



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر  
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وجباية

بعنوان:

**دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط  
الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين  
دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية**

من إعداد الطالبة: ايمان لبلالطة

تحت اشراف الأستاذ: د. نورالدين مزهوده

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

- د / باينات عبد الرحمن..... استاذ محاضر أ..... رئيسا  
د / نورالدين مزهوده ..... استاذ محاضر أ..... مشرفا و مقورا  
د / مايو عبد الله..... أستاذ محاضر أ..... مناقشا

السنة الجامعية 2017/2018





جامعة قاصدي مرباح، ورقلة - الجزائر  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر  
فرع علوم مالية ومحاسبية، تخصص محاسبة وجباية

بعنوان:

**دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط  
الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين  
دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الجزائرية**

من إعداد الطالبة: ايمان لبلالطة

تحت اشراف الأستاذ: د. نورالدين مزهوده

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: .....

أمام اللجنة المكونة من السادة:

- د / باينات عبد الرحمن..... استاذ محاضر أ..... رئيسا  
د / نورالدين مزهوده ..... استاذ محاضر أ..... مشرفا و مقرا  
د / مايو عبد الله..... أستاذ محاضر أ..... مناقشا

السنة الجامعية 2017/2018

# الشكر

الحمد لله الذي انعم به على من التوفيق والتسديد في القيام بهذا العمل المتواضع، وأسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم، وأن ينفع به كاتبه، وقارئه، ومن أعان على إتمامه.

كما يطيب لي في هذا المقام أن أتقدم بأعظم الشكر وأسمى معاني العرفان إلى من كان لي نعم المعلم والموجه والمحفز إلى الدكتور نور الدين مزهودة لما قدمه من دعم وتوجيه ونصح لإخراج هذا العمل إلى النور.

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة، على تفضلهم بقبول مناقشة هذه المذكرة، فلهم كل الشكر والتقدير، وأشكر كل الأساتذة الكرام طوال المشوار الدراسي، وكل من ساعدني سواء من بعيد أو قريب.

كما لا انسي في الأخير جزيل الشكر والاحترام إلى المؤسسات التي قدمت لنا المساعدة، وخص بالذكر المديرية الجهوية للميزانية بوقفة عبد الصمد عبد المجيد

إيمان

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، وذلك من خلال البحث في العلاقة بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية، وقد تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية سواء كانت عامة أو خاصة، كبيرة أو متوسطة، وذلك في الفترة الممتدة بين سبتمبر 2018 إلى غاية نهاية افريل 2018، حيث اتبع المنهج الوصفي التحليلي والمنهج المقارن، و تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المهنيين، ولغرض معالجة إشكالية الدراسة تم الاستعانة بالاستبيان كأداة للدراسة، حيث تم معالجة 85 استمارة استبيان بواسطة البرنامج الإحصائي SPSS V22، وذلك باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية منها المتوسطات الحسابية و معامل الارتباط و الانحدار الخطي المتعدد، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها لا يوجد اختلاف بين أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها، وجود علاقة طردية قوية وتباين في أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، وخلصت الدراسة إلى جملة من التوصيات منها ضرورة اهتمام المؤسسات الكبيرة بالقياس المحاسبي، وكذا الاستفادة من خبرة المؤسسات المتوسطة فيما يتعلق بالقياس المحاسبي.

**الكلمات المفتاحية:** أخلاقيات المهنة، ممارسات المحاسبية، السلوك الأخلاقي.

**Abstract**

This study aims to highlight the role of professional ethics in controlling accounting practices in economic institutions, By examining the relationship between the requirements of professional ethics and accounting practices, The study society was represented in Algerian economic institutions, whether public or private, large or medium, In the period from March 2018 to the end of April 2018, Where the analytical descriptive approach and the comparative approach were followed. The study sample was represented by a group of professionals, In order to address the problem of the study, the questionnaire was used as a tool for study. 85 questionnaires were processed by the statistical program SPSS V22, Using many statistical methods, including arithmetic mean, correlation coefficient, and linear regression, The study reached a number of results, including that the requirements of professional ethics in the institutions under study, regardless of ownership and size, do not differ, There is no difference between the requirements of professional ethics in the institutions under study, whatever their ownership and size, The study concluded with a number of recommendations, including the need for the attention of large institutions accounting measurement, as well as benefit from the experience of the medium institutions in relation to accounting measurement.

**Keywords:** Professional ethics, Accounting practice ,Moral behavior.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

الصفحة	العنوان
II	الإهداء
III	الشكر
V	الملخص
V	قائمة المحتويات
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الجداول
أ	المقدمة
01	الفصل الأول: مدخل لأخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية
02	تمهيد
02	المبحث الأول : مدخل للأخلاقيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة
08	المبحث الثاني : مهنة المحاسبة وأخلاقياتها
15	المبحث الثالث: أهمية أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية
21	خلاصة الفصل
22	الفصل الثاني: الدراسات السابقة
23	تمهيد
23	المبحث الأول: الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغيرات الدراسية
31	المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة.
33	خلاصة الفصل
34	الفصل الثالث : إجراءات الدراسة الميدانية
35	تمهيد
35	المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية
46	المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة
50	خلاصة الفصل
51	الفصل الرابع : تحليل ومناقشة طبيعة العلاقة والأثر بين متطلبات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية
52	تمهيد
52	المبحث الأول : تحليل الاتجاه والفروق في الإجابات حول الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة
73	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة طبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة
79	المبحث الثالث : تحليل ومناقشة أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية
103	خلاصة الفصل
105	الخاتمة
114	المصادر والمراجع
121	الملاحق
124	الفهرس

## قائمة الجداول:

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
04	الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات	الجدول 01-01
05	مصادر أخلاقيات المهنة	الجدول 02-01
10	آليات تطوير مهنة المحاسبة	الجدول 03-01
19	خصائص جودة المعلومة المحاسبية	الجدول 04-01
32	ملخص لأهم مجالات الاستفادة	الجدول 01-02
37	نتائج توزيع استمارة الاستبيان	الجدول 01-03
40	بعض الدراسات التي تم الاعتماد عليها في إعداد الاستبيان	الجدول 02-03
41	توزيع فقرات المحور الأول	الجدول 03-03
41	توزيع فقرات المحور الثاني	الجدول 04-03
41	الأوزان المقترحة لخيارات الإجابة حسب مقياس ليكرت الثلاثي	الجدول 05-03
41	المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها	الجدول 06-03
44	الاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة	الجدول 07-03
45	معاملات ثبات الأداة حسب المعامل (الفاكرونياخ)	الجدول 08-03
46	خصائص عينة الدراسة حسب الجنس	الجدول 09-03
47	خصائص عينة الدراسة ديمومة الوظيفة	الجدول 10-03
47	خصائص عينة الدراسة حسب المستوى	الجدول 11-03
48	خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة	الجدول 12-03
49	خصائص عينة الدراسة حسب المنصب	الجدول 13-03
49	خصائص عينة الدراسة حسب ملكية المؤسسات	الجدول 14-03
50	خصائص عينة الدراسة حسب حجم المؤسسات	الجدول 15-03
53	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد الاعتراف المحاسبي	الجدول 01-04
54	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد القياس المحاسبي	الجدول 02-04
56	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد الإفصاح المحاسبي	الجدول 03-04
57	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد جودة المعلومات	الجدول 04-04
59	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بأبعاد الممارسات المحاسبية	الجدول 05-04
60	اختبار الفروق بين المتوسطات في الممارسات المحاسبية حسب ملكية المؤسسات	الجدول 06-04
61	اختبار الفروق بين المتوسطات في الممارسات المهنة حسب حجم المؤسسات	الجدول 07-04
62	المقارنة بين مختلف أبعاد متطلبات الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسة	الجدول 08-04
63	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد الاستقلالية والموضوعية	الجدول 09-04
64	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد النزاهة والشفافية	الجدول 10-04
66	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد السرية والأمانة	الجدول 11-04
67	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد الالتزام والعناية المهنية	الجدول 12-04
68	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد تحمل المسؤولية	الجدول 13-04
70	نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بأبعاد أخلاقيات المهنة	الجدول 14-04
71	اختبار الفروق بين المتوسطات في أخلاقيات المهنة حسب ملكية المؤسسات	الجدول 15-04

قائمة الجداول

72	اختبار الفروق بين المتوسطات في أخلاقيات المهنة حسب حجم المؤسسات	الجدول 04-16
74	العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة	الجدول 04-17
75	العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة	الجدول 04-18
76	العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة	الجدول 04-19
77	العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة	الجدول 04-20
78	العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة	الجدول 04-21
80	المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات العامة	الجدول 04-22
80	علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات العامة	الجدول 04-23
81	اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات العامة	الجدول 04-24
82	تباين خط الانحدار في المؤسسات العامة	الجدول 04-25
83	معاملات خط الانحدار في المؤسسات العامة	الجدول 04-26
84	المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات الخاصة	الجدول 04-27
84	علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات الخاصة	الجدول 04-28
85	اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات الخاصة	الجدول 04-29
86	تباين خط الانحدار في المؤسسات الخاصة	الجدول 04-30
87	معاملات خط الانحدار في المؤسسات الخاصة	الجدول 04-31
88	المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات الكبيرة	الجدول 04-32
89	علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات الكبيرة	الجدول 04-33
89	اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات الكبيرة	الجدول 04-34
90	تباين خط الانحدار في المؤسسات الكبيرة	الجدول 04-35
91	معاملات خط الانحدار في المؤسسات الكبيرة	الجدول 04-36
92	المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات المتوسطة	الجدول 04-37
92	علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات المتوسطة	الجدول 04-38
93	اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات المتوسطة	الجدول 04-39
93	تباين خط الانحدار في المؤسسات المتوسطة	الجدول 04-40
94	معاملات خط الانحدار في المؤسسات المتوسطة	الجدول 04-41
96	المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات محل الدراسة	الجدول 04-42
96	علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات محل الدراسة	الجدول 04-43
97	اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات محل الدراسة	الجدول 04-44
98	تباين خط الانحدار في المؤسسات محل الدراسة	الجدول 04-45
99	معاملات خط الانحدار في المؤسسات محل الدراسة	الجدول 04-46
100	المتغيرات المستقلة المؤثرة على تحسين الأداء حسب ملكية المؤسسات	الجدول 04-47
101	المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسات.	الجدول 04-48
112	نتائج اختبار الفرضيات	الجدول 05-01

قائمة الاشكال :

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
39	نموذج الدراسة	الشكل 03-01
82	ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات العامة	الشكل 04-01
86	ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات الخاصة	الشكل 04-02
90	ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات الكبيرة	الشكل 04-03
94	ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات المتوسطة	الشكل 04-04
98	ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات محل الدراسة	الشكل 04-05

المقدمة

## 1. توطئة:

شكّلت المفاهيم التي صاحبت قيام الثورة الصناعية جذور المنظمات الحالية، حيث منها انبثقت المفاهيم والمبادئ في بناء وتطوير هيكلها ووضع أسس تطوير أداؤها، وبما أن المنظمة تسعى دوماً لتحقيق المزيد من المكاسب في ظل محيط دائم التغير ومتصف بالتعقيد واللايقين، وتجمعها به علاقة تفاعل وتبادل، كما أنها تستمد منه مقومات البقاء والنمو، باعتباره المصدر الأساسي الذي يمدّها بالمدخلات، و هو من يتحكم في سلوكها من خلال قدرته على قبول أو رفض مخرجاتها، باعتباره المتلقي النهائي لنتائج عملياتها، لذلك كان لا بد على هذه الأخيرة التحسين المستمر الذي أصبح متطلباً ضرورياً لنجاحها.

ومما لا شك فيه أن المحاسبة كعلم وكمهنة لا زالت بحاجة لكثير من العمل في سبيل الارتقاء بها، والتقليل من الانتقادات الموجهة لها، والمتزايدة من طرف الكثير من المحاسبين والاقتصاديين، الذين ينسبون المسؤولية لمهنة المحاسبة عن كثير من الإخفاقات والأضرار التي تصيب بيئة الأعمال.

وقد احتلت قضية الأخلاق بصفة عامة، والسلوك الأخلاقي المحاسبي على وجه الخصوص موقع الصدارة في الساحة العالمية، وحظيت بالالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الآونة الأخيرة اهتمام بالغ من طرف الباحثين والمنظمات والهيئات المهنية المختصة، بسبب تخلي بعض ممارسي المهنة عن تلك الأخلاقيات، وعدم مراعاتهم لها في تصرفاتهم المهنية، لذلك فإن مهنة المحاسبة من بين المهن الأولى التي صدر بخصوصها ميثاق متعلق بأداب المهنة وسلوكياتها، فقبول ممارسي المهنة لهذه القواعد السلوكية الأخلاقية يؤدي إلى رفع مستوى المهنة، واكتساب ثقة المتعاملين معها، بما يزيد من فاعليتها.

## 2. إشكالية البحث:

تشير العديد من الدراسات والتي منها [ عادل، 2016 ]، [ محمد، ياسر، 2016 ]، [ محمود، 2015 ]، [ محمد حسن، 2014 ]، [ صدام، وأخرون، 2011 ]، إلى إن الالتزام بأخلاقيات المهنة يعطي دفعا قويا للممارسات المحاسبية في المؤسسات، لذلك سيتناول هذا البحث إشكالية دور أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، خلال الفترة الممتدة ما بين سبتمبر 2018 إلى غاية نهاية افريل 2018، ومنه يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي:

إلى أي مدى يمكن أن تساهم أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية؟

و تندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة التالية:

- ما مدى توفر متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة؟
- هل تختلف هذه المتطلبات حسب ملكية و حجم المؤسسات؟
- ما مدى اهتمام المؤسسات محل الدراسة الممارسات المحاسبية؟
- هل يختلف الممارسات المحاسبية حسب كل من حجم وملكية هذه المؤسسات؟
- ما طبيعة العلاقة الإرتباطية بين متطلبات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة؟
- إلى أي مدى تؤثر متطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة ؟
- هل يوجد تباين في أثر متطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، وذلك باختلاف طبيعتها (الملكية، الحجم)؟

### 3. فرضيات البحث:

يقوم البناء الفرضي لهذه الدراسة على الفلسفة المستمدة من أدبيات أخلاقيات المهنة، التي ترى بأن أخلاقيات المهنة التي تساعد في ضبط الممارسات المحاسبية، وبالتالي يمكن صياغة الفرضية العامة للدراسة وفق الآتي:

هناك اهتمام كبير لتفعيل تطبيق أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة، حيث هذا الالتزام من شأنه التأثير الايجابي على الممارسات المحاسبية.

وتندرج تحت هذه الفرضية مجموعة من الفرضيات التالية:

- هناك اهتمام مقبول بالمؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية؛
- يختلف اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات؛ وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

✓ تختلف المؤسسات محل الدراسة في الممارسات المحاسبية من حيث الملكية، وهذه الفروق لصالح المؤسسات الخاصة؛

✓ تختلف المؤسسات محل الدراسة في الممارسات المحاسبية من حيث الحجم، و هذا الاختلاف لصالح المؤسسات المتوسطة.

- تتوفر المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها على جميع متطلبات أخلاقيات المهنة بدرجة كبيرة؛

- تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات؛ وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:
- ✓ تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة باختلاف الملكية، و هذا الاختلاف لصالح المؤسسات العامة؛
- ✓ تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة باختلاف الحجم، و هذا الاختلاف لصالح المؤسسات الكبيرة؛
- توجد علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة؛ وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:
- ✓ توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية؛
- ✓ توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم.
- يوجد اثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة؛ وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:
- ✓ يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية؛
- ✓ يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم.
- لا يوجد تباين في أثر متطلبات نظام أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة يرجع إلى اختلاف ملكية و حجم هذه المؤسسات؛ وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:
- ✓ لا يوجد تباين في أثر أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية؛
- ✓ لا يوجد تباين في أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم.

#### 4. منهج البحث:

للإجابة على التساؤل الرئيسي والتساؤلات الفرعية التي تم طرحها، سوف نقوم بدراسة تحليلية حول أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية، مستدلين بمجموعة من المؤسسات العاملة في الجزائر كنموذج عن واقع المؤسسة الاقتصادية، وهو ما ستحاول أن تجيب عنه هذه الدراسة.

حيث سيتم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، لأنه يقوم بجمع وتلخيص الحقائق الحاضرة المرتبطة بمجموعة من الظواهر، وهذا ما يسهل ربطها ببعضها البعض، واكتشاف العلاقة بينها، وإعطاء التفسير الملائم لذلك مع إمكانية التنبؤ بمستقبلها، وهو ما يناسب تماما هذه الدراسة ويخدم الوصول لأهدافها، كما سوف يتم اعتماد أسلوب دراسة حالة والمنهج المقارن في الجزء الثاني من الدراسة، وذلك بدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر خلال الفترة الممتدة بين سبتمبر 2018 وافريل 2018.

## 5. أهمية البحث:

تبرز أهمية هذا البحث كونه يعالج مشكلة هامة وحساسة في المؤسسات، ألا وهي أخلاقيات المهنة، حيث يرتبط هذا الموضوع بالممارسات المحاسبية، وذلك من خلال تقييم مدى استخدام المنهج والسلوك الأخلاقي كأداة لوضع قواعد قادرة على ضبط الممارسات المحاسبية، وهذا من خلال إثارة الوعي المهني والأكاديمي بضرورة الاهتمام بدراسة أخلاقيات المهنة وتحقيق إدراك وفهم أكبر لها.

وتبرز أهمية الموضوع أيضا في التعرف على أثر الوعي والالتزام الأخلاقي في رفع مستوى الأداء، وكفاءة المحاسبين وفاعلية العمل المحاسبي في المؤسسات الجزائرية، وانعكاسها على جودة المعلومات المحاسبية، التي بدورها تنعكس على موثوقية القوائم المالية.

## أهداف البحث:

وتتمثل أهداف البحث في ما يلي:

- التعرف على الأخلاق بصفة عامة، والسلوك الأخلاقي المحاسبي بصفة عامة؛
- التعرف على درجة الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى المحاسبين في المؤسسات الجزائرية؛
- التعرف على أثر الوعي والالتزام الأخلاقي ومدى جاهزية المحاسبين لرفع مستوى الأداء وكفاءتهم؛
- إبراز دور أخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية؛
- التعرف على آراء ووجهات نظر المحاسبين في المؤسسات الجزائرية، في ما يتعلق بأخلاقيات المهنة.

## 6. أسباب اختيار الموضوع:

- توجد عدة أسباب وراء اختيار هذا الموضوع منها ما يلي:
- الميول الشخصي للبحث في هذا الموضوع ومعالجته؛
- الرغبة في زيادة المعرفة حول أخلاقيات المهنة ودورها في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية؛
- أن موضوع الدراسة يدخل ضمن التخصص وهو محاسبة وجباية.

## 7. الحدود المكانية والزمانية:

تمت الدراسة خلال الفترة الممتدة بين سبتمبر 2018 إلى غاية نهاية أفريل 2018، لعينة من المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر، من وجهة نظر المهنيين.

## 8. هيكلية البحث:

سوف نقسم هذا العمل إلى قسمين أساسيين، يتمثلان في القسم النظري والقسم التطبيقي، حيث كل قسم يحتوي على فصلين، إذ سيكون الفصل الأول مخصص لمدخل لأدبيات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية، في حين سنخصص الفصل الثاني للدراسات السابقة، أما الفصل الثالث فنخصصه للجانب إجراءات الدراسة الميدانية، أما الفصل الرابع فنخصصه لتحليل ومناقشة العلاقة بين متطلبات تطبيق أخلاقيات لمهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

# الفصل الأول:

## مدخل لأخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية

### المبحث الأول:

مدخل للأخلاقيات وأخلاقيات مهنة  
المحاسبة

### المبحث الثاني:

مهنة المحاسبة وأخلاقياتها

### المبحث الثالث:

أهمية أخلاقيات المهنة في ضبط  
الممارسات المحاسبية

## تمهيد:

حظيت أخلاقيات مهنة المحاسبة في العقود الأخيرة باهتمام كبير من طرف المهنيين والأكاديميين ، وذلك لأجل التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية، حيث لم تعد تنحصر مسؤولية المحاسب في تلبية احتياجات العميل الفرد أو صاحب العمل، بل يجب على المحاسب أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي ويمثل للمتطلبات الأخلاقية لقواعد السلوك المهني. والمحاسبة كمهنة تركز على الأخلاق في الاستجابة للبيئة التي تحيط بها، وتأسس على ذلك فقد أصدرت المنظمات المهنية الدولية والمحلية المدونات الخاصة بالقواعد الأخلاقية للمحاسبين وفقا لطبيعة كل مجتمع وبما يعزز ثقة الأفراد بأداء وتقارير المحاسبين عند التزامهم بالمبادئ الأساسية لهذه المدونات. وترتب على وضع معايير محاسبية دولية متعارف عليها أن أصبحت مهنة المحاسبة كباقي المهن الأخرى لها معاييرها ومبادئها وأخلاقياتها المتعارف عليها دوليا، إذ يمكن الرجوع إليها والوقوف عليها عند الحاجة

## المبحث الأول : مدخل للأخلاقيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة

إن غياب الكثير من المنظمات عن عالم الأعمال لم يكن بسبب نقص الموارد أو زيادة حدة المنافسة، بل كان السبب الرئيسي في ذلك تدني الأخلاق وغياب الضمير المهني، حيث أصبحت المنظمات و الأفراد على حد سواء يتصرفون بدون احترام لأدنى الشروط الأخلاقية، مما جعل الكثير من المنظمات تعاني من هذه الممارسات الغير أخلاقية من غش وتزوير وتقديم معلومات مضللة وغياب للشفافية... الخ، الأمر الذي أدى بالكثير منها ولأجل استمرارها وتحسين صورتها إلى إعادة النظر في سلوكياتها تجاه مختلف المتعاملين معها من جهة، وسلوكيات أفرادها والجماعات المكونة لها من جهة أخرى، لذلك اهتمت العديد من الأبحاث بموضوع الأخلاق، ولما له من دور كبير في بقاء المنظمات واستمراريتها.

## المطلب الأول: مفاهيم في الأخلاقيات

**1. تعريف الأخلاق و الأخلاقيات:** تعددت المفاهيم و تباينت آراء مختلف الباحثين بخصوص هذين المصطلحين، بالرغم من أن كل من [Chryssides & Kaler, 2003, p: 250] ذكرا بان هناك شبه اتفاق من حيث المحتوى مع وجود اختلاف في الشكل والأسلوب، و يشير مصطلح الأخلاق باللغة الإنجليزية إلى كلمة **Moral** ، أما مصطلح الأخلاقيات فتقابله باللغة الإنجليزية كلمة **Ethics**، وهذا ما ذكره [جواد، 2010: 14]،

و يصف الأخلاق كل من [أبو زيد ومرعي، 2004: 09] بأنها مجموعة من المبادئ التي تدور حول أربع محاور، تتمثل في كل من القيام بالأعمال الهادفة، عدم إلحاق الضرر بالآخرين، عدم الخداع في التعاملات، عدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر، فإذا تميز أي فرد في المجتمع بهذه الخصائص يمكن الحكم بحسن أخلاقه، ويضيف [الحصيني، 2007: 128] بأنها مجموعة من القيم التي تتبناها الأسرة وتتأثر بالمجتمع الذي يفرض منطقته عليها، بينما [الريعي، 2012: 775] ترى بان الأخلاق ترتبط ارتباطا وثيقا بالثقافة، وهي تشمل جوانب الحياة الإنسانية التي يكتسبها الفرد بالتعلم لا بالوراثة، ويشترك أعضاء المجتمع بعناصر تلك الثقافة التي تتيح لهم مجالات التعاون والتواصل، أما كل من [الغالي والعامري، 2015: 125] فذهبا إلى ابعاد من ذلك، حين ذكرا أن للأخلاق بعدين أساسيين، حيث يشير البعد الأول إلى القيم الاجتماعية التي تتضمن قيم الأسرة، قيم الجماعة، ثقافة المجتمع، قيم العمل، الثقافة التنظيمية، أما البعد الثاني فيشير إلى نظام القيم والمعتقدات الشخصية الذي يتضمن القيم الذاتية، المعتقدات الدينية والمذهبية، التجارب السابقة والمستوى التكويني، الخصوصية الفردية، الحالة المادية والمستوى الاجتماعي، ويؤكد [الخوaja، 2017: 231] بان الأخلاق تعزز المبادئ التي توجه سلوك الفرد في خياراته المختلفة، إذ إنها في الحياة العملية تتعلق بصحة وسلامة الخيار والابتعاد عن الخطأ، كما تتجسد بشكل واضح عند رؤيتها من خلال التأثير بالقوانين، أما بالنسبة للأخلاقيات فيشبهها [النعيمي، 2006: 214] بدالة الثقة المتبادلة بين المنظمات ومختلف المتعاملين معها، وذلك من خلال التعامل المستمر في مختلف المجالات، والتي تفرض على هذه الأخيرة المصدقية في تقاريرها التي تنعكس إيجابا على مخرجاتها، مما يولد الثقة بينها وبين مختلف المتعاملين معها، ويضيف [فخري، 2006: 02] بان الأخلاقيات هي تطبيق الفرد لما يؤمن به من القيم خلال القيام بسلوك معين في موقف معين، وبالتالي فهي تمثل حسب [المهداوي، 2009: 18] الإجابة على الأسئلة التي تدور حول ما ينبغي أن يكون وما لا ينبغي أن يكون، وهو ما ذهب إليه [الدوري، 2010: 278] حين ربط في وصفه للأخلاقيات بين قواعد السلوك الخاصة والمثل العليا التي يتمسك بها الفرد، إذ يرى أن هذه القواعد والسلوك والمثل تتحكم فيها استقامة الفرد من عدمها ومدى استجابته الإدراكية للقيم والمثل التي يراها المجتمع.

وتأكيدا لما سبق يمكن القول بان الأخلاق هي ما يتصف به الفرد أو الجماعة، أما الأخلاقيات فتشير إلى مجموعة من القواعد والمبادئ والقيم التي تحكم السلوك وتؤثر عليه، وتوجهه فيما يتعلق بما هو صحيح أو خاطئ، وذلك لأجل التمييز بين ما هو مقبول اجتماعيا وفق المعايير الاجتماعية، أو ما هو مرفوض اجتماعيا وفق معتقدات الأفراد حول السلوك المرغوب لتحقيق العمل الصحيح والصائب، والذي يتوافق مع أخلاقيات الجماعة والفرد.

## 2. الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات: تقدم لنا [بودراع: 2013: 15] نقلا عن [خدير، 2011: 13] الفرق بين

الأخلاق والأخلاقيات في الجدول التالي:

جدول رقم (01-01): الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات

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

**المصدر:** بودراع امينة، دور أخلاقيات الأعمال في تحسين أداء العاملين، دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة مسيلة،

الجزائر، 2013، ص 15.

### المطلب الثاني: مصادر الأخلاقيات و العوامل المؤثرة فيها

#### 1. مصادر الأخلاقيات: تصنف [بودراع ، 2013 : 22] مصادر الأخلاقيات إلى ثلاث مجموعات، تتمثل في

كل من الفرد و المنظمة والبيئة الخارجية، حيث يعتبر الفرد أساس السلوك الأخلاقي للأعمال، وإن سلوك هذا الأخير يتأثر بمجموعة من العوامل التي تتمثل في الدين ، العائلة، المؤسسات التعليمية والخبرات المكتسبة، أما المجموعة الثانية فتشير إلى المنظمة التي تتكون من السياسات والأنظمة، ومجموعة مبادئ الأخلاقيات التي تشكل بحملها واحدة من أهم القوى المساهمة في تشكيل أخلاقيات الأعمال، والتي من شأنها أن توجه السلوك باتجاه معين، حيث من بين العوامل المشكلة لهذا السلوك نجد الثقافة التنظيمية و سلوك المديرين والمشرفين والزلاء، ويضيف [18: 2003 okparaK] عامل ثالث يتمثل في المدونات الأخلاقية، في حين تتمثل المجموعة الثالثة في البيئة الخارجية، باعتبار ان الفرد كائن اجتماعي يؤثر ويتأثر ببيئته، لذلك فانه من بين العوامل التي تؤثر في أخلاقياته حسب [الصيرفي، 2008 : 27] نجد التشريعات والقوانين الحكومي ، الأعراف والتقاليد الاجتماعية، جماعات الضغط في المجتمع المدني.

كما يرى [حاكم ودولي، 2017 : 251] بان مصادر أخلاقيات المهنة تنقسم إلى مصدرين يتمثلان في كل من

المصادر الداخلية والمصادر الخارجية وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

## جدول رقم (01-02): مصادر أخلاقيات المهنة

المصادر الخارجية	المصادر الداخلية
<p>- ثقافة المجتمع وعاداته وقيمه الثقافة التنظيمية؛</p> <p>- تشريعات الخدمة المدنية، القوانين واللوائح الحكومية والتشريعية؛</p> <p>- القيادة القدوة، التنظيم الإداري، قوانين السلوك الأخلاقي (المدونة الأخلاقية)؛</p> <p>- قيم الجماعة، قيم العمل (مجتمع العمل الأول)، الجماعات المرجعية، بالإضافة إلى إعلام الدولة ومنظمات الرأي العام</p>	<p>- الأخلاقيات الشخصية؛</p> <p>- الدين، الأسرة؛</p> <p>- المؤسسات التعليمية؛</p> <p>- الخبرة المتراكمة والضمير الإنساني الصالح؛ الحالة الصحية والجسمانية.</p>

المصدر: حاكم أسماء، دولي لخضر، مساهمة أخلاقيات الإدارة في رفع مستوى الأداء الوظيفي داخل المنظمة مع الإشارة إلى جامعة طاهري محمد - بشار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد 02، جوان 2017، 245-261.

## 2. العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي: يصنف [بكر:2015: 36] العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي

إلى ثلاث عوامل أساسية، تتمثل في كل من الفرد والشركة التي يعملون بها والبيئة الخارجية، وهي كما يلي:

أ. **الفرد:** يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بمجموعة من العوامل المرتبطة بتكوينه العائلي والشخصي، حيث إن القيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تعمل على دفع الأفراد تجاه سلوك معين، حيث إن الفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين، تتأرجح أعماله وتصرفاته في ضوء تعظيم مصلحته الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، حيث إن القيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للأفراد وتجعلهم أكثر صوابا في تصرفاتهم حتى لو كانت الظروف المحيطة غامضة وغير واضحة.

ب. **الشركة التي يعمل بها الفرد:** يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بالشركة التي يعمل بها من خلال الهيكل التنظيمي الموجود بالإضافة إلى قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز، كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات العاملين، وقد تكون الثقافة التنظيمية التي تعني مجموعة من القيم والأعراف المشتركة التي تحكم التفاعلات بين أعضاء الشركة من جهة وبين أعضاء الشركة والجهات الأخرى خارج الشركة من جهة أخرى هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقيا أو غير أخلاقي من خلال اعتماد العاملين على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام أو عدم الالتزام بسلوك معين.

ت. **البيئة الخارجية:** تعمل الشركات في بيئة تنافسية تتأثر بالقوانين والتشريعات الحكومية وكذلك بالقيم والأعراف الاجتماعية السائدة، حيث إن هذه القوانين تلزم الشركات بسلوكيات معينة وتضع معايير تحكم

تصرفاتها بحدود معينة، أما التشريعات فإنها تساعد الحكومة في التحكم بسلوك الشركات وجعله متماشيا مع المعايير المقبولة، حيث إنه في كثير من الأحيان تتدخل الحكومة بسن تشريعات جديدة بناء على حصول خرق للقوانين أو عدم الالتزام بها من قبل بعض الشركات.

### المطلب الثالث: أخلاقيات الأعمال والإطار الفكري للمحاسبة

**1. مفهوم أخلاقيات الأعمال:** يرى [Paine, 2003: 45] بان الأخلاقيات أصبحت تشكل محورا مهما في صناعة النمو، وهي جزء لا يتجزأ من الأعمال، خاصة بعد العدد الهائل من الفضائح والتجاوزات التي مست بالعديد من المنظمات، مما يعني ضرورة وجود معايير وأخلاقيات عمل أكثر رقيا من جهة، وضرورة تحديد علاقات المنظمات مع مختلف المتعاملين معها من جهة أخرى، وهي حسب [william, 2005 : 42] ما هي إلا ممارسة للقيم الأخلاقية الفردية في انجاز الأعمال المختلفة، لذلك يراها [عبود: 2006 : 18] بأنها مجموعة من القيم التي تنشأها جماعة من الأفراد خلال تواجدهم بالمنظمة لتحكم سلوكهم وأدائهم لأعمالهم، باعتبارها تساهم في تحقيق عائد مالي خلال الأجل الطويل، و تعزز سمعة المنظمة على الصعيد المحلي والدولي، كما ان تجاهلها في المنظمة يؤدي إلى ردود أفعال من قبل الأطراف الأخرى ذات المصلحة المشتركة معها والتي قد تضر بصورتها في السوق، وهو نفس الطرح الذي تقدم به كل من [Stephen, Timothy:254] ، بينما [الطائي، 2010: 93] ذكر بان هناك علاقة بين أخلاقيات الأعمال وصناعة القرار، حيث يصفها بأنها مجموعة من المعايير والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها من قبل المدراء في عملية صنع واتخاذ القرار، وذلك للوصول إلى قرارات صائبة، وهي فرعين يتمثلان في كل من الأخلاق الفلسفية والأخلاق الدينية، أما [شراذ: 2013 : 148] فذهبت إلى ابعاد من ذلك حين أشارت إن لأخلاقيات الأعمال ثلاث مستويات أساسية، تتمثل في كل من المستوى العام الذي يشير إلى تحديد الموقف الأخلاقي الذي ستتبناه المنظمة وعلاقته بهيكل أعمالها، والذي سيمكنها من ممارسة أعمالها أما المستوى الثاني فيتمثل في مستوى المسؤولية الاجتماعية الذي يتعلق بالنتائج التي تواجه المنظمة عند تطبيق إستراتيجيتها، وهو مرتبط بالعمل الذي يجب أن تقوم به لضمان اقل مستوى ممكن من الالتزامات، وكيف يمكن لذلك أن يعمل على تحقيق رضا أصحاب المصالح المختلفين، في حين يشير المستوى الثالث إلى المستوى الفردي الذي يتعلق بسلوك الأفراد داخل المنظمة، والذي يؤثر على أدائهم وبالتالي التأثير على أداء المنظمة ككل، وأعطى [بومدين، 2015: 80] نقلا عن Valock 1967 بعدا علميا لأخلاقيات الأعمال ليتم استيعابها ضمن علم الإدارة، حتى لا تصبح أخلاقيات الأعمال هي نقطة الضعف الذاتية في الدراسة المنهجية للإدارة وقراراتها وعملياتها المختلفة، وهو ما

أشار إليه سابقا [P.F.Dracker, 1986:254] حين ذكر بأن أخلاقيات الأعمال هي العلم الذي يعالج الاختيارات العقلانية على أساس التقييم بين الوسائل المؤدية إلى الأهداف، وذكره أيضا [النويقه، 2016: 118] حين أشار بان أخلاقيات الأعمال تبين كيفية قيام المنظمة بإدارة علاقاتها مع كل من العاملين، الزبائن، الموردين، والمنافسين على أسس قائمة على المصداقية وبناء الثقة، وذلك ضمن ثلاثة محاور رئيسية تتمثل في الاستقلالية والموضوعية، الأمانة والاستقامة، والنزاهة والشفافية فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط.

وتأكيدا لما سبق فانه يمكن القول بان أخلاقيات الأعمال هي عبارة الالتزامات التي يجب أن يتحلى بها الأفراد و المنظمات في ممارساتهم المختلفة، مما يترك أثرا إيجابيا لدى الهيئات ومختلف المتعاملين معها.

## 2. الإطار الفكري للمحاسبة: ينظر [الروبيع، 2002: 658] إلى الإطار الفكري للمحاسبة بأنه نظاما

متكاملا من الأهداف والأسس المنظمة، والتي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة، ويضيف [الرويانى و الحرارى، 2007: 06] بان الإطار الفكري للمحاسبة يتم إعداده في شكل مجموعة من الأسس والمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطارا فكريا مرجعيا يمكن من خلاله مراجعة و تقييم الممارسات المحاسبية في المنظمة، واستخدامه يمثل دليلا في تطوير التطبيقات المحاسبية، وتحديد السياسات والمناهج المحاسبية الواجبة التطبيق عند القياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية، وحسب [بن صالح، 2014: 05] فإن أهمية وجود إطار فكري للمحاسبة كونه يساعد على إيجاد الحلول العملية للمشاكل التطبيقية المستحدثة التي تواجه المحاسب، كما انه يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موضوعية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية، وزيادة القدرة على فهمها تفسيرها وتحليلها، بالإضافة إلى إمكانية مقارنتها بين المنظمات المختلفة، ما دامت تعد وفقا لمعايير وأسس متعارف عليها.

