

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني  
الميدان: العلوم الاقتصادية وتجارية وعلوم التسيير  
شعبة: المالية والمحاسبة  
تخصص: محاسبة  
بعنوان:

دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات  
المحاسبة الإبداعية.

(دراسة استطلاعية من وجهة نظر ممارسي المهنة بولاية غرداية)

من إعداد الطالب: غريفة عبد المجيب أكرم

تم مناقشة المذكرة من طرف اللجنة المكونة من السادة الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة مُجَد	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيساً
زاويد لزهاري	أستاذ محاضر "ب"	جامعة غرداية	مشرفاً ومقرراً
دوار إبراهيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2023/2022



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة غرداية  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

شعبة: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

بعنوان:

دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات  
المحاسبة الإبداعية.

(دراسة استطلاعية من وجهة نظر ممارسي المهنة بولاية غرداية)

من إعداد الطالب: غريقة عبد المجيب أكرم

تم مناقشة المذكرة من طرف اللجنة المكونة من السادة الأساتذة:

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
عجيلة مُحمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	رئيساً
زواويد لزهارى	أستاذ محاضر "ب"	جامعة غرداية	مشرفاً ومقرراً
دوار إبراهيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة غرداية	ممتحنا

الموسم الجامعي: 2023/2022

## شكر وعرفان

الحمد لله عز وجل على فضله ونعمة العلم التي أكرمنا  
بها ووفقنا لإنجاز هذا العمل

وأقدم بخالص الشكر والتقدير والامتنان للدكتور  
ومشرفي الفاضل لزهوري زواويد الذي له الفضل - بعد  
الله تعالى - على البحث والباحث مذ كان الموضوع  
عنوانا وفكرة إلى أن أصبح رسالة وبمنا فلم يبخل علينا  
بتوجيهاته ونصائحه القيمة فنسأل الله العظيم أن يوصله  
إلى أرقى وأرتب المعالي في مسيرته العلمية والمهنية.

إلى كل من ساهم من قريب أو بعيد في إثراء العمل ولو  
بالكلمة الطيبة.

إلى أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم  
لهذه المذكرة والأخذ بنصائحهم وتوجيهاتهم على محمل  
الجد.

# إهداء

إلى الوالدين الكرمين اللذان علماني تحدي الصعاب والصمود وبفضلهما وجدت

بارك الله فيهما وأطال عمرهما.

إهداء

إلى الأساتذة الكرام ممن لم يتوانوا في مد يد العون لي.

إهداء

إلى رفقاء المسيرة الجامعية الذين وجدت معهم معاني الإخوة والصدقة شوقي، حسام، محمد، علي.

إهداء

إلى إخوتي وأخواتي وإلى كل العائلة الكريمة.

أهدي إليكم هذا العمل المتواضع

داعيا المولى -عز وجل- أن يكمل بالنجاح والقبول من جانب أعضاء لجنة المناقشة المحترمين.

ومن جد في سعي لأمر تمكنا

سبيل العلا عال على من تعللا

وذاك لأن الصعب مازال ممكنا.

رأيت الثريا رؤية النجم للثرى



## الملخص

هدفت الدراسة للتعرف والكشف عن أثر أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وأداة جمع البيانات الاستبيان الورقي والإلكتروني، حيث استهدفت الدراسة ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية المقدر عددهم 65 وتم توزيع استبيان يتكون من 37 عبارة.

كما تم تحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS قصد تحليل البيانات والخروج بنتائج معينة.

كما خلصت الدراسة في الجانب الوصفي لها بوجود مستوى عالٍ من أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية مع وجود مستوى عالٍ من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

وتوصلت الدراسة في الجانب المتعلق بالتحقق من فرضيات الدراسة إلى:

- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.
- عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.
- لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية يعزى لمتغير الخبرة المهنية.

كما قدمت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها ضرورة تحديث المناهج والبرامج المحاسبة من خلال لجنة تتكون من المهنيين على أن تنجز بشكل مرن، بالإضافة إلى ضرورة تنظيم دورات تكوينية في المجال المحاسبي المتعلق بأخلاقيات المهنة والمعايير المحاسبية الدولية للرفع من كفاءات المهنيين وتنمية مهاراتهم.

**الكلمات المفتاحية:** أخلاقيات المهنة، معايير المحاسبة الدولية، ممارسات المحاسبة الإبداعية، ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

**Abstract:**

The study aimed to identify and disclose the impact of the ethics of the profession and the International Accounting Standards (IAS) on the reduction of creative accounting practices. The analytical descriptive curriculum and data collection tool were based on the paper and electronic questionnaire. The study targeted the estimated Ghardaia accounting practitioners 65 and a questionnaire consisting of 37 words was distributed.

The data was also analyzed using the spss software in order to analyze the data and produce certain results.

The study also concluded on the descriptive side that there is a high level of professional ethics and international accounting standards with a high level of creative accounting practices among the accounting practitioners in the state of Ghardaia.

The study found in the verification aspect of the study's hypotheses that:

- The absence of a statistically significant effect at the indicative level (0.05) of the ethics of the profession in limiting creative accounting practices from the point of view of accounting practitioners in the state of Ghardaia.
- The absence of a statistically significant effect at the IAS indicative level (0.05) in limiting creative accounting practices from the perspective of Ghardia State accounting practitioners.
- There are no statistically significant differences at an indicative level (0.05) in the extent to which professional ethics and international accounting standards are applied in limiting creative accounting practices from the point of view of Ghardaya's accounting practitioners attributable to the variable professional experience.

The study also made a series of recommendations, the most important of which was the need to modernize accounting curricula and programmes through a committee composed of professionals and to carry out flexibly as well as the need to organize training courses in the accounting area of professional ethics and IPSAS to enhance professionals' competencies and develop their skills.

**keywords:** professional ethics, international accounting standards, creative accounting practices, practitioners of the Ghardaia accounting profession.

## قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
-	شكر وتقدير .....
-	الإهداء.....
V	الملخص.....
VIII	قائمة المحتويات .....
IX	قائمة الجداول والأشكال.....
IX	قائمة الملاحق .....
XII	قائمة الاختصارات والرموز .....
أ	مقدمة عامة .....
	<b><u>الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع</u></b>
2	تمهيد الفصل الأول .....
3	<b><u>المبحث الأول: الأدب النظري لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية والمحاسبة الإبداعية</u></b>
3	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية
10	المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية
14	المطلب الثالث: مساهمة أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
20	<b><u>المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية (الدراسات السابقة للموضوع)</u></b>
20	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية.....
23	المطلب الثاني: الدراسات السابقة باللغة الأجنبية.....
26	المطلب الثالث: ما يميز الدراسة الحالية عن باقي الدراسات.....
28	خلاصة الفصل الأول.....

## قائمة المحتويات

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع	
30	تمهيد الفصل الثاني.....
31	<u>المبحث الأول: الطريقة والإجراءات</u>
31	المطلب الأول: منهجية الدراسة.....
33	المطلب الثاني: أدوات الدراسة.....
36	المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة.....
42	<u>المبحث الثاني: عرض، تحليل ومناقشة النتائج</u>
42	المطلب الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.....
47	المطلب الثاني: التحليل الوصفي لمحاور الدراسة
49	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.....
53	المطلب الرابع: مناقشة النتائج .....
58	خلاصة الفصل الثاني.....
60	الخاتمة.....
63	قائمة المصادر والمراجع.....
68	قائمة الملاحق.....

## قائمة الجداول والأشكال

### قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
الجدول (01-02)	النتائج الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان الموزعة.	32
الجدول (02-02)	توزيع عبارات الاستبيان على محاور الدراسة.	34
الجدول (03-02)	الخيارات المكونة لمقياس ليكارت الخماسي.	35
الجدول (04-02)	قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة.	35
الجدول (05-02)	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور أخلاقيات المهنة.	36
الجدول (06-02)	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور معايير المحاسبة الدولية.	38
الجدول (07-02)	اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية.	39
الجدول (08-02)	اختبار الثبات للأداة الدراسة.	41
الجدول (09-02)	اختبار التوزيع الطبيعي.	41
الجدول (10-02)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الصنف.	42
الجدول (11-02)	توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر.	43
الجدول (12-02)	توزيع أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.	44
الجدول (13-02)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.	45
الجدول (14-02)	توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.	46
الجدول (15-02)	المؤشرات الإحصائية لوصف محور أخلاقيات المهنة.	48
الجدول (16-02)	المؤشرات الإحصائية لوصف محور معايير المحاسبة الدولية.	48
الجدول (17-02)	المؤشرات الإحصائية لوصف محور ممارسات المحاسبة الإبداعية.	49
الجدول (18-02)	اختبار الانحدار البسيط لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	50
الجدول (19-02)	اختبار الانحدار البسيط لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	51
الجدول (20-02)	نتائج اختبار الفروق الإحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع.	52

## قائمة الجداول والأشكال

### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
7	مصادر المعايير المحاسبية الدولية.	الشكل رقم (01-01)
8	الأسباب المبررة لظهور المعايير المحاسبية الدولية.	الشكل رقم (02-01)
34	النموذج المعتمد في الدراسة.	الشكل رقم (01-02)
44	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الصنف.	الشكل رقم (02-02)
45	تمثيل أفراد العينة حسب متغير العمر.	الشكل رقم (03-02)
46	تمثيل أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.	الشكل رقم (04-02)
47	تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة.	الشكل رقم (05-02)
48	تمثيل أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة.	الشكل رقم (06-02)

## قائمة الملاحق

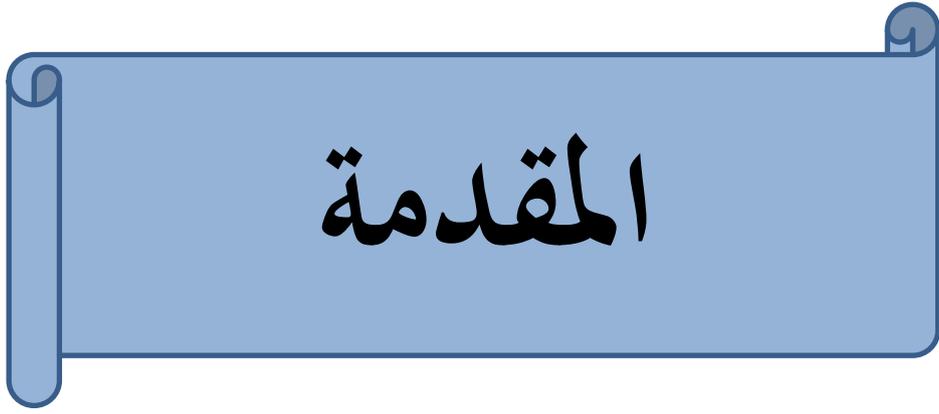
### قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
الملحق رقم 01	الاستبيان الموجه لعينة الدراسة.	69
الملحق رقم 02	أسئلة المقابلة.	73
الملحق رقم 03	قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان	73
الملحق رقم 04	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور أخلاقيات المهنة.	74
الملحق رقم 05	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور معايير المحاسبة الدولية.	76
الملحق رقم 06	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارة المحذوفة ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية.	78
الملحق رقم 07	نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية.	81
الملحق رقم 08	نتائج اختبار ثبات الاستبيان.	84
الملحق رقم 09	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.	85
الملحق رقم 10	نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية.	85
الملحق رقم 11	نتائج التحليل الوصفي لمحور تطبيق أخلاقيات المهنة.	86
الملحق رقم 12	نتائج التحليل الوصفي محور معايير المحاسبة الدولية.	87
الملحق رقم 13	نتائج التحليل الوصفي محور ممارسات المحاسبة الإبداعية.	87
الملحق رقم 14	نتائج اختبار الانحدار البسيط لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	88
الملحق رقم 15	نتائج اختبار الانحدار البسيط لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.	89
الملحق رقم 16	نتائج اختبار الفروق الإحصائية لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية حسب متغير الخبرة المهنية.	90

## قائمة الاختصارات والرموز

### قائمة الاختصارات والرموز

الرمز	الدلالة باللغة الأصلية	الدلالة باللغة العربية
<b><u>ISO</u></b>	International organisation for standardization.	المنظمة الدولية للمعايير
<b><u>NYSE</u></b>	New york Stock Exchange	بورصة نيويورك
<b><u>SEC</u></b>	Securities and Exchange Commission.	هيئة سوق المال الأمريكية
<b><u>AICPA</u></b>	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
<b><u>IAS</u></b>	International Accounting Standards.	المعايير المحاسبية الدولية
<b><u>IFRS</u></b>	International Financial reporting Standards.	معايير التقارير المالية الدولية
<b><u>SPSS</u></b>	Statistical Package for the Social Sciences.	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية



## المقدمة

في ظل التوجه نحو اقتصاد السوق واحتدام المنافسة بين مختلف الشركات العالمية، لجأت العديد منها إلى انتهاج مجموعة من الممارسات المحاسبية من أجل تحقيق الأرباح وتعظيمها، وفي هذا السياق أدت الفضائح المالية التي عرفتها عدد من الشركات إلى إعادة النظر في صحة وموثوقية البيانات المالية المصرح بها من قبلها.

من هذا المنطلق أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز كبير من قبل المهتمين من الباحثين الأكاديميين أو من المحاسبين المهنيين في المجال المحاسبي والمالي خلال السنوات الأخيرة، خاصة بعد فضيحة شركة انرون الأمريكية (بورصة نيويورك 2001) حيث حُملت مسؤولية الفضيحة إلى شركة التدقيق المعروفة باسم آرثر أندرسون، أين كانت المسئولة عن تدقيق حسابات الشركة الأمريكية، واتهمت بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض السياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المالية بغير شكلها الصحيح.

تلعب أخلاقيات المهنة دورًا حاسمًا في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، تشمل هذه الأخلاقيات مبادئ مثل النزاهة، والصدق، والشفافية، والمصادقية. فعلى سبيل المثال، يجب على المحاسبين القيام بتوثيق العمليات المحاسبية بدقة، وتقديم المعلومات الدقيقة والشاملة للأطراف ذات العلاقة، كما يجب على المحاسبين الامتناع عن المشاركة في ممارسات مشبوهة مثل التلاعب في البيانات المالية أو تضليل المستثمرين والمساهمين.

من جانبها، تُعتبر المعايير المحاسبية الدولية أداة أخرى مهمة في الحد من المحاسبة الإبداعية، تهدف هذه المعايير إلى توحيد المبادئ والمفاهيم المحاسبية في جميع أنحاء العالم، وضمان وضوح وشفافية المعلومات المالية، ومن خلال فرض متطلبات صارمة لتقديم المعلومات المالية، يتم تقييد قدرة المحاسبين على ممارسة المحاسبة الإبداعية.

### ➤ إشكالية الدراسة:

في ضوء ما سبق ومن أجل معرفة مدى وجود هذا النوع من الممارسات المحاسبية والتلاعبات التي يقوم بها معدو القوائم المالية، ارتأينا أن نلقي الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور كل من أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد منها من خلال إجراء دراسة استطلاعية من وجهة نظر ممارسي المهنة بولاية غرداية، محاولين من خلال الوصف والتحليل معرفة الآليات الفعّالة للتقليل والحد من المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال تفعيل وتعزيز قوانين أخلاقيات المهنة ومراجعة معايير المحاسبة الدولية التي توحيد العمل المحاسبي بين دول العالم.

بناء على ما سبق يمكننا حصر إشكالية الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

هل يوجد أثر لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات

الجزائرية من وجهة نظر ممارسي المهنة بولاية غرداية؟



## المقدمة

وبغية الإلمام بمختلف جوانب موضوع الدراسة، ارتأينا تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية،  
تمثلت في الآتي:

### ➤ الأسئلة الفرعية:

- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- هل يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الدولية من وجهة نظر عينة الدراسة يعزى لمتغير الخبرة المهنية؟

### ➤ فرضيات الدراسة:

- تسعى الدراسة في هذا العنصر إلى وضع إجابات مؤقتة للسؤال الفرعية، حيث سنحاول إثباتها أو نفيها من خلال تحليل النتائج ومناقشتها، وعليه يمكننا صياغة فرضيات الدراسة على النحو الآتي:
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.
  - يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.
  - توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة يعزى لمتغير الخبرة المهنية.

### ➤ مبررات اختيار الموضوع:

لا شك أن الخوض في أي موضوع له عدة خلفيات، فاختيارنا لهذا الموضوع لم يكن بمحض الصدفة، بل راجع لعدة أسباب شخصية وموضوعية، نذكر منها ما يلي:

### ✓ الأسباب الشخصية:

- الرغبة الشخصية في تناول الموضوع كونه متجدد ويخدم مجال التخصص.



✓ الأسباب الموضوعية:

- الأهمية الكبيرة التي تحظى بها كل من أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية والمحاسبة الإبداعية.
- معالجة الموضوع لمشكلة تعاني منها مهنة المحاسبة ومحاولة إيجاد حلول لها.

### ➤ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في كونها تتناول موضوعاً مهماً وهو أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية اللذان يمكن من خلالهما الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كون هذه الأخلاقيات تشمل مبادئ الصدق، الشفافية، والمصدقية، كما أن هذه المعايير تسعى إلى ضمان وضوح وشفافية المعلومات المالية، وهذا ما من شأنه أن يقيد قدرة المحاسبين على ممارسة المحاسبة الإبداعية.

### ➤ أهداف الدراسة:

- التطرق إلى المفاهيم المرتبطة بأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية والمحاسبة الإبداعية؛
- بيان ومعرفة دوافع اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- معرفة الدور الذي تلعبه أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- التعرف على مدى التزام ممارسي المهنة بمختلف رتبهم بأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية أثناء مزاولتهم أعمالهم.

### ➤ حدود الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على إبراز دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية .

- الحدود الزمنية: تمت مجريات هذه الدراسة كاملة (في شقيها النظري والتطبيقي) خلال الأشهر الخمس الأولى من سنة 2023، امتدت من شهر جانفي إلى غاية أواخر شهر ماي، بينما الدراسة الميدانية فتتمت في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع أول استمارة استبيان وتاريخ استرجاع آخر استمارة (من 1 مارس - 1 أبريل).

- الحدود المكانية: تم إجراء الدراسة التطبيقية على مستوى ولاية غرداية وذلك بتوزيع استبيان على عينة الدراسة من ممارسي مهنة المحاسبة.

- الحدود البشرية: استقصت هذه الدراسة وجهات نظر ممارسي المهنة بولاية غرداية حول هذا الموضوع.

### ➤ منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بغية الإحاطة بمختلف أبعاد الموضوع وتماشيا مع طبيعته، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لوصف وإتمام الجوانب النظرية للدراسة، وهذا من خلال الاطلاع على مختلف المراجع من مذكرات ورسائل علمية ومقالات أكاديمية، كما استخدمت الدراسة أداة الاستبيان خدمةً لأهدافها، وتم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS لتحليل وجهات نظر أفراد العينة المدروسة وتفسير نتائج الدراسة المتوصل إليها.

### ➤ صعوبات الدراسة:

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا العمل هو صعوبة الوصول إلى مكاتب العديد من المهنيين (محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين) بولاية غرداية، كون البعض منهم غير متاح معلوماتهم بشكل واضح ومفصل في ملاحق وزارة المالية في آخر تحديث والتي اعتمدنا عليها في ضبط عدد ممارسي المهنة بالولاية، ضف إلى ذلك تزامن إعداد الدراسة التطبيقية مع فترة إعداد القوائم والتصريحات السنوية، وهو ما أدى إلى عدم التجاوب مع الاستبيان والمماثلة في الرد، ما أدى إلى عدم استرجاع بعض الاستثمارات، كما واجهنا القليل من التحفظات لدى بعض المستجوبين

### ➤ تقسيمات الدراسة:

بهدف إثبات صحة الفرضيات من عدمها تم تجزئة هذه الدراسة إلى فصلين تسبقهما مقدمة عامة وتعقبهما خاتمة عامة، تضمنت هذه الأخيرة النتائج المتوصل إليها والتوصيات المقترحة، والتي برأينا قد تسد بعض أوجه القصور في الموضوع.

### ✓ الفصل الأول: بعنوان الأدب النظري والدراسات السابقة

تم التطرق في المبحث الأول من هذا الفصل إلى المفاهيم الأساسية لكل متغير على حدة، بالإضافة إلى إبراز علاقة ومساهمة كل من أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، بينما تطرقنا في المبحث الثاني والمسمى بالدراسات السابقة إلى مختلف الدراسات التي تطرقت إلى موضوعنا سواء كانت عربية أو أجنبية، بالإضافة إلى إبراز أهم نقاط التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة ومميزات دراستنا.

### ✓ الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، المبحث الأول يوضح الطرق والأدوات المستخدمة في الدراسة، بينما المبحث الثاني خصص لتحليل ومناقشة النتائج المتوصل إليها، وعليه عالج هذا الفصل إجمالا تحليل نتائج استمارة الاستبيان، حيث اعتمدنا على الأساليب الإحصائية اللازمة لمعرفة آراء ممارسي مهنة المحاسبة حول موضوع الدراسة وفق المتغيرات المعتمدة وفي ضوء أداة القياس المعتمدة لمعالجة الموضوع، وهذا قصد معرفة وجهات نظرهم حول موضوع الدراسة والخروج بنتائج تخدم أهداف الدراسة.



