



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التجارة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل السياسات المحاسبية في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية

"دراسة ميدانية لعينة من مهنيي البيئة المحاسبية لولاية ورقلة"

من إعداد الطالب: بن راحلة عبد الرؤوف

نوقشت علنا بتاريخ: 2018/05/29

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/ د شاش عبد القادر.....(أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا؛

الأستاذة/ مهاوة أمال(أستاذ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا؛

الأستاذ /خمقاني بدر الزمان.....(أستاذ، جامعة ورقلة)مناقشا؛

السنة الجامعية 2018/2017



جامعة قاصدي مرباح، ورقلة-الجزائر
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التجارة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم اقتصادية والتسيير وعلوم تجارية

فرع علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق

بعنوان:

دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل السياسات المحاسبية في المؤسسات

الاقتصادية الجزائرية

"دراسة ميدانية لعينة من مهنيي البيئة المحاسبية لولاية ورقلة"

من إعداد الطالب: بن راحلة عبد الرؤوف

نوقشت علنا بتاريخ: 2018/05/29

أمام اللجنة المكونة من السادة :

الأستاذ/ دشاش عبد القادر.....(أستاذ، جامعة ورقلة) رئيسا؛

الأستاذة/ مهاوة أمال(أستاذ، جامعة ورقلة) مشرفا ومقررا؛

الأستاذ /خمقاني بدر الزمان.....(أستاذ، جامعة ورقلة)مناقشا؛

السنة الجامعية 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال تعالى :

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا قِيلَ لَكُمْ تَفَسَّحُوا فِي الْمَجَالِسِ فَافْسَحُوا يَفْسَحِ اللَّهُ لَكُمْ وَإِذَا قِيلَ انشُرُوا فَانشُرُوا يَرْفَعِ اللَّهُ الَّذِينَ آمَنُوا مِنْكُمْ وَالَّذِينَ أُوتُوا الْعِلْمَ دَرَجَاتٍ وَاللَّهُ بِمَا تَعْمَلُونَ خَبِيرٌ (11) ﴾

صدق الله العظيم

المجادلة الآية 11

الإهداء

الحمد لله حمدا كثيرا، وأحمده وأشكره شكر المعترف بمنه والائه، وأصلي وأسلم على صفوة أنبيائه، وعلى اله وصحبه وأوليائه.

إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما

إلى أخواتي حفظهم الله

إلى أقاربي وكل أفراد العائلة الكريمة

إلى كل أصدقائي الأعزاء وزملاء الدراسة

إلى كل طلبة الدراسات المحاسبية والجبائية والتدقيق ماستر دفعة 2018/2017

الشكر

الحمد لله الذي وفقني لإتمام هذا العمل، فله الحمد وله الشكر أولاً ودائماً

وصلى الله على نبي الهدى والرحمة.

اعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل لا يسعني إلا أن

أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذة المشرفة مهاوة أمال لقبولها الإشراف على إنجاز هذا البحث

وتوجيهاتها ونصائحها وتقديمها يد العون والمساعدة لإنجاز هذا العمل، جزاها الله كل خير

الشكر الجزيل للأستاذة الأفاضل على مساعدتهم لي بكل النصائح والتوجيهات وأخص بالذكر الأستاذ محمد

زرقون، الأستاذ بدر الزمان حمقاني، الأستاذة أمينة قايد، الأستاذة فاطمة طرابلسي

فهم بحق قول الشاعر: أيها التاعبون في عمل الخير ستأتي بأجرها الأتعاب

الشكر الجزيل للأصدقاء الذين ساهموا في إنجاز هذا العمل

وأشكر كل من ساعدنا من قريب أو بعيد على إنجاز هذا العمل ولو بالدعاء

وأسأل الله أن يتقبل منا صالح الأعمال، وأن يتجاوز عن النقص والزلل فهو ولي ذلك والقادر عليه .

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إختبار دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في إختيار السياسات المحاسبية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، حيث وبالإضافة للإجابة على الإشكالية الرئيسية للدراسة والمتمثلة في ما مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل إختيار السياسات المحاسبية في البيئة الجزائرية؟. تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تحليل بذل مهني للبيئة المحاسبية الجزائرية للعناية المهنية من المنظور الأخلاقي، ومعرفة مدى وجود مرونة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، كما تهدف كذلك إبراز أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على الإختيار الأمثل للبدائل والسياسات المحاسبية.

لتحقيق هذا الهدف قمنا بإجراء دراسة ميدانية لعينة من مهنيي البيئة المحاسبية لولاية ورقلة، وقد إستعملنا أداة الإستبانة وزعنا على مجموعة من أفراد العينة متكونة من (33) فرد مهني يقومون بإعداد القوائم المالية، وقد خلصت دراستنا إلى أن مهنيي البيئة المحاسبية في الجزائر يتمتعون بمصدقية مهنية وكفاءة وعناية مهنية في معظم مجالات المهنة بالإضافة إلى اطلاع واسع بالإطار القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر، كما تتمتع السياسات المحاسبية بمرونة التطبيق في ظل النظام المحاسبي وأن التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة يساهم في ترشيد إختيار السياسات المحاسبية.

الكلمات المفتاحية :

المحاسبة، أخلاقيات مهنة المحاسبة، مرونة السياسات المحاسبية، النظام المحاسبي المالي، مهنيي البيئة المحاسبية

Summary :

This study aims to test the role of accounting ethics in the selection of accounting policies in Algerian economic institutions. In addition to answering the main problem of the study, what is the contribution of accounting ethics to activating the selection of accounting policies in the Algerian environment? The aim of this study is to attempt to analyze the professional work of the Algerian accounting environment for professional care from a moral perspective, to know the extent of flexibility in the accounting policies set forth in the accounting system, and to highlight the effect of accounting ethics on the optimal choice of alternatives and accounting policies.

To achieve this objective, we conducted a field study of a sample of the accounting environment professionals in the state of Ouargla. The questionnaire was distributed to a group of 37 individuals who prepare the financial statements. Our study concluded that the accounting environment professionals in Algeria enjoy professional credibility Efficiency and professional care in most areas of the profession as well as a broad knowledge of the legal framework of the accounting profession in Algeria. The accounting policies also enjoy the flexibility of application under the accounting system and the commitment of accountants to the ethics of the accounting profession contributes to rationalizing the choice of accounting policies .

key words :

Accounting, Accounting Ethics, Flexible Accounting Policies, Financial Accounting System, Accounting Environment Professionals

| قائمة المحتويات | |
|---|---|
| II | الإهداء |
| III | شكر و تقدير |
| IV | الملخص |
| V | قائمة المحتويات |
| VI | قائمة الجداول |
| VII | قائمة الأشكال البيانية |
| VIII | قائمة الملاحق |
| الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية | |
| 03 | المبحث الأول : أخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية |
| 13 | المبحث الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع |
| الفصل الثاني : الدراسة الميدانية | |
| 30 | المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة |
| 33 | المبحث الثاني : عرض و تحليل النتائج |
| 50 | الخاتمة |
| | المصادر والمراجع |
| | الملاحق |
| | الفهرس |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | رقم |
|--------|--|-----|
| 08 | تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة من قبل المجمعات والهيئات المهنية | 01 |
| 24 | دراسة مقارنة بين الدراسات المختلفة التي استعرضت الدراسة الحالية | 02 |
| 31 | إحصائيات الاستبيانات الموزعة الموزعة والمستردة على العينة | 03 |
| 34 | توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي | 04 |
| 35 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 05 |
| 36 | توزيع أفراد العينة حسب الجنس | 06 |
| 37 | توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي | 07 |
| 38 | توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية | 08 |
| 39 | معايير تحديد الاتجاه | 09 |
| 39 | متوسطات إجابات العينة على محور مدى التزام المحاسبين بأخلاقيات ومبادئ مهنة المحاسبة | 10 |
| 40 | متوسطات إجابات العينة على محور مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي | 11 |
| 42 | متوسطات إجابات العينة على محور مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي | 12 |
| 43 | معامل الصدق و الثبات ألفا- كرونباخ | 13 |
| 44 | اختبار Anova بالنسبة للمحور الأول | 14 |
| 45 | اختبار Anova بالنسبة للمحور الثاني | 15 |
| 46 | اختبار Anova بالنسبة للمحور الثالث | 16 |

قائمة الأشكال البيانية

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم |
|--------|---|-----|
| هـ | متغيرات الدراسة | 01 |
| 34 | توزيع العينة حسب المؤهل العلمي | 02 |
| 35 | توزيع العينة حسب الجنس | 03 |
| 36 | توزيع العينة حسب السن | 04 |
| 37 | توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي | 05 |
| 38 | توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية | 06 |

قائمة الملاحق

| رقم | عنوان الملحق |
|-----|--|
| 01 | استمارة الاستبيان |
| 02 | متوسطات إجابات العينة على المحور الأول |
| 03 | يوضح متوسطات إجابات العينة على المحور الثاني |
| 04 | يوضح متوسطات إجابات العينة على المحور الثاني |

المقدمة

أ/توطئة :

تمر مهنة المحاسبة والمراجعة بل وقطاع الأعمال والإقتصاد الدولي بأسره في العقود الأخيرة بعدة أزمات وفضائح أطاحت بأكبر الشركات والمؤسسات العالمية، هذا ما أدى إلى طرح العديد من التساؤلات حول هذه الأزمات التي أصبحت تهدد الإستقرار المالي والإقتصادي للعديد من المؤسسات والدول .

في حين كانت تحاليل هذه الأزمات توجه أصابع الاتهام إلى مهنة المحاسبة خاصة فيما يتعلق بأخلاقيات المهنة، كما نتجت عنها أزمة ثقة عميقة تمس بالمهنة يمكن التعبير عنها بأزمة أخلاقيات نابعة من سيطرة الجشع والمصالح الخاصة الضيقة بصورة واضحة وتأثير جلي على جزء كبير من هذا القطاع في مختلف دول العالم، حيث وبعد انهيار شركة (Enron) التي كانت تعمل في الغاز والكهرباء الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية نهاية عام 2001 والتي تعتبر من أبرز الشركات التي سقطت نتيجة عدم تطبيق أخلاقيات المهنة والأعمال وشركة (Arthur Anderson) للتدقيق، ثم تلتها شركة (World com) الأمريكية للاتصالات بعد سبعة أشهر وشركة (Parmalate) الأوروبية للأغذية، واستلزم على المنظمات والهيئات الدولية الراعية للمهنة اصدرا نصوص ومدونات ومواثيق وتشريعات للحد من العمليات الأخلاقية وبهدف تعزيز الجانب الأخلاقي للمهنة وإعادة الاعتبار وكسب ثقة مستخدميها.

لقد حاول واضعو السياسات المحاسبية ومنذ نشوء هذه المهنة السيطرة على النظام المحاسبي من خلال جميع الوسائل والقوانين والتشريعات، حيث فرضت التنوع في طبيعة ومجالات النشاط كالصناعة والتأمين والبنوك والزراعة واختلاف حجم رؤوس الأموال وتعدد مصادر التمويل واختلاف الأهداف والظروف التي تمر بها المؤسسة أدى إلى تنوع في إتباع وتطبيق القواعد والطرق والمعالجات المحاسبية أو ما تسمى كذلك بالبدائل و السياسات المحاسبية والتي كل منها تناسب ظروف وأوضاع معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى وقد تختلف حتى في المؤسسة نفسها من سنة إلى أخرى.

إشكالية الدراسة:

وعلى ضوء ما سبق جاءت هذه الدراسة لتبين مدى التزام مهنيو البيئة المحاسبية بأخلاقيات مهنة المحاسبة وماهو أثر هذه الأخلاقيات على اختيار السياسات المحاسبية في المؤسسة، ومن يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

"ما مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل إختيار السياسات المحاسبية في البيئة الجزائرية؟"

ب/الإشكاليات الفرعية:

- ما مدى التزام مهني البيئة المحاسبية الجزائرية بأخلاقيات المهنة؟
- هل يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في اختيار السياسات المحاسبية؟
- هل تساهم أخلاقيات مهنة المحاسبة في اختيار وترشيد السياسات المحاسبية؟

ت/فرضيات الدراسة :

في ضوء هذه الإشكالية وللإحاطة بجوانب الموضوع قدمنا الفرضيات التالية :

الفرضية الأولى : : يلتزم المحاسبون بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة

الفرضية الثانية : تتسم السياسات المحاسبية بالمرونة في ظل النظام المحاسبي المالي

الفرضية الثالثة : يساهم التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية

ث/مبررات اختيار الموضوع :

تم اختيار موضوع دراستنا بناء على عدة اعتبارات نوجزها فيما يلي :

- ✓ الرغبة الشخصية في دراسة الموضوع.
- ✓ قلة الدراسات التي تناولت المتغيرين معا (أخلاقيات مهنة المحاسبة، السياسات المحاسبية) باللغة العربية.
- ✓ محاولة إثراء القاعدة البحثية بدراسة لأخلاقيات مهنة المحاسبة وعلاقتها بالسياسات المحاسبية نظرا لما يكتسبه الموضوع من أهمية في بيئة الأعمال.
- ✓ تخصص الطالب يتوافق مع طبيعة الموضوع.

ح/أهداف الدراسة :

بالإضافة إلى هدف الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والإشكاليات الفرعية المنبثقة عنها نهدف من خلال هذه الدراسة إلى ما

يلي:

- محاولة تحليل بذل مهنيي البيئة المحاسبية الجزائرية للعناية المهنية من المنظور الأخلاقي.
- معرفة مدى وجود مرونة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي.
- إبراز اثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على الاختيار الأمثل للبدائل و السياسات المحاسبية.

خ/حدود الدراسة :

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- ✓ **الحدود المكانية :** تتمثل الحدود المكانية للدراسة على مستوى مكاتب المحاسبة المعتمدين وأقسام المحاسبة والمالية على مستوى المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة وضواحيها .
- ✓ **الحدود الزمنية :** تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 10 مارس 2018 إلى غاية 25 أفريل 2018 .

ج/منهج الدراسة والأدوات المستعملة :

بهدف الوصول إلى النتائج المرجوة وللإجابة عن الإشكالية المطروحة للدراسة، وإختبار صحة الفرضيات قمنا بإستخدام المنهج الوصفي لمعالجة الجانب النظري للدراسة، أما الجانب التطبيقي فقد قمنا بإستخدام الدراسة الميدانية عن طريق توجيه استمارة استبيان إلى عينة الدراسة ثم تحليل النتائج بالإعتماد على مجموعة من الطرق الإحصائية بإستخدام برنامجي **Excel 2007** و برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية **Spss v24.0** .

كما تم الاعتماد في دراستنا على مجموعة متنوعة من المراجع تمثلت في كتب، مذكرات، أطروحات، مقالات، ملتقيات علمية

د/صعوبات الدراسة :

لا يخلو أي بحث علمي من صعوبات تعترض الباحث أثناء إنجازته وبالنسبة لدراستنا تمثلت الصعوبات في :

- ✓ عدم القدرة للدخول إلى بعض المؤسسات والوصول إلى العاملين على مستوى مصالح المحاسبة والمالية قصد تسليم إستمارات الإستبيان بهدف الحصول على آرائهم.
- ✓ رفض بعض المحاسبين على مستوى المؤسسات الاقتصادية التعاون وملاً إستمارات الإستبيان.
- ✓ الموقف السلبي لبعض المحاسبين وعدم إكترائهم بالموضوع.
- ✓ ضيق الوقت المخصص للدراسة.

هـ/هيكل الدراسة :

سعيًا منا للإجابة عن إشكالية هذه الدراسة قمنا بتقسيمها إلى فصلين بعد المقدمة كما يلي :

الفصل الأول : بعنوان " الأدبيات النظرية والتطبيقية " وقد تم تقسيمه إلى مبحثين ،المبحث الأول بعنوان "

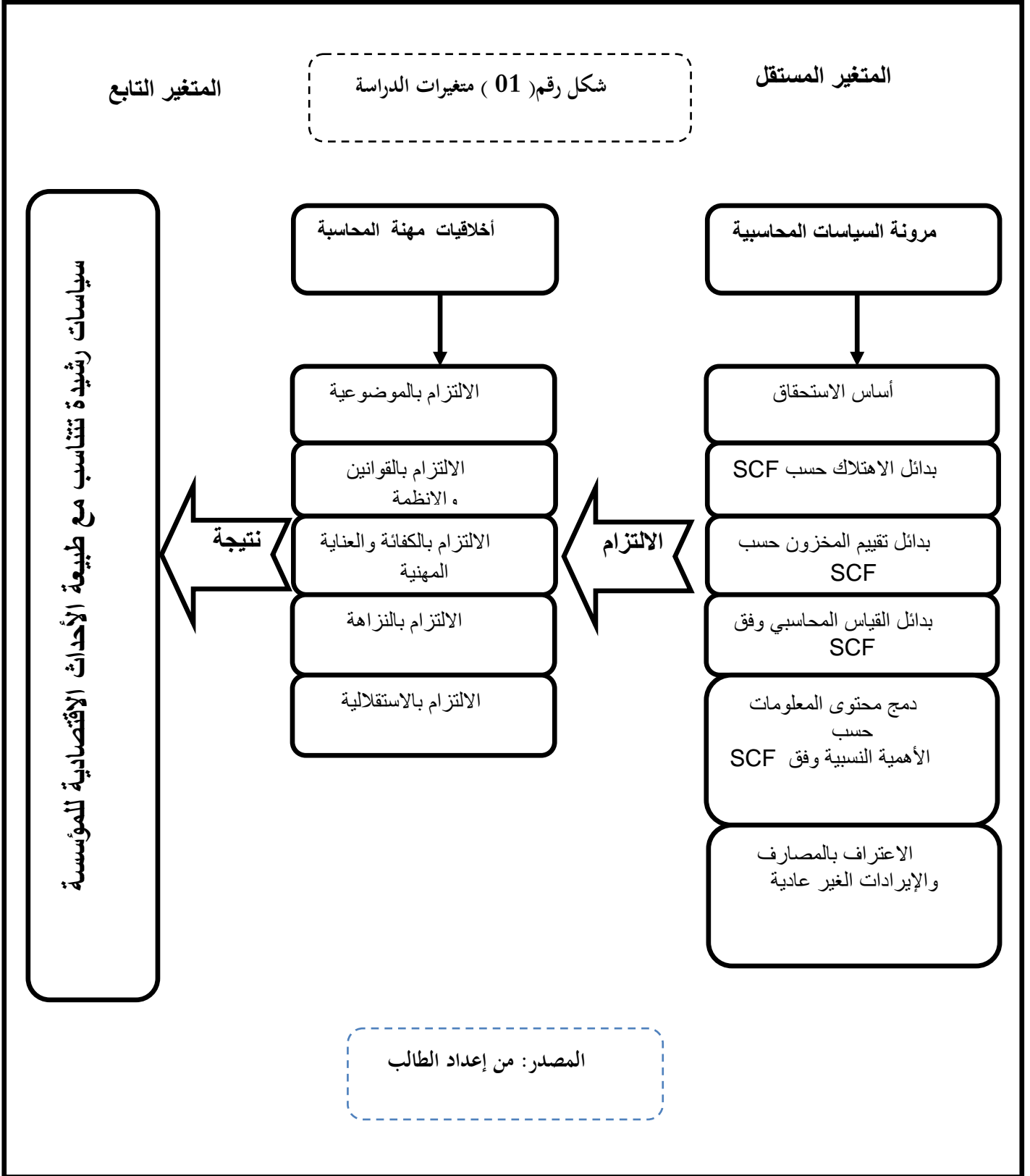
أخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية " حيث تطرقنا فيه إلى الأساس النظري الذي تتمحور حوله أخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية والعلاقة بينهما ، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه إلى الدراسات السابقة لنفس موضوع بحثنا .

