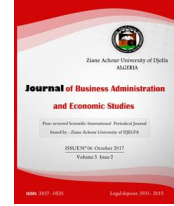




## مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية



[www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/](http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/313/)

موقع المجلة:

أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S 04) (دراسة ميدانية)

**The impact of the ethics of the accounting profession in reducing creative accounting practices in accordance with the International Accounting Standard Education (I.E.S 04) (Empirical Study)**

عمر جموعي، AMAR DJEMOUI<sup>1\*</sup>, a.djemoui@lagh-univ.dz,

فوزية براهيم، BRAHMI FOUZIA<sup>2</sup>, Brahmif16@yahoo.fr,

<sup>1</sup> طالب دكتوراه، مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الأغواط (الجزائر)

<sup>2</sup> أستاذة محاضرة - أ-، مخبر العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجلفة (الجزائر)

تاريخ النشر: 2021/06/07

تاريخ القبول: 2021/06/05

تاريخ الإرسال: 2021/03/05

### الكلمات المفتاحية

### ملخص

هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر التزام الإطار الأكاديمي والمهني بأخلاقيات مهنة المحاسبة وفق المعيار الدولي للتعليم المحاسبي رقم (I.E.S 04) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وقد أجريت على عينة من المحاسبين المهنيين وأستاذة جامعيين، وقد تم جمع البيانات الأولية عن طريق استبيان إلكتروني. وخلصت الدراسة إلى أن الأكاديميين والمهنيين في الجزائر يلتزمون بأخلاقيات مهنة المحاسبة رغم عدم حداثة قانون أخلاقيات المهنة وعدم تماثيه مع معيار التعليم المحاسبي الدولي ووجود أثر معنوي لجميع أبعاد الالتزامات الأخلاقية وفق المعيار للحد من استخدام المحاسبة الإبداعية.

تصنيف JEL: I23؛ M41؛ L15.

### Abstract

his study aimed to find out the impact of the academic and professional framework's commitment to the ethics of the accounting profession in accordance with the International Standard for Accounting Education No. (I.E.S 04) to limit creative accounting practices. It was conducted on a sample of professional accountants and a university professor, and the primary data was collected through an electronic questionnaire.

The study concluded that academics and professionals in Algeria adhere to the ethics of the accounting profession despite the lack of recent professional ethics law and its inconsistency with the standard of international accounting education and the presence of a moral effect for all dimensions of ethical obligations according to the standard to limit the use of creative accounting.

### Keywords

Accounting education standard; accounting profession; Accounting ethics; Creative Accounting.

JEL Classification Codes : I23;M41; L15.

\* البريد الإلكتروني للباحث المرسل: [a.djemoui@lagh-univ.dz](mailto:a.djemoui@lagh-univ.dz)

**1. مقدمة:**

ان بذور الازمات المالية التي عصفت بالعالم هي نتاج ممارسات وأساليب محاسبية والتي أدت الى تدمير الكثير من الشركات العالمية دون السيطرة عليها، وهذا كله نتج عن الممارسات الأخلاقية وضعفها لدى المحاسبين من جهة وعدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة من جهة اخرى مما أفقد المحاسبة كمهنة جزء من مصداقيتها وشفافيتها من خلال ما تقدمه من قوائم وبيانات مالية خاصة وتأثيرها الكبير على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وبالرغم من هذا الا ان الممارسات الأخلاقية واخلاقيات مهنة المحاسبة موجودة لدى المهنيين الا انه يجب معرفة اثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**1. إشكالية الدراسة :**

تشكل المحاسبة الإبداعية تحدياً لأخلاقيات مهنة المحاسبة، وذلك راجع لعدم الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة الامر الذي يؤدي الى تقديم تقارير مالية مضللة وغير معبرة عن الواقع سعياً وراء تحقيق رغبات الإدارة والتأثير على اتجاهات وقرارات مستخدمي هاته التقارير وعلى هذا الأساس، يمكن حصر مشكلة الدراسة في محاولة البحث عن إجابة للتساؤل الآتي:

ما أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S 04) وفق وجهة نظر اكااديمية ومهنية؟

- إلى جانب هذه الإشكالية ومن أجل الإلمام بكافة جوانب الدراسة محل البحث قمنا بطرح التساؤلات الفرعية التالية:
- ما أثر الالتزام بالشك المهني والحكم المهني وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S 04) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما أثر الالتزام بالمبادئ الاخلاقية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S 04) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما أثر الالتزام بالمصلحة العامة وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S 04) في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

**2. فرضيات الدراسة :**

- على ضوء الإشكالية الرئيسية والإشكاليات الفرعية يتم وضع الفرضيات التالية:
- $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالشك المهني والحكم المهني على ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .
- $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمبادئ الاخلاقية على ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .
- $H_0$ : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمصلحة العامة على ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

### 3. أهمية الدراسة :

تأتي هذه الدراسة لتلقي الضوء على أهمية اخلاقيات مهنة المحاسبة بشكل عام في التكوين الاكاديمي والمهني وترقية مناهج التعليم المحاسبي وكذا التأكيد على مدى الالتزام باخلاقيات مهنة المحاسبة للوصول الى محاسبين اكفاء وذو معرفة واقتدار ، و للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال الالتزام باخلاقيات مهنة المحاسبة.

### 4. هدف الدراسة :

تهدف الدراسة الى التعرف الى اخلاقيات مهنة المحاسبة وفق المعيار التعليم المحاسبي الدولي ومعرفة التزام الجانب الاكاديمي بالتعليم الأخلاقي في التكوين النظري وامثال الجانب المهني لقواعد واخلاقيات مهنة المحاسبة عند الممارسة ومعرفة مدى توافق معيار التعليم المحاسبي الدولي والقوانين الضابطة لاخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر.