الفصل الأول: الأدبيات النظرية

والدراسات السابقة للموضوع

### ■ تمهيد

يحظى مفهوم أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية باهتمام واسعين، بالنظر إلى دورها البارز في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، التي تحظى بدورها باهتمام كبير من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي، وبالأخص في ظل الفضاوح المالية التي شهدتها كبريات الشركات المالية على غرار شركة انزون الأمريكية، مما أدى بهم إلى السعي ومحاوله إيجاد حلول للتقليل من آثارها، وهذا عن طريق تفعيل مدونة أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية، التي تلزم معدي الكشوفات المالية بتنفيذ مضمونها.

ومن خلال ما سبق سنتناول في هذا الفصل ما يلي:

المبحث الأول: الأدب النظري لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية والمحاسبة الإبداعية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

### المبحث الأول: الأدب النظري لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية والمحاسبة الإبداعية

أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية تلعبان دوراً حاسماً في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فأخلاقيات المهنة تعزز النزاهة والموضوعية في سلوك المحاسبين، حيث يُطلب منهم الصدق والشفافية في العمل والحفاظ على سرية المعلومات المهنية وتوازن المصالح. بالإضافة إلى ذلك، معايير المحاسبة الدولية تقدم إطاراً موحدًا لإعداد التقارير المالية، مما يضمن توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة، وتشمل مبادئ أساسية مثل الصحة المالية والشفافية. وبالتالي، فإن دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية يساهم في تقليل الممارسات غير الأخلاقية في مجال المحاسبة وتعزيز الثقة والشفافية في القطاع المالي. وعليه من خلال هذا المبحث سنتطرق إلى المفاهيم النظرية الأساسية للمتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

### المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية

➤ أولاً: تعريف وأهمية أخلاقيات المهنة

#### 1- تعريف أخلاقيات المهنة:

التعريف الأول: تعرف على أنها "هي مجموعة من المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد والجماعات وتساعدهم على تحديد الشيء الصحيح والخاطئ، ومن ثم تحديد الكيفية التي يتم فيها إنجاز الأشياء الصحيحة"<sup>1</sup>.

التعريف الثاني: عرفت بأنها "هي مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ"<sup>2</sup>.

التعريف الثالث: كما عرفت أخلاقيات المهنة بأنها "نظام المبادئ والقيم الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم، فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتطورت تدريجياً إلى أن تم الاعتراف واعتمادها أديباً وقانونياً"<sup>3</sup>.

التعريف الرابع: تعرف 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".

<sup>1</sup> ثناء عطية فراج وآخرون، حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2005، ص: 125.

<sup>2</sup> عجيلة حنان، عجيلة مُجد، متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر: منظور الأخلاقيات، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2020، ص: 553.

<sup>3</sup> الصوري أحمد مُجد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013، ص: 23.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

ومما سبق يمكننا تقديم تعريف إجرائي لأخلاقيات المهنة والتمثل في: "عبارة عن مجموعة قيم ومبادئ تضبط سلوك الأفراد عند التحلي بها أثناء تأدية مهامهم المهنية وترشدهم إلى التمييز بين الخطأ والصواب."<sup>4</sup>

### 2 - أهمية أخلاقيات المهنة:

تنحصر أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة في النقاط التالية، نذكر بعض منها:<sup>5</sup>

- تمكين مهنة المحاسبة والمراجعة في إعطائها قيمة اجتماعية، خصوصا في حال وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين؛
- أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤوليتهم تجاه مهنة المحاسبة؛
- الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد من ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة؛
- تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديمهم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية أو المساءلة العامة؛
- تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب؛
- تخفيض مستوى المخاطر التي تتعرض لها مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يرى البعض بازدياد أهمية الالتزامات الأخلاقية في حالة استخدام التقنيات العالية للمعلومات، سواء على نطاق الوحدة الاقتصادية أو على نطاق نظام المعلومات الحاسبي في تلك الوحدة.

### ➤ ثانيا: المبادئ الأساسية للسلوك المهني

في إطار ممارسة مهنة المحاسبة، يطلب من المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:<sup>6</sup>

في إطار ممارسة مهنة المحاسبة، يطلب من المحاسب المهني أن يلتزم بالمبادئ الأساسية التالية:

**1- النزاهة:** يجب أن يكون المحاسب المهني أميناً وصادقاً في جميع العلاقات المهنية والتجارية.

<sup>4</sup> عجيلة مجّد، قنيع أحمد، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع الحاسبي، مجلة الدراسات الحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 03، العدد 02، 2019، ص: 114.

<sup>5</sup> إيمان علي هاشم طه، أسماء عبد الكريم الشاعث، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات السلوك المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة درنة، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 03، 2019، ص: 154.

<sup>6</sup> أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكّم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015، ص: 134، 135.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

2 - الموضوعية: يجب ألا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية والتجارية.

3-الكفاءة أو العناية المهنية: يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، وينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

4- السرية: يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وينبغي ألا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف أخرى دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الأخرى.

5- السلوك المهني: يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

### ➤ ثالثا: مصادر أخلاقيات مهنة المحاسبة<sup>7</sup>

إن أخلاقيات المهنة بصفة عامة تتأثر بشكل كبير بالقيم والتقاليد الاجتماعية والتشريعات المعمول بها في الدولة، وبالتالي تتحدد وترسم طبيعة العلاقة بين المدراء والعاملين داخل المؤسسات، وكذلك بين الأطراف ذوي العلاقة في المجتمع، حيث إن الأخلاقيات غيّرت من طبيعة العمل الإداري في المؤسسات، إذ كان في الماضي يتم التركيز على حماية مصالح مالكي الشركات وتعظيم الأرباح، أما الاتجاه الحالي للمؤسسات يعطي اهتماما كبيرا بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقيات، ويوجد ثلاث مصادر رئيسية لأخلاقيات المهنة بشكل عام هي:

1- القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات: تمثل كل من القوانين والتشريعات والأنظمة والتعليمات الصادرة عن الجهات المخولة سواء على الصعيد الدولي أو المحلي مصدرا أساسيا لأخلاقيات المهنة، حيث تتحدد سلوكيات الأفراد والمنظمات والقيم الأخلاقية من خلال تطبيق هذه القوانين والتشريعات.

<sup>7</sup> إبراهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدي، مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة: دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق، مجلة التمويل الأكاديمي، المجلد 09، العدد 01، 2018، ص: 63، 64.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

2- العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية: حيث تشكل أيضا العمليات التربوية والاجتماعية والمعتقدات الدينية مصدرا هاما لأخلاقيات العمل المهني، وخصوصا المعتقدات الدينية لما لها من أثر كبير على الالتزام بأخلاقيات المهنة، حيث تستند جميع هذه العمليات على القيم الأخلاقية المتبادلة بين الأفراد.

3- الاعتقادات الشخصية للفرد: حيث يتم من خلال هذه الاعتقادات تحديد المعايير التي ترتبط بشكل أساسي بسلوك الفرد وحرية في التصرف المناسب وفقا لمعتقداته.

➤ رابعا: مفهوم ومصادر المعايير المحاسبية الدولية

### 1- مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

التعريف الأول: يعرف المعيار المحاسبي على أنه: "قواعد يتم اعتمادها من طرف مؤسسات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوضعية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس، التقييم، العرض والإفصاح؛ هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها"<sup>8</sup>

التعريف الثاني: تعرف المعايير المحاسبية على أنها: "نماذج وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة"<sup>9</sup>.

التعريف الثالث: يعرف المعيار المحاسبي على أنه: "نمط أو نموذج أو مؤشر تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة."<sup>10</sup>

<sup>8</sup> سامية غربي وآخرون، أهمية كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دور معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي، مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث، المجلد 02، العدد 07، ص: 850.

<sup>9</sup> ظريف مريم، قاصب حسين، المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 05، 2017، ص: 144.

<sup>10</sup> ناظم شعلان جبار، أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2016، ص: 234.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

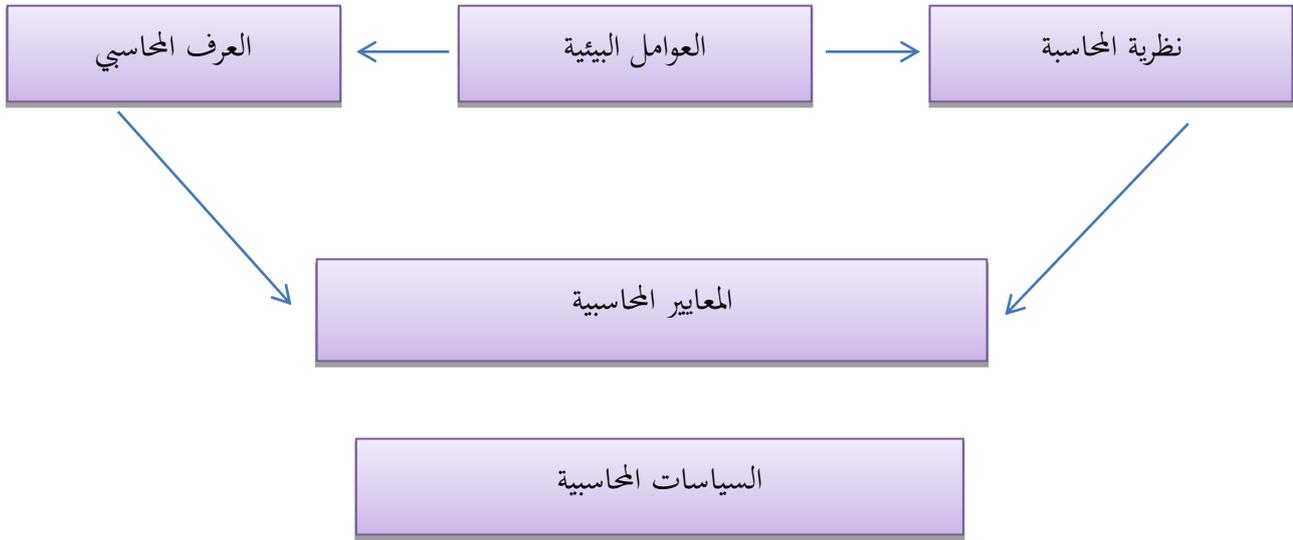
التعريف الرابع: يعرف المعيار حسب ISO على أنه: "وثيقة أعدت بإجماع ومصادق عليها من قبل هيئة متعارف بها، تعطى لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات لأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين"<sup>11</sup>

على ضوء ما سبق نستنتج أن المعيار المحاسبي هو: "نماذج إرشادات ومقاييس تبين العمل المحاسبي في معرفة الأحداث التي تؤثر على القوائم المالية بهدف إيصالها إلى مختلف الأطراف المستفيدة."

### 2 - مصادر المعايير المحاسبية الدولية

إن المعايير المحاسبية الدولية يتم بناؤها وتطويرها وذلك اعتماداً على ثلاثة مصادر رئيسية: النظرية، البيئة، العرف. والشكل التالي يوضح لنا العلاقات التي يمكن النظر إليها على أنها المنهج العلمي لوضع وتطوير معايير المحاسبة.<sup>12</sup>

#### الشكل رقم (01-01): مصادر المعايير المحاسبية



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على ما سبق

<sup>11</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص: 58

<sup>12</sup> عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، ص: 125

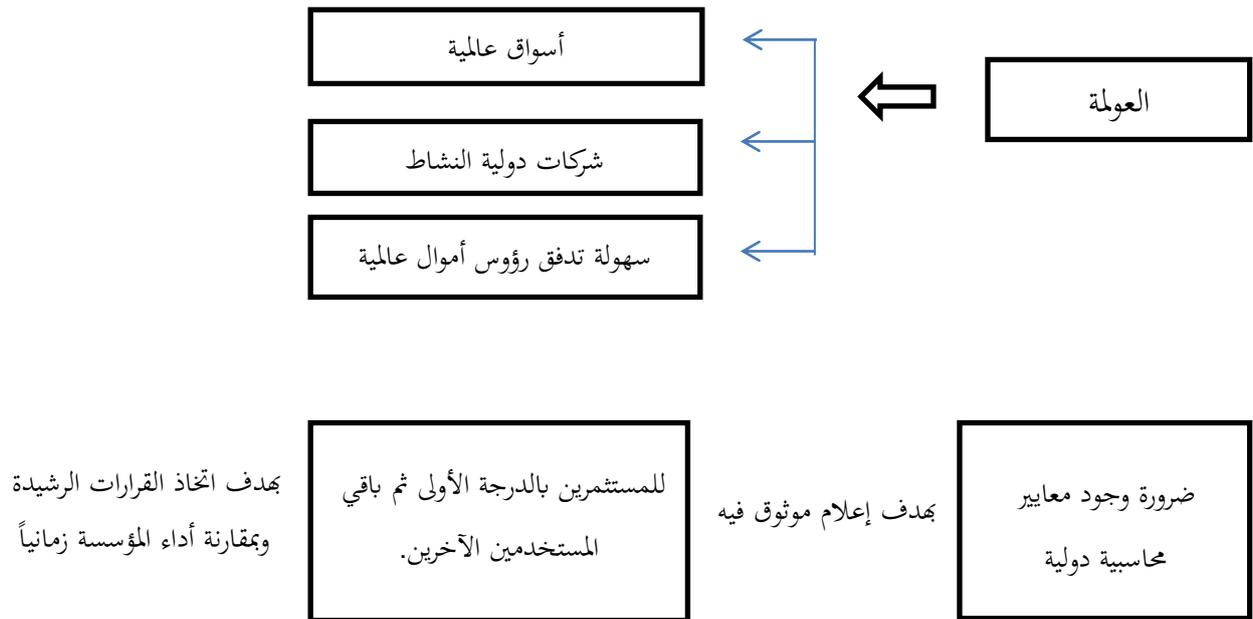
## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

وتمثل نظرية المحاسبة - بمستوياتها المختلفة- المصدر الأساسي والدائم لمهمة بناء المعايير. أما العوامل البيئية فهي التي تعطي المعايير الصبغة العملية، وحتى تأتي هذه المعايير ملائمة للظروف والاعتبارات الخاصة بالزمان والمكان. وأخيراً نجد أن العرف المحاسبي سوف يكون له تأثير واضح بالنسبة لنوع من المعايير، وهو ما يعرف بالمعايير الإجرائية.

### ➤ الفرع الخامس: أسباب ظهور معايير المحاسبة الدولية

تعتبر التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال من أبرز الأسباب التي دفعت الدول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من أجل حماية المستثمر المحلي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة، وكذلك حماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات المحلية، والتي تزايدت بنمو حركة الاستثمارات المالية، كما أن لتضاعف المعاملات التجارية ومشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل، زادت الحاجة لإيجاد لغة عالمية مالية تزيد من شفافية ومصداقية المعلومة.<sup>13</sup>

### الشكل رقم (01-02): الأسباب المبررة لظهور المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على ما سبق

<sup>13</sup> مريم بن يوسف وآخرون، امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية: الأحداث اللاحقة نموذجاً، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2020، ص ص: 54، 55.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

➤ سادسا: متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

تشكل متطلبات التطبيق الجانب العملي من أجل تحقيق الهدف من اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية، ويقصد بمتطلبات التطبيق هو ما ينبغي على المنظمات المهنية والهيئات المهتمة بالمحاسبة والشركات والجامعات ومراكز التكوين وغيرها أن تقوم به من أجل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وما يرتبط بها بشكل سليم وكفاء، وعليه فإن متطلبات التطبيق تتمثل أساسا فيما يلي:<sup>14</sup>

❖ **التأهيل العلمي والعملي:** المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لا بدّ من تأهيله علميا وعمليا ليكون قادرا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكل صحيح.

❖ **الأنظمة والقوانين التي تفرض تطبيق معايير المحاسبة الدولية:** يحتاج تطبيق معايير المحاسبة الدولية إلى أسس قانونية تستند إليها المؤسسات التي ستطبقها، وتتلخص أهم هذه الأسس فيما يلي:

■ **التشريعات الضريبية:** ينبغي أن تنص التشريعات الضريبية المعمول بها على قبول تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وفرض تطبيقها والالتزام بها في العمل المحاسبي لدى المؤسسات المعنية بتطبيق هذه المعايير.

■ **القانون التجاري:** ينبغي أن ينسجم القانون التجاري مع معايير المحاسبة الدولية ولا يتعارض معها.

■ **القانون والنصوص المنظمة للعمل المحاسبي:** ينبغي أن ينص القانون المحدد للإطار النظري للمحاسبة في أي بلد يريد تطبيق معايير المحاسبة الدولية، على أن هذا الإطار النظري يتوافق مع ما هو مقرر حسب هذه المعايير ومن ثم يصبح تطبيقها ممكنا من الناحية العملية لوجود نظرية معلومة.

■ **القانون المنظم لسوق الأوراق المالية:** ينبغي أن ينص القانون المنظم لسوق الأوراق المالية على وجوب التزام الشركات الخاضعة لهيئة مراقبة سوق الأوراق المالية بمعايير المحاسبة الدولية في إعداد قوائمها المالية المنشورة.

❖ **دور المؤسسات ومفتشيات الضرائب:** سيتم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسات، وبالتالي يجب عليها تعديل أنظمتها الداخلية ونظامها المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

❖ **دور الإعلام:** للإعلام الدور الهام في توضيح حقيقة معايير المحاسبة الدولية ونشر التحقيقات والدراسات، لكي لا يساء فهم معايير المحاسبة الدولية والمقصود منها، وعدم الخلط مع أية معايير أو مفاهيم أخرى.

<sup>14</sup> لخضر بن أحمد، الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية: دراسة تقييمية، مجلة دفا تر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، 2014، ص 179، 180.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

المطلب الثاني: مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإبداعية

➤ أولاً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

المحاسبة الإبداعية في مختلف تعريفها تعني الاحتيال وإلحاق الضرر بمجتمع ومؤسسات الأعمال، ونذكر من التعاريف ما يلي:

التعريف الأول: "بأنها التغيير في السياسات والتقديرات المحاسبية للتأثير على المعلومات المحاسبية الظاهرة في القوائم المالية وبما يحقق أهداف فئة معينة."<sup>15</sup>

التعريف الثاني: عرفت بأنها "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الأخذ بمزايا الغموض في القواعد واختيار ممارسات الإفصاح والقياس من بين هذه القواعد لتغيير القوائم المالية مما هي عليه، لتصبح بالصورة التي يرغبها معدو هذه القوائم."<sup>16</sup>

التعريف الثالث: تعرف بأنها "تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون، من خلال استغلال معرفة المحاسبين بالمبادئ والقواعد المحاسبية والمرونة التي تسمح بها، وخاصة فيما يتعلق بالتقديرات الشخصية والاستفادة من القوانين الموجودة وتجاهل بعضها."<sup>17</sup>

التعريف الرابع: عرفها جاك برنارد بأنها "جميع المخالفات والأفعال غير القانونية التي ترتكب قصد الخداع."<sup>18</sup>

التعريف الخامس: يمكن القول إن المحاسبة الإبداعية "عملية تمنح خلالها هيكلية المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة، بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية."<sup>19</sup>

<sup>15</sup> غالم نادية، برياطي حسين، مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 13، العدد 01، 2023، ص 256.

<sup>16</sup> نجاد عجيلة، دور الابداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب - البلدة، 2009، ص: 161.

<sup>17</sup> نجاد الخرسان، عبد الرضا سعود، مدى تأثير نظام التحاسب العراقي في العراق بالمحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 3، 2014، ص: 7.

<sup>18</sup> Jacques Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, 7eme édition, Groupe Eyrolles, Paris, 2010, p: 122

<sup>19</sup> نوال جاسم لطيف، المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 4، 2019، ص: 785.

➤ ثانيا: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

### (1) حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية:

أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد القوائم المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية الاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها، والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.<sup>20</sup>

### (2) حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الاهتلاكات، عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ، حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل منها.

### (3) توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا تُرك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً، فقد تُؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة، فمثلاً لو أن المؤسسة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحيانا أمام مدراء المؤسسات الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها بيع هذا الاستثمار، وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> عمار أحمد حسن أبو الخير، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النبلين - السودان، 2018، ص ص: 205، 206.

<sup>21</sup> معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة لعينة من الأكاديميين والمهنيين، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، 2015، ص ص: 47، 48.

➤ ثالثاً: أساليب المحاسبة الإبداعية

تنوعت أساليب الاحتيال بتنوع نشاطات المؤسسات، فهي لم تقتصر على مؤسسات معينة وفي نشاط محدد، إلا أن الأمر الذي تشترك فيه جميع عمليات الخداع المالي أو التضليل الذي يقوم به معد الكشوف المالية، يمكن إيجازها في الدليل الذي قدمه Schlitte للخدع المحاسبية.<sup>22</sup>

**1 . دليل الخدع المالية:** يشير "سشليت" في هذا الدليل إلى أن أهم الخدع المالية المتبعة من قبل معدي الكشوف المالية، تتمثل في الخدع التالية:

### 1.1. تسجيل النواتج في وقت مبكر أو مشكوك في جودتها: مثل :

- تسجيل النواتج في حين أن الخدمات المستقبلية لم تقدم بعد؛

- تسجيل النواتج قبل عملية الشحن أو دون شروط على الزبون؛

- بيع لأطراف تابعة للمؤسسة.

