



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الدكتور مولاي الطاهر سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

تخصص محاسبة و تدقيق



دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية

إشراف الأستاذ(ة):

- د. صرصار

إعداد الطالب:

- طاقين محمد أيمن

- سحانين مصطفى زكريا

لجنة المناقشة:

1- د. حريق رئيسا

2- د. صرصار فاطمة الزهراء مشرفا ومقررا

3- د. عبدلي لطيفة مناقشا

السنة الجامعية: 1445-1446 هـ / 2024 - 2025 م



شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى "لئن شكرتم لازيدنكم"

أولاً وقبل كل شيء، نحمدك يا رب كما يليق بجلال وجهك وعظيم سلطانك، ونشكر لك ما أنعمته علينا من نعم لا تُحصى، ومن بينها توفيقك لنا في إنجاز هذا العمل المتواضع.

ثم أفضل الصلاة وأزكى السلام على مصطفىك نبينا محمد فاللهم صل على سيدنا محمد الصادق الوعد الأمين، مبعوث الملك، الحق المبين، رحمة للعالمين وعلى آله وصحبه وسلّم.

يسرنا ويشرفنا في نهاية هذا العمل ان نتقدم بالشكر الجزيل للاستاذة المشرفة الاستاذة المحترمة "د.صرصار فاطمة زهرة" اعترافا بجميلها اولا على قبولها الاشراف على مذكرتنا و على توجيهاتها و نصائحها

نتقدم بالشكر إلى لجنة المناقشة على تفضلها بمراجعة هذا العمل ومناقشته.

وفي النهاية تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير وكل أمانينا ان يحظى عملنا المتواضع هذا بالقبول.

شكرا

الإهداء

قال تعالى: (قل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنين) إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك
ولا يطيب النهار إلا بطاعتك... ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك.. ولا تطيب الآخرة إلا
بعفوك... ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك

فبعد مسيرة دامت سنوات حملت في طيلتها الكثير من الصعوبات والمشقة و التعب ، ها
أنا اليوم أقف على عتبة تخرجني أقطف ثمار تعبي و أرفع قبعتي بكل فخر، فاللهم لك الحمد
قبل أن ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضاء

إلى أبي... إلى الجدار الذي أستند عليه في تعبي وحزني.. الى الكتف التي أضع عليها
أثقالي واليد التي تربت علي في كل حين..

إلى أمي... و قد ورثت في جوفها كيف أكون إنسانا قبل أن أصرخ صرختي الأولى في هذا
العالم.. ليس فقط لأنك أويتني في رحمك الدافئ تسعة أشهر و تعاركتي مع الموت لتمنحني
الحياة في ميدان المخاض.... إنما لأنك كنت منذ أنجبتي حتى هذه اللحظة اما عظيمة إلى
الحد الذي أشعر فيه بأنك كثيرة علي

إلى رفاق الخطوات الأولى إلى من كانوا في السنوات العجاف سحابا ممطرا أنا ممتن لكم
جميعا....

الفهرس

أ	شكر وعرفان
ب	الإهداء
خ	قائمة الجداول:
1	مقدمة
8	الفصل الاول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة التقارير المالية
8	تمهيد:
8	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأخلاقيات مهنة المحاسبة
8	المطلب الأول: عموميات حول اخلاقيات مهنة المحاسبة
8	الفرع الأول: مفاهيم حول الاخلاقيات:
15	الفرع الثاني: أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة
17	الفرع الثالث اهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة:
19	المطلب الثاني: مبادئ وقواعد ومصادر السلوك المهني لأخلاقيات مهنة المحاسبة. ...
19	الفرع الأول: الجدول رقم 1-1 يوضح قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة
23	الفرع الثاني: تهديدات الالتزام بالمبادئ
25	الفرع الثالث: السلوك الاخلاقي للمحاسبين
29	المطلب الثالث: جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية
29	الفرع الاول: مفهوم التقارير المالية
32	الفرع الثاني: خصائص واهداف التقرير المالية
34	الفرع الثالث: أنواع التقارير المالية
36	المبحث الثاني: تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية