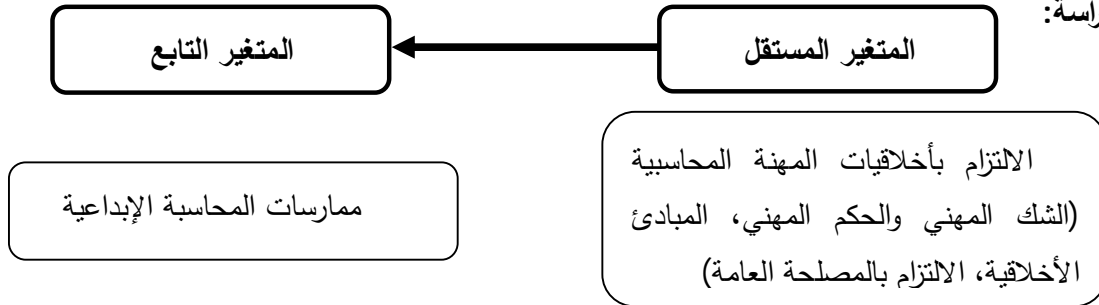
### 5. المنهج المتبع :

من اجل تحقيق اهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم اختيار المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالرجوع الى المصادر التالية للبيانات؛

أ. مصادر ثانوية: تتمثل في الدراسات والكتب والمصادر والمراجع ذات الصلة ؛

ب. مصادر أولية: من خلال استبانة الكترونية تحوي على محورين الأول خاص بالجانب الديموغرافي ووصف العينة والثاني يتعلق بالاجابة عن التساؤلات الدراسة.

### 6. نموذج الدراسة:



7. الحدود الزمنية: تقتصر الدراسة على سنة 2019.

8. الحدود المكانية: ولاية الجلفة، ولاية الأغواط، ولاية المدينة، ولاية المسيلة، ولاية غرداية، ولاية ورقلة.

9. الحدود البشرية: المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات، أساتذة جامعيين، خبراء محاسبة وكل من لهم الصلة بالمحاسبة.

### II. الإطار النظري والدراسات السابقة:

نظرا لأهمية مهنة المحاسبة لكافة الأطراف ذات العلاقة بأداء المنشأة التي تعد عنها التقارير المالية، تعاضمت الحاجة الى وجود قيم واخلاقيات للتمكن من العمل بنجاح وباستقامة في عالم الاعمال المتغير (Millman, 2006) ، وأصبح التزام المحاسب المهني بأخلاقيات المهنة ضرورة لا بد منها ليتمكن من انجاز المهمة الملقاة على عاتقه، واكتسبت الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة أهمية خاصة وعادت لساحة المهنية بعد حدوث سلسلة الفضائح المالية التي تضمنت انهيار شركة Enron, Tyco international, Health south Adelpia Communications, WorldCom, Global crossing, Rite Aid وغيرها من الشركات ، وأثارت هذه الفضائح قلقا عميق حول اخلاقيات الاعمال، وادت الى الاعتراف بان اخلاقيات العمل هي ضرورة مطلقة لكل الاعمال والوظائف في الاقتصاد والمجتمع وكان عدم تطبيق الاخلاقيات المهنية خاصة في مجال المحاسبة من ابرز العوامل التي تسببت في تلك الفضائح.

وقد تنبته العديد من الجهات الى ضرورة التزام المحاسبين بأخلاقيات المهنة، وقد تم على اثر ذلك صدور قانون sarbanes-Oxley في عام 2002 للحد من التصرفات غير الأخلاقية للمنظمات الاقتصادية وتقليل احتمالات حدوث فضائح مالية مستقبلية.

### 1. اخلاقيات مهنة المحاسبة:

يصعب وضع تعريف محدد للاخلاقيات رغم الاتفاق العام على ارتباطها بعمل ما هو صائب وتجنب ما هو خاطئ، ومن أسهل التعريفات التي قدمت في هذا المجال هي؛

#### 1.1 مفهوم الاخلاقيات:

- تعرف الاخلاق على انها مبادئ تتعلق بخصائص مثل الأمانة والنزاهة، والاعتمادية والمسؤولية، وجوانب أخرى في السلوك القويم مقابل السلوك الخاطئ (حماد، 2004، صفحة 162).
- كما عرفت على انها معايير للتصرف والسلوك التي نتوقع أن يتبعها الناس وتتعلق الاخلاق الشخصية بفاعليات الفرد اليومية (الصباغ، 2002، صفحة 204).
- ويرى (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & and Young, 2007, P16) أن الاخلاق تمثل مجموعة من القيم التي يستخدمها الأشخاص لتنظيم سلوكهم.
- وقد عرفت على ان الاخلاقيات انها "مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيئ وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي تركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك (نجم، 2000، صفحة 19).

### 2.1 معيار التعليم المحاسبي الدولي 04 - القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية (international education standards, 2017)

#### أنطاق هذا المعيار

- تعرف القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية على انها السلوك المهني والخصائص المهنية التي تحدد المحاسبين المهنيين كأعضاء في المهنة، وتشمل هذه المبادئ الأخلاقية المرتبطة عموماً بالسلوك المهني، والتي تعتبر أساسية في تحديد الخصائص المميزة للسلوك المهني تشمل القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية إلتراما بما يلي:.
- الكفاءة الفنية والمهارات المهنية؛ السلوك الأخلاقي باعتماد الاستقلالية والموضوعية والسرية والنزاهة؛ الأسلوب المهني وذلك ك ببذل العناية الواجبة والتقديم في الوقت المناسب والكياسة والاحترام والمسؤولية والموثوقية؛ السعي للتميز من خلال الالتزام بالتحسين المستمر والتعلم مدى الحياة؛ المسؤولية الاجتماعية عن طريق إدراكها ومراعاة المصلحة العامة.
- تعرف المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بانها تلك المتطلبات الأخلاقية التي يخضع لها المحاسبون المهنيون، وتوضح عادة خمسة مبادئ أساسية للأخلاقيات المهنية وهي: النزاهة؛ والموضوعية؛ والكفاءة المهنية وبذل العناية الواجبة؛ والسرية؛ والسلوك المهني الى جانب أي متطلبات وطنية تعتبر أكثر تقييداً.
- يمكن وصف وتصنيف الكفاءة المهنية بطرق عديدة ومختلفة، فضمن معايير التعليم الدولية، تعتبر الكفاءة المهنية هي القدرة على تأدية دور معين وفق معايير محددة.