### 2.1. تسجيل النواتج الوهمية: مثل:

- تسجيل مبيعات تفتقر إلى الجوهر الاقتصادي - اتفاقات جانبية؛

- تسجيل نواتج متأتية من الاستثمار؛

- تسجيل نواتج لصالح المورد مرتبطة بطلبات الشراء في المستقبل؛

- التخلي عن نواتج بطريقة غير ملائمة قبل الاندماج.

### 3.1. تعزيز النواتج والأرباح مرة واحدة: مثل:

- تسجيل مكاسب عن مبيعات الأصول بالقيمة المسجلة بها، بما في ذلك نواتج الاستثمار والحد من نفقات التشغيل؛

<sup>22</sup> نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا المجلد 14، العدد 18، 2018، ص ص: 217، 218.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

-إحداث نواتج من خلال إعادة تصنيف المكاسب الاستثمارية .

### 4.1 . تحويل نفقات حالية إلى فترة لاحقة أو سابقة: مثل:

- رسملة تكاليف التشغيل العادية لاسيما إذا تمت قريبا من النفقات؛

-تغيير السياسات المحاسبية والتحليل لتحويل النفقات الجارية إلى فترة سابقة؛

-استخدام طريقة الاهتلاك البطيئة (المتناقص)؛

-الفشل في تخفيض قيمة الأصول أو شطب الأصول المتعثرة.

### 5.1 . عدم التسجيل (أو التخفيض غير المناسب) للالتزامات: مثل:

-الفشل في تسجيل النفقات (والمطلوبات ذات الصلة) عندما تظل الالتزامات مرتبطة بالمستقبل؛

-تخفيض الالتزامات عن طريق تغيير الافتراضات المحاسبية؛

-إنشاء حسومات (تخفيضات) وهمية.

### 6.1 . الإيرادات الحالية إلى فترة لاحقة: مثل:

-إنشاء احتياطات والإفراج عنها في فترة لاحقة؛

-عقد غير سليم لإيراد قبل الحياة.

### 7.1 . تحويل النفقات المستقبلية للفترة الحالية: مثل:

-تضخيم المبالغ بطريقة غير صحيحة وإدراجها في أعباء خاصة؛

-الكتابة غير الصحيحة لعملية تكاليف البحث والتطوير عند الحياة.<sup>23</sup>

➤ الفرع الرابع: دوافع اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية

تعدد دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية، لكن أهم الدوافع ما يلي:

<sup>23</sup> نفس المرجع ، نفس الصفحة.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

- 1- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال.
- 2- التأثير على سهم الشركة في الأسواق المالية: بهدف تعظيم القيم المالية، ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك الشركات في الأسواق المالية.
- 3- زيادة الاقتراض من البنوك: الأمر الذي سيؤثر إيجابياً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.
- 4- تحسين الأداء المالي للشركة بهدف تحقيق مصالح شخصية: وذلك بتحسين قيم الشركات التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها، لغايات شخصية تتمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجالس الإدارة.<sup>24</sup>
- 5- التهرب الضريبي: يُعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.<sup>25</sup>
- 6- الحصول على مكافأة كبيرة للمديرين: حيث يقوم المديرون بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بتلك الأرباح.<sup>26</sup>
- 7- تقوية فرصة استفادة الإدارة من المعلومات الداخلية: أحياناً تسمح قوانين بعض المؤسسات من أن يقوم مدراء وموظفين الشركة من تداول سهم شركتهم بحرية كباقي المساهمين، ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.<sup>27</sup>

المطلب الثالث: مساهمة أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

➤ الأول: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية، وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة

<sup>24</sup> ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية: دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 9، العدد 32، 2015، ص: 244.

<sup>25</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2009، ص: 3.

<sup>26</sup> مومن فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017، ص: 369.

<sup>27</sup> ابتسام شريط وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي - الجزائر، 2016، ص: 40.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

الحد منها، ومن أهم الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، نجد: <sup>28</sup>

- ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالشركات المسجلة بها، مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليتها عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة للمراجعة، وفي عام 1978 أُلزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة.

- بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم، وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعودة الأسواق والاعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم، والتوسع الهائل في حجم تلك الشركات، أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات Corporate Governance وذلك للحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية والأضرار التي قد تنشأ من وجودها نتيجة لعدم وجود الشفافية اللازمة، والتي من شأنها رفع مستويات الاقتصاديات العالمية والمحلية .

- خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق التقليل من عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها. وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء .

- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، ويتم ذلك عن طريق ما يلي:

<sup>28</sup> حسن مفلاح الفطيش، فارس جميل 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، العدد 27، 2011، ص: 369.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

أ- سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ" بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

ب- أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية "الثبات" هنا والثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام، فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة، والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن لا يعني أنه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى شريطة بيان المبررات لتغيير تلك السياسات والإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

ج- أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين والمراقبين ولجان المراجعة في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفء والمتمكن يقوم بتصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.

د- تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية بمختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية، أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة.

هـ- تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> حسن مفلح القطيش، فارس جميل الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص 369

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

فالمراجع الكفاء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا لابدّ من الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة، فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن أن يتم اكتشاف تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها المراجع، إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحياناً وبالرغم من التمسك بتلك المبادئ والإجراءات، فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.

➤ ثانياً: دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية (International Financial Reporting Standards) كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها: <sup>30</sup>

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية .

- تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعدها على توحيد التطبيق المحاسبي بين دول الإتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

- الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت، وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.

- حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير التقارير المالية الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات، وذلك تلافياً للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

<sup>30</sup> بن عبد العزيز سفيان، منصور هوارى، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 8، 2017، ص: 18.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

1- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة، وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فتح المجال للاختيار بين عدة بدائل، بحيث تستغل تلك البدائل في تحميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

2- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هناك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار، الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بتلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.

3- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير، بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير، الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

### المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

بالنظر إلى المنظور الأخلاقي يمكن اعتبار هذه التلاعبات مكروهة ومحرمة أخلاقياً فهي ليست عادلة للمستخدمين، حيث تتضمن ممارسة غير عادلة للسلطة وتعمل على إضعاف سلطة المنظمين، ويتم خرق النظم والقوانين بدون عقوبة، الأمر الذي يترتب على ذلك قلة احترام لها ولإجراءاتها، وبشكل أساسي فإنه من الحكمة والمنطق التساؤل بشأن صلاحية الأنشطة المتورطة في إخفاء البيانات المالية السليمة لتقديم صورة لا يستطيع النشاط الاقتصادي الضمني تبريرها كاملة.<sup>31</sup>

<sup>31</sup> حسن مفلح القطيش، فارس جميل الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص: 373.

➤ ثالثاً: علاقة أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية بالمحاسبة الإبداعية

تعتبر معايير المحاسبة الدولية وأخلاقيات المهنة عناصر أساسية في تحقيق المحاسبة الشفافة والموثوقة، وهي تهدف إلى تقليل آثار المحاسبة الإبداعية وتحسين النزاهة والمصدقية في التقارير المالية.

بموجب المعايير المحاسبية الدولية يجب على الشركات تقديم تقارير مالية شفافة ودقيقة وموثوقة توضح جميع العمليات المالية والاقتصادية للشركة.

أما بالنسبة لأخلاقيات المهنة فهي تحدد مبادئ السلوك والممارسات التي يجب على المحاسبين إتباعها في أداء مهامهم، وتشمل ضرورة النزاهة والشفافية في التقارير المالية، وعدم التضليل والتلاعب في البيانات المالية.

بالتالي يمكن القول إن معايير المحاسبة الدولية وأخلاقيات المهنة تساعد في التقليل من آثار المحاسبة الإبداعية وتضمن النزاهة والشفافية في التقارير المالية، ومن المهم الالتزام بتلك المعايير والأخلاقيات للحفاظ على مستوى عالٍ من المصدقية والثقة في المعلومات المالية التي تقدمها الشركات.

### المبحث الثاني: الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

يهدف التعرف على مستجدات وتطورات الموضوع اطلعنا على مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة والقريبة من الموضوع باللغتين العربية والأجنبية، وعليه سوف يتم عرضها وعرض أهم ما توصلت إليه هذه الدراسات وفق الأحداث وفق ما سنراه.

#### المطلب الأول: الدراسات باللغة العربية

##### 1- دراسة (أسعد محمد علي وهاب وسمية علي كاظم 2022)<sup>32</sup>

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان: "الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي وتأثيرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، هدفت الدراسة إلى التعرف على قدرة المدقق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقياس تأثير الكفاءة العلمية والعملية للمدقق الداخلي، ولفت انتباه المدققين الداخليين بالسعي إلى تطوير كفاءتهم العلمية والعملية لمواجهة تحديات المحاسبة الإبداعية والاحتيايل. ولتحقيق الهدف المنشود تم توزيع استبيان على عينة الدراسة المتمثلة في الشركات العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية للحصول على البيانات اللازمة، خلصت الدراسة إلى أن معرفة المدققين بمجال المحاسبة والاقتصاد والتكنولوجيا وامتلاكهم لشهادات مهنية وأكاديمية كل هذا يعزز من كفاءتهم ليكونوا متمكنين من اكتشاف التلاعبات وممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بضرورة الإفصاح من الشركات عن الطرق والإجراءات المحاسبية التي يكون لها تأثير في القوائم المالية.

##### 2- دراسة (نوال كفوس وريمه شيبوب، 2021)<sup>33</sup>

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان: "فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، هدفت هذه الورقة البحثية إلى مناقشة فعالية الأخلاقيات في مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهذا من خلال تسليط الضوء على أهم أساسيات موضوع المحاسبة الإبداعية والوقوف على الأخلاقيات وبالتحديد أخلاقيات مهنة المحاسبة. وخلصت الدراسة إلى أن الاعتقاد بأنه يمكن القضاء على المحاسبة الإبداعية غير واقعي، إلا أنه يمكن التقليل من أثرها السلبي، كما أوصت الدراسة بضرورة تشديد العقوبات في حال الإخلال بالأسس والمعايير الأخلاقية التي يجب على الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة وضعها لتكون ملزمة لكافة الممارسين.

<sup>32</sup> أسعد محمد علي وهاب، سمية علي كاظم، الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي وتأثيرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 18، العدد 84، 2022.

<sup>33</sup> نوال كفوس، ريمه شيبوب، فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، 2021.

### 3- دراسة (عمر جموعي وفوزية براهمي، 2019)<sup>34</sup>

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان: "أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي 04: دراسة ميدانية"، هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر التزام الإطار الأكاديمي والمهني بأخلاقيات مهنة المحاسبة وفق المعيار المحاسبي الدولي للتعليم المحاسبي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد أجريت على عينة من المحاسبين المهنيين والأكاديميين من أساتذة جامعيين ولتحقيق الغاية المنشودة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي والاستبيان الإلكتروني كأداة لجمع البيانات. وتوصلت الدراسة إلى أن هناك التزام من المهنيين والأكاديميين بأخلاقيات مهنة المحاسبة، وأن هناك استخدام لأساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية. وأوصت الدراسة بتطوير التشريعات والقوانين الخاصة بقانون أخلاقيات مهنة المحاسبة.

### 4- دراسة (بويكر زريقات وسعيداني محمد السعيد، 2020)<sup>35</sup>

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان: "أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة عينة من المؤسسات المسعرة ببورصة باريس"، هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المسعرة ببورصة باريس، ولبلوغ الغاية المنشودة تم اعتماد وإتباع نموذج ميلر (Miller) لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية والذي طور إلى (Miller Ratio) الذي يقوم على إيجاد علاقة بين التغير في رأس المال العامل بوصفه عنصرا خاضعا للتلاعب من قبل الإدارة، توصلت الدراسة إلى أن العينة المدروسة تمارس المحاسبة الإبداعية، ويمكن القول أن تبني هذه المعايير لم يؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية.

<sup>34</sup> جموعي عمر، فوزية براهمي، "أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي 04: دراسة ميدانية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2019.

<sup>35</sup> بويكر زريقات، محمد السعيد سعيداني، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة لعينة من المؤسسات المسعرة ببورصة باريس، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، 2021.

### 5- دراسة (سعيد فارس والعراي حمزة، 2022)<sup>36</sup>

الدراسة عبارة عن مقال بعنوان: "تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين"، هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في كل من قائمتي المركز المالي والدخل لمعرفة تأثير تلك الممارسات على مبدأ الإفصاح المحاسبي، ولتحقيق الهدف تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي والاستبيان كأداة جمع البيانات، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية في كل من القائمتين على مبدأ الإفصاح المحاسبي. كما أوصت الدراسة بضرورة تنمية الثقافة المحاسبية لدى مستخدمي القوائم المالية وسن قوانين ردية لكل من يستخدم المحاسبة الإبداعية .

### 6- دراسة (عبد الجبار علوان جبر وسجاد عامر ذياب، 2020)<sup>37</sup>

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان: "الإبلاغ المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ودوره في تعزيز مستوى الشفافية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية في عينة من شركات الاستثمار العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، هدفت الدراسة إلى معرفة دور المعايير المحاسبية الدولية في تعزيز مستوى الإفصاح والشفافية في القوائم والتقارير المالية الختامية، وبلوغ وتحقيق الهدف تم إجراء دراسة تطبيقية تستهدف العينة المتمثلة في شركات الاستثمار المدرجة في سوق الأوراق المالية العراقي، وتم اعتماد أسلوب تحليل المحتوى بغرض معرفة مدى تطبيق المعايير وتحليل مقارن للعناصر المالية المفصح عنها. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود آلية واضحة من قبل الشركات في إجراء التغييرات المناسبة من أجل تقديم القوائم والتقارير المالية المتعلقة بأنشطتها وفقا للمعايير الدولية، كما أوصت الدراسة بضرورة انتهاج سياسة واضحة تكون وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى توحيد قوائمها المالية كما ذكرنا وفقا للمعايير .

<sup>36</sup> سعيد فارس، العراي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، المجلد 12، العدد 03، 2020.

<sup>37</sup> عبد الجبار علوان جبر، سجاد عامر ذياب، الإبلاغ المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ودوره في تعزيز مستوى الشفافية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية في عينة من شركات الاستثمار العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 50، 2020.

7 - دراسة (أحمد مُحمَّد الترهوني وأحمد فتحي الفرطاس، 2019)<sup>38</sup>

الدراسة عبارة عن مقال علمي بعنوان: "دور معايير وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات من وجهة نظر مزاوولي المهنة بشركات القطاع العام الليبية بمدينة بنغازي"، هدفت الدراسة إلى استنتاج دور معايير وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر مزاوولي مهنة المحاسبة بشركات القطاع العام بمدينة بنغازي، ولتحقيق الغاية المنشودة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي والاستبيان كأداة جمع البيانات من العينة السالفة الذكر، والتي اختيرت بشكل عشوائي، حيث استند الباحثان إلى برنامج التحليل الإحصائي spss ، وتوصلت الدراسة إلى أن الالتزام بتطبيق معايير أخلاقيات المهنة يؤدي إلى زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية ومن فرص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وأوصت الدراسة بضرورة تحديث القوانين والتشريعات الليبية بما يتماشى مع التغيرات التي تحدث على المعايير المهنية بهدف ضمان مواكبة التطورات الحاصلة والمتسارعة.

المطلب الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية

1- دراسة (Ibtihal & Houssamm, 2022)<sup>39</sup> بعنوان:

### "Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure"

هدفت الدراسة إلى معرفة دور الشفافية والإفصاح في تعزيز أثر محددات المحاسبة الإبداعية وجودة التقارير المالية، ولبلوغ الهدف تم القيام ببحث استنتاجي باستخدام أداة الاستبيان لجمع البيانات ولفحص الفرضيات المقترحة. بحيث وفرت البيانات التي تم تحليلها تصورا نظريا، والتحقق العملي من التكامل في العلاقة بين محددات المحاسبة الإبداعية والتقارير المالية للجودة في البنوك. توصلت الدراسة إلى أن هناك ارتباط بين درجة التأثير على محددات المحاسبة الإبداعية بجوانب الشفافية والإفصاح، وكذلك إلى أن مرونة المحاسبة الإبداعية لها انعكاسات على الشفافية والإفصاح وجودة التقارير المالية. كما أن جوانب الإفصاح والشفافية تؤثر في ممارسة الإبلاغ المالي في القطاع المصرفي التجاري .

<sup>38</sup> أحمد الترهوني وآخرون، دور معايير وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات من وجهة نظر مزاوولي المهنة بشركات القطاع العام الليبية بمدينة بنغازي، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 3، 2019.

<sup>39</sup> Ibtihal Abed & Hossam Haddad, Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure, Journal of Open Innovation: Technology Market and Complexity, Vol 08, No 38, 2022.

2- دراسة (Lokman & Irisha, 2020)<sup>40</sup> بعنوان:

**"The Effect of Creative Accounting Practices with Statutory Auditor as Médiation, and Accountant Ethics Standards on the Reliability of Financial statements".**

هدفت الدراسة للحصول على أدلة تجريبية حول تأثير تقنية المحاسبة الإبداعية، ودور المدقق والمعايير الأخلاقية للمحاسب تجاه موثوقية البيانات المالية في شركات جاكرتا من وجهة نظر المدقق الخارجي. ولتحقق الهدف استخدمت الدراسة النموذج الكمي، وتم أخذ عينات كافية والحصول على بيانات تمثل عدد العينة الإجمالية والمتمثل في 78 مجيها من المهنيين في شركة محاسبة في جاكرتا، تم اختبار البيانات بواسطة برنامج النمذجة بالمعادلات الهيكلية للحصول على النتائج. توصلت الدراسة إلى أن تقنيات المحاسبة الإبداعية ليس لها تأثير مباشر على موثوقية البيانات المالية، إلا أن لها تأثير بواسطة متغير وسيط، ويؤثر المدقق والمعايير الأخلاقية للمحاسب بشكل إيجابي، حيث له دور كبير على موثوقية البيانات والتقارير المالية. وأوصت الدراسة بأنه يجب على المؤسسة التي تنشأ معيار محاسبي النظر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

3- دراسة (Ikhlef & Torshi,2020)<sup>41</sup> بعنوان:

**"The Rôle Of External Auditor Commitment To The Audit Profession Ethics In Reducing Creative Accounting Practices".**

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مدى التزام المدقق الخارجي بأخلاقيات مهنة التدقيق في الكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من أجل الرفع من مصداقية القوائم المالية، بحيث تعتبر المعلومات المحاسبية ذات الجودة مطلب هام لمستخدمي القوائم المالية ولتحقيق الهدف تم اعتماد المنهج الوصفي. ومن النتائج التي تم التوصل إليها أن اعتماد مراجع الحسابات الخارجي لأخلاقيات مهنة التدقيق، يؤدي إلى تعزيز مهنة التدقيق، ويقلل من الإبداع المحاسبي على البيانات المالية. وأوصت الدراسة بضرورة تبني المدقق لهذه المعايير الأخلاقية أثناء أداء مهامه وبإبدائه لرأي في محايد حول مصداقية القوائم المالية وخلوها من مختلف أشكال التلاعب.

<sup>40</sup> Lukman H & Irisha Th, The Effect of creative Accounting Practices with statutory Auditor as Mediation, and Accountant Ethics Standards on The Reliability of Financial Statements, **Advances in Social Science, Education and Humanities Research**, V478, 2020.

<sup>41</sup> Ikhlef, S & Torchim, M, The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative accounting practices, **Academic Review of social and human studies**, vol 12, No 2, 2020.

4- دراسة (Azeita & Evobta, 2019)<sup>42</sup> بعنوان:

**"Creative Accounting Practices and International Financial Reporting Standards Adoption in Nigeria: Listed Non-financial Services Companies in Perspective"**

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين الممارسات المحاسبية الإبداعية واعتماد معايير التقارير المالية الدولية في الشركات في نيجيريا شركات الخدمات غير المالية المدرجة في المنظور. وبلوغ الغاية تم اعتماد الأسلوب الكمي، وتم استرداد البيانات من التقارير السنوية للشركة، والاستبيان كأداة جمع البيانات. توصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة إيجابية وهامة مع ممارسات المحاسبة الإبداعية. وخلصت الدراسة إلى أن اعتماد معايير الإبلاغ المالي في شركات الخدمات غير المالية النيجيرية غير المدرجة لا يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وأوصت الدراسة بضرورة تفعيل حوكمة الشركات للتقليل من مثل هذه الأساليب الإبداعية في الشركات النيجيرية.

5- دراسة (Cristian. H & et .al, 2019)<sup>43</sup> بعنوان:

**"The influence of creative accounting on the professional ethics of the public accountant"**

هدف هذا البحث إلى دراسة تأثير المحاسبة الإبداعية على الأخلاقيات المهنية للمحاسب من خلال تحليل أخلاقيات المحاسب وتأثير مدى غيابه للتقدم المسبق للمحاسبة الإبداعية، وبلوغ هذه الغاية تم اعتماد المراجعة الوثائقية والنصية، حيث تم تحليل 51 مرجعا ببيوغرافيا. خلصت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية هي آفة تؤثر على الأخلاقيات التنظيمية والمهنية لأولئك الذين يسمحون بارتكاب أعمال احتيالية لسبب بسيط هو استيعاب الأرقام وإظهار حقيقة لا تتوافق مع ما يتم تنفيذه حقا.