وأشارت كل من [يعقوب والذهبي، 2014: 07] بأن الإطار الفكري للمحاسبة يتكون من ثلاث مستويات حيث يشير المستوى الأول إلى الأهداف الأساسية للمحاسبة، والذي يتضمن أساليب ومجالات ومبررات استخدام المحاسبة، بينما يشير المستوى الثاني إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة، و الذي يشمل خصائص ونوعية المعلومات المحاسبية، ومختلف المفاهيم لاسيما تلك المتعلقة بالقوائم المالية، في حين يشير المستوى الثالث إلى آليات القياس والتحقق، والتي تشمل كل من الفروض والمبادئ والأسس المحاسبية، وكذلك القيود والإجراءات المفروضة على الممارسات المحاسبية.

## المبحث الثاني: مهنة المحاسبة وأخلاقياتها

يظهر كل من المحاسبين والمدققين في سلوكهم داخل المنظمة وخارجها أخلاقيات تبين انتمائهم للمنظمة، مما يعزز مركز هذه الأخيرة، وبالتالي فإنه يتوجب عليهم أن يظهروا التزاما بواجباتهم ومسئولياتهم المهنية، ويؤدوها بإخلاص وأمانة وتواضع، بالإضافة إلى تقبلهم للآخرين ومعاملتهم باحترام ونزاهة ومساواة وعدل والمحافظة على أسرارهم، إلى جانب التواصل معهم بمودة وتعاطف، كما يجب عليهم الالتزام بالقيم السامية في تعاملهم، خاصة مع الأطراف الأخرى التي لها علاقة بالمنظمة مثل الزبائن والموردين... الخ، كما يجب عليهم أن يستخدموا مصادر المعلومات بأخلاقية مع الحرص على الالتزام برسالة لمنظمة التي يعملون فيها ويدافعون عنها.

### المطلب الأول: مفاهيم مهنة المحاسبة واليات تطويرها

**1. مفاهيم مهنة المحاسبة والتدقيق:** تشير المهنة حسب [الهوامش، 2005: 145] إلى الانفراد بامتلاك أسلوب فكري عالي المستوى، تم اكتسابه من الخبرة والتجارب السابقة و بالتدريب الخاص، والذي بالإمكان تطبيقه في كل جوانب الحياة المختلفة، ويرى [الخوaja، 2017: 231] بان هناك مجموعة من السمات الأساسية التي تتصف بها المهنة، إذ أنها تتطلب درجة عالية من المهارة القائمة على المعرفة المتخصصة، وبالتالي فهي عمل منظم يقتنع به الفرد، ويحاول أن ينهض من خلاله بمطالب وظيفية محددة، كما أنها عمل راقي يتطلب نوعا من القدرات الفنية التي يمكن تحقيقها عن طريق إعداد مهني خاص، يشمل على الإعداد الأكاديمي و التدريب العملي.

وبما أن المحاسبة واحدة من المهن التي احترفها الكثير من الأفراد، فان العديد من الباحثين والمفكرين أوردوا مفاهيم مختلفة، إذ يرى [اردني، 2007: 156] بان مهنة المحاسبة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمنظمة، ويضيف [البحصي 2010: 05] بان هذه المهنة تعتمد على استخدام القدرات الذاتية للمحاسبين في الحكم على الكثير من الأحداث الاقتصادية والمالية التي تواجه العمل المحاسبي، لأنها هذه المهنة حسب [الفتاح، 2013: 12] تمارس بصفة منتظمة في الحياة العملية وفق خصوصية تتصف بها، وتجعلها بارزة بين المهن الأخرى التي يحتاجها المجتمع، وذهب [مدوخ، 2014: 145] الى ابعده من ذلك، حين أشار بان مهنة المحاسبة لأجل ممارستها يجب ان تتوفر مجموعة من الخصائص، والتي تتمثل أساسا في إتقان مهارة ثقافية معينة يتم الحصول عليها بالتدريب

والتعليم، قبول أداء الواجبات نحو المجتمع بصفة عامة إلى واجبات تجاه الزبائن، النظرة الموضوعية للأمور، تقديم خدمات أساسها المجهود البشري وليس التعامل على أساس تقديم سلعة أو صفقة.

وبصفة عامة فإن مهنة المحاسبة هي العلم الذي يعتمد على مجموعة من النظريات والمبادئ والأسس التي تبحث في تحليل وتسجيل وتبويب وتصنيف العمليات المالية المختلفة التي تقوم بها المنظمة.

**2. آليات تطوير مهنة المحاسبة:** اهتم العديد من الأكاديميين والمهنيين بتطوير مهنة المحاسبة، حيث انتهجت دراساتهم وأبحاثهم قنوات متعددة بغية الوصول إلى إطارات مهنية ترتقي بالأداء المحاسبي نحو أعلى المستويات، فالبعض ركز على تطوير المهنة من خلال استخدام المعايير المحاسبية الدولية، والبعض الآخر اعتقد أن التطوير يتم من خلال نقل التقنيات المحاسبية عبر الشركات المتعددة الجنسية، مما يساهم في زيادة خبرة المحاسبين، حيث في هذا الجانب يرى [بن صالح، 2014: 04] أن تطوير مهنة المحاسبة يتم انطلاقا من اتجاهين أساسيين، إذ يشير الاتجاه الأول بان تطوير مهنة المحاسبة يتم من خلال العملية التعليمية التي يصاحبها تطوير مناهج التعليم المحاسبي، وينظر أصحاب هذا الرأي إلى أن تطوير العملية التعليمية ووسائلها ينتج عنه الحصول على مخرجات مؤهلة علميا وعمليا، أما الاتجاه الثاني فقد جاء لتفسير دور المحاسب في النشاط الاقتصادي ودوره في المجتمع، وبالتالي فإن أصحاب هذا الرأي يرون أنه لا بد من عملية إعادة تقييم لهذه المهنة والبحث في مقوماتها، وقد نشطت الجمعيات والاتحادات المهنية المحاسبية في هذا المجال لإبراز أهمية مقومات المهنة في رفع كفاءة أداء المحاسبين، وبصفة عامة قدم لنا كل من [المنصور والمشكور، 2012: 09] مجموعة من الآليات لتطوير مهنة المحاسبة، تم تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم (01-03): آليات تطوير مهنة المحاسبة

الرقم	الباحث	الآلية المعتمدة	الهدف
	الرحيلي 1997	إنشاء مراكز لتطوير المحاسبة تشخيص المشاكل المحاسبية وصف الإجراءات اللازمة للتطوير تحسين التعليم والتدريب المحاسبي	الارتقاء بأداء المحاسبين
	Sterling 2001	نقل التقنيات المحاسبية عبر الشركات المتعددة الجنسية والمنظمات المهنية	تطوير مهنة المحاسبة
	Perera 1989	دراسات وبحوث لتحديد احتياجات المهنة تحديد دور المهنة في عملية التطوير الاقتصادي إيجاد إطار لتطوير المهنة تدريب المحاسبين لرفع المهارات الشخصية	تطوير المهنة
	Holzeré & Chandler 2000	مؤسسات التعليم المحاسبي وكما يلي: وضع معايير للقبول في أقسام المحاسبة تغيير وتحديث مناهج التعليم المحاسبي اعتماد منهج النظم في التغيير إدخال النواحي السلوكية والأخلاقية في التعليم المحاسبي	محاسب كفؤ
	الاتحاد الدولي للمحاسبين 2003	معايير التعليم المحاسبي وذكر منها: معيار 01: متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية معيار 02: محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية معيار 03: المهارات المهنية معيار 04: القيم والأخلاق والسلوك المهني معيار 05: متطلبات الخبرة العملية معيار 06: تقويم الكفاءة والقدرات المهنية	تطوير المحاسبين

المصدر: جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 01، العدد 03، 2012.

## المطلب الثاني: الممارسات المحاسبية وأخلاقياتها

**1. مفهوم الممارسات المحاسبية:** من المعروف إن المحاسبة بشكل عام هي نشاط خدمي ذو اتجاه نفعي تعمل على تقديم المعلومات المحاسبية المتمثلة في التقارير المالية إلى الأطراف المهتمة بهذه التقارير لأجل لاتخاذ القرارات، وبالتالي يرى [الناغي، 2002: 52] بان الممارسات المحاسبية بالمؤسسة تساهم في تقديم المعلومات المحاسبية التي يحتاجها صناع القرار في المؤسسة و كيفية استخدامها، بالإضافة إلى إن هذه المعلومات المحاسبية المسؤولين في تحديد المشكلات الواجب حلها، وذهب [عبيرات ورمضاني، 2006: 18] إلى ابعده من ذلك حين بين بان للممارسات المحاسبية مجموعة من الشروط لأجل الحفاظ على قيمة المهنة وسمعة المحاسب من جهة، وتحسين صورة المؤسسة أمام مختلف المتعاملين معها من جهة أخرى، إذ يجب على المحاسبين إدراك أهمية التقارير والعمل الذي يقومون به، و التركيز على تحليل الانحرافات بهدف الرقابة على العمليات التي تقوم بها المؤسسة، كما يجب عليهم الاعتماد على الإفصاح الرقمي و الكمي من خلال التقارير المالية المتعارف عليها فيما بينهم ، بالإضافة إلى نشر هذه التقارير بهدف الوصول إلى اتخاذ قرارات سليمة وفعالة، و يضيف [التميمي والبساط، 2007: 172] بان الممارسات المحاسبية تركز على تقديم هذه التقارير بالطريقة التي تلبي احتياجات الجميع دون تفضيل جهة على أخرى، او اعتماد وجهة نظر معينة، لذلك فان الممارسات المحاسبية يجب ان يراعى فيها تحقيق حد ادنى من التوحيد والتماثل في السياسات المحاسبية من خلال تقليل وتحديد عدد الطرق والمبادئ المحاسبية المناسبة والمسموح بها، بالإضافة الى تحديد الظروف التي يجب ان تستخدم فيها كل طريقة، كما انه يجب الامتثال للقواعد التي من شأنها التقليل من استخدام الحكم الشخصي والالتزام بالمعايير المحددة للممارسات المحاسبية، الى جانب تعزيز الأنظمة والتشريعات بالشكل الذي يساعد على استعادة ثقة المتعاملين التي تعد المحور الأساسي للحكم على الممارسات المحاسبية لأجل استمرار المؤسسة، وحسب كل من [المعزز وأحمد، 2016: 135] بان الممارسات المحاسبية تتطلب الحاجة إلى تأهيل علمي أكثر تطوراً وقدرة على القيام بالمعالجات المحاسبية الصحيحة، وإلمام معرفي وعلمي متطور وكبير من القائم على العمل المحاسبي، فهناك كثير من الآراء تفترض إن التأهيل العلمي الجيد يمكن أن يساعد إلى حد كبير من تحسين الممارسات المحاسبية، ذلك إن المحاسب المؤهل جيداً لن يكون أداة سهلة بيد الإدارة لتنفيذ رغباتها في التلاعب بالقوائم المالية كما انه سيساهم بشكل ايجابي في الحد من الممارسات المحاسبية الخاطئة.

2. مفاهيم في أخلاقيات مهنة المحاسبة: لقد ورد الكثير من المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة ، حيث عرفها [بصرف, 2010: 326] [Richard, 2010] بأنها مجموعة من المبادئ السلوكية و القيم، والتي تحكم تصرفات المحاسب أثناء أداء مهامهم لأجل التمييز بين الصواب والخطأ، مما يعزز الشفافية والنزاهة والأمانة في تأدية مهامه، وهو نفس الطرح الذي ذهب إليه [البكوع وآخرون، 2013: 09] حين أكدوا بان مهنة المحاسبة هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة والتي تستلزم من المحاسب سلوكا معينا يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة، كما أن تعدد الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وتعارض مصالحهم في كثير من الأحيان أدى الى زيادة أهمية اخلاقيات مهنة المحاسبة، وضرورة تأسيسها على مجموعة من القيم والمفاهيم الأخلاقية المقبولة اجتماعيا، مثل الحياد وعدم التحيز والصدق في التعبير، والموضوعية في القياس وعدالة القوائم المالية والافصاح الكافي، وغير ذلك من الاخلاقيات التي يجب ان تحكم الممارسات العملية، ومن ناحية أخرى يضيف [vershoor, 2002 : 38] ان تبني هذه القيم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة كان بداية الطريق لما يعرف حاليا بالمدخل الأخلاقي، الذي يتضمن تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق، حيث يعتمد هذا المدخل على بعض القيم الأخلاقية التي تعد صادقة في حد ذاتها، وانه لا يمكن اثبات عدم صحتها كما يصعب رفضها كقيمة اجتماعية، وتتلخص هذه القيم بمفاهيم العدالة والمساواة والصدق والحق والحياد وعدم التمييز... الخ، وحدد [Weinberg, 2003: 22] المدخل الأخلاقي في المحاسبة بثلاث مفاهيم رئيسية، تتمثل في كل من العدالة والصدق والنزاهة، وتعتمد هذه النظرية على مجموعة من الأفكار، منها ضرورة ان تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة لكافة الأطراف المعنية، يجب ان توفر القوائم المالية عرضا حقيقيا ودقيقا، وبدون أي تضليل للظواهر والاحداث المختلفة، يجب ان تكون المعلومات المحاسبية عادلة وغير منحازة وموضوعية، يجب ان تخضع المبادئ المحاسبية لعملية إعادة النظر حتى تكون منسقة مع الظروف المتغيرة، يجب ان تطبق المبادئ المحاسبية بصورة منسقة بقدر الإمكان، ويضيف أيضا [التميمي و البطاط، 2007: 173] أن تحقيق العدالة وفق هذا المدخل يتم عن طريق تحديد المبادئ المحاسبية، العرض والافصاح المحاسبي، الممارسة والتطبيق العملي، الاجتهاد والتحكيم الشخصي، الاتفاق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الإفصاح الكافي، الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، قابلية المقارنة، والبعد الأهم هو استقلالية المحاسب، فالاستقلالية يجب ان تكون في الحقيقة والمظهر لضمان صحة المعلومات ومن ثم ثقة الجماهير بها. في حين اضاف [محمد، ياسر: 2016: 27]: أن أهمية الأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة تتمثل في مجموعة من العناصر وهي:

- الحد من التدخلات الداخلية والخارجية في عمل المحاسب مما يعزز استقلالية المحاسب عن الإدارة؛

- التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم مثل العولمة والتجارة العالمية وما يترتب على ذلك من توجه لتدويل التعليم والتأهيل المحاسبي وضرورة وجود قواعد سلوكية لضبط الممارسات في العمل المحاسبي؛
- ظهور بعض الممارسات الخاطئة مثل المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي وغسيل الأموال؛
- ضبط العمل المحاسبي وسلوكيات المنتمين للمهنة، من خلال سن القواعد واللوائح المنظمة لأخلاقيات وسلوكيات المهنة، وتطبيق العقوبات على مخالفتي هذه القواعد.

### المطلب الثالث: السلوكيات الأخلاقية المهنية وواقعها في الجزائر

**1. السلوكيات الأخلاقية المهنية في المحاسبة:** إن السلوكيات الأخلاقية للمحاسبين تتمثل أساسا حسب [منذر، 2006: 125] في الممارسات التي تحتكم إلى مجموعة من القوانين والتنظيمات واللوائح، حيث يجب عليهم التصرف بالطريقة التي تضمن لهما السمعة الجيدة لمهنتهم من جهة، وسمعة المنظمة امام مختلف المتعاملين معها من جهة أخرى، لذلك يجب على هؤلاء الابتعاد عن أي سلوك يضر بشخصهم أولا، وبصورة المنظمة ثانيا، وباسم المهنة ثالثا، وعندما يتم الاخذ بعين الاعتبار هذه المتطلبات، بالإضافة الى الالتزام بمدونة اخلاقيات المنظمة، فانه سيكون عندها بالإمكان منع الكثير من الفضائح والتجاوزات المحاسبية والعمال الغير أخلاقية التي قد تحدث، ويرى كل من [Vladu, Cuzdriorean, 2013:109] بان الواقع اثبت على ان المحاسبين لم يلتزموا بقوانين الاخلاق المهنية، ومن ثم فشلت وانهارت الكثير من المنظمات وحتى بعضها زال، والسبب في ذلك لا يرجع كما يراه البعض الى الإخفاقات التقنية، بل الحقيقة اثبتت ان هذا الفشل سببه مشكلة أخلاقية تشمل في عدم الالتزام بالأخلاق المهنية، ولعل أحدث الأمثلة على ذلك حسب ما ذكره كل من الباحثين [جريره وآخرون، 2015: 321] هو إفلاس وانهيار العديد من الشركات، وعلى رأسها شركة **Enron** المختصة في مجال الطاقة، وشركة **Worldcom** المختصة في مجال الاتصالات، وشركة **Zerex** المختصة في مجال آلات النسخ، وشركة **Merc** المختصة في مجال الأدوية، إذ من بين أسباب الانهيار الرئيسية وجود تواطؤ مع مدققي حساباتهم، وعلى رأسهم شركة التدقيق الشهيرة في الولايات المتحدة الأمريكية **Artur Anderson**، ووجود إهمال جسيم من طرف المدققين من خلال إحداث تدليس وتحريف في نتائج أعمال الشركات ومراكزها المالية، وهو ما ترتب عليه حدوث تضليل كبير في بياناتها المالية المنشورة، والذي أدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في السوق المالي، مما ترتب عليه حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك الشركات ودائنوها.

انطلاقاً مما سبق يمكن تعريف أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق بأنها مجموعة من المبادئ والقواعد والأحكام والتفسيرات التي تمثل نصوصاً تعبر عن المسؤوليات التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك المهني للمحاسبة والتدقيق وتعطي وصفاً دقيقاً للتصرفات التي قد تتعارض مع الأخلاقيات المتعارف عليها أثناء أداء المهنة.

**2. واقع مهنة المحاسبة في الجزائر:** عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر حسب [الجريدة الرسمية، 1971: 1852] تنظيمها لأول مرة سنة 1971 بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والذي تضمن تنظيم مهني الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وتضيف [بلعور وطيب، 2011: 60] انه وفق هذا الأمر تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في إعداد المخطط المحاسبي الوطني، والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وكان منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

ومع بداية التسعينات تم إصدار القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27-04-1991 في إطار إصلاحات مهنة المحاسبة حسب [الجريدة الرسمية، 1991: 650] ، وذلك من أجل تمكين المهنة من أداء الأدوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال الاهتمام بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة، كما تم من خلال هذا القانون جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. ولم يقتصر الأمر على إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، بل تم التفكير في تنظيم مهنة المحاسبة حسب كل من [بن بلغيث وعوينات، 2011: 03]، وذلك نظراً لضعف تأهيل المهنيين نتيجة غياب سياسة تكوين حقيقية تجعل المحاسب الجزائري مستعداً للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وأيضاً نظراً للضغوط التنافسية التي تعاني منها المهنة المحاسبية الجزائرية، وذلك نتيجة محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية، ليصدر بعدها القانون رقم 10-01 المؤرخ في 11-01-2010 حسب ما تنص عليه [الجريدة الرسمية، 2010: 879]، حيث قررت فيه الحكومة إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، و تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، من خلال حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات مهنية، ونقل صلاحيته إلى وزارة المالية، حيث مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، من خلال جعل منح الاعتماد لممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، مع تحويل مراقبة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزير المالية، بينما يتم التكفل بتكوين

الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، في حين يكون التكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني. وعليه فإن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة حسب [خويلدات، 2015: 60] قد أخذت من المنظمات المهنية كل الصلاحيات وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية.

### المبحث الثالث: أهمية أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية

#### المطلب الأول: معايير قياس أخلاقيات المهنة

**1. معايير قياس أخلاقيات المهنة في ظل الدراسات السابقة:** تطرقت العديد من الدراسات السابقة لمعايير أخلاقيات المهنة، إذ تبين لنا من خلال مراجعتنا لهذه الدراسات أن هناك شبه اتفاق في الكثير منها، مع وجود اختلاف في البعض منها، حيث ذكر [الراوي، 2007: 58] بأن أبعاد أخلاقيات المهنة تتمثل في كل من الأمانة والاستقامة، الموضوعية، الكفاءة وبذل العناية المهنية اللازمة، السرية، السلوك المهني، المعايير الفنية، وأورد كل من [حسن وعبد الرحمن، 2008: 119] بأن المبادئ الأساسية لسلوكيات مهنة المحاسبة تتمثل في الأمانة، السرية، المصدقية، الكفاءة المهنية، في حين يرى [الطائي، 2010: 93] بأن معايير قياس الأخلاقيات تتمثل في كل من الالتزام والثقة والمصدقية، العدالة والمقترحات، بينما ذهب [صدام وآخرون، 2011: 250] إلى أبعد من ذلك، حين أشار بأن هناك مجموعة من الخصائص التي يجب أن يشتمل عليها السلوك والمتمثلة في كل من التعاون والاحترام، الانضباط والالتزام، تحمل المسؤولية، أما [المطيري، 2012: 08] فذكر أن أخلاقيات المهنة هي الموضوعية والاستقلالية، الأمانة والاستقامة، المصدقية، النزاهة والشفافية، السرية، الكفاءة المهنية، حيث أضاف [إسماعيل و آخرون، 2014: 232] بأن قواعد السلوك المهني تتمثل في الاستقلالية، الحيادية، الموضوعية والأمانة، أما [سعيد ومحمد، 2014: 167] فتطرقا في دراستهما للمبادئ الأساسية المتمثلة في النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية، السلوك المهني، في حين أشار كل من [الجنابي و النعيمي، 2014: 404] أن معايير قياس أخلاقيات المهنة متعددة و تتمثل في الأمانة، النزاهة، المحافظة على الوعد، الإخلاص، العدالة، مراعاة الآخرين، احترام الآخرين، الإحساس بالمسؤولية، السعي للتميز، الثقة، الموضوعية، المشروعية، أما [kasasbeh et autres، 2014: 277] ذكروا في دراستهم الاستقلالية و الموضوعية، الأمانة والنزاهة و الشفافية والمصدقية.

أما [عبد العال، 2015 : 34] فقد ذكر أن المبادئ الأخلاقية الأساسية التي يجب أن يتحلى بها المهنيون في مهنة المحاسبة، حيث تتمثل هذه المبادئ في كل من النزاهة، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية اللازمة، السرية، السلوك المهني، وهو نفس الطرح الذي ذهب إليه [النويقه، 2016: 118] حين ذكر أن أبعاد قياس الأخلاقيات تتمثل في كل من الاستقلالية والموضوعية الأمانة والاستقامة النزاهة والشفافية، ويرى [خمقاني وآخرون، 2017: 206] أن معايير السلوك المهني تتمثل في القيم الأخلاقية تتمثل في الموضوعية والاستقلالية، الأمانة والنزاهة، العناية الواجبة، مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها، وهو ما يتفق فيه إلى حد بعيد مع كل من [العبيبي والزعبي، 2017: 155] اللذان تطرقا في دراستهما في الجانب المتعلق بمعايير قياس السلوك المهني الأخلاقي لمهنة المحاسبة لكل من النزاهة، الموضوعية، الاستقلالية، الحفاظ على الأسرار، العناية المهنية، أخلاقيات المهنة، المعايير الفنية، وهو ما يتفق إلى حد بعيد مع دراسة [ساوس وآخرون، 2017: 515] التي ورد فيها كل من النزاهة، الموضوعية، السر المهني، الكفاءة والعناية المهنية، السلوك المهني، أما [بوشلاغم، 2017: 490] فلخص معايير قياس أخلاقيات المهنة في أربع معايير أساسية تمثلت في كل من الإخلاص، العدالة، الأمانة، الشفافية، و اختلفت دراسة كل من [عمران وعمر، 2017: 109] إلى حد بعيد مع الدراسات السابقة في أبعاد قياس الأخلاقيات، حيث قدمت هذه الدراسة معايير تتمثل في احترام القانون، الحيادية، النزاهة، الاجتهاد، الاقتصاد والفعالية.

## 2. معايير قياس أخلاقيات المهنة في ضوء الدراسة الحالية: أما نحن فسنحاول التطرق في بحثنا هذا إلى

المبادئ التالية: الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام، المصدقية وهي كالتالي:

**الاستقلالية والموضوعية:** إن الموضوعية والاستقلالية أساس الحياد والعدل، فلا بد للمحاسب أن يتحلى بهم وأن يكون غير متسرع في إصدار القرارات أو الأحكام إلا بعد التأكد وجمع الأدلة والإثباتات الكافية، ويجب أن يكون مستقلا وبعيدا عن مزاج وأهواء الإدارة وسلطتها، بالإضافة إلى أن يكون المحاسب نزيها وصادقا ومتجردا من أي مصلحة شخصية، وأن لا يسمح للتحيز وتضارب المصالح أن تؤثر على الآخرين لتجاوز أحكام المهنة أو العمل.

**النزاهة والشفافية:** ويعني هذا المبدأ أن يتحلى المحاسب بالصدق والعدل أثناء القيام بمهامه وان يكون نزيها عفيفا، وان لا يخل بمصلحة المجتمع من اجل مصالحه الشخصية، وأن يكون موثوقا به وأميناً في أدائه لواجباته وخدماته المهنية.

**السرية والأمانة:** وهي امتناع المحاسب عن الكشف على المعلومات المكتسبة كنتيجة لعلاقات العمل والمهنة، وعدم استخدامها في المصالح الشخصية، والاستمرار بهذا المبدأ حتى بعد انتهاء العلاقات بينه وبين العميل، وأن لا

ينصح عن أي معلومات دون صلاحية محددة إلا إذا كان هناك حق قانوني يقضي بذلك الإفصاح، وان يكون أيضا أميناً ومستقيماً في كل علاقاته، ولا بد على المحاسب أن يتحلى بهذه الميزة وأن تكون من مبادئه الثابتة والراسخة فهي تعد أساس العمل.

**الالتزام والعناية المهنية:** هو امتثال المحاسب للقوانين والقواعد الطبقية داخل المؤسسة والالتزام بإتقان العمل بكل أمانة وعدم التحيز لأي أطراف معينة، وأن يكون أهلاً لكل ما يقوم به من مهام، وان يؤدي واجباته وخدماته الوظيفية والمهنية على أكمل وجه من الإتقان والكفاءة، وإذا لم يجد في نفسه هذه الكفاءة لانبجاز مهمة ما فعليه أن يعتذر للعميل عن عدم القيام بتلك المهمة.

**تحمل المسؤولية:** هي أن يتحمل المحاسب كل مسؤولياته المهنية عن عدم تأديته لمهامه في حالة شك وجود تحيز، وأيضاً الاعتماد على القدرات الذاتية والخبرات السابقة عند مواجهة مواقف جديدة في العمل، بالإضافة إلى القدرة على اتخاذ القرارات في المسائل التي لا توجد بها نصوص قانونية، وكذا أن يتحمل المحاسب كل العقوبات الناتجة عن تصرفات العاملين تحت سلطته مباشرة التي أدت إلى تقديم معلومات مضللة لمختلف المتعاملين مع المؤسسة.

### المطلب الثاني: معايير قياس الممارسات المحاسبية

**1. معايير قياس الممارسات المحاسبية في ظل الدراسات السابقة:** يتفق اغلب الباحثين بان معايير قياس الممارسات المحاسبية تتمثل في كل من الإفصاح والاعتراف والقياس، فحسب [التميمي، 2015: 7] فهي تتمثل في القياس والإفصاح، أما [الشرفاء، 2015: 06] فيرى بأنها تتمثل في المهنية، الثبات، التحفظ، الشفافية، في حين يرى [شاهد و دفرور، 2016: 148] أن الإفصاح يعتبر من العناصر الأساسية التي تم التركيز عليها من طرف المعايير المحاسبية الدولية، وكذا النظام المحاسبي المالي، وحسب [بن يوسف، 2017: 31] فالممارسات المحاسبية تتمثل في الإفصاح والقياس، في حين أشار كل من [مشجل، 2017: 8] ، و [الدوغجي والباشا، 2017: 546] أن معايير قياس الممارسات المحاسبية تتمثل في حادثة كل من الإفصاح والقياس والاعتراف، أما [نزال، 2017: 13] فذكر أربع معايير لقياس الممارسات المحاسبية تمثلت في كل من الاعتراف، القياس والإفصاح وموثوقية القوائم المالية.

**2. معايير قياس الممارسات المحاسبية في ظل الدراسة الحالية:** سنحاول في هذه الدراسة ذكر مجموعة من الأبعاد التي نراها تساعد في قياس الممارسات المحاسبية بالمؤسسة تتمثل في كل من الاعتراف والإفصاح والقياس بالإضافة إلى مخرجات النظام (جودة المعلومات) وهي كالتالي:

أ. الاعتراف المحاسبي: عرفها [مشجل و مهاوش، 2017 : 9] بأنها عملية إدراج عنصر من عناصر القوائم المالية في قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل إذا حقق هذا العنصر تعريف احد عناصر القوائم المالية وكان يفي بمعايير الاعتراف.

وأيضاً حسب [الدوغجي وصيحي، 2017: 554]: الاعتراف هو عملية إثبات البند الذي ينطبق عليه أحد تعاريف عناصر القوائم المالية أو بعض قواعد أو معايير الاعتراف المحددة في الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية عندما يكون من المحتمل الحصول على أي منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند وسوف تتدفق إلى الوحدة الاقتصادية، وان يكون لهذا البند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بصدق.

ب. الإفصاح المحاسبي: يرى [ريياز، 2017: 307] بأن الإفصاح المحاسبي هو أسلوب لعرض كافة المعلومات الجوهرية الخاصة بنتائج أعمال الوحدة الاقتصادية في صلب القوائم المالية او في خارجها، وتستوي في ذلك المعلومات الكمية والوصفية من حيث الأهمية، وبالشكل الذي يجعل تلك القوائم غير مضللة للمستخدمين لكي يتمكنوا من اتخاذ قراراتهم على درجة من الرشد والعقلانية، و أورد [شاهد و دفور، 2016: 07] أربع أنواع من الإفصاح تمثلت في كل من الإفصاح الشامل (الكامل)، الإفصاح العادل، الإفصاح الإعلامي (التثقيفي)، الإفصاح الوقائي (التقليدي)، وأضاف [بن يوسف، 2017 : 3] يتمثلان في الإفصاح الكافي، الإفصاح الملائم.

ت. القياس المحاسبي: ذكر [ التميمي و سجاد، 2015 : 8 ] بأن جمعية المحاسبة الأمريكية<sup>1</sup> (AAA) عرفت في تقرير لها في سنة 1971 القياس المحاسبي بأنه "تعيين أرقام للظواهر والأحداث الاقتصادية الماضية والحاضرة والمستقبلية والتي تتعلق بوحدة محاسبية معينة على أساس المشاهدة وطبقاً لقواعد محددة"، بينما عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية<sup>2</sup> (IASB) في عرضها لإطار إعداد القوائم المالية القياس المحاسبي بأنه " عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سوف يعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس مثل التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية والقيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية".

ث. مخرجات النظام (جودة المعلومات): يعرف [الحيالي وآخرون، 2006: 132] المعلومات المحاسبية بأنها كل المعلومات الكمية وغير الكمية التي تخص الأحداث الاقتصادية، والتي يتم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً، ويرى [مشجل ومهاوش ، 2017، 12] أن جودة المعلومة المحاسبية خصائص تتمثل في الجدول أدناه:

<sup>1</sup> American Accounting Association

<sup>2</sup> International Accounting Standards Committee

جدول رقم (01-04): خصائص جودة المعلومة المحاسبية

الخصائص الأساسية	الخصائص الثانوية
الملائمة	<ul style="list-style-type: none"> <li>- التوقيت المناسب</li> <li>- القيمة التنبؤية</li> <li>- القيمة في مجال التغذية العكسية</li> </ul>
المصادقية	<ul style="list-style-type: none"> <li>- القابلية للتحقق</li> <li>- صدق التمثيل</li> <li>- الحياد</li> </ul>

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على دراسة كل من مشجل ومهاوش ، 2017

### المطلب الثالث: العلاقة بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية

#### 1. العلاقة بين الأخلاق والمحاسبة:

إن الوصول إلى مخرجات محاسبية مناسبة وجيدة أمر مرتبط بالسلوك البشري وعلاقته بالمعلومات والمشاكل المحاسبية، حيث أن اختيار الأسلوب والإجراءات والطرق المحاسبية يتأثر بفكر ومصالح المحاسب من جهة وسلوك المستخدم للمعلومات المحاسبية من جهة أخرى، كما يؤثر السلوك البشري بالجوانب النفسية والاجتماعية عند القيام بأي تغيير أو تطوير على العمليات المحاسبية، وأيضاً يؤثر السلوك البشري في مجموعة من العناصر أهمها [حيدر، 2007 : 15]:

- كفاية الإفصاح؛

- مدى تغطية البيانات والمعلومات المحاسبية والقوائم المالية؛

- الاتجاهات التي ترتبط بالممارسات والتطبيقات والتقارير المختلفة عن المنشأة؛

- أحكام الأهمية النسبية؛

- آثار القرار المحاسبي بإجراءات المحاسبة البديلة؛

ولذلك وجب على المحاسب التحلي بالموضوعية والأخلاق الحسنة المرتبطة بمفاهيم أساسية مثل الحقيقة، العدالة القانونية والأخلاقية، الاستقامة والإنصاف، حيث يتفق الجميع على جعل هذه المفاهيم مرشداً لتصرفات المحاسبين وتوجههم إلى القيام بواجباتهم وتضمن حقوقهم [ريتشارد وآخرون ، 2006 : 149].

## 2. العلاقة بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية

- أ. علاقة الاستقلالية والموضوعية بالممارسات المحاسبية: إن القيام بالعمل دون التعرض لضغوطات وتهديدات من طرف مسؤولي المؤسسة، من شأنه تحقيق ما يلي:
- عند إعداد التقارير السنوية للمؤسسة ونشرها يتم مراعاة البيانات المالية متاحة للجميع وقابلة للفهم وبالتالي تعود أكثر مصداقية وموثوقية؛
  - الحرص عند تقديم القوائم المالية أن تكون كاملة وشاملة لكافة المعلومات الضرورية.
- ب. علاقة النزاهة والشفافية بالممارسات المحاسبية: إن القيام بالعمل بالنزاهة والالتزام بالاستقامة و الأمانة في كافة العلاقات المهنية، والصدق في أداء الواجبات، من شأنه أن يحقق ما يلي:
- الحرص أن تكون المعلومات المقدمة عن المؤسسة تشعر الزبائن بنوع من الثقة وضمن الحقوق ويمكن الاعتماد عليها؛
  - الحرص على تقديم معلومات ذات قيمة ومنفعة لاتخاذ القرارات المناسبة.
- ت. علاقة السرية والأمانة بالممارسات المحاسبية: عند القيام بالعمل يجب على المحاسب التمتع بالسرية وعدم الكشف عن أي معلومات سواء كانت متعلقة بالمؤسسة، أو بصاحب العمل إلا في الحالات التي يقرها القانون، والتي من شأنها أن تحقق ما يلي:
- تقديم الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الفئات؛
  - الحرص على أن تتسم المعلومات المحاسبية المعدة وفق أخلاقيات المهنة بالحياد وعدم التحيز حيال مستخدميها.
- ث. علاقة الالتزام والعناية المهنية بالممارسات المحاسبية: عند القيام بالعمل يجب أن تكون القوائم المالية المؤسسة عند عرضها مطابقة للتشريعات المعمول بها، حيث من شأنها ما يلي:
- أن تقدم معلومات ذات درجة عالية من الموضوعية من اجل عدم تضليل المتعاملين مع المؤسسة؛
  - أن يكون الالتزام بالممارسات المحاسبية التزاما أخلاقيا أكثر منه قانوني.
- ج. علاقة تحمل المسؤولية بالممارسات المحاسبية: عند القيام بالعمل يجب أن تحمل كل مسؤوليات المهنة عن عدم تأديتي للمهام في حالة شك وجود علاقات أو تحيز، والتي من شأنه ما يلي:
- أن تكون الطريقة المستخدمة في تسيير المخزون والاهتلاك تؤثر على إعداد القوائم المالية؛
  - أن تكون طريقة القياس المستخدمة في تقييم الأصول تؤثر على قراراتي.