المطلب الأول: عرض التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية	36
الفرع الأول: عرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل	36
الفرع الثاني: قائمة الدخل	40
الفرع الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية	41
المطلب الثاني: الالتزام بتطبيق المسؤولية الأخلاقية لتعزيز جودة التقارير المالية.....	42
المطلب الثالث: أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية:.....	45
المبحث الثالث: الدراسات السابقة	46
المطلب الأول: الدراسات الاجنبية.....	46
الفرع الأول: الدراسة الاولى	46
الفرع الثاني: الدراسة الثانية	47
الفرع الثالث: الدراسة الثالثة	47
المطلب الثاني: الدراسات العربية	48
الفرع الأول: الدراسة الأولى	48
الفرع الثاني: الدراسة الثانية	49
الجانب التطبيقي.....	50
المبحث الأول : شركة الإسمنت و مشتقاته للغرب ERCO	52
المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة الاسمنت لولاية سعيدة	52
الفرع الاول : الطاقة الانتاجية:.....	52
الفرع الثاني: التطور التاريخي الاسمنت	53
الفرع الثالث : التعريف بشركة التطبيق	53
المطلب الثاني: نبذة عن شركة الاسمنت سعيدة: (SCIS)	53

54	الفرع الاول: بطاقة تعريفية للشركة:
54	الفرع الثاني: موقع الشركة و تنظيم هيكلها
56	الفرع الثالث:الهيكل التنظيمي
57	المبحث الثاني :أهم القوائم المالية لمؤسسات الاسمنت غرب
57	المطلب الأول: حجم الانتاج بالنسبة لحجم السوق خلال السنوات من 2012-2020
57	الفرع الاول : حجم الانتاج بالنسبة لحجم السوق
58	الفرع الثاني: التعليق على حجم الانتاج
59	المطلب الثاني: صافي الارباح لكل شركة خلال السنوات من 2012 - 2020
61	المطلب الثالث: رقم الاعمال لكل شركة من سنة 2012 - 2020
	المبحث الثالث: دراسة قياسية حول مدى فعالية أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة
63	التقارير المالية
63	المطلب الأول: متغيرات الدراسة
63	الفرع الاول : المتغيرات التابعة و المستقلة
64	الفرع الثاني :معطيات الدراسة
65	المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة
65	الفرع الاول: حجم الإنتاج:
67	الفرع الثاني: صافي الأرباح
70	3.الفرع الثالث: رقم الاعمال
73	المطلب الثالث: ملخص النتائج الإحصائية لكل نموذج
73	الفرع الاول:الاستنتاجات العامة
73	الفرع الثاني: توصيات عملية ونهائية

76	 الخاتمة:
76	 نتائج الفرضية
78	 قائمة الملاحق:
79	 الملخص:
81	 قائمة المصادر و المراجع
81	 الكتب بالعربية

قائمة الجداول:

الصفحة	الجدول	رقم الجدول
10	الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات	01
11	جدول مصادر أخلاقيات المهنة	02
19	الجدول يوضح قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة	03
57	جدول رقم: يبين حجم الانتاج بالنسبة لحجم السوق خلال السنوات من 2012-2020	04
59	جدول يمثل صافي الارباح لكل شركة خلال السنوات من 2012 - 2020	05
61	يبين رقم الاعمال لكل شركة من سنة 2012 - 2020	06
64	الجدول معطيات الدراسة (النزاهة، اخلاقيات الشركات، الشفافية)	07
64	جدول يوضح نتائج المتحصل عليها بالنسبة بالنسبة لحجم الانتاج	08
65	جدول يوضح عرض النتائج المتحصل عليها بالنسبة لصافي الارباح	09
68	جدول يوضح النتائج المتحصل عليها بالنسبة رقم الاعمال	10