<sup>42</sup> Azeita&Evobta and others, Creative Accounting Practices and International Financial Reporting Standards Adoption in Nigeria: Listed Non-financial Services Companies in Perspective, **International Journal of Governance and Development**, vol 6,N1, 2019

<sup>43</sup> Cristian. H & et .al, The influence of creative accounting on ethics Professional the public accountant, **Research Magazine**, vol10, N1,2019.

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

### المطلب الثالث: التعليق على الدراسات السابقة وما يميز الدراسة الحالية

بعد عرضنا للدراسات السابقة تبين لنا أنها تتناول مواضيع وتعالج حالات مختلفة، فيما يتعلق بدور معايير المحاسبة الدولية وأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ويمكن تصنيف تلك الموضوعات أو المشكلات التي حاولت تلك الدراسات إيجاد حلول لها، أو الحالات التي وصفتها في النقاط التالية:

- 1- معرفة دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الإبداع المحاسبي: مثل دراسة (أسعد مُجَّد علي وهاب وسمية كاظم، 2022)، دراسة (عمر جموعي وفوزية براهيم، 2019)، دراسة (أحمد مُجَّد التزهوني وأحمد فتحي الفرطاس، 2019)، دراسة (Ikhlef & Torchim 2020) دراسة. (Cristian. H & et .al, 2019)
- 2- قياس فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية: مثل دراسة (نوال كفوس وريممة شيبوب، 2021)، دراسة. (Lokman & Irisha, 2020)
- 3- بيان أثر المعايير المحاسبية الدولية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية: مثل دراسة (بوبكر رزيقات وسعيداني مُجَّد السعيد، 2020)، دراسة (سعيد فارس والعراي حمزة، 2020)، دراسة (عبد الجبار علوان جبر وسجاد عامر ذياب، 2020)، دراسة (Ibtihal & Houssam, 2022)، دراسة (Azeita & Evobta, 2019).

ما يلاحظ من خلال الدراسات السابقة أن نتائجها متباينة نوعا ما، حيث نجد بعض الدراسات يغلب عليها طابع المقارنة لدور كل من أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما نجد أن بعض الدراسات استخدمت نموذج ميلر لقياس المحاسبة الإبداعية، كما تطرقت بعض الدراسات السابقة إلى إبراز العلاقة بين الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير الدولية والمحاسبة الإبداعية من خلال تسليط الضوء على بعض المعايير على غرار المعيار الأول المتعلق بعرض القوائم المالية، والمعيار العاشر المتعلق بالأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، ومعيار الإبلاغ المالي السابع الذي يدرس الأدوات المالية (الإفصاحات)، في حين نرى أغلب الدراسات استخدمت الاستبيان كأداة لجمع المعلومات، وبعض الدراسات عبارة عن دراسة تحليلية.

على غرار الدراسات السابقة وخاصة تلك التي تناولت هذا الموضوع، والبعض منها خص بها مجموعة من الأبعاد والتي منها البعد المتمثل في الكفاءة المهنية الذي يشمل المتغير الخاص بأخلاقيات المهنة، إلا أن مؤشر الخبرة المهنية لا يزال محط اهتمام الباحثين المهتمين بالموضوع، وفي إطار الأهداف التي تسعى الدراسة لتحقيقها والإجابة على التساؤلات التي تم طرحها، تم الأخذ بتوصيات مجموعة من الدراسات وتوظيفها في دراستنا الحالية على غرار

## الفصل الأول: الأدبيات النظرية والدراسات السابقة للموضوع

توصية (عبد الجبار علوان جبر وسجاد عامر ذياب، 2020) بضرورة انتهاج سياسة واضحة تكون وفقا للمعايير المحاسبية الدولية بالإضافة إلى توحيد قوائمها المالية كما ذكرنا وفقا للمعايير.

وكذا توصية دراسة (نوال كفوس وريمه شيبوب، 2021) بضرورة تشديد العقوبات في حال الإخلال بالأسس والمعايير الأخلاقية التي يجب على الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة وضعها لتكون ملزمة لكافة الممارسين.

وكذا توصية دراسة (عمر جموعي وفوزية براهيم، 2019) بضرورة تطوير التشريعات والقوانين الخاصة بقانون أخلاقيات مهنة المحاسبة، وتوصية دراسة (أحمد مُجدّ الترهوني وأحمد فتحي الفطراس، 2019) بضرورة تحديث القوانين والتشريعات الليبية بما يتماشى مع التغيرات التي تحدث على المعايير المهنية، بهدف ضمان مواكبة التطورات الحاصلة والمتسارعة، بالرغم من أنها شملت شركات القطاع العام الليبية ولهذا جاءت الدراسة الحالية تلبية لتلك الاقتراحات والتوصيات لما تحمله من أهمية تم ممارسي مهنة المحاسبة وكل من له علاقة على حد سواء.

كل هذا مع الأخذ بعين الاعتبار أنه تم تطوير هذه الدراسات باستحداث متغيرات جديدة مثل المتغير المتعلق بالمعايير المحاسبية الدولية والبعد الخاص بالخبرة المهنية المقارب للكفاءة المهنية التي تم التطرق إليها في دراسة (أسعد مُجدّ علي وهاب وسمية كاظم، 2022)، فهذه المتغيرات أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية والبعد الخاص بالخبرة المهنية لم نجد لها ولم يتم تغطيتها معا في الدراسات السابقة (في حدود علمنا)، بالإضافة إلى أن هذه الدراسة سوف تطبق على ممارسي المهنة بمختلف أصنافهم، ومن ثم فإنه اتضح بعد استعراض مجموعة من الدراسات السابقة عدم وجود دراسة منشورة تتشابه مع الدراسة الحالية، فتلك الدراسات لم تتناول المتغيرات معا تحديدا ومدى تأثيرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، خاصة المتغير التي تركز عليه الدراسة المتمثل في الخبرة المهنية، مما يبرز أهمية الدراسة ومدى مساهمتها في تعزيز الأدب المحاسبي والمالي للمكتبة الجزائرية والعربية، فيما يتعلق بموضوع دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي المهنة.

ومن خلال ما سبق - مراجعة الدراسات السابقة - يتضح لنا أن هناك أساسا نظريا تم الاستناد عليه من أجل القيام بهذه الدراسة بغية تحقيق أهدافها والإجابة على تساؤلاتها واختبار فرضياتها.

➤ ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

بناء على ما تم ذكره يمكننا تلخيص ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة فيما يلي:

- تعتبر الدراسة الأولى من نوعها على مستوى الماستر في جامعة غرداية التي تناولت الموضوع بأبعاده ومتغيراته السابقة الذكر، وتعد من القلائل على مستوى الجامعة الجزائرية في حدود علمنا.
- تناولها البعد الذي يعزى إلى الخبرة المهنية الذي يُراد به معرفة دور أخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تطبيقها على عينة تمثل عصب المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المتمثلة في مهني المحاسبة بمختلف رتبهم وأصنافهم.
- كما تختلف دراستنا عن الدراسات السابقة من ناحية الزمن ومكان إجراء الدراسة.

### ■ خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل نستنتج أن ممارسات المحاسبة الإبداعية تتعارض مع أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية التي تسعى للحد من خطورتها، لأنها قائمة على التضليل والتلاعب بالأرقام من أجل تغيير الصورة الحقيقية للوضع المالية للمؤسسة وإظهارها في أحسن حال، وهي على العكس بغرض تحقيق مكاسب شخصية والتهرب الضريبي أو لتحسين صورتها أمام المساهمين، كما أنها تتعارض مع العرف المحاسبي القائم على الإفصاح الحقيقي، وعليه أدركنا أن ممارسات هذه المحاسبة جد معقدة نظرا لتمتع معدو هذه القوائم بقدرات ومهارات عالية تجعلهم قادرين على تغيير الحقائق بصورة نمطية اعتيادية وفق الطريقة التي يرغبون فيها.

ولذا وجب على كل الهيئات الدولية والمحلية والإقليمية العمل على الحد من خطورتها وإبقاء الشفافية على القوائم المالية وإيجاد طرق جديدة للحد منها.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية

للموضوع

### تمهيد:

تهدف دراستنا هذه إلى إبراز أثر أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، فبعد دراستنا لمعالم الموضوع نظريا والوقوف على أحدث الدراسات السابقة، وجب لزوما إسقاط هذا الجانب على أرض الواقع في إطار منهجي يتوافق وطبيعة الموضوع، حيث سيتم في هذا الفصل تناول الوصف الكامل للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك الأداة المستخدمة وطرق بناءها ودرجة صدقها وثباتها، مروراً إلى المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، وقد تم تقسيم الفصل إلى مبحثين:

### المبحث الأول: الطريقة والإجراءات.

### المبحث الثاني: عرض، تحليل ومناقشة النتائج.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

### المبحث الأول: الطريقة والإجراءات

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على آراء أفراد عينة الدراسة حول أثر أخلاقيات المهنة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، بداية سنحاول تحديد المنهج المعتمد في الدراسة، بعدها نتعرف على مجتمع وعينة الدراسة، ثم سنتطرق إلى محتوى الاستبيان والاختبارات المتعلقة، به وفي الأخير الاختبارات الإحصائية المستخدمة لتحليله.

#### المطلب الأول: منهجية الدراسة

##### ➤ أولاً: منهج الدراسة

بغية منا في وضع الأسس الإحصائية العملية التي تمكننا من جمع البيانات وإخضاعها للتحليل واختبار فرضيات الدراسة، اعتمدنا في الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي باعتباره المنهج المناسب لموضوع بحثنا والذي سنحاول من خلاله معرفة وتشخيص أثر أخلاقيات المهنة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية بمختلف أصنافهم ودرجاتهم، وعلى غرار المنهج الذي خصص للجانب النظري، فإن للدراسة بعد تطبيقي يتم دراسته من تحليل عبارات الاستبيان، كما أننا من خلال هذا المنهج حاولنا ضبط أبعاد إشكالية الدراسة بطريقة إحصائية من خلال استطلاع آراء أفراد مجتمع الدراسة الذين لهم علاقة بأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية.

##### ➤ ثانياً: مجتمع الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة على أنه جميع الأفراد الذين يراد إسقاط البحث عليهم وتعميم نتائج الدراسة على أفرادهم، فنظراً لطبيعة إشكالتنا وأهدافها، تم إسقاط بحثنا على كل ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية سواء خبير محاسب، محافظ حسابات، محاسب معتمد، محاسب بمؤسسة اقتصادية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ ثالثاً: عينة الدراسة

تم اختيار كل من تتوفر فيه شروط الدراسة وبذلك تم توزيع أكثر من 100 استبيان بمعدل استبيان لكل فرد معتمدين بذلك الطريقة اليدوية والإلكترونية على حد سواء لتسهيل المهمة، حيث تم استرجاع 70 منها واستبعدت 5 استبيانات لعدم صلاحية إجاباتها للتحليل، وبذلك نكون قد أخضعنا 65 استبيان للتحليل وفق ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01): النتائج الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان الموزعة

البيان	الاستبيان الورقي		الاستبيان الإلكتروني		إجمالي الاستبيانات	
	المجموع	النسبة المئوية	المجموع	النسبة المئوية	المجموع	النسبة المئوية
عدد النسخ الموزعة	70	%70	30	%30	100	%100
عدد النسخ المسترجعة	59	%59	11	%11	70	%70
عدد النسخ الملغاة	5	%5	0	%0	5	%5
عدد النسخ الصالحة	54	%54	11	%11	65	%65

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على استمارات الاستبيان الموزعة

يوضح الجدول أعلاه إجمالي الاستبيانات الموزعة والمسترجعة، حيث نلاحظ من خلاله أن عدد الاستبيانات المسترجعة بلغ عددها 70 أي بنسبة %70، منها %59 استبيان ورقي و%11 استبيان الكتروني، فيما ألغى 5 استبيانات لعدم قابليتها للدراسة والتحليل، أي ما يقدر بنسبة %5 بمعنى قمنا بإخضاع 65 استبيان للتحليل أي ما يقدر بنسبة %65، وهي نسبة مقبولة نوعاً ما للدراسة والتحليل، وعليه يمكننا من تحليل النتائج والخروج بتوصيات وآفاق جديدة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

### المطلب الثاني: أدوات الدراسة

لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة، استخدمنا الاستبيان الذي يُعد من أكثر أدوات البحث شيوعاً في مجال الدراسات والبحوث المسحية، مع توظيف الاختبارات الإحصائية المناسبة.

#### ➤ أولاً: نموذج الدراسة

يقوم نموذج الدراسة على ثلاث متغيرات، منهن اثنتين مستقلتين يتمثلان في أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية، وآخر تابع يتمثل في ممارسات المحاسبة الإبداعية، وكانت فكرة بناء المتغيرات على أساس مجتمع الدراسة المستهدف لجمع البيانات (ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية)، حيث لم نذكر أبعاد محددة بغرض دراسة المتغير بشكل كامل.

#### - المتغير المستقل

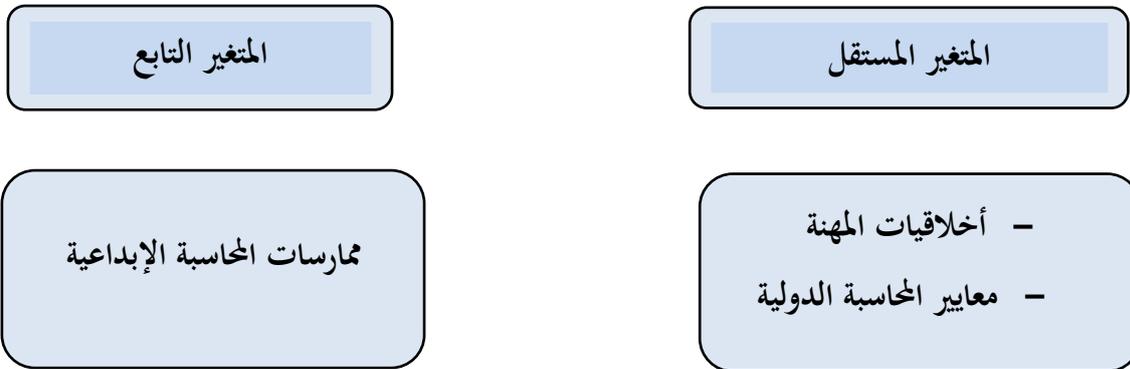
- المحور الأول: يتعلق بالمتغير أخلاقيات المهنة، ويضم 11 عبارة تتمحور حول مدى التزام ممارسي المهنة بقواعد وأخلاقيات المهنة.

- المحور الثاني: يتعلق بالمتغير معايير المحاسبة الدولية ويضم 11 عبارة تتمحور حول الالتزام وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

#### - المتغير التابع

تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية متغير تابع لدراستنا، يحتوي هذا المحور على 15 عبارة توضح وتبين هل هناك ممارسة لهذا النوع من المحاسبة في البيئة المحلية وبالمؤسسات الجزائرية عموماً، حيث تم استمداد المتغير من خصائص العينة المدروسة، وبالاعتماد على بعض الدراسات السابقة.

#### الشكل (01-02) النموذج المعتمد في الدراسة



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على الدراسات السابقة

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ ثانياً: مضمون الاستبيان

بناءً على مشكلة الدراسة وأهدافها وعلى الأدب النظري للدراسة، يعتبر الاستبيان المصدر الأساسي لجمع البيانات من عينة الدراسة، حيث قمنا بإعداده وفقاً للدراسة وبناءً على فرضياتها.

اعتمدنا في تحكيم الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين من جامعتي غرداية وتمنراست، الذين لهم دراية بتفاصيل الموضوع للأخذ بأرائهم، حيث تم تثبيت العبارات المتفق عليها لدى أغلب المحكمين، وتم تعديل ما تم الاختلاف فيه، ثم أعيد عرض الاستبيان مرة أخرى للتحكيم النهائي على الأساتذة. (انظر الملحق رقم 02)

قمنا بتصميم استبيان طبقاً للمحاور الأساسية المتعلقة بالموضوع وهي كالآتي:

- الجزء الأول: يتضمن هذا الجزء البيانات الشخصية والديموغرافية لعينة الدراسة.

- الجزء الثاني: متعلق بمحاور الدراسة، الذي ينقسم إلى ثلاثة محاور، يتعلق المحور الأول بأخلاقيات المهنة، والمحور الثاني متعلق بمعايير المحاسبة الدولية، والمحور الثالث متعلق بممارسات المحاسبة الإبداعية، واشتمل الاستبيان ككل على (37) عبارة، انظر الملحق رقم (1)، حيث تم صياغة جميع عبارات الاستبيان بالأسلوب الثابت الإيجابي، حتى يمكن معالجتها وفقاً للأساليب الإحصائية والسلم المستخدم، ويمكن توضيح توزيع عبارات الاستبيان على محاور الدراسة كالآتي:

الجدول رقم (02-02): توزيع عبارات الاستبيان على محاور الدراسة

العبارات	محاور الدراسة
11 - 1	أخلاقيات المهنة
22 - 12	معايير المحاسبة الدولية
37 - 23	ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالب

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ ثالثا: المقياس المستخدم

تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس استجابة العينة على عبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما، وهو يتكون من خمس خيارات أوافق بشدة، أوافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق بشدة، كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-03): الخيارات المكونة لمقياس ليكارت الخماسي

العبارات	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات السابقة

وحتى يمكن قياس اتجاهات أفراد العينة تم إعطاء نقاط لهذه الاختيارات، وتم تقسيم السلم إلى خمس مجالات لتحديد درجة الموافقة كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-04): قيمة الوسط المرجح ودرجات الموافقة لعينة الدراسة

الاتجاه	الوسط المرجح	درجة الموافقة
الاتجاه الأول	1 أقل 1.8	ضعيفة جدا
الاتجاه الثاني	1.8 أقل 2.6	ضعيفة
الاتجاه الثالث	2.6 أقل 3.4	متوسطة
الاتجاه الرابع	3.4 أقل 4.2	عالية
الاتجاه الخامس	4.2 إلى 5	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالب

واعتبرنا المتوسطات في الجدول رقم (02-04) هي الحد الفاصل بين مستوى الاستجابات في أداة الدراسة وذلك لمتوسط الاستجابة للبعد أو المحور.

➤ رابعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

اعتمدت الدراسة على برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية: (SPSS الإصدار 20) للقيام بعملية التحليل الإحصائي للبيانات والتوصل إلى الأهداف الموضوعية في إطار هذه الدراسة، كما تم اعتماد مستوى دلالة (0.05) الذي يقابله مستوى ثقة (0.95) لتفسير نتائج كل الاختبارات التي تم إجراؤها، واعتمدت الدراسة على

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

الاختبارات المعلمية لأنها اختبارات مناسبة في حالة وجود بيانات ترتيبية، حيث أن مقياس ليكارت المستخدم في الدراسة يعتبر مقياساً ترتيبياً، كما اعتمدت على الأدوات الإحصائية التالية:

- 1- قياس الاتساق الداخلي.
- 2- قياس معامل الثبات.
- 3- اختبار التوزيع الطبيعي.
- 4- التحليل الوصفي للبيانات الشخصية.
- 5- التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة.
- 6- تحليل معامل الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الأولى والثانية.
- 7- اختبار الفروق الإحصائية لاختبار الفرضية الثالثة.

### المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة

قمنا بالاستعانة لصدق أداة الاستبيان، في عينة الدراسة الاستطلاعية البالغ حجمها 52 مفردة، بحساب معاملات الارتباط ومعامل الثبات.

➤ أولاً: الاتساق الداخلي لمحور أخلاقيات المهنة

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور أخلاقيات المهنة، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين العبارات والمحور، كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-05): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور أخلاقيات المهنة

رقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	محور أخلاقيات المهنة	1	-
1	ينبغي على المحاسب الالتزام بتعليمات رئيسه، طالما أن هذا الالتزام لا يتعارض مع مبادئ الأمانة والموضوعية.	0,619**	0,000
2	تحلي المحاسب بالصفات الحميدة والسلوك الحسن في مزاوله مهنته يرفع من مستوى المهنة.	0,471**	0,000

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

0,001	0,408**	يلتزم المحاسب باحترام سرية المعلومات التي يحصل عليها عند تأدية مهامه.	3
0,000	0,498**	ينبغي أن يمتلك المحاسب مستوى معين من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة عند تأدية المهام.	4
0,000	0,719**	يلتزم المحاسب بالصدق والأمانة من خلال إتباعه سلوك مستقيم عند تأدية مهامه	5
0,001	0,393**	يلتزم ممارسي المهنة في المؤسسات الجزائرية بتطبيق أخلاقيات المهنة.	6
0,000	0,592**	نظام الرقابة المتواجد بالمؤسسات الجزائرية مبني على أسس ومبادئ أخلاقية.	7
0,000	0,547**	تتميز المعلومات المحاسبية التي تم إعدادها وفقا لأخلاقيات المهنة بالحياد وعدم التحيز تجاه مستخدميها.	8
0,002	0,378**	الالتزام بأخلاقيات المهنة ينعكس إيجابا على سمعة المؤسسات في السوق والمحيط الخارجي.	9
0,000	0,432**	تُعد أخلاقيات المهنة ضابطا داخليا يحرم المحاسب من ارتكاب الأخطاء المقصودة مثل الغش والاحتيال.	10
0,000	0,520**	يعتبر الالتزام بأخلاقيات المهنة في المؤسسة التزاما قانونيا أكثر من كونه اختيارا شخصيا.	11

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (02-05) أن قيمة معامل الارتباط لعبارات المحور محصورة بين ( $0,378^*$ ) ( $0,719^{**}$ ) ذات دلالة إحصائية أقل من ( $0.05$ ) ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين العبارات ومحور أخلاقيات المهنة.