## خلاصة الفصل:

قمنا الفصل السابق بالتعرف على أدبيات الدراسة والمتمثلة في أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية، وقد قسمنا هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، وكل مبحث مقسم إلى ثلاث مطالب، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى مدخل للأخلاقيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، وقمنا فيه بتقديم مفاهيم في الأخلاقيات ومصادر هذه الأخلاقيات والعوامل المؤثرة فيها، والإطار الفكري للمحاسبة، أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى مهنة المحاسبة وأخلاقياتها، وقد قدمنا في هذا المبحث مفاهيم في مهنة المحاسبة وآليات تطويرها، والسلوكيات الأخلاقية المهنية وواقعها في الجزائر، في حين المبحث الثالث تناول أهمية أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية، حيث أوردنا فيه معايير قياس أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية، والعلاقة بين أبعاد أخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية.

# الفصل الثاني: الدراسات السابقة

## المبحث الأول:

الدراسات السابقة ذات العلاقة

بالمغيرات الدراسة

## المبحث الثاني:

موقع الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات

السابقة

## تمهيد:

تقوم فكرة مراجعة البحوث السابقة على أساس أن المعرفة العلمية هي عملية تراكمية مستمرة، ونحن نتعلم مما قام به الآخرون لنستفيد منه و نبني عليه، فالبحث العلمي الواحد ما هو إلا نقطة في بحر العلوم الواسع، فمن هذا المنطلق يمكن القول بأن مراجعة أدبيات أي بحث تعد الخطوة الأولى وحجر الأساس في التخطيط لمشروع بحث جديد و أصيل، حيث تعتبر مراجعة الدراسات البحثية السابقة التي تم القيام بها، ولها علاقة بموضوع البحث المراد إنجازه من الخطوات الهامة عند إجراء أي بحث علمي، فهي تمكننا من الوقوف خاصة على النتائج المتوصل إليها والخطوات المتبعة في ذلك، وبالتالي فإن أجدديات البحث العلمي تقتضي القيام بمسح شامل لكل البحوث العلمية التي سبقت البحث الحالي، وهذا لأجل الوقوف على الإجراءات المنهجية المتبعة من جهة، وضبط المفاهيم الأساسية والمصطلحات الضرورية التي يمكن استخدامها في الدراسة الحالية من جهة أخرى، مما يعني بان الدراسات السابقة هي الطريق الذي يمكننا من الوصول إلى النتيجة المرغوب فيها، لذلك سنحاول في هذا الفصل تقديم أهم هذه الدراسات التي لها صلة بالموضوع، سواء تلك الأبحاث التي لها علاقة بالمتغيرين معاً، أو تلك الأبحاث التي لها علاقة بأحد المتغيرين، و نشير بأن هناك دراسات عديدة أنجزت على الصعيد العربي و الأجنبي، وهي متنوعة بين الدراسات باللغة العربية ودراسات أخرى باللغة الأجنبية، وسنتطرق إلى أهم الدراسات التي استطعنا الوصول إليها و الاطلاع عليها، من خلال تقسيمه إلى مبحثين، إذ سيتم التطرق في المبحث الأول المتكون من ثلاث مطالب إلى عرض الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة، حيث سنخصص المطلب الأول للدراسات التي اهتمت بالمتغير التابع، أما في المطلب الثاني فسوف نورد فيه الأبحاث التي اهتمت بالمتغير المستقل ، و في الأخير سيكون المطلب الثالث موجه للدراسات التي لها علاقة بالمتغيرين معاً، أما في المبحث الثاني فسوف يتم التركيز على موقع الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة، وهو يتضمن مطلبين أساسيين حيث سنحاول في المطلب الأول إبراز أهم النقاط التي تتفق أو تختلف فيها دراستنا الحالية مع الدراسات السابقة، لننتهي في المطلب الثاني إلى مجالات الاستفادة من هذه الدراسات.

## المبحث الأول: الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغيرات الدراسة

سنحاول في هذا المبحث التركيز على الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة، وبالتالي ستتنوع هذه الأخيرة بين الدراسات المحلية والعربية و الأجنبية، إذ سيتم التطرق إلى أهم ما ورد فيها من منهج و أداة وأدوات إحصائية ونتائج وتوصيات، كما أننا سنعطي أهمية لمؤشرات القياس التي استعان بها مختلف الباحثين سواء في قياس المتغير المستقل أو التابع، لذلك قسمنا هذا المبحث إلى ثلاث مطالب، إذ سيتم في المطلب الأول التطرق للدراسات السابقة ذات العلاقة

بالمتغير التابع، أما في المطلب الثاني فسنخصصه للدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغير المستقل، في حين سنأتي في المطلب الثالث على ذكر الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغيرين معا.

### المطلب الأول: الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغير التابع

1. دراسة [محمود، 2015] تحت عنوان: مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، دراسة تطبيقية على شركات ومكاتب المراجعة في قطاع غزة. تهدف هذه الدراسة إلى الوقوف على مدى التزام مراجعي الحسابات العاملين بشركات ومكاتب مراجعة الحسابات في غزة بأخلاقيات المهنة، وقواعد السلوك المهني التي تنظم وتضبط سلوكيات المراجعين، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد استعان الباحث بمجموعة من الأبعاد لقياس أخلاقيات المهنة منها الالتزام والوعي الديني، القوانين والأنظمة والالتزام المراجعين بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني، أما الأداة المستخدمة في الدراسة فتمثلت في الاستبيان، وقد اعتمد الباحث في عملية التحليل على مجموعة من الأساليب الإحصائية منها المتوسط الحسابي، والانحراف المعياري، ليتم التوصل إلى مجموعة من النتائج منها التزام مراجعي الحسابات بدرجة كبيرة جدا بالمبادئ الأساسية للسلوك الأخلاقي من جهة، ووجود أثر للقوانين المنظمة لمهنة مراجعة الحسابات على التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني من جهة أخرى، وانتهت الدراسة في الأخير إلى جملة من التوصيات منها ضرورة بذل المؤسسات المهنية المنظمة للمهنة في غزة مزيدا من الجهود لإصدار مدونة سلوك أخلاقي ومهني، العمل على تطوير القوانين الخاصة بمزاولة المهنة، حيث تعطي مزيدا من الاهتمام بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك.

2. دراسة [ظافر، 2013] تحت عنوان: إسهامات السلوك الأخلاقي في الحد من ممارسات الإبداعية، دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل-.

تهدف هذه الدراسة إلى إسهامات السلوك الأخلاقي في الحد من الممارسات الإبداعية، وقد تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، واتت الدراسة على ذكر مجموعة من الأبعاد منها السلوك الأخلاقي المحاسبي و ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما تم الاستعانة بالاستبيان كأداة للبحث، في حين استعان الباحث بمجموعة من الأساليب الإحصائية منها الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وتوصلت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن مهنة المحاسبة قواعد ومبادئ أخلاقية خاصة يلتزم بها المحاسب، كما أن هذه الأخلاقيات التي تحكم المهنة تقود إلى الرقي بالمحاسبة، وانتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها ضرورة الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي المحاسبي، إضافة إلى توعية العاملين بأبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية وأثرهما على صدق الأداء.

### 3. دراسة [صدام، وآخرون، 2011] تحت عنوان: أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات

التقارير المالية-دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الكبير الذي تقوم به الأخلاق بصورة عامة، ومعايير أخلاقيات الأعمال بصورة خاصة في دعم كفاءة وفعالية العمل المحاسبي في منشآت الأعمال، حيث اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد ذكرت الدراسة مجموعة من الأبعاد منها الموثوقية، النزاهة والسرية، المشروعية، كما تم الاستعانة بالاستبيان كأداة لها، وقد استعان الباحث بمجموعة من الأساليب الإحصائية منها التكرارات، الوسط الحسابي، الانحراف المعياري، معامل الارتباط والانحدار الخطي، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن مهنة المحاسبة قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتميزها عن غيرها، وكذلك اعتماد أسلوب العقاب والثواب في دعم أخلاقيات المهنة لدى المحاسبين داخل المنشأة، لينتهي البحث في الأخير إلى جملة من التوصيات منها ضرورة وضع أسس للالتزامات الأخلاقية لممارسي المهنة لضمان المستوى العالي لأدائهم من طرف الهيئات والمنظمات الراعية للعمل المحاسبي، واعتماد أسلوب الثواب والعقاب في دعم الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى المحاسبين داخل المنشأة.

### 4. دراسة [تغريد، 2010] تحت عنوان: دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات

المحاسبية،دراسة حالة في جامعة الموصل.

تهدف هذه الدراسة إلى استخدام الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، أين اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وتمثلت عينة الدراسة في مجموعة الأفراد العاملين بجامعة الموصل، وقد اعتمد الباحث في قياس المتغير المستقل على ثلاث أبعاد أساسية تمثلت في كل من المصدقية وجودة المعلومات والمهنية، بينما استعمل الاستبيان كأداة رئيسية للدراسة، في حين تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية تمثلت في كل من الوسط الحسابي والانحراف المعياري ومعامل الارتباط والانحدار المتعدد، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج من بينها أن الالتزام الأخلاقي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة لا بد من أن يقلل من تعرض الإدارات المحاسبية للخطر. بالإضافة إلى أنه كلما تمسك ممارسو المهنة بالالتزامات الأخلاقية المحاسبية أدى ذلك إلى إعداد قوائم مالية تحظى بثقة المستفيدين والتي من شأنها في النهاية أن تؤدي إلى رفع مستوى الإدارات المحاسبية، وقد انتهت الدراسة إلى جملة من التوصيات منها ضرورة إدخال موضوع الالتزامات الأخلاقية المحاسبية في المجال التعليمي في الجامعات العراقية، إعداد برامج محاسبية تحتوي على حالات عملية لمناقشة المشكلات التي تنشأ عن عدم الالتزام بالأخلاقيات المحاسبية، وكذلك إنشاء وتطوير وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين وممارسي مهنة المحاسبة من خلال نظام للحوافز والمكافآت التي تجعلهم يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم.

5. دراسة [احمد، 2007] تحت عنوان: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، وتمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، وكان المنهج الوصفي هو المتبع في هذه الدراسة، وقد ذكر الباحث مجموعة من الأبعاد لقياس السلوك المهني تمثلت في الأمانة والنزاهة والكفاءة المهنية و الموضوعية و الاستقلالية المهنية، أما الأداة فتمثلت في الاستبيان، كما استعان الباحث بمجموعة من الأساليب الإحصائية تمثلت في الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج منها أن مهنة المحاسبة في العراق تحتاج إلى أن تمتلك قواعد أخلاقية لمهنة المحاسبة يلتزم بها المحاسب عند ممارسة المهنة، وكذلك أخلاقيات المحاسبة يجب أن تتضمن السمات الشخصية التي يجب على المحاسب التحلي بها وممارستها، وعليه أوصت الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بالجوانب الأخلاقية في المقررات الدراسية للمحاسبة وكذلك التصرف بشكل مناسب والحفاظ على السمعة الجيدة للمهنة والامتناع عن أي سلوك يمكن أن يقلل من شأن هذه المهنة.

6. دراسة [Dheseviano, Patrick 2018] تحت عنوان:

### **Strategic Management Accounting Practices and Organizationa Performance of Manufacturing Firms in Nigeria**

الإدارة الإستراتيجية للممارسات المحاسبية وأداء التنظيم في مؤسسات التصنيع النيجيرية.

هدفت هذه الدراسة التي اعتمدت المنهج التحليلي إلى توضيح العلاقة بين الأداء التنظيمي والإدارة الإستراتيجية للممارسات المحاسبية في شركات التصنيع النيجيرية، حيث قسمت الممارسات المحاسبية إلى صنفين يتمثلان في الممارسات المحاسبية التقليدية والممارسات المحاسبية الحديثة، كما تم اختيار 15 شركة تصنيع بشكل عشوائي للدراسة، واستعان الباحثين في الحصول على المعلومات اللازمة على الاستبيان الذي تم توزيعه على محاسبي الشركات، كما استخدم الباحث مجموعة من الأساليب الإحصائية مثل الانحدار والارتباط واختبار T، وأظهرت الدراسة أن الإدارة الإستراتيجية للممارسات المحاسبية لها علاقة إيجابية بالأداء التنظيمي، كما تبين أن هناك فرقا كبيرا في فعالية القرار بين تطبيق الممارسات المحاسبية التقليدية و الممارسات المحاسبية الحديثة الإستراتيجية والتقليدية تقنيات المحاسبة الإدارية، وتخلص إلى أن تنفيذ إستراتيجية الممارسة المحاسبة الإدارية ضرورية لتعزيز الأداء التنظيمي للمؤسسة، ولذلك توصي الدراسة شركات التصنيع، وخاصة تلك التي تعمل في ولاية دلتا، باتخاذ التدابير المناسبة لتطبيق الإدارة الإستراتيجية أدوات المحاسبة لضمان كفاءة وعملية واقعية عملية صنع القرار من شأنها أن تعزز الأداء التنظيمي.

## 7. دراسة [Ezekiel, 2015] تحت عنوان:

**Management Accounting Practices in the Developing Economies: The Case of Nigeria Listed Companies**

ممارسات المحاسبة الإدارية في الاقتصاديات النامية: حالة الشركات النيجيرية المدرجة في البورصة

اهتمت هذه الدراسة التي اعتمدت على المنهج التحليلي بالممارسات المحاسبية في الشركات النيجيرية المدرجة بالبورصة، حيث تألف مجتمع الدراسة من 78 مؤسسة صناعية مدرجة في البورصة خلال الفترة 2003-2012 وسعت هذه الدراسة إلى إبراز العوامل المؤثرة على اختيار الممارسات المحاسبية في هذه المؤسسات التي تم تصنيفها حسب الباحث إلى عوامل داخلية و عوامل خارجية، حيث تشير العوامل الداخلية إلى هيكل الشركة، حجم الشركة، عمر الشركة، الموارد البشرية، أما كل من المنافسة، التقدم التكنولوجي، البنية التحتية، الإطار التنظيمي، توافر المواد الأولية فهي عبارة عن عوامل خارجية، واعتمد الباحث على الاستبيان كأداة لهذه الدراسة، إذ تم توزيع 156 استمارة على الأفراد وتم معالجة 148 استمارة باستخدام مجموعة من الأساليب منها معامل الارتباط، خط الانحدار، وتوصلت الدراسة أن كل من عوامل الهيكل الثابت وحجم الشركة ورأس المال البشري والبنية التحتية والمنافسة والمواد الخام وعمر الشركة والإطار التنظيمي تؤثر بنسبة 96% في اختيار الممارسات المحاسبية، كما أن الممارسات المحاسبية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالهيكل التنظيمي للشركة بالإضافة إلى ذلك فإن إن الممارسات المحاسبية تختلف باختلاف الحجم، وانتهت الدراسة إلى توصية مهمة تمثلت في ضرورة تحمل الإدارة كل مسؤوليتها لضمان تنفيذ السياسة التي يمكن أن تمكن المؤسسات من تحسين الممارسات المحاسبية بها.

**المطلب الثاني: الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغير المستقل****1. دراسة [عادل، 2016] تحت عنوان: معايير التعليم المحاسبي الدولية وعملية التعليم المحاسبي في العراق.**

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين التعليم المحاسبي في العراق وعملية إصدار معايير التعليم المحاسبي الدولية ومدى الاستفادة من هذه المعايير لرفع مستوى التعليم المحاسبي في العراق، وهذه الدراسة كانت عبارة عن دراسة تحليلية بحتة حيث اعتمدت على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي.

وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة مجالان لا يفصلان عن بعضهم البعض، وأن التأهيل المهني المحاسبي من الضروريات في عصرنا الحالي.

وانتهت الدراسة بمجموعة من التوصيات أهمها: تكييف الأساليب والمواد التعليمية المستخدمة في التعليم المحاسبي لمواكبة التغيير المستمر في بيئة العمل، وكذا قيام الجهات ذات العلاقة بالتعليم المحاسبي بالتعريف على المشاكل القائمة وسبل حلها من أجل التعرف على المعلومات الملائمة والتوصل إلى استنتاجات واضحة.

## 2. دراسة [أسامة وآخرون، 2012] تحت عنوان: دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة

والتدقيق والحد من الفساد، دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية.

تهدف هذه الدراسة التي استخدمت المنهج الوصفي التحليلي إلى إبراز أهمية تفاعل الجامعات الأردنية التي تقدم برامج تعليمية محاسبية مع متطلبات ممارسة مهنة المحاسبة وفق إطار المعايير الدولية للتعليم المحاسبي، وبما ينعكس على تطوير واقع ممارسة المهنة، وقد ذكرت الدراسة مجموعة من الأبعاد منها السرية والنزاهة والموضوعية، وتم الاستعانة بالاستبيان كأداة لها، واعتمد الباحث على مجموعة من الأساليب الإحصائية منها الوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات، وتم التوصل إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الموضوعية والنزاهة والسرية من العناصر ذات الأهمية في ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق، وكذلك التعليم الجامعي في الجامعات الأردنية يلعب دوراً هاماً في المعرفة وزيادة الإدراك للطلبة، وكذا مهارتهم للممارسات الأخلاقية، مما يؤدي إلى مكافحة الفساد، وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي بينت ضرورة الاهتمام بصقل طلبة المحاسبة بمهارات عالية، والتزام مرتفع بأخلاقيات المهنة وسلوكياتها الصحيحة من طرف القائمين على إدارة برامج التعليم المحاسبي في الأردن بالإضافة إلى ضرورة استخدام مهارات العرض والاتصال والتواصل مع الآخرين والمهارات الشخصية ولعب الأدوار وخصوصاً في القضايا الأخلاقية منها.

## 3. دراسة [جابر، عمار، 2012] تحت عنوان: مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد

القرارات الاستثمارية.

تهدف هذه الدراسة التي اعتمد فيها الباحث على المنهج الوصفي التحليلي إلى إبراز دور المنظمات المهنية والتعليمية في تأهيل المحاسبين ومسؤوليتها في تنظيم وتطوير المهنة، حيث تم الاعتماد على مجموعة من الأبعاد لقياس مقومات مهنة المحاسبة تتمثل في كل من الإطار الفكري، المعايير المحاسبية والتدقيقية، سلوك وآداب المهنة، التعليم المحاسبية، أما الأساليب الإحصائية فتمثلت في الوسط الحسابي والانحرافات المعيارية، في حين كان الاستبيان كأداة للدراسة، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج منها حرص مهنة المحاسبة على تطوير ورفع مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني لأعضائها، تمثل مؤسسات التعليم الجهة المسؤولة عن إعداد محاسبين مؤهلين بالمهارات العلمية التي تمكنهم من مزاوله المهنة، لتنتهي الدراسة بمجموعة من التوصيات منها ضرورة أن تأخذ المنظمات التعليمية على عاتقها إدخال الجوانب السلوكية والمعايير المحاسبية الرقابية، ذلك أن الحصول على شهادة جامعية أولية لا يكفي وحده لممارسة المهنة، وإنما يجب أن يكتسب الفرد الخبرة اللازمة قبل قيامه بالممارسة العملية.

## 4. دراسة [Kasasbeh, et Autres, 2014] تحت عنوان

**The impact of business communications ethics in the competitive advantage in the cellular " companies operating in Jordan"**

دور الأخلاقيات المهنية في تفعيل الاتصال

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر أخلاقيات الأعمال في الميزة التنافسية في شركات الاتصالات العاملة في الأردن. لتحقيق أهداف الدراسة، تم تصميم استبانة لجمع البيانات وتوزيعها على الموظفين من خلال دراسة استطلاعية شملت عينة عشوائية بسيطة من (192) من الموظفين في المستويات الإدارية: العليا والمتوسطة والمشرفين في شركات الاتصالات الخلوية العاملة في الأردن. وأظهرت نتائج الدراسة وجود أثر ذي دلالة إحصائية لأخلاقيات العمل (الاستقلالية والموضوعية والصدق والنزاهة والعدالة والشفافية) لتحقيق الميزة التنافسية ( تخفيض التكلفة، الابتكار والتجديد) في شركات الاتصالات الخلوية العاملة في الأردن)

**المطلب الثالث: الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيري الدراسة****1. دراسة [محمد، ياسر، 2016] تحت عنوان: مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية-**

دراسة استطلاعية على المهنيين والأكاديميين في اليمن.

تهدف هذه الدراسة إلى تناول مفهوم المحاسبة الإبداعية والأسباب الجوهرية التي تقف وراءها من خلال المقومات الأساسية لمهنة المحاسبة، وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد ذكرت الدراسة مجموعة من الأبعاد منها التعليم المحاسبية، المعالجات المحاسبية، قواعد أخلاقيات المهنة، وتم استعمال الاستبيان كأداة للدراسة، وذكرت الدراسة مجموعة من الأساليب الإحصائية منها التكرارات، النسب، المتوسط الحسابي. وخلصت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات منها: وجود قصور فيما يخص المقررات التدريبية في سوق العمل وانعدام الوعي للطلاب من الجانب التدريبي، وأيضاً المنهج الدراسي الوجود لا يتضمن مقررات أخلاقيات مهنة المحاسبة.

وانتهت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: تبني المعايير الدولية للتعليم المحاسبي والالتزام على تطبيقها وتحديث المناهج الدراسية، وكذا التعجيل في تشريع قواعد لسلوكيات وأخلاقيات المهنة لمحاسبة.

**2. دراسة [نور الهدى، 2015] تحت عنوان: دور مدونة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في**

الجزائر .

تهدف الدراسة إلى إبراز دور أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر من خلال إتباع المنهج الوصفي التحليلي، وقد تم الاعتماد على مجموعة من الأبعاد لقياس أخلاقيات مهنة المحاسبة تتمثل في التنظيم المهني و التكوين العلمي والعملية و السلوك المهني، أما أداة الدراسة فتمثلت في الاستبيان الذي تم تحليل نتائجه بواسطة

مجموعة من الأساليب الإحصائية تمثلت في الوسط الحسابي و الانحراف المعياري، وتم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات منها تقسيم الأخلاقيات لدى المحاسبين إلى نوعين يتمثلان في كل من أخلاقيات المهنة التي تضم الموضوعية و الكفاءة، النزاهة والعناية المهنية والحفاظ على السر المهني، أما النوع الثاني فيتمثل في القواعد الدينية والعرفية والاجتماعية المنظمة للعدالة، لتنتهي هذه الدراسة في الأخير بمجموعة من التوصيات منها إعطاء لموضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة والأعمال المزيد من العناية والاهتمام من كافة الاتجاهات الرسمية والأكاديمية والمهنية، وأيضاً تدريس مقياس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الجامعات الجزائرية.

### 3. دراسة [محمد حسن، 2014] تحت عنوان: دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية.

تهدف هذه الدراسة التي اتبعت المنهج الوصفي التحليلي إلى توضيح دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية، وقد ذكر الباحث مجموعة من الأبعاد لقياس الممارسات المحاسبية تمثلت في الاعتراف والقياس والإفصاح، وكان الاستبيان كأداة للدراسة، واستعان الباحث بمجموعة من الأساليب الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي، الانحدار المتعدد، معامل التباين، معامل التحديد، معامل الارتباط، وتوصل الباحث إلى جملة من النتائج أهمها أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تلتزم في تطبيق المعايير المحاسبية، ولا تلتزم بتطبيق أخلاقيات المهنة، وأيضاً وجود تأثير للمعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية، لينتهي في الأخير إلى جملة من التوصيات منها ضرورة عمل دورات للكوادر المحاسبية داخل الوحدة الاقتصادية من أجل ترغيبهم في الالتزام بمبادئ أخلاقيات الأعمال، وأيضاً تعزيز المناهج الأكاديمية بالمتطلبات الأخلاقية في الجامعات الأردنية.

المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة:

المطلب الأول: جوانب الاتفاق و الاختلاف مع الدراسات السابقة:

الفرع الأول: من حيث الموضوع:

تتميز هذه الدراسة أنها تناقش دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية من وجهة نظر عينة من المهنيين و الأكاديميين. في حين أن اغلب الدراسات السابقة كانت مركزة على دور الأخلاق في الحد من الفساد الإداري والممارسات الإبداعية وغيرها.

الفرع الثاني: من حيث منهجية الدراسة:

من خلال عرض الدراسات السابقة لاحظنا وجود تشابه في ما بينها من خلال المنهج المتبع وأداة الدراسة، حيث نجد أن الدراسة الحالية تتفق مع اغلب الدراسات السابقة في إتباع المنهج الوصفي التحليلي واستعمال الاستبيان كأداة للدراسة، إذ تتفق مع دراسة كل من [تغريد سالم، 2008]، [طله احمد، 2006]، [محمد ظافر، 2012]، [صدام، وآخرون، 2011]، [محمود، 2015]، [محمد، ياسر، 2016]، [أسامة وآخرون]، [جابر، عمار]، [نور الهدى، 2015]، [محمد، 2014]، في كل من المنهج المتبع والأداة المستعملة.

الفرع الثالث: بالنسبة لأبعاد الدراسة:

تتفق دراستنا مع العديد من الدراسات السابقة في اعتماد بعض من أبعاد قياس المتغيرين منها دراسة [احمد، 2007]، [صدام، وآخرون، 2011]، [أسامة وآخرون]، [نور الهدى، 2015]، في بعض الأبعاد وهي النزاهة والسرية والموضوعية والاستقلالية، كما تتفق مع دراسة [ظافر، 2013]، [محمد، 2014]، في بعد الممارسات المحاسبية (الاعتراف، القياس والإفصاح)، وتتفق مع دراسة [ظافر، 2013]، [محمود، 2015]، في بعد السلوك الأخلاقي المحاسبي.

## المطلب الثاني مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة:

سوف نقدم في هذا المطلب أهم المجالات التي استفدنا منها بعد مراجعتنا للدراسات السابقة، حيث تم التركيز على ثماني مجالات أساسية، ويبين لنا الجدول أدناه ملخص لأهم هذه المجالات وهي كالتالي:

الجدول رقم (2-1): ملخص لأهم مجالات الاستفادة

المجال	أوجه الاستفادة
المصطلحات	تم الاستعانة بالدراسات السابقة لضبط مختلف المفاهيم والمصطلحات الواردة في الدراسة، خاصة فيما يتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة وكذلك الممارسات المحاسبية.
الأفكار	مكنتنا الدراسات السابقة من الوقوف على الجهود السابقة المبذولة، والوقوف على المساهمة التي قدمتها كل دراسة.
الكشف عن المادة العلمية	مكنتنا الدراسات السابقة من صياغة الإطار النظري للدراسة، وتقديم صورة واضحة عن كيفية إجراء الدراسة الميدانية، والكشف عن العقبات التي قد تعترضنا أثناء إعداد هذا البحث.
المراجع والمصادر	تم التعرف على إسهامات جديدة في أخلاقيات مهنة المحاسبة التي لم تكن معروفة لدينا سابقا، فقد تم استخدامها كمجموعة من المراجع، والتي لم نكن على علم بها قبل الاطلاع على الدراسات السابقة.
الأداة	تم تطوير استبيان الدراسة الحالية على ضوء استبيان الدراسات السابقة، وذلك من خلال مراجعة الأبعاد التي تم استخدامها في قياس متغيرات الدراسات السابقة لنخرج في الأخير باستبيان خاص بالدراسة الحالية، وبأبعاد تعالج إشكالية الدراسة وتجب على تساؤلها.
أدوات الدراسة	تم استخدام بعض المقاييس التي استخدمتها الدراسات السابقة، لاسيما مقاييس الإحصاء الوصفي، و المقاييس المستخدمة في قياس مدى صدق أداة الدراسات، والمقاييس التي تقيس اتجاه إجابات المستجوبين والعلاقة بين متغيرات الدراسة، والانحدار المتعدد وتحليل الفروق.
اختبار الفرضيات	مكنتنا الدراسات السابقة من توضيح الرؤية فيما يتعلق بكيفية اختبار الفرضيات، لاسيما الخطوات المتبعة في إثباتها أو نفيها.
عرض النتائج	تم الاستعانة بالدراسات السابقة التي كانت عوننا لنا في كيفية عرض النتائج وتحليلها وتفسيرها.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مراجعة الدراسات السابقة

## خلاصة الفصل الثالث:

حاولنا في هذا الفصل إبراز أهم الدراسات السابقة التي لها علاقة بالدراسة الحالية، إذ قمنا بعرض الدراسات التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة الحالية عرضاً تسلسلياً حسب سنة النشر، وقد تم تقسيمها إلى ثلاث أجزاء أساسية حيث قمنا في الجزء الأول بعرض الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغير التابع المتمثل في الممارسات المحاسبية، وفي الجزء الثاني تطرقنا للدراسات التي لها علاقة بالمتغير المستقل المتمثل في أخلاقيات المهنة، أما الجزء الثالث فأبرزنا فيه الدراسات التي تناولت المتغيرين معاً.

كما أننا حاولنا في هذا الفصل الإلمام بأهم جوانب هذه الدراسات والمتمثلة في الهدف منها، وعيبتها، والطريقة المتبعة في المعالجة، وأهم النتائج المتوصل لها والتوصيات التي خلصت إليها، بالإضافة إلى ذلك فقد قمنا بإظهار الفرق بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من خلال إبراز أوجه الاختلاف والتشابه، لنتهي في الأخير إلى أهم مجالات الاستفادة من هذه الدراسات، وكخلاصة يمكن القول أنه بالرغم من تعدد الدراسات السابقة فإنه يمكننا القول بأن الدراسات السابقة تختلف عن الدراسة الحالية من خلال عدة معايير نورد أهمها في ما يلي:

- حسب أداة الدراسة: استخدمت معظم الدراسات السابقة الاستبيان والمقابلة والملاحظة كأداة لجمع البيانات ومعالجة الإشكالية؛
- حسب مجتمع الدراسة: أغلب الدراسات السابقة تمت في بيئة غير البيئة الجزائرية، فمنها من أجريت في بيئة عربية ومنها من أجري في بيئة غربية، مما يعني أن الدراسة الحالية التي قمنا بها في الجزائر تختلف عن الدراسات السابقة التي تم إجراؤها في الدول العربية والأجنبية؛
- حسب أدوات التحليل: استخدمت معظم الدراسات السابقة المتوسطات الحسابية وتحليل الانحدار الخطي البسيط والمتعدد ومعامل الارتباط.... الخ لتحليل النتائج وعرضها؛
- حسب برنامج التحليل: استخدمت جل الدراسات السابقة برنامج **SPSS** لمعالجة النتائج وعرضها

# الفصل الثالث:

## إجراءات الدراسة الميدانية

المبحث الأول:

تصميم الدراسة الميدانية

المبحث الثاني:

تحليل خصائص عينة الدراسة

## تمهيد:

بعد أن تطرقنا لمختلف المفاهيم النظرية المتعلقة أخلاقيات مهنة المحاسبة بصفة عامة، وضبط الممارسات المحاسبية بصفة خاصة، ولغرض تقديم الإضافة المرجوة، وتحويل المعرفة النظرية إلى معرفة تطبيقية، ومن أجل إعطاء الإشكالية المطروحة بعد أعمق، سنحاول في هذا الفصل الانتقال بالبحث العلمي من الجانب الأكاديمي إلى الجانب الميداني، وهذا من خلال ربط الجامعة بالمؤسسة الاقتصادية، والوقوف على واقع المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية، وإيماننا منا بالدور الكبير الذي تقوم به هذه المؤسسات، سواء كانت خاصة أم عامة، كبيرة أم متوسطة، في دفع عجلة التنمية وتنويع الاقتصاد الوطني، لذلك سنحاول في هذا الفصل عرض مجتمع وعينة الدراسة، أداة الدراسة من حيث الهيكل وكيفية بنائها وصياغة فقراتها، النموذج الذي ستنى عليه الدراسة، إلى جانب تقديم توضيح لمختلف أساليب التحليل الإحصائي التي سيتم استخدامها، وهو ما جعلنا نطرح تساؤلين مهمين وهما:

- ما هو الإطار المنهجي لهذه الدراسة؟
- فيما تتمثل خصائص عينة هذه الدراسة؟

## المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك من وجهة نظر عينة من المهنيين، حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى كل من منهج الدراسة، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج ومتغيرات الدراسة، جمع بيانات الدراسة، أداة الدراسة، أساليب التحليل الإحصائي المستخدمة، الطريقة المستخدمة في القياس، صدق أداة الدراسة، ثبات أداة الدراسة، تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية.

## المطلب الأول: منهجية الدراسة:

## الفرع الأول: منهج وجمع بيانات الدراسة:

## 1. منهج الدراسة:

إن أهم ما يميز الدراسة الحالية هو العمل على قياس دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية، ولغرض الوقوف على مستويات هذا الدور، تقوم هذه الدراسة على تبني المنهج الوصفي التحليلي، الذي يعتمد على تحديد خصائص الظاهرة، ووصف طبيعتها ونوعية العلاقة بين متغيراتها و أسبابها

واتجاهاتها، وهذا لأجل التعرف على حقيقتها في أرض الواقع، وهو يعبر عن الظاهرة كيفيا بوصفها وبيان خصائصها، وكميا بإعطائها وصفا رقميا من خلال أرقام وجداول توضح مقدار هذه الظاهرة، أو حجمها أو درجة ارتباطها مع الظواهر الأخرى، وحتى يتسنى لنا اختبار الفرضيات بالشكل الكافي قمنا أيضا باستخدام المنهج المقارن، لأجل الوقوف ومقارنة دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات حسب ملكيتها وحجمها.

## 2. جمع بيانات الدراسة:

تم الاعتماد في هذه الدراسة على عدة أساليب لجمع البيانات ، إلى جانب الملاحظة اعتمدنا في الجانب الميداني على أسلوب الاستبيان، وعموما تتشكل بيانات الدراسة من بيانات ثانوية وبيانات أساسية، حيث تتشكل البيانات الثانوية في هذه الدراسة تحديدا من البيانات الخارجية التي تم الحصول عليها من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع، إذ أننا قمنا بإجراء مسح لمختلف المراجع التي استطعنا الوصول إليها من كتب و مجلات، و مقالات وتقارير ودوريات ورسائل وأطروحات الدكتوراه التي لها علاقة بموضوع الدراسة ككل، أو لها علاقة بأحد المتغيرين، أما البيانات الأساسية فتتشكل من الاستبيان الذي تم بناؤه انطلاقا من الأسئلة المغلقة، و التي نعتقد أنها تتلائم مع طبيعة الدراسة ومتغيراتها و أهدافها، وتم إعدادها بالاعتماد على عدد من استبيانات الدراسات السابقة، وذلك بعد تعديلها بما يتوافق و موضوع الدراسة، ومن ثم تحكيمها من قبل المختصين.

## الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

### 1. مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع هذه الدراسة من جميع ممارسي مهنة المحاسبة في كل المؤسسات المتواجدة في الجزائر، وهذا مهما كانت طبيعة ملكيتها وحجمها، سواء كانت مؤسسات جزائرية عامة؛ مؤسسات جزائرية خاصة؛ مؤسسات كبيرة؛ مؤسسات متوسطة، ونشير في هذا الخصوص بأننا حرصنا أن يكون مجتمع الدراسة متكون من مؤسسات تختلف في الملكية والحجم ، وهذا حتى يتسنى لنا إجراء دراسة مقارنة حول دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

### 2. عينة الدراسة:

بعد حصر أكثر من 30 مؤسسة من المؤسسات المعنية بالدراسة، تم الاتصال بها لأجل القيام بهذا العمل، إلا انه فوجئنا ببعض منها رفضت مطلقا التعاون معنا، أما المؤسسات التي أبدت موافقتها لنا و استعدادها التام

بالتعاون معنا للرد على أسئلة الاستبيان فهي مبينة في الجدول رقم (3-1)، ونشير انه كان من المقرر أن يكون جميع المحاسبين و مسؤولي هذه المؤسسات وفي جميع المستويات ضمن عينة الدراسة، وبعد قيامنا بزيارة المؤسسات محل الدراسة اعتذر بعض منها عن تسهيل الوصول إلى جميع المسؤولين والاكتفاء بعدد منهم، لأسباب تتعلق بحجم العمل من جهة، وضيق الوقت لديهم من جهة أخرى، وحرصا منا على إجراء المقارنة بين المؤسسات محل الدراسة حاولنا توزيع نفس عدد الاستثمارات، إلا أننا لم نستطع للسبب الذي تم ذكره سابقا، والمتمثل في رفض بعض المؤسسات تقديم المساعدة مهما كان نوعها للقيام بهذه الدراسة، والجدول التالي يلخص العملية المتعلقة بجمع المعلومات من خلال قائمة الاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (3-1): نتائج توزيع استمارة الاستبيان

النسبة	المجموع	عدد الاستثمارات الصالحة	عدد الاستثمارات الملغاة	عدد الاستثمارات المسترجعة	عدد الاستثمارات الموزعة	المؤسسة
30.58%	26	26	03	29	36	مؤسسات خاصة
69.41%	59	59	04	63	68	مؤسسات عامة
30.58%	26	26	02	28	38	مؤسسات متوسطة
69.41%	59	59	05	64	66	مؤسسات كبيرة
100%	85	85	07	92	104	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج توزيع الاستبيان

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ بان عدد الاستثمارات التي تم توزيعها على جميع المؤسسات بلغ 104 استمارة واسترجع منها 92 استمارة، وهو ما يمثل نسبة 88.46% من عدد الاستثمارات الإجمالية الموزعة، وبعد مراجعتها وفحصها والتأكد من صلاحيتها لغرض التحليل الإحصائي تبين أن هناك 07 استثمارات غير صالحة للدراسة، مما أدى إلى استبعادها ليتم الحصول في الأخير على 85 استمارة صالحة للتحليل الإحصائي، وهي موزعة على كل من المؤسسات العامة في المرتبة الأولى بـ 59 استمارة، أي ما يمثل نسبة 69.41% من الاستثمارات الصالحة للدراسة، تليها في المرتبة الثانية المؤسسات الخاصة بـ 26 استمارة بنسبة 30.58%، ثم المؤسسات الكبيرة في المرتبة الثالثة بـ 46 استمارة بنسبة 54.11%، أما المؤسسات المتوسطة فاحتلت المرتبة الأخيرة بـ 31 استمارة و بنسبة 36.47%.