الفصل الثاني : بعنوان " الدراسة الميدانية " وتم تخصيصه للدراسة الميدانية وقد تم تقسيمه إلى مبحثين ، المبحث

الأول تناولنا فيه الطريقة والأدوات المستخدمة في هذه الدراسة الميدانية ،أما المبحث الثاني فقد خصص للتحليل الإحصائي واختبار الفرضيات ومناقشة النتائج .

الخاتمة : عرضت فيها نتائج اختبار الفرضيات ونتائج الدراسة مرفوقة بالتوصيات .

و/نموذج الدراسة :



الفصل الأول

أخلاقيات مهنة المحاسبة
والسياسات المحاسبية

تمهيد

تعد مهنة المحاسبة من المهن التي تؤثر وتتأثر بالبيئة المحيطة التي تعمل بها بشكل كبير، كما تعتبر من أكثر المهن التي تستند إلى القيم الأخلاقية لتعكس حقائق المؤسسات بصورة حقيقية وصادقة، ونظرا لتدهور وتزايد الفضائح الأخلاقية وإهتار بعض الشركات العملاقة كشركة انرون للطاقة وحصول اختلاسات كبيرة في شركة آرثر أندرسون للتدقيق وإهتار العديد من الشركات، أصبح موضوع أخلاقيات المهنة من الموضوعات التي تحظى بإهتمام كبير من طرف الحكومات والجامعات والهيئات التنظيمية الكبرى، وصار من الإلزامي إصدار الهيئات التنظيمية للمهنة مدونات ومواثيق أخلاقية خاصة بالمهنة وتغيير زاوية النظر للمعتقدات التقليدية التي اهتمت بالكفاءة والربح كأهداف أساسية رئيسية للمؤسسة.

إن اختيار المؤسسة لسياسة محاسبية عن سواها يعود لطبيعة الحدث الاقتصادي والأطر القانونية والتنظيمات الخاصة به سواء على المستوى المحلي أو الدولي وهو ما يعبر عنه بمرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وهي السند الذي تركز عليه عملية إعداد القوائم المالية للمؤسسة كما يمكن تستخدم لغرض تلبية حاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ومن خلال هذا الفصل سنتطرق للأساس النظري لموضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية من خلال مبحثين

نبرزهما كالتالي:

✓ المبحث الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية.

✓ المبحث الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع.

المبحث الأول : أخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية

إن ما يميز مهنة ما هو أن تقبل مسؤوليتها أمام الناس، وجمهور مهنة المحاسبة هم الزبائن ومانحو الائتمان والحكومات وأصحاب العمل والمستثمرون ومجتمع المال والأعمال، والأمانة عند مهنيي البيئة المحاسبية المحافظة على سيرورة العمل المنتظم في ميدان التبادلات التجارية، ويفرض هذا الإعتقاد النجاح الجماعي للأشخاص والمؤسسات التي يخدمها المحاسب المهني. ومع هذا قد يبدو لأصحاب المهنة تعارض بين المجتمع ومبادئ المهنة يؤدي بوقوع صدام بين الإخلاص لرب العمل وحق المجتمع ولذلك يفترض على الهيئات والمنظمات الأعضاء تحديد المتطلبات الأخلاقية الخاصة بالمهنة لضمان مستوى عالي للأداء والمحافظة على ثقة المجتمع في هذه المهنة .

المطلب الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة

سنترك في هذا المطلب لمفهوم علم الأخلاق و أخلاقيات العمل

الفرع الأول : مفهوم علم الأخلاق

تعد الأخلاق الدماء التي تحرك كافة شرايين المؤسسة والتي تضع الأخلاق من أولوياتها وهو أمر حتمي لا بد منه لأجل

الاستدامة.¹

تختلف الأخلاق عن باقي العلوم فهي تندرج ضمن مجموعة العلوم القابلة للقياس المضبوط، أما الأخلاق فإنها تكمن في أفعال وسلوكيات وأقوال وإقرارات تصدر عن الإنسان أيا كان زمانه ومكانه ومعتقداته، وإذا كانت الأخلاق غير قابلة للقياس فان الآثار الناجمة عنها يمكن قياسها بدقة، فالأداء المتميز الموسوم بالإتقان ومراعاة الأخلاق في جميع دقائقها، تكون نتائجه معتبرة كما ونوعا، وبالمقابل فإن تفشي الممارسات اللاأخلاقية على الصعيد الاقتصادي كالرشوة، الاختلاس، الغش والمحسوبية الخ هي أيضا مظاهر تكون لها آثار سلبية على الأداء الاقتصادي يمكن حسابها ونمذجتها بدقة.²

علم الأخلاق يقصد به اصطلاحا، العلم الذي يبحث فيما ينبغي أن يكون عليه سلوك الإنسان. وعرف أيضا على أنه علم

يبحث في قواعد السلوك أو محاولة يراد بها وضع مبادئ نظرية عامة تستخدم أساسا لكل القواعد العلمية التي يتطلبها سلوكنا

الشخصي وتقتضيها سيرتنا العلمية وتصرفاتنا.³

¹ صباحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور-الجلفة، العدد22، ماي2015، ص9.

² كمال رزقي، خالد راغب أحمد الخطيب، إشكالية العلاقة بين الأخلاق والاقتصاد في ظل الأزمة المالية العالمية، تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات

الأعمال، جامعة الزرقاء الخاصة- الأردن 10-11 نوفمبر 2009 ص12.

³ المرجع السابق، ص 12.

وقد عرفت الأخلاق كما جاء في قاموس (Webster): "هي المبادئ الأخلاقية التي تحكم السلوك أو تؤثر على سلوكيات الأفراد"، وعرفت أيضا على أنها "مجموعة من القواعد والمبادئ والقيم التي تسيطر على سلوك الشخص أو المجموعة فيما يتعلق بما هو صحيح أو خطأ"، كما عرفت على أنها "مجموعة من القواعد والمبادئ والقيم التي تعد الموجه الرئيسي لأفعال الفرد وسلوكياته للتمييز بين ما هو مقبول اجتماعيا وفق المعايير الاجتماعية أو ما هو مرفوض اجتماعيا وفق معتقدات الأفراد حول السلوك المرغوب لتحقيق العمل الصحيح والصائب الذي يتوافق مع أخلاقيات المجموعة والأفراد".¹

الفرع الثاني : ماهية الأخلاقيات

يقصد بالأخلاقيات في الإسلام مجموعة القيم المشروعة التي يتحلى بها الشخص المسؤول والتي لها تأثير واضح على السلوك العام والخاص والمحققة للخير والمانعة للشر والمناصرة للحق والمناهضة للباطل والداعمة للعدل والإحسان والرافضة للظلم والطغيان في المجتمع ضمن قواعد ومعايير محددة تحكم هذا السلوك.²

كما عرفها أحد الباحثين بأن الأخلاقيات "هي وثيقة تحديد المعايير الأخلاقية والسلوكية المهنية المطلوب أن يتبعها أفراد جمعية معينة، وبأنها بيان المعايير المثالية لمهنة من المهن، تبناها جماعة مهنية أو مؤسسة لتوجيه أعضائها لتحمل مسؤولياتهم المهنية".³

كما عرفت الأخلاقيات على أنها مجموعة من الصفات الحسنة، التي لا بد من توافرها في صاحب المهنة ليؤدي عمله على الوجه الأمثل.⁴

وتشير القراءات اللغوية لمصطلح الأخلاقيات بأنها الخلق، والخلق هو: الدين والطبع والسجايا، وهي المعبرة عن الصورة المعلنة للإنسان والصورة الباطنة له، وتصرفيا يشير مصطلح الأخلاق إلى القوة الراسخة التي تقود الإنسان إلى الإختيار فيما بين الخير والشر، وهي مجموعة من المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الأفراد والجماعات وتساعدهم في تحديد الشيء الصحيح والخاطئ ومن ثم تحديد الكيفية التي يتم بها انجاز الأشياء الصحيحة فيما يراها (Hellriegel & solcum) بأنها مجموعة من القواعد الأخلاقية والقيم المبدئية التي تحكم سلوك الفرد والجماعة بشأن الصحيح والخاطئ من التصرفات، كما أنها تساهم في تحديد المعايير اللازمة لما هو جيد وسيء من التصرفات والأفعال التي يقوم بها الأفراد.⁵

¹ صبايجي نوال، مرجع سبق ذكره، ص9.

² صوفي ايمان، قوراري مريم، أخلاقيات العمل كأداة للحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدول النامية، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مخبر مالية وبنوك وإدارة الأعمال جامعة محمد خيضر-بسكرة، يومي 06-07 ماي 2012، بدون ترقيم.

³ طه احمد حسن أردني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، تنمية الرافدين، جامعة الموصل-العراق، 85، 2007، ص157.

⁴ سعيد بن ناصر الغامدي، أخلاقيات العمل (ضرورة تنموية ومصالحة شرعية)، العدد 242، الإدارة العامة للإعلام والثقافة برابطة العالم الإسلامي، مكة المكرمة، 2010.

⁵ ميادة حيواي مهدي، زواق محور داود، تأثير أخلاقيات الأعمال في تحقيق الميزة التنافسية - نموذج إسلامي مقترح للمنظمات المحلية المعاصرة، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد7، الإصدار 21، 2011، ص123.

الفرع الثالث : أخلاقيات العمل

ويقصد بها توجه الإدارة في المؤسسة وتصرفاتها وسلوكياتها تجاه المشاركين، ويشير البعض إلى أخلاقيات الأعمال بأنها كل ما يتعلق بالعدالة والمساواة في توقعات المجتمع والمنافسة النزيفة والإعلان والعلاقات العامة والمسؤولية الاجتماعية وحرية الزبائن والتصرفات السليمة في البيئة المحلية والدولية، ويذهب البعض أبعد من ذلك ليحدد الهدف الأساس من الإهتمام بأخلاقيات الأعمال بأنه ليس فقط تعلم الفرق بين الصواب والخطأ، بل يمتد لتوفير الأدوات التي يتعامل بها الأفراد مع التعقيدات الأخلاقية، أي في الاعتبار والتفكير بالتداعيات الأخلاقية الخاصة بالقرارات الإستراتيجية.¹

كما عرفت كذلك بأنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، أو يمكن تعريفها بأنها كل ما تقره المنظمة باعتبارها المصدر الرسمي لتقرير ما هو صواب أو خطأ داخل بيئة الأعمال.²

وحسب (اللوزي) تعرف أخلاقيات العمل بأنها التصرفات أو السلوكيات المهنية الوظيفية المثالية الواجب على الموظف الحكومي أن يسلكها في سبيل أدائه لواجباته بإتقان لتحقيق المصلحة العامة دون التأثير على كفاية العمليات الحكومية، ويشمل من بين الجوانب الأخرى الكثيرة الإخلاص في العمل والولاء للدستور والقوانين، واحترام كل ما هو خير وحق وعدل في تنظيم أمور العمل.³

وتعرف كذلك بأنها مجموعة عامة من المعتقدات والقيم والمبادئ التي تحكم سلوك الفرد في اتخاذ القرارات والتمييز بين ما هو صواب أو خطأ، جيد أو سيء، حلال أم حرام، وأن مصادر تلك القيم والمعتقدات للفرد تأتي من خلال الأسرة والأصدقاء والمجموعات الصغيرة المدرسية والمدرسين ومناهج التعليم المنظمة والإعلام العام والثقافة، وكذلك عرفت بأنها سلوك مهني وظيفي يعبر عن مجموعة من القيم والأعراف والتقاليد التي يتفق أو يتعارف عليها أفراد مجتمع ما حول ما هو خير وحق وعدل في تنظيم أمورهم.⁴

كما عرفت المبادئ الأساسية لأخلاقيات العمل، بأنها القيم السامية التي تضمن للبورصة ممارسة إختصاصاتها وأداء دورها بأمانة وموضوعية وتعزيز ثقة كل الأطراف الخارجية ذات الصلة بأعمال البورصة، وفي سبيل إدراك هذه الغاية النبيلة فإن البورصة وموظفيها يلتزمون بالمبادئ والقيم التالية (الشفافية، النزاهة، الأمانة والإستقامة، الحيادية والموضوعية، العدالة والمساواة).⁵

ولقد اجتهدت الأدبيات السابقة في تعريف أخلاقيات المهنة ووضعت المؤسسات المهنية العالمية أسس ومسميات و معايير لهذه الأخلاقيات، وعرفها (Arens et al. 2013) على أنها مجموعة من المبادئ والقيم التي يلتزم بها الأفراد والجماعات خلال أدائهم مسؤولياتهم وواجباتهم، حيث تعتبر أخلاقيات المهنة عامل ذو أهمية كبرى بسبب ضرورتها لقيام المجتمع واستمراره ونجاحه وانعدام الغش

¹ ميادة حياوي مهدي، رزاق مخور داود، تأثير أخلاقيات الأعمال في تحقيق الميزة التنافسية نموذج إسلامي مقترح للمنظمات المحلية المعاصرة، الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، المجلد7، الإصدار21، 2011، ص123.

² أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2015.

³ أ.بوظرفة صورية، أخلاقيات العمل من منظور الفكر الاقتصادي الإسلامي، الملتقى الدولي الأول لمعهد العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي غرداية 23-24 جانفي 2011، ص4.

⁴ صوفي إيمان، قوراري مريم، مرجع سبق ذكره، بدون ترقيم.

⁵ بورصة البحرين، قواعد السلوك وأخلاقيات العمل. 2016.

والخداع والخيانة، وكذلك حتى لا يتم تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة ومصلحة الآخرين، وتم استعراض أهم القواعد في الأخلاقيات المهنية في الأدبيات الأكاديمية نذكر منها:¹

✓ الاستقامة والنزاهة.

✓ الموضوعية.

✓ الكفاءة والعناية المهنية.

✓ السرية .

أما (الشبيكي) فعرفها بأنها "مجموعة المبادئ والمعايير التي تحكم سلوك الموظف وترتبط هذه المبادئ والمعايير العامة بتحديد ماهو خطأ وما هو صواب في موقف معين".

بينما يرى (P.Drucker) أن أخلاقيات المهنة "هي جزء من أخلاقيات الإدارة، وأن المهني المحترف سواء كان محامياً أو طبيباً لا يمكنه الوعد بأنه سوف يصنع الخير لزوجته، وان كل ما يمكنه هو محاولة ذلك بالوعد بأنه لن يقوم بالإضرار به عن علم وقصد، أي أن الولاء للمهنة وشرف احترافها يعني قبل كل شيء عدم تعمد الإضرار".²

الفرع الرابع : أخلاقيات مهنة المحاسبة

تشير أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى مجموعة المعايير والمبادئ المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحدد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبلهم، مثل: العدالة والنزاهة والتجرد والاستقلالية والموضوعية، كما أن أخلاقيات المهنة تمثل مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها، لان الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.³

عن (IESBA)⁴ وفي مدونة المجلس لأخلاقيات المهنيين المحترفين يضمن القسم رقم (100) المقدمة والمبادئ الأساسية والإشارة إلى أن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، لذلك فان مسؤولية المحاسب المهني لا تنحصر فقط في تلبية إحتياجات العميل للفرد أو صاحب العمل، وإنما يجب على المحاسب المهني أثناء تأدية عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي ويمتثل للمتطلبات الأخلاقية لهذه المبادئ والقواعد .

¹ أسامة عبد اللطيف محمود، حسام الدين خداش، محمود نصار، دور التعليم المحاسبي في توسيع الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد

من الفساد: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية، دراسة غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان-الأردن.

² سميرة قداش، سميرة صالح، العلاقة بين الالتزام التنظيمي والحوافز السلبية والمسؤولية الأخلاقية في العمل من وجهة نظر الأساتذة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة

قاصدي مباح-ورقلة، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثالث للأداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقلة، 27-28 نوفمبر 2017، ص411.

³ خالد عثمان عبد الرحمن عثمان، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة

العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، كلية العلوم الإدارية، العدد الثاني، يناير 2018، ص182-183.

⁴ مجلس المعايير الدولية للأخلاقيات للمحاسبين .

يجب أن يمثل المحاسب المهني للمبادئ الأساسية التالية :

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

2- الموضوعية: يجب أن لا يسمح المحاسب المهني بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية .

3- الكفاءة والعناية المهنية : يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى

المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، وينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية .

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

5- السلوك المهني: يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي أن يتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.¹

كما عرفت أخلاقيات مهنة المحاسبة بأنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها، لان الإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها.²

كما عرفها الدكتور (مهند العبيني) بأنها قدرة المحاسبين على فهم كافة المبادئ والفروض والقواعد المحاسبية وكذلك اشتغالها على النزاهة، الموضوعية، الاستقلال، الحفاظ على أسرار العملاء، العناية المهنية، أخلاقيات المهنة، المعايير الفنية، بالإضافة إلى الإختصار والسهولة والوضوح وان تكون هذه المبادئ التي يتعلمها مقبولة ويمكن تطبيقها بالإضافة إلى الإيجابية والشمولية.³

- وكخلاصة للتعريفات السابقة، يمكن القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة هي مجموعة المعايير والمبادئ والقواعد المتعارف عليها عند المحاسبين والمتمثلة في العدالة، النزاهة، عدم الإنحياز، الإستقلالية والموضوعية وهي التي تحدد الصحيح من الخطأ عند ممارسة المهنة وهي سند المحافظة على شرف المهنة .