حقمة لالة

مقدمة

للأخلاق أهمية بالغة لما لها من تأثير كبير على حياة الأفراد والأمم ولهذا فهي عبارة عن قواعد عامة للآداب والسلوك الاجتماعي في محيط المهنة، يعتمد عليها المجتمع في تقييم أدائهم ايجابا أو سلبا حيث أنه لا يمكن تجاهل أخلاقيات العمل والتي هي عبارة عن مجموعة من المبادئ والقواعد والمفاهيم السلوكية والأخلاقية يتعين على الموظف انتهاجها أثناء أداء واجبات عمله ، حيث تلقى أخلاقيات العمل اهتماما كبيرا فالسلوك الأخلاقي للإنسان يؤثر على مهنته، لدى يجب على الفرد أن يتعامل مع مشاكل العمل من خلال المعايير الأخلاقية العامة التي يؤمن بها ، فالسلوك الأخلاقي ينطبق على عدة مهن في مجال الأعمال منها المحاسبة خاصة التقارير المالية .

تمثل التقارير المالية وسيلة الاتصال الرئيسية بين الشركة ومختلف المتعاملين معها .فضلا عن دورها في الحد من عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم، تعد حجر الأساس في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية للعديد من أصحاب المصالح من خلال ما توفره من معلومات مفيدة حول الأحداث والعمليات المالية التي تقوم بها الشركة.

ومما لا شك فيه فإن جودة هذه القرارات تتوقف على جودة التقارير المالية ومدى اتسامها بخصائص رئيسية تجعلها مفيدة لمستخدميها، ورغم المجهودات المبذولة من قبل الهيئات الدولية والوطنية لتحسين جودة التقارير المالية، إلا أن الانهيارات والفضائح المالية التي طالت العديد من الشركات العالمية الكبرى في نهاية القرن العشرين أثبتت تراجع مصداقية وموثوقية هذه التقارير وعدم ملاءمتها لعملية اتخاذ القرارات وأثارت تساؤلات عديدة لدى مستخدمي التقارير المالية تتعلق بـ نوعية وجودة المعلومات التي تتضمنها والخصائص الواجب توافرها لتحقيق تلك الجودة، وإمكانية قياس هذه الجودة والحكم على مدى تحققها لاسيما في ظل اختلاف اجراءات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمبادئ والسياسات المحاسبية.

لقد نالت المسؤولية الأخلاقية في العمل المحاسبي اهتمام العديد من الدارسين والممارسين بسبب ما نتج عن ذلك من آثار سلبية في السلوك والممارسة ظهرت نتيجة عدم القيد بعض المزاويلين لمهنة المحاسبة بالمبادئ والقيم الأخلاقية التي تحكمها، وهذا بدوره أدى إلى إثارة قضية السلوك الأخلاقي للمحاسبين من قبل هيئات ومنظمات الشأن المحاسبي لما له من تأثيرات جوهرية على نتائج الأعمال بشكل عام وما تعلق بجودة التقارير المالية والمحاسبية للقوائم المالية على وجه الخصوص.

وهذا يقودنا الى طرح الإشكالية التي يمكن صياغتها في التساؤل الرئيسي التالي:

1 * مشكلة الدراسة:

ما مدى تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

2 * فرضيات الدراسة:

الفرضية الرئيسية الأولى:

توجد علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية من خلال حجم الإنتاج و متغيرات أخلاقيات العمل المتمثلة في الشفافية، أخلاقيات الشركات، مراقبة الفساد

الفرضية الرئيسية الثانية:

توجد أيضا علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية من خلال صافي الأرباح و متغيرات أخلاقيات العمل المتمثلة في الشفافية، أخلاقيات الشركات، مراقبة الفساد

الفرضية الرئيسية الثالثة:

توجد علاقة إيجابية بين جودة التقارير المالية من خلال رقم الاعمال و متغيرات أخلاقيات العمل المتمثلة في الشفافية، أخلاقيات الشركات، مراقبة الفساد

3 * مبررات اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع هكذا، وإنما كان لمجموعة من الأسباب منها:

* الرغبة في التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة وواقعها في البيئة الاقتصادية الجزائرية.

