إليها ثم بعد ذلك الخروج بالتوصيات التي تساعد على حل المشكلة على النحو الآتي :

أولاً: نتائج الدراسة

بعد تحليل النتائج توصلنا إلى ما يلي:

- 1- أنه يوجد التزام مقبول من طرف المهنيين المحاسبين بقواعد وأخلاقيات المهنة المحاسبية.
- 2- أن العوامل الشخصية للمهنيين المحاسبين لا تؤثر على التزامهم بمبادئ المهنة المحاسبية.
- 3- أن المحاسبة الإبداعية تشكل خطر على مهنة المحاسبة وللحد منها لا بد من التركيز على الجانب الأخلاقي المحاسبي.
- 4- أن التزام المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية يساهم في الرفع من الأداء المهني وتعزيز الثقة لدى المتعاملين.

ثانياً: توصيات الدراسة

- 1- الاهتمام بالتأهيل والتكوين العلمي للمهنيين المحاسبين و تطوير أدائهم.
- 2- تطوير البيئة التي يعمل بها المهني المحاسب من خلال مواكبة التطور التكنولوجي ووسائل الرقمنة الالكترونية الحديثة حتى يرتفع مستوى الأداء المهني المحاسبي.
- 3- التركيز على إدخال الاعتبارات الأخلاقية في مناهج التعليم الدراسية، بالجامعات والكليات والمعاهد لتفادي ظاهرة الغش والتلاعب بالقوائم المالية المحاسبية في المستقبل.
- 4- وضع برامج إصلاح شاملة عن طريق سن قوانين جديدة وقواعد أخلاقية منضبطة.

ثالثا: آفاق الدراسة

اهتمت الدراسة بمعالجة الأزمة الأخلاقية للمحاسبين وأثرها على مهنة المحاسبة في الجزائر، ولم تعالج بعض المواضيع

التي قد تتعلق بموضوع الدراسة والتي قد تغطي جوانب أخرى للموضوع:

- 1- دور الرقابة الداخلية في محاربة الفساد الأخلاقي المحاسبي.
- 2- دور تكنولوجيا المعلومات في الرفع من الأداء المهني المحاسبي.
- 3- علاقة النظام المحاسبي المالي بالالتزام بمبادئ أخلاقيات المهنة المحاسبية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

1. أنور أحمد الشبراوي، المحاسبة الإبداعية، توزيع مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، رقم الإيداع 2016/13884، 2017.
2. عبد الرزاق محمد عثمان، أصول التدقيق والرقابة الداخلية للمرحلة الثانية، قسم المحاسبة، الدار النموذجية للطباعة و النشر، الطبعة الأولى، 2011.
3. سعيد مقدم، أخلاقيات الوظيفة العمومية، دراسة نظرية تطبيقية من زاوية التأصيل، الحقوق والالتزامات المهنية، النظام التأديبي للموظفين، 1997.

ثانياً: المذكرات والأطروحات

1. أمينة فداوي، دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية و المحاسبية، جامعة عنابة، الجزائر 2014.
2. عبد الله محمود عبد الله النمرين، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، قدمتهذهالرسالةاستكمالالمتطلباتالحصولعلىدرجةالماجستيرفيالمحاسبةقسمالمحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط 2019.
3. هيثم عابدين عباس، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، بحث لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا 2017.

ثالثاً: المجلات والمؤتمرات

1. أمينة جودي / ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، الجزائر، العدد 10، الجزء 2، السنة 2017.
2. خالد مقدم / عادل طلبة، تصور طلبة المحاسبة في الجامعة الجزائرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة، مجلة الباحث، العدد 20، 2020.

3. رابح بحشاشي، أهمية تطبيق معايير أخلاقيات مهنة المحاسبة الصادرة عن هيئة المحاسبة و المراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية في تطبيق حوكمة البنوك الإسلامية، مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي ' الجزائر ، العدد 10 الجزء 1 2017.
4. رضا جاو حدوا ، حقائق حول أخلاقيات الأعمال في المحاسبة حالة الجزائر ، مجلة التواصل ، العدد 20 ، ديسمبر 2007.
5. زوليخة خلادي / ربحية قرينعي / سعاد بن مسعود أثر المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية و تحديد الوعاء الضريبي ، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية المتقدمة ، المجلد الأول ، العدد الأول ، أكتوبر 2017.
6. سامي محمود عبد الحميد مراد ، إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية ، المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة – جامعة الأزهر ، العدد 17 ، يناير 2017.
7. طارق حماد المبيضين / أسامة عبد المنعم، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققين الحسابات و الأساتذة الجامعيين)، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 08، 2010.
8. طه أحمد حسن أرديني،التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق – دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل ،كلية الإدارة و الاقتصاد ،جامعة الموصل ، تنمية الرافدين 85(29)2008 ، تاريخ قبول النشر 2006/07/3.
9. عمر جعفري، دور معايير التقارير المالية الدولية IAS-IFRS في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، مجلة المشاكاة في الاقتصاد ، التنمية و القانون ، العدد 04 ، 2017.
10. محمد مشيد، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية ، مجلة الحقوق و العلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية ، جامعة زيان عاشور ، الجلفة ، العدد 27 الجزء 1.
11. مصطفى مقران / صبرينة راصدي ، المحاسبة الإبداعية و التهرب الضريبي ، مجلة الدراسات الجبائية، جامعة البليدة، العدد 2.
12. نوال صبايحي،أخلاقيات المهنة المحاسبية أساس حوكمة المؤسسات، معارف مجلة علمية محكمة ،قسم العلوم الاقتصادي، العدد 21، البويرة، الجزائر، ديسمبر 2016.
13. نوال صبايحي، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 22.