### الفرع الثالث: متغيرات ونموذج الدراسة

#### 1. المتغير التابع Variable Dépendent:

يتمثل في الممارسات المحاسبية التي نعرفها إجرائيا بأنها مجموعة من العمليات المنظمة و الهادفة والشاملة، تقوم بها مختلف المؤسسات العاملة في الجزائر لغرض علاج مختلف العمليات المحاسبية والمالية التي تقوم بها المؤسسات يوما بعد يوم، انطلاقا من إيمانها بان هذه الممارسات ستعطي صورة واضحة لدى مختلف المتعاملين معها، حيث

يجب عليها أن تعتمد على مجموعة من الأسس والمقومات، و التي تتمثل في الإدراك الكافي لمتطلبات ومحددات رغبات وتوقعات زبائننا من جهة، وبما يتناسب وقدرات أفرادها من جهة أخرى، التحليل السليم لموقفها تجاه البيئة التي تزاوّل فيها نشاطها، تصميم أهداف تحسين الممارسات المحاسبية، ثم إيمان الإدارة بأهمية التحسين وتشجيع المحاسبين عليه، ولقياسه تم الاعتماد على مقياس متكون من أربعة أبعاد، تمثل في مجملها مؤشرات قياس الممارسات المحاسبية، وهي تتمثل في كل من الاعتراف المحاسبي، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، وجودة المعلومات المحاسبية، و يجدر بالذكر أنه قد تمت الإشارة إلى الأبعاد الثلاثة للمتغير التابع في دراسة كل من [التميمي، 2015]، [شاهد و دفرور، 2016]، [بن يوسف، 2017]، [مشجل، 2017]، [الدوغجي والباشا، 2017]، وقمنا نحن في هذه الدراسة بإضافة البعد الأخير المتمثل في جودة المعلومات المحاسبية، ذلك انه في تقديرنا من غير الممكن أن يؤثر أخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية، دون أن يكون هناك جودة المعلومات المحاسبية.

### المتغير المستقل Variable Independent:

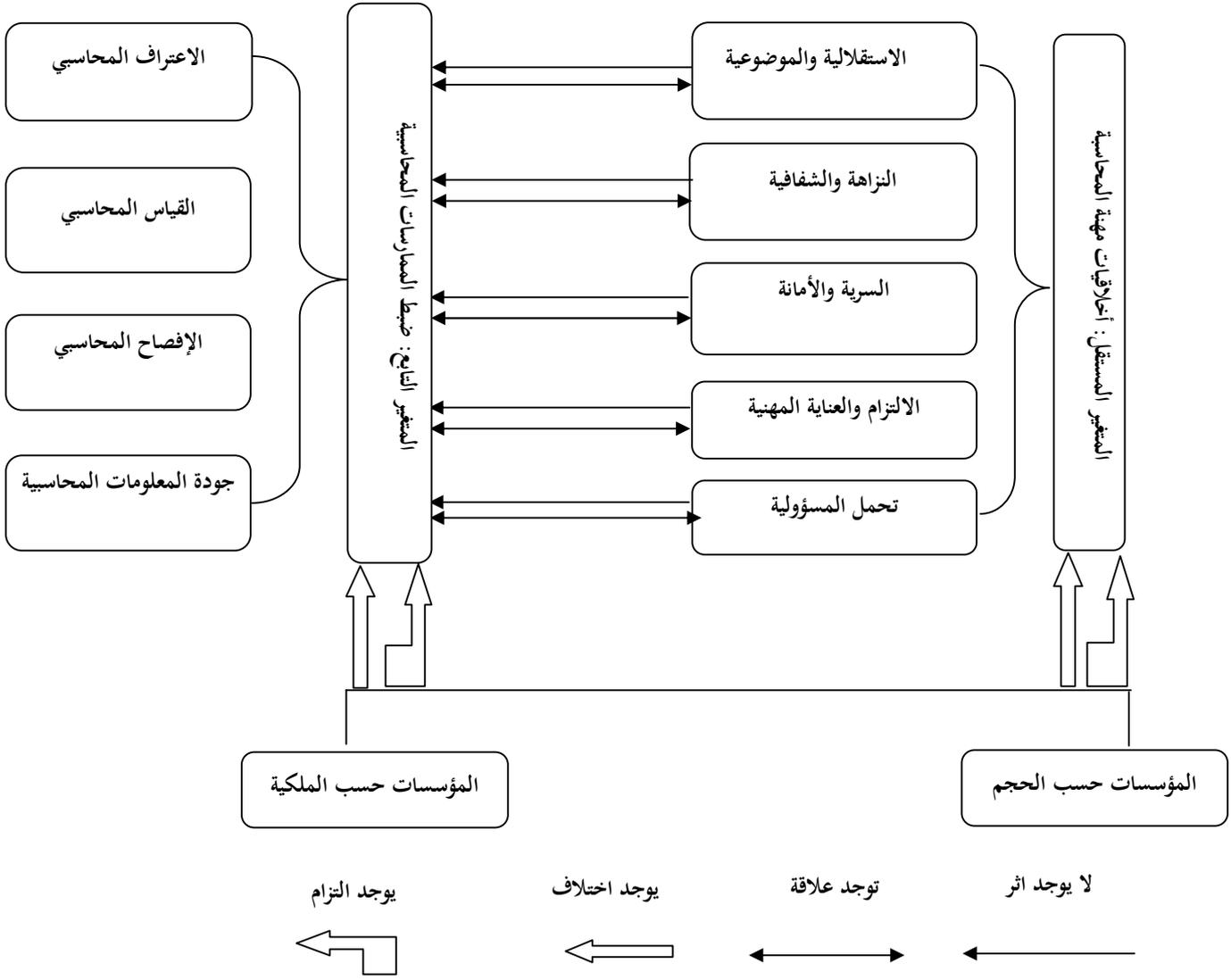
يتمثل في دور أخلاقيات مهنة المحاسبة، و الذي نعرفه إجرائياً بأنه مجموعة من القيم النبيلة التي يتحلى بها المحاسب أثناء القيام بمهامه، والتي تساعد المؤسسات محل الدراسة في تحسين صورتها لدى مختلف المتعاملين معها، ولقياس هذا المتغير تم اعتماد مقياس متكون من خمس أبعاد، تتمثل في كل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، تحمل المسؤولية.

و قد تمت الإشارة إلى الأبعاد الخمس لهذا المتغير في دراسة كل من [حسن وعبد الرحمن، 2008]، [المطيري، 2012]، [سعيد ومحمد، 2014]، [kasasbeh et autres، 2014]، [خمقاني وآخرون، 2017].

### 2. نموذج الدراسة:

يشير الشكل رقم (3-1) إلى النموذج المعتمد في الدراسة، و الذي يتكون من متغيرين يتمثلان في المتغير التابع والمتغير المستقل، ولكل متغير مجموعة من الأبعاد، حيث تظهر في هذا النموذج علاقات الارتباط والأثر والاختلاف الذي يعود لخصائص المؤسسات حسب الملكية والحجم.

الشكل رقم (3-1) : نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الدراسات السابقة

## المطلب الثاني: الأداة والأساليب الإحصائية وطريقة القياس الفرع الأول: الأداة والأساليب الإحصائية المستخدمة

### 1. أداة الدراسة:

يعود سبب استخدامنا للاستبيان كأداة للدراسة (الملحق رقم 01)، وذلك لعدة اعتبارات منها طبيعة الموضوع من جهة، وصعوبة إجراء المقابلات مع المسؤولين نظرا لحجم العمل وارتباطاتهم من جهة أخرى، مما جعلنا نفكر في استخدام الاستبيان كأداة للدراسة، وفعلا تم البدء في الاستبيان حيث يوضح الجدول رقم (3-2) الدراسات السابقة التي تم الاستعانة بها لإعداده، وكانت هذه المرحلة الأكثر صعوبة و تعقيدا، والتي تتطلب الكثير من الجهد والوقت، فبعد مراجعة متأنية و عميقة وفحص شامل للدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، تم إعداد مجموعة من الأسئلة المعبرة عن المتغيرات في شكل محاور بحث، وبعد مناقشتها مع المشرف و بعض الأساتذة المختصين والقيام بالتعديلات المقترحة، حصلنا في الأخير على الشكل النهائي للاستبيان (انظر الملحق رقم 01)، الذي تتضمن ثلاث أجزاء، حيث يتعلق الجزء الأول بخصائص أفراد عينة الدراسة التي تتمثل في كل من الجنس؛ ديمومة الوظيفة؛ مستوى التعليم؛ الخبرة؛ الوظيفة؛ أما الجزء الثاني فخصصناه لخصائص عينة الدراسة والمتمثلة في الملكية؛ الحجم، في حين يشتمل الجزء الثالث على فقرات الاستبيان ، ويتضمن محورين، حيث يتألف المحور الأول الذي يخص متغير الممارسات المحاسبية حسب الجدول رقم (3-3) من 26 عبارة موزعة من 01 إلى 26، استفدنا في تطويرها بشكل خاص من المقياس الوارد في دراسة كل من الباحثين [يعقوب وهلال، 2016]، [خلف الله 2017]، [إسماعيل وكمال، 2017]، بينما يتألف المحور الثاني حسب الجدول رقم (3-4) الذي يخص متغير متطلبات أخلاقيات المهنة من 33 عبارة موزعة من 27 إلى 59، استفدنا في تطويرها بشكل خاص من المقياس الوارد في دراسة [المجتبي والماوري، 2015]، [بكر، 2015]، [نزال، 2014]، وللإجابة على أسئلة الجزء الثالث من الاستبيان، تم استخدام مقياس ليكرت الثلاثي على النحو الذي يمثل فيه موافق ثلاث درجات، محايد درجتين و غير موافق درجة واحدة.

الجدول رقم (3-2): بعض الدراسات التي تم الاعتماد عليها في إعداد الاستبيان

الرقم	الباحث	عنوان الدراسة	مقياس التحليل
01	المجتبي والماوري(2015)	مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية	مقياس ليكرت الخماسي
02	بكر (2015)	مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني	مقياس ليكرت الخماسي
03	نزال (2014)	دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضوابط للممارسات المحاسبية	مقياس ليكرت الخماسي
04	يعقوب و هلال (2016)	أثر تطبيق القياس المحاسبي وفق القيمة العادلة على ملائمة المعلومات المحاسبية لترشيد	مقياس ليكرت الخماسي
05	خلف الله (2017)	أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)	مقياس ليكرت الخماسي
06	إسماعيل وكمال(2017)	أثر الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي على الأداء المالي للشركات - دراسة	مقياس ليكرت الخماسي

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مراجعة الدراسات السابقة

الجدول رقم (3-3): توزيع فقرات المحور الأول

26-20	19-14	13-08	07-01	ترتيب الفقرة	المحور الأول: الممارسات
جودة المعلومات المحاسبية	الإفصاح المحاسبي	القياس المحاسبي	الاعتراف المحاسبي	البعد	المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على شكل الاستبيان

الجدول رقم (3-4): توزيع فقرات المحور الثاني

59-54	53-47	46-40	39-33	32-27	ترتيب الفقرة	لمحور الثاني: أخلاقيات مهنة المحاسبة
تحمل المسؤولية	الالتزام والعدلية المهنية	السرية والأمانة	النزاهة والشفافية	الاستقلالية والموضوعية	البعد	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على شكل الاستبيان .

## 2. الطريقة المستخدمة في القياس:

كما اشرنا سابقاً، فإننا استخدمنا في هذه الدراسة الاستبيان كأداة لجمع البيانات، حيث جاءت فقرات أبعاد المتغيرين مصممة وفقاً لمقياس ليكرت الثلاثي لتناسبه مع مثل هذه الدراسات، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة تتمثل في موافق، محايد، غير موافق، ومن أجل تحديد الاتجاه أعطينا لاحتمالات الإجابات الثلاثة السابقة أوزان محددة كما يبينه الجدول رقم (4-5)، ليتم بعد ذلك حساب المتوسط الحسابي المرجح لتحديد الاتجاه العام للإجابات، والذي يحدد من مجال وقوع قيمة المتوسط المرجح كما يوضحه الجدول رقم (4-6).

الجدول رقم(3-6): المتوسطات المرجحة والاتجاه الموافق لها

الاتجاه	المتوسط المرجح
منخفض	(01.66-01.00)
متوسط	(02.33-01.67)
مرتفع	(03.00-02.34)

الجدول رقم (3-5): الأوزان المقترحة لخيارات الإجابة حسب مقياس ليكرت الثلاثي

الأوزان	الرأي
01	غير موافق
02	محايد
03	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الدراسات السابقة

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على الدراسات السابقة

## 3. أساليب التحليل الإحصائي:

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها، سيتم استخدام مجموعة من أساليب الإحصاء الوصفي والتحليلي، وذلك بالاستعانة بحزمة البرامج التطبيقية الإحصائية في مجال العلوم الاجتماعية والإنسانية نسخة 22 (SPSS Version 22)، وتشمل هذه الأساليب على ما يلي:

- تحليل الانحدار الخطي البسيط للوقوف على اثر المتغير المستقل على المتغير التابع؛
- تحليل الانحدار المتعدد لمعرفة أي المتغيرات المستقلة الأكثر تأثيراً على المتغير التابع؛
- نموذج الانحدار التدريجي (**Stepwise Regression**) الذي هو أحد أنواع الانحدار المتعدد، حيث يساعد هذا الاختبار في إضافة أو إسقاط بعض المتغيرات تدريجياً، وذلك بهدف التوصل في النهاية إلى توليفة من المتغيرات التفسيرية المثلى الأكثر فاعلية وتأثيراً في المتغير التابع؛
- اختبار **F** لاختبار معنوية نموذج الانحدار المتوصل إليه؛
- حساب معامل التحديد (**R Square**) لتحديد نسبة التغير في المتغير التابع، والتي يمكن تفسيرها بأنها تعود إلى المتغير المستقل؛
- اختبار (**t-ratio**) لاختبار معنوية معاملات نموذج الانحدار؛
- استخدام معامل الارتباط للتأكد من صدق الأداة؛
- معامل الثبات كرونباخ ألفا **Cronbach's Coefficient Alpha** للتأكد من ثبات أداة الدراسة؛
- استخدام المتوسط الحسابي المرجح لمعرفة اتجاهات أفراد الدراسة نحو كل فقرة أو بعد من فقرات وأبعاد الدراسة، حيث يقدم لنا ترتيب الفقرات حسب أعلى متوسط مرجح لمعرفة الفقرات أو الأبعاد المهمة؛
- استخدام الانحراف المعياري لمعرفة مدى انحراف استجابة أفراد الدراسة نحو كل فقرة، وهو أيضاً يوضح التشتت الحاصل في إجابات أفراد الدراسة، حيث انه كلما اقتربت قيمته من الصفر، كلما دل ذلك على تركيز الإجابات وعدم تشتتها، أما إذا كانت قيمته تساوي أو تفوق الواحد الصحيح فان ذلك يعني عدم تركيز الإجابات وتشتتها؛
- استخدام التكرارات والنسب المئوية لمعرفة خصائص العينة، باعتباره مقياس يمكننا من التعرف على كل من الصفات الشخصية والوظيفية لأفراد عينة الدراسة المستهدفة؛
- مصفوفة الارتباط لبيرسون **Pearson** لغرض اختبار العلاقة بين المتغيرين؛
- اختبار **Levene** لاختبار مدى تجانس التباين كشرط لتطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي؛
- اختبار **ANOVA** الأحادي (**One-Way Anova**) لأكثر من عينتين لمقارنة مدى توفر متطلبات أخلاقيات المهنة، وكذا مدى الاهتمام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات العاملة في الجزائر، وذلك حسب كل من الملكية والحجم؛

- اختبار T لعينتين مستقلتين (Independent samples T-Test) لاختبار مدى وجود الفروق أيضا في مدى الاهتمام بمتطلبات أخلاقيات المهنة، و الممارسات المحاسبية بالمؤسسات العاملة في الجزائر ولكن حسب الحجم والملكية.

### الفرع الثاني: صدق و ثبات أداة الدراسة

1. صدق أداة الدراسة: الصدق هو باختصار أن تقيس فقرات الاستبيان ما وضعت لأجل قياسه، أي أنها تقيس فعلا الظاهرة التي يفترض أن تقيسها، وسنستعرض في هذه الدراسة نوعين من الصدق يتمثلان في الصدق الظاهري وصدق الاتساق الداخلي.

- **الصدق الظاهري:** تم عرض أداة الدراسة على عدد من المحكمين الأكاديميين المختصين في الجامعات الجزائرية للتحقق من مدى صدق فقرات الأداة، ومعرفة مدى ملائمة ووضوح الفقرات المستخدمة لقياس كل من محوري متطلبات دور أخلاقيات مهنة الحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية، إضافة إلى مدى انتماء كل فقرة من فقرات الاستبيان للبعد الذي تقيسه، وقد تم الأخذ بملاحظات المحكمين حول إجراء التعديلات التي اتفق عليها أغلبهم، والتي كانت تصب في جانب صياغة أو حذف أو إضافة بعض العبارات، وبذلك تكون الاستبيان في صورتها النهائية والتي تخدم أغراض الدراسة الحالية تتكون من 59 فقرة موزعة على محاور و أبعاد الدراسة بالشكل الذي تم عرضه سابقا في العنصر المتعلق بأداة الدراسة.

- **صدق الاتساق الداخلي للاستبيان:** وهو قوة الارتباط بين درجات كل بعد وكل محور ودرجات أسئلة الاستبيان الكلية، حيث انه بعد التأكد من الصدق الظاهري، قمنا بإجراء اختبار صدق الاتساق الداخلي لمحتوى الاستبيان، إذ قمنا بحساب درجة ارتباط كل فقرة من فقرات البعد والدرجة الكلية لجميع فقرات هذا البعد، ثم درجة ارتباط كل بعد من أبعاد المحور بالدرجة الكلية لجميع فقرات المحور الذي تنتمي إليه، وذلك لمحوري الدراسة، حيث يوضح الجدول رقم (3-7) تحليل معاملات الارتباط للأبعاد المكونة لكل من المتغيرين التابع والمستقل من جهة، وارتباط هذين المتغيرين بنموذج الدراسة من جهة أخرى، إذ تبين بأن معاملات الارتباط بين أبعاد المحور الأول المتمثل في الممارسات المحاسبية تتراوح ما بين  $0,523^{**}$  و  $0,688^{**}$ ، وكانت أكبر قيمة لبعد جودة المعلومات وأدني قيمة لبعد الإفصاح المحاسبي، أما معاملات الارتباط بين أبعاد المحور الثاني المتمثل في أخلاقيات المهنة تتراوح بين  $0,380^{**}$  و  $0,769^{**}$ ، وكانت أكبر قيمة لبعد تحمل المسؤولية وأدني قيمة لبعد السرية والأمانة، وبصفة عامة كان معامل الارتباط لمحور تحسين الأداء  $0,942$  و  $0,953$  لمحور متطلبات أخلاقيات المهنة، ونشير بان كل معاملات

ارتباط دالة إحصائية عند مستوى دلالة  $\alpha = 0.01$ ، وبذلك تعد فقرات المحورين صادقة لما وضعت لقياسه، مما يؤكد الصدق البنائي لأداة الدراسة.

الجدول رقم (3-7) : الاتساق الداخلي لأبعاد الدراسة

المحور	الرقم	البعد	مستوى المعنوية	معامل الارتباط
المتغير التابع: الممارسات المحاسبية	01	الاعتراف المحاسبي	0.000	0,534**
	02	القياس المحاسبي	0.000	0,665**
	03	الإفصاح المحاسبي	0.000	0,523**
	04	جودة المعلومات المحاسبية	0.000	0,688**
محور الممارسات المحاسبية				
المتغير المستقل: أخلاقيات مهنة المحاسبة	01	الاستقلالية والموضوعية	0.000	0,760**
	02	النزاهة و الشفافية	0.000	0,533**
	03	السرية والأمانة	0.000	0,380**
	04	الالتزام والعناية المهنية	0.000	0,714**
	05	تحمل المسؤولية	0.000	0,769**
محور أخلاقيات مهنة المحاسبة				
			0.000	0,903**
			0.000	0,922**

المصدر : من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات برنامج SPSS نسخة 22.

## 2. ثبات أداة الدراسة:

يقيس الثبات مدى استقرار أداة الدراسة وعدم تناقضها، حيث يوضح ما إذا كانت قائمة الاستقصاء ستعطي نفس النتائج باحتمال مساوي لقيمة المعامل المحسوب في حالة ما إذا تم إعادة توزيعها على نفس أفراد العينة، وهناك العديد من الاختبارات التي تسمح بقياس ثبات الاستبيان منها تقنية التجزئة النصفية، وتقنية الإشكالية البديلة، وتم الاعتماد في هذه الدراسة على معامل الثبات الفا كرونباخ والذي يعتبر احد أهم طرق قياس الثبات الداخلي، والجدول رقم (3-8) يوضح معامل الثبات لأبعاد ومتغيرات الدراسة.

الجدول رقم ( 3-8): معاملات ثبات الأداة حسب المعامل (الفأكرونباخ) حجم العينة (N= 85)

المحور	البعد	عدد الفقرات	معامل
الممارسات المحاسبية	البعد الأول: الاعتراف المحاسبي	07	0,846
	البعد الثاني: القياس المحاسبي	06	0,849
	البعد الثالث: الإفصاح المحاسبي	06	0,848
	البعد الرابع: جودة المعلومات المحاسبية	07	0,836
	مجموع أبعاد المحور الأول	30	0,825
أخلاقيات مهنة المحاسبة	البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية	06	0,832
	البعد الثاني: النزاهة والشفافية	07	0,839
	البعد الثالث: السرية والأمانة	07	0,846
	البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية	07	0,834
	البعد الخامس: تحمل المسؤولية	06	0,829
	مجموع أبعاد المحور الثاني	33	0,820
إجمالي فقرات الاستبيان			0,850

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات برنامج SPSS نسخة 22.

يتبين لنا من خلال نتائج الجدول رقم (3-8) أن قيمة معامل الثبات قريب من الواحد الصحيح لكل بعد من أبعاد الدراسة، حيث يتراوح ما بين 0.836 و 0,846 لبعد جودة المعلومات المحاسبية كحد أدنى ولبعد القياس المحاسبي كحد أقصى بالنسبة للمحور الأول، ويتراوح بين 0,829 و 0.846 لبعد تحمل المسؤولية كحد أدنى و بعد السرية والأمانة كحد أقصى للمحور الثاني، كما يبين لنا نفس الجدول بان معامل الثبات لمجموع أبعاد المحور الأول كان 0.825، و بالنسبة لمجموع فقرات المحور الثاني بلغ 0.820، وعموماً فإن معامل الثبات لمجموع أبعاد الاستبيان ككل هو 0.850 وهو مقبول إحصائياً، مما يعني ثبات أداة الدراسة صالحة للإجابة على الأسئلة واختبار الفرضيات.

### المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة

تم تقسيم خصائص عينة الدراسة إلى قسمين، حيث يشير القسم الأول إلى خصائص عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية، أما القسم الثاني فيوضح خصائص عينة الدراسة حسب طبيعة المؤسسات، وسنستعرض فيما يلي خصائص كل قسم.

**المطلب الأول: التحليل حسب المتغيرات الشخصية:** تشير خصائص عينة الدراسة حسب المتغيرات الشخصية إلى كل من الجنس والعمر ومستوى التعليم و خبرة الفرد و منصب العمل.

#### الفرع الأول: التحليل حسب متغير الجنس ديمومة الوظيفة

##### 1. التحليل حسب متغير الجنس:

يبين لنا الجدول رقم (3-9) خصائص عينة الدراسة حسب الجنس:

الجدول رقم (3-9): خصائص عينة الدراسة حسب الجنس

النسبة	المجموع		
23.52%	20	أنثى	الجنس
76.47%	65	ذكر	
100%	85	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج توزيع الاستبيان

يظهر من الجدول أعلاه بان عدد الذكور بلغ 65، بينما بلغ عدد الإناث 20، والسبب في ذلك يعود لكون المؤسسات المعنية بالدراسة اغلبها يزاول نشاطها بالجنوب الجزائري من جهة، ومن جهة أخرى إلى طبيعة نظام العمل السائد في هذه المؤسسات التي تتطلب تواجد الذكور أكثر من الإناث، باعتبار أن عنصر الذكور يميل إلى العمل حتى في أصعب الظروف المناخية، و يجدر بالذكر أن العادات والتقاليد السائدة في المجتمع الجزائري بصفة عامة، والبيئة الصحراوية بصفة خاصة تشجع عمل الذكور على حساب الإناث.

بالإضافة إلى هذا وكما يبينه الجدول رقم (3-9) فإن عدد الإناث أقل بكثير من عدد الذكور، لاسيما إذا علمنا أن المؤسسات الخاصة اغلبها عبارة عن مكاتب محاسبة.

أما الذكور فتمثل الفئة العاملة الأكبر في المؤسسات، وهذا نظرا لتطلع الذكور للعمل في أي بيئة مهما كانت طبيعتها، وعموماً ومن الجدول رقم (3-9) فإن نسبة الذكور في عينة الدراسة كانت 76.47% في حين بلغت نسبة الإناث 23.53%.

## 2. التحليل حسب متغير ديمومة الوظيفة:

يظهر من الجدول رقم (3-10) التحليل حسب متغير العمر:

الجدول رقم (3-10): خصائص عينة الدراسة ديمومة الوظيفة

النسبة	المجموع	المتغير / المؤسسة	ديمومة الوظيفة
83,53%	71	موظف دائم	
16,47%	14	موظف متعاقد	
100%	85	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الاستبيان

يظهر من الجدول أعلاه بان عدد الموظفين الدائمين بلغ 71، بينما بلغ عدد الموظفين المتعاقدين بلغ 14، والسبب في ذلك يعود لكون بعض المؤسسات خاصة، وطبيعة التوظيف في هذه المؤسسات لا تتصف بالديمومة، كما أن بعض المؤسسات العامة، ونظرا لحجم العمل الكبير فيها تتجه إلى التوظيف بصيغة العقود، أما بالنسبة للأفراد الدائمين فجلهم متواجدين في المؤسسات العامة نظرا لكون هذه المؤسسات طبيعة التوظيف فيها يكون بصفة دائمة.

## الفرع الثاني: التحليل حسب متغير المستوى والخبرة والمنصب

## 1. التحليل حسب متغير مستوى التعليم:

يشير الجدول رقم (3-11) إلى خصائص عينة الدراسة حسب مستوى التعليم:

الجدول رقم (3-11): خصائص عينة الدراسة حسب المستوى

النسبة	المجموع	المتغير / المؤسسة	المستوى
00%	0	دون ليسانس	
49,41%	42	شهادة دراسات أو ليسانس	
42,35%	36	ماستر أو ماجستير	
08,23%	7	أخرى	
100%	85	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج الاستبيان

يظهر من الجدول أعلاه بان كل أفراد المؤسسات محل الدراسات لهم شهادات عليا، وهو ما يفسر اتجاه المؤسسات إلى الاهتمام بمرحلي الجامعات وتحويل معارفهم النظرية إلى معارف تطبيقية، خاصة إذا علمنا بان المؤسسات العامة توظف سبع أفراد لهم شهادات أخرى تتمثل أساسا في تلك الشهادات المحصل عليها في المعاهد أو شهادة دكتوراه ونسبة 08.23%.

كما بلغ عدد الأفراد الذين لهم مستوى ماستر أو ماجستير 36 فردا أي ما نسبته 42.35% حسب الجدول رقم (3-11)، وهذا يعني أن المؤسسات تهتم بتوظيف أفراد ذوي مستوى أكاديمي عالي. أما عدد الأفراد المتحصلين على شهادة دراسات أو ليسانس فيقدر بـ 42 فردا، وهم الفئة الغالبة وبنسبة 49.41%، وهذا بدوره ما ينعكس إيجابا على أداء هذه المؤسسات، وبصفة عامة وانطلاقا من معطيات الجدول نجد أن المؤسسات مهما كانت ملكيتها وحجمها تعتمد على الأفراد المتعلمين وذوي الشهادات العليا.

## 2. بالنسبة لمتغير الخبرة:

يبين الجدول رقم (3-12) خصائص عينة الدراسة حسب متغير الخبرة:

الجدول رقم (3-12): خصائص عينة الدراسة حسب الخبرة

النسبة	المجموع	المتغير / المؤسسة	
25,88%	22	أقل من 05 سنوات	الخبرة
31,76%	27	من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	
24,70%	21	من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة	
17,64%	15	أكثر من 20 سنة	
100%	85	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج توزيع الاستبيان

يظهر من الجدول أعلاه بان 25.88% من الأفراد لهم خبرة أقل من 05 سنوات، و 31.76% لهم من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات، بينما تمثل نسبة 24.70% للأفراد من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة، في حين بلغ نسبة 17.64% بالنسبة للأفراد أكثر من 20 سنة، وهذه النتائج تفسر مدى وجود الخبرة لدى أفراد المؤسسات محل الدراسة، كما يجب على المؤسسات محل الدراسة استغلال الأفراد الذين لهم خبرة تفوق 20 سنة أحسن استغلال، وجعلهم في احتكاك دائم مع الأفراد الأقل منهم خبرة لأجل تحسين المستوى، وعموما يمكن القول أن عنصر الخبرة متوفر في المؤسسات محل الدراسة، وهو ما سينعكس إيجابا على الممارسات المحاسبية في هذه المؤسسات.

## 3. التحليل حسب متغير المنصب:

يظهر الجدول رقم (3-13) خصائص عينة الدراسة حسب المنصب:

الجدول رقم (3-13): خصائص عينة الدراسة حسب المنصب

النسبة	المجموع	المتغير / المؤسسة	المنصب
21,17%	18	مسؤول إطار	
78,82%	67	إطار	
100%	85	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج توزيع الاستبيان

يتبين من خلال الجدول أعلاه بان 78.82% من الأفراد ليست لهم مسؤولية في المؤسسات التي يعملون بها، إلا أن هذا لا يعني بأنهم ليسوا على دراية بما يقع في مؤسستهم، باعتبارهم حاملين لشهادات عليا، ويعرفون ما هي الممارسات المحاسبية، لأنها جزء من مهامهم اليومية.

أما بالنسبة للأفراد المسؤولين في المؤسسات عينة الدراسة بلغ عددهم 18 فردا ونسبة قدرها 21.17%، و لديهم من الخبرة ما يؤهلهم لتولي هذه المسؤولية من جهة، وقادرين على فهم أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية من جهة أخرى.

## المطلب الثاني: التحليل حسب طبيعة المؤسسات:

في هذا المطلب يتم التحليل على أساس كل من ملكية المؤسسة، وحجمها.

## 1. التحليل حسب ملكية المؤسسة:

يوضح لنا الجدول رقم (3-14) خصائص عينة الدراسة حسب ملكية المؤسسات:

الجدول رقم (3-14): خصائص عينة الدراسة حسب ملكية المؤسسات

ملكية المؤسسة		
النسبة	المجموع	
69,41%	59	عامة
30,58%	26	الخاصة
100%	85	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج توزيع الاستبيان

يتبين لنا من خلال نتائج الجدول أعلاه بأن اغلب الأفراد المستجوبين ينتمون للمؤسسات ذات الملكية العامة، حيث بلغ عددهم 59 فردا وبنسبة تقدر بـ 69.41%، أما المؤسسات التي ذات الملكية الخاصة فقد بلغ عدد أفرادها 26 فردا وبنسبة تقدر بـ 30.58% كما هو مبين في الجدول رقم (3-14).

#### التحليل حسب حجم المؤسسة:

يوضح لنا الجدول (3-15) خصائص عينة الدراسة حسب حجم المؤسسات:

الجدول رقم (3-15): خصائص عينة الدراسة حسب حجم المؤسسات

النسبة	المجموع	المتغير / المؤسسة	
69,41%	59	كبيرة	الحجم
30,58%	26	متوسطة	
100%	85	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج توزيع الاستبيان

يتبين لنا من خلال نتائج الجدول أعلاه بأن اغلب الأفراد المستجوبين ينتمون للمؤسسات الكبيرة، حيث بلغ عددهم 59 فردا وبنسبة تقدر بـ 69.41%، أما المؤسسات المتوسطة فقد بلغ عدد أفرادها 26 فردا وبنسبة تقدر بـ 30.58% كما هو مبين في الجدول رقم (3-15).

#### خلاصة الفصل الرابع:

حاولنا من خلال هذا الفصل الإجابة على التساؤلين اللذان تم صياغتهما في تقديم هذا الفصل، حيث قمنا بعرض مجتمع الدراسة الذي يتكون من جميع المؤسسات العاملة في الجزائر والتي تطبق أخلاقيات المهنة، أما عينة الدراسة فاقترنت على عدد من مؤسسات صنفتها إلى خاصة وأخرى عامة، كبيرة و متوسطة، وكانت الأداة المستخدمة في هذه الدراسة هي الاستبيان، حيث بعد عرضه للتحكيم والتأكد من ثباته، قمنا بتوزيع 104 استبيان و استرجعنا 92 استبيان لنعالج 85 استبيان بعد استبعاد 07 منها.

## الفصل الرابع:

# تحليل ومناقشة طبيعة العلاقة والأثر بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية

### المبحث الأول:

تحليل الاتجاه والفروق في الإجابات حول الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة

### المبحث الثاني:

تحليل ومناقشة طبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة

### المبحث الثالث:

تحليل ومناقشة أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية

## تمهيد:

لأجل الوقوف على مدى توفر متطلبات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة من جهة، والاختلافات الموجودة في الإجابات تعود للخصائص النوعية لهذه المؤسسات من جهة أخرى، سيتم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل إجابات المستجوبين، وهذا حسب كل فقرة من فقرات الاستبيان الخاصة بكل بعد من الأبعاد المكونة له، وبعدها سيتم حساب الاتجاه الإجمالي للمتغيرين المستقل و التابع، ثم بعد ذلك سنقوم بحساب تباين الفروق بإجراء اختبار  $T$  لكل من جنسية و ملكية المؤسسات باعتبار أن هذين المتغيرين يوجد فيهما ثلاث عينات، أما لدراسة العلاقة والأثر بين متطلبات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، فإننا سنحاول في البداية تحليل العلاقة بين المتغيرين باستعمال معامل الارتباط بيرسون، وذلك حسب ملكية وحجم المؤسسات، حيث سنحلل العلاقة الموجودة بين أبعاد المتغير المستقل بالمتغير التابع، وأي من هذه الأبعاد لها علاقة أكثر بالمتغير التابع، لنستنتج في الأخير العلاقة بين المتغيرين، ثم ننتقل بعدها إلى تحليل الأثر الموجود بين متطلبات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات، وذلك أيضا لنفس العينة من المؤسسات التي ذكرناها سابقا، إذ سنحاول استخراج معادلة خط الانحدار لكل نوع من أنواع المؤسسات، وذلك لأجل الوقوف على متطلبات أخلاقيات المهنة الأكثر تأثيرا على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، حيث سنستخدم طريقة الانحدار التدريجي للتعويض بالممارسات المحاسبية من خلال متطلبات أخلاقيات المهنة، كما انه قبل تطبيق تحليل الانحدار لا بد من حساب معامل تضخم التباين ( $VIF$ ) واختبار التباين المسموح به ( $Tolerance$ ) لكل متغير من المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج المتوصل إليه.