* الرغبة في معرفة مدى تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية.

* يعتبر موضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة من المواضيع الحديثة التي تستدعي الدراسة الرغبة الذاتية والميول الشخصي في دراسة موضوع أخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة التقارير المالية.

* اثرء المكتبة الجامعية بدراسة جديدة حول أخلاقيات مهنة المحاسبة.

أهداف الدراسة

ان الهدف من قيامنا بهذه الدراسة هو محاولة منا لإظهار عدة جوانب:

* ابراز دور تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في تحقيق جودة التقارير المالية المفصح عنها

* التعرف على الاختلاف في وجهات نظر معدي التقارير المالية من حيث أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة على صحة ومصداقية التقارير المالية

*تقييم مستوى جودة التقارير المالية لمؤسسة شركة الإسمنت سعيدة SCIS من خلال مدى تطبيقها لأخلاقيات مهنة المحاسبة

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة حول التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة وأساليبها المختلفة التي تمارس على التقارير المالية ودوافع الإدارة من استخدام هاته الأساليب، إضافة الى ابراز تأثير تطبيقها على مصداقية التقارير المالية.

حدود الدراسة:

تكمن حدود الدراسة في:

- تقتصر هذه الدراسة على دور اخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز جوودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية أي التي تسعى الى تحقيق الأرباح فقط لذا لم يتم التطرق للتقارير المالية الخاصة بالمؤسسات التي لا تسعى الى تحقيق الأرباح .
- اما فيما يخص الاطار المكاني للدراسة فقد تم اختيار احدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وهي مؤسسة الاسمنت لولاية سعيدة وبالنسبة للاطار الزماني فقد امتد لمدة 15 يوم ابتداء من

2025/04/01 الى غاية 2025/04/15

دوافع اختيار الموضوع:

أ-دوافع ذاتية:

* الرغبة الشخصية في دراسة هذا الموضوع

* حب الاطلاع والبحث في هذا الموضوع بما أنه داخل في تخصصنا

ب-دوافع موضوعية:

* حداثة الموضوع.

* نقص المعرفة حول أخلاقيات المهنة ودورها في ضبط التقارير المالية في المؤسسة الجزائرية.

منهج البحث والأدوات المستخدمة

في هذه الدراسة اعتمدنا على المنهج الوصفي لمعالجة الجزء النظري، حيث استخلصنا المعلومات من مصادر متعددة الكتب، أطروحات الدكتوراه، المجلات العلمية، والمقالات الأكاديمية.

أما في الجزء التطبيقي

أما في الجزء التطبيقي؛ فقد استخدمنا المنهج التحليلي حيث قمنا بمعالجة البيانات المتحصل عليها من طرف المؤسسة خلال فترة التربص وتم تحليلها باستخدام برنامج EViews.

صعوبات البحث:

من خلال فترة انجاز هذه الدراسة صادفتنا مجموعة من الصعوبات سواء من الجانب النظري أو التطبيقي فنظرا لحداثة الموضوع فان المراجع التي تطرقنا اليها كانت نادرة خاصة في

المحور الذي يخص التقارير المالية أما فيم يخص الجانب التطبيقي فقط ارتبط في صعوبة الحصول على البيانات المطلوبة في دراسة موضوعنا .

تقسيمات الدراسة

لقد قمنا بتقسيم الموضوع محل البحث الى فصلين **نظري وتطبيقي** بالإضافة الى المقدمة والخاتمة حيث حاولنا الالمام بكل الجوانب التي يمكن عن طريقها إيجاد أجوبة كافية للإشكاليات المطروحة واختبار مدى صحة الفرضيات التي انطلقت منها الدراسة.