14. وسام زرقواد / لطفي شعباني، ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة، الحقوق والعلوم الإنسانية – دراسات اقتصادية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 35 الجزء 1.

رابعاً: القوانين والتشريعات

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المادة(08) من القانون رقم 10-1 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 جوان 2010.

المراجع باللغة الأجنبية:

1. Oriol Amat /Catherine Gowthorpe، المحاسبة الإبداعية الطبيعة والحوادث والقضايا الأخلاقية، جامعة بومبيو فابرا ، برشلونة، تصنيفمجلة الأدب الاقتصادي M41.
2. EZEANI NNEKA SALOME أثر المحاسبة الإبداعية على الأداء الوظيفي للمحاسبين في الإبلاغ عن البيانات المالية في نيجيريا، قسم المحاسبة، جامعة مادونا، أوكيجا ولاية أنامبرا 2012.
3. Kaini dur-e-Shawar / Malik A.Qaisar بعنوان المحاسبة الإبداعية : تطوير نموذج،العوامل المؤثرة على نوايا ريادة الأعمال لخرجي الأعمال مشاهدة المشروع، مقالة، نوفمبر 2015
4. Elies Seguí-Mas & Victor Oltra,Guillermina Tormo-Carbó، بعنوان أخلاقيات المحاسبة في البيئات الغير صديقة، التحدي التربوي،مجلة أخلاقيات العمل ، المجلد 135 ، الصفحات 161-175، 2016.
5. Paul Jaijairam بعنوان الأخلاق في المحاسبة ، 2017 مقال، جامعة مدينة نيويورك - كلية المجتمع برونكس، نوفمبر 2017.

الملحق

الملحق رقم (01): الاستبيان



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

112

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

أتقدم إلى سيادتكم المحترمة بهذه الاستمارة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة Master تخصص محاسبة و جباية معمقة، تحت عنوان "الأزمة الأخلاقية للمحاسبين و أثرها على مهنة المحاسبة في الجزائر"، بهدف الحصول على آراءكم المتعلقة بمحاور الاستبيان، راجية منكم الإجابة على الأسئلة بكل دقة و موضوعية بعد قراءة كل عبارة قراءة متأنية ، بغية الوصول إلى نتائج مفيدة وواقعية ثم الخروج بالتوصيات التي تساعد على حل الإشكالية المطروحة، و أحيطكم علما أن الإجابات المقدمة من طرفكم تحظى بالأهمية البالغة لدينا، والسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.شكرا لتعاونكم

إشراف الدكتور:

- عمر جعفري

إعداد الطالبة:

- بشرى عزوزي

الرجاء وضع علامة (X) أمام الخانة التي ترون أنها مناسبة

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

العمر: أقل من 30 سنة من 30 إلى 40 سنة من 41 إلى 50 سنة أكثر من 50 سنة

المستوى العلمي: ليسانس ماستر ماجستير دكتوراه أخرى:

سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات من 5 إلى 15 سنة من 16 إلى 25 سنة أكثر من 25

طبيعة المهنة: خبير محاسبي محافظ حسابات محاسب معتمد محاسب في مؤسسة وطنية محاسب في مؤسس خاصة

الجزء الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: مدى الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية

الرقم	العنوان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	الالتزام بأخلاقيات المهنة المحاسبية هو التزام شخصي أكثر منه قانوني					
02	يجرص المهني المحاسب على الالتزام بمعايير أخلاقيات المهنة المحاسبية					
03	يتعامل المهني المحاسب مع العملاء بالصدق والأمانة					
04	يتحلى المهني المحاسب بالموضوعية وعدم الانحياز					
05	يحترم المهني المحاسب القواعد والقوانين					
06	يعترف المهني المحاسب بخطئه المهني ويعمل على تصحيحه					
07	يلتزم المهني المحاسب بالمحافظة على المعلومات ذات الطابع السري					
08	يلتزم المهني المحاسب بمبدأ الشفافية والإفصاح					
09	يتمنع المهني المحاسب عن قبول مزايا مالية من زبائنه غير أتعبه					
10	يتجنب المهني المحاسب القيام بأي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة					

المحور الثاني : العوامل المؤثرة على التزام المهنيين المحاسبين بأخلاقيات المهنة المحاسبية