**ب. إطار القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية:**

- ينبغي ان توفر الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين، من خلال برامج تعليم المحاسبة المهنية، إطارا من القيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية للمحاسبين المهنيين الطامحين من اجل: ممارسة الحكم المهني؛ والتصرف بطريقة أخلاقية تحقق المصلحة العامة.

**ت. مخرجات التعلم للقيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية**

- ينبغي أن تحدد الهيئات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين مخرجات التعلم للقيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية التي يتعين تحقيقها من قبل المحاسبين المهنيين الطامحين بنهاية التطور المهني الاولي، وتتضمن هذه المخرجات في الجدول رقم 01:

**جدول رقم (1): مخرجات التعلم للقيم والاخلاقيات والسلوكيات المهنية**

مخرجات التعلم	مجال الاختصاص (مستوى الاتقان)
1. تطبيق ذهنية متسائلة بصورة نقدية لتقييم المعلومات المالية وغيرها من البيانات ذات الصلة.	1. الشك المهني
2. تحديد وتقييم البدائل المعقولة للتوصل الى إستنتاجات منطقية بناء على جميع الحقائق والظروف ذات الصلة.	والحكم المهني (متوسط)
1. بيان طبيعة الاخلاقيات.	2. المبادئ الاخلاقية
2. بيان مزايا ومساوئ مناهج الاخلاقيات القائمة على أساس القواعد والمبادئ.	
3. تحديد القضايا الأخلاقية وتحديد متى يتم تطبيق المبادئ الأخلاقية.	
4. تحليل إجراءات العمل البديلة وتحديد نتائجها الأخلاقية.	
5. تطبيق المبادئ الأخلاقية الأساسية المتمثلة في النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية وبذل العناية الواجبة والسرية والسلوك المهني على المعضلات الأخلاقية وتحديد المنهج المناسب.	
6. تطبيق المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة على السلوك المهني وفقا للمعايير.	
1. بيان دور الاخلاقيات في المهنة وفيما يتعلق بمفهوم المسؤولية الاجتماعية.	3. الإلتزام بالمصلحة العامة (متوسط)
2. بيان دور الاخلاقيات فيما يتعلق بالأعمال والحوكمة الجيدة.	
3. تحليل العلاقة المتبادلة بين الاخلاقيات والقانون، بما في ذلك العلاقة بين القوانين والأنظمة والمصلحة العامة.	
4. تحليل النتائج المترتبة على السلوك غير الأخلاقي بالنسبة للفرد والمهنة والجمهور العام.	

المصدر: (I.F.A.C) دليل بيانات التعليم الدولية، 2017، 55-56.

**2. المحاسبة الإبداعية:**

ظهرت المحاسبة الإبداعية (الخلافة) في فترة الثمانينيات من القرن الماضي ومن المرجح انها بدأت عند مواجهة الشركات الصعوبات الناجمة عن الركود الاقتصادي آنذاك، مما رتب ضغوط كبيرة على هذه الشركات أدت الى قيامها بتحسين صورة الربحية وبيان الوضع المالي بشكل أفضل من حقيقته، وقد استخدمت في الادب المحاسبي العديد من المصطلحات لوصف الممارسات المتعلقة بتغيير الحقائق في المحاسبة، كطبخ الدفاتر، والمحاسبة النفعية، وتمهيد الدخل، إدارة الأرباح، المحاسبة التجميلية... الخ وتعرف المحاسبة الخلافة بانها إجراءات او خطوات يتم استخدامها للتلاعب بالأرقام المالية وذلك لخداع مستخدمي التقارير المالية، وهي كذلك أي اجراء او خطوة نحو إدارة الأرباح او تمهيد الدخل (Mulford & and Comisky, 2002,P27)، وعرفت أيضا على انها استخدام المرونة الموجودة في

المحاسبة لإدارة القياس والافصاح المحاسبي بما يخدم مصالح القائمين على اعداد الحسابات (Jones, 2007,P681) ، كما وصفت المحاسبة الخلاقة بانها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات او حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صورة متحيزة عن الأداء المالي للشركة وعادة ا يتم ذلك دون الاخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الاخلال بجوهرها (Shah, 1998) ، ووفقا ل (Blake, Amat, & and Dowds, 1998) فان المحاسبة الإبداعية هي العملية التي يستخدم فيها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرقام المعروضة في حسابات منشآت الاعمال ، ويرى بعض الباحثين ان المحاسبة الخلاقة هي تحويل ارقام المحاسبة المالية مما هي عليه في الواقع الى مايرغب به القائمين على اعدادها من خلال الاستفادة من القواعد الموجودة و او تجاهل بعضها او جميعها (Nacer, 1993,P2).

وبناء على ما سبق فالمحاسبة الإبداعية حسب هذا المفهوم تمثل الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي يلجا اليها المحاسب لإيجاد الفرصة للتلاعب والغش مما يؤدي الى بيانات مالية غير صحيحة ومضللة من اجل اظهار التقارير المالية كما يرغب به وخلافا للواقع.