تطرقنا من خلال المقدمة العامة الى نطاق الدراسة محل البحث كتمهيد لطرح الإشكالية الرئيسية للبحث والتي تضم مجموعة من الأسئلة الفرعية، كما تضمنت المقدمة العامة مجموع الفرضيات التي يقوم عليها البحث إضافة الى أسباب اختيار الموضوع، أهمية وأهداف البحث، المنهج المتبع

أما فيما يخص فصول البحث كان الفصل الأول تحت عنوان الادبيات النظرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة التقارير المالية والذي تضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول يتضمن الإطار المفاهيم لأخلاقيات مهنة المحاسبة، والمبحث الثاني يتمحور تأثير اخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية ، أما المبحث الثالث فيتضمن الدراسات السابقة.

أما الفصل الثاني فهو عبارة عن دراسة تطبيقية في مؤسسة الاسمنت تتضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول التطور التاريخي لمؤسسة الاسمنت سعيدة أما المبحث الثاني فيتضمن أهم القوائم المالية لمؤسسات الاسمنت غرب، أما فيما يخص المبحث الثاني فهو عبارة عن دراسة قياسية حول مدى فعالية أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية

الجانب النظري

الفصل الأول: الأدبيات النظرية

لأخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة

التقارير المالية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية لأخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة التقارير المالية

تمهيد:

إن سلوك الإنسان الأخلاقي يتأثر بعدة مؤثرات ايجابية وسلبية داخلية وخارجية ويصل تأثير هذه المؤثرات إلى أن تغطي على خلقه الأساسي حتى يصبح السلوك الجديد له خلقا وطبعا

. حيث تركز المؤسسات الاقتصادية على تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة من أجل تفعيل الممارسات المحاسبية بطريقة متكاملة ومترابطة بطريقة صحيحة من أجل توطيد أخلاقيات المهنة في المؤسسات الاقتصادية.

ولذلك سوف نتطرق في هذا الفصل إلى إلقاء نظرة حول أخلاقيات المهنة والممارسات المحاسبية في المؤسسة الاقتصادية.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي لأخلاقيات مهنة المحاسبة

سنتطرق في هذا المبحث إلى إلقاء نظرة عامة حول أخلاقيات مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية بصفة عامة بالإضافة إلى العلاقة التي تربط بينهما.

المطلب الأول: عموميات حول اخلاقيات مهنة المحاسبة

الفرع الأول: مفاهيم حول الاخلاقيات:

تعددت المفاهيم وتباينت آراء مختلف الباحثين بخصوص هذين المصطلحين، بالرغم من أن كل من Chryssides&Kaler، ذكرنا بان هناك شبه اتفاق من حيث المحتوى مع وجود اختلاف في الشكل والأسلوب، و يشير مصطلح الأخلاق باللغة الانجليزية إلى كلمة . Moral أما مصطلح الأخلاقيات فتقابله باللغة الإنجليزية كلمة **Ethics**، وهذا ما ذكره (جواد، 2010، صفحة 14).

و يصف الأخلاق كل من أبو زيد ومرعي: بأنها مجموعة من المبادئ التي تدور حول أربع محاور، تتمثل في كل من القيام بالأعمال الهادفة، عدم إلحاق الضرر بالآخرين، عدم الخداع في التعاملات، عدم التحيز في القيام بأي ممارسات لصالح طرف دون الآخر، فإذا تميز أي فرد في المجتمع بهذه الخصائص يمكن الحكم بحسن أخلاقه، ويضيف الحصري بأنها مجموعة من القيم التي تتبناها الأسرة وتتأثر بالمجمع الذي