الرقم	العنوان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المهام الممنوحة للمهني المحاسب فوق طاقته					
02	عدم توفر الخبرة الكافية					
03	غياب سياسة تكوينية تهيئ المهني المحاسب للعمل وفق قوا 50					
04	عدم كفاية الأجر مقارنة بأتعاب المهنة					
05	تعرض المهني المحاسب لضغوطات من طرف مستخدميه					
06	لتطوير مهنة المحاسبة يجب تطوير البيئة التي يعمل بها المهني المحاسب					

المحور الثالث: دور أخلاقيات المهنة المحاسبية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يجب وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة					
02	السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية					
03	إدخال الاعتبارات الأخلاقية في مناهج تعليم المحاسبة الدراسية					
04	تفعيل دور المدقق في تحديد التقديرات غير النزيهة					
05	ضرورة الربط بين التعليم النظري و الممارسات المهنية					
06	توجه جهات تنظيم مهنة المحاسبة نحو منع ممارسات المحاسبة الإبداعية و اكتشافها في حالة حدوثها					
07	وضع برامج إصلاح شاملة ، تحظى بدعم سياسي قوي و تكتسب مضمونا استراتيجيا يقوم على تشخيص المشكلة ومعالجة أسبابها					
08	تفعيل خاصية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة إلا في حال الضرورة بشرط الإفصاح عن سبب تغيير تلك السياسات					

نشكر لكم تعاونكم و إسهامكم في إنجاح العمل

الملحق رقم (02): نتائج SPSS

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	28	84,8
	Exclue ^a	5	15,2
	Total	33	100,0

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

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,624	28

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
الالتزام بأخلاقيات المهنة هو التزم امشخصيا أكثر منه قانوني	28	0	1,7143	,97590
يحرص المهني المحاسب على الالتزام بمعايير أخلاقيات المهنة المحاسبية	28	0	1,3214	,47559
يتعامل المهني المحاسب مع العملاء بالصدق والأمانة	28	0	1,3571	,48795
يتحلل المهني المحاسب بالموضوعية وعدم الانحياز	28	0	1,8929	,87514
يحترم المهني المحاسب القواعد والقوانين	28	0	1,5714	,83571
يعترف المهني المحاسب بخطئهم ويعمل على تصحيحه	28	0	1,6429	,55872
يلتزم المهني المحاسب بالمحافظة على المعلومات السري	28	0	1,3571	,67847
يلتزم المهني المحاسب بمبدأ الشفافية والإفصاح	28	0	1,6071	,62889
يمتنع المهني المحاسب عن قبول لمزايام مالية ممنز بانته غير أتعابه	28	0	1,8214	,94491
يتجنب المهني المحاسب القيام بأي عمل قد يسيئ إلى سمعة المهنة	28	0	1,3214	,47559
المحور الأول	28	0	1,5607	,37647

Statistiques

الملحق

	المهام الممنوحة للمهنيين المحاسبيين وقطاعه	عدم توفر الخبر الكافية	غياب سياسات كونه مهني المحاسب للعلمو فقو اعد المهنة	عدم كفاية الأجر مقارنة بأعباء المهنة	محاسبي لضغوط تمنظر فمستخدميه
N Valide	28	28	28	28	
Manquant	0	0	0	0	
Moyenne	2,5000	2,5357	2,0714	2,0714	
Ecart type	,79349	,88117	,85758	,76636	

Statistiques

	N		Moyenne	Ecart type
	Valide	Manquant		
يجب وضع أسس معايير أخلاقية مهنية جديدة	28	0	1,9286	,60422
السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية	28	0	2,0000	,81650
إدخال الاعتبارات الأخلاقية في مناهج التعليم المدرسية	28	0	1,8214	,72283
تفعيل دور المدققين لتحديد التقدير المتغير للنزاهة	28	0	1,8214	,61183
ضرورة النظر في التعليمات النظرية للممارسات المهنية	28	0	1,3214	,47559
توجه الجهات تنظيم مهنة المحاسبة نحو منعمار سائر المحاسبة الإبداعية واكتشافها في حالة حدوثها	28	0	2,4643	,57620
وضع برامج إصلاحية شاملة تحظبب عملياً سياسية ويوتنكتسمضمونا ستر اتيجايقو معلنتحللالا مشكلتي معالجة أسبابها	28	0	1,8571	,59094
تفعيل خاصية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة لإفحالة الضرور ة بشرط الإفصاح نسبتيغير تلك السياسات	28	0	2,0357	,69293
المحور الثالث	28	0	1,9063	,36424

Récapitulatif des modèles

	Modèle
	1
R	,279 ^a
R-deux	,078
R-deux ajusté	,043
Erreur standard de l'estimation	,35639
Modifier les statistiques	Variation de R-deux
	,078

Variation de F	2,201
ddl1	1
ddl2	26
Sig. Variation de F	,150

a. Prédictors : (Constante), المحور الأول

ANOVA^a

Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	,280	1	,280	2,201	,150 ^b
	de Student	3,302	26	,127		
	Total	3,582	27			

a. Variable dépendante : المحور الثاني

b. Prédictors : (Constante), المحور الأول

Coefficients^a

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,484	,292		5,080	,000
	المحور الأول	,270	,182	,279	1,484	,150

a. Variable dépendante : المحور الثاني