➤ ثانيا: الاتساق الداخلي لعبارات محور معايير المحاسبة الدولية

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور معايير المحاسبة الدولية بولاية غرداية، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (**Spearman**) لقياس قيمة الارتباط بين العبارات والمحور، كما يبينه الجدول الآتي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

الجدول رقم (02-06): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور معايير المحاسبة الدولية

القيمة الاحتمالية	معامل الارتباط	العبارات	رقم
-	1	محور معايير المحاسبة الدولية	
0,000	0,631**	عندما يواجه المحاسب مواقف جديدة، يلجأ عادة إلى معايير المحاسبة الدولية كدليل لاتخاذ القرارات المناسبة.	12
0,000	0,538**	يتم إعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.	13
0,000	0,626**	تمثل معايير المحاسبة الدولية نوعا من آليات الرقابة على أداء المحاسبين الممارسين للمهنة.	14
0,000	0,509**	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من فرص التلاعب والاحتيال في القوائم المالية.	15
0,000	0,659**	يفرض القانون على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.	16
0,000	0,524**	توفر المعايير المحاسبية المتبعة تفاصيل دقيقة يحتاجها صانعو القرار في المستويات الإدارية الدنيا.	17
0,001	0,403**	يتطلب ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الصحيح وجود نظام رقابي كافٍ وملائم لهذا الغرض.	18
0,000	0,526**	يساعد الالتزام بالمعايير المحاسبية في بناء الثقة لدى العملاء وضمان حقوقهم.	19
0,001	0,390**	يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها وفق المعايير المحاسبية المناسبة، لكونها قابلة للمراجعة والتحقق.	20
0,000	0,488**	يتحمل المسؤولية عن خرق المعايير المحاسبية الشخص أو الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.	21
0,000	0,614**	يتم تزويد المستخدمين بالمعلومات المحاسبية المعدة وفق المعايير المحاسبية في الوقت المناسب.	22

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

يشير الجدول رقم (02-06) أن قيمة معامل الارتباط لعبارات المحور محصورة بين (\*\*0,390) ذات دلالة إحصائية أقل من (0,05)، ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين العبارات ومحور معايير المحاسبة الدولية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ ثالثاً: الاتساق الداخلي لعبارات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية

لتحديد مختلف النتائج المتعلقة بدرجة الارتباط ودرجة المعنوية بين العبارات ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية، اعتمدت الدراسة على معامل سبيرمان (Spearman) لقياس قيمة الارتباط بين العبارات والمحور، حيث تم حذف العبارة 32 لعدم ارتباطها مع المحور، انظر الملحق رقم (4)، وتم الاحتفاظ بباقي العبارات كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-07): اختبار الاتساق الداخلي للعبارات ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية

رقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
	محور ممارسات المحاسبة الإبداعية	1	-
23	يقوم المحاسب الذي يتمتع بالقدرة على التحليل والتجميع للبيانات بأساليب إبداعية في ممارسة عمله المحاسبي.	0,555**	0,000
24	يستخدم المحاسب الذي يتمتع بالقدرة على التخيل والحس أساليب المحاسبة الإبداعية.	0,571**	0,000
25	يستخدم المحاسب الذي يتمتع بالشجاعة والثقة بالنفس أساليب المحاسبة الإبداعية.	0,437**	0,000
26	يعتمد المحاسب الذي يستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية على التعليمات المستندة إلى الحقائق العلمية، دون الاعتماد على الحقائق المستمدة من المراكز الإدارية.	0,445**	0,000
27	يستخدم المحاسب أساليب محاسبية مبتكرة تهدف إلى تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة، وذلك عبر تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات.	0,737**	0,000
28	يستخدم المحاسب الذي يتمتع بالقدرة على التفكير الإبداعي أساليب محاسبية تهدف إلى تحسين أداء النشاط والوضع المالي للمؤسسة، وذلك بهدف تلبية شروط التمويل المفروضة من البنوك.	0,600**	0,000

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

0,000	0,565**	يستخدم المحاسب الإبداعي أساليب محاسبية تهدف إلى تحسين وضع المؤسسة المالي وإرضاء المستثمرين، وذلك بهدف تعزيز سمعة المؤسسة في السوق ورفع القيمة المالية للأسهم.	29
0,000	0,656**	يستخدم المحاسب أساليب المحاسبة الإبداعية لعدم تمتعه بالوازع الديني.	30
0,043	0,252*	يُعد اختيار السياسات المحاسبية المناسبة مع أهداف المؤسسة أو مالكيها والاستفادة من الفرص القانونية القائمة من أساليب المحاسبة الإبداعية.	31
0,000	0,454**	يعتبر التلاعب بطرق وسياسات المحاسبة وعدم ثباتها من سنة لأخرى أحد الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.	33
0,000	0,585**	يؤدي التطور المعرفي في مجال تكنولوجيا المعلومات إلى إنتاج أفكار وممارسات إبداعية في مجال المحاسبة.	34
0,000	0,429**	يمكن للمدقق المساعدة في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكشف أي نتائج ذات صلة بها.	35
0,006	0,336**	يتسبب استخدام المحاسبة الإبداعية في تقليل قدرة المستخدمين على مقارنة المعلومات في القوائم المالية.	36
0,000	0,461**	استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تضخيم الأرباح، مما يؤثر سلباً على جودة المعلومات المحاسبية.	37

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (07-02) أن قيمة معامل الارتباط لعبارات المحور محصورة بين (0,252\*) (0,737\*\*) ذات دلالة إحصائية أقل من (0.05)، ما يدل على وجود ارتباط مقبول بين العبارات ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ رابعا: ثبات أداة الدراسة

من أشهر مقاييس الثبات الداخلي مقياس ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha Coefficient) الذي يستخدم في حالة وجود أكثر من بديلين للإجابة، وهذا لمعالجة عبارات أداة الدراسة للتأكد من ثباتها وبعدها نحصل على معامل الثبات الكلي، كما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-08): اختبار الثبات للأداة الدراسة

معامل الثبات	عدد العبارات	المحاور
0,764	11	أخلاقيات المهنة
0,816	11	معايير المحاسبة الدولية
0,802	15	ممارسات المحاسبة الإبداعية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على نتائج البرنامج (Spss).

يشير الجدول رقم (02-08) أن معامل ثبات محور أخلاقيات المهنة بلغ قيمة (0,764)، كما بلغ معامل ثبات محور معايير المحاسبة الدولية (0,816)، وبلغ معامل ثبات محور ممارسات المحاسبة الإبداعية (0,802)، ومنه فإن جميع القيم المتحصل عليها في مستوى أكبر من 70%، ما يشير لثبات وصدق عبارات أداة الدراسة لقياس المقصود من قياسه، وإمكانية تطبيق الأداة في الظروف المماثلة.

➤ خامسا: اختبار التوزيع الطبيعي

اعتمدت الدراسة على اختبار (Kolmogorov-Smirnov) في التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة كما

يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-09): اختبار التوزيع الطبيعي

متغيرات الدراسة	قيمة الاختبار	القيمة الاحتمالية Sig .
أخلاقيات المهنة	0,684	0,738
معايير المحاسبة الدولية	0,494	0,967
ممارسات المحاسبة الإبداعية	0,614	0,845

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (spss).

يشير الجدول رقم (02-09) أن اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov) لجميع متغيرات الدراسة بلغ قيمة احتمالية أكبر من 0,05، وعلية فعينة الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي مما يسمح بإجراء باقي الاختبارات.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

### المبحث الثاني: تحليل، عرض مناقشة النتائج

سيتم من خلال هذا المبحث عرض مختلف النتائج المتوصل إليها ومناقشتها بغرض إثبات صحة فرضيات الدراسة وتحقيقها من عدمها والوصول إلى استنتاجات من شأنها إثراء الدراسة وتقديم آفاق لها.

#### المطلب الأول: التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية

خصصنا الجزء الأول من الاستبيان للمعلومات الشخصية والديموغرافية لعينة الدراسة المتمثلة في **الصف، العمر، المستوى التعليمي، الوظيفة، سنوات الخبرة،** حيث كانت النسب والردود على النحو التالي:

➤ أولاً: متغير الصف.

الجدول رقم (02-10): توزيع أفراد العينة حسب متغير الصف

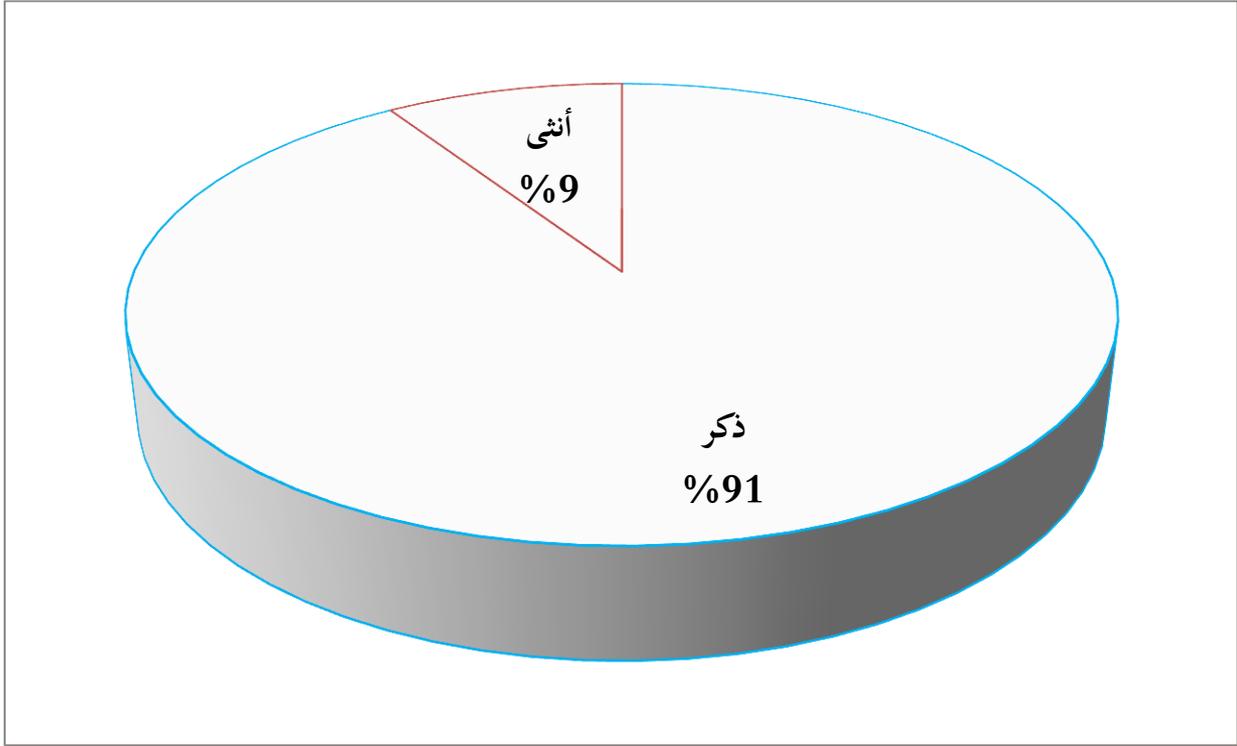
الصف	التكرار	النسبة
ذكر	59	90,8%
أنثى	6	9,2%
المجموع	65	100%

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss).

من الجدول رقم (02-10) نلاحظ أن 59 من ممارسي مهنة المحاسبة ذكور يمثلون ما نسبته **90,8%** من إجمالي أفراد عينة الدراسة وهم الفئة الأغلب، في المقابل يوجد 6 يمثلون ما نسبته **9,2%** من المحاسبين إناث. للتوضيح أكثر في وصف متغير الصف يمكن الاعتماد على الرسم البياني الآتي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

الشكل رقم (02-02): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الصنف



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

➤ ثانيا: متغير العمر

الجدول رقم (02-11): توزيع أفراد العينة حسب متغير العمر

النسبة	التكرار	العمر
35,4%	23	أقل من 40 سنة
20%	13	من 41 إلى 45 سنة
15,4%	10	من 46 إلى 50 سنة
29,2%	19	أكثر من 50 سنة
100%	65	المجموع

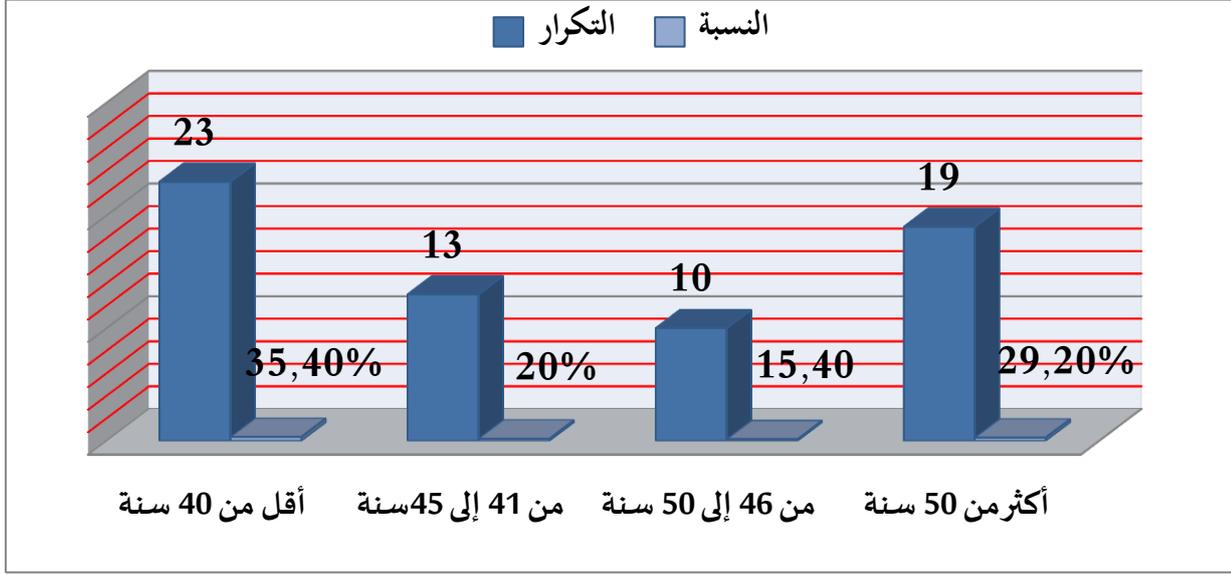
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

من الجدول رقم (02-11) نلاحظ أن 23 من ممارسي مهنة المحاسبة يمثلون ما نسبته 35,4% من إجمالي أفراد عينة الدراسة أعمارهم أقل من 40 سنة وهم الفئة الأغلب، في المقابل يوجد 19 من المحاسبين أعمارهم أكبر من 50 سنة يمثلون ما نسبته 29,2%، يليها 13 من المحاسبين أعمارهم من 41 إلى 45 سنة يمثلون ما نسبته 20%، يليها 10 من المحاسبين أعمارهم من 46 إلى 50 سنة يمثلون ما نسبته 15,4%.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

للتوضيح أكثر في وصف متغير العمر يمكن الاعتماد على الرسم البياني الآتي:

الشكل رقم (02-03): تمثيل أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss)

➤ ثالثاً: متغير المؤهل العلمي

الجدول رقم (02-12): توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي

النسبة	التكرار	المؤهل العلمي
35,4%	23	ليسانس
35,4%	23	ماستر
13,8%	9	ماجستير
15,4%	10	دكتوراه
100%	65	المجموع

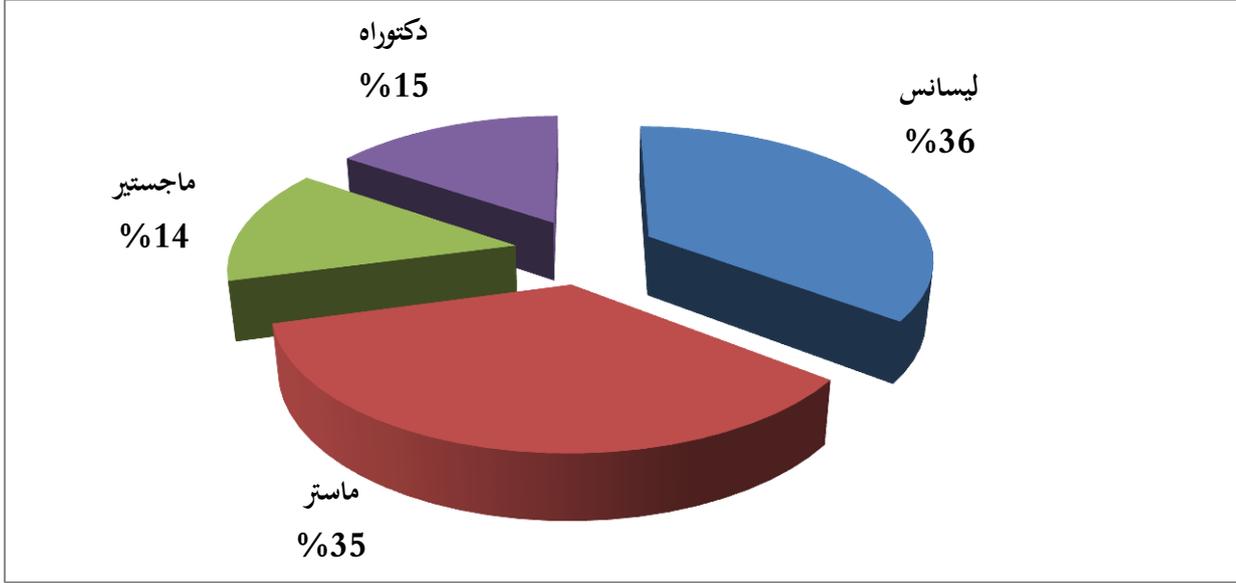
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss).

من الجدول رقم (02-12) نلاحظ أن 23 من ممارسي مهنة المحاسبة مستواهم ليسانس يمثلون ما نسبته 35,4% والنسبة نفسها للمحاسبين الذين مستواهم ماستر وهم الفئة الأغلب من إجمالي أفراد عينة الدراسة، في المقابل يوجد 10 من المحاسبين يمثلون ما نسبته 15,4% مستواهم التعليمي دكتوراه، يليها 9 من المحاسبين يمثلون ما نسبته 13,8% مستواهم التعليمي ماجستير.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

للتوضيح أكثر في وصف متغير المؤهل العلمي، يمكن الاعتماد على الرسم البياني الآتي:

الشكل رقم (02-04): تمثيل أفراد العينة حسب متغير المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss).

➤ رابعا: متغير الوظيفة

الجدول رقم (02-13): توزيع أفراد العينة حسب متغير الوظيفة

الوظيفة	التكرار	النسبة
خبير محاسب	3	4,6%
محافظ حسابات	18	27,7%
محاسب معتمد	23	35,4%
محاسب بمؤسسة اقتصادية	21	32,3%
المجموع	65	100%

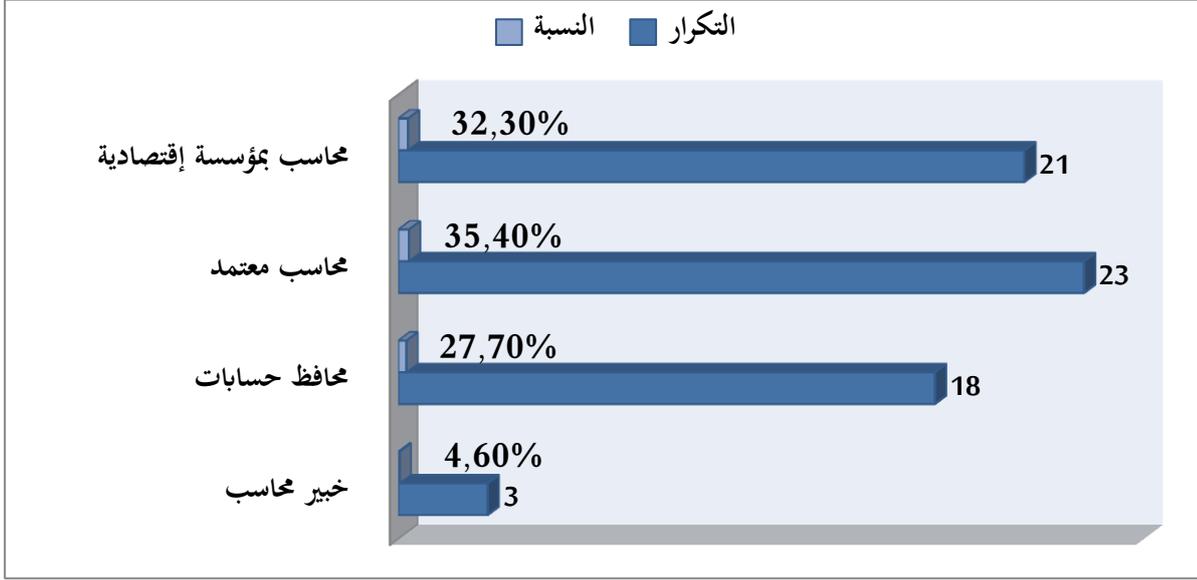
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (spss).