¹ أحمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 134-135.

² طه احمد حسن أردني، مرجع سبق ذكره، ص 158 .

³ مهند العبيني، علي الزعبي، اثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الابداعية في الاردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد الخمسون 2017، ص 155.

عرض تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة من قبل المجمعات والهيئات المهنية:¹

جدول رقم (01) يبين تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة من قبل المجمعات والهيئات المهنية

| المجمع المهني | أخلاقيات المهنة |
|--|--|
| المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA | <p>1- معايير السلوك المهني: الأمانة، النزاهة، الموضوعية، الاستقلالية، العناية الواجبة، مدى وطبيعة الخدمات التي يقدمها.</p> <p>2- قواعد السلوك المهني: عدم تحريف الحقائق، بذل العناية الواجبة، الالتزام بالمعايير المحاسبية، حفظ أسرار العملاء، الأتعاب لا تؤثر على الاستقلالية، مراعاة كرامة المهنة، مراعاة زملاء المهنة .</p> |
| مجمع المحاسبين القانونيين بانجلترا ICAEW | <p>1- المبادئ أو المعايير العامة: النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية، بذل العناية الواجبة بمهارة، الكياسة واللباقة في التعامل مع الآخرين .</p> <p>2- القواعد الإرشادية: النزاهة والموضوعية والاستقلالية، السرية وحفظ أسرار العميل، الإجراءات الوقائية لتعارض المصالح بين المحاسب وعملائه ، مايجب على المراجع عند استبداله بزميل آخر له في مراجعة إحدى الشركات، الاستشارات وما يجب عليه عند أدائه، مايجب على العضو عند قيامه بأعمال الوكالة والوساطة، الارتباط مع غير الأعضاء في المجمع في مجال الخدمات المهنية كالمختصين في مجال الكمبيوتر أو الطب أو الهندسة، طرق تقدير الأتعاب المشروطة، مراعاة كرامة المهنة خاصة في مجال كيفية الحصول على عملاء جدد، مراعاة كرامة المهنة عند اختيار اسم المكتب و المطبوعات المهنية ، المسؤولية الأخلاقية للأعضاء الذين يمارسون المحاسبة بصفتهم موظفين في المنشآت، مراعاة زملاء المهنة.</p> |
| الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC | <p>1- المبادئ الأساسية: الأمانة والنزاهة، الموضوعية والاستقلال، السرية بالحفاظ على أسرار العميل، السلوك المهني، مراعاة المعايير الفنية.</p> <p>2- القواعد والإرشادات التفصيلية: كيفية تحقيق الموضوعية والاستقلال، كيفية تحقيق الكفاءة المهنية، كيفية مواجهة التعارضات الأخلاقية المهنية، مراعاة السرية، كرامة المهنة، الإعلان والدعاية وكيفية الحصول على العملاء، الأتعاب والعمولات، الأمانة عند الاحتفاظ بأموال العميل، الأمانة والموضوعية عند مزولة الخدمات الضريبة.</p> |
| هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية | <p>1- الأسس الشرعية لأخلاقيات المحاسبة: الأمانة، مبدأ الاستخلاف للبشرية في الأرض، الإخلاص التقوى، الإحسان وإتقان العمل، مراقبة الله تعالى، محاسبة الله تعالى للعباد.</p> <p>2- المبادئ الأخلاقية للمحاسبة والمراجعة: ثقة وأمانة المحاسب، الموضوعية، الالتزام بأحكام الشريعة، الموضوعية، الكفاية المهنية وإتقان العمل مايتطلب بذل العناية الواجبة، السلوك الإيماني، السلوك المهني والمعايير الفقهية ويكون ذلك بالتزام القواعد الإرشادية،</p> |

¹ مرجع سبق ذكره، ص-ص، 185-186.

| | |
|--|--|
| <p>3- القواعد الأخلاقية للمحاسبة والمراجعة: القواعد المتعلقة بمبدأ الثقة، القواعد المتعلقة بمبدأ المشروعية، القواعد المتعلقة بمبدأ الموضوعية، القواعد المتعلقة بمبدأ الكفاية المهنية، القواعد المتعلقة بمبدأ السلوك الإيجابي، القواعد المتعلقة بمبدأ السلوك المهني والمعايير المهنية.</p> | |
|--|--|

المطلب الثاني: السياسات والبدائل المحاسبية

لقد شهدت المحاسبة عدة تطورات وازدادت مع ذلك أهميتها الاقتصادية والمالية وفي وقتنا الحالي حتى الاجتماعية (المحاسبة الاجتماعية)، كما صاحب هذه التطورات القيد المزدوج الذي أحدث ثورة في عملية التسجيل المحاسبي الذي يقودنا إلى الحديث عن أسس وأساليب النظام المحاسبي في المؤسسة فيما يعرف بالسياسات المحاسبية والتي هي أحد محاور بحثنا هذا .

الفرع الأول : مفهوم السياسات المحاسبية

حيث عرفها المعيار الدولي رقم 8 "السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" هي المبادئ والأسس والقواعد والممارسات التي تقوم المؤسسة بتطبيقها عند إعداد وتقديم البيانات المالية.¹

يمكن وصف السياسة بأنها المسار المتوقع أو الازم العمل به، وتستخدم كدليل في الحاضر أو للقرارات المستقبلية وهي بمثابة الخطوط العامة لمختلف الإجراءات التي سيسترشد بها من طرف المؤسسة . كما يعبر مصطلح السياسات في الأدب المحاسبي عن رأي عام مستقر تعارف عليه المتهنون لمهنة المحاسبة والمراجعة وأصبحت بمثابة قاعدة عامة، حيث يتم استخدام وتطبيق السياسات المحاسبية كمرشد وموجه لتوضيح كيفية تطبيق الإجراءات المحاسبية للحصول على المعلومات المحاسبية كهدف عام للنظام المحاسبي، فالسياسة هي عملية اختيار ما بين بدائل متاحة ، وبالتالي تعبر السياسة المحاسبية عن رأي مستقر في اختيار طريقة من بين طرق محاسبية متاحة لمعالجة البيانات المحاسبية لتعطينا في النهاية تقارير وقوائم مالية تحتوي على المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات من طرف مستخدميها، سواء الداخليين أو الخارجيين عن المؤسسة.²

كما أطلق المشرع الجزائري على السياسات المحاسبية تسمية الطرق المحاسبية، التي عرفها من خلال المادة 05 من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي كما يلي : "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض الكشوف المالية".³

¹ علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 السياسات المحاسبية التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء، دورة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية، دمشق-سورية، 2009، ص.3.

² سليمان عتير، مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2017.

³ مرحوم، محمد الحبيب، السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، رماح -الاردن-16، ديسمبر 2015، ص.ص، 146-147 .

كما عرفت السياسات المحاسبية على أنها مجموعة القرارات المتعلقة بتنفيذ أمر ما، والسياسة المحاسبية هي القواعد والأسس التي تتبعها منظمة الأعمال عند تحضير القوائم المالية، وكذلك هي المبادئ والأسس والأعراف والقوانين والممارسات المحددة التي طبقتها منظومة الأعمال في إعداد وعرض البيانات المالية، ويجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لمنظمة الأعمال بحيث تمثل البيانات المالية كافة المتطلبات الخاصة بكل معيار محاسبي دولي ملائم لها.¹

كخلاصة للتعريفات السابقة يمكن القول: أن السياسات المحاسبية هي كل القواعد والطرق والاجراءات والمعالجات المحاسبية كطرق الاهتلاك وطرق تقييم المخزون المطبقة من طرف الكيان تحت إطار الأعراف المحاسبية تؤدي الى مخرجات محاسبية بما يتناسب مع أهداف الكيان.

المطلب الثالث: أهمية الأخلاق لاختيار السياسات المحاسبية

الفرع الأول: أهمية الالتزام بأخلاقيات المهنة

من اجل الاستغلال الايجابي للمرونة المتاحة في السياسات المحاسبية، لا بد على المحاسب ان يتحلى بمجموعة من المبادئ والأعراف المتمثلة في :

- أن يتمتع بمصدقية مهنية في جميع العلاقات المهنية في المؤسسة من خلال إتصافه بالاستقلالية والحيادية في أداء مهامه.
- أن يتمتع بالكفاءة والعناية المهنية في جميع مجالات المهنة عن طريق مواكبة التشريعات والقوانين الصادرة عن الهيئات المنظمة للمهنة.
- إن يحتفظ بسرية وطبيعة المعلومات المتعلقة بالعلاقات المهنية في المؤسسة وعدم الإفصاح عنها لأطراف ثالثة دون تفويض صحيح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها.
- أن يكون مطلعاً اطلاع واسع بالإطار القانوني المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر بهدف الالتزام بالقوانين والأنظمة ذات العلاقة وتجنب أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.
- أن يكون مطلعاً اطلاعاً كافياً على ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.
- أن يحرص على تقديم أداء عالي المستوى خدمة للأطراف المستعملة للقوائم المالية، بالمحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم مستخدمي القوائم المالية خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب.
- أن لا يقبل أي تحيز مهني أو تضارب في المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة.

¹ سامر مظهر قنطقجي، دور السياسات المحاسبية في النحوط، ملتقى الخرطوم للمنتجات المالية الاسلامية، الخرطوم أبريل 2012.

الفرع الثاني : مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

تتعدد السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والتي تتيح للمحاسب الإختيار بين مجموعة من البدائل لمعالجة مختلف الأحداث في المؤسسة، وفيما يلي عرض وتحليل لهذه البدائل :

- طرق الإهلاك: حيث أقر النظام المحاسبي المالي أربع طرق الإهلاك وهي كالتالي:

- 1) طريقة الإهلاك الثابت تسمى كذلك طريقة الإهلاك الخطي وهي تؤدي إلى عبئ ثابت على طول المدة النفعية للأصل.
- 2) طريقة الإهلاك المتناقص وتؤدي هذه الطريقة إلى عبئ متناقص على طول المدة النفعية للأصل.
- 3) طريقة الإهلاك المتزايد وتؤدي هذه الطريقة إلى عبئ يتزايد على طول المدة النفعية للأصل.
- 4) طريقة الإهلاك حسب وحدات الإنتاج وحسب النظام المحاسبي المالي فان هذه الطريقة تترتب عليها عبئ يقوم على تقدير حجم الإنتاج السنوي للأصل خلال المدة النفعية له، وعليه هناك مرونة في استخدام طرق الإهلاك.

- طرق تقييم مخزونات المؤسسة: حيث أقر النظام المحاسبي المالي طريقتين في تقييم مخزونات المؤسسة وهما كالتالي:

✓ (FIFO) طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً.

✓ (CMP) طريقة متوسط التكلفة المرجحة.

وعليه يمكن القول: أن هناك مرونة نوعية في طرق تقييم مخزونات المؤسسة.

- فرض الإستحقاق: حيث يعتبر أحد فروض المحاسبة الأساسية، ويعتمد هذا الفرض على أساس الاعتراف بالإيرادات بمجرد تقديم

السلعة أو الخدمة للغير بصرف النظر عن تحصيل القيمة وكذلك يتم الإعتراف بالمصروفات بمجرد الحصول على السلعة أو الخدمة من الغير بصرف النظر عن سداد القيمة.

- الإيرادات غير عادية : لا يوجد ضبط واضح للإيرادات غير العادية ماعدا إجبارية إعداد ملحق مفصل بهذه الإيرادات عند

إعداد القوائم المالية في هذه الدورة.

- المصاريف غير عادية : لا يوجد ضبط واضح للمصاريف الغير عادية .

- دمج المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية : يتحدد دمج بنود القوائم المالية بخاصية الأهمية النسبية حيث تحدد هذه الأخيرة

بنسبة 10% وبالتالي أي بند تتجاوز قيمته العشرة بالمائة من البند الإجمالي لا بد من عرضه مستقلاً ضمن القوائم المالية، ومما لاشك فيه أن عملية دمج بنود القوائم المالية تؤثر على القيمة الإعلامية للتقارير المالية وعليه هناك مرونة واضحة في عملية دمج المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية .

الفرع الثالث : مساهمة التزام مهنيي البيئة المحاسبية بأخلاقيات المهنة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية

مما لا شك فيه أن التزام مهنيي البيئة المحاسبية بأخلاقيات المهنة له آثار إيجابية على مخرجات العمل المحاسبي، ويظهر ذلك في السياسات المحاسبية في النقاط التالية :

- بالنسبة لطرق الإهلاك : إن التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة يجعل من المحاسبين البحث عن طريقة الإهلاك التي تتناسب مع الأصل محل المعالجة المثلى مما يظهر القيمة المناسبة للأصل .

- بالنسبة لدمج المحتوى المعلوماتي : إن التزام المحاسبين لأخلاقيات المهنة يؤدي بالمحاسبين إلى بذل العناية لمعرفة درجة الأهمية النسبية للبنود وبالتالي تجنب الخسارة في القيمة الإعلامية للتقارير المالية نتيجة عملية الدمج .

- بالنسبة لمعالجة المصاريف الغير عادية : لا يوجد ضبط واضح من طرف النظام المحاسبي المالي وشروط واضحة لإدراجها في جدول حسابات النتائج، غير أنه من الكفاءة والعناية المهنية للمحاسب ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه المصاريف يرفق بالقوائم المالية عند نهاية الدورة.

- بالنسبة لمعالجة الإيرادات الغير عادية : لا يوجد ضبط واضح من طرف النظام المحاسبي المالي وشروط واضحة لإدراجها في جدول حسابات النتائج، غير أنه من الكفاءة والعناية المهنية للمحاسب ينبغي إعداد ملحق مفصل لهذه الإيرادات يرفق بالقوائم المالية عند نهاية الدورة.

- بالنسبة لفرض الاستحقاق: إن التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة يؤدي الى تفعيل فرض الاستحقاق عند إثبات الأحداث والمعاملات الاقتصادية سواء الاعتراف بالإيرادات بمجرد تقديم السلعة أو الخدمة للغير بصرف النظر عن تحصيل القيمة وكذلك الاعتراف بالمصروفات بمجرد الحصول على السلعة أو الخدمة من الغير بصرف النظر عن سداد القيمة.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع

في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى أهم الدراسات التي لها علاقة بأي شكل من الأشكال بأخلاقيات مهنة المحاسبة أو بما يخص السياسات المحاسبية وتقييم هذه الدراسات عن طريق تحديد أهم نقاط أوجه الاختلاف والتشابه .

المطلب الأول: الدراسات السابقة التي تناولت أخلاقيات مهنة المحاسبةالفرع الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة العربية

أولاً : دراسة تغريد سالم الليلة بعنوان "دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية" 2010¹

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة تنمية الرافدين سنة 2010

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول:

" ماهي الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة الواجب اعتمادها في تحسين أداء الإدارات المحاسبية؟"

تنحصر هدف الدراسة في بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، كما يهدف إلى بيان ماهية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وبيان موقف المنظمات الدولية والمحلية من الالتزامات الأخلاقية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- ✓ إن الالتزام الأخلاقي من قبل ممارسي مهنة المحاسبة لا بد من أن يقلل من تعرض الوحدات المالية للخطر والإدارة المحاسبية.
- ✓ 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 الإدارة المحاسبية، لأن عدم التمسك بتلك الأزمات الأخلاقية سوف يؤثر معنوياً على سمعة المهنة والثقة التي تتمتع بها.

أما عن أهم توصيات الدراسة فلخصها كالتالي :

- في المجال التعليمي ضرورة إدخال موضوع الالتزامات الأخلاقية المحاسبية بوصفها مادة مستقلة ضمن مفردات المناهج الدراسية لقسم المحاسبة في الجامعات العراقية، وإعداد برامج محاسبية تحتوي على حالات عملية لمناقشة المشكلات التي تنشأ عند عدم الالتزام بالأخلاقيات المحاسبية، لأن البرامج المحاسبية سوف تساعد الطلبة على تطوير مهاراتهم المهنية في حل المشكلات .

¹ تغريد سالم الليلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، تنمية الرافدين، جامعة الموصل-العراق، العدد 97 مجلد 32، 2010.

- تطوير وإنشاء وسائل تشجيعية لحماية المحاسبين وممارسي مهنة المحاسبة ضد أي مظهر من مظاهر الإغراء من خلال نظام للحوافز والمكافآت التي سوف تسهم في جعلهم يلتزمون بأخلاقيات مهنتهم، فضلا عن تفادي توجه بعضهم نحو السلوك الغير أخلاقي في سبيل تحقيق الجودة في عملهم.

ثانيا: دراسة مقداد أحمد الجليلي والأستاذ وحيد محمود رمو بعنوان "أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري" 2012¹

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة تنمية الرافدين سنة 2012 .

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول:

"ارتباط مسببات الفساد الإداري بمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال نوعية المعلومة المالية والمحاسبية المقدمة ومدى صدقها ونزاهتها وتطابقها مع الحقيقة؟"

تهدف الدراسة إلى تسليط الضوء على:

- ❖ مفهوم الفساد وأنواعه وأسبابه وسبل مكافحته.
- ❖ دور مهنة المحاسبة في الحد من الفساد الإداري.
- ❖ دور مهنة المراجعة في الحد من الفساد الإداري.
- ❖ عرض بعض الاستراتيجيات الحديثة للحد من الفساد الإداري.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- ✓ إن قواعد وأخلاقيات السلوك المهني تمنع المحاسب من القيام بأي إجراء من شأنه الخروج عن هذه القواعد، وتحتّم عليه أن يقوم بأداء عمله المهني بكل نزاهة وموضوعية، وأن يكون حياديا مراعيًا لمصلحة جميع الجهات المستفيدة من القوائم المالية، بل إن هذه القواعد حصرت ولاء المحاسبين بصاحب العمل إلا في حالات التعارض مع مهنتهم فإن الأولوية تكون لدعم الأهداف الأخلاقية المشروعة للشركة التي يعمل بها والقواعد والإجراءات التي تدعم هذه الأهداف.
- ✓ إن حوكمة الشركات وما تتضمنه من مبادئ يجد من الفساد الإداري، لأنها تحتم بتحقيق الإفصاح والشفافية في كافة المعلومات وبصفة خاصة المعلومات المالية لما لها من أهمية ودور فعال في تحقيق أهداف أصحاب المصالح في الوحدة الاقتصادية، مما يعني الاهتمام بتحقيق جودة هذه المعلومات.
- ✓ إن كل الفقرات الواردة في قانون سارينز-أكسلي من شأنها التقليل من المجالات التي يمكن أن تكون مناخا خصبا للفساد الإداري .