## المبحث الأول: تحليل الاتجاه والفروق في الإجابات حول الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة

في هذا المبحث سيتم حساب كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وتحديد الدرجة التي تتوافق مع المتوسط الحسابي في ضوء طريقة القياس التي تم الإشارة إليها سابقا، كما سيتم التطرق إلى تحليل الفروق الموجودة في إجابات المتغيرين والمتعلقة باختلاف متطلبات أخلاقيات المهنة، وكذا الممارسات المحاسبية حسب كل من ملكية و حجم المؤسسات، وبالتالي فان هذا المبحث سيختبر فرضيتين أساسيتين، إذ نختبر مدى توفر كل من الممارسات المحاسبية و أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة، و سنختبر أيضا مدى وجود التباين في متطلبات الممارسات المحاسبية و أخلاقيات المهنة، تعود لكل ملكية وحجم المؤسسات واتجاه هذه الفروق.

## المطلب الأول: تحليل الاتجاه والفروق لمتطلبات الممارسات المحاسبية

### الفرع الأول: تحليل الاتجاه لمتطلبات الممارسات المحاسبية

1. بالنسبة لبعده الاعتراف المحاسبي: يظهر الجدول رقم (4-1) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالاعتراف المحاسبي في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود الاعتراف المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

**H<sub>1</sub>**: تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود الاعتراف المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

الجدول رقم (4-1): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعده الاعتراف المحاسبي

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\delta$	الاتجاه
01	الالتزام بمعايير الاعتراف المحاسبي التزاما قانونيا أكثر منه أخلاقي	06	1,12	0,359	منخفض
02	التشريعات المحاسبية التي تضبط عملية الاعتراف مبنية على أسس أخلاقية	04	2,36	0,484	مرتفع
03	يؤثر الالتزام بمعايير الاعتراف في أداء المؤسسة	03	2,54	0,501	مرتفع
04	أتقيد أثناء الاعتراف بالعناصر المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي	05	2,35	0,649	مرتفع
05	أجد صعوبات في تطبيق معايير الاعتراف المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	01	2,98	0,121	مرتفع
06	لا أتردد بإحداث تغييرات في ممارسة الاعتراف المحاسبي اذا كان يعود عليا بمزيد من المنافع	02	2,94	0,322	مرتفع
07	أقبل إحداث تغييرات في ممارسة الاعتراف المحاسبي اذا طلب مني احد زملائي او المسيرين والذي يعود علينا بالمزيد من المنافع وتحسين من شكل التقارير المالية	07	2,11	0,346	متوسط
<b>البعده الأول: الاعتراف المحاسبي</b>					
			<b>2,34</b>	<b>0,193</b>	<b>مرتفع</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-1) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعده مرتفعة، حيث أن قيمته تقدر بـ 2.34 وانحراف معياري يقدر بـ 0.193، وهو يدل على أن إجابات أفراد العينة تدرك أهمية الاعتراف المحاسبي، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لوجود الاعتراف المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإن نتائج الجدول أعلاه تبين أن قيمة الوسط الحسابي لكل من الفقرة الثانية والثالثة والرابعة والخامسة والسادسة مرتفعة، وهي محصورة بين 2.35 و 2.98، وانحراف معياري محصور بين 0.121 و 0.649، بينما قيمة المتوسط الحسابي للفقرتين الأولى والسابعة منخفضة ومتوسطة، وقيمته لكليهما تقدر بـ 1.12 و 2.11 على التوالي، وانحراف معياري يقدر بـ 0.359 و 0.346 على التوالي.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 05 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 06 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 03 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 02 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 04 في الترتيب الخامس، ثم العبارة رقم 01 في الترتيب السادس، وأخيرا العبارة رقم 07 في الترتيب السابع، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تدرك أهمية الاعتراف المحاسبي من خلال ما يلي:

- الالتزام بمعايير الاعتراف المحاسبي يمثل بالنسبة للأفراد التزاما أخلاقي أكثر منه قانوني ؛
  - الاعتراف المحاسبي وفق النظام المالي المحاسبي يؤثر في أداء المؤسسة؛
  - الأفراد في المؤسسات. محل الدراسة يقومون بالإحداث تغييرات عند الضرورة.
- وكننتيجة عامة يمكن القول:

أفراد المؤسسات محل الدراسة يوافقون على أن هناك اهتمام كبير بالاعتراف المحاسبي، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: أن المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تهتم بدرجة كبيرة لوجود الاعتراف المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

2. بالنسبة لبعده القياس المحاسبي: يظهر الجدول رقم (4-2) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالقياس

المحاسبي في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

**H0:** لا تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود القياس المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

**H1:** تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود القياس المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

الجدول رقم (4-2): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعده القياس المحاسبي

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\delta$	الاتجاه
01	اتقيده بتطبيق طرق القياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي	02	2,62	0,654	مرتفع
02	أرى بان طريقة القياس المستخدمة في تقييم الأصول تؤثر على قراراتي	03	2,61	0,656	مرتفع
03	الطريقة المستخدمة في تسيير المخزون والاهتلاك تؤثر على إعداد القوائم المالية	05	2,41	0,821	مرتفع
04	التشريعات المحاسبية التي تضبط عملية القياس المحاسبي مبنية على أسس أخلاقية	04	2,58	0,713	مرتفع
05	الالتزام بمعايير القياس المحاسبي التزاما قانونيا أكثر من أخلاقي	06	2,35	0,797	مرتفع
06	اجد صعوبات في تطبيق طرق القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي	01	2,67	0,605	مرتفع
	البعده الثاني: القياس المحاسبي		2,54	0,509	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-2) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعد مرتفعة، حيث أن قيمته تقدر بـ 2.54 وانحراف معياري يقدر بـ 0.509، وهو يدل على أن إجابات أفراد العينة تدرك أهمية القياس المحاسبي، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لوجود القياس المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإن نتائج الجدول أعلاه تبين أن قيمة الوسط الحسابي لكل من الفقرات مرتفعة، وهي محصورة بين 2.35 و 2.67، وانحراف معياري محصور بين 0.605 و 0.821.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 06 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 01 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 02 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 04 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 03 في الترتيب الخامس، وأخيرا العبارة رقم 05 في الترتيب السادس، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تدرك أهمية القياس المحاسبي من خلال ما يلي:

- التقيد بتطبيق طرق القياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي؛
  - الالتزام بمعايير القياس المحاسبي يمثل بالنسبة للأفراد التزاما قانوني أكثر من أخلاقي؛
  - الطريقة المستخدمة في تسيير المخزون والاهتلاك تؤثر على إعداد القوائم المالية.
- وكنتيجة عامة يمكن القول:

أفراد المؤسسات محل الدراسة يوافقون على أن هناك اهتمام كبير بالقياس المحاسبي، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: أن المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تهتم بدرجة كبيرة لوجود القياس المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

3. بالنسبة لبعد الإفصاح المحاسبي: يظهر الجدول رقم (4-3) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة الإفصاح المحاسبي في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لوجود الإفصاح المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

**H<sub>1</sub>**: تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لوجود الإفصاح المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

الجدول رقم (4-3): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعد الإفصاح المحاسبي

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\delta$	الاتجاه
01	الالتزام بمعايير الإفصاح المحاسبي التزاما قانونيا أكثر منه أخلاقي	06	1,13	0,402	منخفض
02	أحرص عند تقديم القوائم المالية ان تكون كاملة وشاملة لكافة المعلومات الضرورية	05	2,36	0,484	مرتفع
03	اقوم بتقديم الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الفئات	03	2,53	0,525	مرتفع
04	أحرص على تقديم معلومات ذات قيمة ومنفعة لاتخاذ القرارات المناسبة	04	2,38	0,636	مرتفع
05	أحرص على تقديم المعلومات المناسبة لذوي المصلحة من اجل الحد من الحصول عليها بطرق غير رسمية	01	2,99	0,108	مرتفع
06	أعمل على تقديم المعلومات بدرجة عالية من الموضوعية من اجل عدم تضليل متعاملي المؤسسة	02	2,98	0,217	مرتفع
البعد الثالث: الإفصاح المحاسبي					
			2,39	0,222	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-3) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعد مرتفعة، حيث أن قيمته تقدر بـ 2.39 وانحراف معياري يقدر بـ 0.222، وهو يدل على أن إجابات أفراد العينة تدرك أهمية الإفصاح المحاسبي، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لوجود الإفصاح المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإن نتائج الجدول أعلاه تبين أن قيمة الوسط الحسابي لكل من الفقرة الثانية والثالثة والرابعة والخامسة والسادسة مرتفعة، وهي محصورة بين 2.36 و 2.99، وانحراف معياري محصور بين 0.108 و 0.636، بينما قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الأولى منخفضة، وقيمته تقدر بـ 1.13، وانحراف معياري يقدر بـ 0.402.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 05 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 06 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 03 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 04 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 02 في الترتيب الخامس، وأخيرا العبارة رقم 01 في الترتيب السادس، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تدرك أهمية الإفصاح المحاسبي من خلال ما يلي:

- الالتزام بمعايير القياس المحاسبي يمثل بالنسبة للأفراد التزاما أخلاقي أكثر منه قانوني ؛
- تقديم الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الفئات من بطرق رسمية ؛
- تقديم المعلومات بدرجة عالية من الموضوعية من اجل عدم تضليل متعاملي المؤسسة.

وكنتيجة عامة يمكن القول:

أفراد المؤسسات محل الدراسة يوافقون على أن هناك اهتمام كبير بالإفصاح المحاسبي، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: أن المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تهتم بدرجة كبيرة لوجود الإفصاح المحاسبي كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

4. بالنسبة لبعده جودة المعلومات: يظهر الجدول رقم (4-4) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة جودة

المعلومات المحاسبية في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لوجود جودة المعلومات كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

**H<sub>1</sub>**: تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لوجود جودة المعلومات كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

الجدول رقم (4-4): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعده جودة المعلومات

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\delta$	الاتجاه
01	أحرص عند إعداد التقارير السنوية للشركة ونشرها يتم مراعاة أن تكون البيانات المالية متاحة للجميع وقابلة للفهم	06	2,39	0,692	مرتفع
02	أحرص على أن تتسم المعلومات المحاسبية المعدة وفق أخلاقيات المهنة بالحياد وعدم التحيز حيال مستخدميها	01	2,64	0,633	مرتفع
03	أحرص أن تكون المعلومات المقدمة عن الشركة تشعر الزبائن بنوع من الثقة وضمان الحقوق ويمكن الاعتماد عليها.	02	2,48	0,629	مرتفع
04	أحرص أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف المتعاملين في الوقت المناسب و قابلة للمراجعة والتحقق	05	2,41	0,745	مرتفع
05	أسعى أن تتلائم المعلومات المحاسبية التي أقدمها مع طبيعة المشكلة التي تواجه إدارة الشركة	07	2,31	0,740	متوسط
06	أسعى أن تكون المعلومات المحاسبية التي أقدمها تمكن إدارة الشركة من الوقوف على مستويات الأداء	03	2,44	0,715	مرتفع
07	أسعى أن تكون المعلومات المحاسبية التي أقدمها سهلة الفهم وواضحة وغير قابلة للتأويل	04	2,44	0,747	مرتفع
	<b>البعده الرابع: جودة المعلومات المحاسبية</b>				
			<b>2,44</b>	<b>0,504</b>	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-4) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعد مرتفعة، حيث أن قيمته تقدر بـ 2.44 وانحراف معياري يقدر بـ 0.504، وهو يدل على أن إجابات أفراد العينة تدرك أهمية جودة المعلومات المحاسبية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بجودة المعلومات المحاسبية كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإن نتائج الجدول أعلاه تبين أن قيمة الوسط الحسابي لكل من الفقرة الأولى والثانية والثالثة والرابعة والسادسة و السابعة مرتفعة، وهي محصورة بين 2.39 و 2.64، وانحراف معياري محصور بين 0.629 و 0.747، بينما قيمة المتوسط الحسابي للفقرة الخامسة متوسطة، وقيمته تقدر بـ 2.31، وانحراف معياري يقدر بـ 0.740.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 02 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 03 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 06 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 05 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 04 في الترتيب الخامس، وأخيرا العبارة رقم 01 في الترتيب السادس، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تدرك أهمية جودة المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي:

- تقديم المعلومات المحاسبية التي تتلائم مع طبيعة المشكلة التي تواجه إدارة المؤسسة إلى حد ما؛
- تتسم المعلومات المحاسبية المعدة وفق أخلاقيات المهنة بالحياد وعدم التحيز حيال مستخدميها؛
- تقديم معلومات محاسبية تتسم بسهولة الفهم والوضوح وغير قابلة للتأويل.

وكنتيجة عامة يمكن القول:

أفراد المؤسسات محل الدراسة يوافقون على أن هناك اهتمام كبير بجودة المعلومات المحاسبية، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: أن المؤسسات محل الدراسة في الجزائر تهتم بدرجة كبيرة بجودة المعلومات المحاسبية كمتطلب ضروري للممارسات المحاسبية.

7. تحليل الاتجاه لجميع أبعاد متطلبات الممارسات المحاسبية: يُظهر الجدول رقم (4-5) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بجميع أبعاد متطلبات الممارسات المحاسبية بالمؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

$H_0$ : لا تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود متطلبات الممارسات المحاسبية كمتطلب ضروري لتطبيق النظام.

$H_1$ : تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود متطلبات الممارسات المحاسبية كمتطلب ضروري لتطبيق النظام.

الجدول رقم (4-5): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بأبعاد الممارسات المحاسبية

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\delta$	الاتجاه
01	البعد الأول: الاعتراف المحاسبي	04	2,34	0,193	مرتفع
02	البعد الثاني: القياس المحاسبي	01	2,54	0,509	مرتفع
03	البعد الثالث: الإفصاح المحاسبي	03	2,39	0,222	مرتفع
04	البعد الرابع: جودة المعلومات	02	2,44	0,504	مرتفع
	المتغير التابع: الممارسات المحاسبية				
			2,43	0,226	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-5) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للمحور مرتفعة، إذ تقدر بـ 2.43 وانحراف معياري يقدر بـ 0.226، وهو يدل على أن إجابات أفراد العينة تدرك بان هناك اهتمام كبير بالممارسات المحاسبية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة بالممارسات المحاسبية، أما بالنسبة للأبعاد هذا المحور فإنها تقع في درجة مرتفع، و بمتوسط حسابي محصور بين 2.34 و 2.54، وانحراف معياري محصور بين 0.193 و 0.509.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان البعد رقم 02 يأتي في الترتيب الأول، يليه البعد رقم 04 في الترتيب الثاني، وبعدها البعد رقم 03 في الترتيب الثالث، ثم البعد رقم 01 في الترتيب الرابع والأخير، وبالتالي من خلال النتائج في الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة تدرك جيداً أهمية توفير متطلبات الممارسات المحاسبية، وهذا من خلال الحرص الذي توليه إدارة هذه المؤسسات على كل من الاعتراف المحاسبي، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية.

وخلاصة القول وبالعودة إلى اتجاهات إجابات أفراد العينة في كل أبعاد متطلبات الممارسات المحاسبية، نجد أنهم كلهم متفقون على أن هناك عمل على توفير متطلبات هذه الممارسات، وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، أي أن هناك توفير لجميع متطلبات الممارسات المحاسبية، مما يعني بان المؤسسات محل الدراسة ترى بان توفر متطلبات الممارسات المحاسبية يعد ضروري، وعليه من خلال هذا الفرع فإننا توصلنا إلى أن:

أفراد المؤسسات محل الدراسة يوافقون على أن وجود اهتمام كبير بتوفير متطلبات الممارسات المحاسبية، وعليه فقد تم نفي الفرضية الرئيسية الأولى التي نصها كما يلي: هناك اهتمام مقبول (متوسط) بالمؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية.

## الفرع الثاني: تحليل الفروق في متطلبات الممارسات المحاسبية

سيتم التطرق في هذا الفرع المقسم إلى فرعين إلى تحليل الفروق الموجودة في إجابات المتغير التابع والمتعلقة باختلاف متطلبات الممارسات المحاسبية حسب كل من ملكية المؤسسات، وحجمها، وهذا التحليل للوقوف على مدى وجود التباين في مدى التزام المؤسسات محل الدراسة بتوفير متطلبات الممارسات المحاسبية، لذلك فإن هذا المطلب سيختبر فرضية وجود اختلاف في الممارسات المحاسبية يرجع لملكية وحجم المؤسسة واتجاه هذه الفروق، مما يعني أننا سنحجب فيه على التساؤل التالي:

- هل تختلف هذه المتطلبات حسب ملكية وحجم المؤسسات؟ ولصالح أي من المؤسسات هذا الاختلاف؟

1. تحليل تباين الممارسات المحاسبية حسب ملكية المؤسسات: يظهر الجدول أدناه النتائج الخاصة باختبار T باعتبار أن متغير الملكية يتكون من عینتين فقط، وهما المؤسسات ذات ملكية عامة و المؤسسات ذات الملكية الخاصة، عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، وعليه فإننا نفترض:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتوفر متطلبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات ترجع لملكيتها.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتوفر متطلبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات ترجع لملكيتها.

الجدول رقم (4-6): اختبار الفروق بين المتوسطات في الممارسات المحاسبية حسب ملكية المؤسسات

الأبعاد	قيمة T	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
البعد الأول: الاعتراف المحاسبي	2,674	83	0,492
البعد الثاني: القياس المحاسبي	0,600	83	0,904
البعد الثالث: الإفصاح المحاسبي	1,107	83	0,538
البعد الرابع: جودة المعلومات	0,000	83	0,924
المتغير التابع: متطلبات الممارسات المحاسبية	0,084	83	0,755

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين من الجدول رقم (4-6) أن قيم T ليست دالة إحصائية على مستوى جميع أبعاد المتغير التابع المتمثل في متطلبات الممارسات المحاسبية، وعليه نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، مما يعني أنه ليس هناك فروق بين المؤسسات محل الدراسة في متطلبات الممارسات المحاسبية تعود لحجم المؤسسات، أما على مستوى الأبعاد فإن قيم T ليست أيضاً دالة إحصائية بالنسبة لكل الأبعاد، وبالتالي يمكن القول أن كل من الاعتراف المحاسبي، القياس المحاسبي، الإفصاح المحاسبي، جودة المعلومات، لا تختلف باختلاف ملكية المؤسسات، مما يعني

انه مهما كانت ملكية المؤسسات فإن جميع هذه المؤسسات لها نفس النظرة تجاه كل الأبعاد السابقة الذكر، وبالتالي يمكن القول:

لا توجد فروق بين المؤسسات في توفير متطلبات الممارسات المحاسبية حسب الملكية، وعليه فقد تم نفي الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية التي تقول: تختلف المؤسسات محل الدراسة في الممارسات المحاسبية من حيث الملكية، وهذه الفروق لصالح المؤسسات الخاصة.

2. تحليل تباين الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسات: يظهر الجدول أدناه النتائج الخاصة باختبار T باعتبار أن متغير الحجم يتكون من عينتين فقط، وهما المؤسسات ذات الحجم الكبير و المؤسسات ذات الحجم المتوسط، عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، وعليه فإننا نفترض:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتوفر متطلبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات ترجع لحجمها.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية لتوفر متطلبات الممارسات المحاسبية في المؤسسات ترجع لحجمها.

الجدول رقم (4-7): اختبار الفروق بين المتوسطات في الممارسات المهنية حسب حجم المؤسسات

الأبعاد	قيمة T	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
البعد الأول: الاعتراف المحاسبي	4,498	83	0,607
البعد الثاني: القياس المحاسبي	2,602	83	0,011
البعد الثالث: الإفصاح المحاسبي	0,070	83	0,928
البعد الرابع: جودة المعلومات	5,219	83	0,373
المتغير التابع: متطلبات الممارسات المحاسبية	0,427	83	0,299

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين من الجدول رقم (4-7) أن قيم T ليست دالة إحصائية على مستوى جميع أبعاد المتغير التابع المتمثل في متطلبات الممارسات المحاسبية، وعليه نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، مما يعني أنه ليس هناك فروق بين المؤسسات محل الدراسة في متطلبات الممارسات المحاسبية تعود لحجم المؤسسات، أما على مستوى الأبعاد فإن قيم T ليست أيضاً دالة إحصائية بالنسبة لكل الأبعاد، باستثناء البعد الثاني المتمثل في القياس المحاسبي الذي هو دال إحصائية، وبالتالي يمكن القول أن كل من الاعتراف المحاسبي و الإفصاح المحاسبي وجوده المعلومات، لا تختلف باختلاف حجم المؤسسات، مما يعني انه مهما كان حجم المؤسسات فإن جميعها لها نفس النظرة تجاه كل الأبعاد السابقة الذكر، أما بالنسبة لبعد القياس المحاسبي فانه قد يختلف باختلاف حجم المؤسسات، وللتوضيح أكثر نستعرض الجدول التالي:

الجدول رقم (4-8) المقارنة بين مختلف أبعاد متطلبات الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسة

الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	المؤسسات	البعد
0,51811	2,4492	كبيرة	البعد الثاني: القياس المحاسبي
0,43012	2,7500	متوسطة	
0,23733	2,4138	كبيرة	المتغير التابع: متطلبات الممارسات المحاسبية
0,19882	2,4696	متوسطة	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين من الجدول أعلاه أن الاختلاف الموجود بين المؤسسات الكبيرة والمتوسطة بالنسبة لبعد القياس المحاسبي النظام لصالح المؤسسات المتوسطة، باعتبار أن قيمة وسطها الحسابي (2.7500) أكبر من قيمة الوسط الحسابي للمؤسسات الكبيرة (2.4492)، مما يدل على أن المؤسسات المتوسطة هي التي تعطي أهمية كبيرة للقياس المحاسبي مقارنة بالمؤسسات الكبيرة، والسبب في ذلك يعود لكون المؤسسات المتوسطة ذات حجم صغير مقارنة بالمؤسسات الكبيرة مما ساعدها على تسجيل كل الأحداث المرتبطة بنشاطها سواء في الماضي أو الحاضر أو المستقبل، وإنها أكثر تحكما في إعداد القوائم المالية، بالإضافة فإن هذا النوع من المؤسسات لا يعاني من وجود صعوبات في تطبيق طرق القياس المحاسبي، لأن حجم نشاطها صغير مقارنة بالمؤسسات الكبيرة.

وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات المتوسطة استطاعت أن تصنع الفارق في توفير متطلبات الممارسات المحاسبية مقارنة بمثيلاتها من المؤسسات الكبيرة، حيث توصلنا في ضوء ما تقدمنا به إلى:

توجد فروق بين المؤسسات في توفير متطلبات الممارسات المحاسبية حسب الحجم، وعليه فقد تم إثبات الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية التي تقول: تختلف المؤسسات محل الدراسة في الممارسات المحاسبية من حيث الحجم، وهذه الفروق لصالح المؤسسات المتوسطة.

وكنتيجة عامة تم التوصل إليها في ظل ما تقدمنا به في هذا الفرع تتمثل في الآتي:

- نفي الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية؛
- إثبات الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية؛

وعليه فإن نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية الثانية تظهر كما يلي:

نفي الفرضية الرئيسية الثانية التي تقول: يختلف اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات.

## المطلب الثاني: تحليل الاتجاه والفروق لمتطلبات أخلاقيات المهنة

## الفرع الأول: تحليل الاتجاه في الإجابات حول متطلبات أخلاقيات المهنة

1. بالنسبة لبعدها الاستقلالية والموضوعية: يظهر الجدول رقم (4-9) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة

أخلاقيات المهنة في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

$H_0$ : لا تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود الاستقلالية والموضوعية كمتطلب ضروري لأخلاقيات المهنة.

$H_1$ : تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لوجود الاستقلالية والموضوعية كمتطلب ضروري لأخلاقيات المهنة.

الجدول رقم (4-9): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعدها الاستقلالية والموضوعية

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\delta$	الاتجاه
01	الالتزام بالاستقلالية والموضوعية بالنسبة لي هو التزام قانوني أكثر منه شخصي	05	2,39	0,656	مرتفع
02	التزم بالموضوعية عند ممارسة مهامي	03	2,46	0,733	مرتفع
03	أقوم بعمل عملي دون التعرض لضغوطات وتهديدات من طرف مسؤولي الشركة	02	2,47	0,733	مرتفع
04	أمارس عملي بعيدا عن التهديدات وضغوطات العلاقات الأسرية والشخصية	06	2,34	0,665	مرتفع
05	أجذب أي علاقات قد تبدو أنها تفقدني الموضوعية والاستقلالية عند القيام بمهامي	01	2,52	0,610	مرتفع
06	لا اتخلى عن الحكم المهني السليم بسبب أي تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له.	04	2,42	0,661	مرتفع
	البعدها الأول: الاستقلالية والموضوعية		2,43	0,429	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-9) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعدها مرتفعة، حيث أن قيمته تقدر بـ 2.43، وانحراف معياري يقدر بـ 0.429، وهو يدل على أن إجابات أفراد العينة تدرك أهمية الاستقلالية والموضوعية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لوجود الاستقلالية والموضوعية كمتطلب ضروري لأخلاقيات المهنة، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإن نتائج الجدول أعلاه تبين أن قيمة الوسط الحسابي لكل الفقرات مرتفعة، وهي محصورة بين 2.34 و 2.52، وانحراف معياري محصور بين 0.685 و 0.785، بينما قيمة المتوسط الحسابي للفقرتين الثانية والثالثة متوسطة، وقيمته لكليهما تقدر بـ 2.31، وانحراف معياري يقدر بـ 0.610 و 0.733 على التوالي.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 05 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 03 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 02 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 06 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 01 في الترتيب

- الخامس، وأخيرا العبارة رقم 04 في الترتيب السادس، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة تدرك أهمية الاستقلالية والموضوعية من خلال ما يلي:
- الالتزام بالاستقلالية والموضوعية بالنسبة للأفراد هو التزام قانوني أكثر منه شخصي؛
  - القيام بالعمل دون التعرض للضغوطات والتهديدات من مختلف الجهات؛
  - الالتزام بالحكم المهني السليم وعدم التحيز بسبب تعارض في المصالح أو التأثير من الغير لا مبرر له.
- وكتنتيجة عامة يمكن القول:

أفراد المؤسسات محل الدراسة يوافقون على أن هناك اهتمام كبير بالاستقلالية والموضوعية، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لوجود الاستقلالية والموضوعية كمتطلب ضروري لأخلاقيات المهنة.

2. بالنسبة لبعد النزاهة والشفافية: يظهر الجدول رقم (4-10) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة النزاهة والشفافية في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

$H_0$ : لا تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لوجود النزاهة والشفافية كمتطلب ضروري أخلاقيات المهنة.

$H_1$ : تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لوجود النزاهة والشفافية كمتطلب ضروري أخلاقيات المهنة .

الجدول رقم (4-10): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعد النزاهة والشفافية

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\delta$	الاتجاه
01	الالتزام بالنزاهة والشفافية بالنسبة لي هو التزام قانوني أكثر منه شخصي	05	2,36	0,484	مرتفع
02	ألتزم بمبدأ النزاهة عند ممارسة مهامي	04	2,54	0,501	مرتفع
03	أراعي عند عرض القوائم المالية للشركة أن تتميز بالشفافية	06	2,33	0,679	متوسط
04	ترتبط نزاهتي وامانتي في الشركة بنزاهة وامانة رؤسائي.	01	3,00	0,000	مرتفع
05	يفرض مبدأ النزاهة عليا ان التزم بالاستقامة و الأمانة في كافة علاقاتي المهنية	02	2,94	0,322	مرتفع
06	التحلي بالنزاهة والعفة أثناء تأديتي لعملي و بالصدق في أداء واجباتي	07	2,08	0,385	متوسط
07	أجنب تقديم المعلومات الكاذبة او المضللة أثناء اعداد التقارير	03	2,55	0,779	مرتفع
	<b>البعد الثاني: النزاهة والشفافية</b>				
			2,54	0,245	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-10) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعد مرتفعة، وهي تقدر بـ 2.54 وانحراف معياري يقدر بـ 0.245، وهذا دليل على أن إجابات أفراد العينة تدرك أهمية النزاهة والشفافية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما

يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لوجود النزاهة والشفافية كمتطلب ضروري لأخلاقيات المهنة، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإن قيمة متوسطها الحسابي مرتفعة، وهي محصورة بين 2.36 و 3.00، وانحراف معياري محصور بين 0.000 و 0.779، باستثناء الفقرتين الثالثة والسادسة التي تقع في درجة متوسط، وبمتوسط حسابي يقدر بـ 2.33 و 2.08 على التوالي و انحراف معياري 0.679 و 0.385 على التوالي.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 04 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 05 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 07 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 02 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 01 في الترتيب الخامس، ثم العبارة رقم 03 في الترتيب السادس، وأخيرا العبارة رقم 06 في الترتيب السابع، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة تدرك أهمية النزاهة والشفافية بحيث:

- تتميز القوائم المالية عند عرضها بالشفافية لحد ما في المؤسسات محل الدراسة؛
- الالتزام بالنزاهة والشفافية بالنسبة للفرد هو التزام قانوني أكثر منه شخصي؛
- تجنب تقديم معلومات كاذبة أو مضللة أثناء إعداد التقارير.

وبالتالي من خلال ما سبق نستنتج الآتي:

أفراد المؤسسات محل الدراسة يوافقون على أن هناك اهتمام كبير بالنزاهة والشفافية، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لوجود النزاهة والشفافية كمتطلب ضروري لأخلاقيات المهنة.

3. بالنسبة لبعد السرية والأمانة: يظهر الجدول رقم (4-11) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة السرية

والأمانة في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

$H_0$ : لا تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق السرية والأمانة كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة.

$H_1$ : تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق السرية والأمانة كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة.

الجدول رقم (4-11): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بعقد السرية والأمانة

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\Delta$	الاتجاه
01	الالتزام بالسرية والأمانة بالنسبة لي هو التزام قانوني أكثر منه شخصي	07	1,13	0,402	منخفض
02	أراعي عند القيام بعملية التضارب بين المصالح وتغلب مصلحة الشركة	05	2,36	0,484	مرتفع
03	أتمتع بالأمانة والاستقامة في كل علاقتي المهنية	03	2,55	0,500	مرتفع
04	لا أتأثر بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية أو مالية أو وظيفية	04	2,38	0,636	مرتفع
05	أتمتع بالسرية وعدم كشف أي معلومات سواء كانت متعلقة بالشركة أو بصاحب العمل إلا في الحالات التي يقرها القانون	01	3,00	0,000	مرتفع
06	أعطي لعملية الاهتمام الكافي دون أي محاولة تحريف أو تزوير	02	3,00	0,000	مرتفع
07	أحظى بالثقة الكاملة من طرف إدارة الشركة عند ممارسة مهامتي	06	2,11	0,346	متوسط
مرتفع	العقد الثالث : السرية والأمانة		2.36	0.190	

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-11) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للعقد هو 2.36 وانحراف معياري يقدر بـ 0.190 وهو يدل على المتوسط الحسابي للعقد السرية والأمانة مرتفع، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لتحقيق السرية والأمانة كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة، أما بالنسبة لفقرات هذا العقد فإنها تقع أيضاً في درجة مرتفع و بمتوسط حسابي محصور بين 2.36 و 3.00 وانحراف معياري محصور بين 0.000 و 0.636، باستثناء الفقرتين الأولى والأخيرة التي تقع في درجة منخفض ومتوسط، و بمتوسط حسابي يقدر بـ 1.13 و 2.11 على التوالي و انحراف معياري 0.402 و 0.346 على التوالي.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 05 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 06 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 03 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 04 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 02 في الترتيب الخامس، ثم العبارة رقم 07 في الترتيب السادس، وأخيراً العبارة رقم 01 في الترتيب السابع، وبالتالي من خلال النتائج أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة تحرص على الآتي:

- الالتزام بالسرية والأمانة بالنسبة للأفراد هو التزام أخلاقي أكثر منه قانوني؛
- يحظى الأفراد بالثقة الكاملة من طرف إدارة المؤسسات عند ممارسة مهامهم إلى حد ما؛

- يتمتع الأفراد بالسرية وعدم الكشف عن أي معلومات مهما كانت طبيعتها، إلا في الحالات التي يقرها القانون؛

وعليه فإننا توصلنا إلى ما يلي:

يوافق أفراد العينة على وجود السرية والأمانة في المؤسسات محل الدراسة، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق السرية والأمانة كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة.

5. بالنسبة لبعء الالتزام والعناية المهنية: يظهر الجدول رقم (4-12) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة الالتزام والعناية المهنية في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

$H_0$ : لا تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لتحقيق الالتزام والعناية المهنية كمؤشر ضروري لأخلاقيات المهنة.

$H_1$ : تهتم المؤسسات بدرجة كبيرة لتحقيق الالتزام والعناية المهنية كمؤشر ضروري لأخلاقيات المهنة.

الجدول رقم (4-12): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعء الالتزام والعناية المهنية

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\Delta$	الاتجاه
01	ألتزم بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر	07	2.26	0.789	متوسط
02	أرى بأن القوانين والإجراءات التأديبية كافية لجعل المحاسب يلتزم بأخلاقيات المهنة	06	2.46	0.568	مرتفع
03	أعتبر الالتزام الديني من العوامل المؤثرة على سلوكي المهني والأخلاقي	02	2.55	0.716	مرتفع
04	أعمل على تطوير معارفي العلمية وقدراتي الذاتية بشكل دوري	04	2.51	0.734	مرتفع
05	اطلع على كل المستجدات التي لها علاقة بممارسة مهنتي	03	2.53	0.717	مرتفع
06	أحرص على توعية زملائي في المهنة بالالتزام بأخلاقيات ممارسة العمل المحاسبي	05	2,49	0,766	مرتفع
07	أراعي عند عرض القوائم المالية للشركة أن تكون مطابقة للتشريعات المعمول بها.	01	2,67	0,679	مرتفع
	البعء الرابع: الالتزام والعناية المهنية		2.49	0.408	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-12) لتحديد الاتجاه العام لإجابات المستجوبين عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعء الثاني هو 2.49 وانحراف معياري يقدر بـ 0.408 وهو يدل على أن المتوسط الحسابي لبعء الالتزام والعناية المهنية مرتفع، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لتحقيق الالتزام والعناية المهنية كمؤشر ضروري لأخلاقيات المهنة، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإنها تقع أيضا في درجة مرتفع، و بمتوسط حسابي محصور بين 2.46 و 2.67 وانحراف معياري محصور بين 0.568 و 0.766، باستثناء الفقرة الأولى التي تقع في درجة متوسط و بمتوسط حسابي 2.26 و انحراف معياري 0.789.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 07 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 03 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 05 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 04 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 06 في الترتيب الخامس، ثم العبارة رقم 02 في الترتيب السادس، وأخيرا العبارة رقم 01 في الترتيب السابع، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة تحرص على الآتي:

- الالتزام بقواعد السلوك المهني المحددة من طرف الجهات الوصية في الجزائر لحد ما؛
- جعل القوانين والإجراءات التأديبية المطبقة كافية لجعل المحاسب يلتزم بأخلاقيات المهنة ؛
- أن تكون القوائم المالية للمؤسسة عند عرضها مطابقة للتشريعات المعمول بها.

وبالتالي توصلنا إلى ما يلي:

يوافق أفراد العينة على وجود الالتزام والعناية المهنية بالمؤسسات محل الدراسة، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي تقول: تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق الالتزام والعناية المهنية كمؤشر ضروري لأخلاقيات المهنة.

6. بالنسبة لبعد تحمل المسؤولية: يظهر الجدول رقم (4-13) نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة تحمل

المسؤولية في جميع المؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

**H0:** لا تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق تحمل المسؤولية كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة.

**H1:** تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق تحمل المسؤولية كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة.