### 3. اشكال المحاسبة الإبداعية: (Amat & & Growthorpe, 2011)

أ- المحاسبة النفعية: هي عبارة عن القصد في اختيار وتطبيق وسائل وأساليب المحاسبة محددة لتحقيق اهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير؛

ب- إدارة الأرباح: وذلك من خلال زيادة قيمة الدخل بقائمة الدخل للوصول الى ربح مقدر او متبأ به لإرضاء المساهمين او الشركاء؛

ت- تمهيد صورة الدخل وهو نقل الدخل من السنوات ذات الدخل المرتفع الى السنوات ذات الدخل المنخفض من خلال المخصصات؛

ث- التلاعب بالتقارير المالية: وهو عبارة عن حذف بند او اظهار بيانات مغلوبة بشكل مقصود بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية.

### 4. دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية: (العبيني و مهند، 2017،صفحة156)

أ- الوفاء بالمتطلبات اللازمة والذي ينحصر بتوفير المتطلبات التنافسية والقدرة على التمسك بقيمة أكبر من الحصة السوقية في حين ان كافة الظروف للمنشأة لا تسمح بتوفير ذلك؛

ب- تحقيق مكاسب شخصية ومكافآت لأعضاء مجلس الإدارة؛

ت- التهرب من الضرائب: ان عملية تقليل الدخل الخاضع للضريبة لا يكون الا من خلال عمليات مشبوهة في التقليل من دفع الضريبة او الغائها من خلال تعظيم المصاريف او دمج مصاريف الشركة مع مصاريف الشخصية لأعضاء مجلس الإدارة.

### 5. الدراسات السابقة:

أ- الدراسات العربية:

- دراسة (الليلة، 2010) أهمية الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في إيجاد محاسبين قادرين على ممارسة مهامهم بشكل جيد، حيث تناولت دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية في العراق، وكشفت الدراسة على وجود علاقة ارتباط قوية جدا بين الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة وأداء الإدارات المحاسبية،

وأن هناك غموض في قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة في العراق مما ينعكس بشكل غير مباشر على أداء الإدارات المحاسبية.

- دراسة (رشوان، 2018) وهدفت الدراسة بشكل عام الى التعرف على دور التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية في تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة من وجهة نظر اكااديمية، حيث اعتمدت المنهج الوصفي التحليلي في تبين الجانب النظري، واستخدمت استبانة كأداة للدراسة ووزعت على أعضاء هيئة التدريس في برامج المحاسبة في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة، بعدد (60) عضو واستخدم الباحث أسلوب الحصر الشامل، وأثبتت الدراسة على وجود جور للتأهيل الاكاديمي والعملي المحاسبي في الجامعات الفلسطينية على تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة، واوصت الدراسة بربط المقررات النظرية في برامج المحاسبة بطبيعة سوق العمل واخلاقيات وممارسات مهنة المحاسبة.

#### ب- الدراسات الاجنبية:

- دراسة (Choi & and Pae, 2011) اختبرت العلاقة بين التزام الشركات باخلاقيات الاعمال ونوعية الإبلاغ المالي، ووجدت ان الشركات التي لديها مستوى التزام عالي أظهرت نوعية إبلاغ مالي أفضل من تلك التي لديها مستوى التزام منخفض، فالشركات ذات المستوى الأعلى من الالتزام الأخلاقي ترتبط بكل اقل بإدارة الأرباح، وتقرر عن الأرباح بشكل أكثر تحفظاً، وأن التنبؤ لديها بالتدفقات النقدية المستقبلية أكثر دقة مقارنة بالشركات ذات مستوى الالتزام الأخلاقي المنخفض.

- دراسة (Salome, Ifeanyi, Ezemoyih, & and Echezonachi, 2012) اثر المحاسبة الخلاقة في أداء المحاسبين والمدققين في مجال الإبلاغ المالي عن القوائم المالية في نيجيريا، اذ هدفت الدراسة الى تحديد الاستراتيجيات المستخدمة من قبل المحاسبين لتفادي المحاسبة الخلاقة في أي من المعاملات المالية، وأظهرت الدراسة أن المحاسبين والمدققين يزجون انفسهم في المحاسبة الخلاقة لجذب المستثمرين والموارد المالية، كما بينت الدراسة ان المعرفة والالتزام باخلاقيات المهنة تساعد المحاسبين والمدققين على تخطي المعضلات الأخلاقية التي تواجههم أثناء العمل وتمكنهم من إختيار الاجراء الصحيح والمناسب.

#### 6. التعقيب على الدراسات السابقة:

تناولت الدراسات السابقة اخلاقيات مهنة المحاسبة من جوانب متعددة، منها وضح فيها دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، ومن بين فيها دور التعليم المحاسبي في الجامعة في تعزيز الممارسة المهنية والأخلاقية لمهنة المحاسبة، وهناك دراسات اختبرت العلاقة بين التزام الشركات باخلاقيات الاعمال ونوعية الإبلاغ المالي، وهناك دراسات وضحت اثر المحاسبة الخلاقة في أداء المحاسبين والمدققين في مجال الإبلاغ المالي عن القوائم المالية.

أ- أوجه الاتفاق بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة: تتفق الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة في جوانب متعددة، أهمها انها تناولت اخلاقيات مهنة المحاسبة، ودور التعليم المحاسبي وعلاقة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية.

ب- أوجه الاختلاف بين الدراسة الحالية والدارسات السابقة: ومايميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة انها ربطت بين الالتزام بأخلاقية مهنة المحاسبة وفق معايير التعليم المحاسبي الدولي وأثر هذا الالتزام في الحد وكبح ممارسات المحاسبة الإبداعية، في حين الدراسات السابقة عالجت الموضوعين بشكل منفصل او ربما كان هناك ربط في بعض الجزئيات فقط، إضافة انها دراسة ميدانية مطبقة على البيئة الجزائرية على القطاع المهني والأكاديمي.