من الجدول رقم (02-13) نلاحظ أن 23 من ممارسي مهنة المحاسبة يمثلون ما نسبته 35,4% من المحاسبين المعتمدين وهي أعلى نسبة من إجمالي أفراد عينة الدراسة، يليها 21 من المحاسبين يمثلون ما نسبته 32,3% من المحاسبين بالمؤسسات الاقتصادية، في المقابل يوجد 18 من المحاسبين يمثلون ما نسبته 27,7% من محافظي الحسابات، يليها 3 من المحاسبين يمثلون النسبة 4,6% من الخبراء المحاسبين.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

للتوضيح أكثر في وصف متغير الوظيفة، يمكن الاعتماد على الرسم البياني الآتي:

الشكل رقم (02-05): تمثيل أفراد العينة حسب متغير الوظيفة



المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

➤ خامسا: متغير سنوات الخبرة

الجدول رقم (02-14): توزيع أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة

النسبة	التكرار	سنوات الخبرة
16,9%	11	أقل من 5 سنوات
18,5%	12	من 6 إلى 10 سنوات
16,9%	11	من 11 إلى 15 سنة
47,7%	31	أكثر من 16 سنة
100%	65	المجموع

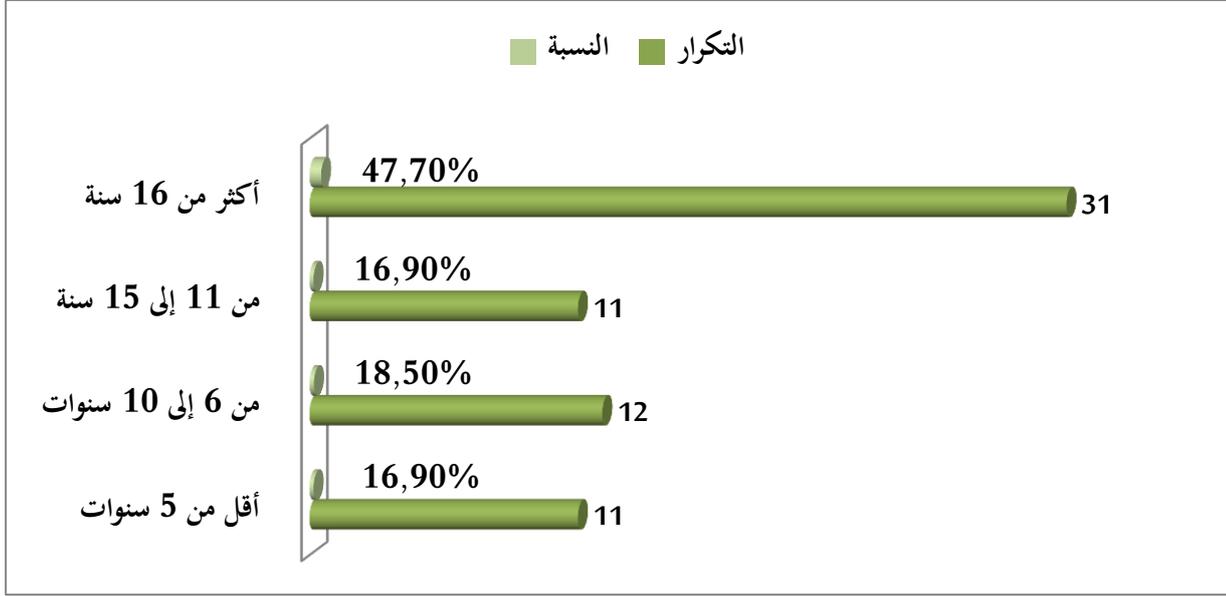
المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS).

من الجدول رقم (02-14) نلاحظ أن 31 من ممارسي مهنة المحاسبة يمثلون ما نسبته 47,7% لديهم أكثر من 16 سنة خبرة وهي أعلى نسبة من إجمالي أفراد عينة الدراسة، يليها 12 من المحاسبين يمثلون ما نسبته 18,5% لديهم من 6 إلى 10 سنوات، يليها 11 من المحاسبين يمثلون ما نسبته 16,9% لديهم أقل من 5 سنوات خبرة، والنسبة نفسها من المحاسبين الذين لديهم من 11 إلى 15 سنة خبرة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

للتوضيح أكثر في وصف متغير سنوات الخبرة، يمكن الاعتماد على الرسم البياني الآتي:

الشكل رقم (02-06): تمثيل أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS)

### المطلب الثاني: التحليل الوصفي للمحاور الدراسية

سنقوم في هذا المطلب باستعراض أبرز نتائج الاستبانة المتوصل إليها من خلال تحليل المحاور الثلاثة وإخضاعها للاختبارات اللازمة وصولاً إلى عرض وتحليل آراء عينة الدراسة حول محاور الاستبيان من خلال معرفة كل من المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، درجة الموافقة.

➤ أولاً: التحليل الوصفي لمحور أخلاقيات المهنة

اعتمدت الدراسة في وصف محور أخلاقيات المهنة لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، على المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-15): المؤشرات الإحصائية لوصف محور أخلاقيات المهنة

المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة الموافقة
أخلاقيات المهنة	4,16	0,403	-	عالية

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS)

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

يشير الجدول رقم (02-15) إلى أن المتوسط الحسابي لمحور أخلاقيات المهنة بلغ قيمة (4,16) بدرجة موافقة عالية، ما يدل على وجود مستوى عالي في أخلاقيات المهنة لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، حيث بلغ الانحراف المعياري (0,403) وهو ما يعكس تقديرات ممارسي مهنة المحاسبة وقربها من المتوسط الحسابي.

➤ ثانيا: التحليل الوصفي لمحور معايير المحاسبة الدولية

اعتمدت الدراسة في وصف محور معايير المحاسبة الدولية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، على المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-16): المؤشرات الإحصائية لوصف محور معايير المحاسبة الدولية

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور	الرمز
عالية	0,483	3,82	معايير المحاسبة الدولية	-

المصدر: من إعداد الطالب بناءً على نتائج برنامج (SPSS)

يشير الجدول رقم (02-16) إلى أن المتوسط الحسابي لمحور معايير المحاسبة الدولية بلغ قيمة (3,82) بدرجة موافقة عالية، ما يدل على وجود مستوى عالي في تطبيق معايير المحاسبة الدولية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، حيث بلغ الانحراف المعياري (0,483)، ما يشير إلى تقديرات ممارسي مهنة المحاسبة وقربها من المتوسط الحسابي.

➤ ثالثا: التحليل الوصفي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية

اعتمدت الدراسة في وصف محور ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، على المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة، كما يبينه الجدول الآتي:

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

الجدول رقم (02-17): المؤشرات الإحصائية لوصف محور ممارسات المحاسبة الإبداعية

درجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المحور	الدرجة
عالية	0,477	3,59	ممارسات المحاسبة الإبداعية	-

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج برنامج (SPSS)

يشير الجدول رقم (02-17) إلى أن المتوسط الحسابي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية بلغ قيمة (3,59) بدرجة موافقة عالية، ما يدل على وجود مستوى عالي في ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، حيث بلغ الانحراف المعياري (0,477)، ما يشير إلى تقديرات ممارسي مهنة المحاسبة وقرّبها من المتوسط الحسابي.

### المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

في هذا المطلب سنقوم باختبار فرضيات الدراسة المقدرّة بثلاث فرضيات رئيسية، وتتم هذه العملية باستخدام إجابات عينة الدراسة للوصول إلى قرار علمي سليم من خلال الاعتماد على مجموعة من الاختبارات المعتمدة في استخراج النتائج منها اختبار الانحدار البسيط لمعرفة توجهات آراء عينة الدراسة وذلك بناء على قيمة مستوى الدلالة.

➤ أولاً: اختبار الفرضية الأولى

الفرضية الصفرية (H0): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الفرضية البديلة (H1): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

الجدول رقم (02-18): اختبار الانحدار البسيط لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة

الإبداعية من وجهة نظر عينة الدراسة

المتغير المستقل: أخلاقيات المهنة					البيان
<b>T</b>	<b>F</b>	<b>B</b>	<b>R<sup>2</sup></b>	<b>R</b>	المتغير التابع: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
دلالة	المحسوبة	معامل الانحدار	معامل التحديد	معامل الارتباط	
0,201	1,627	0,238	0,040	0,109a	
دلالة F			F المحسوبة		
0,109b			2,646		

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه رقم (02-18) أثر أخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة

نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ما يلي:

- قيمة معامل الارتباط  $R = 0,109a$  بين أخلاقيات المهنة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

- كما بلغت قيمة معامل الانحدار  $B = 0,238$  وهي غير دالة عند مستوى معنوية 0.05، حيث بلغت قيمة T المحسوبة 1,627 عند مستوى معنوية 0,109

- كما بلغت قيمة F المحسوبة 2,246 عند مستوى معنوية 0,109b وهي غير دالة عند مستوى معنوية 0.05 ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة".

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية الصفرية (**H0**): لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الفرضية البديلة (**H1**): يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

الجدول رقم (02-19): اختبار الانحدار البسيط لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة

المتغير المستقل: تطبيق معايير المحاسبة الدولية					البيان
<b>T</b>	<b>F</b>	<b>B</b>	<b>R<sup>2</sup></b>	<b>R</b>	المتغير التابع: الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
دلالة	المحسوبة	معامل الانحدار	معامل التحديد	معامل الارتباط	
0.320	1.003	0,124	0016,	0,125	
دلالة F			F المحسوبة		
0,320b			1,006		

المصدر: إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss.

يوضح الجدول أعلاه رقم (02-19) أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، حيث أظهرت نتائج التحليل الإحصائي ما يلي:

- قيمة معامل الارتباط  $R = 0,125$  بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

- كما بلغت قيمة معامل الانحدار  $B = 0,124$  وهي غير دالة عند مستوى معنوية 0.05 حيث بلغت قيمة T المحسوبة 1,003 عند مستوى معنوية 0,320

كما بلغت قيمة F المحسوبة 1,006 عند مستوى معنوية 0,320b وهي غير دالة عند مستوى معنوية 0.05 ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

مستوى دلالة (0.05) لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة".

➤ ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

اعتمدت الدراسة في التحقق من هذه الفرضية، على اختبار الفروق بين متوسطات تقديرات المحاسبين لمحاو الدراسة حسب متغير عدد سنوات الخبرة، وهذا بقبول أحد الفرضيات العدمية أو البديلة المصاغة كالآتي:  
الفرضية الصفرية (H0): لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية حسب عدد سنوات الخبرة.

الفرضية البديلة (H1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية حسب الخبرة. للوصول إلى نتائج التباين بين تقديرات المحاسبين حول محاور الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، تم الاعتماد على اختبار One-Way ANOVA في برنامج SPSS كما يبينه الجدول الآتي:

الجدول رقم (02-20): نتائج اختبار الفروق الإحصائية لأخلاقيات المهنة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية حسب عدد سنوات الخبرة

القرار	الدلالة Sig	قيمة F	متوسط المربعات	مجموع المربعات	مصدر التباين	متغيرات الدراسة
لا توجد فروق	0,724	0,442	0,074	0,222	بين المجموعات	أخلاقيات المهنة
			0,167	10,209	داخل المجموعات	
لا توجد فروق	0,087	2,293	0,504	1,513	بين المجموعات	المعايير المحاسبية الدولية
			0,220	13,421	داخل المجموعات	
لا توجد فروق	0,813	0,318	0,075	0,225	بين المجموعات	أساليب المحاسبة الإبداعية
			0,236	14,373	داخل المجموعات	

المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على مخرجات البرنامج الإحصائي Spss

يشير الجدول رقم (02-20) إلى أنه لا توجد فروق دالة إحصائية لأخلاقيات المهنة، حيث بلغت قيمة (F) (0,442) بدرجة معنوية (0,724) وهي غير دالة عند مستوى معنوية (0.05) وبلغت قيمة (F) للمعايير

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

المحاسبية الدولية (2,293) بدرجة معنوية (0,087) وهي غير دالة عند مستوى معنوية (0.05) وبلغت قيمة (F) لأساليب المحاسبة الإبداعية (0,318) بدرجة معنوية (0,813) وهي غير دالة عند مستوى معنوية (0.05) ومنه نرفض الفرضية البديلة ونقبل الفرضية العدمية التي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة وتطبيق معايير المحاسبة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية حسب عدد سنوات الخبرة".

### المطلب الرابع: مناقشة النتائج

➤ أولاً - تفسير ومناقشة نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

#### 01- بالنسبة لمحور أخلاقيات المهنة

أظهر الجدول رقم (2-15) وجود مستوى عالي من أخلاقيات المهنة لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، وهذا ما تُشير إليه النتائج من الجدول المذكور أعلاه، بحيث بلغ المتوسط الحسابي قيمة (4.16) وانحراف معياري مقدر بـ (0.403) ودرجة "موافقة عالية" عموماً، ويُشير الجدول رقم (2-18) إلى أن معامل الارتباط لهذا المحور تقدر بـ (0.109a) أما معامل التحديد فكانت قيمته تُقدر بـ (0.040)، كما بلغت قيمة F المحسوبة 2,246 عند مستوى معنوية 0.109 وهي غير دالة عند مستوى معنوية 0.05، وهذا ما يعني أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية".

#### 02- بالنسبة لمحور معايير المحاسبة الدولية

يظهر الجدول رقم (2-16) وجود مستوى عالي من معايير المحاسبة الدولية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية وهذا ما توضحه وتؤكدته النتائج المذكورة في الجدول أعلاه، حيث بلغ كل من المتوسط الحسابي قيمة (3,82) والانحراف المعياري بقيمة (0,483) تالياً وبدرجة "موافقة عالية" عموماً، ويشير الجدول رقم (2-19) إلى أن معامل الارتباط لهذا المحور بلغ (a0,125) أما معامل التحديد فقيمته قدرت بـ (0,160)، وبلغت قيمة F المحسوبة 1,006 عند مستوى معنوية b0,320 وهي غير دالة عند مستوى معنوية 0,05، وهذا ما يعني أنه: "لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لمعايير المحاسبة الدولية على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية".

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

### 03- بالنسبة لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية

يظهر الجدول رقم (2-17) وجود مستوى عالي من ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية، وهذا ما توضحه وتؤكدته النتائج المذكورة في الجدول أعلاه، حيث بلغ كل من المتوسط الحسابي قيمة (3,59) والانحراف المعياري بقيمة (0,477) تواليا وبدرجة "موافقة عالية" عموماً، ويشير الجدول رقم (2-20) إلى أن قيمة F بلغت (0,442) بدرجة معنوية (0,724) وهي غير دالة عند مستوى معنوية وبلغت قيمة F للمعايير المحاسبية الدولية (2,293) بدرجة معنوية (0,780) وهي غير دالة عند مستوى معنوية (0,05)، وبلغت قيمة F لأساليب المحاسبة الإبداعية (0,318) بدرجة معنوية (0,318) وهي غير دالة عند مستوى معنوية (0,05) وهذا ما يعني أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية يعزى لمتغير الخبرة المهنية".

### 04- مناقشة اختبار الفرضيات

**الفرضية الأولى:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

**الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

**الفرضية البديلة (H1):** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

بعد أن قُمنّا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ووجدنا أكثر عبارة تكررًا، قمنّا أيضاً بإجراء اختبار الانحدار البسيط (أنظر الجدول رقم 2-18) وبعد أن تأكدنا من أن قيمة الدلالة F غير دالة عند مستوى معنوية 0,05، ومنه نُقر برفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية، وذلك ما يعني أن أخلاقيات المهنة لا تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مُمارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

**الفرضية الثانية:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

**الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

**الفرضية البديلة (H1):** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة.

بعد أن قُمنّا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ووجدنا أكثر عبارة تكررًا، قمنّا أيضاً بإجراء اختبار الانحدار البسيط (أنظر الجدول رقم 2-19)، وبعد أن تأكدنا من أن قيمة الدلالة F غير دالة عند مستوى معنوية 0.05، ومنه نُقر برفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية، وذلك ما يعني أن معايير المحاسبة الدولية لا تسهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر مُمارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

**الفرضية الثالثة:** يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

**الفرضية الصفرية (H0):** لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

**الفرضية البديلة (H1):** يوجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0.05) لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

بعد أن قُمنّا بحساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ووجدنا أكثر عبارة تكررًا، قمنّا أيضاً بإجراء اختبار الانحدار البسيط (أنظر الجدول رقم 2-20) وبعد أن تأكدنا من أن قيمة الدلالة F غير دالة عند مستوى معنوية 0.05، ومنه نُقر برفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية، وذلك ما يعني أن الخبرة المهنية لدى العينة المدروسة لا تشكل فارقاً بينهم فيما يتعلق بمدى تطبيق أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ ثانيا: تفسير ومناقشة نتائج فرضيات الدراسة

- أظهرت النتائج عدم تحقق الفرضية الأولى التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة" وهذا راجع في نظرنا إلى التحفظ الملموس في آراء بعض أفراد عينة الدراسة، وهذا ما تم تأكيده خلال مقابلة تم إجراؤها يوم 20 ماي 2023 مع خبير محاسبي، والذي يرى أن أخلاقيات المهنة لا تؤثر في ممارسات المحاسبة الإبداعية، إلا إذا طبقت تطبيقا صارما في حين يرى أن أخلاقيات المهنة يلتزم بها وتطبق إلى حد ما، لأن هناك تجاوزات في الميدان، لكن قليلة ورغم ذلك فهي تؤثر على الأداء العام للمهنة، ويعزى ذلك إلى غياب الرقابة وتطبيق القوانين والتنظيمات وهذا على المستوى المحلي، وكذلك بالنسبة لممارسة المحاسبة الإبداعية فيمكن أن تقتصر على بعض المؤسسات وفي الغالب تهدف إلى تخفيض العبء الضريبي.

- أظهرت النتائج عدم تحقق الفرضية الثانية التي تنص على أنه: "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من وجهة نظر عينة الدراسة"، وهذا راجع في نظرنا إلى التحفظ الملموس في آراء بعض أفراد عينة الدراسة، بحيث لا يوجد تطبيق حقيقي لهذه المعايير، وهذا ما تم توضيحه من طرف الخبير الذي يرى أن هناك بُعد زمني معتبر لتطبيقها نظرا لعدة أسباب لعل أهمها: تأخر صدور بعض المعايير المحلية، وغياب الإلزام بتطبيقها، وكذا بيئة الأعمال وعدم تهيئة القوانين والتنظيمات، وهذا ما يعني أن تطبيق هذه المعايير لوحدها غير كافي للحد من مثل هذه الممارسات لأن ممارسي المهنة غير ملزمين بتطبيقها.

- أظهرت النتائج عدم تحقق الفرضية الثالثة التي تنص على أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية يعزى لمتغير الخبرة المهنية"

من منطلق الخبرة المهنية تلعب دورا مهما هذا لا يمكن رفضه أو نفيه، إلا أن الخبير أكد لنا أن تأخر القوانين والتشريعات وعدم تفعيل الرقابة على نوعية الأداء ووجود السوق الموازية كلها عوامل تؤثر سلبا على الموضوع.

## الفصل الثاني: الدراسة الميدانية للموضوع

➤ ثالثاً: علاقة نتائج دراستنا بالدراسات السابقة

### 01- نتائج الدراسات التي تتوافق مع نتائج دراستنا، وهي:

- دراسة (نوال كفوس، ريمة شيبوب 2021) حيث توصلت هذه الدراسة إلى نتائج تتوافق مع دراستنا وهي الاعتقاد بأنه لا يمكن القضاء على المحاسبة الإبداعية، فهو أمر صعب وغير واقعي، إلا أنه يمكن التقليل منها ومن الآثار السلبية لها.
- دراسة (بوبكر رزيقات وسعيداني مُحمد السعيد، 2020) حيث توصلت هذه الدراسة إلى أن تبني معايير المحاسبة الدولية لم يؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دراسة (عمر جموعي وفوزية براهمي، 2019) توصلت هذه الدراسة إلى أن هناك مستوى عالي من ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية.
- دراسة (إيمان علي هاشم وأسماء عبد الكريم 2019) توصلت هذه الدراسة إلى أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لمدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات السلوك المهني.