الجدول رقم (4-13): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة ببعد تحمل المسؤولية

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\Delta$	الاتجاه
01	أتحمل كل مسؤولياتي المهنية عن عدم تأديتي للمهام في حالة شك وجود علاقات او تحيز	03	2.44	0.680	مرتفع
02	اعتمد على قدراتي الذاتية وخبراتي السابقة عند مواجهة موقف جديد في العمل	01	2.33	0.793	متوسط
03	اعتبر نفسي قادرا على اتخاذ القرارات في المسائل التي لا توجد بها نصوص قانونية واضحة	04	2.46	0.733	مرتفع
04	مستعد لتحمل كل العقوبات الناتجة عن التصرفات الفردية التي أدت الى حدوث أخطاء مهنية ناتجة عن تقديري الشخصي	06	2.48	0.717	مرتفع
05	أتحمل كل مسؤولياتي عن الأخطاء المهنية الناتجة عن من يعملون تحت سلطتي المباشرة	05	2.46	0.749	مرتفع
06	أتحمل كل مسؤولياتي عن الأخطاء المهنية التي أدت الى تقديم معلومات مضللة لمختلف المتعاملين مع الشركة	02	2,36	0,754	مرتفع
	البعد الخامس: تحمل المسؤولية				
			2.42	0.557	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-13) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعد هو 2.42 وانحراف معياري يقدر بـ 0.557، وهو يدل على قيمة المتوسط الحسابي لبعد تحمل المسؤولية مرتفعة، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة لتحقيق تحمل المسؤولية كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة، أما بالنسبة لفقرات هذا البعد فإنها تقع أيضا في درجة مرتفع و بمتوسط حسابي محصور بين 2.36 و 2.48 وانحراف معياري محصور بين 0.680 و 0.754، باستثناء الفقرة الثانية التي تقع في درجة متوسط و بمتوسط حسابي 2.33 و انحراف معياري 0.793.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان العبارة رقم 02 تأتي في الترتيب الأول، تليها العبارة رقم 06 في الترتيب الثاني، وبعدها العبارة رقم 01 في الترتيب الثالث، ثم العبارة رقم 03 في الترتيب الرابع، ثم العبارة رقم 05 في الترتيب الخامس، وأخيرا العبارة رقم 04 في الترتيب السادس وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة تحرص على الآتي:

- الاعتماد لحد ما على القدرات الذاتية والخبرات السابقة للأفراد عند مواجهة موقف جديد في العمل؛
  - جعل قدرة الأفراد على اتخاذ القرارات في المسائل التي لا توجد بها نصوص قانونية واضحة؛
  - تحمل الأفراد كامل مسؤولياتهم عن الأخطاء المهنية التي أدت إلى تقديم معلومات مضللة لمختلف المتعاملين مع المؤسسة.
- ومنه نستنتج ما يلي:

يوافق أفراد العينة على وجود تحمل المسؤولية في المؤسسات محل الدراسة، وعليه فقد تم إثبات الفرضية التي نقول: تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق تحمل المسؤولية كمؤشر مهم لأخلاقيات المهنة.

#### 7. تحليل الاتجاه لجميع أبعاد أخلاقيات المهنة: يُظهر الجدول رقم (4-14) نتائج إجابات المستجوبين

المتعلقة بجميع أبعاد أخلاقيات المهنة للمؤسسات العاملة في الجزائر، وعليه فإننا نفترض ما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق أبعاد أخلاقيات المهنة كمؤشر مهم لتحسين أخلاقها.

**H<sub>1</sub>**: تهتم المؤسسات محل الدراسة بدرجة كبيرة لتحقيق أبعاد أخلاقيات المهنة كمؤشر مهم لتحسين أخلاقها.

الجدول رقم (4-14): نتائج إجابات المستجوبين الخاصة بأبعاد أخلاقيات المهنة

الرقم	الفقرة	الترتيب	$\bar{X}$	$\Delta$	الاتجاه
01	البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية	03	2,43	0,429	مرتفع
02	البعد الثاني: النزاهة والشفافية	01	2,54	0,245	مرتفع
03	البعد الثالث: السرية والأمانة	05	2,36	0,190	مرتفع
04	البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية	02	2,49	0,408	مرتفع
05	البعد الخامس: تحمل المسؤولية	04	2,42	0,557	مرتفع
	المتغير المستقل: أخلاقيات المهنة		2.45	0.250	مرتفع

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-14) لتحديد الاتجاه العام للإجابات عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، يتبين لنا أن قيمة الوسط الحسابي للبعد مرتفعة، وتقدر بـ 2.45 وانحراف معياري يقدر بـ 0.250، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تحتم بدرجة كبيرة لتحقيق أبعاد أخلاقيات المهنة كمؤشر مهم لتحسين أخلاقها، أما بالنسبة لأبعاد هذا المحور فإنها تقع في درجة مرتفع و بمتوسط حسابي محصور بين 2.36 و 2.54، وانحراف معياري محصور بين 0.190 و 0.557.

كما يتضح من الجدول أعلاه بان البعد رقم 02 يأتي في الترتيب الأول، يليه البعد رقم 04 في الترتيب الثاني، وبعدها البعد رقم 01 في الترتيب الثالث، ثم البعد رقم 05 في الترتيب الرابع، أما البعد رقم 03 في الترتيب الخامس، وبالتالي من خلال نتائج الجدول أعلاه نستنتج بان المؤسسات محل الدراسة تدرك جيداً أهمية أخلاقيات المهنة، وهذا من خلال الحرص الذي توليه إدارة هذه المؤسسات لكل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، تحمل المسؤولية.

وخلاصة القول وبالعودة إلى الاتجاه العام لكل أبعاد أخلاقيات المهنة، نجد أن إجابات أفراد عينة الدراسة توافق على أن هناك اهتمام كبير بأخلاقيات المهنة، مما يعني رفض الفرضية العدمية وقبول بالفرضية البديلة، أي أن هناك التزام من المؤسسات محل الدراسة بأخلاقيات المهنة.

وبالتالي يمكن القول بان المؤسسات محل الدراسة ترى بان الاهتمام بأخلاقيات المهنة، يعد ضروري و لا بد منه لضمان البقاء والاستمرارية، حيث لمسنا أن هناك عمل على تحقيق كل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، تحمل المسؤولية، كما أن المؤسسات محل الدراسة تلتزم من خلال إجابات المستجوبين بتحسين الوعي المهني، وخلاصة القول فإننا توصلنا للنتيجة التالية:

يوافق أفراد العينة على وجود اهتمام كبير بأخلاقيات مهنة المحاسبة في المؤسسات محل الدراسة، وعليه فقد تم إثبات الفرضية الرئيسية الثالثة التي تقول: تتوفر المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها على جميع متطلبات أخلاقيات المهنة بدرجة كبيرة.

### الفرع الثاني: تحليل الفروق في الإجابات حول أخلاقيات المهنة

1. تحليل تباين أخلاقيات المهنة حسب ملكية المؤسسات: يظهر الجدول أدناه النتائج الخاصة باختبار T باعتبار أن متغير الملكية يتكون من عينتين فقط، وهما المؤسسات ذات ملكية عامة و المؤسسات ذات الملكية الخاصة، عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، وعليه فإننا نفترض:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أخلاقيات المهنة ترجع لملكية المؤسسات.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في أخلاقيات المهنة ترجع لملكية المؤسسات.

الجدول رقم (4-15): اختبار الفروق بين المتوسطات في أخلاقيات المهنة حسب ملكية المؤسسات

الأبعاد	قيمة T	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية	5,201	83	0,062
البعد الثاني: النزاهة والشفافية	0,604	83	0,226
البعد الثالث: الأمانة والسرية	3,523	83	0,829
البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية	2,874	83	0,379
البعد الخامس: تحمل المسؤولية	1,933	83	0,320
جميع أبعاد المتغير المستقل: أخلاقيات المهنة	3,287	83	0,100

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين من الجدول رقم (4-15) أن قيم T ليست دالة إحصائية على مستوى جميع أبعاد المتغير التابع، وعليه نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، مما يعني أنه ليس هناك فروق بين المؤسسات محل الدراسة في أخلاقيات المهنة تعود لملكية المؤسسات، أما على مستوى الأبعاد فإن قيم F أيضا ليست دالة إحصائية، مما يعني أنه ليس هناك أي اختلاف باختلاف ملكية المؤسسات بشأن أخلاقيات المهنة، وبالتالي فإن جميع هذه المؤسسات لها نفس النظرة تجاه أخلاقيات المهنة، سواء كانت عامة أو خاصة.

وبالتالي كل المؤسسات مهما كانت حجمها لها نفس الرؤية تجاه أخلاقيات المهنة، إذ أن هذه الأخيرة لا تختلف في السعي نحو تحقيق الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، تحمل المسؤولية، وعليه من خلال ما تقدمنا به في هذا الفرع نستنتج الآتي:

لا توجد فروق في اهتمام المؤسسات محل الدراسة بأخلاقيات المهنة حسب الملكية، وعليه فقد تم نفي الفرضية الفرعية الأولى للفرضية الرئيسية الرابعة التي تقول: تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة باختلاف الملكية، وهذا الاختلاف لصالح المؤسسات العامة.

2. تحليل تباين أخلاقيات المهنة حسب حجم المؤسسات: يظهر الجدول أدناه النتائج الخاصة باختبار T باعتبار أن متغير الحجم يتكون من عينتين فقط، وهما المؤسسات ذات حجم كبير و المؤسسات ذات حجم متوسط، عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، وعليه نفترض التالي:

$H_0$ : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية أخلاقيات المهنة في المؤسسات ترجع لحجمها.

$H_1$ : توجد فروق ذات دلالة إحصائية أخلاقيات المهنة في المؤسسات ترجع لحجمها.

الجدول رقم (4-16): اختبار الفروق بين المتوسطات في أخلاقيات المهنة حسب حجم المؤسسات

الأبعاد	قيمة T	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية	0,000	83	0,336
البعد الثاني: النزاهة والشفافية	0,932	83	0,424
البعد الثالث: السرية والأمانة	4,782	83	0,571
البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية	0,462	83	0,336
البعد الخامس: تحمل المسؤولية	0,386	83	0,241
جميع أبعاد المتغير المستقل: أخلاقيات المهنة	0,337	83	0,769

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين من الجدول رقم (4-16) أن قيم T ليست دالة إحصائية على مستوى جميع أبعاد المتغير المستقل المتمثل في أخلاقيات المهنة، وعليه نقبل الفرضية العدمية ونرفض الفرضية البديلة، مما يعني أنه ليس هناك فروق بين المؤسسات محل الدراسة في أخلاقيات المهنة تعود لحجم المؤسسات، أما على مستوى الأبعاد فإن قيم T ليست أيضاً دالة إحصائية بالنسبة لكل الأبعاد، وبالتالي فإنها لا تختلف باختلاف نشاط المؤسسات، مما يعني أنه مهما كان نشاط المؤسسات محل الدراسة فإن جميعها لها نفس النظرة تجاه كل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، تحمل المسؤولية، وبالتالي من خلال ما تقدمنا به في هذا الفرع نستنتج ما يلي:

لا توجد فروق في اهتمام المؤسسات محل الدراسة بأخلاقيات المهنة حسب الحجم، وعليه فقد تم نفي الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الرابعة التي تقول: تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة باختلاف الحجم، وهذا الاختلاف لصالح المؤسسات الكبيرة.

وكنتيجة عامة تم التوصل إليها في ظل ما تقدمنا به في هذا المطلب تتمثل في الآتي:

- نفي الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية الرابعة؛
- نفي الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الرابعة؛
- وعليه فإن نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الرابعة تظهر كما يلي:
- نفي الفرضية الرئيسية الرابعة التي تقول: تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات.

#### المبحث الثاني: تحليل ومناقشة طبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة

سيتم في هذا المبحث الكشف عن العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع عن طريق حساب معامل الارتباط بيرسون، وتحديد قوة العلاقة بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية، وذلك لكل من ملكية وحجم المؤسسات، حيث سنحاول تحليل العلاقة الموجودة بين الأبعاد المكونة للمتغير المستقل والمتغير ككل من جهة، ثم العلاقة بين كل بعد من أبعاد هذا الأخير بالمتغير التابع من جهة أخرى، لتتوصل في الأخير إلى العلاقة بين المتغيرين، وبالتالي فإننا سنعمل في هذا المبحث على اختبار فرضية مدى وجود علاقة طردية قوية بين متطلبات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية حسب ملكية وحجم المؤسسات.

المطلب الأول: تحليل العلاقة بين أخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية وأبعاد قياسهما في المؤسسات محل الدراسة

الفرع الأول: العلاقة بين أخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية وأبعاد قياسهما في المؤسسات حسب الملكية

1. علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة: يُظهر الجدول رقم (4-17)

علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة، وعليه نفترض ما يلي:

$H_0$ : لا توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة.

$H_1$ : توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة.

الجدول رقم (4-17): العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة

الممارسات المحاسبية	اخلاقيات المهنة	تحمل المسؤولية	الالتزام والعناية المهنية	السرية والأمانة	النزاهة والشفافية	الاستقلالية والموضوعية	البعد	
0,637**	1	0,790**	0,739**	0,366**	0,507**	0,775**	Corrélation de Pearson	المتغير المستقل: اخلاقيات المهنة
0,000		0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	Sig, (bilatérale)	
1	0,637**	0,261*	0,482**	0,498**	0,585**	0,535**	Corrélation de Pearson	المتغير التابع: الممارسات المحاسبية
	0,000	0,045	0,000	0,000	0,000	0,000	Sig, (bilatérale)	

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

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-17) يتبين لنا أن جميع قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن هناك علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات ذات الملكية العامة، وكما يوضحه الجدول أعلاه فإن القيمة الإجمالية لعلاقة ارتباط أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية ككل بلغت 63.70%، وهي علاقة قوية تؤكد الأهمية الكبيرة لأخلاقيات المهنة في تطبيق الممارسات المحاسبية بالمؤسسات العامة، حيث كان لبعد تحمل المسؤولية أقوى العلاقات مع المتغير المستقل (79.00%)، وهو ما لم يتجسد جيداً على الواقع من خلال علاقته المتدنية مع المتغير التابع (الممارسات المحاسبية) والتي بلغت 26.10%، وهي تأتي وراء كل من النزاهة والشفافية (58.50%)، الاستقلالية والموضوعية (53.50%) السرية والأمانة (49.80%)، الالتزام والعناية المهنية (48.20%)، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات العامة لم تدرك جيداً أهمية الالتزام بالمسؤولية كخلق مهم في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة.

## 2. علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة: يُظهر الجدول ادناه علاقة

أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة، وعليه نفترض ما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة.

**H<sub>1</sub>**: توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة.

الجدول رقم (4-18): العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة

الممارسات المحاسبية	اخلاقيات المهنة	تحمل المسؤولية	الالتزام والعناية المهنية	السرية والأمانة	النزاهة والشفافية	الاستقلالية والموضوعية	البعد	
0,803**	1	0,692**	0,599**	0,457**	0,581**	0,642**	Corrélacion de Pearson	المتغير المستقل: اخلاقيات المهنة
0,000		0,000	0,001	0,019	0,002	0,000	Sig. (bilatérale)	
1	0,803**	0,440*	0,332**	0,587**	0,703**	0,338	Corrélacion de Pearson	المتغير التابع: الممارسات المحاسبية
	0,000	0,025	0,005	0,002	0,000	0,091	Sig. (bilatérale)	

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

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-18) يتبين لنا أن جميع قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن هناك علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة، وكما يوضحه الجدول أعلاه فإن القيمة الإجمالية لعلاقة ارتباط أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية ككل بلغت 80.30%، وهي علاقة قوية تؤكد الأهمية الكبيرة لأخلاقيات المهنة في تطبيق الممارسات المحاسبية بالمؤسسات الخاصة، حيث كان لبعد تحمل المسؤولية أقوى العلاقات مع المتغير المستقل (69.20%)، وهو ما لم يتجسد جيداً على الواقع من خلال علاقته المتدنية مع المتغير التابع (الممارسات المحاسبية) والتي بلغت 44.00%، وهي تأتي وراء كل من النزاهة والشفافية (70.30%)، السرية والأمانة (58.70%) الاستقلالية والموضوعية (33.80%)، الالتزام والعناية المهنية (33.20%)، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات الخاصة لم تدرك جيداً أهمية الالتزام بالمسؤولية كخلق مهم في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة.

وكنتيجة عامة توصلنا من خلال هذا الفرع إلى ما يلي:

وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية حسب الملكية، مما يعني إثبات الفرضية التي تقول: توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية.

## الفرع الثاني: العلاقة بين أخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية وأبعاد قياسهما في المؤسسات حسب الحجم

### 1. علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة: يُظهر الجدول رقم (4-19)

علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة، وعليه نفترض ما يلي:

$H_0$ : لا توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة.

$H_1$ : توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة.

الجدول رقم (4-19): العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة

الممارسات المحاسبية		اخلاقيات المهنة	تحمل المسؤولية	الالتزام والعناية المهنية	السرية والأمانة	النزاهة والشفافية	الاستقلالية والموضوعية	البعد	
0,703**	1	0,761**	0,720**	0,411**	0,641**	0,723**	Corrélation de Pearson	المتغير المستقل: اخلاقيات المهنة	
0,000		0,000	0,000	0,001	0,000	0,000	Sig, (bilatérale)		
1	0,703**	0,352*	0,543**	0,564**	0,674**	0,464**	Corrélation de Pearson	المتغير التابع: الممارسات المحاسبية	
	0,000	0,006	0,000	0,000	0,000	0,000	Sig, (bilatérale)		

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

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-19) يتبين لنا أن جميع قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن هناك علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات ذات الحجم الكبيرة ، وكما يوضحه الجدول أعلاه فإن القيمة الإجمالية لعلاقة الارتباط أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية ككل بلغت **70.30%**، وهي علاقة قوية تؤكد الأهمية الكبيرة أخلاقيات المهنة في تطبيق الممارسات المحاسبية بالمؤسسات الكبيرة، حيث كان لبعدها تحمل المسؤولية أقوى العلاقات مع المتغير المستقل (**76.10%**)، وهو ما لم يتجسد جيداً على الواقع من خلال علاقته المتدنية مع المتغير التابع (الممارسات المحاسبية) والتي بلغت **35.20%**، وهي تأتي وراء كل من النزاهة والشفافية (**67.40%**)، السرية والأمانة (**65.40%**) الالتزام والعناية المهنية (**54.30%**)، الاستقلالية والموضوعية (**46.40%**)، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات الكبيرة لم تدرك جيداً أهمية الالتزام بالمسؤولية كخلق مهم في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة.

### 2. علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة: يُظهر الجدول أدناه

علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة، وعليه نفترض ما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة.

**H<sub>1</sub>**: توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة.

الجدول رقم (4-20): العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة

الممارسات المحاسبية	أخلاقيات المهنة	تحمل المسؤولية	الالتزام والعناية المهنية	السرية والأمانة	النزاهة والشفافية	الاستقلالية والموضوعية	البعد	
0,602**	1	0,797**	0,727**	0,329	0,322	0,589**	Corrélation de Pearson	المتغير المستقل: اخلاقيات المهنة
		0,000	0,000	0,101	0,108	0,000	Sig, (bilatérale)	
1	0,602**	0,275	0,327	0,439*	0,465*	0,618**	Corrélation de Pearson	المتغير التابع: الممارسات المحاسبية
	0,001	0,174	0,103	0,025	0,017	0,001	Sig, (bilatérale)	

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

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-20) يتبين لنا أن جميع قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن هناك علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات ذات الحجم المتوسطة، وكما يوضحه الجدول أعلاه فإن القيمة الإجمالية لعلاقة الارتباط أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية ككل بلغت 60.20%، وهي علاقة قوية تؤكد الأهمية الكبيرة لأخلاقيات المهنة في تطبيق الممارسات المحاسبية بالمؤسسات المتوسطة، حيث كان لبعد تحمل المسؤولية أقوى العلاقات مع المتغير المستقل (79.70%)، وهو ما لم يتجسد جيداً على الواقع من خلال علاقته المتدنية مع المتغير التابع (الممارسات المحاسبية) والتي بلغت 27.50%، وهي تأتي وراء كل من الاستقلالية والموضوعية (61.80%)، النزاهة والشفافية (46.50%) السرية والأمانة (43.90%)، الالتزام والعناية المهنية (32.70%)، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات المتوسطة لم تدرك جيداً أهمية الالتزام بالمسؤولية كخلق مهم في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة.

وكنتيجة عامة توصلنا من خلال هذا المطلب إلى ما يلي:

وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(0.05 \geq \alpha)$  بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية حسب الحجم، مما يعني إثبات الفرضية التي تقول: توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم.

## الفرع الثالث: العلاقة بين أخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية وأبعاد قياسهما في المؤسسات محل الدراسة

يُظهر الجدول رقم (4-21) علاقة أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة، وعليه نفترض ما يلي:

**H<sub>0</sub>**: لا توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة.

**H<sub>1</sub>**: توجد علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة.

الجدول رقم (4-21): العلاقات الارتباطية بين أخلاقيات المهنة بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة

الممارسات المحاسبية	اخلاقيات المهنة	تحمل المسؤولية	الالتزام والعناية المهنية	السرية والأمانة	النزاهة والشفافية	الاستقلالية والموضوعية	البعد	
							المتغير المستقل: اخلاقيات المهنة	المتغير التابع: الممارسات المحاسبية
0,666**	1	0,769**	0,714**	0,380**	0,533**	0,760**	Corrélacion de Pearson	
0,000	0,000	0,000	0,000	0,001	0,000	0,000	Sig, (bilatérale)	
1	0,666**	0,310*	0,493**	0,524**	0,613**	0,484**	Corrélacion de Pearson	
	0,000	0,006	0,000	0,000	0,000	0,000	Sig, (bilatérale)	

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

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول رقم (4-21) يتبين لنا أن جميع قيم معامل الارتباط دالة إحصائياً، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن هناك علاقة طردية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، وكما يوضحه الجدول أعلاه فإن القيمة الإجمالية لعلاقة الارتباط أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية ككل بلغت 66.60%، وهي علاقة قوية تؤكد الأهمية الكبيرة لأخلاقيات المهنة في تطبيق الممارسات المحاسبية بالمؤسسات محل الدراسة، حيث كان لبعد تحمل المسؤولية أقوى العلاقات مع المتغير المستقل (76.90%)، وهو ما لم يتجسد جيداً على الواقع من خلال علاقته المتدنية مع المتغير التابع (الممارسات المحاسبية) والتي بلغت 31.00%، وهي تأتي وراء كل من النزاهة والشفافية (61.30%)، السرية والأمانة (52.40%) الالتزام والعناية المهنية (49.30%)، الاستقلالية والموضوعية (48.40%)، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات محل الدراسة لم تدرك جيداً أهمية الالتزام بالمسؤولية كخلق مهم في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة. وكننتيجة عامة توصلنا من خلال هذا الفرع إلى ما يلي:

وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، مما يعني إثبات الفرضية التي تقول: توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

وكنتيحة عامة لهذا المبحث توصلنا إلى ما يلي:

- إثبات الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية الخامسة؛

- إثبات الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الخامسة؛

وعليه فإن نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية الخامسة تظهر كما يلي:

إثبات الفرضية الرئيسية التي تقول: توجد علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية

( $0.05 \geq \alpha$ ) بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

### المبحث الثالث: تحليل ومناقشة اثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية

سيتم في هذا المبحث التطرق لتحليل اثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب الحجم والملكية، و معرفة المتغيرات المستقلة التي تدخل في النموذج نستخدم طريقة الانحدار التدريجي، كما انه قبل تطبيق تحليل الانحدار لابد من حساب معامل تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج، وبالتالي فإن هذا المبحث سنختبر فيه فرضيتين أساسيتين، حيث تتمثل الفرضية الأولى في وجود تأثير لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، أما الفرضية الثانية فسنختبر فيها عدم وجود تباين في هذا التأثير يعود لكل من ملكية و حجم المؤسسات.

**المطلب الأول: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب ملكية المؤسسات**

**الفرع الأول: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة**

1. **متغيرات النموذج:** يوضح الجدول رقم (4-22) المتغيرات المستقلة التي دخلت في النموذج، وذلك باستخدام طريقة تحليل الانحدار التدريجي للتنبؤ بتحسين أداء المؤسسات العامة من خلال متطلبات أخلاقيات المهنة:

الجدول رقم (4-22): المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات العامة

Variables introduites/éliminées <sup>a</sup>			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الثاني: النزاهة والشفافية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
2	البعد الاول: الاستقلالية والموضوعية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
3	البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
4	البعد الثالث: السرية والأمانة		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
a. Variable dépendante :			المتغير التابع: تحسين أداء المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي للدراسة هي كل من النزاهة والشفافية (X2)، الاستقلالية والموضوعية (X1)، الالتزام والعناية المهنية (X4)، السرية والأمانة (X3)، والجدول أدناه يوضح علاقتها الخطية بالمتغير التابع (Y):

الجدول رقم (4-23): علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات العامة

Récapitulatif des modèles <sup>e</sup>				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,586 <sup>a</sup>	0,344	0,332	0,18937
2	0,699 <sup>b</sup>	0,489	0,471	0,16856
3	0,734 <sup>c</sup>	0,539	0,514	0,16161
4	0,758 <sup>d</sup>	0,575	0,543	0,15656

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط الخطي قوي جدا بين المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي والممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة، حيث بلغت قيمته (75.80%)، إذ أن هذه المتغيرات المستقلة

تتحكم في المتغير التابع بنسبة (57.50%) والباقي (42.50%) يرجع لعوامل أخرى لم تدخل في النموذج، ويعود الفضل الأكبر في هذا الارتباط الخطي للمتغير المستقل المتمثل في النزاهة والشفافية الذي ضمن لوحده ارتباط خطي مع المتغير التابع بنسبة (58.60%)، مما يعني أن النزاهة والشفافية لها أثر كبير في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة.

2. اختبار الارتباط بين المتغيرات: فيما يلي معامل تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به

للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج:

الجدول رقم (4-24): اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات العامة

Coefficients <sup>a</sup>							
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	1,098	0,244		4,492	0,000	
	النزاهة والشفافية	0,526	0,096	0,586	5,462	0,000	1,000
2	(Constante)	0,884	0,224		3,944	0,000	
	النزاهة والشفافية	0,422	0,090	0,470	4,713	0,000	0,916
	الاستقلالية	0,200	0,050	0,399	3,993	0,000	0,916
3	(Constante)	0,742	0,223		3,334	0,002	
	النزاهة والشفافية	0,396	0,087	0,441	4,572	0,000	0,901
	الاستقلالية	0,151	0,052	0,299	2,877	0,006	0,775
	الالتزام والعناية	0,132	0,054	0,249	2,433	0,018	0,800
4	(Constante)	0,331	0,288		1,150	0,255	
	النزاهة والشفافية	0,216	0,119	0,240	1,819	0,001	0,451
	الاستقلالية	0,163	0,051	0,324	3,194	0,002	0,765
	الالتزام والعناية	0,139	0,053	0,261	2,624	0,011	0,798
	السرية والأمانة	0,348	0,162	0,271	2,147	0,036	0,493

a. Variable dépendante :

المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا بأن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج أقل من العدد (10)، وهي محصورة بين 0.451 و 2.219، وقيمة التباين الخاص بها أكبر من (0.05)، و تتراوح ما بين 0.798 و 0.451، مما يعني القول انه ليس هناك أي مشكلة في تحليل الانحدار.

3. تباين خط الانحدار: يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار في المؤسسات العامة عند مستوى الدلالة

( $0.05 \geq \alpha$ )، وعليه نفترض ما يلي:

$H_0$ : خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة.

$H_1$ : خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة.

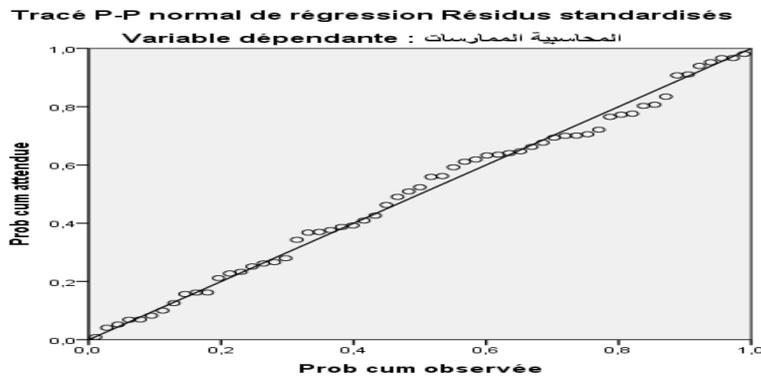
الجدول رقم (4-25): تباين خط الانحدار في المؤسسات العامة

ANOVA <sup>a</sup>						
	Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,070	1	1,070	29,838	0,000 <sup>b</sup>
	Résidus	2,044	57	0,036		
	Total	3,114	58			
2	Régression	1,523	2	0,762	26,802	0,000 <sup>c</sup>
	Résidus	1,591	56	0,028		
	Total	3,114	58			
3	Régression	1,678	3	0,559	21,410	0,000 <sup>d</sup>
	Résidus	1,437	55	0,026		
	Total	3,114	58			
4	Régression	1,791	4	0,448	18,263	0,000 <sup>e</sup>
	Résidus	1,324	54	0,025		
	Total	3,114	58			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن خط الانحدار دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-1): ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات العامة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

4. صياغة النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار: يقدم الجدول الموالي قيم معاملات خط الانحدار

لنموذج النهائي بالنسبة للمؤسسات العامة:

الجدول رقم (4-26): معاملات خط الانحدار في المؤسسات العامة

Coefficients <sup>a</sup>							
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
(Constante)	0,331	0,288		1,150	0,255		
النزاهة والشفافية	0,216	0,119	0,240	1,819	0,001	0,451	2,219
الاستقلالية والموضوعية	0,163	0,051	0,324	3,194	0,002	0,765	1,307
الالتزام والعناية المهنية	0,139	0,053	0,261	2,624	0,011	0,798	1,254
السرية والأمانة	0,348	0,162	0,271	2,147	0,036	0,493	2,027

a. Variable dépendante : المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع قيم معاملات خط الانحدار دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة  $(0.05 \geq \alpha)$ ، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو أقل من مستوى المعنوية 0.05، أما بالنسبة للقيمة الثابتة لخط الانحدار A، فهي ليست دالة إحصائياً، لأن مستوى دلالة الاختبار هو 0.255 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي لا يمكن تحديد القيمة الثابتة لخط الانحدار، أما بالنسبة لكل من معاملات خط الانحدار للمتغيرات المستقلة فهي تظهر كما يلي: النزاهة والشفافية (X2)، الاستقلالية والموضوعية (X1)، الالتزام والعناية المهنية

(X4)، السرية والأمانة (X3)، وفق المعادلة التالية:  $Y = B2X2 + B1X1 + B4X4 + B3X3$

ومنه النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار للمؤسسات العامة يظهر كما يلي:

$$Y = 0.240X2 + 0.324X1 + 0.261X4 + 0.271X3$$

وبالتالي يمكن القول أن الممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة تتأثر إيجاباً بتوفير متطلبات أخلاقيات المهنة المتمثلة في كل من النزاهة والشفافية، الاستقلالية والموضوعية، الالتزام والعناية المهنية، السرية والأمانة، ونلاحظ وكما اشرنا في المبحث السابق بأن كل الأبعاد كانت لها علاقة قوية بالممارسات المحاسبية، أما بالنسبة لبعدها تحمل المسؤولية لم يظهر كمتغير مؤثر لأنه لم تظهر له علاقة مع الممارسات المحاسبية، مما يعني أن المؤسسات العامة لا تعطي أهمية لبعدها تحمل المسؤولية، وهذا ما يمكن ملاحظته في الواقع من خلال عدم الاهتمام بتنفيذ المهام في المؤسسات العامة بسبب كونها ملك الدولة، برغم من أهمية هذا العامل ودوره الكبير في تحسين الممارسات المحاسبية.

وكننتيجة عامة توصلنا من خلال هذا الفرع إلى ما يلي:

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة.

1. **متغيرات النموذج:** يوضح الجدول رقم (4-27) المتغيرات المستقلة التي دخلت في النموذج، وذلك باستخدام طريقة تحليل الانحدار التدريجي للنتبؤ بتحسين أداء المؤسسات الخاصة من خلال متطلبات أخلاقيات المهنة:

الجدول رقم (4-27): المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات الخاصة

Variables introduites/éliminées <sup>a</sup>			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الثاني: النزاهة والشفافية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
2	البعد الخامس: تحمل المسؤولية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
3	البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
a. Variable dépendante :			المتغير التابع: تحسين أداء المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي للدراسة هي كل من النزاهة والشفافية (X2)، تحمل المسؤولية (X1)، الالتزام والعناية المهنية (X4)، والجدول أدناه يوضح علاقتها الخطية بالمتغير التابع (Y):

الجدول رقم (4-28): علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات الخاصة

Récapitulatif des modèles <sup>e</sup>				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,703 <sup>a</sup>	0,494	0,473	0,15849
2	0,811 <sup>b</sup>	0,658	0,629	0,13309
3	0,864 <sup>c</sup>	0,747	0,712	0,11718

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط الخطي قوي جدا بين المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي والممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة، حيث بلغت قيمته (86.40%)، إذ أن هذه المتغيرات المستقلة تتحكم في المتغير التابع بنسبة (74.70%) والباقي (11.70%) يرجع لعوامل أخرى لم تدخل في النموذج، ويعود

الفضل الأكبر في هذا الارتباط الخطي للمتغير المستقل المتمثل في النزاهة والشفافية الذي ضمن لوحده ارتباط خطي مع المتغير التابع بنسبة (70.30%)، مما يعني أن النزاهة والشفافية لها أثر كبير في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة.

2. اختبار الارتباط بين المتغيرات: فيما يلي معامل تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به

للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج:

الجدول رقم (4-29): اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات الخاصة

Coefficients <sup>a</sup>								
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,570	0,388		1,470	0,154		
	والشفافية النزاهة	0,722	0,149	0,703	4,843	0,000	1,000	1,000
2	(Constante)	0,185	0,346		0,534	0,599		
	والشفافية النزاهة	0,701	0,125	0,683	5,592	0,000	0,997	1,003
	المسؤولية تحمل	0,175	0,053	0,405	3,322	0,003	0,997	1,003
3	(Constante)	-0,081	0,319		-0,255	0,801		
	والشفافية النزاهة	0,637	0,113	0,621	5,656	0,000	0,956	1,046
	المسؤولية تحمل	0,140	0,048	0,324	2,909	0,008	0,928	1,078
	المهنية والعناية الالتزام	0,203	0,073	0,315	2,769	0,011	0,890	1,124

a. Variable dépendante :

المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا بأن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج أقل من العدد (10)، وهي محصورة بين 1.046 و 1.124، وقيمة التباين الخاص بها أكبر من (0.05)، و تتراوح ما بين 0.890 و 0.956، مما يعني القول انه ليس هناك أي مشكلة في تحليل الانحدار.

3. تباين خط الانحدار: يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار في المؤسسات الخاصة عند مستوى

الدلالة (0.05 ≥ α)، وعليه نفترض ما يلي:

H<sub>0</sub>: خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة.

H<sub>1</sub>: خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة.

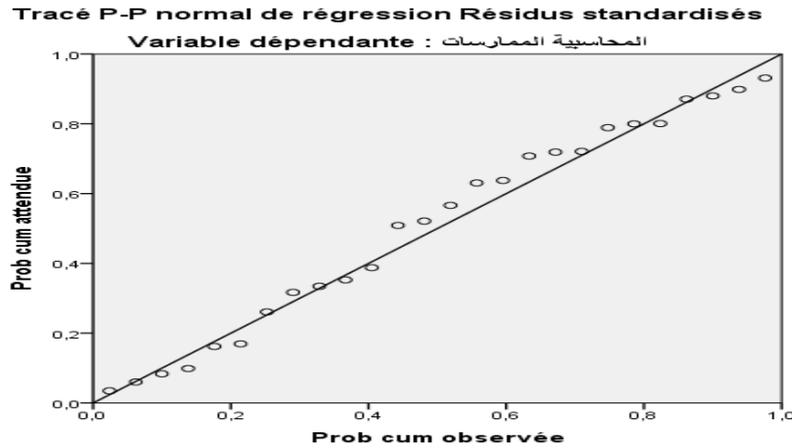
الجدول رقم (4-30): تبين خط الانحدار في المؤسسات الخاصة

ANOVA <sup>a</sup>						
	Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	0,589	1	0,589	23,452	0,000 <sup>b</sup>
	Résidus	0,603	24	0,025		
	Total	1,192	25			
2	Régression	0,785	2	0,392	22,148	0,000 <sup>c</sup>
	Résidus	0,407	23	0,018		
	Total	1,192	25			
3	Régression	0,890	3	0,297	21,604	0,000 <sup>d</sup>
	Résidus	0,302	22	0,014		
	Total	1,192	25			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن خط الانحدار دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-2): ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات الخاصة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

4. صياغة النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار: يقدم الجدول الموالي قيم معاملات خط الانحدار

لنموذج النهائي بالنسبة للمؤسسات الخاصة:

الجدول رقم (4-31): معاملات خط الانحدار في المؤسسات الخاصة

Coefficients <sup>a</sup>							
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
(Constante)	-0,081	0,319		-,255	0,801		
والشفافية النزاهة	0,637	0,113	0,621	5,656	0,000	0,956	1,046
المسؤولية تحمل	0,140	0,048	0,324	2,909	0,008	0,928	1,078
المهنية والعناية الالتزام	0,203	0,073	0,315	2,769	0,011	0,890	1,124

a. Variable dépendante : المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع قيم معاملات خط الانحدار دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة  $(0.05 \geq \alpha)$ ، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو أقل من مستوى المعنوية 0.05، أما بالنسبة للقيمة الثابتة لخط الانحدار A، فهي ليست دالة إحصائياً، لأن مستوى دلالة الاختبار هو 0.801 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي لا يمكن تحديد القيمة الثابتة لخط الانحدار، أما بالنسبة لكل من معاملات خط الانحدار للمتغيرات المستقلة فهي تظهر كما يلي: النزاهة والشفافية (X2)، تحمل المسؤولية (X5)، الالتزام والعناية المهنية (X4)، وفق

$$Y = B2X2 + B5X5 + B4X4$$

ومنه النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار للمؤسسات الخاصة يظهر كما يلي:

$$Y = 0.637X2 + 0.140X5 + 0.203X4$$

وبالتالي يمكن القول أن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة تتأثر إيجاباً بتوفير متطلبات أخلاقيات المهنة المتمثلة في كل من النزاهة والشفافية، تحمل المسؤولية، الالتزام والعناية المهنية، ونلاحظ بالنسبة لبعدها تحمل المسؤولية بالرغم من أنه لم تكن له علاقة قوية بالممارسات المحاسبية، إلا أنه ظهر كمتغير مؤثر على الممارسات المحاسبية، مما يعني أن المؤسسات الخاصة تعطي أهمية لبعدها تحمل المسؤولية، وهذا ما يمكن ملاحظته في الواقع من خلال الاهتمام بتنفيذ المهام في المؤسسات الخاصة بسبب كونها ملك خاص من جهة، وإن صاحب المؤسسة يهمله الاستمرار وتحقيق مزايا تنافسية من جهة أخرى.