### III. الطريقة والإجراءات:

1. **مجتمع وعينة الدراسة:** من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها ومراعاة لمقتضيات الدراسة التي تتموحر حول دراسة اثر الالتزام باخلاقيات مهنة المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الابداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S 04) من وجهة نظر اكااديمية ومهنية في الجزائر ، وقد تم تحديد مجتمع الدراسة بالاستاذة الدائمين المتخصصين في المحاسبة والعاملين في مؤسسات التعليم العالي في الجزائر وكذلك المهنيين محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين وتم توزيع 120 استبانة على محاسبين معتمدين ومحافظي حسابات وخبراء محاسبين ورؤساء أقسام محاسبة في كل من ولايات الجلفة والاغواط والمسيلة وغرداية وورقلة وذلك عن طريق ارسال استبانة الكترونية عدد منها عن طريق الايميل والأخر عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي فيس بوك facebook واسترجع منها 100 استبانة أي بنسبة 83.33% وعدم الرد من 20 الباقية.

2. **أسلوب جمع وتحليل البيانات:** اعتمد الباحثين على الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المتعلقة بموضوع الدراسة، والتي من خلالها يتم اختبار فرضيات الدراسة، كما تم الاستفادة من بعض الدراسات السابقة للموضوع حيث يتكون الاستبيان من قسمين من الأسئلة كما يلي:

أ. **القسم الأول:** وهي البيانات الديموغرافية (الشخصية) لافراد عينة الدراسة المستجوبين من أساتذة وطلبة ماستر ومهنيين محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وخبراء محاسبين.

ب. **القسم الثاني:** يخص هذا القسم الأسئلة المتعلقة بالاستبانة.

واستخدم الباحثين مقياس ليكرت (likert scale) الخماسي ولقد خصص لكل حالة من الحالات وزن يتفق مع أهمية الحالة، حيث خصص للإجابة "موافق بشدة" (5) درجات، "موافق" (4) درجات، "محايد" (3) درجات، درجات، "غيرموافق" (2) درجات، "غيرموافق بشدة" (1) درجة واحدة.

كما تم تحديد مستوى الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة وفقا للمعادلة التالية:

المدى = (العلامة القصوى - العلامة الدنيا) / (5-1) أي المدى = 0.8 وبناء على ذلك اعتمد المعيار التالي للحكم؛ درجة ضعيفة جدا من 1-1.79، درجة ضعيفة من 1.80-2.59، ودرجة متوسطة من 2.60-3.39، ودرجة مرتفعة من 3.40-4.19، ودرجة مرتفعة جدا من 4.20-5. قبل صياغة الاستبانة النهائية ونشرها ، قام الباحثين باجراء اختبار صدق الاستبانة، للتأكد من صياغة الأسئلة بأسلوب واضح، بعيدا عن كل التباس او غموض ، وقد تم عرضه على خمسة أساتذة متخصصين في المحاسبة ، وقد اخذت كل ملاحظاتهم بعين الاعتبار وتوصياتهم عن اعداد الاستبانة في شكلها النهائي.

كما تم قياس ثبات الاستبانة باستخدام (معامل الفا كرونباخ) وتبين ان قيمته تساوي ( 77.6%) لجميع أسئلة الاستبانة ككل، وهي نسبة ثبات مرتفعة ومقبولة لأغراض التحليل الاحصائي والبحث العلمي حيث انها تزيد عن النسبة المقبولة والبالغة (60%) هذا وقد بلغت قيمة معامل الفا كرونباخ لاسئلة المحور الأول (79%) فيما بلغت قيمته بالنسبة لاسئلة المحور الثاني (89.4%) ويوضح الجدول رقم (02) معامل ثبات الاتساق الداخلي الفا كرونباخ لابعاد الاستبانة.

جدول رقم (02): نتائج اختبار الفا كرونباخ لفقرات الاستبانة

الفقرات في الاستبانة	عدد الفقرات	قيمة الفا كرونباخ
محور الاول الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة	21	0.79
محور الثاني أساليب المحاسبة الإبداعية	8	0.894
كامل فقرات الاستبانة	29	0.776



المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

**ت.أساليب تحليل البيانات :**

- لغرض تحقيق اهداف الدراسة واختبار صحة فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:
- مقاييس الإحصاء الوصفي المتمثلة بالنسب والتكرارات لوصف المتغيرات الديموغرافية للمستجوبين من مهنيين واكاديميين في المحاسبة ، إضافة الى الوسط الحسابي والانحراف المعياري .
  - اختبار t للعينة الواحدة (one sample Test) لاختبار علاقة الالتزام باخلاقيات المحاسبة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي الرابع.

**IV.نتائج الدراسة (التحليل والمناقشة)****أ. تحليل الخصائص الوصفية لعينة الدراسة**

يوضح الجدول رقم(3) ان ما نسبته(41%) من افراد العينة يشغلون وظيفة أستاذ في المحاسبة ،فيما بلغت نسبة العاملين في وظيفة محافظ حسابات وخبير محاسب ومحاسب معتمد(27%،10%،13%)على التوالي وأخرى (9%) مستترفين ومتصرفين محللين وطلبة، ويلاحظ ان عينة الدراسة مؤهلة تأهيلا علميا ملائما ، إذ انهم جميعهم من حملة ليسانس كحد ادنى ، كما يلاحظ ان افراد العينة يتمتعون بخبرة مهنية عالية في العمل المالي والمحاسبي، إذ تبلغ نسبة الذين لديهم خبرة لا تقل عن 5سنوات نسبة (77%) وهي نسبة مرتفعة وهذا ما يعزز الثقة بإجابات العينة.