### 02- نتائج الدراسات التي لا تتوافق مع نتائج دراستنا، وهي:

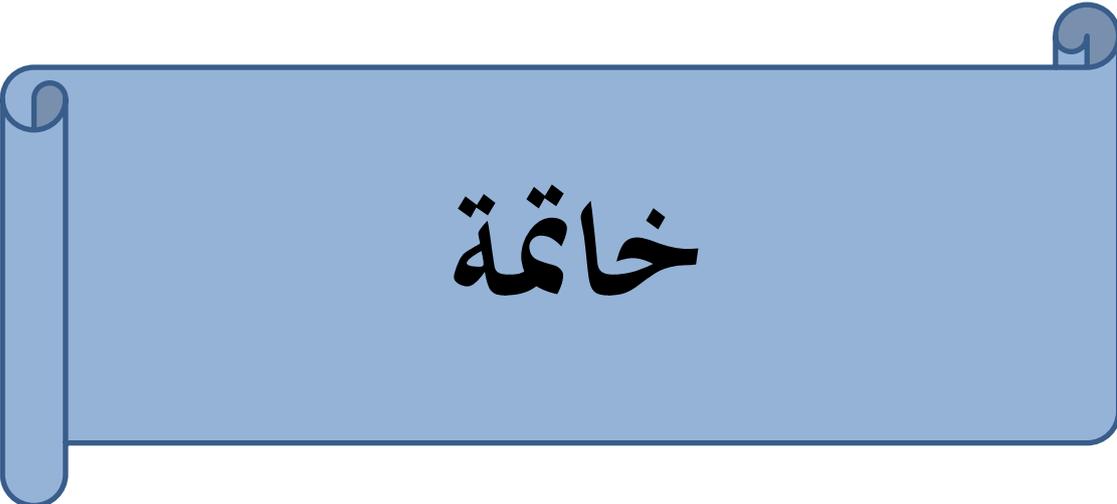
- دراسة (سعيد فارس والعراي حمزة، 2020) توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والمركز المالي على مبدأ الإفصاح المحاسبي.
- دراسة (أحمد مُحمد الترهوني وأحمد فتحي الفرطاس، 2019) توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية لدور معايير وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر مزاوي المهنة بشركات القطاع العام الليبية بمدينة بنغازي.
- دراسة (Nelson-Cristian , 2019) توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية آفة تؤثر على أخلاقيات المهنة.

### خلاصة الفصل:

توصلنا من خلال هذا الفصل الذي يترجم الدراسة النظرية إلى دراسة تطبيقية واقعية التي تعرفنا من خلالها على دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم عرض فيه العينة المستهدفة في الدراسة والاعتماد على كل من الاستبيان والمقابلة كأداة لجمع البيانات، وتأكيد المعلومات من خلال إخضاع هذه الأخيرة إلى الاختبارات الإحصائية المناسبة بغرض تحويلها إلى معلومات تمكنا من تفسير النتائج المتوصل إليها.

حيث كانت أهم النتائج المتوصل إليها من وجهة رأي عينة الدراسة كما يلي:

- تباينت الآراء وأغلبها متحفظة حول وجود دور لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- عدم وجود علاقة لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية بممارسات المحاسبة الإبداعية، إلا إذا طبقت تطبيقا صارما.
- عدم تحقق فرضيات الدراسة لا يعني عدم وجود دور لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في التقليل من هذا النوع من الممارسات، وإنما النتائج تختلف حسب اختلاف ظروف وأدوات الدراسة.
- تشكيل لجان رقابة للوقوف على الالتزام والتطبيق الصارم لكل من أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية لضمان الدور الفعال الذي تلعبه في ضبط مختلف الممارسات المحاسبية.



خاتمة

قمنا بتسليط الضوء على أحد أهم المواضيع في الساحة المحاسبية، ألا وهو دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن خلاله ارتأينا معالجة إشكالتنا التي تهدف إلى دراسة العلاقة بين متغيري الدراسة من وجهات نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الولاية بغية معرفة مختلف الآراء حول هذا الموضوع ومعالجته وفقاً لأسس علمية منهجية، وعلى هذا الأساس حاولنا الخروج بنتائج وتوصيات من شأنها خدمة هذا المجال في إطار إحداث تغييرات الهدف من خلالها الرقي بمهنة المحاسبة ومواكبة التطور بهدف توحيد العمل المحاسبي.

### الاستنتاجات:

### خلاصة الجانب النظري:

- تعتبر أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية آليات تنظم مهنة المحاسبة في حال التطبيق الجيد والالتزام بهما؛
- توصلنا إلى أن مسيري الشركات يمارسون المحاسبة الإبداعية بهدف التهرب الضريبي؛
- أخلاقيات المهنة الهدف منها تعزيز الثقة بين مختلف الفاعلين في المجال المالي والمحاسبي؛
- المعايير المحاسبية الدولية الهدف منها تعزيز اندماج البيئة المحلية بالبيئة الدولية؛
- تساهم الخبرة المهنية في إنجاح الممارسة الميدانية، بحيث يمكنها الكشف عن الممارسات الدخيلة في مهنة المحاسبة.

### خلاصة الجانب الميداني:

أولاً: نتائج وصف متغيرات الدراسة:

- وجود مستوى عالي في أخلاقيات المهنة لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.
- وجود مستوى عالي في الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.
- وجود مستوى عالي في ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

ثانيا: نتائج التحقق من فرضيات الدراسة:

- عدم تحقق الفرضية الأولى التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية"؛
- عدم تحقق الفرضية الثانية التي تنص على أنه "يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية"؛
- عدم تحقق الفرضية الثالثة التي تنص على أنه: "توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة (0,05) لمدى تطبيق أخلاقيات المهنة والالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية".

### توصيات الدراسة:

- إنشاء لجنة رقابية مهمتها الوقوف على التطبيق الصارم للتشريعات والقوانين والتنظيمات بما فيها معايير المحاسبة الدولية وأخلاقيات المهنة؛
- عقد دورات تكوينية في أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الشركات والمكاتب المحاسبية؛
- استغلال الخبرة والكفاءة المهنية لدى مهني المحاسبة لأجل تطوير المهنة؛
- تنمية الوعي لدى ممارسي المهنة فيما يخص ممارسات المحاسبة الإبداعية والجانب السلبي لها.

### آفاق الدراسة:

- واقع تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية: دراسة ميدانية.
- تقييم الأخلاقيات والمعايير المهنية ومدى التزام مهني المحاسبة بما في ظل التحديات الراهنة.
- أثر المحاسبة الإبداعية على الأداء المالي للمؤسسة.
- التحولات المستقبلية لأخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية: آفاق وتحديات.
- دور معايير التدقيق الدولية والجودة في الحد من ممارسات المحاسبة الدولية.

# المراجع

➤ أولاً: المراجع باللغة العربية.

➤ الكتب:

- 1- أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2015.
- 2- ثناء عطية فراج وآخرون، حوكمة الشركات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، جامعة القاهرة، مصر، 2005.
- 3- عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت.

➤ الأطروحات والرسائل والمذكرات الجامعية:

- 1- ابتسام شريط وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص: تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي - الجزائر، 2016.
- 2- حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007-2008.
- 3- الصوري أحمد مُجَّد، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2013.
- 4- عمار أحمد حسن أبو الخير، دور معايير المراجعة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، أطروحة دكتوراه، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين - السودان، 2018.
- 5- ليندا حسن نمر الحلبي، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2009.
- 6- مُجَّد عجيلة، دور الابداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب - البليدة، 2009.

7- معاذ بوعروج، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة لعينة

من الأكاديميين والمهنيين، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص: مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي، 2015.

### ➤ المجلات والدوريات العلمية:

1- إبراهيم المهدي أحمد، يوسف ممدو حميدي، مدى التزام مراجعي الحسابات في ليبيا بقواعد وأخلاقيات مهنة المراجعة: دراسة تحليلية من وجهة نظر المحاسبين والمراجعين بديوان المحاسبة بمنطقة مرزق، مجلة التمويل الأكاديمي، المجلد 09، العدد 01، 2018.

2- أحمد الترهوني وآخرون، دور معايير وأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ورفع جودة المعلومات من وجهة نظر مزاوي المهنة بشركات القطاع العام الليبية بمدينة بنغازي، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 6، العدد 3، 2019.

3- أسعد محمد علي وهاب، سمية علي كاظم، الكفاءة المهنية للمدقق الداخلي وتأثيرها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد 18، العدد 84، 2022.

4- إيمان علي هاشم طه، أسماء عبد الكريم الشاعث، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات السلوك المهني في مكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة درنة، مجلة البحوث والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 03، 2019.

5- بن عبد العزيز سفيان، منصور هوارى، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 8، 2017.

6- بوبكر رزيقات، محمد السعيد سعيداني، أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة لعينة من المؤسسات المسعرة ببورصة باريس، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، المجلد 08، العدد 01، 2021.

7- جموعي عمر، فوزية براهمي، "أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي 04: دراسة ميدانية"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 07، العدد 01، 2019.

## المراجع

- 8- حسن مفلح القطيش، فارس جميل 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، العدد 27، 2011.
- 9- سامية غربي وآخرون، أهمية كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال دور معايير المحاسبة الدولية والإفصاح المحاسبي، مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث، المجلد 02، العدد 07.
- 10- سعيدي فارس، العرابي حمزة، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الإفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية: دراسة حالة لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، 2020.
- 11- ظريف مريم، قاصب حسين، المحاسبة الإبداعية وعلاقتها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 05، 2017.
- 12- عبد الجبار علوان جبر، سجاد عامر ذياب، الإبلاغ المالي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ودوره في تعزيز مستوى الشفافية في القوائم المالية: دراسة تطبيقية في عينة من شركات الاستثمار العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 50، 2020.
- 13- عجيلة حنان، عجيلة نُجْد، متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر: منظور الأخلاقيات، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد 06، العدد 02، 2020.
- 14- عجيلة نُجْد، قنيع أحمد، دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز الإبداع المحاسبي، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية المتقدمة، المجلد 03، العدد 02، 2019.
- 15- غالم نادية، برياطي حسين، مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240 ، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 13، العدد 01، 2023، ص 256.
- 16- لخضر بن أحمد، الممارسة المحاسبية في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية: دراسة تقييمية، مجلة دفاقر اقتصادية، المجلد 5، العدد 2، 2014.
- 17- غالم نادية، برياطي حسين، مساهمة التدقيق الخارجي في الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية على ضوء المعيار الدولي للتدقيق ISA 240 ، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 13، العدد 01، 2023، ص 256.

- 18- مُجَّد الحرسان، عبد الرضا سعود، مدى تأثير نظام التحاسب العراقي في العراق بالحاسبة الإبداعية: دراسة تطبيقية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 3، 2014
- 19- مريم بن يوسف وآخرون، امتدادات المعايير المحاسبية الدولية نحو معايير التدقيق الدولية: الأحداث اللاحقة نموذجاً، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، المجلد 04، العدد 02، 2020.
- 20- مومن فاطمة الزهراء وآخرون، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2017
- 21- ناظم شعلان جبار، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية: دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 9، 2015.
- 22- ناظم شعلان جبار، أهمية التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والمحلية ومدى جاهزية البيئة العراقية للتطبيق، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 02، العدد 03، 2016
- 23- نوال جاسم لطيف، المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 4، 2019.
- 24- نوال كفوس، ريمة شيبوب، فعالية السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة آراء للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 03، العدد 02، 2021.
- 25- نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال افريقيا المجلد 14، العدد 18، 2018.

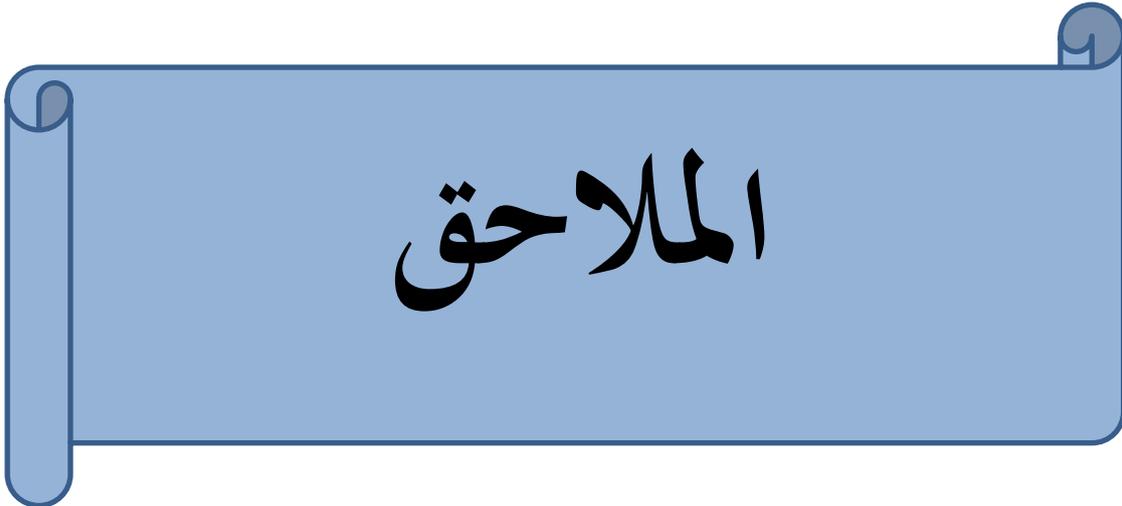
➤ ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

▪ **Books:**

- 1- Jacques Renard, **Théorie et pratique de l'audit interne**, 7eme édition, Groupe Eyrolles, Paris, 2010.

➤ **Periodicals & Reports:**

- 1- Azeita&Evobta and others, Creative Accounting Practices and International Financial Reporting Standards Adoption in Nigeria: Listed Non-financial Services Companies in Perspective, **International Journal of Governance and Development**, vol 6,N1, 2019
- 2- Cristian. H & et .al, The influence of creative accounting on ethics Professional the public accountan, **Research Magazine**, vol10, N1,2019.
- 3- Ibtihal Abed & Hossam Haddad,Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure, **Journal of Open Innovation: Technology Market and Complexity**,Vol 08, No 38 ,2022.
- 4- Ikhlef, S & Torchim, M, The Role of External auditor Commitment to the Audit Profession ethics in Reducing creative accounting practices, **Academic Review of social and human studies**, vol 12, No 2, 2020.
- 5- Lukman H & Irisha Th, The Effect of creative Accounting Practices with statutory Auditor as Mediation, and Accountant Ethics Standards on The Reliability of Financial Statements, **Advances in Social Science, Education and Humanities Research**, V478, 2020.



الملاحق

## الملاحق

الملحق رقم (1): الاستبيان الموجه لعينة الدراسة.

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته

يسرني أن أضع بين أيديكم هذه الإستبانة للإجابة عليها، والتي تعالج موضوع "دور أخلاقيات المهنة ومعايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، والمتعلقة بمذكرة نيل شهادة الماستر تخصص محاسبة، نرجو منكم التعاون والمساهمة بالإجابة عليها بكل دقة وموضوعية بوضع (X) في المكان المخصص لذلك مع العلم أن البيانات المقدمة من قبلكم ستستغل لأغراض علمية فقط، مع المحافظة على السرية والخصوصية، مقدرين إسهامكم في هذا الاستبيان وشاركين تعاونكم سلفاً.

وتقبلوا أسمى عبارات التقدير والاحترام

القسم الأول: المعلومات الشخصية

ضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة:

الجنس: ذكر ( ) الأنثى ( )

العمر: أقل من 40 ( ) من 41 إلى 45 سنة ( ) من 46 إلى 50 سنة ( ) أكثر من 50 ( )

المؤهل العلمي: الليسانس ( ) ماجستير ( ) دكتوراه ( )

الوظيفة: خبير محاسبي ( ) محافظ حسابات ( ) محاسب معتمد ( ) محاسب بمؤسسة اقتصادية ( )

عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات ( ) ما بين 6 إلى 10 سنوات ( ) ما بين 11 إلى 15 سنة ( ) أكثر من 16 سنة ( )

## الملاحق

### القسم الثاني:

#### المحور الأول (المتغير المستقل 1): أخلاقيات المهنة

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق بشدة
01	ينبغي على المحاسب الالتزام بتعليمات رئيسه، طالما أن هذا الالتزام لا يتعارض مع مبادئ الأمانة والموضوعية.					
02	تحلي المحاسب بالصفات الحميدة والسلوك الحسن في مزاوله مهنته يرفع من مستوى المهنة.					
03	يلتزم المحاسب باحترام سرية المعلومات التي يحصل عليها عند تأدية مهامه.					
04	ينبغي أن يمتلك المحاسب مستوى معين من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة عند تأدية المهام.					
05	يلتزم المحاسب بالصدق والأمانة من خلال إتباعه سلوك مستقيم عند تأدية مهامه					
06	يلتزم ممارسي المهنة في المؤسسات الجزائرية بتطبيق أخلاقيات المهنة.					
07	نظام الرقابة المتواجد بالمؤسسات الجزائرية مبني على أسس ومبادئ أخلاقية.					
08	تتميز المعلومات المحاسبية التي تم إعدادها وفقا لأخلاقيات المهنة بالحياد وعدم التحيز تجاه مستخدميها.					
09	الالتزام بأخلاقيات المهنة ينعكس إيجابا على سمعة المؤسسات في السوق والمحيط الخارجي.					
10	تُعد أخلاقيات المهنة ضابطا داخليا يحرم المحاسب من ارتكاب الأخطاء المقصودة مثل الغش والاحتيال.					
11	يعتبر الالتزام بأخلاقيات المهنة في المؤسسة التزاما قانونيا أكثر من كونه اختيارا شخصيا.					

## الملاحق

### المحور الثاني (المتغير المستقل 2): معايير المحاسبة الدولية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	عندما يواجه المحاسب مواقف جديدة، يلجأ عادة إلى معايير المحاسبة الدولية كدليل لاتخاذ القرارات المناسبة.					
02	يتم إعداد القوائم المالية في المؤسسات الجزائرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.					
03	تمثل معايير المحاسبة الدولية نوعا من آليات الرقابة على أداء المحاسبين الممارسين للمهنة.					
04	يساهم تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من فرص التلاعب والاحتيال في القوائم المالية.					
05	يفرض القانون على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.					
06	توفر المعايير المحاسبية المتبعة تفاصيل دقيقة يحتاجها صانعو القرار في المستويات الإدارية الدنيا.					
07	يتطلب ضمان تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بالشكل الصحيح وجود نظام رقابي كافٍ وملائم لهذا الغرض.					
08	يساعد الالتزام بالمعايير المحاسبية في بناء الثقة لدى العملاء وضمن حقوقهم.					
09	يمكن الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها وفق المعايير المحاسبية المناسبة، لكونها قابلة للمرجعة والتحقق.					
10	يتحمل المسؤولية عن خرق المعايير المحاسبية الشخص أو الجهة المسؤولة عن إعداد القوائم المالية.					
11	يتم تزويد المستخدمين بالمعلومات المحاسبية المعدّة وفق المعايير المحاسبية في الوقت المناسب.					

### المحور الثالث (المتغير التابع): أساليب المحاسبة الإبداعية

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	يقوم المحاسب الذي يتمتع بالقدرة على التحليل والتجميع للبيانات بأساليب إبداعية في ممارسة عمله المحاسبي.					
02	يستخدم المحاسب الذي يتمتع بالقدرة على التخيل والحس أساليب المحاسبة الإبداعية.					

## الملاحق

					03	يستخدم المحاسب الذي يتمتع بالشجاعة والثقة بالنفس أساليب المحاسبة الإبداعية.
					04	يعتمد المحاسب الذي يستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية على التعليمات المستندة إلى الحقائق العلمية، دون الاعتماد على الحقائق المستمدة من المراكز الإدارية.
					05	يستخدم المحاسب أساليب محاسبية مبتكرة تهدف إلى تخفيض العبء الضريبي للمؤسسة، وذلك عبر تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات.
					06	يستخدم المحاسب الذي يتمتع بالقدرة على التفكير الإبداعي أساليب محاسبية تهدف إلى تحسين أداء النشاط والوضع المالي للمؤسسة، وذلك بهدف تلبية شروط التمويل المفروضة من البنوك.
					07	يستخدم المحاسب الإبداعي أساليب محاسبية تهدف إلى تحسين وضع المؤسسة المالي وإرضاء المستثمرين، وذلك بهدف تعزيز سمعة المؤسسة في السوق ورفع القيمة المالية للأسهم.
					08	يستخدم المحاسب أساليب المحاسبة الإبداعية لعدم تمتعه بالوازع الديني.
					09	يُعد اختيار السياسات المحاسبية المناسبة مع أهداف المؤسسة أو مالكيها والاستفادة من الفرص القانونية القائمة من أساليب المحاسبة الإبداعية.
					10	تشكل المحاسبة الإبداعية تحدياً أخلاقياً يواجهه المحاسبون والمدققون.
					11	يعتبر التلاعب بطرق وسياسات المحاسبة وعدم ثباتها من سنة لأخرى أحد الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.
					12	يؤدي التطور المعرفي في مجال تكنولوجيا المعلومات إلى إنتاج أفكار وممارسات إبداعية في مجال المحاسبة.
					13	يمكن للمدقق المساعدة في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكشف أي نتائج ذات صلة بها.
					14	يتسبب استخدام المحاسبة الإبداعية في تقليل قدرة المستخدمين على مقارنة المعلومات في القوائم المالية.
					15	استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية يتسبب في تضخيم الأرباح، مما يؤثر سلباً على جودة المعلومات المحاسبية.