وكنتيجة عامة توصلنا من خلال هذا الفرع إلى ما يلي:

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة.

وبالتالي من خلال هذا المطلب توصلنا إلى النتيجة التالية:

يوجد أثر إيجابي لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية، مما يعني إثبات الفرضية التي تقول: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية.

### المطلب الثاني: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسات

يستعرض هذا المطلب المقسم إلى فرعين أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسات، وقد تم تقسيمه إلى فرعين، حيث سنأتي في الفرع الأول على تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب الحجم، أما في الفرع الثاني فسنستطرق إلى تحليل هذا الأثر، وسنحاول من خلال ذلك الوصول إلى معادلة خط الانحدار المتوسطة بكل نوع من المؤسسات السابقة الذكر.

### الفرع الأول: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة

1. **متغيرات النموذج:** يوضح الجدول أدناه المتغيرات المستقلة التي دخلت في النموذج، وذلك باستخدام طريقة تحليل الانحدار التدريجي للنتيجة بتحسين أداء المؤسسات الكبيرة من خلال متطلبات أخلاقيات المهنة:

الجدول رقم (4-32): المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات الكبيرة

Variables introduites/éliminées <sup>a</sup>			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الثاني: النزاهة والشفافية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,05$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
2	البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,05$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
3	البعد الثالث: السرية والأمانة		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,05$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
a. Variable dépendante :			المتغير التابع: تحسين أداء المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي للدراسة هي كل من النزاهة والشفافية (X2)، الالتزام والعناية المهنية (X4)، السرية والأمانة (X3)، والجدول أدناه يوضح علاقتها الخطية بالمتغير التابع (Y):

الجدول رقم (4-33): علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات الكبيرة

Récapitulatif des modèles <sup>e</sup>				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,674 <sup>a</sup>	0,454	0,444	0,17690
2	0,755 <sup>b</sup>	0,570	0,554	0,15844
3	0,780 <sup>c</sup>	0,609	0,587	0,15249

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط الخطي قوي جدا بين المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي والممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة، حيث بلغت قيمته (78.00%)، إذ أن هذه المتغيرات المستقلة تتحكم في المتغير التابع بنسبة (60.90%) والباقي (17.10%) يرجع لعوامل أخرى لم تدخل في النموذج، ويعود الفضل الأكبر في هذا الارتباط الخطي للمتغير المستقل المتمثل في النزاهة والشفافية الذي ضمن لوحده ارتباط خطي مع المتغير التابع بنسبة (67.40%)، مما يعني أن النزاهة والشفافية لها أثر كبير في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة.

2. اختبار الارتباط بين المتغيرات: فيما يلي معامل تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به

للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج:

الجدول رقم (4-34): اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات الكبيرة

Coefficients <sup>a</sup>								
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,720	0,247		2,912	0,005		
	النزاهة والشفافية	0,670	0,097	0,674	6,884	0,000	1,000	1,000
2	(Constante)	0,508	0,228		2,230	0,030		
	النزاهة والشفافية	0,551	0,092	0,555	5,975	0,000	0,891	1,122
	الالتزام والعناية المهنية	0,207	0,053	0,360	3,880	0,000	0,891	1,122
3	(Constante)	0,104	0,279		,372	0,711		
	والشفافية النزاهة	0,297	0,141	0,299	2,109	0,039	0,355	2,814
	المهنية والعناية الالتزام	0,244	0,054	0,425	4,544	0,000	0,812	1,231
	والأمانة السرية	0,407	0,174	0,313	2,336	0,023	0,397	2,517

a. Variable dépendante :

المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا بأن جميع قيم معامل تضخم التباين ( VIF ) للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج أقل من العدد (10)، وهي محصورة بين 1.231 و 2.814، و قيمة التباين الخاص بها أكبر من (0.05)، و تتراوح ما بين 0.299 و 0.425، مما يعني القول انه ليس هناك أي مشكلة في تحليل الانحدار.

3. تباين خط الانحدار: يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار في المؤسسات الكبيرة عند مستوى الدلالة (0.05 ≥ α)، وعليه نفترض ما يلي:

H<sub>0</sub>: خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة.

H<sub>1</sub>: خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة.

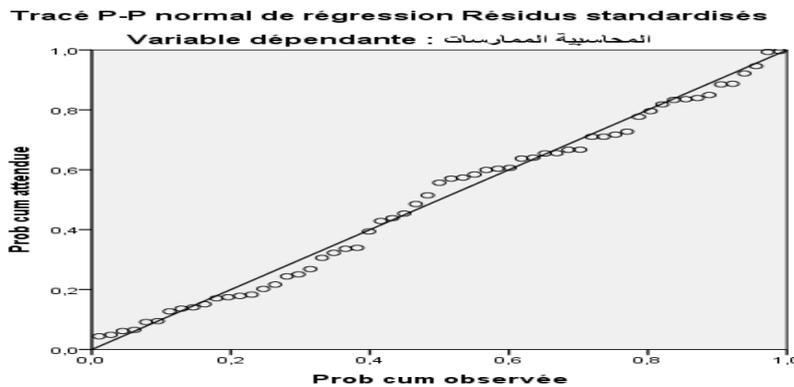
الجدول رقم (4-35): تباين خط الانحدار في المؤسسات الكبيرة

ANOVA <sup>a</sup>						
	Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,483	1	1,483	47,395	0,000 <sup>b</sup>
	Résidus	1,784	57	0,031		
	Total	3,267	58			
2	Régression	1,861	2	0,931	37,066	0,000 <sup>c</sup>
	Résidus	1,406	56	0,025		
	Total	3,267	58			
3	Régression	1,988	3	0,663	28,497	0,000 <sup>d</sup>
	Résidus	1,279	55	0,023		
	Total	3,267	58			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن خط الانحدار دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05 ≥ α)، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-3): ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات الكبيرة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

#### 4. صياغة النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار: يقدم الجدول الموالي قيم معاملات خط الانحدار

لنموذج النهائي بالنسبة للمؤسسات الكبيرة:

الجدول رقم (4-36): معاملات خط الانحدار في المؤسسات الكبيرة

Coefficients <sup>a</sup>							
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
(Constante)	0,104	0,279		0,372	0,711		
النزاهة والشفافية	0,297	0,141	0,299	2,109	0,039	0,355	2,814
الالتزام والعناية المهنية	0,244	0,054	0,425	4,544	0,000	0,812	1,231
السرية والأمانة	0,407	0,174	0,313	2,336	0,023	0,397	2,517

a. Variable dépendante : المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع قيم معاملات خط الانحدار دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة  $(\alpha \geq 0.05)$ ، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو أقل من مستوى المعنوية 0.05، أما بالنسبة للقيمة الثابتة لخط الانحدار A، فهي ليست دالة إحصائية، لأن مستوى دلالة الاختبار هو 0.711 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي لا يمكن تحديد القيمة الثابتة لخط الانحدار، أما بالنسبة لكل من معاملات خط الانحدار للمتغيرات المستقلة فهي تظهر كما يلي: النزاهة والشفافية (X2)، الالتزام والعناية المهنية (X4)، السرية والأمانة (X3)، وفق

$$Y = B_2X_2 + B_4X_4 + B_3X_3$$

ومنه النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار للمؤسسات العامة يظهر كما يلي:

$$Y = 0.297X_2 + 0.244X_4 + 0.407X_3$$

وبالتالي يمكن القول أن الممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة تتأثر إيجاباً بتوفير متطلبات أخلاقيات المهنة المتمثلة في كل من النزاهة والشفافية، الالتزام والعناية المهنية، السرية والأمانة، ونلاحظ وكما أشرنا في المبحث السابق بأن كل الأبعاد كانت لها علاقة قوية بالممارسات المحاسبية، وبالتالي يمكن القول أن المؤسسات الكبيرة تحرص على إعطاء أهمية لهذه الأبعاد، وهذا ما يمكن ملاحظته في الواقع، باعتبار ان استمرارية هذا النوع من المؤسسات متوقف بدرجة كبيرة على الالتزام بالنزاهة والشفافية والسرية من جهة، وإعطاء العناية اللازمة لمهنة المحاسبة من جهة أخرى، فأبي خطأ صغير قد يكلف المؤسسة الكثير.

وكنتيحة عامة توصلنا من خلال هذا الفرع إلى ما يلي:

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الكبيرة.

الفرع الثاني: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة

1. متغيرات النموذج: يوضح الجدول رقم (4-37) المتغيرات المستقلة التي دخلت في النموذج، وذلك باستخدام طريقة تحليل الانحدار التدريجي للتعقب بالممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة من خلال متطلبات أخلاقيات المهنة:

الجدول رقم (4-37): المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات المتوسطة

Variables introduites/éliminées <sup>a</sup>			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
2	البعد الثاني: النزاهة والشفافية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
a. Variable dépendante :			المتغير التابع: تحسين أداء المؤسسة

المصدر: من إعداد طالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي للدراسة هي كل من الاستقلالية والموضوعية ( $X1$ )، النزاهة والشفافية ( $X2$ )، والجدول أدناه يوضح علاقتها الخطية بالمتغير التابع ( $Y$ ):  
الجدول رقم (4-38): علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات المتوسطة

Récapitulatif des modèles <sup>e</sup>				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,618 <sup>a</sup>	0,382	0,356	0,15951
2	0,749 <sup>b</sup>	0,561	0,523	0,13736

المصدر: من طالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط الخطي قوي جدا بين المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي والممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة، حيث بلغت قيمته (74.90%)، إذ أن هذه المتغيرات المستقلة تتحكم في المتغير التابع بنسبة (56.10%) والباقي (19.80%) يرجع لعوامل أخرى لم تدخل في النموذج، ويعود الفضل الأكبر في هذا الارتباط الخطي للمتغير المستقل المتمثل في الاستقلالية والموضوعية الذي ضمن

لوحده ارتباط خطي مع المتغير التابع بنسبة (61.80%)، مما يعني أن الاستقلالية والموضوعية لها أثر كبير في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة.

2. اختبار الارتباط بين المتغيرات: فيما يلي معامل تضخم التباين (VIF) واختبار التباين المسموح به

للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج:

الجدول رقم (4-39): اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات المتوسطة

Coefficients <sup>a</sup>								
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité		
	B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF	
1	(Constante)	1,758	0,187		9,376	0,000		
	الموضوعية الاستقلالية	0,301	0,078	0,618	3,853	0,001	1,000	1,000
2	(Constante)	0,967	0,305		3,173	0,004		
	الموضوعية الاستقلالية	0,287	0,067	0,589	4,251	0,000	0,995	1,005
	والشفافية النزاهة	0,320	0,105	0,424	3,060	0,006	0,995	1,005

a. Variable dépendante :

المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا بأن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج أقل من العدد (10)، وتساوي 1.005، و قيمة التباين الخاص بها أكبر من (0.05)، و تتراوح ما بين 0.424 و 0.589، مما يعني القول انه ليس هناك أي مشكلة في تحليل الانحدار.

3. تباين خط الانحدار: يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار في المؤسسات المتوسطة عند مستوى

الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، وعليه نفترض ما يلي:

$H_0$ : خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة.

$H_1$ : خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة.

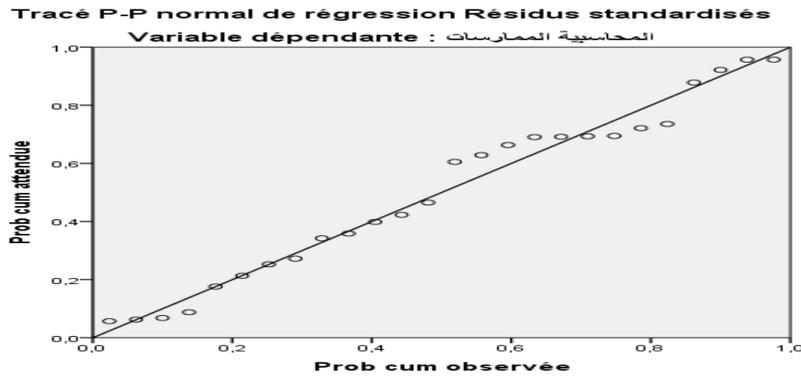
الجدول رقم (4-40): تباين خط الانحدار في المؤسسات المتوسطة

ANOVA <sup>a</sup>						
Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.	
1	Régression	0,378	1	0,378	14,842	0,001 <sup>b</sup>
	Résidus	0,611	24	0,025		
	Total	0,988	25			
2	Régression	0,554	2	0,277	14,689	0,000 <sup>c</sup>
	Résidus	0,434	23	0,019		
	Total	0,988	25			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن خط الانحدار دال إحصائياً عند مستوى الدلالة  $(0.05 \geq \alpha)$ ، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (4-4): ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات المتوسطة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

#### 4. صياغة النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار: يقدم الجدول الموالي قيم معاملات خط الانحدار

لنموذج النهائي بالنسبة للمؤسسات المتوسطة:

الجدول رقم (4-41): معاملات خط الانحدار في المؤسسات المتوسطة

Coefficients <sup>a</sup>							
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
(Constante)	0,967	0,305		3,173	0,004		
والموضوعية الاستقلالية	0,287	0,067	0,589	4,251	0,000	0,995	1,005
والشفافية النزاهة	0,320	0,105	0,424	3,060	0,006	0,995	1,005

a. Variable dépendante : المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع قيم معاملات خط الانحدار دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة  $(0.05 \geq \alpha)$ ، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو أقل من مستوى المعنوية 0.05، أما بالنسبة للقيمة الثابتة لخط الانحدار A، فهي أيضاً دالة إحصائياً، لأن مستوى دلالة الاختبار هو 0.004 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يمكن تحديد القيمة الثابتة لخط الانحدار، أما بالنسبة لكل من معاملات خط الانحدار للمتغيرات المستقلة فهي تظهر كما يلي: الاستقلالية والموضوعية (X1)، النزاهة والشفافية (X2)، وفق المعادلة التالية:

$$Y = A + B1X1 + B2X2$$

ومنه النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار للمؤسسات المتوسطة يظهر كما يلي:

$$Y=0.967+0.287X1+0.320X2$$

وبالتالي يمكن القول أن الممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة تتأثر إيجاباً بتوفير متطلبات أخلاقيات المهنة المتمثلة في كل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، ونلاحظ وكما اشرنا في المبحث السابق بأن كل الأبعاد السابقة الذكر كانت لها علاقة قوية بالممارسات المحاسبية، كما يتضح لنا من المعادلة ان هنالك حد أدنى من مستوى الممارسات المحاسبية في حالة عدم وجود كل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، مما يعني ان الممارسات المحاسبية في هذا النوع من المؤسسات لا تزول بزوال المتغيرات السابقة الذكر.

وكنتيجة عامة توصلنا من خلال هذا الفرع إلى ما يلي:

يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات المتوسطة.

وبالتالي من خلال هذا المطلب توصلنا إلى النتيجة التالية:

يوجد اثر ايجابي لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم مما يعني إثبات الفرضية التي تقول: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم.

## المطلب الثالث: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب المؤسسات محل الدراسة

1. متغيرات النموذج: يوضح الجدول رقم (4-42) المتغيرات المستقلة التي دخلت في النموذج، وذلك باستخدام طريقة تحليل الانحدار التدريجي للتنبؤ بتحسين أداء المؤسسات محل الدراسة من خلال متطلبات أخلاقيات المهنة:

الجدول رقم (4-42): المتغيرات المستقلة التي تؤثر على المتغير التابع في المؤسسات محل الدراسة

Variables introduites/éliminées <sup>a</sup>			
Modèle	Variables introduites	Variables éliminées	Méthode
1	البعد الثاني: النزاهة والشفافية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
2	البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
3	البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
4	البعد الثالث: السرية والأمانة		Pas à pas (Critère : Probabilité de F pour introduire $\leq 0,050$ , Probabilité de F pour éliminer $\geq 0,100$ ).
a. Variable dépendante :			المتغير التابع: تحسين أداء المؤسسة

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا أن المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي للدراسة هي كل من النزاهة والشفافية (X2)، الالتزام والعناية المهنية (X4)، الاستقلالية والموضوعية (X1)، السرية والأمانة (X3)، والجدول أدناه يوضح علاقتها الخطية بالمتغير التابع (Y):

الجدول رقم (4-43): علاقة متغيرات النموذج المستقلة بالمتغير التابع في المؤسسات محل الدراسة

Récapitulatif des modèles <sup>e</sup>				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	0,613 <sup>a</sup>	0,376	0,369	0,18003
2	0,710 <sup>b</sup>	0,503	0,491	0,16157
3	0,737 <sup>c</sup>	0,544	0,527	0,15581
4	0,762 <sup>d</sup>	0,580	0,559	0,15040

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

يتبين لنا من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط الخطي قوي جدا بين المتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج النهائي والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، حيث بلغت قيمته (76.20%)، إذ أن هذه المتغيرات المستقلة تتحكم في المتغير التابع بنسبة (58.00%) والباقي (18.20%) يرجع لعوامل أخرى لم تدخل في النموذج،

ويعود الفضل الأكبر في هذا الارتباط الخطي للمتغير المستقل المتمثل في الاستقلالية والموضوعية الذي ضمن لوحده ارتباط خطي مع المتغير التابع بنسبة (73.70%)، مما يعني أن الاستقلالية والموضوعية لها أثر كبير في القيام بالممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

2. اختبار الارتباط بين المتغيرات: فيما يلي معامل تضخم التباين ( VIF ) واختبار التباين المسموح به

للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج:

الجدول رقم (4-44): اختبار الارتباط بين المتغيرات في المؤسسات محل الدراسة

Coefficients <sup>a</sup>								
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
		B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
1	(Constante)	0,994	0,204		4,867	0,000		
	والشفافية النزاهة	0,565	0,080	0,613	7,072	0,000	1,000	1,000
2	(Constante)	0,690	0,195		3,543	0,001		
	والشفافية النزاهة	0,484	0,074	0,526	6,561	0,000	0,943	1,060
	المهنية والعناية بالالتزام	0,204	0,044	0,368	4,588	0,000	0,943	1,060
3	(Constante)	0,624	0,189		3,290	0,001		
	والشفافية النزاهة	0,441	0,073	0,479	6,042	0,000	0,897	1,115
	المهنية والعناية بالالتزام	0,158	0,046	0,286	3,438	0,001	0,816	1,226
	والموضوعية الاستقلالية	0,119	0,045	0,226	2,678	0,009	0,790	1,266
4	(Constante)	0,274	0,226		1,211	0,230		
	والشفافية النزاهة	0,229	0,107	0,249	2,141	0,035	0,389	2,569
	المهنية والعناية بالالتزام	0,180	0,045	0,325	3,981	0,000	0,789	1,268
	والموضوعية الاستقلالية	0,124	0,043	0,236	2,894	0,005	0,788	1,269
	والأمانة السرية	0,348	0,132	0,293	2,633	0,010	0,425	2,353

a. Variable dépendante :

المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتبين لنا بأن جميع قيم معامل تضخم التباين ( VIF ) للمتغيرات المستقلة المتبقية في النموذج أقل من العدد (10)، وهي محصورة بين 1.115 و 2.569، و قيمة التباين الخاص بها أكبر من (0.05)، و تتراوح ما بين 0.236 و 0.325، مما يعني القول انه ليس هناك أي مشكلة في تحليل الانحدار.

3. تباين خط الانحدار: يوضح الجدول الموالي تباين خط الانحدار في المؤسسات محل الدراسة عند مستوى

الدلالة (0.05≥α)، وعليه نفترض ما يلي:

H<sub>0</sub>: خط الانحدار لا يلائم المعطيات المقدمة.

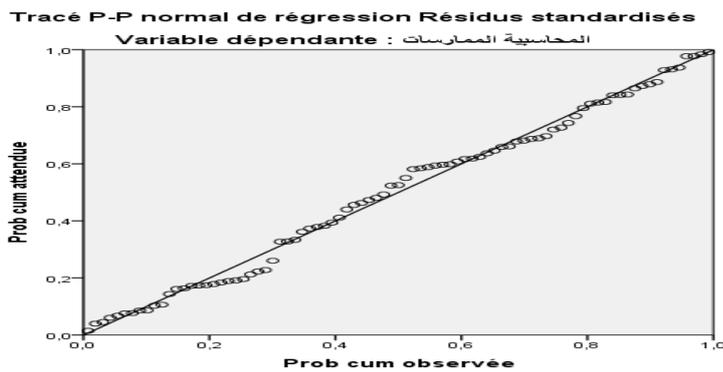
H<sub>1</sub>: خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة.

الجدول رقم (4-45): تباين خط الانحدار في المؤسسات محل الدراسة

ANOVA <sup>a</sup>						
	Modèle	Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1,621	1	1,621	50,017	0,000 <sup>b</sup>
	Résidus	2,690	83	0,032		
	Total	4,311	84			
2	Régression	2,171	2	1,085	41,578	0,000 <sup>c</sup>
	Résidus	2,141	82	0,026		
	Total	4,311	84			
3	Régression	2,345	3	0,782	32,196	0,000 <sup>d</sup>
	Résidus	1,966	81	0,024		
	Total	4,311	84			
4	Régression	2,502	4	0,625	27,649	0,000 <sup>e</sup>
	Résidus	1,810	80	0,023		
	Total	4,311	84			

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال نتائج الجدول أعلاه يتبين لنا أن خط الانحدار دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ )، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو 0.000 وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل بالفرضية البديلة، مما يعني أن خط الانحدار يلائم المعطيات المقدمة، والشكل التالي يوضح ذلك: الشكل رقم (4-5): ملائمة خط الانحدار للمعطيات المقدمة في المؤسسات محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

4. صياغة النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار: يقدم الجدول الموالي قيم معاملات خط الانحدار

لنموذج النهائي بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة:

الجدول رقم (4-46): معاملات خط الانحدار في المؤسسات محل الدراسة

Coefficients <sup>a</sup>							
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.	Statistiques de colinéarité	
	B	Ecart standard	Bêta			Tolérance	VIF
(Constante)	0,274	0,226		1,211	0,230		
والشفافية النزاهة	0,229	0,107	0,249	2,141	0,035	0,389	2,569
المهنية والعناية بالالتزام	0,180	0,045	0,325	3,981	0,000	0,789	1,268
الموضوعية الاستقلالية	0,124	0,043	0,236	2,894	0,005	0,788	1,269
والأمانة السرية	0,348	0,132	0,293	2,633	0,010	0,425	2,353

a. Variable dépendante : المتغير التابع: الممارسات المحاسبية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

من خلال الجدول أعلاه يتضح لنا أن جميع قيم معاملات خط الانحدار دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة  $(0.05 \geq \alpha)$ ، حيث أن مستوى دلالة الاختبار هو أقل من مستوى المعنوية 0.05، أما بالنسبة للقيمة الثابتة لخط الانحدار A، فهي ليست دالة إحصائياً، لأن مستوى دلالة الاختبار هو 0.230 وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي لا يمكن تحديد القيمة الثابتة لخط الانحدار، أما بالنسبة لكل من معاملات خط الانحدار للمتغيرات المستقلة فهي تظهر كما يلي: النزاهة والشفافية (X2)، الالتزام والعناية المهنية (X4)، الاستقلالية والموضوعية

(X1)، السرية والأمانة (X3)، وفق المعادلة التالية:  $Y = B2X2 + B4X4 + B1X1 + B3X3$

ومنه النموذج النهائي لمعادلة خط الانحدار للمؤسسات محل الدراسة يظهر كما يلي:

$$Y = 0.229X2 + 0.180X1 + 0.124X4 + 0.348X3$$

وبالتالي يمكن القول أن الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة تتأثر إيجاباً بتوفير متطلبات أخلاقيات المهنة المتمثلة في كل من النزاهة والشفافية، الالتزام والعناية المهنية، الاستقلالية والموضوعية، السرية والأمانة، ونلاحظ وكما اشرنا في المبحث السابق بأن كل الأبعاد كانت لها علاقة قوية بالممارسات المحاسبية، أما بالنسبة لبعدها تحمل المسؤولية لم يظهر كمتغير مؤثر، لأنه لم تظهر له علاقة مع الممارسات المحاسبية، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة لا تعطي أهمية لبعدها تحمل المسؤولية كمؤشر مهم لقياس أخلاقيات المهنة، وهذا ما يمكن ملاحظته في الواقع من خلال ابتعاد المحاسبين عن تحمل أخطاء الأفراد الذين يقعون تحت مسؤوليتهم من جهة، ورغبتهم في دفع مرسوميهم للاهتمام بتنفيذ المهام في المؤسسات محل الدراسة من جهة أخرى، كما أن تحمل مسؤولية أخطاء الآخرين قد ينجم عنه الإهمال و اللامبالاة، مما يؤدي إلى زعزعة صورة المؤسسة مع مختلف المتعاملين معها.

وبالتالي من خلال هذا المطلب توصلنا إلى النتيجة التالية:

يوجد اثر إيجابي لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، مما يعني إثبات الفرضية التي تقول: يوجد اثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $0.05 \geq \alpha$  لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

### المطلب الرابع: تباين اثر متطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة

يبرز هذا المطلب المقسم إلى فرعين المتغيرات المستقلة التي تؤثر في الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية والحجم، وبالتالي فإننا سنختبر فرضية عدم وجود اختلاف في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية تعود لنوعية المؤسسات، لذلك سوف نحاول الإجابة على التساؤل التالي:

- هل يوجد اختلاف في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة؟

#### الفرع الأول: تباين اثر متطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات حسب

يبين الجدول التالي المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية المؤسسات محل الدراسة، وعليه نفترض:

$H_0$ : لا يوجد تباين في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية.

$H_1$ : يوجد تباين في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية.

الجدول رقم (4-47): المتغيرات المستقلة المؤثرة على تحسين الأداء حسب ملكية المؤسسات

المؤسسات حسب الملكية		المتغيرات المستقلة
الخاصة	العامة	
	X	X1: الاستقلالية والموضوعية
X	X	X2: النزاهة والشفافية
	X	X3: السرية والأمانة
X	X	X4: الالتزام والعناية المهنية
X		X5: تحمل المسؤولية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج تحليل الانحدار

من خلال نتائج الجدول يتضح لنا بان هناك اختلاف في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات حسب الملكية، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، مما يعني أن هناك تباين في

الأثر على الممارسات المحاسبية حسب ملكية المؤسسات، حيث يتبين لنا من الجدول أن الممارسات المحاسبية لجميع المؤسسات المصنفة حسب الملكية يتأثر بكل من، النزاهة والشفافية، الالتزام والعناية المهنية، إذ نجد أن الممارسات المحاسبية للمؤسسات العامة يتأثر بكل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، أما تحسين أداء المؤسسات الخاصة فهو يتأثر بكل من النزاهة والشفافية، الالتزام والعناية المهنية، تحمل المسؤولية.

وكنتيجة عامة توصلنا من خلال هذا الفرع إلى ما يلي:

يوجد تباين في أثر أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية، وبالتالي نفى الفرضية التي تقول: لا يوجد تباين في أثر أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية .

**الفرع الثاني: تباين أثر متطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات حسب الحجم**

يبين الجدول التالي المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، وعليه نفترض:

$H_0$ : لا يوجد تباين في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم.

$H_1$ : يوجد تباين في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم.

الجدول رقم (4-48): المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسات.

حسب الحجم		المتغيرات المستقلة
المتوسطة	الكبيرة	
X		X1: الاستقلالية والموضوعية
X	X	X2: النزاهة والشفافية
	X	X3: السرية والأمانة
	X	X4: الالتزام والعناية المهنية
		X5: تحمل المسؤولية

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج تحليل الانحدار

من خلال النتائج المبينة في الجدول أعلاه، يتضح لنا وجود اختلاف في المتغيرات المستقلة المؤثرة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم، وعليه نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، مما يعني أن هناك تباين في الأثر على الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسات، حيث يتبين لنا من الجدول أن الممارسات المحاسبية لجميع المؤسسات المصنفة حسب الحجم يتأثر النزاهة والشفافية، ولا يتأثر إطلاقاً تحمل المسؤولية، إذ نجد أن الممارسات المحاسبية للمؤسسات الكبيرة يتأثر بكل من النزاهة والشفافية، السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، أما الممارسات المحاسبية للمؤسسات المتوسطة فهو يتأثر بكل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية.

يوجد تباين في أثر أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم، وبالتالي نفى الفرضية التي تقول: لا يوجد تباين في أثر أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم .

وبناءً على ما تقدمنا به من خلال هذا المبحث توصلنا للنتيجة التالية:

- إثبات الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية السادسة؛
- إثبات الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية السادسة؛
- وعليه فإن نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية السادسة تظهر كما يلي:
- إثبات الفرضية الرئيسية التي تقول: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة  $(\alpha \geq 0.05)$  لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.
- نفى الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية السابعة؛
- نفى الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية السابعة؛
- وعليه فإن نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية السابعة تظهر كما يلي:
- نفى الفرضية الرئيسية التي تقول: لا يوجد تباين في أثر متطلبات نظام أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة يرجع إلى اختلاف ملكية و حجم هذه المؤسسات.

## خلاصة الفصل الخامس:

حاولنا في هذا الفصل الإجابة على سبع تساؤلات مهمة، حيث كان التساؤل الأول يهتم بوجود اهتمام مقبول بالممارسات المحاسبية، بينما كان التساؤل الثاني يعالج اختلاف اهتمام المؤسسات بالممارسات المحاسبية حسب الملكية والحجم، في حين يجب التساؤل الثالث على مدى توفر المؤسسات على أخلاقيات المهنة مهما كانت ملكيتها وحجمها، أما التساؤل الرابع فيهتم بوجود اختلاف في أخلاقيات المهنة حسب الملكية والحجم في المؤسسات محل الدراسة، بينما كان التساؤل الخامس يهتم بواقع علاقة متطلبات تطبيق أخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، أما عن التساؤل السادس فقد عالج تأثير المتغير المستقل (أخلاقيات المهنة) على المتغير التابع (الممارسات المحاسبية)، في حين التساؤل الأخير يهتم بالتباين الموجود في أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة باختلاف ملكيتها وحجمها،

إذ أننا توصلنا إلى وجود اهتمام كبير من طرف المؤسسات محل الدراسة بكل من متطلبات أخلاقيات المهنة من جهة، والممارسات المحاسبية من جهة أخرى، كما انه لا توجد فروق بين المؤسسات في توفير متطلبات الممارسات المحاسبية حسب الملكية بينما توجد حسب الحجم، وأيضا لا توجد فروق في اهتمام المؤسسات محل الدراسة بأخلاقيات المهنة حسب الملكية والحجم، في حين توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية حسب الملكية والحجم في المؤسسات محل الدراسة، و يوجد أيضا أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية والحجم، وكننتيجة عامة لهذا الفصل فإننا انتهينا إلى النتائج التالية:

- نفي الفرضية الرئيسية الأولى التي تقول: هناك اهتمام مقبول (متوسط) بالمؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية؛
- نفي الفرضية الرئيسية الثانية التي تقول: يختلف اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات.
- إثبات الفرضية الرئيسية الثالثة التي تقول: توفر المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها جميع متطلبات أخلاقيات المهنة بدرجة كبيرة؛
- نفي الفرضية الرئيسية الرابعة التي تقول: تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات؛

- إثبات الفرضية الرئيسية الخامسة التي تقول: توجد علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.
- إثبات الفرضية الرئيسية السادسة التي تقول: يوجد اثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.
- نفي الفرضية الرئيسية السابعة التي تقول لا يوجد تباين في أثر متطلبات نظام أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة يرجع إلى اختلاف ملكية و حجم هذه المؤسسات.

العرب اجمع

في ظل العقدين الآخرين وبعد الانهيارات المستمرة للعديد من الشركات العالمية كشركة انرون وشركة ورد للاتصالات وغيرها من الشركات، وبعد الأزمات المالية التي بدأت تعصف باقتصاديات العالم، تزايدت الحاجة إلى التمييز بين السلوك المقبول وغير المقبول من الناحية الأخلاقية، ولاسيما أن أهم أسباب الانهيارات والأزمات المالية يعود إلى ضعف الالتزام الأخلاقي بصفة عامة، والالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة بصفة خاصة، مما أدى إلى زعزعة ثقة مختلف المتعاملين مع المؤسسة، وخاصة في ظل سعي الإدارة أو الملاك إلى التأثير على أرباح المؤسسات لتحقيق منافع ذاتية عن طريق التلاعب بالممارسات المحاسبية، مما يؤثر في جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية، وهذا ما جعلنا نعالج موضوع أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في مجموعة من المؤسسات العاملة في الجزائر، وسوف نحاول عرض نتائج الدراسة وفق الآتي.

### أولاً- النتائج الميدانية للدراسة:

لتسهيل قراءة النتائج الميدانية تم تقسيمها على النحو التالي:

#### I. بالنسبة لملكية المؤسسات:

أظهرت نتائج الدراسة في المؤسسات حسب الملكية نتيجتين أساسيتين تتمثلان في الآتي:

#### 1. بالنسبة للمؤسسات الخاصة:

- توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات الخاصة المتمثلة في النزاهة والشفافية، تحمل المسؤولية، الالتزام والعناية المهنية؛
- يتأثر الأداء في هذه المؤسسات بثلاث متغيرات مستقلة تتمثل في كل من النزاهة والشفافية، تحمل المسؤولية، الالتزام والعناية المهنية، مما يعني أن باقي المتغيرات المستقلة لا تؤثر في الممارسات المحاسبية، وبالتالي فإن المتغير المستقل يتحكم في المتغير التابع بنسبة 80.30%، والباقي يعود لعوامل أخرى لا تدخل في النموذج.

#### 2. بالنسبة للمؤسسات العامة:

- توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة المتمثلة في النزاهة والشفافية، الاستقلالية والموضوعية، الالتزام والعناية المهنية، السرية والأمانة؛
- يتأثر الأداء في هذه المؤسسات بأربع متغيرات مستقلة تتمثل في كل من النزاهة والشفافية، الاستقلالية والموضوعية، الالتزام والعناية المهنية، السرية والأمانة، مما يعني أن باقي المتغيرات المستقلة لا تؤثر في الممارسات

المحاسبية، وبالتالي فإن المتغير المستقل يتحكم في المتغير التابع بنسبة 63.70%، والباقي يعود لعوامل أخرى لا تدخل في النموذج.

## II. بالنسبة لحجم المؤسسات:

أظهرت نتائج الدراسة في المؤسسات حسب الحجم نتيجتين أساسيتين تتمثلان في الآتي:

### 1. بالنسبة للمؤسسات الكبيرة:

- توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة المتمثلة في النزاهة والشفافية، الالتزام والعناية المهنية، السرية والأمانة؛
- يتأثر الأداء في هذه المؤسسات بثلاث متغيرات مستقلة تتمثل في كل من النزاهة والشفافية، الالتزام والعناية المهنية، السرية والأمانة، مما يعني أن باقي المتغيرات المستقلة لا تؤثر في الممارسات المحاسبية، وبالتالي فإن المتغير المستقل يتحكم في المتغير التابع بنسبة 70.30%، والباقي يعود لعوامل أخرى لا تدخل في النموذج.