**جدول رقم (03): خصائص أفراد عينة البحث**

المتغيرات	الفئة	التكرارات	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	22	22%
	ماستر	36	36%
	ماجستير	9	9%
	دكتوراه	33	33%
طبيعة المهنة	استاذ	41	41%
	محافظ حسابات	27	27%
	خبير محاسب	10	10%
	محاسب معتمد	13	13%
	اخرى	9	9%
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	23	23%
	من 5الى 10 سنوات	42	42%
	من 10 الى اقل من 15سنة	23	23%
	من 15 سنة فأكثر	12	12%

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

**ب.تحليل إجابات المبحوثين**

تظهر البيانات الواردة في الجدول رقم(04) بخصوص التزام محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وخبراء المحاسبة من جانب مهني وأكاديمي باخلاقيات مهنة المحاسبة ؛

- يعتقد افراد العينة ان هناك التزام بالشك المهني والحكم المهني بدرجة مرتفعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي للاجابات على فقرات التي تقيس مدى هذا الالتزام (3.82)، في حين كان الانحراف المعياري (0.45).  
- يرى افراد العينة ان هناك الالتزام بالمبادئ الأخلاقية بدرجة مرتفعة جدا، فقد بلغ المتوسط الحسابي الكلي للاجابات عن فقرات التي تقيس الالتزام المذكور (4.39)، فيما بلغ الانحراف المعياري (0.34).  
- يرى افراد العينة ان هناك الالتزام بالمصلحة العامة بدرجة مرتفعة، فقد بلغ المتوسط الحسابي الكلي للاجابات عن فقرات التي تقيس الالتزام المذكور (3.62)، فيما بلغ الانحراف المعياري (0.43).  
يتضح مما سبق ان المهنيين والاكاديميين انهم يلتزمون بدرجة مرتفعة باخلاقيات مهنة المحاسبة (مجتمعة)، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام للاجابات على جميع العبارات ذات العلاقة بالابعد السابقة معا والتي تقيس الالتزام (3.94)، كما بلغ الانحراف المعياري (0.30).

**جدول رقم (04):** خلاصة نتائج الدراسة الميدانية لأراء افراد العينة حول الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة

الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
الالتزام بالشك المهني والحكم المهني	3.82	0.45	مرتفعة
الالتزام بالمبادئ الاخلاقية	4.39	0.34	مرتفعة جدا
الالتزام بالمصلحة العامة	3.62	0.43	مرتفعة
<b>الاجمالي</b>	<b>3.94</b>	<b>0.30</b>	<b>مرتفعة</b>

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

اما بالنسبة للممارسات المحاسبة الإبداعية، فتدل البيانات المعروضة في الجدول رقم (05) على ان المحاسبين المهنيين يمارسون أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة ضعيفة وفقا لوجهة نظر المبحوثين فقد بلغ متوسط الحسابي العام للاجابات ذات العلاقة بال محور والتي تقيس هاته الممارسة ب(2)، كما كان هناك اختلاف قليل في اراء العينة بهذا الشأن حيث كان الانحراف المعياري لجميع الإجابات (0.3).

**جدول رقم (05):** خلاصة نتائج الدراسة الميدانية لأراء افراد العينة حول ممارسات المحاسبة الإبداعية

ممارسات المحاسبة الإبداعية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الالتزام
ممارسات المحاسبة الإبداعية	2	0.3	ضعيفة

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

ت. اختبار الفرضيات: من أجل اختبار فرضيات هذا البحث تم الاعتماد على T- Test كما هو موضح في الجداول الموالية؛

-اختبار الفرضية الأولى:

**جدول رقم (06):** الارتباط بين الشك المهني والحكم المهني و ممارسات المحاسبة الإبداعية

خطا قياسي في التقدير	معامل التحديد المعدل	معامل التحديد	معامل الارتباط
0.223	0.439	0.443	0.65

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

نلاحظ من خلال رقم (06) وجود علاقة قوية بين المتغير المستقل (الشك المهني والحكم المهني) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي  $R=0.65$  وان قيمة معامل التحديد

$R^2=0.443$  ونستنتج من هذه النتيجة ان المتغير المستقل يفسر مانسبته 44.3% من تباين المتغير التابع، وهذا يعني ان هناك عوامل أخرى بقيمة 55.7% تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**جدول رقم (07): اختبار التباين للشك المهني والحكم المهني للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة
1	الانحدار	8200	1	8200	187.83
	المتبقي	5.1183	99	0.0517	
	المجموع	8205.11	100		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

كما نلاحظ من خلال جدول رقم(07) ان قيمة فيشر المحسوبة (187.83) وهي اكبر من قيمة فيشر الجدولية(3.94) عند درجة حرية 100، وهذا يدل على ان النموذج دال احصائيا كما بلغت قيمة (sig=0.000) وهي اقل من  $\alpha=0.05$  وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وان النموذج الكلي صالح يمكن الاعتماد عليه.

**جدول رقم (08): اختبار t-test لأثر الالتزام بشك المهني والحكم المهني للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

النموذج	مجموع المربعات		معاملات قياسية	t	مستوى الدلالة	
	B	الانحراف المعياري	Beta			
1	c	3.740	0.618	/	6.056	0.222
	المتغير المستقل	0.886	0.060	0.65	14.77	0.001

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

نلاحظ من خلال جدول رقم(08) ان قيمة t المحسوبة (14.77) وهي اكبر من قيمة t الجدولية (1.66) عند درجة حرية 100 ومستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين الالتزام بالشك المهني والحكم المهني على ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

**اختبار الفرضية الثانية:**

**جدول رقم (09): الارتباط بين الالتزام بالمبادئ الاخلاقية و ممارسات المحاسبة الإبداعية**

	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	خطا قياسي في التقدير
1	0.85	0.722	0.721	0.235