أما عن أهم توصيات الدراسة فلخصها كالتالي :

¹ مقداد أحمد الجليلي، وحيد محمود رمو، أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري، تنمية الرافدين، العدد 106 مجلد 34، العراق، 2012.

- ❖ إيجاد دولة المؤسسات القانونية والسياسية والدستورية وتوسيع دائرة الرقابة والشفافية والمساءلة بما يعني مشاركة قوى المجتمع المدني وإشاعة الأساليب الديمقراطية في كل مناحي الحياة وضمان سلامة وعدالة أعمال الرقابة والتحقق والمقاضاة وأن تشمل هذه الإجراءات كل موظفي ومفاصل الدولة بدون استثناء.
- ❖ قيام نقابة المحاسبين والمدققين بإشراك أعضائها بدورات إلزامية كشرط لمنح إجازات ممارسة المهنة وتسييل الضوء على قواعد للسلوك المهني للمحاسبين والمدققين العراقيين.
- ❖ إلزام شركات المساهمة على تطبيق بنود قانون ساينز-أكسلي أو كحد أدنى الاستفادة منه في صياغة تعليمات تصدرها وزارة المالية وسوق العراق للأوراق المالية، لأنه يهدف إلى إعادة الثقة بالقوائم المالية ويقلل من الفرص المتاحة للفساد الإداري.

ثالثاً: دراسة أسامة عبد اللطيف محمود وآخرون بعنوان " دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد "2013¹

- تهدف هذه الدراسة إلى بيان دور التعليم المحاسبي في الجامعات الأردنية في ترسيخ أهمية الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق للحد من الفساد في الأردن وذلك بالتركيز على جانب معايير التعليم المحاسبي الدولية، لذا تبحث هذه الدراسة في قياس مدى اهتمام مؤسسات التعليم العالي الأردنية بترسيخ أخلاقيات الممارسات المحاسبية للمهنة من وجهة نظر الأكاديميين في الجامعات ومن ثم قياس درجة أهمية تدريس هذه الأخلاقيات في الجامعات الأردنية.
- تدور إشكالية الدراسة حول " قياس مدى اهتمام مؤسسات التعليم العالي الأردنية بترسيخ أخلاقيات الممارسات المحاسبية للمهنة من وجهة نظر الأكاديميين في الجامعات ؟"
- من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:
- في ممارسة مهنة المحاسبة تعتبر السرية والنزاهة والموضوعية من العناصر ذات الأهمية المرتفعة في ممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق من وجهة نظر أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية.
 - أكد أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية انه لا يتم استخدام الوسائل المرئية في التعليم المحاسبي بما يسهم في إثراء النقاش حول الحالات العملية الخاصة بممارسات أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق.
 - أن مستوى تغطية أخلاقيات المهنة في المحاسبة أثناء التدريس الجامعي وفقاً لمتطلبات التعليم المحاسبي الدولي كانت دون المستوى المطلوب وان الخطط الدراسية لتخصصات المحاسبة في الجامعات الأردنية لا تتضمن مواد مستقلة تتعلق بأخلاقيات المهنة.
- أما عن أهم توصيات الدراسة فلخصها كالتالي :
- ✓ على الجامعات الأردنية أن تراعي عند تقديمها لبرامج تعليم محاسبية المعايير الخاصة بالتعليم المحاسبي الدولي لترقى إلى المستوى العالمي في التعليم المحاسبي ولتناظر أفضل الممارسات في التعليم المحاسبي.

¹ أسامة عبد اللطيف محمود وآخرون، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الاخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية.

ضرورة إيلاء أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق أهمية خاصة والانتقال في تدريسها من مستوى النقل المعرفي للمعلومات إلى مستوى نقل المهارات والسلوكيات لدى طالب المحاسبة وهذا يشمل استخدام مهارات العرض والاتصال والتواصل مع الآخرين والمهارات الشخصية ولعب الأدوار ومواجهة حل المشكلات والأزمات وخصوصا الأخلاقية منها.

رابعا : دراسة أبتهاج إسماعيل يعقوب والدكتور بكر أبراهيم محمود والباحث حيد محمد درويش

بعنوان "المحاسبة بين مطرقة الخروقات الأخلاقية وسندان المهنة" 2014¹

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة الإدارة والاقتصاد سنة 2014

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول:

"كيف يمكن للمحاسبة أن تنأى بممارساتها وتطبيقاتها بعيدا عن الخروقات الأخلاقية؟"

تهدف الدراسة إلى التعرف على أحد الخروقات الأخلاقية لمهنة المحاسبة، والتي أطلقت عليها بعض الأدبيات (المحاسبة الإبداعية)، كما يهدف إلى التركيز على السلبيات التي رافقت استخدام المحاسبة الإبداعية وأثرها على مهنة المحاسبة كما تهدف الدراسة إلى التعرف على بعض الشركات العالمية المنهارة نتيجة خروقات المحاسبة الإبداعية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- ✓ على الرغم من تعدد التسميات والتعاريف في الأدبيات للمحاسبة الإبداعية، إلا أنها تتفق بأنها آليات يمارسها المحاسبون ومن خلال الإرث المعرفي الذي يمتلكونه والمرونة في المعايير المحاسبية يتم توظيفها بشكل سلبي لتقدم صورة حالية ومستقبلية مشرقة للوحدة الاقتصادية بهدف تغليب مصلحة جهة من دون أخرى.
- ✓ على الرغم من إتفاق أغلب وجهات النظر بصورة أو بأخرى بان أساليب المحاسبة الإبداعية هي أساليب غير مرغوب فيها وتنافي المنظومة القيمية والخلقية إلا أن واقع الحال يدل على وجودها في ارض الواقع رغم انهيار وإفلاس الكثير من المنظمات العالمية جرائها.

أما عن أهم توصيات الدراسة فلخصها كالتالي :

- ✓ ترسيخ قواعد وسلوك المهنة وتعزيزها بين المحاسبين والمدققين وجعلها مناهج عمل وخطوة طريق لهم، ووضع ضوابط وعقوبات انضباطية متشددة للمخالفين.
- ✓ ضرورة خلق كادر رقابي قادر على التعامل مع أساليب المحاسبة الإبداعية للحد منها ومحاولة القضاء عليها وذلك من خلال إدخال الإجراءات التدقيقية للمحاسبة الإبداعية ضمن المنهاج الدراسي لمادة الرقابة والتدقيق في أقسام المحاسبة للجامعات والمعاهد.

¹ أبتهاج إسماعيل يعقوب وآخرون، المحاسبة بين مطرقة الخروقات الأخلاقية وسندان المهنة، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 99، 2014 .

تفعيل دور مراقبي الحسابات في تكثيف الجهود ووضع الخطط والبرامج التدقيقية اللازمة لكشف أي تلاعب في الحسابات
جراء إتباع أساليب إبتداعية والإفصاح بشكل واضح عن ذلك وتحملهم المسؤولية أمام مختلف المستخدمين

خامسا: دراسة صبايحي نوال بعنوان " الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي" 2015¹

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية سنة 2015

حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول:

"ما هو دور الإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من تطبيقات التلاعب المحاسبي؟"

تهدف الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إبراز أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني.
- معرفة المشاكل التي تواجه مهنة المحاسبة في ظل التطورات المهنية الحاصلة.
- التطرق إلى تطبيقات التلاعب المحاسبي ودافعها والاتجاهات الحديثة للحد منها.
- إبراز دور الإلتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- ✓ إن لمهنة المحاسبة كغيرها من المهن قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتميزها عن غيرها، وهي مجموعها عبارة عن مبادئ تمثل قيم أخلاقية تعد بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة قواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على الممتهن التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم.
- ✓ تطبيقات التلاعب المحاسبي تتناقى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة.
- ✓ إن المبادئ والقيم الأخلاقية تضع معيارا جديدا لممارسات مجتمع الأعمال، وهو معيار "الاختيار الطوعي للإلتزام بالصواب" فقد تغير اتجاه التيار بعد الإعلان عن فضائح الشركات - الاحتيال الغش والرشوة - ليصبح الاتجاه نحو الإلتزام بالقيم والمبادئ هو القاعدة وليس الاستثناء.

أما عن أهم توصيات الدراسة فنلخصها كالتالي :

- ضرورة وجود معايير وقواعد خاصة بمهنة المحاسبة داخل المؤسسة تعمل على إلزام المحاسب بها وتنظيم عمله وفقا لها، وإيجاد مرجعية للمحاسبين تتمتع بالاستقلالية لحمايتهم من تدخلات الإدارة التي قد تفرض عليهم تجاوز المتطلبات

¹ صبايحي نوال، الأبعاد الاخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد22، 2015.

القانونية والمحاسبية، فضلا عن تأمين استقلاليتهم النسبية، وبما يحقق أداء فاعلا وكفؤا وفق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ويحميهم من المساءلة القانونية.

- ضرورة تركيز الجهات المسؤولة عن مهنتي المحاسبة والتدقيق على إيجاد الآليات الكفيلة لتعزيز ورفع السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة وتجنب المتهنين لها من عدم الوقوع في ممارسات التلاعب المحاسبي مع بيان العقوبات والمسؤوليات نتيجة إتباع هذه الأساليب.
- العمل على إيجاد بيئة محاسبية تنظيمية سليمة تتمتع بمواصفات تضم إدارات كفؤة ونزيهة ومدققين يعملون باستقلالية ومعايير محاسبية وتدقيقية وأخلاقية متطورة وجهات رقابية حكومية قوية تتهدي بنظام التحكم المؤسسي وتنفذ به.

سادسا: دراسة مهند العبيني والدكتور علي الزعبي بعنوان "أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن" 2017¹

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة سنة 2017 حيث تتمحور إشكالية الدراسة حول:

" هل يؤثر التعليم المحاسبي الأخلاقي الجامعي في تخفيض ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن؟ "

تهدف الدراسة إلى التعرف على ماهية التعليم المحاسبي الأخلاقي بشقيه الأكاديمي والمهني في الأردن وربطه بالتأثير على ممارسات المحاسبين التي يقومون بها في المحاسبة الإبداعية التي تنعكس على كافة القوائم المالية .

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- ✓ إن التعميم الحالي في الجامعات الأردنية لا يركز على تعليم طلبة المحاسبة ولا يوجههم نحو التعرف على آلية إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية سواء من خلال المناهج التدريسية أو من خلال تقديم الوسائل المساندة التي تمكنهم من ذلك.
- ✓ إن التعليم المحاسبي المهني والخاص بقواعد السلوك المهني تمكن المحاسبين والمهتمين من التعلم والتعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية والتدرب على كيفية التعامل معها بصورة مناسبة.
- أما عن أهم توصيات الدراسة فلخصها كالتالي :
- ✓ ضرورة إدخال مادة إلى تخصص المحاسبة في الجامعات الأردنية تختص بتدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة.
- ✓ إجراء مزيد من الدراسات والأبحاث التي تتناول موضوعات التعليم المحاسبي الأخلاقي والخدع والإحتيالات المالية والمحاسبية.

سابعا: دراسة خالد عثمان عبد الرحمن عثمان و الدكتور عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن بعنوان "

أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة

العامة السودانية" 2018²

¹ مهند العبيني، علي الزعبي، أثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 50، 2017.

² خالد عثمان، عبد الرحمن عبد الله، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير 2018 .

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة العلوم الإدارية حيث استهدف الباحثان من خلال هذه الدراسة التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة، والدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، من خلال معرفة تأثير عناصر هذه الأخلاقيات والمتمثلة في الالتزام بالموضوعية، الاستقلالية، الكفاءة المهنية، والنزاهة والشفافية. تمحورت إشكالية الدراسة حول :

"ما مدى تأثير الالتزام بالموضوعية والاستقلالية والكفاءة المهنية والنزاهة والشفافية من قبل المراجعين الخارجيين في اكتشافهم ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية" ؟

من بين النتائج المتوصل إليها ما يلي:

- أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل خطوطاً توجيهية للمحاسبين في أداء أعمالهم، وتعتبر بمثابة مقاييس ومعايير للقيم والسلوكيات الأخلاقية والتي تحكم العمل المحاسبي الذي يتم تنفيذه في بيئة العمل، وتمثل مجموعة من المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ماهو صحيح وماهو غير صحيح في عمل المحاسبين .
- إلتزام المراجعين الخارجيين بأخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ساهم بصورة كبيرة في ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية .
- إلتزام المراجعين الخارجيين بالاستقلالية جاء بالمرتبة الأولى من حيث تأثيره على إكتشاف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة السودانية، يليه في التأثير الإلتزام بالكفاءة المهنية، ثم الإلتزام بالموضوعية، وأخيراً الإلتزام بالنزاهة والشفافية. توصيات الدراسة تمثلت في ما يلي:
- زيادة التركيز على تدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة بالجامعات والكليات والمعاهد....الخ.
- ضرورة تفعيل المجلس السوداني للمحاسبين القانونيين على نصح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) ومعهد المحاسبين القانونيين البريطاني (ACCA) يمكنه التصدي لكل الممارسات السالبة للمهنة، وزيادة إصدار معايير محاسبية سودانية تواكب التطور .

الفرع الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة الأجنبية

الدراسة بعنوان: "Ethics in Accounting" 2017¹

الدراسة عبارة عن مقال من إعداد الباحث (Paul Jaijairam) نشرت في مجلة المالية والمحاسبة تتمحور هذه الدراسة حول ما إذا كان هناك ترابط متبادل قوي بين مهنة المحاسبة ودور المحاسب. كما تتناول الدراسة دور هيئات المحاسبة المهنية في تعزيز الأخلاقيات وتعزيزها في مهنة المحاسبة العالمية. تشير النتائج إلى أن دور المحاسب يعتمد على أخلاقيات مهنة المحاسبة.

¹ paul jaijairam, Ethics in Accounting, Journal of Finance and Accountancy, November 2017

تدور إشكالية الدراسة حول " تحديد ما إذا كانت الثقافة التنظيمية هي التي تؤثر على الممارسات الأخلاقية بين محترفي المحاسبة أو ما إذا كانت توقعات المحاسبين الفرديين أو المراجعين للأخلاقيات ؟"

الهدف الأساسي من الدراسة هو استكشاف الدراسة كيف أن الأخلاق المتحذرة في الثقافات التنظيمية تؤثر على سلوك مهني المحاسبة في تنفيذ أدوارهم. ويستعرض البحث أيضا تأثير المواقف الشخصية تجاه الالتزام بالقواعد الأخلاقية من قبل المتخصصين في المحاسبة. من خلال الاستفادة من نموذج الراحة أو "النموذج المكون الأربعة للحساسية الأخلاقية" ، تهدف الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة والمهمة التي تحفز المحاسبين.

✓ ومن أهم لتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

✓ أن قياس الأخلاقيات لمهنة المحاسبة أمر أساسي للهيئات المهنية الوطنية في زيادة السمعة التجارية ، وفائدة البيانات المالية ، مع تقليل الأنشطة الإجرامية والاحتيال. كما أثبتت الفرضية البحثية أن دور المحاسبين يعتمد على تركيز المنظمة على الثقافة والمساءلة. لذلك ، من الضروري للحكومة والدوائر الحكومية العامة الدعوة وتطوير الممارسات الأخلاقية في شركات المحاسبة.

المطلب الثاني: الدراسات السابقة التي تناولت السياسات المحاسبية

الفرع الأول: عرض وقراءة الدراسات السابقة العربية

أولاً: دراسة سامر مظهر قنطقجي بعنوان: " دور السياسات المحاسبية في التحوط" ¹2012

الدراسة عبارة عن ورقة بحثية قدمت في ملتقى الخرطوم للمنتجات المالية الإسلامية سنة 2012 حيث تدور إشكالية الدراسة حول "دور السياسات المحاسبية في التحوط من المخاطر المحدقة بمنظمة الأعمال والتخفيف من آثارها أو استبعادها كليا ؟"

يهدف هذا البحث إلى التركيز على دور السياسات المحاسبية في التحوط من المخاطر المحدقة بمنظمة الأعمال والتخفيف من آثارها أو استبعادها كليا.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- ✓ تعتبر السياسات المحاسبية محور النظام المحاسبي والمحدد لطريقة عمله، وهذه السياسات تقرها مجالس الإدارات وتنفذها من خلال الإدارات التنفيذية التي تعينها وتشرف عليها.
- ✓ السياسات المحاسبية جزء من السياسة الإستراتيجية لما لها من دور أساسي في العمل وخاصة في تحديد المخاطر وإدارتها.
- ✓ يعتبر الإفصاح عن السياسات المحاسبية جزء مهم وأساسي من الشفافية التي يوجب أن توضحها التقارير المالية الدورية.

ثانياً: دراسة عبد الحميد والأستاذة ثناء السيد عبد العزيز بعنوان " تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية

واختيار السياسات المحاسبية وأثرها على المعدين والمراجعين والمستثمرين " ¹2012

¹ سامر مظهر قنطقجي، دور السياسات المحاسبية في التحوط، ملتقى الخرطوم للمنتجات المالية الإسلامية، الخرطوم أبريل 2012.

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة رماح للبحوث والدراسات سنة 2012 حيث تدور إشكالية الدراسة حول "مامدى قدرة المعايير المحاسبية في دعم الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية، وأثرها على الأطراف ذات الصلة"؟

الهدف الأساسي من الدراسة يتلخص في تحليل ما مدى قدرة المعايير المحاسبية في دعم الإدارة لاختيار السياسات المحاسبية، وأثرها على الأطراف ذات الصلة، بالإضافة إلى تحليل مدى مساهمة المعايير المحاسبية في توفير مجموعة معالجات أو بدائل محاسبية مقبولة قبولاً عاماً لنفس الأحداث الاقتصادية، ويتيح ذلك لإدارات منشآت الأعمال المرنة والحريّة الكافية للاختيار فيما بينها.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة :

- ✓ يوجد تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية للمعايير المحاسبية على الاختيار والتغيير الاختياري للسياسات المحاسبية في منشآت الأعمال من خلال توفير المعالجات أو البدائل المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.
- ✓ لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين الأطراف ذات الصلة في إعداد إطار فلسفي يتم م خلاله قياس قدرة المعايير المحاسبية في دعم الإدارة للسياسات المحاسبية.