يفرض منطقها عليها، بينما (الربيعي، 2012، صفحة 775) ترى بان الأخلاق ترتبط ارتباطاً وثيقاً بالثقافة، وهي تشمل جوانب الحياة الإنسانية التي يكتسبها الفرد بالتعلم لا بالوراثة، ويشترك أعضاء المجتمع بعناصر تلك الثقافة التي تتيح لهم بحالات التعاون والتواصل، أما كل من (الغالبى و العمري، 2015، صفحة 125) فذهبوا إلى أبعد من ذلك، حين ذكروا أن للأخلاق بعدين أساسيين، حيث يشير البعد الأول إلى القيم الاجتماعية التي تتضمن قيم الأسرة، قيم الجماعة، ثقافة المجتمع، قيم العمل، الثقافة التنظيمية، أما البعد الثاني فيشير إلى نظام القيم والمعتقدات الشخصية الذي يتضمن القيم الذاتية، المعتقدات الدينية والمذهبية التجارب السابقة والمستوى التكويني الخصوصية الفردية، الحالة المادية والمستوى الاجتماعي، ويؤكد (الخوارج، 2017، صفحة 231) بان الأخلاق تعزز المبادئ التي توجه سلوك الفرد في خياراته المختلفة، إذ إنما في الحياة العملية تتعلق بصحة وسلامة الخيار والابتعاد عن الخطأ، كما تتجسد بشكل واضح عند رؤيتها من خلال التأثير بالقوانين، أما بالنسبة للأخلاقيات فيشبهها (العميمي، 2006، صفحة 214) بدالة الثقة المتبادلة بين المنظمات ومختلف المتعاملين معها، وذلك من خلال التعامل المستمر في مختلف المجالات، والتي تفرض على هذه الأخيرة المصادقية في تقاريرها التي تنعكس إيجاباً على مخرجاتها، مما يولد الثقة بينها وبين مختلف المتعاملين معها، ويضيف (فخري، 2006، صفحة 02) بان الأخلاقيات هي تطبيق الفرد لما يؤمن به من القيم خلال القيام بسلوك معين في موقف معين، وبالتالي فهي تمثل حسب (المهداوي، 2009، صفحة 18) الإجابة على الأسئلة التي تدور حول ما ينبغي أن يكون وما لا ينبغي أن يكون، وهو ما ذهب إليه (الدوري، 2009، صفحة 278) حين ربط في وصفه للأخلاقيات بين قواعد السلوك الخاصة والمثل العليا التي يتمسك بها الفرد، إذ يرى أن هذه القواعد والسلوك والمثل تتحكم فيها استقامة الفرد من عدمها ومدى استجابته الإدراكية للقيم والمثل التي يراها المجتمع.

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

2 الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات تقدم لنا (بودراع، 2013، صفحة 15) نقلا عن (خدير، 2011، صفحة 13) الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات في الجدول التالي:

جدول رقم (01-01) الفرق بين الأخلاق والأخلاقيات

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

المصدر: بودراع امينة، دور أخلاقيات الأعمال في تحسين أداء العاملين دراسة عينة من البنوك التجارية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة مسيلة 15 الجزائر، 2013

مصادر الأخلاقيات و العوامل المؤثرة فيها

مصادر الأخلاقيات: تصنف (بودراع، 2013، صفحة 22) مصادر الأخلاقيات إلى ثلاث مجموعات، تتمثل في كل من الفرد والمنظمة والبيئة الخارجية، حيث يعتبر الفرد أساس السلوك الأخلاقي للأعمال، وإن سلوك هذا الأخير يتأثر بمجموعة من العوامل التي تتمثل في الدين، العائلة، المؤسسات التعليمية والخبرات المكتسبة، أما المجموعة الثانية فتشير إلى المنظمة التي تتكون من السياسات والأنظمة، ومجموعة مبادئ الأخلاقيات التي تشكل مجملها واحدة من أهم القوى المساهمة في تشكيل أخلاقيات