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

نلاحظ من خلال رقم (09) وجود علاقة قوية جدا بين المتغير المستقل (المبادئ الأخلاقية) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي  $R=0.85$  وان قيمة معامل التحديد  $R^2=0.7222$  ونقول ان المتغير المستقل يفسر مانسبته 72.22% من تباين المتغير التابع، وهذا يعني ان هناك عوامل أخرى بقيمة 27.78% تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

**جدول رقم (10): اختبار التباين للالتزام بالمبادئ الاخلاقية و ممارسات المحاسبة الإبداعية**

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة
1	الانحدار	5880	1	5880	60.11
	المتبقي	5336	99	53.8989	
	المجموع	11216	100		

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

كما نلاحظ من خلال جدول رقم(10) ان قيمة فيشر المحسوبة (60.11) وهي اقل من قيمة فيشر الجدولية(3.94) عند درجة حرية 100، وهذا يدل على ان النموذج دال احصائيا كما بلغت قيمة (sig=0.000) وهي اقل من  $\alpha=0.05$  وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وان النموذج الكلي صالح يمكن الاعتماد عليه.

جدول رقم (11): اختبار t-test لأثر الالتزام بالمبادئ الاخلاقية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

النموذج	مجموع المربعات		معاملات قياسية	t	مستوى الدلالة	
	B	الانحراف المعياري	Beta			
1	c	2.952	0.516	/	5.230	0.002
	المتغير المستقل	0.223	0.207	0.85	11.65	0.001

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

نلاحظ من خلال جدول رقم(11) ان قيمة t المحسوبة (11.65) وهي اكبر من قيمة t الجدولية (1.66) عند درجة حرية 100 ومستوى دلالة ( $\alpha=0.05$ ) وعليه رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل أي انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أثر الالتزام بالمبادئ الاخلاقية على ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .  
اختبار الفرضية الثالثة:

جدول رقم (12): الارتباط بين الالتزام بالالتزام بالمصلحة العامة و ممارسات المحاسبة الإبداعية

	معامل الارتباط	معامل التحديد	معامل التحديد المعدل	خطا قياسي في التقدير
1	0.55	0.3025	0.3010	0.456

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

نلاحظ من خلال رقم (12) وجود علاقة قوية جدا بين المتغير المستقل (المبادئ الأخلاقية) والمتغير التابع (ممارسات المحاسبة الإبداعية) حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي  $R=0.55$  وان قيمة معامل التحديد  $R^2=0.3025$  ونستنتج من هذه النتيجة ان المتغير المستقل يفسر مانسبته 30.25% من تباين المتغير التابع، وهذا يعني ان هناك عوامل أخرى بقيمة 69.75% تؤثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جدول رقم (13): اختبار التباين الالتزام بالالتزام بالمصلحة العامة و ممارسات المحاسبة الإبداعية

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	المربعات الوسطى	فيشر	مستوى الدلالة	
1	الانحدار	7780	1	7780	60.11	0.000
	المتبقي	5336	99	53.898		
	المجموع	13116	100			

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

كما نلاحظ من خلال جدول رقم(13) ان قيمة فيشر المحسوبة (60.11) وهي اكبر من قيمة فيشر الجدولية(3.94) عند درجة حرية 100، وهذا يدل على ان النموذج دال احصائيا كما بلغت قيمة (sig=0.000) وهي اقل من  $\alpha=0.05$  وهذا يعني أن مستويات المعنوية عالية جدا وان النموذج الكلي صالح يمكن الاعتماد عليه.

جدول رقم (14): اختبار t-test لأثر الالتزام بالمصلحة العامة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

النموذج	مجموع المربعات		معاملات قياسية	t	مستوى الدلالة	
	B	الانحراف المعياري	Beta			
1	c	3.256	0.214		3.54	0.005
	المتغير المستقل	0.645	0.056	0.55	2.65	0.002

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على مخرجات برنامج SPSS v25

نلاحظ من خلال جدول رقم(14) ان قيمة t المحسوبة (2.65) وهي اكبر من قيمة t الجدولية (1.66) عند درجة حرية 100 ومستوى دلالة ( $0.05=\alpha$ ) وعليه رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرض البديل أي انه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الالتزام بالمصلحة العامة على ممارسات المحاسبة الإبداعية عند مستوى معنوية  $\alpha=0.05$ .

## V. الخلاصة:

عالجت هذه الدراسة أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (I.E.S 04) ، وهذا من خلال التطرق لجانب نظري هاته الدراسة وجانب تطبيقي لتتوصل في الأخير الى مجموعة من النتائج نوجزها كما يلي؛

### النتائج:

- هناك التزام بدرجة مرتفعة من قبل المهنيين والاكاديميين في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة ، حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا الالتزام (3.94)؛
- يمكن ترتيب الالتزام بأخلاقيات المهنة بشكل تنازلي كمايلي:الالتزام بالمبادئ الأخلاقية؛ الالتزام بالشك المهني والحكم المهني؛الالتزام بالمصلحة العامة حيث كانت المتوسطات الحسابية للالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة المذكورة؛(4.39) ،و(3.82) ،و(3.62) على التوالي؛
- يستخدم المهنيون في الجزائر أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة ضعيفة ، فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا الاستخدام (2)؛
- اكدت نتائج اختبار فرضيات الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المحاسبين المهنيين بابعاد اخلاقيات مهنة المحاسبة مجتمعة اثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- من خلال نتائج الدراسة الميدانية عدم الاهتمام بالشك المهني والحكم المهني وجهل الكثير من المهنيين والاكاديميين له؛
- عدم الاهتمام بالمصلحة العامة لانه يركز عليها معيار التعليم المحاسبي الدولي وبالطبع ليس له الصفة الإلزامية للدراسة في المناهج التعليمية .