أما عن أهم توصيات الدراسة فنلخصها كالتالي :

- ✓ الحد من المرونة المتاحة بالمعايير المحاسبية لتقليل فرص الاختيار ما بين السياسات البديلة للحد من التلاعب تحت ستار الالتزام بالمعايير مما يبرز أهمية دور التنظيمات المهنية المحاسبية دولياً ومحلياً في إعادة النظر للحد من المرونة التي تسمح بإتباع ممارسات المحاسبية الاحتياطية.
- ✓ ضرورة إعادة النظر باستمرار في صياغة معايير المحاسبة المصرية ومدى مواكبتها للتطورات في بيئة الأعمال والتغيرات في الاحتياجات من المعلومات في ضوء مقارنتها بالمعايير الدولية.

ثالثاً : دراسة بشوندة ورفيق وآخرون بعنوان " السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي" 2015²

الدراسة عبارة عن مقال نشر في مجلة رماح للبحوث والدراسات سنة 2015 حيث تدور إشكالية الدراسة حول "ما هي السياسات المحاسبية التي يجب على الكيان الإفصاح عنها حتى يتسنى لمستعملي القوائم المالية الحكم بكفاءة على المعلومات المالية والمحاسبية التي يدلي بها المسؤولون على الحوكمة في الكيان"؟

الهدف الأساسي من الدراسة يتلخص في محاولة التأكد من مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لمتطلبات الكيانات الاقتصادية من حيث إعداد وتبني السياسات المحاسبية.

من أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

¹عبد الحميدوأ. ثناء السيد عبد العزيز ، تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وأثرها على المعدين والمراجعين والمستثمرين ، مجلة رماح

للبحوث والدراسات، الأردن، مج 3ع1، 2012

².بشوندة، رفيق وآخرون، السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن، 16، 2015.

- ✓ إن عدم إعتدال الكيان لسياسات محاسبية مضبوطة ومعتمدة بطريقة نزيهة وشفافة يجعله غير قادر على التحكم في إعداد قوائم مالية ذات مصداقية.
 - ✓ يجب على الكيان إن يفصح بوضوح على السياسات المحاسبية المعتمدة، حتى يتسنى لمستعملي القوائم المالية الحكم بكفاءة على المعلومات المالية والمحاسبية التي يدلي بها المسؤولون على الحوكمة في الكيان.
- أما عن أهم توصيات الدراسة فلنخصها كالتالي :
- ✓ تلقين مبادئ النظام المحاسبي المالي الجديد للمحاسبين المهنيين والأجراء المكلفين بإعداد الكشوف المالية ومراقبتها بصورة دائمة؛
 - ✓ تكييف المنظومة التشريعية مع القانون المحاسبي الجديد بتذليل الفوارق وجعله يتواءم والتشريعات الأخرى كالقانون الجبائي والقانون التجاري.

رابعا : دراسة سليمان عتير بعنوان " مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" 2017¹

الدراسة عبارة عن أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير ،جامعة قاصدي مرياح ورقلة سنة 2017 هدفت هذه الدراسة إلى تحليل واقع تطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية في مجال اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مع معايير المحاسبة الدولية، من جهة و اختبار مدى تعدد السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

تمحورت إشكالية الدراسة حول "ما مدى تعدد وكفاية السياسات المحاسبية المتاحة للتطبيق في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"؟

- وللإجابة عن هذه الإشكالية قام الباحث بدراسة ميدانية من خلال تصميم استمارة استبيان موجهة لعينة من المهنيين والأكاديميين، حيث بلغ عدد المستجوبين 217، تم استخدام برنامج SPSS، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها:
- أن الممارسات المحاسبية الجزائرية التي تخص السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية، تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، ، كما تتضمن هذه السياسات أكثر من بديل قابل للتطبيق.
 - يتطلب تطبيق بعض السياسات المحاسبية، توفر أدوات وعوامل بيئية خاصة مثل الأسواق الكفأة.
 - تنوع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية حجما ونوعا، يتطلب تعدد في تطبيق السياسات المحاسبية.
 - بعض القطاعات الاقتصادية، تتطلب تطبيق سياسات محاسبية خاصة مثل: البنوك، تربية المواشي، الزراعة... إلخ، وهي أحد دواعي التعدد في تطبيق السياسات المحاسبية.
- في ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة :

¹ سليمان عتير، مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مرياح- ورقلة، 2017.

- إنشاء معايير محاسبية محلية حول اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في الجزائر تتوافق المعايير المحاسبية الدولي .

- ضرورة تنوع مصادر السياسات المحاسبية في الجزائر، وفتح المجال للاجتهد من طرف إدارة المؤسسات الاقتصادية في حدود ما تسمح به المبادئ والمعايير المحاسبية.

الفرع الثاني: عرض وقراءة الدراسات السابقة الأجنبية

Effect of Accounting Policies on Financial Position " الدراسة بعنوان "2014¹Sized Enetrprises –of Small and Medium

الدراسة عبارة عن ورقة بحثية من إعداد الباحثة (Đurdica Jurić) سنة 2014

تدور إشكالية الدراسة حول "تطبيق السياسات المحاسبية المقابلة واختيار الإجراءات البديلة المسموح بها وفقاً لمعايير التقارير المالية الكرواتية وما مدى تأثيرها على تقييم الأصول والخصوم ورأس المال" ؟

الهدف الأساسي من الدراسة هو لتأكيد الرأي التالي: "يمكن أن يكون لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية المناسبة ، ولا سيما الطرق البديلة وفقاً لمعايير التقارير المالية الكرواتية (CFRS) ، تأثيراً كبيراً على تقييم الأصول والخصوم ورأس المال ، وبالتالي على الوضع المالي للمؤسسة. الذي يستند إلى البيانات من البيانات المالية ، ولا سيما من الميزانية العمومية".

استخدم البحث طرق الارتباط الإحصائية. ويبدأ من الفرضية الأساسية أن المركز المالي للمؤسسة يتأثر بشكل كبير بالسياسات المحاسبية التي تسمح باستخدام طرق بديلة وترتبط بتقييم البنود الهامة في الميزانية العمومية، استناداً إلى البيانات المستقاة من البيانات المالية السنوية بشأن عينة من 180 مؤسسة صغيرة ومتوسطة تبدأ بفترة بداية تطبيق CFRS في كرواتيا.

ومن أهم لنتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة:

- ✓ أظهرت الأبحاث حول تأثير السياسات المحاسبية الهامة على الوضع المالي للمؤسسة من خلال طريقة الارتباط ، تأثيراً مهماً من الناحية الإحصائية لبعض السياسات المحاسبية المرصودة على المركز المالي ، بما في ذلك تقييم أهميتها؛
- ✓ لقد أثبتت نتائج تحليل الارتباط واستخدام الأسلوب الاستقرائي التحريبي أن السياسة المحاسبية لاستهلاك الأصول الملموسة طويلة الأجل لها التأثير الأكثر أهمية على المركز المالي للمؤسسة ، وبالتالي على نتائجها المالية. ومع ذلك ، هناك سياسات هامة أخرى تتعلق أيضاً بإطفاء الأصول الملموسة طويلة الأجل وإعادة تقييمها؛
- ✓ من المهم أيضاً السياسات المتعلقة بالأصول غير الملموسة طويلة الأجل والمخزونات والبنود المؤجلة. وقد تم استنتاج أنه كلما كانت الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات أكثر أهمية ، والتي تشير إليها سياسة محاسبية معينة ، كلما كان تأثير سياسات المحاسبة على المركز المالي للمؤسسة أكثر أهمية. وينطبق هذا بصفة خاصة عندما يكون من الممكن التأثير على قيمة المراكز المحددة للميزانية العمومية عن طريق إجراء بديل.

¹ Đurdica Jurić, PhD, Effect of Accounting Policies on Financial Position of Small and Medium-Sized Enetrprises, Original scientific paper UDC 657.3, 18.04.2014.

المطلب الثالث: مقارنة بين الدراسات المختلفة التي استعرضت الدراسة الحالية

جدول رقم (02) يبين دراسة مقارنة بين الدراسات المختلفة التي استعرضت الدراسة الحالية

| المجال | الدراسات السابقة | الدراسة الحالية |
|--------------------|--|---|
| مكان وبيئة الدراسة | تمت الدراسات في مناطق مختلفة نذكر منها مايلي : - شركات المساهمة العامة في السودان. - مؤسسات التعليم العالي الأردنية. - المؤسسات الاقتصادية العراقية. - جامعة الموصل العراق. - المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. | تمت الدراسات الحالية بولاية ورقلة- الجزائر- على عينة من مهنيي البيئة المحاسبية. |
| الموضوعات | تناولت الدراسات السابقة الموضوع من نواحي متعددة منها: ➤ أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية. ➤ دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد. ➤ اثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن. ➤ أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري. ➤ الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي. ➤ المحاسبة بين مطرقة الخروقات الأخلاقية وسندان المهنة. ➤ دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية. ➤ مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. | ركزت هذه الدراسة على أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في تفعيل السياسات والبدائل المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. |
| أهداف الدراسة | ركزت الدراسات السابقة على: - دور مهنة المحاسبة في الحد من الفساد الإداري وعرض بعض الإستراتيجيات الحديثة للحد من الفساد الإداري مثل دراسة الباحث | هدفت هذه الدراسة بالتحديد على: ✓ محاولة تحليل بذل مهنيي البيئة المحاسبية الجزائرية للعناية |

| | | |
|---|---|--------------------------|
| <p>المهنية من المنظور الأخلاقي؛ ✓ معرفة مدى وجود مرونة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي؛ ✓ أبرز اثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على الاختيار الأمثل للبدائل و السياسات المحاسبية؛</p> | <p>مقداد أحمد الجيلالي ووحيد محمود رمو بعنوان: "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في الحد من الفساد الإداري" -إبراز أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة وقواعد السلوك المهني، إبراز دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في الحد من ممارسات التلاعب المحاسبي مثل دراسة الباحثة صبايحي نوال بعنوان: "الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي" - التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة، والدور الذي تلعبه في اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، مثل دراسة الباحثين خالد وعبد الرحمن بعنوان: "أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية" - التعرف على احد الخروقات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتي أطلقت عليها بعض الأديبات المحاسبة الإبداعية مثل دراسة الباحث أبتهاج اسماعيل يعقوب وآخرون بعنوان: "المحاسبة بين مطرقة الخروقات الأخلاقية وسندان المهنية" - بيان دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية مثل دراسة الباحث تغريد سالم الليلة بعنوان: "دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية" - التعرف على مدى توافق الممارسات المحاسبية الجزائرية مع معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية مثل دراسة الباحث سليمان عتير بعنوان: "مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" - محاولة التأكد من مدى استجابة النظام المحاسبي المالي الجزائري لمتطلبات الكيانات الاقتصادية من حيث إعداد وتبني السياسات المحاسبية مثل دراسة الباحث بشوندة وآخرون بعنوان: "السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي".</p> | |
| <p>تم الإعتماد في هذه الدراسة على أداة الإستبانة والتي تعد من بين أهم الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة .</p> | <p>- أغلب الدراسات اعتمدت على الملاحظة ووثائق المؤسسة؛ - أغلب الدراسات اعتمدت على الإستبيان والمقابلة الشخصية مع العينة محل الدراسة.</p> | <p>الأدوات المستعملة</p> |

| | | |
|---|---|-------------------------|
| | | |
| <p>عينت هذه الدراسة تمثلت في مهنيي البيئة المحاسبية لولاية ورقلة على مستوى مكاتب المحاسبة ومصالح المحاسبة على مستوى المؤسسات الاقتصادية .</p> | <p>انتهجت أغلب الدراسات السابقة دراسة ميدانية بهدف تبرير الجانب النظري وتمثلت أهم عينات الدراسات في :</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ مهنيي وأكاديمي البيئة المحاسبية في الجزائر؛ ✓ عينة من المؤسسات الاقتصادية العراقية؛ ✓ المراجعين الخارجيين بمكاتب المراجعة، والمراجعين الخارجيين بديوان المراجعة القومي؛ ✓ عينة من مراقبي الحسابات العاملين في العراق؛ ✓ عينة من الأكاديميين في جامعة الموصل؛ ✓ عينة من كل الفئات التي في جميع قطاعات الممارسة المحاسبية؛ ✓ من أعضاء الهيئة التدريسية في الجامعات الأردنية الحكومية والخاصة. | <p>العينة المستهدفة</p> |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على الدراسات السابقة

خلاصة الفصل الأول

من خلال الفصل الأول الذي خصصناه للجانب النظري للدراسة، والذي حاولنا من خلاله الإلمام بالأطر المفاهيمية للموضوع انطلاقاً من أخلاقيات العمل وصولاً إلى أخلاقيات مهنة المحاسبة، بالإضافة إلى عرض تنظيم أخلاقيات مهنة المحاسبة من طرف الجمعيات والهيئات المنظمة للمهنة، كما تطرقنا للسياسات المحاسبية وأثر أخلاقيات المهنة على تفعيل وترشيد إختيار السياسات المحاسبية، بعد ذلك حاولنا أن نوسع مداركنا حول الموضوع فتعرضنا في المبحث الثاني للدراسات سابقة للموضوع وقد إستنتجنا من هذا الفصل عدة نتائج نذكر منها :

- ✓ من اجل الإستغلال الايجابي للمرونة المتاحة في السياسات المحاسبية. لا بد على المحاسب أن يتحلى بمجموعة من المبادئ والأعراف المتمثلة في: المصداقية المهنية والكفاءة المهنية، الاحتفاظ بسرية وطبيعة المعلومات المتعلقة بالعلاقة المهنية، كما يجب على المحاسب أن لا يقبل أي تحيز مهني أو تضارب في المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة، كما يجب أن يحرص على تقديم أداء عالي المستوى خدمة للأطراف المستخدمة للقوائم المالية.
- ✓ تتعدد السياسات المحاسبية المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي والتي تتيح للمحاسب الإختيار بين مجموعة من البدائل لمعالجة مختلف الأحداث في المؤسسة، وهذا ما يطلق عليه بالمرونة في اختيار السياسات المحاسبية.
- ✓ مما لا شك فيه أن إلتزام مهنيي البيئة المحاسبية بأخلاقيات المهنة له أثار ايجابي على مخرجات العمل المحاسبي، ويظهر ذلك في السياسات المحاسبية، كإختيار طرق الإهلاك التي تتناسب مع الأصل محل المعالجة وبذل العناية لمعرفة درجة الأهمية النسبية للبنود وبالتالي تجنب الخسارة في القيمة الإعلامية للتقارير المالية، بالإضافة إلى تفعيل فرض الإستحقاق عند إثبات الأحداث والمعاملات الاقتصادية.

الفصل الثاني

دراسة ميدانية

تمهيد

بعد أن تطرقنا في الفصل الأول للأدبيات النظرية للدراسة واستعراضنا للمفاهيم الأساسية المرتبطة بأخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية، كما تناولنا أهم الدراسات السابقة حول الموضوع، وإبراز موقع دراستنا الحالية من هذه الدراسات، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري واطهاره على أرض الواقع لمعرفة وجهة نظر مهنيي البيئة المحاسبية في ما مدى مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل البدائل المحاسبية في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

تمثل الدراسة الميدانية في أي بحث علمي جوهر الدراسة، فمن خلالها يبين الباحث طبيعة العلاقات بين المتغيرات ببحثه التابعة والمستقلة، حيث يمكن ذلك من اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج، وقبل الخوض في تفاصيل هذه الدراسة لابد من تحديد وبيان الخطوط العريضة التي استندت وانطلقت منها هذه الدراسة من خلال التطرق لأهدافها ومنهجية التي اتبعها الباحث فيها، بالإضافة إلى بيان طبيعة ونوع أداة دراستها مع حصر للمصادر ولأساليب التي اعتمدت في جمع البيانات .

ولهذا قمنا بتقسيم هذا الفصل من الدراسة إلى مبحثين هما كالتالي:

✓ **المبحث الأول :** الطريقة والأدوات المتبعة في الدراسة الميدانية.

✓ **المبحث الثاني :** عرض وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة

تم الإعتماد في هذا المبحث على أداة الاستبيان والتي تعد من بين الأدوات المتعلقة بالتقدير الشخصي للظواهر والأحداث، وهذا لمعرفة مدى تطابق وجهة نظر العينة المختارة من مجتمع الدراسة .

المطلب الأول : الأدوات المستخدمة في الدراسة :

ومن خلال هذا المبحث سنقوم بعرض استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة المعطيات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة الإقصائية . وهذا بالتطرق إلى مراحل إعدادها ومختلف الظروف المحيطة والمنهجية المتبعة في هذه الدراسة.

أولاً : بناء استمارة الاستبيان :

تمر استمارة الاستبيان بالعديد من المراحل بدءاً بتصميمها الى غاية معالجتها ،وسنحاول توضيح أهم المراحل التي مرت بها هذه الأداة .

ثانياً: تصميم استمارة الاستبيان :

من خلال هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان تصميم أسئلة الاستمارة بصفة بسيطة، بحيث تكون سهلة وقابلة للفهم من قبل المستجوبين والذين من المفترض أن يكونوا على إطلاع واسع بموضوع الدراسة، بحيث تسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث، وقد استعنا بأراء بعض الأساتذة وهذا للإحاطة بكل جوانب تصميم الاستبيان لرفع نسبة الإجابة والقبول لدى العينة المدروسة .

تمت طباعة الاستبيان على أوراق عادية حيث تضمن الاستبيان قسمين رئيسيين ،القسم الأول يحتوي على الأسئلة الخاصة بالمعلومات الشخصية ،والقسم الثاني يحتوي على الأسئلة الخاصة بالدراسة ،حيث تضمن 24 سؤالاً تم صياغتها باللغة العربية وقد خضع هذا لاستبيان إلى عملية تحكيم من قبل أساتذة مختصين فإلجال المحاسبي وهذا بهدف التأكد من سلامة المحتوى المعلوماتي من حيث دقة الأسئلة ووضوحها وابتعادها عن الغموض ،تغطية الأسئلة لجميع محاور الدراسة وعدم حملها للتناقضات .