### 2. بالنسبة للمؤسسات المتوسطة:

- توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات العامة المتمثلة في الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية؛
- يتأثر الأداء في هذه المؤسسات بمتغيرين مستقلين يتمثلان في كل من الاستقلالية والموضوعية، النزاهة والشفافية، مما يعني أن باقي المتغيرات المستقلة لا تؤثر في الممارسات المحاسبية، وبالتالي فإن المتغير المستقل يتحكم في المتغير التابع بنسبة 60.20%، والباقي يعود لعوامل أخرى لا تدخل في النموذج.

## III. بالنسبة لكل المؤسسات محل الدراسة:

أظهرت نتائج الدراسة مجموعة من النتائج تتمثل في الآتي:

- تهتم كل المؤسسات العاملة في الجزائر بتوفير متطلبات أخلاقيات المهنة، كما أنها تهتم أيضا بالممارسات المحاسبية؛
- تعتبر المؤسسات المتوسطة أفضل من المؤسسات الكبيرة من حيث الاهتمام بالقياس المحاسبي؛

- لا يوجد أي فروق بين المؤسسات في توفير متطلبات الممارسات المحاسبية حسب الملكية، بينما يوجد فروق بين المؤسسات في توفير متطلبات الممارسات المحاسبية حسب الحجم وهذه الفروق لصالح المؤسسات المتوسطة؛
- لا توجد فروق في اهتمام المؤسسات محل الدراسة بأخلاقيات المهنة حسب الملكية والحجم؛
- توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية والحجم؛
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات حسب الملكية والحجم في المؤسسات محل الدراسة؛
- يوجد تباين في أثر متطلبات نظام أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة يرجع إلى اختلاف ملكية و حجم هذه المؤسسات.

#### ثانيا- نتائج اختبار الفرضيات:

تم اختبار كل الفرضيات في الدراسة الميدانية، وكانت النتائج كما يلي:

##### 1. الفرضية الأولى:

هناك اهتمام مقبول (متوسط) بالمؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية.

- بالنسبة الاعتراف المحاسبي: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالاعتراف المحاسبي في جميع المؤسسات محل الدراسة كانت في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بمتطلب الاعتراف المحاسبي.
- بالنسبة القياس المحاسبي: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بقياس المحاسبي في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بمتطلب القياس المحاسبي.
- بالنسبة الإفصاح المحاسبي: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالإفصاح المحاسبي في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي.

- بالنسبة جودة المعلومات: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالاتصال في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بمتطلب جودة المعلومات.

وعليه تم نفي الفرضية الأولى التي تقول هناك اهتمام مقبول (متوسط) بالمؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية،.

### الفرضية الثانية:

يختلف اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات، حيث تدرج تحت هذه الفرضية الفرضيتين الفرعيتين التاليتين:

- تختلف المؤسسات محل الدراسة في الممارسات المحاسبية من حيث الملكية، وهذه الفروق لصالح المؤسسات الخاصة، وعليه تم نفي الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية؛

- تختلف المؤسسات محل الدراسة في الممارسات المحاسبية من حيث الحجم، وهذه الفروق لصالح المؤسسات المتوسطة، وعليه تم إثبات الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرئيسية الثانية؛

وعليه تم نفي الفرضية الثانية التي تقول: يختلف اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالممارسات المحاسبية حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات.

### 2. الفرضية الثالثة:

- تتوفر المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها على جميع متطلبات أخلاقيات المهنة بدرجة كبيرة.

- بالنسبة لبعد الاستقلالية والموضوعية: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالاستقلالية والموضوعية في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات العاملة في الجزائر تهتم بدرجة كبيرة بالاستقلالية والموضوعية.

- بالنسبة لبعد النزاهة والشفافية: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالنزاهة والشفافية في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بالنزاهة والشفافية.

- بالنسبة لبعء السرية والأمانة: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالسرية والأمانة في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة السرية والأمانة.
  - بالنسبة لبعء الالتزام والعناية المهنية: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بالالتزام والعناية المهنية في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بالالتزام والعناية المهنية.
  - بالنسبة لبعء تحمل المسؤولية: يتبين من خلال المتوسط الحسابي أن اتجاه نتائج إجابات المستجوبين المتعلقة بتحمل المسؤولية في جميع المؤسسات محل الدراسة، كان في اتجاه مرتفع، مما يعني أن المؤسسات محل الدراسة تهتم بدرجة كبيرة بتحمل المسؤولية.
- وعليه تم إثبات الفرضية الرئيسية الثالثة التي تقول: تتوفر المؤسسات محل الدراسة مهما كانت ملكيتها وحجمها على جميع متطلبات أخلاقيات المهنة بدرجة كبيرة.

### 3. الفرضية الرابعة:

تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات ؛ وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

- تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة باختلاف الملكية، و هذا الاختلاف لصالح المؤسسات العامة، تم نفي الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الرابعة؛
  - تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة باختلاف الحجم، و هذا الاختلاف لصالح المؤسسات الكبيرة، وعليه فقد تم نفي الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الرابعة؛
- وعليه تم نفي الفرضية الرئيسية الرابعة التي تقول: تختلف متطلبات أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة حسب ملكية وحجم هذه المؤسسات.

### 4. الفرضية الخامسة:

توجد علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية  $(\alpha \geq 0.05)$  بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة؛ وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:

- توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية، وعليه تم إثبات الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية الخامسة؛
  - توجد علاقة طردية قوية بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم، وعليه تم إثبات الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية الخامسة.
- وعليه تم إثبات الفرضية الخامسة التي تقول: توجد علاقة طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ( $0.05 \geq \alpha$ ) بين أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

#### 5. الفرضية السادسة:

- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة، وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:
- يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية، وعليه تم إثبات الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية السادسة؛
  - يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم، وعليه تم إثبات الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية السادسة؛
- وعليه تم إثبات الفرضية السادسة التي تقول: يوجد أثر إيجابي ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ( $0.05 \geq \alpha$ ) لمتطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة.

#### 6. الفرضية السابعة:

- لا يوجد تباين في أثر متطلبات نظام أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة يرجع إلى اختلاف ملكية و حجم هذه المؤسسات، وتنبثق تحت هذه الفرضية الفرضيتين الجزئيتين التاليتين:
- لا يوجد تباين في أثر أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الملكية، و عليه تم نفي الفرضية الفرعية الأولى المنبثقة من الفرضية السابعة.
  - لا يوجد تباين في أثر أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة حسب الحجم، و عليه تم نفي الفرضية الفرعية الثانية المنبثقة من الفرضية السابعة.

وعليه تم نفي الفرضية السابعة التي تقول: لا يوجد تباين في أثر متطلبات نظام أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة يرجع إلى اختلاف ملكية و حجم هذه المؤسسات. وكنتيجة عامة، نستنتج أن هناك اهتمام كبير لتفعيل تطبيق أخلاقيات المهنة في المؤسسات محل الدراسة، حيث هذا الالتزام من شأنه التأثير الايجابي على الممارسات المحاسبية.

ويقدم الجدول أدناه ملخص حول فرضيات الدراسة بعد نتائج اختبارها:

الجدول رقم (5-1) نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	حسب الملكية	حسب الحجم	النتيجة
الفرضية الأولى	إثبات	إثبات	نفي
الفرضية الثانية	إثبات	نفي	نفي
الفرضية الثالثة	إثبات	إثبات	إثبات
الفرضية الرابعة	نفي	نفي	نفي
الفرضية الخامسة	إثبات	إثبات	إثبات
الفرضية السادسة	إثبات	إثبات	إثبات
الفرضية السابعة	نفي	نفي	نفي

المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على نتائج اختبار الفرضيات

### ثالثا- التوصيات:

على ضوء النتائج السابقة يمكن تقديم مجموعة من التوصيات والتي أردناها بالدرجة الأولى أن تكون موجهة للمؤسسات الجزائرية، نوردها ما يلي:

- يجب على المؤسسات الكبيرة الاهتمام أكثر بالقياس المحاسبي، وكذا الاستفادة من خبرة المؤسسات المتوسطة فيما يتعلق بالقياس المحاسبي؛

- يجب على المؤسسات الخاصة أن تولي اهتمام أكثر بالاستقلالية والموضوعية، السرية والأمانة، مقارنة بالمؤسسات العامة؛

- يجب على المؤسسات العامة، الكبيرة والمتوسطة أن تعطي أهمية كبيرة لتحمل المسؤولية؛

- يجب على المؤسسات المتوسطة الاهتمام أكثر السرية والأمانة، الالتزام والعناية المهنية، تحمل المسؤولية مقارنة بالمؤسسات الكبيرة التي بدورها يجب أن تهتم بالاستقلالية والموضوعية، تحمل المسؤولية؛

- يجب على المؤسسات محل الدراسة أن تراعي أكثر للالتزام والعناية المهنية.

### رابعا- آفاق البحث

حاولنا في هذه الدراسة إبراز أهم المتطلبات لأخلاقيات المهنة ودور هذه المتطلبات في الممارسات المحاسبية، لذلك كان اهتمامنا منصبا على الخصائص النوعية للمؤسسات من خلال جملة من الاختبارات على مستوى ملكية المؤسسات، حجم المؤسسات، وهناك مجالات في الدراسة تحتاج إلى الاهتمام أكثر بهدف تغطية جوانب أخرى في الموضوع أهمها:

- دور تحمل المسؤولية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسات الجزائرية؛
- دور الاستقلالية والموضوعية في تحسين الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية؛
- اثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة المعلومات ؛
- اثر أخلاقيات المهنة في المساهمة من الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- مدى مساهمة أخلاقيات المهنة في الحد من الفساد الإداري.

العرب اجمع

## أولا باللغة العربية

### I. الكتب

1. حيدر محمد علي بن عطاء، مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة، طبعة 1، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
2. ريتشارد شرويدر، مارتل كلارك، جاك كارتي، نظرية المحاسبة تعريب خالد علي، وآخرون، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2006.
3. زكريا الدوري وآخرون، مبادئ ومداخل الإدارة ووظائفها في القرن الحادي والعشرين، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
- سعد عبد الستار مهدي المهداوي، الجوانب الأخلاقية والمهنية في تكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
4. شوقي ناجي جواد، المرجع المتكامل في إدارة الأعمال، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
5. طاهر الغالبي، صالح العامري، المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال والمجتمع، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. كمال خليفة أبو زيد، عطية عبد الحي مرعي، مبادئ المحاسبة الإدارية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
7. محمد الصيرفي، أخلاقيات الموظف العام، دار الكتاب القانوني، القاهرة، 2008.
8. محمود السيد الناغي نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية. 2002.
9. نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.

### II. الرسائل والأطروحات الجامعية

10. بودراع أمينة، دور أخلاقيات الأعمال في تحسين أداء العاملين، دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة مسيلة، الجزائر، 2013.
11. جرار عدي منذر، تطوير إستراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2006.
12. خدير نسيمه، أخلاقيات الأعمال وتأثيرها على رضا الزبون-دراسة حالة شركة الخطوط الجوية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة بومرداس، الجزائر، 2011.
13. خيام محمد كامل مدوخ، واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني والتكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
14. شيماء محمد سمير إبراهيم الراوي، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي، دراسة استطلاعية لأراء عينة مختارة من ممارسي المهنة بمحافظة نينوى، رسالة ماجستير، جامعة الموصل 2007.

15. عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري، قواعد سلوك وآداب مهنة التدقيق وأثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
16. عبد الواحد عبد الكريم إبراهيم الشرفاء، اثر القيم التنظيمية للعاملين في الممارسات المحاسبية، حالة دراسية عن شركة البوتاس العربية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2015.
17. محمد حسن نزال، دور المعايير المحاسبية وأخلاقيات المهنة كضابط للممارسات المحاسبية-دراسة ميدانية على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2014.
18. محمود بكر، مدى التزام مراجعي الحسابات بأخلاقيات المهنة وقواعد السلوك المهني، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية - غزة-2015.
19. نور الهدى عليوة، ور مدونة أخلاقيات مهنة المحاسبة في الارتقاء بالعمل المحاسبي في الجزائر، مذكرة شهادة ماستر أكاديمي، جامعة ورقلة، 2015.

### III. المجالات العلمية

20. ابتهاج إسماعيل يعقوب، جليلة عيدان الذهبي، تعزيز قدرات مهنة المحاسبة وفق مستجدات البيئة العراقية بالاستعانة بتجارب دولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد، العراق 16-17 افريل 2014.
21. ابتهاج إسماعيل، بكر إبراهيم، حيدر محمد، المحاسبة بين مطرقة الخروقات الأخلاقية وسندان المهنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 37، العدد 99، 2014.
22. أبو بكر محمد الهوامش، نحو ميثاق أخلاقي لمهنة المعلومات في الوطن العربي، مجلة الشارقة للعلوم الشرعية والإنسانية، المجلد 02 العدد 01، 2005.
23. أسار فخري عبد اللطيف، أثر الأخلاقيات الوظيفية في تقليل فرص الفساد الإداري في الوظائف الحكومية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 29، 2006.
24. أسامة، محمود، حسام، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات المحاسبية الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد- دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، كلية الاقتصاد، 2012.
25. إلياس شاهد، دفرور عبد المنعم، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية ووفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 5، 2016، جامعة الواد، الجزائر.
26. إيناس حسن، ماجدة عبد الرحمن، إمكانية إقامة متطلبات إدارة الجودة الشاملة في خدمات المحاسب الإداري، مجلة تنمية الرافدين، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة دهوك، المجلد 90، العدد 30، 2008.
27. بوشلاغم حنان، دور أخلاقيات الأعمال في مكافحة الفساد الإداري في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08 ديسمبر 2017.
28. بومدين يوسف، أخلاقيات الأعمال وارتباطها بالممارسات السليمة للحكومة في منظمات الأعمال المعاصرة من منظور إداري وإسلامي، مجلة الاقتصاد والمالية، المجلد 01، العدد 01، 2015.
29. تغريد سالم الليلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية دراسة حالة في جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين العدد 98 مجلد 32، 2010.

30. جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار الشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، الكلية التقنية الإدارية، البصرة.
31. جابر حسين المنصوري، عماد عبد الستار المشكور، مدى مساهمة مقومات مهنة المحاسبة في رفع كفاءة المحاسبين لترشيد القرارات الاستثمارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 01، العدد 03، 2012.
32. جمانة التميمي، عدي صفاء الدين البطاط، تعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع الأخلاق المهنية للمحاسبة، مجلة الاقتصاد الخليجي، العدد 14، 2007.
33. حاكم أسماء، دولي لخضر، مساهمة أخلاقيات الإدارة في رفع مستوى الأداء الوظيفي داخل المنظمة مع الإشارة إلى جامعة طاهري محمد - بشار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03، العدد 02، جوان 2017.
34. حسن عبد السلام علي عمران، احمد علي ميلاد عمر، دور الميثاق الأخلاقي في تحسين جودة الخدمة التعليمية بمؤسسات التعليم العالي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس)، دراسة تحليلية لأراء عينة من أعضاء هيئة التدريس بكلية الاقتصاد والمحاسبة، جامعة سبها بليبيا، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 07 جوان 2017.
35. خلف الله بن يوسف، أهمية الإفصاح والقياس المحاسبي في القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي وأثره على الممارسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 7، 2017.
36. خمقاني، قريشي، بن مالك، دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات البترولية بالجزائر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 12، 2017.
37. ريباز محمد حسين، الإفصاح الالكتروني في القوائم المالية ودوره في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، دراسة استطلاعية لأراء عينة من المستثمرين والمحللين الماليين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، المجلد 1 العدد 37، 2017.
38. ساوس الشيخ وآخرون، دور أخلاقيات مهنة التدقيق في الالتزام بالمسؤوليات في ضوء شروط التأديب، دراسة ميدانية لعينة من المدققين في الجزائر، مجلة الحقيقة، العدد 39، ديسمبر، 2017.
39. سعد بن صالح الروتيق، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسبين القانونيين، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد الرابع، 2002.
40. سمراء عبد الجبار النعيمي، الأخلاق التسويقية وأثرها في حماية المستهلك، دراسة ميدانية لعينة من فنادق الدرجة الأولى في بغداد، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 61، 2006.
41. سوسن احمد سعيد، عبد الواحد غازي محمد، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الادارية الدولية والإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 2، 2014 .
42. صدام محمد محمود وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 04، العدد 07، 2011
43. صدام محمد وآخرون، أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت، مجلة جامعة الانبار للعلوم الاقتصادية والإدارية العدد 4 المجلد 7، 2011.

44. طلال سليمان جريه، سليمان حسين البشتاوي، حمدان محمد الحياصات، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 02، 2015.
45. طه احمد حسن أرديني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق-دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 29، العدد 85، 2007.
46. عادل صبيحي، معايير التعليم المحاسبي الدولي وعملية التعليم المحاسبي في العراق، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 21، 2016.
47. عباس حميد يحيى التميمي، تقويم محاسبة الحصص في المشاريع المشتركة وفق المعيار المحاسبي الدولي 31، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 18، 2015.
48. عبد الرحيم احمد علي الحصيني، فلسفة الأخلاق والرؤية الكونية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 03، العدد 03، 2007.
49. عبد خلف عبد الجنابي، مقداد احمد نوري النعيمي، دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 79، 2014.
50. عبيرات مقدم، رمضاني لعلا، شنوف شعيب، التحديات المعاصرة لإعداد واستخدام المعلومات المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات، مجلة الباحث، العدد 04، 2006.
51. عصام محمد البحيسي، نحو تطوير مهنة المحاسبة في فلسطين، مجلة الجامعة لإسلامية -سلسلة الدراسات الإنسانية، المجلد 10، العدد 02، 2010.
52. عطا الله بشير النويقه، أثر أخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية في تعزيز الميزة التنافسية في البنوك التجارية العاملة في منطقة مكة المكرمة، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 43، العدد 01، 2016.
53. علي حسين الدوغجي، عادل صبيحي الباشا، الأصول المالية بين القياس والاعتراف والإفصاح في المعايير المحاسبية، مجلة الدنانير، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة العراقية، العدد 10، 2017.
54. الفاتح الأمين عبد الرحيم، أثر قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تطوير الأداء العلمي والمهني في السودان، المجلة العربية للدراسات الإدارية والاقتصادية، العدد الأول، 2013.
55. فيحاء عبد الخالق البكوع وآخرون، انعكاسات الالتزامات الأخلاقية لمراقب الحسابات على أساليب إدارة الأرباح، مجلة تنمية الرافدين المجلد 35، العدد 114، 2013.
56. كوثر عباس الربيعي، العلم والأخلاق جدل الثورة العلمية والمستقبل، مجلة كلية التربية والبنات، المجلد 23، العدد 02، 2012.
57. ماجد عبد العزيز الخواجا، المسؤولية المهنية في التعليم كواجب أخلاقي -مقاربة مفاهيمية، مجلة الرواق العدد 05، 2017.
58. محمد المعتز، ياسر احمد، مقومات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالمحاسبة الإبداعية في الدول العربية، دراسة استطلاعية على المهنيين والأكاديميين في اليمن، مجلة الأندلس للعلوم الإنسانية والاجتماعية العدد 13 المجلد 15، 2016.

59. محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية-دراسة استطلاعية في كلية الإدارة والاقتصاد -جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين العدد 114 المجلد 35، 2013، كلية الإدارة والاقتصاد-جامعة الموصل.
60. محمود الحياي، سطم صالح حسين، حسين الكسب، أثر التجارة الالكترونية على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد2، العدد3، 2006.
61. مهند العبيني، علي الزعبي، أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد50، 2017.
62. هاني مشجل، مهاوش حسين، مدى استجابة الممارسات المحاسبية للتغيرات في الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة المالية، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد25، 2017.
63. وافية شراد، مساهمة أخلاقيات الأعمال في مكافحة الفساد الإداري، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14، ديسمبر، 2013.
64. الياس شاهد، عبد النعيم دفرور، الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وفق نظام المحاسبة المالية و وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة الواد، الجزائر، العدد5، 2016.
65. يروز خويلدات وآخرون، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات -دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، 2015.
66. يوسف حليم سلطاني الطائي، قياس جودة الأخلاقيات الجامعية في ظل ديمقراطية التعليم لتحقيق الاعتماد الأكاديمي، دراسة استطلاعية لأراء عينة من تدريسي جامعة الكوفة، مجلة الغرى للعلوم الاقتصادية، المجلد 03، العدد 15، 2010.

#### IV. الملتقيات العلمية

67. سليمان بلعور، عبد القادر طيب، متطلبات مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية IAS-IFRS-IPSAS في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 22-23 نوفمبر 2011.
68. عبد الله سليمان بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد، العراق 16-17 افريل 2014.
69. عبد الله سليمان بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، بغداد، العراق 16-17 افريل 2014.
70. عوض أحمد الروياني، فريجة الحراري، مدى اهتمام الجامعات والمعاهد الليبية بالتعليم المحاسبي المستمر ودوره في تضيق الفجوة بين التعليم المنهجي النظامي والواقع العملي، المؤتمر العلمي الثاني حول التعليم المحاسبي في ليبيا واقعه وإمكانية تطويره، طرابلس، ليبيا، 2007.

مداني بن بلغيث، فريد عوينات، الإصلاح المحاسبي في الجزائر، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة، يومي 27-28 نوفمبر 2011.

#### V. الجريدة الرسمية

71. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 107 الصادر في 30-12-1971.
72. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 20، الصادر في 01-05-1991.
73. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر في 11-07-2010.

#### ثانيا باللغة الأجنبية

##### I. الكتب

74. Daft, Richard L, Management, 9th edition, **South-Western Cengage Learning**, Mason, USA, 2010.
75. George D. Chryssides, John H. Kaler, **An Introduction to business ethics**. First edition, reprinted by Thomson learning, 2003.
76. John A. Weinberg, [Accounting for corporate behavior](#), [Economic Quarterly](#), Federal Reserve Bank of Richmond, issue Sum, 2003.
77. Okpara Johno, **Can Corporate Ethical Codes of Conduct Influence Behavior? An Exploratory Study of Financial Managers in a Developing Economy**, 2003.
78. Peter F. Drucker, **Management, Tasks, Responsibilities, Practices**, Truman Talley Books - E.P. Dutton, United States of America, 1986.
79. Pride wiliam & al, **Business**, 8th edition, Houghton Mifflinn Co, Boston, USA, 2005.
80. Stephen P. Robbins, Timothy A. Judge, **Organizational Behavior**, edition 15th, Pearson Prentice Hall, USA, 2009.

##### II. المجلات

81. Alina Beatrice Vladu, Dan Dacian Cuzdriorean, **Creative Accounting, Measurement And Behavior**, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Vol 15, N°01, 2013.
82. **Emad Ali kasasbeh** ، **The Impact Of Business Ethics In The Competitive Advantage (In The Cellular Communications Companies Operating In Jordan, European Scientific Journal April 2014 edition vol.10, No.10, 268-284**
83. Emiaso Dheseviano, Egbunike Amaechi Patrick, **Strategic Management Accounting Practices and Organizational Performance of Manufacturing Firms in Nigeria**, Journal of Accounting and Financial Management ISSN 2504-8856 Vol. 4 No. 1, 2018.
84. **Ezekiel Oluwagbemiga OYEROGBA**, Management Accounting Practices in the Developing Economies: The Case of Nigeria Listed Companies, **The Journal of Accounting and Management, Vol 5, No 2 , 2015**
85. Kasasbeh, Emad et autres. 2014. **The Impact Of Business Ethics In The Competitive Advantage (In The Cellular Communications Companies Operating In Jordan European, Scientific Journal, vol, 10, No10, 2014,P 268-284.**
86. Paine, L.S, **Is Ethics Good Business?** Journal Challenge, vol 46, no 2, 2003
87. **Verschoor, Curtis C**, **Accounting involves ethics, not just technical issues**, Strategic Finance; Montvale, Vol. 84, Iss 03 , 2002.

استبيان

السادة والسيدات إيطارات، موظفو المؤسسة: يشرفني أن أتقدم إلى سيادتكم المحترمة بهذه الاستمارة التي تدخل ضمن متطلبات إنجاز مذكرة ماستر تحت عنوان دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في ضبط الممارسات المحاسبية من وجهة نظر المهنيين، وأعلمكم أن الإجابات المقدمة من طرفكم تحظى بالأهمية البالغة لدينا، وبالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي. نشكركم شكرا جزيلاً على مساهمتكم الجادة بالإجابة على العبارات المرفقة و بصراحة تامة. ولكم منا كل الشكر والتقدير.

الرجاء وضع علامة X في الخانة التي ترى أنها مناسبة

أولاً: معلومات متعلقة بالموظف:

		ذكر	أنثى
الجنس			
ديمومة الوظيفة	موظف دائم		موظف متعاقد
مستوى التعليم	دون اليسانس	شهادة دراسات أو ليسانس	ماستر أو ماجستير
			اخرى
الخبرة	أقل من 05 سنوات	من 05 إلى أقل من 10 سنوات	من 10 إلى أقل من 20 سنة
			أكثر من 20 سنة
الوظيفة	اطار مسؤول	اطار	

ثانياً: معلومات متعلقة بالمؤسسة

القطاع	عام	خاص
تصنيف المؤسسة	كبيرة	متوسطة

ثالثا: فقرات الاستبيان الخاصة بالممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة:

المحور الأول: الممارسات المحاسبية			
موافق	محايد	غير موافق	البعد الأول: الاعتراف المحاسبي
			01 الالتزام بمعايير الاعتراف المحاسبي التزاما قانونيا أكثر منه أخلاقي
			02 التشريعات المحاسبية التي تضبط عملية الاعتراف مبنية على أسس أخلاقية
			03 يؤثر الالتزام بمعايير الاعتراف في أداء المؤسسة
			04 اتقيد اثناء الاعتراف بالعناصر المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي
			05 اجد صعوبات في تطبيق معايير الاعتراف المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
			06 لا اتردد بإحداث تغييرات في ممارسة الاعتراف المحاسبي اذا كان يعود عليا بمزيد من المنافع
			07 أقبيل احداث تغييرات في ممارسة الاعتراف المحاسبي اذا طلب مني احد زملائي او المسيرين والذي يعود علينا بالمزيد من المنافع وتحسين من شكل التقارير المالية
البعد الثاني: القياس المحاسبي			
			01 اتقيد بتطبيق طرق القياس المحاسبي وفقا للنظام المحاسبي المالي
			02 أرى بان طريقة القياس المستخدمة في تقييم الأصول تؤثر على قراراتي
			03 الطريقة المستخدمة في تسيير المخزون والاهتلاك تؤثر على اعداد القوائم المالية
			04 التشريعات المحاسبية التي تضبط عملية القياس المحاسبي مبنية على أسس أخلاقية
			05 الالتزام بمعايير القياس المحاسبي التزاما قانونيا أكثر من أخلاقي
			06 اجد صعوبات في تطبيق طرق القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي
البعد الثالث: الإفصاح المحاسبي			
			01 الالتزام بمعايير الإفصاح المحاسبي التزاما قانونيا أكثر منه أخلاقي
			02 أحرص عند تقديم القوائم المالية ان تكون كاملة وشاملة لكافة المعلومات الضرورية
			03 اقوم بتقديم الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي تخدم جميع الفئات
			04 احرص على تقديم معلومات ذات قيمة ومنفعة لاتخاذ القرارات المناسبة
			05 احرص على تقديم المعلومات المناسبة لذوي المصلحة من اجل الحد من الحصول عليها بطرق غير رسمية
			06 اعمل على تقديم المعلومات بدرجة عالية من الموضوعية من اجل عدم تضليل متعاملي المؤسسة
البعد الرابع: جودة المعلومات المحاسبية			
			01 أحرص عند إعداد التقارير السنوية للشركة ونشرها يتم مراعاة أن تكون البيانات المالية متاحة للجميع وقابلة للفهم
			02 أحرص على أن تتسم المعلومات المحاسبية المعدة وفق اخلاقيات المهنة بالحياد وعدم التحيز حيال مستخدميها
			03 احرص ان تكون المعلومات المقدمة عن الشركة تشعر الزبائن بنوع من الثقة وضمن الحقوق ويمكن الاعتماد عليها.
			04 أحرص أن تكون المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف المتعاملين في الوقت المناسب وقابلة للمراجعة والتحقق
			05 اسعى ان تتلائم المعلومات المحاسبية التي اقدمها مع طبيعة المشكلة التي تواجه إدارة الشركة
			06 اسعى ان تكون المعلومات المحاسبية التي اقدمها تمكن ادارة الشركة من الوقوف على مستويات الأداء
			07 اسعى ان تكون المعلومات المحاسبية التي اقدمها سهلة الفهم وواضحة وغير قابلة للتأويل
البعد الأول: الاستقلالية والموضوعية			
			01 الالتزام بالاستقلالية والموضوعية بالنسبة لي هو التزام قانوني اكثر منه شخصي
			02 التزم بالموضوعية عند ممارسة مهامي
			03 أقوم بعملية دون التعرض لضغوطات وتهديدات من طرف مسؤولي الشركة
			04 أمارس عملي بعيدا عن التهديدات وضغوطات العلاقات الاسرية والشخصية
			05 أتجنب أي علاقات قد تبدو أنها تفقدني الموضوعية والاستقلالية عند القيام بمهامي
			06 لا اتخلى عن الحكم المبني السليم بسبب أي تحيز أو تعارض مصالح أو تأثير من الغير لا مبرر له.
البعد الثاني: النزاهة و الشفافية			
			01 الالتزام بالنزاهة والشفافية بالنسبة لي هو التزام قانوني اكثر منه شخصي
			02 ألتزم بمبدأ النزاهة عند ممارسة مهامي

03	أراعي عند عرض القوائم المالية للشركة أن تتميز بالشفافية		
04	ترتبط نزاهتي وامانتي في الشركة بنزاهة وامانة رؤسائي.		
05	يفرض مبدأ النزاهة عليا ان التزم بالاستقامة والأمانة في كافة علاقتي المهنية		
06	التحلي بالنزاهة والعفة أثناء تأديتي لعملي و بالصدق في أداء واجباتي		
07	اتجنب تقديم المعلومات الكاذبة او المضللة أثناء اعداد التقارير		
<b>البعد الثالث: السرية والأمانة</b>			
01	الالتزام بالسرية والامانة بالنسبة لي هو التزام قانوني اكثر منه شخصي		
02	أراعي عند القيام بعملي التضارب بين المصالح وتغلب مصلحة الشركة		
03	اتمتع بالأمانة والاستقامة في كل علاقتي المهنية		
04	لا أتأثر بتضارب المصالح سواء كانت بدوافع شخصية او مالية او وظيفية		
05	اتمتع بالسرية وعدم كشف أي معلومات سواء كانت متعلقة بالشركة او بصاحب العمل الا في الحالات التي يقرها القانون		
06	اعطي لعملي الاهتمام الكافي دون أي محاولة تحريف او تزوير		
07	احظى بالثقة الكاملة من طرف إدارة الشركة عند ممارسة مهامتي		
<b>البعد الرابع: الالتزام والعناية المهنية</b>			
01	ألتزم بقواعد السلوك المهني التي حددتها الجهات الوصية في الجزائر		
02	أرى بأن القوانين والإجراءات التأديبية كافية لجعل المحاسب يلتزم بأخلاقيات المهنة		
03	أعتبر الالتزام الديني من العوامل المؤثرة على سلوكي المهني والأخلاقي		
04	أعمل على تطوير معارفي العلمية وقدراتي الذاتية بشكل دوري		
05	اطلع اعلى كل المستجدات التي لها علاقة بممارسة مهنتي		
06	احرص على توعية زملائي في المهنة بالالتزام بأخلاقيات ممارسة العمل المحاسبي		
07	أراعي عند عرض القوائم المالية للشركة أن تكون مطابقة للتشريعات المعمول بها		
<b>البعد الخامس: تحمل المسؤولية</b>			
01	اتحمل كل مسؤولياتي المهنية عن عدم تأديتي للمهام في حالة شك وجود علاقات او تحيز		
02	اعتمد على قدراتي الذاتية وخبراتي السابقة عند مواجهة موقف جديد في العمل		
03	اعتبر نفسي قادرا على اتخاذ القرارات في المسائل التي لا توجد بها نصوص قانونية واضحة		
04	مستعد لتحمل كل العقوبات الناتجة عن التصرفات الفردية التي أدت الى حدوث أخطاء مهنية ناتجة عن تقديري الشخصي		
05	اتحمل كل مسؤولياتي عن الأخطاء المهنية الناتجة عن من يعملون تحت سلطتي المباشرة		
06	أتحمل كل مسؤولياتي عن الأخطاء المهنية التي أدت الى تقديم معلومات مضللة لمختلف المتعاملين مع الشركة		

الفهرس

الصفحة	العنوان
II	الإهداء
III	الشكر
124	الملخص
V	قائمة المحتويات
I124	قائمة الأشكال
III124	قائمة الجداول
أ	المقدمة
01	الفصل الأول: الأدبيات النظرية للدراسة
02	تمهيد
02	المبحث الأول : مدخل للأخلاقيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة
02	المطلب الأول: مفاهيم في الأخلاقيات
04	المطلب الثاني: مصادر الأخلاقيات و العوامل المؤثرة فيها
06	المطلب الثالث: أخلاقيات الأعمال والإطار الفكري للمحاسبة
08	المبحث الثاني : مهنة المحاسبة وأخلاقياتها
08	المطلب الأول : مفاهيم في مهنة المحاسبة واليات تطويرها
11	المطلب الثاني : الممارسات المحاسبية وأخلاقياتها
13	المطلب الثالث : السلوكيات الأخلاقية المهنية وواقعها في الجزائر
15	المبحث الثالث:أهمية أخلاقيات المهنة في ضبط الممارسات المحاسبية
15	المطلب الأول: معايير قياس أخلاقيات المهنة
17	المطلب الثاني: معايير قياس الممارسات المحاسبية
19	المطلب الثالث: العلاقة بين أخلاقيات مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية
21	خلاصة
22	الفصل الثاني: الدراسات السابقة
23	تمهيد
23	المبحث الأول: الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغيرات الدراسة
24	المطلب الأول: الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغير التابع
27	المطلب الثاني: الدراسات السابقة ذات العلاقة بالمتغير المستقل
29	المطلب الثالث:الدراسات السابقة ذات العلاقة بمتغيري الدراسة

31	المبحث الثاني: موقع الدراسة الحالية مقارنة بالدراسات السابقة.
31	المطلب الأول : جوانب الاتفاق و الاختلاف مع الدراسات السابقة
32	المطلب الثاني : مجالات الاستفادة من الدراسات السابقة
33	خلاصة
34	الفصل الثالث : إجراءات الدراسة الميدانية
35	تمهيد
35	المبحث الأول: تصميم الدراسة الميدانية
35	المطلب الأول : منهجية الدراسة
40	المطلب الثاني: الأداة والأساليب الإحصائية وطريقة القياس
46	المبحث الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة
46	المطلب الأول : التحليل حسب المتغيرات الشخصية
49	المطلب الثاني : التحليل حسب طبيعة المؤسسات
50	خلاصة
51	الفصل الرابع : تحليل ومناقشة طبيعة العلاقة والأثر بين متطلبات أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية
52	تمهيد
52	المبحث الأول : تحليل الاتجاه والفروق في الإجابات حول الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة
53	المطلب الأول : تحليل الاتجاه والفروق لمتطلبات الممارسات المحاسبية
63	المطلب الثاني : تحليل الاتجاه والفروق لمتطلبات أخلاقيات المهنة
73	المبحث الثاني : تحليل ومناقشة طبيعة العلاقة بين الممارسات المحاسبية وأخلاقيات المهنة
74	المطلب الأول : تحليل العلاقة بين أخلاقيات المهنة و الممارسات المحاسبية وأبعاد قياسهما في المؤسسات محل الدراسة
79	المبحث الثالث : تحليل ومناقشة أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية
80	المطلب الأول: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب ملكية المؤسسات
88	المطلب الثاني: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب حجم المؤسسات
96	المطلب الثالث: تحليل أثر أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية حسب المؤسسات محل الدراسة
100	المطلب الرابع: تبين اثر متطلبات أخلاقيات المهنة على الممارسات المحاسبية في المؤسسات محل الدراسة
103	خلاصة الفصل
105	الخاتمة
114	المصادر والمراجع
121	الملاحق
124	الفهرس