### التوصيات:

- بناء على النتائج التي تم التوصل لها توصي الدراسة بالاتي:
- تطوير التشريعات والقانون اخلاقيات مهنة المحاسبة وخصوصا قانون 1996 لعدم مواكبته تطور مهنة المحاسبة ؛
- توفير نوع من الحماية القانونية لجعل المهنيين قادرين على مواجهة الضغوط التي تمارس عليهم من قبل الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية؛
- قيام الجامعات الجزائرية بالاهتمام بتحديث المناهج واعتماد مناهج محاسبية موحدة وادخال الالتزامات الأخلاقية في مفردات المناهج لبعث الوعي ورفع مستوى الالتزام الأخلاقي لدى طلبة لاقسام المحاسبة.

## VI. الهوامش والإحالات:

- 1- الليلة تغريد سالم. (2010). دور الالتزامات الاخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الادارات المحاسبية :دراسة حالة في جامعة الموصل. تنمية الراقدين، 32(98)، الصفحات 103-85.
- 2- حماد طارق عبد العال. (2004). موسوعة معايير المراجعة. الجزء الاول. الاسكندرية: الدار الجامعية.
- 3- عبد الرحمن محمد سليمان رشوان. (شباط، 2018). دور التعليم المحاسبي في الجامعات الفلسطينية في تعزيز الممارسة المهنية والاخلاقية لمهنة المحاسبة من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس. مجلة جامعة القدس المفتوحة للابحاث والدراسات، العدد الثالث والاربعون(2)، الصفحات 253-268.
- 4- عماد عبد الوهاب الصباغ. (2002). علم المعلومات(ط1). عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- 5- مهند العبيني، و علي الزعبي. (2017). أثر التعليم المحاسبي الاخلاقي على ممارسات المحاسبة الابداعية في الاردن(دراسة ميدانية). مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الخمسون، الصفحات 151-164.

- 6- نجم عبود نجم. (2000). أخلاقيات الإدارة في عالم متغير (المجلد الاولي). القاهرة: المنظمة العربية للتنمية الادارية.
- 7-Amat, O., & and Growthorpe, C. (2011). Creative Accounting : Nature,Incidence and Ethical Issues. *Journal Of Economic Literateur classification*.
- 8-Atkinson, A., Kaplan, R., Matsumura, E., & and Young, S. (2007). *Management accounting(5th ed)*. New Jersey: Person Prentic Hall.
- 9-Blake, j., Amat, O., & and Dowds, J. (1998). *The ethics of creative accounting .in c.Gowthorpe and J.Blake(Eds.)Ethical issues in accounting*. london: Routledge.
- 10-Choi, T. H., & and Pae, J. (2011). Business Ethics and financial reporting quality. *Journal of Business Ethics, 103(3)*, pp. 403-427.
- 11-international education standards .(2017) *Handbook of the code of ethics professional accountants* . New york: I.F.A.C.
- 12-Jones, M. (2007). *Accounting(2nd.ed)*. New york: John Wiley& sons,Inc.
- 13-K Nacer .(1993) *.creative financial accounting: Its nature and use* .london: Hemel Hempstead,Prentice Hall.
- 14-McDonald, G. (2007, March). Business ethics and the evolution of corporate responsibility. *Chartered Accountants Journal*, pp. 12-14.
- 15-Millman, G. (2006). Black and white fever: the state of business ethics. *Financial Executive, 22(4)*, pp. 26-28.
- 16-Mulford, C., & and Comisky, E. (2002). *The financial numbers gams detecting creative accounting practices*. New York: John Wiley & sons,Inc.
- 17-Salome, E., Ifeanyi, O., Ezemoyih, c., & and Echezonachi, O. (2012). TH effect of creative accounting on the job performance of accountants(auditors) in reporting financial statement in Nigeria. *Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review, 1(9)*, pp. 1-30.
- 18-Shah, A. (1998). Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom. *The European accounting Review, 7(1)*, pp. 83-8

## الملحق رقم 01

Model Summary (قياس الارتباط للفرضية رقم 02)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.850	.722	.721	.235

تحليل التباين للفرضية رقم 02

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	5880	1	5880	60.11	.000
Residual	5336	99	53.89		
Total	11216	100			

a. Dependent Variable: بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), بعد المبادئ الأخلاقية

اختبار t-test للفرضية 02 لأثر الالتزام بالمبادئ الأخلاقية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.952	.516		5.230	.002
	بعد المبادئ الأخلاقية	.223	.207	.85	11.65	.001

a. Dependent Variable: بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية

Model Summary (قياس الارتباط للفرضية رقم 01)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.650	.443	.439	.223

تحليل التباين للفرضية رقم 01

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	8200	1	8200	187.83	.000
Residual	5.1183	99	.0517		
Total	8205.11	100			

a. Dependent Variable: بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), بعد الشك المهني والحكم المهني

اختبار t-test للفرضية 01 لأثر الالتزام بشك المهني والحكم المهني للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.740	.618		6.056	.222
	بعد الشك الحكم المهني	.886	.060	.65	14.77	.001

a. Dependent Variable: بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية

Model Summary (قياس الارتباط للفرضية رقم 03)

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.550	.302	.301	.456

تحليل التباين للفرضية رقم 03

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	7780	1	7780	60.11	.000
Residual	5336	99	53.89		
Total	13116	100			

a. Dependent Variable: بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية

b. Predictors: (Constant), بعد الالتزام بالمصلحة العامة

اختبار t-test للفرضية 03 لأثر الالتزام بالمصلحة العامة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

Coefficients <sup>a</sup>						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.256	.214		3.54	.005
	بعد المصلحة العامة	.645	.056	.55	2.65	.002

a. Dependent Variable: بعد ممارسات المحاسبة الإبداعية