ثالثاً: هيكل الاستبيان :

القسم الأول : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية لأفراد العينة (الجنس ،السن ،المؤهل العلمي ،المستوى الوظيفي، عدد سنوات الخبرة) يحتوي على خمس أسئلة من السؤال رقم 01 إلى السؤال رقم 05 .

القسم الثاني: وينقسم إلى ثلاث محاور:

المحور الأول : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بمدى التزام المحاسبين بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة ويضم 07 أسئلة من السؤال رقم 01 إلى الرقم 07 .

المحور الثاني : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بمرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي ويضم 06 أسئلة من السؤال 01 إلى السؤال 06 .

المحور الثالث : يضم هذا المحور الأسئلة المتعلقة بعلاقة التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة وعلاقتها بالسياسات المحاسبية ويضم 06 أسئلة .

رابعاً: نشر ومعالجة استمارة الاستبيان

بهدف نشر وتوزيع أكبر قدر ممكن من استمارات الاستبيان اعتمدنا على عدة طرق يمكن توضيحها فيما يلي :

أ) المقابلة الشخصية: وهذا من خلال التسليم المباشر للاستمارة إلى المستجوب ومحاولة شرح الهدف من توزيعها وإبعاد الغموض الذي قد يكتنفها، كما ألقينا على ضرورة ملء الاستمارة في أقرب وقت ممكن ؛

ب) الإستعانة بالغير :وهذا من خلال تسليم عدد معين من الإستمارات إلى بعض الزملاء في المدن المجاورة ؛

ج) تسليم غير المباشر :وهذا من خلال إيداع استمارة الإستبيان في العديد من المؤسسات ومكاتب المحاسبة ؛

المطلب الثاني : مجتمع وحدود الدراسة

أولاً: مجتمع الدراسة :

يتحدد مجتمع هذه الدراسة الميدانية من إطارات محاسبية ومالية والموظفين الذين يقومون بإعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية والبالغ عددهم حوالي 37 إطار مالي ومحاسبي وقد تم اختيار العينة بطريقة منظمة حيث تم توزيع 37 استمارة استبيان وتم استرداد 33 وبعد المعالجة تم الحصول على 33 استمارة قابلة للتحليل وهي تعبر عن رأي 33 إطار مالي ومحاسبي الذين يمثلون نسبة 89,18% من المجموع الكلي للإطارات المالية والمحاسبية محل الدراسة .

وفيما يلي جدول يوضح عدد الإستمارات الموزعة و المستردة والتي تم من خلالها إجراء الدراسة :

الجدول رقم (03) إحصائيات الاستبيانات الموزعة والمستردة على العينة

| النسبة المئوية | العدد | البيان |
|----------------|-------|---------------------------------|
| 100 | 37 | عدد الاستبيانات الموزعة |
| 89,18 | 33 | عدد الاستبيانات المستردة |
| 0 | 0 | عدد الاستبيانات الملغاة |
| 89,18 | 33 | عدد الاستبيانات القابلة للتحليل |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على فرز استمارات الاستبيان

ثانيا :حدود الدراسة الميدانية

تمت الدراسة الميدانية للبحث في إطار معين يتمثل في الحدود المكانية ،الحدود البشرية ،الحدود الموضوعية ،الحدود الزمانية وفيما يلي تبيان لمعالم هذه الحدود على كل حدى .

1- الحدود المكانية

تسلط هذه الدراسة الضوء على دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال بيان واقع هذه الدراسة ميدانياً بالتحليل على مستوى مكاتب المحاسبة المعتمدين وأقسام المحاسبة والمالية على مستوى المؤسسات الاقتصادية لولاية ورقلة وضواحيها .

2- الحدود الزمنية

تتمثل الحدود الزمنية لهذه الدراسة في الفترة الممتدة ما بين 10 مارس 2018 إلى غاية 25 أبريل 2018 .

المطلب الثالث : الأدوات والبرامج الإحصائية لقياس المتغيرات

أولا :البرامج المستخدمة

بعد إعداد استمارة الاستبيان وتحكميها من طرف أساتذة الاختصاص فيما يتعلق باللغة وطريقة الطرح ثم توزيع استمارة الاستبيان على عينات الدراسة المستهدفة ،بعد ذلك تمت عملية الجمع الكلي للاستمارات وترميزها وتفرغها في برنامج **Excel** ثم نقل المعطيات إلى برنامج **Spss** في نسخته 24 بغرض المعالجة الإحصائية للبيانات .

ثانيا :الأدوات الإحصائية المستعملة

بغرض الحصول على نتائج لدراستنا الميدانية قمنا باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية من أجل تحليل البيانات والمعطيات التي تم جمعها سابقا نذكر منها :

- أساليب الإحصاء الوصفي للتعرف على خصائص العينة من خلال التكرارات والنسب المؤوية
- اختبار ألفا- كرونباخ لمعرفة الثبات بين فقرات الاستبيان
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل محور من الاستبيان
- اختبار **Anova** لقياس الفروق بين متوسطات عينة الدراسة

المبحث الثاني : التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

سنقوم في هذا المبحث باستعراض أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة مع تحليل هذه النتائج ومناقشتها .

المطلب الأول : وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة

بعد ترميز الاستبيانات ونقلها إلى برنامج **Excel** ثم تفرغها في برنامج **Spss** ومن أجل الحصول على النتائج نشرع في عرض مختلف النتائج المتحصل عليها والخاصة بعينة الدراسة .

الفرع الأول : الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

1- توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

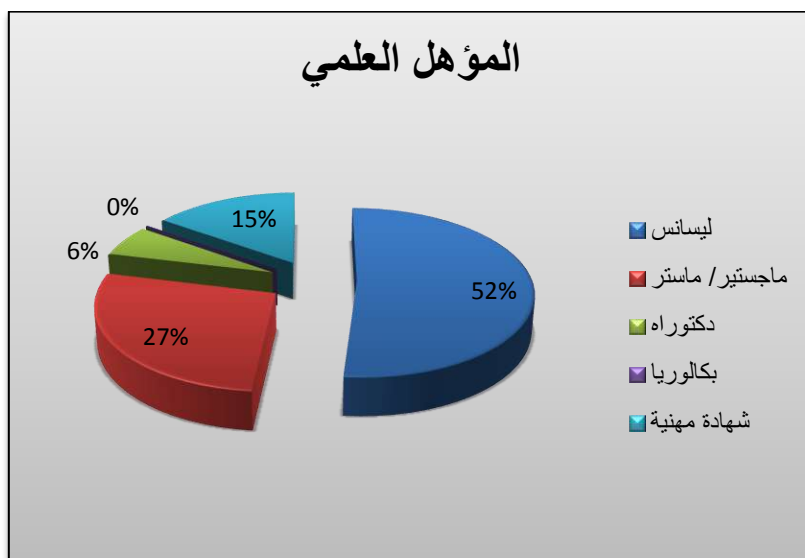
يبين الجدول رقم (04) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي، حيث نلاحظ أن عدد المستجوبين الذين لهم شهادة ليسانس قد بلغ عددهم 17 بمتوسط حسابي قدره 51.51% أما عدد المستجوبين الذين لهم شهادة ماستر/ ماجستير قد بلغ عددهم 9 بمتوسط حسابي قدره 27.27% والذين لديهم شهادة دكتوراه قد بلغ عددهم 2 بمتوسط حسابي قدره 6.06%، والذين لديهم شهادة مهنية قد بلغ عددهم 5 بمتوسط حسابي قدره 15.15%، مع انعدام حملت شهادة البكالوريا .

جدول رقم (04) يبين توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

| المؤهل العلمي | التكرار | متوسط حسابي |
|-----------------|---------|-------------|
| ليسانس | 17 | % 51.51 |
| ماجستير / ماستر | 9 | % 27.27 |
| دكتوراه | 2 | % 6.06 |
| بكالوريا | 0 | % 0 |
| شهادة مهنية | 5 | % 15.15 |
| المجموع | 33 | % 100 |

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

الشكل رقم (02) : توزيع العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

2- توزيع الدراسة حسب الجنس

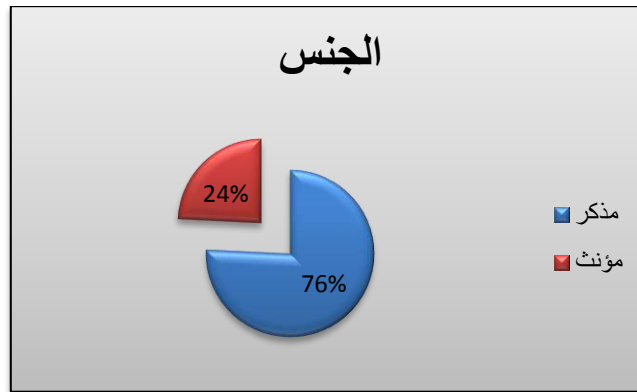
يبين الجدول رقم (05) توزيع عينة الدراسة حسب الجنس، حيث نلاحظ ان عدد المستجوبين الذكور قد بلغ عددهم 25 بمتوسط حسابي قدره 75,75% أما عدد المستجوبين الاناث قد بلغ عددهم 8 بمتوسط حسابي 24.25% .

جدول رقم (05) يبين توزيع أفراد العينة حسب الجنس

| الجنس | التكرار | متوسط حسابي |
|---------|---------|-------------|
| مذكر | 25 | % 75,75 |
| مؤنث | 8 | % 24,25 |
| المجموع | 33 | % 100 |

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

الشكل رقم (03) : توزيع العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

3- توزيع الدراسة حسب السن

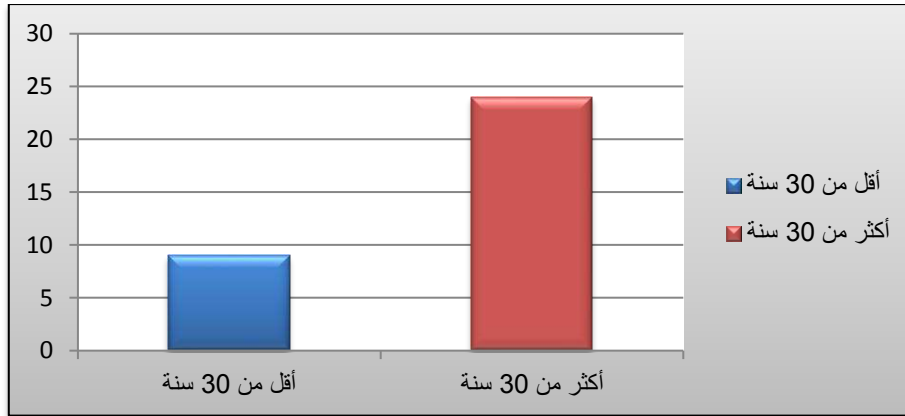
يبين الجدول رقم (06) توزيع عينة الدراسة حسب السن، حيث نلاحظ ان عدد المستجوبين الذكور قد بلغ عددهم 25 بمتوسط حسابي قدره %75,75 أما عدد المستجوبين الإناث قد بلغ عددهم 8 بمتوسط حسابي %24.25 .

جدول رقم (06) يبين توزيع أفراد العينة حسب السن

| السن | التكرار | متوسط حسابي |
|----------------|---------|-------------|
| أقل من 30 سنة | 9 | % 27.27 |
| أكثر من 30 سنة | 24 | % 72.72 |
| المجموع | 33 | % 100 |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

الشكل رقم (04) : توزيع العينة حسب السن



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

4- توزيع الدراسة حسب المستوى الوظيفي

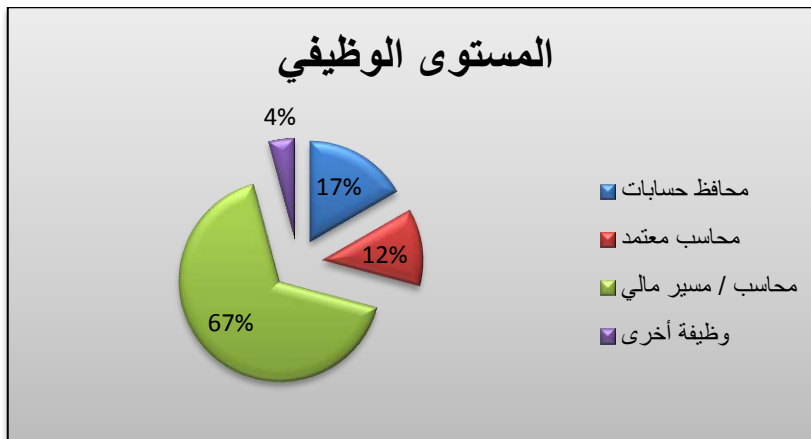
يبين الجدول رقم(07) توزيع عينة الدراسة حسب المستوى الوظيفي، حيث نلاحظ ان عدد المستجوبين من محافظي الحسابات قد بلغ عددهم 4 بمتوسط حسابي قدره 12.12% أما عدد المستجوبين من المحاسبين المعتمدين قد بلغ عددهم 3 بمتوسط حسابي قدره 9.09% و المحاسبين والمسيرين الماليين قد بلغ عددهم 16 بمتوسط حسابي قدره 48.48%، أما مختلف الوظائف الأخرى قد بلغ عددهم 10 بمتوسط حسابي قدره 30.30%.

جدول رقم (07) يبين توزيع أفراد العينة حسب المستوى الوظيفي

| المستوى الوظيفي | التكرار | متوسط حسابي |
|-------------------|---------|-------------|
| محافظ حسابات | 4 | %12.12 |
| محاسب معتمد | 3 | %9.09 |
| محاسب / مسير مالي | 16 | %48.48 |
| وظيفة أخرى | 10 | %30.30 |
| المجموع | 33 | %100 |

المصدر من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

الشكل رقم (05) : توزيع العينة حسب المستوى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

5-توزيع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة

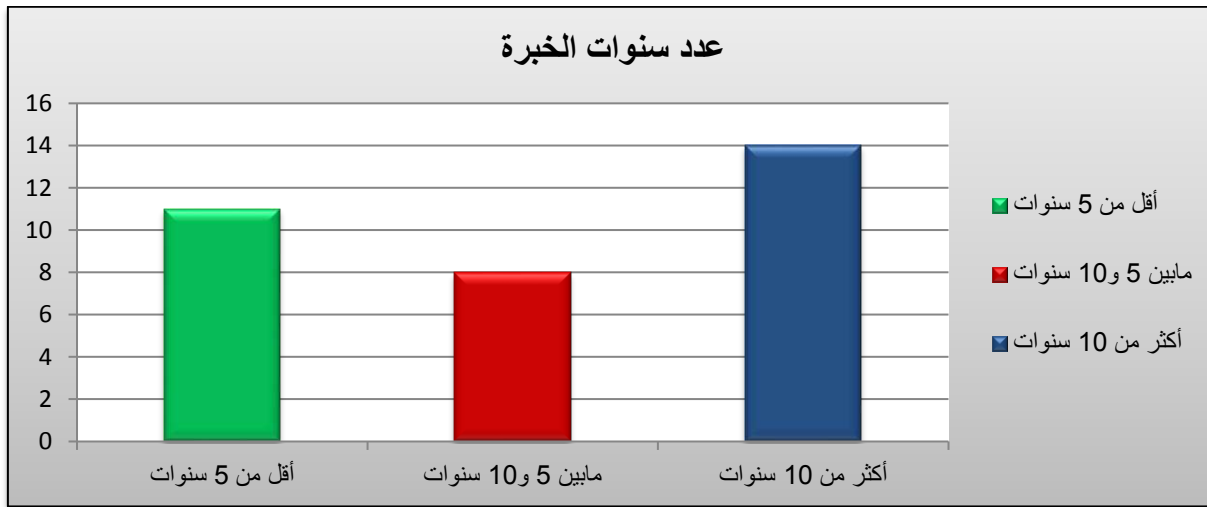
يبين الجدول رقم (08) توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة، حيث نلاحظ ان عدد المستجوبين الذين لديهم أقل من 5 سنوات خبرة قد بلغ عددهم 11 بمتوسط حسابي قدره %33.33 أما عدد المستجوبين الذين لديهم ما بين 5 الى 10 سنوات خبرة قد بلغ عددهم 8 بمتوسط حسابي قدره %24.24 أما الذين لديهم أكثر من 10 سنوات خبرة فقد بلغ عددهم 14 بمتوسط حسابي قدره %42.42 .

جدول رقم (08) يبين توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية

| عدد سنوات الخبرة | التكرار | متوسط حسابي |
|---------------------|---------|-------------|
| أقل من 5 سنوات | 11 | 33.33 |
| ما بين 5 و 10 سنوات | 8 | 24.24 |
| أكثر من 10 سنوات | 14 | 42.42 |
| المجموع | 33 | % 100 |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

الشكل رقم (06) : توزيع العينة حسب عدد سنوات الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

الفرع الثاني: وصف إجابات عينة الدراسة

وصف وتحليل إجابات عينة الدراسة لكل محور ثم استنتاج اتجاه العينة لكل سؤال من أسئلة الاستبيان وهذا بالاعتماد على الأوزان المرجحة لمقياس ليكارت الثلاثي كما هو موضح في الجدول الآتي :

جدول رقم (09) يبين معايير تحديد الاتجاه

| الاتجاه | المتوسط المرجح |
|-----------|------------------|
| غير موافق | من 1 الى 1.66 |
| محايد | من 1.67 الى 2.33 |
| موافق | 2.34 الى 3 |

المصدر: من إعداد الطالب بناء على مقياس ليكارت الثلاثي

1- عرض نتائج مدى التزام المحاسبين بمبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة .

الجدول رقم (10) يوضح متوسطات إجابات العينة على محور مدى التزام المحاسبين بأخلاقيات ومبادئ مهنة

المحاسبة

| الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير موافق | محايد | موافق | البيان |
|---------|-------------------|----------------|-----------|----------|----------|---|
| | | | 1 | 2 | 3 | |
| | | | التكرار | التكرار | التكرار | |
| | | | النسبة % | النسبة % | النسبة % | |
| موافق | 0,24 | 2,93 | 0 | 2 | 31 | 1- أتمتع بمصداقية مهنية في جميع العلاقات المهنية في المؤسسة |
| | | | 0% | 6.1% | 93.9% | |
| موافق | 0,29 | 2,90 | 0 | 3 | 30 | 2- أتمتع بالكفاءة والعناية المهنية في جميع مجالات عملي |
| | | | 0% | 9.1% | 90.9% | |
| موافق | 0,00 | 3,00 | 0 | 0 | 33 | 3- احتفظ بسرية وطبيعة المعلومات المتعلقة بالعلاقات المهنية في المؤسسة |
| | | | 0% | 0% | 100% | |
| موافق | 0,56 | 2,57 | 1 | 12 | 20 | 4- لي اطلاع واسع بالإطار القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر |
| | | | 3% | 36.4% | 60.6% | |

| | | | | | | |
|-------|------|------|----------------------------|-------|-------|--|
| موافق | 0,48 | 2,63 | 0 | 12 | 21 | 5- لي اطلاع كافي على ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر |
| | | | %0 | %36.4 | %63.6 | |
| موافق | 0,57 | 2,72 | 2 | 5 | 26 | 6- احرص على تقديم أداء عالي المستوى خدمة للأطراف المستعملة للقوائم المالية |
| | | | %6.1 | %15.2 | %78.8 | |
| موافق | 0,63 | 2,69 | 3 | 4 | 26 | 7- لا اقبل أي تحيز مهني أو تضارب في المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة |
| | | | %9.1 | %12.1 | %78.8 | |
| موافق | 0,23 | 2,78 | المتوسط العام للمحور الاول | | | |

من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

الشكل التحليل :

يبين الجدول رقم (10) وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الأول والمتعلق بمدى التزام مهنيي البيئة المحاسبية بأخلاقيات مهنة المحاسبة ، حيث نلاحظ أن السؤال رقم 03 والذي ينص على " احتفظ بسرية وطبيعة المعلومات المتعلقة بالعلاقات المهنية في المؤسسة " قد حصل على أعلى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 3.00 وانحراف معياري قدره 0 وهو ما يفسر التزام كل المهنيين بهذا الإجراء ، أما السؤال رقم 04 والذي ينص على لي اطلاع واسع بالإطار القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر قد حصل على أقل تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.57 وانحراف معياري قدره 0.56 وهو ما يفسر أن بعض المستجوبين ليس لديهم اطلاع كافي بالإطار القانوني للمهنة .

2- عرض نتائج مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

الجدول رقم (11) يوضح متوسطات إجابات العينة على محور مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

| الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير موافق | محايد | موافق | البيان |
|---------|-------------------|----------------|-----------|----------|----------|--------|
| | | | 1 | 2 | 3 | |
| | | | التكرار | التكرار | التكرار | |
| | | | النسبة % | النسبة % | النسبة % | |

| | | | | | | |
|-------|------|------|-----------------------------|-------|-------|--|
| موافق | 0,65 | 2,60 | 3 | 7 | 23 | 1- يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في طرق اهتلاك أصول المؤسسة |
| | | | %9.1 | %21.2 | %69.7 | |
| موافق | 0,65 | 2,63 | 3 | 6 | 24 | 2- يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في طرق تقييم مخزونات المؤسسة |
| | | | %9.1 | %18.2 | %72.7 | |
| محايد | 0,72 | 2,30 | 5 | 13 | 15 | 3- يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في فرض الاستحقاقية |
| | | | %15.2 | %39.4 | %45.5 | |
| محايد | 0,69 | 2,33 | 4 | 14 | 15 | 4- يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تسجيل الإيرادات غير عادية |
| | | | %12.1 | %42.4 | %45.5 | |
| موافق | 0,66 | 2,42 | 3 | 13 | 17 | 5- يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تسجيل المصاريف غير عادية |
| | | | %9.1 | %39.4 | %51.5 | |
| موافق | 0,78 | 2,39 | 6 | 8 | 19 | 6- يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في دمج المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية |
| | | | %18.2 | %24.2 | %57.6 | |
| موافق | 0,46 | 2,44 | المتوسط العام للمحور الثاني | | | |

من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

التحليل :

يبين الجدول رقم (11) وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثاني والمتعلق بمرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي، حيث نلاحظ أن السؤال رقم 02 والذي ينص على " يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في طرق تقييم مخزونات المؤسسة " قد حصل على أعلى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.63 وانحراف معياري قدره 0.65 وهو ما يفسر مرونة السياسات المحاسبية خاصة بما يتعلق بطرق تقييم المخزون في ظل النظام المحاسبي المالي ، أما السؤال رقم 04 والذي ينص على يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تسجيل الإيرادات غير عادية قد حصل على أقل تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.33 وانحراف معياري قدره 0.69 وهو ما يفسر أن بعض المستجوبين لا يؤيدون مرونة النظام المحاسبي المالي في تسجيل الإيرادات الغير عادية .

3- عرض نتائج مساهمة التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات

المحاسبية

الجدول رقم (12) يوضح متوسطات إجابات العينة على محور مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام

المحاسبية المالي

| الاتجاه | الانحراف المعياري | المتوسط المرجح | غير موافق | محايد | موافق | البيان |
|---------|-------------------|----------------|-----------|----------|----------|--|
| | | | 1 | 2 | 3 | |
| | | | التكرار | التكرار | التكرار | |
| | | | النسبة % | النسبة % | النسبة % | |
| موافق | 0,65 | 2,63 | 3 | 4 | 26 | 1- احرص على اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة لأصول المؤسسة خدمتا للأطراف ذات الصلة |
| | | | %9.1 | %18.2 | %72.7 | |
| موافق | 0,63 | 2,69 | 3 | 4 | 26 | 2- احرص على اختيار طريقة تقييم المخزون المناسبة للمحافظة على مخزونات المؤسسة |
| | | | %9.1 | %12.1 | %78.8 | |
| موافق | 0,56 | 2,54 | 3 | 9 | 21 | 3- أحرص على مراعاة الأهمية النسبية للبنود عند عملية الدمج |
| | | | %9.1 | %27.3 | %63.6 | |
| موافق | 0,54 | 2,66 | 1 | 9 | 23 | 4- أحرص على استيفاء المصاريف الغير عادية للشروط لإدراجها في جدول حسابات النتائج |
| | | | %3 | %27.3 | %69.7 | |
| موافق | 0,56 | 2,54 | 1 | 13 | 19 | 5- أحرص على استيفاء الإيرادات الغير عادية للشروط لإدراجها في جدول حسابات النتائج |
| | | | %3 | %39.4 | %57.6 | |

| | | | | | | |
|-------|------|------|-----------------------------|--------|-------|---|
| موافق | 0,70 | 2,61 | 4 | 9 | 20 | 6- أحرص على تفعيل فرض الاستحقاقية عند إثبات الأحداث والمعاملات الاقتصادية |
| | | | %12.12 | %27.27 | %60.6 | |
| موافق | 0,37 | 2,61 | المتوسط العام للمحور الثالث | | | |

من إعداد الطالب بناء على مخرجات Spss v24.0

التحليل :

يبين الجدول رقم (12) وصف إجابات عينة الدراسة حول المحور الثالث والأخير والمتعلق بمساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبية في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية، حيث نلاحظ أن السؤال رقم 02 والذي ينص على " احرص على اختيار طريقة تقييم المخزون المناسبة للمحافظة على مخزونات المؤسسة " قد حصل على أعلى تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.69 وانحراف معياري قدره 0.63 وهو ما يفسر حرص معظم مهنيي البيئة المحاسبية على اختيار أمثل طريقة في تقييم المخزون والتي تتناسب مع طبيعة المخزون وطبيعة نشاط المؤسسة، أما البند رقم 03 والبند رقم 05 والذين ينصان على التولي أحرص على مراعاة الأهمية النسبية للبنود عند عملية الدمج قد حصلوا على أقل تأييد من الفئة المستجوبة بمتوسط حسابي قدره 2.54 وانحراف معياري قدره 0.56 وهو ما يفسر أن بعض المستجوبين لا يرون أهمية كبيرة أي لا يبدلون عناية مهنية في مراعاة الأهمية النسبية للبنود عند عملية الدمج، كما أنهم يجدون صعوبة في تحديد واستيفاء الشروط الواجب توفرها في الإيرادات الغير عادية لكي يتمكنوا من إدراجها في جدول حسابات النتائج.

الفرع الثالث: صدق أداة الدراسة

جدول رقم (13) يوضح معامل الصدق و الثبات ألفا-كرونباخ

| Statistiques de fiabilité | |
|---------------------------|-------------------|
| Alpha de Cronbach | Nombre d'éléments |
| 0,807 | 19 |

مخرجات Spss v24.0

التحليل :

يبين الجدول رقم (13) اختبار معامل الصدق والثبات ألفا-كرونباخ لأداة الدراسة حيث نلاحظ في هذا الاختبار أن قيمة ألفا كرونباخ بلغت 0.80 أي بنسبة 80% وهي أكبر من نسبة الدلالة المعتمدة 0.60 أي 60% .

المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة

قاعدة القرار لقد استخدمنا اختبار **Anova** لدراسة الفروق ما بين متوسطات عينة الدراسة وكانت قاعدة القبول أو الرفض كالتالي :

إذا كانت **Sig** (مستوى المعنوية) أكبر من 0.05 نقبل الفرضية الصفرية **H₀**

إذا كانت **Sig** (مستوى المعنوية) أصغر من 0.05 نقبل الفرضية العدمية **H₁**

الفرع الأول: نتائج اختبار الفرضية الأولى

H₀ : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة

H₁ : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة

جدول رقم (14) يبين اختبار **Anova** بالنسبة للمحور الأول

| ANOVA | | | | | |
|---------------|------------------|-----|-------------|-------|------|
| A 1 | | | | | |
| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
| Inter-groupes | ,255 | 2 | ,127 | 2,606 | ,090 |
| Intragroupes | 1,465 | 30 | ,049 | | |
| Total | 1,719 | 32 | | | |

مخرجات Spss v24.0

التحليل

يبين الجدول رقم (14) اختبار **Anova** للفرضية الأولى بالاستناد للمتغيرات حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية **Sig** بلغ **0.90** وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة **0.05** وعليه نقبل إلزامية الفرضية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة .

الفرع الثاني: نتائج اختبار الفرضية الثانية

H₀ : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي .

H₁ : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي .

جدول رقم (15) يبين اختبار **Anova** بالنسبة للمحور الثاني

| ANOVA | | | | | |
|---------------|------------------|-----|-------------|------|------|
| A2 | | | | | |
| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
| Inter-groupes | ,340 | 2 | ,170 | ,782 | ,467 |
| Intragroupes | 6,520 | 30 | ,217 | | |
| Total | 6,860 | 32 | | | |

مخرجات Spss v24.0

التحليل

يبين الجدول رقم (15) اختبار **Anova** للفرضية الثانية بالاستناد للمتغيرات حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية **Sig** بلغ **0.46** وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة **0.05** وعليه نقبل إلزامية الفرضية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص مرونة السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي

الفرع الثالث: نتائج اختبار الفرضية الثالثة

H₀ : لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص مساهمة التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية .

H₁ : توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص مساهمة التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية .

جدول رقم (16) يبين اختبار Anova بالنسبة للمحور الثالث

| ANOVA | | | | | |
|---------------|------------------|-----|-------------|-------|------|
| A3 | | | | | |
| | Somme des carrés | ddl | Carré moyen | F | Sig. |
| Inter-groupes | ,409 | 2 | ,204 | 1,486 | ,242 |
| Intragroupes | 4,128 | 30 | ,138 | | |
| Total | 4,537 | 32 | | | |

مخرجات Spss v24.0

التحليل

يبين الجدول رقم (16) اختبار Anova للفرضية الثالثة بالاستناد للمتغيرات حيث نلاحظ أن مستوى المعنوية Sig بلغ 0.24 وهو أكبر من مستوى الدلالة المعتمدة 0.05 وعليه نقبل إلزامية الفرضية بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين المستجوبين تعزى إلى الخبرة بخصوص مساهمة التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية.

المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج

الفرع الأول: تحليل نتائج الالتزام بأخلاقيات المهنة

لمعرفة مدى التزام مهنيي البيئة المحاسبية بأخلاقيات المهنة تضمن المحور الأول من الدراسة الميدانية 06 أسئلة يمكن تحليل نتائجها كالتالي :

- يتمتع مهنيو البيئة المحاسبية في الجزائر بمصدقية مهنية وهذا من خلال تأييد أفراد العينة لهذا الطرح بمتوسط حسابي قدره 2.93 باتجاه موافق .

- من خلال تحليل النقطة الثانية في المحور الأول نلاحظ أن مهنيي البيئة المحاسبية يتمتعون بالكفاءة والعناية المهنية في معظم مجالات المهنة بمتوسط حسابي قدره 2,90 باتجاه موافق .

- من خلال تحليل النقطة الثالثة في المحور الأول أكد أفراد العينة احتفاظهم بسرية وطبيعة المعلومات المتعلقة بالعلاقات المهنية في المؤسسة باتجاه تحليل المتوسطات موافق بمتوسط حسابي 3.00 .

- من خلال تحليل النقطة الرابعة في المحور الأول تأييد معظم أفراد العينة على اطلاعهم الواسع بالإطار القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر نظرا إلى التحيين الدوري الذي يمس النصوص التشريعية للمهنة باتجاه تحليل المتوسطات موافق بمتوسط حسابي قدره 2,57.

- من خلال تحليل النقطة الخامسة في المحور الأول نلاحظ إجماع معظم مهنيي البيئة المحاسبية على اطلاعهم على ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر بشكل كافي بمتوسط حسابي قدره **2,63** باتجاه تحليل المتوسطات موافق .
- من خلال تحليل النقطة السادسة في المحور الأول لاحظنا حرص أفراد العينة على تقديم أداء عالي المستوى خدمة للأطراف المستعملة للقوائم المالية بمتوسط حسابي قدره **2,72** باتجاه تحليل المتوسطات موافق .
- من خلال تحليل النقطة السابعة في المحور الأول وافق معظم أفراد العينة على عدم قبولهم لأي تمييز مهني أو تضارب في المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة باتجاه تحليل المتوسطات موافق بمتوسط حسابي قدره **2,69** .

الفرع الثاني: تحليل نتائج مرونة السياسات المحاسبية

- يرى أفراد العينة وجود مرونة في طرق إهلاك أصول المؤسسة وهذا من خلال الطرق المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي على غرار الإهلاك الثابت، الإهلاك المتناقص، الإهلاك حسب وحدات الإنتاج حيث يوصي النظام المحاسبي المالي باختيار انساب طرق الإهلاك المناسبة لطبيعة الأصل حيث كان التأيد بمتوسط حسابي قدره **2,60** .
- يرى أفراد العينة أن الطرق تقييم المخزونات المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي تتيح مرونة في اختيار الطريقة المناسبة مع طبيعة وخصوصية المخزون حيث كان تأيد أفراد العينة لهذا البند بمتوسط حسابي قدره **2,63** .
- يرى أفراد العينة أن التسجيل المحاسبي وفقا لأساس الاستحقاق يتيح مرونة في إثبات مختلف الأحداث الاقتصادية من خلال إمكانية تسجيل إيرادات أو مصاريف وهمية لم تحدث نتيجة لتدفق نقدي حيث كان هناك غموض لأفراد العينة لهذا البند بمتوسط حسابي قدره **2,30** باتجاه تحليل المتوسطات محايد .
- يرى أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي قد أتاح مرونة في الاعتراف بالإيرادات الغير عادية نتيجة لعدم ضبط النظام المحاسبي المالي لإثباتات الاعتراف بالإيرادات الغير عادية حيث كان هناك غموض لأفراد العينة لهذا البند بمتوسط حسابي قدره **2,33** باتجاه تحليل المتوسطات محايد .
- يرى أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي قد أتاح مرونة في الاعتراف بالمصاريف الغير عادية نتيجة لعدم ضبط النظام المحاسبي المالي لإثباتات الاعتراف بالمصاريف الغير عادية حيث كان تأيد أفراد العينة لهذا البند بمتوسط حسابي قدره **2,42** .
- يرى أفراد العينة أن النظام المحاسبي المالي يتيح مرونة في دمج بنود القوائم المالية من خلال إمكانية إظهار أو إخفاء بعض البنود ذات الأهمية النسبية حيث اتفق أغلبية أفراد العينة على هذا البند بمتوسط حسابي قدره **2,39** .

الفرع الثالث: تحليل علاقة أخلاقيات المهنة بترشيد السياسات المحاسبية

- من خلال تحليل النقطة الأولى للمحور الثالث يحرص معظم أفراد العينة على إختيار طريقة الإهلاك المناسبة لطبيعة أصول المؤسسة خدمة للأطراف ذات الصلة حيث يبذل العناية المهنية في اختيار السياسة الموافقة والمناسبة للأصل حيث اتفق أغلبية أفراد العينة على هذا البند بمتوسط حسابي قدره **2,63** .

- من خلال تحليل النقطة الثانية للمحور الثالث يحرص معظم مهنيي البيئة المحاسبية على اختيار طريقة تقييم المخزون المناسبة للمحافظة على مخزونات المؤسسة بالاستناد إلى طبيعة المخزون لضمان تسيير أفضل لعنصر المخزون بهدف استغلال امثل لموارد المؤسسة حيث اتفق أغلبية أفراد العينة على هذا البند بمتوسط حسابي قدره **2.69** باتجاه تحليل المتوسطات موافق.

- من خلال تحليل النقطة الثالثة للمحور الثالث يحرص معظم أفراد العينة على مراعاة الأهمية النسبية للبنود عند عملية الدمج بين بنود القوائم المالية بإظهار وإخفاء بعض البنود بما يتناسب المؤسسة حيث اتفق اغلب مهنيي البيئة المحاسبية على هذا البند بمتوسط حسابي قدره **2.54** باتجاه تحليل المتوسطات موافق .

- من خلال تحليل النقطة الرابعة للمحور الثالث يحرص أفراد العينة على استيفاء المصاريف الغير عادية للشروط لإدراجها في جدول حسابات النتائج ضمن المصاريف الغير عادية حيث اتفق اغلب مهنيي البيئة المحاسبية على هذا البند بمتوسط حسابي قدره **2.66** باتجاه تحليل المتوسطات موافق .

- من خلال تحليل النقطة الخامسة للمحور الثالث يحرص أفراد العينة على استيفاء الإيرادات الغير عادية للشروط لإدراجها في جدول حسابات النتائج ضمن الإيرادات الغير عادية حيث اتفق اغلب مهنيي البيئة المحاسبية على هذا البند بمتوسط حسابي قدره **2.54** باتجاه تحليل المتوسطات موافق .