## الملاحق

### الملحق رقم (02): أسئلة المقابلة

السؤال الأول: هل هنالك التزام بأخلاقيات المهنة من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في البيئة المحلية؟
السؤال الثاني: هل هنالك التزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل ممارسي المهنة في البيئة المحلية؟
السؤال الثالث: هل توجد ممارسة للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية؟ ما نوع هذه الممارسات بالضبط؟
السؤال الرابع: هل تلعب الخبرة المهنية دورا في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
السؤال الخامس: هل تساهم المعايير وأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
السؤال السادس: هل يوجد التزام من طرف معدي القوائم المالية بالمصداقية والشفافية عند إعدادها؟
السؤال السابع: ما درجة التزام ممارسي المهنة بالسرية المهنية؟
السؤال الثامن: هل يؤدي مهني المحاسبة واجباتهم وفقا للمعايير والأخلاقيات المهنية؟
السؤال التاسع: هل للإفصاح المحاسبي دور في كشف التلاعبات والممارسات الإبداعية في القوائم المالية؟

### الملحق رقم (03): قائمة الأساتذة المحكمين للاستبيان

الاسم واللقب	الرتبة	الجامعة
أ.د. عجيلة مُجَدَّ	أستاذ	جامعة غرداية
د. بن أوزينة بوحفص	أستاذ محاضر صنف (ب)	جامعة غرداية
د. قريشي بلقاسم	أستاذ محاضر صنف (ب)	جامعة تامنغست

## الملاحق

الملحق رقم (04): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور أخلاقيات المهنة

		Correlations											
		العبارة 1	العبارة 2	العبارة 3	العبارة 4	العبارة 5	العبارة 6	العبارة 7	العبارة 8	العبارة 9	العبارة 10	العبارة 11	المحور 1
العبار 1	Correlation	1,00	,402*	,156	,156	,308*	-	,451*	,208	,394*	,025	,152	,619**
	Coefficient	0	*				,039	*		*			
	Sig. (2-tailed)	.	,001	,216	,216	,013	,757	,000	,096	,001	,844	,228	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 2	Correlation	,402	1,00	,389*	,321*	,328*	-	,196	,195	,131	-	,023	,471**
	Coefficient	**	0	*	*	*	,027				,273*		
	Sig. (2-tailed)	,001	.	,001	,009	,008	,832	,117	,120	,297	,028	,855	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 3	Correlation	,156	,389*	1,00	,224	,428*	-	,023	,091	-	,145	,328*	,408**
	Coefficient		*	0		*	,082			,003		*	**
	Sig. (2-tailed)	,216	,001	.	,072	,000	,855	,514	,470	,981	,248	,008	,001
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 4	Correlation	,156	,321*	,224	1,00	,458*	,156	,062	,114	,150	,309*	,236	,498**
	Coefficient		*		0	*							**
	Sig. (2-tailed)	,216	,009	,072	.	,000	,216	,623	,366	,232	,012	,058	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 5	Correlation	,308	,328*	,428*	,458*	1,00	,307*	,283*	,307*	-	,276*	,389*	,719**
	Coefficient	*	*	*	*	0				,058		*	**
	Sig. (2-tailed)	,013	,008	,000	,000	.	,013	,022	,013	,649	,026	,001	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 6	Correlation	-	-	,023	,156	,307*	1,00	,468*	,653*	-	,462*	,404*	,393**
	Coefficient	,039	,027				0	*	*	,061	*	*	**
	Sig. (2-tailed)	,757	,832	,855	,216	,013	.	,000	,000	,627	,000	,001	,001
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 7	Correlation	,451	,196	-	,062	,283*	,468*	1,00	,389*	,430*	,092	,130	,592**
	Coefficient	**				*	*	0	*	*			**
	Sig. (2-tailed)	,000	,117	,514	,623	,022	,000	.	,001	,000	,465	,302	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65

## الملاحق

العبارة 8	Correlation Coefficient	,208	,195	,091	,114	,307*	,653*	,389*	1,000	,143	,358*	,310*	,547**
	Sig. (2-tailed)	,096	,120	,470	,366	,013	,000	,001	.	,254	,003	,012	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبارة 9	Correlation Coefficient	,394**	,131	-	,150	-	-	,430*	,143	1,000	,121	-	,378**
	Sig. (2-tailed)	,001	,297	,981	,232	,649	,627	,000	,254	.	,339	,639	,002
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبارة 10	Correlation Coefficient	,025	-	,145	,309*	,276*	,462*	,092	,358*	,121	1,000	,489*	,432**
	Sig. (2-tailed)	,844	,028	,248	,012	,026	,000	,465	,003	,339	.	,000	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبارة 11	Correlation Coefficient	,152	,023	,328*	,236	,389*	,404*	,130	,310*	,059	,489*	1,000	,520**
	Sig. (2-tailed)	,228	,855	,008	,058	,001	,001	,302	,012	,639	,000	.	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
المحور 1	Correlation Coefficient	,619**	,471*	,408*	,498*	,719*	,393*	,592*	,547*	,378*	,432*	,520*	1,000
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملاحق

الملاحق رقم (05): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور معايير المحاسبة الدولية.

		Correlations											
		العبارة 12	العبارة 13	العبارة 14	العبارة 15	العبارة 16	العبارة 17	العبارة 18	العبارة 19	العبارة 20	العبارة 21	العبارة 22	المحور 2
العبار 12:	Correlation	1,00	,556*	,307*	,352*	,462*	,173	,204	,125	,207	,171	,541*	,631**
	Coefficient	0	*	*	*	*						*	**
	Sig. (2-tailed)	.	,000	,013	,004	,000	,169	,103	,323	,098	,174	,000	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 13:	Correlation	,556**	1,00	,367*	,033	,468*	,218	-	-	-	,041	,492*	,538**
	Coefficient	**	0	*		*						*	**
	Sig. (2-tailed)	,000	.	,003	,795	,000	,082	,307	,945	,960	,744	,000	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 14:	Correlation	,307*	,367*	1,00	,422*	,418*	,153	,346*	,359*	,001	,360*	,394*	,626**
	Coefficient	*	*	0	*	*		*	*		*	*	**
	Sig. (2-tailed)	,013	,003	.	,000	,001	,225	,005	,003	,996	,003	,001	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho العبار 15:	Correlation	,352**	,033	,422*	1,00	,252*	,240	,472*	,511*	,321*	,271*	,262*	,509**
	Coefficient	**		*	0	*		*	*	*	*	*	**
	Sig. (2-tailed)	,004	,795	,000	.	,043	,055	,000	,000	,009	,029	,035	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 16:	Correlation	,462**	,468*	,418*	,252*	1,00	,354*	,068	,148	,001	,107	,168	,659**
	Coefficient	**	*	*	*	0	*						**
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,043	.	,004	,588	,240	,992	,396	,182	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 17:	Correlation	,173	,218	,153	,240	,354*	1,00	,163	,104	,138	,175	,307*	,524**
	Coefficient					*	0					*	**
	Sig. (2-tailed)	,169	,082	,225	,055	,004	.	,194	,411	,272	,163	,013	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
العبار 18:	Correlation	,204	-	,346*	,472*	,068	,163	1,00	,678*	,204	,164	,219	,403**
	Coefficient			*	*			0	*				**

## الملاحق

	Sig. (2-tailed)	,103	,307	,005	,000	,588	,194	.	,000	,103	,193	,079	,001
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
	Correlation Coefficient	,125	-	,359*	,511*	,148	,104	,678*	1,000	,426*	,430*	,182	,526**
العبارة 19:	Sig. (2-tailed)	,323	,945	,003	,000	,240	,411	,000	.	,000	,000	,147	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
	Correlation Coefficient	,207	-	,001	,321*	,001	,138	,204	,426*	1,000	,632*	,237	,390**
العبارة 20:	Sig. (2-tailed)	,098	,960	,996	,009	,992	,272	,103	,000	.	,000	,057	,001
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
	Correlation Coefficient	,171	,041	,360*	,271*	,107	,175	,164	,430*	,632*	1,000	,273*	,488**
العبارة 21:	Sig. (2-tailed)	,174	,744	,003	,029	,396	,163	,193	,000	,000	.	,028	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
	Correlation Coefficient	,541**	,492*	,394*	,262*	,168	,307*	,219	,182	,237	,273*	1,000	,614**
العبارة 22:	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,035	,182	,013	,079	,147	,057	,028	.	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
	Correlation Coefficient	,631**	,538*	,626*	,509*	,659*	,524*	,403*	,526*	,390*	,488*	,614*	1,000
المحور 2:	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,001	,000	,000	.
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملاحق

الملحق رقم (06): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارة المحذوفة ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية.

### Correlations

		العبارة 23	العبارة 24	العبارة 25	العبارة 26	العبارة 27	العبارة 28	العبارة 29	العبارة 30	العبارة 31	العبارة 32	العبارة 33	العبارة 34	العبارة 35	العبارة 36	العبارة 37	المحور 3	
Spearman's rho	Correlation	1,000	,684**	,625**	,168	,333**	,192	,257*	,235	,100	-	,020	,233	,453**	,054	,016	,483**	
	Coefficient										,330**							
	Sig. (2-tailed)		,000	,000	,181	,000	,125	,039	,060	,430	,007	,877	,062	,000	,667	,900	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,684**	1,000	,529**	,175	,362**	,219	,345**	,198	,242	-	,182	,200	,115	,117	,045	,489**	
	Coefficient										,405**							
	Sig. (2-tailed)	,000		,000	,164	,000	,073	,000	,114	,052	,001	,146	,110	,362	,352	,721	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,625**	,529**	1,000	,191	,208	,225	,334**	,050	,114	-	,138	,263*	,111	,015	,059	,400**	
	Coefficient										,278*							
	Sig. (2-tailed)	,000	,000		,127	,097	,071	,006	,695	,366	,025	,272	,034	,378	,907	,642	,001	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,168	,175	,191	1,000	,220	,402**	,000	,268*	,072	-	,194	,093	,195	,244	,054	,031	,449**
	Coefficient										,072							
	Sig. (2-tailed)	,181	,164	,127		,075	,001	,998	,031	,570	,121	,462	,120	,053	,669	,805	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,333**	,362**	,208	,220	1,000	,411**	,389**	,512**	,368**	,051	,245*	,374**	,313*	,224	,439**	,731**	
	Coefficient																	
	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,097	,075		,001	,000	,000	,000	,688	,049	,002	,011	,073	,000	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65



## الملاحق

	Sig. (2-tailed)	,877	,146	,272	,462	,049	,069	,041	,081	,929	,015	,000	,056	,017	,000	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
العلاقة	Correlation Coefficient	,233	,200	,263*	,195	,374**	,067	,252*	,261*	,086	,239	,525**	1,000	,331**	,109	,531**	,613**
	بارة																
34	Sig. (2-tailed)	,062	,110	,034	,120	,002	,596	,043	,036	,494	,055	,000	,007	,389	,000	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
العلاقة	Correlation Coefficient	,453**	,115	,111	,241	,313*	,094	,104	,261*	,029	,148	,238	,331**	1,000	,310*	,342**	,429**
	بارة																
35	Sig. (2-tailed)	,000	,362	,378	,053	,011	,457	,408	,036	,816	,239	,056	,007	,012	,005	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
العلاقة	Correlation Coefficient	,054	-	-	,054	,224	,287*	,191	,484**	,167	,328**	,296*	,109	,310*	1,000	,400**	,388**
	بارة																
36	Sig. (2-tailed)	,667	,352	,907	,669	,073	,021	,128	,000	,184	,008	,017	,389	,012	,001	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
العلاقة	Correlation Coefficient	,016	,045	-	,039	,431**	,094	,022	,276*	,047	,139	,426**	,531**	,342**	,400**	1,000	,495**
	بارة																
37	Sig. (2-tailed)	,900	,721	,642	,805	,000	,455	,862	,026	,710	,268	,000	,000	,005	,001	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
العلاقة	Correlation Coefficient	,483**	,489**	,400**	,449**	,731**	,570**	,517**	,694**	,257*	,107	,475**	,613**	,429**	,388**	,495**	1,000
	ور																
3	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,039	,396	,000	,000	,000	,001	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

## الملاحق

الملحق رقم (07): نتائج اختبار الاتساق الداخلي بين العبارات ومحور ممارسات المحاسبة الإبداعية

### Correlations

		العبارة 23	العبارة 24	العبارة 25	العبارة 26	العبارة 27	العبارة 28	العبارة 29	العبارة 30	العبارة 31	العبارة 33	العبارة 34	العبارة 35	العبارة 36	العبارة 37	المحور 3
Spearman's rho	Correlation	1,0	,68	,62	,16	,33	,19	,25	,23	,10	,02	,23	,45	,05	,01	,555**
	Coefficient t	00	4**	5**	8	3**	2	7*	5	0	0	3	3**	4	6	
	Sig. (2-tailed)	.	,00	,00	,18	,00	,12	,03	,06	,43	,87	,06	,00	,66	,90	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,68	1,0	,52	,17	,36	,21	,34	,19	,24	,18	,20	,11	-	,04	,571**
	Coefficient t	4**	00	9**	5	2**	9	5**	8	2	2	0	5	,11	7	
	Sig. (2-tailed)	,00	.	,00	,16	,00	,07	,00	,11	,05	,14	,11	,36	,35	,72	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,62	,52	1,0	,19	,20	,22	,33	,05	,11	,13	,26	,11	-	-	,437**
	Coefficient t	5**	9**	00	1	8	5	4**	0	4	8	3*	1	,01	,05	
	Sig. (2-tailed)	,00	,00	.	,12	,09	,07	,00	,69	,36	,27	,03	,37	,90	,64	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,16	,17	,19	1,0	,22	,40	,00	,26	-	,09	,19	,24	,05	,03	,445**
	Coefficient t	8	5	1	00	2	2**	0	8*	,07	3	5	1	4	1	
	Sig. (2-tailed)	,18	,16	,12	.	,07	,00	,99	,03	,57	,46	,12	,05	,66	,80	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Spearman's rho	Correlation	,33	,36	,20	,22	1,0	,41	,38	,51	,36	,24	,37	,31	,22	,43	,737**
	Coefficient t	3**	2**	8	2	00	1**	9**	2**	8**	5*	4**	3*	4	9**	
	Sig. (2-tailed)	,00	,00	,09	,07	.	,00	,00	,00	,00	,04	,00	,01	,07	,00	,000
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65

## الملاحق

N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Correlation															
n	,19	,21	,22	,40	,41	1,0	,58	,28	,12	,22	,06	,09	,28	,09	,600**
Coefficient	2	9	5	2**	1**	00	4**	6*	6	7	7	4	7*	4	
t															
28 Sig. (2-tailed)	,125	,079	,071	,001	,001		,000	,021	,319	,069	,596	,457	,021	,455	,000
N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Correlation															
n	,25	,34	,33	,00	,38	,58	1,0	,29	,44	,25	,25	,10	,19	,02	,565**
Coefficient	7*	5**	4**	0	9**	4**	00	4*	9**	4*	2*	4	1	2	
t															
29 Sig. (2-tailed)	,039	,005	,006	,998	,001	,000		,017	,000	,041	,043	,408	,128	,862	,000
N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Correlation															
n	,23	,19	,05	,26	,51	,28	,29	1,0	,18	,21	,26	,26	,48	,27	,656**
Coefficient	5	8	0	8*	2**	6*	4*	00	5	8	1*	1*	4**	6*	
t															
30 Sig. (2-tailed)	,060	,114	,695	,031	,000	,021	,017		,140	,081	,036	,036	,000	,026	,000
N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Correlation															
n	,10	,24	,11	-	,36	,12	,44	,18	1,0	-	,08	,02	-	,04	,252*
Coefficient	0	2	4	,072	8**	6	9**	5	00	,011	6	9	,167	7	
t															
31 Sig. (2-tailed)	,430	,052	,366	,570	,003	,319	,000	,140		,929	,494	,816	,184	,710	,043
N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Correlation															
n	,02	,18	,13	,09	,24	,22	,25	,21	-	1,0	,52	,23	,29	,42	,454**
Coefficient	0	2	8	3	5*	7	4*	8	,011	00	5**	8	6*	6**	
t															
33 Sig. (2-tailed)	,877	,146	,272	,462	,049	,069	,041	,081	,929		,000	,056	,017	,000	,000
N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
Correlation															
n	,23	,20	,26	,19	,37	,06	,25	,26	,08	,52	1,0	,33	,10	,53	,585**
Coefficient	3	0	3*	5	4**	7	2*	1*	6	5**	00	1**	9	1**	
t															
34															

## الملاحق

	Sig. (2-tailed)	,062	,110	,034	,120	,002	,596	,043	,036	,494	,000	,007	,389	,000	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
	Correlation															
	Coefficient	,453**	,115	,111	,241	,313*	,094	,104	,261*	,029	,238	,331**	1,000	,310*	,342**	,429**
35	Sig. (2-tailed)	,000	,362	,378	,053	,011	,457	,408	,036	,816	,056	,007	,012	,005	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
	Correlation															
	Coefficient	,054	-,117	-,015	,054	,224	,287*	,191	,484**	-,167	,296*	,109	,310*	1,000	,400**	,336**
36	Sig. (2-tailed)	,667	,352	,907	,669	,073	,021	,128	,000	,184	,017	,389	,012	,001	,006	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
	Correlation															
	Coefficient	,016	,045	-,059	,031	,439**	,094	,022	,276*	,047	,426**	,531**	,342**	,400**	1,000	,461**
37	Sig. (2-tailed)	,900	,721	,642	,805	,000	,455	,862	,026	,710	,000	,000	,005	,001	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	
	Correlation															
	Coefficient	,555**	,571**	,437**	,445**	,737**	,600**	,565**	,656**	,252*	,454**	,585**	,429**	,336**	,461**	1,000
3	Sig. (2-tailed)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,043	,000	,000	,000	,006	,000	
	N	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

\* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

الملاحق رقم (08): نتائج اختبار ثبات الاستبيان

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,764	11

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,816	11

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,802	14

## الملاحق

الملاحق رقم (09): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

### Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
1المحور	,684	65	,738	,971	65	,051
2المحور	,494	65	,967	,975	65	,059
3المحور	,614	65	,845	,982	65	,065

a. Lilliefors Significance Correction

الملاحق رقم (10): نتائج التحليل الوصفي للمتغيرات الشخصية

### الصف

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ذكر	59	90,8	90,8	90,8
Valid أنثى	6	9,2	9,2	100,0
Total	65	100,0	100,0	

### العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 40 سنة	23	35,4	35,4	35,4
من 41 إلى 45 سنة	13	20,0	20,0	55,4
Valid من 46 إلى 50 سنة	10	15,4	15,4	70,8
أكثر من 50 سنة	19	29,2	29,2	100,0
Total	65	100,0	100,0	

## الملاحق

### المؤهل العملي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
ليسانس	23	35,4	35,4	35,4
ماستر	23	35,4	35,4	70,8
Valid ماجستير	9	13,8	13,8	84,6
دكتوراه	10	15,4	15,4	100,0
Total	65	100,0	100,0	

### الوظيفة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
خبير محاسب	3	4,6	4,6	4,6
محافظ حسابات	18	27,7	27,7	32,3
Valid محاسب معتمد	23	35,4	35,4	67,7
محاسب بمؤسسة إقتصادية	21	32,3	32,3	100,0
Total	65	100,0	100,0	

### عدد سنوات الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
أقل من 5 سنوات	11	16,9	16,9	16,9
من 6 إلى 10 سنوات	12	18,5	18,5	35,4
Valid من 11 إلى 15 سنة	11	16,9	16,9	52,3
أكثر من 16 سنة	31	47,7	47,7	100,0
Total	65	100,0	100,0	

## الملاحق

الملحق رقم (11): نتائج التحليل الوصفي لمحور تطبيق أخلاقيات المهنة

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
أخلاقيات المهنة	65	4,1631	,40372	,05008

الملحق رقم (12): نتائج التحليل الوصفي لمحور معايير المحاسبة الدولية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
المعايير المحاسبية الدولية	65	3,8294	,48306	,05992

الملحق رقم (13): نتائج التحليل الوصفي لمحور ممارسات المحاسبة الإبداعية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
أساليب المحاسبة الإبداعية	65	3,5978	,47759	,05924

## الملاحق

الملحق رقم (14): نتائج اختبار الانحدار البسيط لأخلاقيات المهنة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,201 <sup>a</sup>	,040	,025	,47156

a. Predictors: (Constant), أخلاقيات المهنة

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,588	1	,588	2,646	,109 <sup>b</sup>
Residual	14,009	63	,222		
Total	14,598	64			

a. Dependent Variable: أساليب المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), أخلاقيات المهنة

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	2,609	,611		4,273	,000
أخلاقيات المهنة	,238	,146	,201	1,627	,109

a. Dependent Variable: أساليب المحاسبة الإبداعية

## الملاحق

الملحق رقم (15): نتائج اختبار الانحدار البسيط لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية.

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,125 <sup>a</sup>	,016	,000	,47756

a. Predictors: (Constant), المعايير المحاسبية الدولية

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,229	1	,229	1,006	,320 <sup>b</sup>
Residual	14,368	63	,228		
Total	14,598	64			

a. Dependent Variable: أساليب المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), المعايير المحاسبية الدولية

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	3,123	,477		6,549	,000
المعايير المحاسبية الدولية	,124	,124	,125	1,003	,320

a. Dependent Variable: أساليب المحاسبة الإبداعية

## الملاحق

الملحق رقم (16): نتائج اختبار الفروق الإحصائية للأخلاقيات المهنية وتطبيق معايير المحاسبة الدولية و ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى ممارسي مهنة المحاسبة بولاية غرداية حسب عدد سنوات الخبرة.

### ANOVA

		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
أخلاقيات المهنة	Between Groups	,222	3	,074	,442	,724
	Within Groups	10,209	61	,167		
	Total	10,431	64			
المعايير المحاسبية الدولية	Between Groups	1,513	3	,504	2,293	,087
	Within Groups	13,421	61	,220		
	Total	14,934	64			
أساليب المحاسبة الإبداعية	Between Groups	,225	3	,075	,318	,813
	Within Groups	14,373	61	,236		
	Total	14,598	64			