- من خلال تحليل النقطة السادسة للمحور الثالث يحرص أفراد العينة على تفعيل فرض الاستحقاقية عند إثبات الأحداث والمعاملات الاقتصادية من خلال إثبات تعهد بين الطرفين بخصوص تسجيل الإيرادات والمصاريف حيث اتفق اغلب مهنيي هذا البند بمتوسط حسابي قدره **2.61** باتجاه تحليل المتوسطات موافق.

خاتمة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل دراسة ميدانية على عينة من مهنيي البيئة الحاسبية لولاية ورقلة وضواحيها والذي من خلاله حاولنا حل المشكل الرئيسي للدراسة ومن خلال تحديد العينة مجتمع الدراسة وبهدف تطبيق الجانب النظري على العينة، قمنا باعداد وتوزيع استمارات استبيان وباستخدام طرق وأساليب إحصائية خلصت دراستنا إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي :

- ✓ يلتزم المحاسبون بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة.
- ✓ تتسم السياسات الحاسبية بالمرونة في ظل النظام المحاسبي المالي .
- ✓ يساهم التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات الحاسبية.

وفي ختام هذه المذكرة إستوقفنا قول عبد الرحيم البيساني لابن العماد الأصفهاني: "إني رأيت أنه لا يكتب إنسان كتاباً في يومه إلا قال في غده لو عُيِّرَ هذا لكان أحسن، ولو زيد هذا لكان يستحسن، ولو قدم هذا لكان أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا لعمرى من أعظم العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر".

الخاتمة

تناولت هذه المذكرة إشكالية مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ولقد اقتضى بنا الأمر إلى معالجة هذه الإشكالية عبر فصلين حيث حاولنا في الفصل الأول الإلمام بالجوانب النظرية للموضوع من مفاهيم تتعلق بأخلاقيات مهنة المحاسبة ومفاهيم تخص السياسات المحاسبية و الدراسات السابقة، أما الفصل الثاني والذي كان بعنوان الدراسة الميدانية وقد جاءت مكتملة للدراسة النظرية وتم تقسيمها إلى مرحلتين تمثلت المرحلة الأولى في استخدام أداة للإجابة عن إشكالية الدراسة تمثلت في بناء استمارة استبيان كأداة رئيسية وجهت بشكل مباشر لمهنيي البيئة المحاسبية بهدف الوصول إلى نتائج أقرب إلى الواقع بأكبر صورة ممكنة، وفي الخير استنبطنا مجموعة من النتائج التي من خلالها يمكن الإجابة على فرضيات الدراسة والإجابة على إشكالية موضوع الدراسة .

نتائج اختبار الفرضيات :

- بالنسبة للفرضية الأولى والتي تنص على يلتزم مهنيو البيئة المحاسبية الجزائرية بأخلاقيات مهنة المحاسبة ، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال متوسط إجابات المحور الأول الذي بلغ **2,78** وكذا مستوى المعنوية لاختبار Anova والذي بلغ **0.90** وعليه نقبل الفرضية الأولى .

- بالنسبة للفرضية الثانية والتي تنص على تتسم السياسات المحاسبية بالمرونة في ظل النظام المحاسبي المالي ، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال متوسط إجابات المحور الأول الذي بلغ **2,44** وكذا مستوى المعنوية لاختبار Anova والذي بلغ **0.46** وعليه نقبل الفرضية الأولى .

- بالنسبة للفرضية الثالثة والتي تنص على يساهم التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية ، فقد تحققت هذه الفرضية من خلال متوسط إجابات المحور الأول الذي بلغ **2.61** وكذا مستوى المعنوية لاختبار Anova والذي بلغ **0.24** وعليه نقبل الفرضية الأولى .

نتائج الدراسة :

بعد التحليل النظري والتطبيقي للدراسة توصلنا إلى النتائج التالية :

- ✓ إن أخلاقيات مهنة المحاسبة تتحدد بمجموعة من المعايير والمبادئ والقواعد المتعارف عليها عند المحاسبين والمتمثلة في العدالة، النزاهة، عدم الانحياز، الاستقلالية والموضوعية وهي التي تحدد الصحيح من الخطأ عند ممارسة المهنة وهي سند المحافظة على شرف المهنة؛
- ✓ إن السياسات المحاسبية هي كل القواعد والطرق والإجراءات والمعالجات المحاسبية كطرق الاهتلاك وطرق تقييم المخزون المطبقة من طرف الكيان تحت إطار الأعراف المحاسبية تؤدي إلى مخرجات محاسبية بما يتناسب مع أهداف الكيان؛
- ✓ يلتزم مهنيي البيئة المحاسبية الجزائرية بأخلاقيات مهنة المحاسبة ؛
- ✓ تتميز السياسات المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي بالمرونة في التطبيق؛
- ✓ إن التزام مهنيي البيئة المحاسبية بأخلاقيات مهنة المحاسبة يؤدي الى ترشيد واختيار السياسات المحاسبية التي تتوافق مع طبيعة أحداث المؤسسة .

في ظل النتائج المتوصل إليها، أوصت الدراسة بما يلي :

- ✓ ضرورة الالتزام بميثاق الأخلاق في مهنة المحاسبة.
- ✓ ضرورة الحد من المرونة في السياسات المحاسبية المنصوص عليها في SCF.
- ✓ ضرورة بذل العناية المهنية والالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة عند اختيار السياسة المحاسبية المناسبة لحدث اقتصادي في المؤسسة.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

مذكرات جامعية

- سليمان عتير، مرونة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، جامعة قاصدي مربا ورقلة، 2017

مقالات

- أبتهاج اسماعيل يعقوب وآخرون، المحاسبة بين مطرقة الخروقات الأخلاقية وسندان المهنية، مجلة الإدارة والاقتصاد، عدد 99، 2014
 - أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2015
 - أسامة عبد اللطيف محمود وآخرون، دور التعليم المحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق والحد من الفساد: دراسة تطبيقية على الجامعات الأردنية.
 - بشوندة، رفيق وآخرون، السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن، 16، 2015
 - بوظرفة صورية، أخلاقيات العمل من منظور الفكر الاقتصادي الإسلامي، مفهوم ومنهج الاقتصاد الإسلامي .
 - تغريد سالم الليلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، تنمية الرافدين، جامعة الموصل - العراق، العدد 97، مجلد 32، 2010
 - خالد عثمان، د. عبد الرحمان عبد الله، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، مجلة العلوم الإدارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد الثاني، يناير 2018
 - سعيد بن ناصر الغامدي، أخلاقيات العمل (ضرورة تنمية ومصلحة شرعية)، لعدد 242 - 2010 م
 - صبايحي نوال، الأبعاد الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتطبيقات التلاعب المحاسبي، مجلة الحقوق والعلوم الانسانية، جامعة زيان عاشور الجلفة، العدد 22، 2015
 - طه احمد حسن أردبيني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، تنمية الرافدين، العراق
 - ميادة حياوي مهدي، رزاق مخور داود، تأثير اخلاقيات الاعمال في تحقيق الميزة التنافسية أنموذج اسلامي مقترح للمنظمات
- ### المحلية المعاصرة
- علي يوسف، المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 التغيرات في التقديرات المحاسبية والاحطأ، دورة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية.
 - كمال رزق، د. راغب أحمد الخطيب، إشكالية العلاقة بين الأخلاق والاقتصاد في ظل الأزمة المالية العالمية، "تداعيات الأزمة الاقتصادية العالمية على منظمات الأعمال" جامعة الزرقاء الخاصة - الأردن 10-11 نوفمبر 2009
 - مجلة دورية علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن كلية العلوم الإدارية بجامعة إفريقيا العالمية .
 - مرحوم، محمد الحبيب، السياسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، مجلة رماح للبحوث والدراسات، رماح - الأردن - 16، ديسمبر 2015.
 - مقداد أحمد الجليلي، وحيد محمود رمو، أخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في استراتيجيات الحد من الفساد الإداري، تنمية الرافدين، العدد 106 مجلد 34، العراق، 2012

- مهند العبيني، د.علي الزعبي، اثر التعليم المحاسبي الأخلاقي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في الأردن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العراق، العدد 50

- عبد الحميد وأ. ثناء السيد عبد العزيز ، تحليل العلاقة بين المعايير المحاسبية واختيار السياسات المحاسبية وأثرها على المعدين والمراجعين والمستثمرين ، مجلة رماح للبحوث والدراسات، الأردن، مج 3 ع1، 2012

ملتقيات

- سامر مظهر قنطقجي، دور السياسات المحاسبية في التحوط، ملتقى الخرطوم للمنتجات المالية الاسلامية، الخرطوم أبريل 2012.

- سميرة قداش، د.سميرة صالح، العلاقة بين الالتزام التنظيمي والحوافز السلبية والمسؤولية الاخلاقية في العمل من وجهة نظر الاساتذة بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة قاصدي مرباح-ورقلة، مجمع مداخلات الملتقى الدولي الثالث للاداء المتميز للمنظمات والحكومات، ورقة، 27-28 نوفمبر 2017.

- صوفي إيمان، أ.قوراري مريم، أخلاقيات العمل كأداة للحد من ظاهرة الفساد الإداري في الدول النامية، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر-بسكرة- يومي 06-07 ماي 2012 .

- بورصة البحرين ، قواعد السلوك وأخلاقيات العمل، القانون الداخلي لبورصة البحرين

المراجع باللغة الاجنبية

1 paul jajairam, Ethics in Accounting, Journal of Finance and Accountancy, November 2017

1 Đurđica Jurić, PhD, Effect of Accounting Policies on Financial Position of Small and Medium-Sized Enetrprises, Original scientific paper UDC 657.3, 18.04.2014.

The International Ethics Standards Board for Accountants 1، مجلس المعايير الدولية للأخلاقيات

للمحاسبين .

الملاحق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

جامعة قاصدي مرباح ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التخصص : دراسات محاسبية وتدقيق

استمارة الاستبيان



الأخ الفاضل / الأخت الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،،،

الاستبيان الذي بين يديك هو أحد أدوات الدراسة لاستكمال متطلبات درجة الماستر في دراسات محاسبية وتدقيق بعنوان:

" دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل السياسات المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

ويشرفني أن أطلب مساعدتكم بتعبئة الاستبيان المرفق، بعد قراءة كل عبارة من عباراتها قراءة متأنية، كما أتمنى عليكم إعطاءها

بعض اهتمامكم وذلك لما لإجاباتكم من أهمية تعتمد عليها نتائج هذه الدراسة، علما بأن المعلومات ستعامل بسرية تامة ولن

تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لتعاونكم وحسن استجابتكم.

الطالب : بن راحلة عبد الرؤوف

Abderraoufbenrahla@gmail.com

القسم الأول : الأسئلة الخاصة البيانات العامة (المعلومات الشخصية)

1. الجنس : أ - ذكر ب - أنثى
2. السن : أ - أقل من 30 سنة ب - أكبر من 30 سنة
3. المؤهل العلمي :

- أ - ليسانس ب - ماجستير / ماستر
- ج - دكتوراه د - بكالوريا
- د - شهادة مهنية

4. المستوى الوظيفي :

- أ - محافظ حسابات ب - محاسب معتمد ج - محاسب / مسير
- د - وظيفة أخرى
- مالي

5. عدد سنوات الخبرة :

- أ - أقل من 5 سنوات ب - ما بين 5 و 10 سنوات ج - أكثر من 10
- سنوات

القسم الثاني : الأسئلة الخاصة بالدراسة

I. يلتزم المحاسبون بمبادئ أخلاقيات مهنة المحاسبة

| الرقم | البيان | موافق | محايد | غير موافق |
|-------|--|-------|-------|-----------|
| 01 | أتمتع بمصداقية مهنية في جميع العلاقات المهنية في المؤسسة | | | |
| 02 | أتمتع بالكفاءة والعناية المهنية في جميع مجالات عملي | | | |
| 03 | احتفظ بسرية وطبيعة المعلومات المتعلقة بالعلاقات المهنية في المؤسسة | | | |
| 04 | لي اطلاع واسع بالإطار القانوني لمهنة المحاسبة في الجزائر | | | |
| 05 | لي اطلاع كافي على ميثاق أخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر | | | |

| | | | | |
|--|--|--|---|----|
| | | | احرص على تقديم أداء عالي المستوى خدمة للأطراف المستعملة للقوائم المالية | 06 |
| | | | لا اقبل أي تحيز مهني أو تضارب في المصالح بين الأطراف ذوي العلاقة | 07 |

II. تتسم السياسات المحاسبية بالمرونة في ظل النظام المحاسبي المالي .

| الرقم | البيان | موافق | محايد | غير موافق |
|-------|---|-------|-------|-----------|
| 01 | يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في طرق اهتلاك أصول المؤسسة | | | |
| 02 | يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في طرق تقييم مخزونات المؤسسة | | | |
| 03 | يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في فرض الاستحقاقية | | | |
| 04 | يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تسجيل الإيرادات غير عادية | | | |
| 05 | يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في تسجيل المصاريف غير عادية | | | |
| 06 | يتيح النظام المحاسبي المالي مرونة في دمج المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية | | | |

III. يساهم التزام المحاسبين بأخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد اختيار السياسات المحاسبية

:

| الرقم | البيان | موافق | محايد | غير موافق |
|-------|---|-------|-------|-----------|
| 01 | احرص على اختيار طريقة الاهتلاك المناسبة لأصول المؤسسة خدمتا للأطراف ذات الصلة | | | |
| 02 | احرص على اختيار طريقة تقييم المخزون المناسبة للمحافظة على مخزونات المؤسسة | | | |
| 03 | أحرص على مراعاة الأهمية النسبية للبنود عند عملية الدمج | | | |
| 04 | أحرص على استيفاء المصاريف الغير عادية للشروط لإدراجها في جدول حسابات النتائج | | | |
| 05 | أحرص على استيفاء الإيرادات الغير عادية للشروط لإدراجها في جدول حسابات النتائج | | | |
| 06 | أحرص على تفعيل فرض الاستحقاقية عند إثبات الأحداث والمعاملات الاقتصادية | | | |

يوضح متوسطات إجابات العينة على المحور الأول

| Statistiques descriptives | | | | | |
|---------------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
| X6 | 33 | 2,00 | 3,00 | 2,9394 | ,24231 |
| X7 | 33 | 2,00 | 3,00 | 2,9091 | ,29194 |
| X8 | 33 | 3,00 | 3,00 | 3,0000 | ,00000 |
| X9 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,5758 | ,56071 |
| X10 | 33 | 2,00 | 3,00 | 2,6364 | ,48850 |
| X11 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,7273 | ,57406 |
| X12 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,6970 | ,63663 |
| A1 | 33 | 2,14 | 3,00 | 2,7835 | ,23179 |
| N valide (liste) | 33 | | | | |

مخرجات Spss v24.0

يوضح متوسطات إجابات العينة على المحور الثاني

| Statistiques descriptives | | | | | |
|---------------------------|----|---------|---------|---------|------------|
| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
| X13 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,6061 | 0,65857 |
| X14 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,6364 | 0,65279 |
| X15 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,3030 | 0,72822 |

| | | | | | |
|---------------------|----|------|------|------------|-------------|
| X16 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,333 3 | 0,6922 2 |
| X17 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,424 2 | 0,6628 7 |
| X18 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,393 9 | 0,7881 7 |
| A2 | 33 | 1,33 | 3,00 | 2,449 5 | 0,4630 2 |
| N valide (liste) | 33 | | | | |

مخرجات Spss v24.0

يوضح متوسطات إجابات العينة على المحور الثاني

| Statistiques descriptives | | | | | |
|---------------------------|----|---------|---------|------------|-------------|
| | N | Minimum | Maximum | Moyenne | Ecart type |
| X19 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,636 4 | 0,6527 9 |
| X20 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,697 0 | 0,6366 3 |
| X21 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,545 5 | 0,5657 2 |
| X22 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,666 7 | 0,5400 6 |
| X23 | 33 | 1,00 | 3,00 | 2,545 5 | 0,5640 8 |
| X24 | 33 | 1,00 | 4,00 | 2,575 8 | 0,7084 4 |
| A3 | 33 | 1,50 | 3,00 | 2,611 1 | 0,3765 4 |
| N valide (liste) | 33 | | | | |

مخرجات Spss v24.0

الفهرس

| الصفحة | الفهرس |
|---|--|
| II | الإهداء |
| III | شكر و تقدير |
| IV | الملخص |
| V | قائمة المحتويات |
| VI | قائمة الجداول |
| VII | قائمة الأشكال البيانية |
| VIII | قائمة الملاحق |
| أ | المقدمة |
| الفصل الأول الأدبيات النظرية والتطبيقية | |
| 02 | تمهيد : |
| 03 | المبحث الأول: أخلاقيات مهنة المحاسبة والسياسات المحاسبية |
| 03 | المطلب الأول: مدخل لأخلاقيات مهنة المحاسبة |
| 09 | المطلب الثاني: السياسات والبدائل المحاسبية |
| 10 | المطلب الثالث: أهمية الأخلاق لاختيار السياسات المحاسبية |
| 13 | المبحث الثاني: الدراسات السابقة في الموضوع |
| 13 | المطلب الأول: الدراسات التي تناولت أخلاقيات مهنة المحاسبة |
| 20 | المطلب الثاني: الدراسات التي تناولت السياسات المحاسبية |
| 24 | المطلب الثالث: أوجه الاختلاف والتشابه (تقييم الدراسات) |
| 27 | خلاصة الفصل |
| الفصل الثاني: الدراسة الميدانية | |
| 29 | تمهيد |
| 30 | المبحث الأول : الطريقة والأدوات المستخدمة |
| 30 | المطلب الأول : الأدوات المستخدمة في الدراسة |
| 37 | المطلب الثاني : مجتمع الدراسة واختيار العينة |
| 32 | المطلب الثالث : الأدوات والبرامج الإحصائية لقياس المتغيرات |
| 33 | المبحث الثاني : التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات |

| | |
|----|---|
| 33 | المطلب الأول : وصف خصائص وإجابات عينة الدراسة |
| 44 | المطلب الثاني: اختبار فرضيات الدراسة |
| 46 | المطلب الثالث: تحليل ومناقشة النتائج |
| 49 | خلاصة الفصل |
| 50 | الخاتمة |
| | المصادر والمراجع |
| | الملاحق |