الأعمال، والتي من شأنها أن توجه السلوك باتجاه معين، حيث من بين العوامل المشكلة لهذا السلوك نجد الثقافة التنظيمية و سلوك المديرين والمشرفين والزلاء ويضيف (okparak, 2003, S. 18) عامل ثالث يتمثل في المدونات الأخلاقية، في حين تتمثل المجموعة الثالثة في البيئة الخارجية، باعتبار ان الفرد كائن اجتماعي يؤثر ويتأثر بيئته، لذلك فانه من بين العوامل التي تؤثر في أخلاقياته حسب (الصيرفي، 2008، صفحة 27) تجد التشريعات والقوانين الحكومي، الأعراف والتقاليد الاجتماعية جماعات الضغط في المجتمع المدني. كما يرى (ودولي، 2017، صفحة 251) بان مصادر أخلاقيات المهنة تنقسم إلى مصدرين يتمثلان في كل من المصادر الداخلية والمصادر الخارجية وهو ما يوضحه الجدول أدناه:

جدول مصادر أخلاقيات المهنة

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

المصدر: حاكم أسماء، دولي الحضر، مساهمة أخلاقيات الإدارة في رفع مستوى الأداء الوظيفي داخل

المنظمة مع الإشارة إلى جامعة طاهري محمد - بشار، مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد 03 العدد 02

جوان 2017 25-261

2العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي: يصنف (بكر، 2015، صفحة 36)العوامل المؤثرة في السلوك الأخلاقي إلى ثلاث عوامل أساسية، تتمثل في كل من الفرد والشركة التي يعملون بها والبيئة الخارجية، وهي كما يلي:

أ الفرد: يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بمجموعة من العوامل المرتبطة بتكوينه العائلي والشخصي، حيث إن القيم الدينية والمعايير الشخصية والحاجات الفردية وتأثير العائلة والمتطلبات المالية وغيرها تعمل على دفع

الأفراد تجاه سلوك معين، حيث إن الفرد الذي ليس لديه قاعدة قوية من الأخلاق المكتسبة من العائلة والدين، تتأرجح أعماله وتصرفاته في ضوء تعظيم مصلحه الشخصية فقط، أما الذين يستندون إلى قاعدة أخلاقية قوية فإن ثقتهم بأنفسهم تكون أكبر وهناك تجانس سلوكي في قراراتهم، حيث إن القيم الأخلاقية التي تعطي الأولوية للنزاهة والعدالة والكرامة والاستقامة واحترام النفس توفر دعائم للأفراد وتجعلهم أكثر صواباً في تصرفاتهم حتى لو كانت الظروف المحيطة غامضة وغير واضحة.

ب الشركة التي يعمل بها الفرد يتأثر السلوك الأخلاقي للفرد بالشركة التي يعمل بها من خلال الهيكل التنظيمي الموجود بالإضافة إلى قواعد العمل والإجراءات وأنظمة الحوافز، كذلك فإن المجاميع والتنظيمات غير الرسمية الموجودة لها أثر في سلوكيات العاملين، وقد تكون الثقافة التنظيمية التي تعني مجموعة من القيم والأعراف المشتركة التي تحكم التفاعلات بين أعضاء الشركة من جهة وبين أعضاء الشركة والجهات الأخرى خارج الشركة

من جهة أخرى هي مؤثر كبير وفاعل في السلوك سواء كان أخلاقياً أو غير أخلاقياً من خلال اعتماد العاملين على هذه الأعراف والقيم ومدى تأكيدها على الالتزام أو عدم الالتزام بسلوك معين.

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

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

أخلاقيات الأعمال والإطار الفكري للمحاسبة

1 مفهوم أخلاقيات الأعمال يرى (paine, 2003, S. 45) بأن الأخلاقيات أصبحت تشكل محورا مهما في صناعة النمو، وهي جزء لا يتجزأ من الأعمال، خاصة بعد العدد الهائل من الفضائح والتجاوزات التي مست بالعديد من المنظمات، مما يعني ضرورة وجود معايير وأخلاقيات عمل أكثر رقياً من جهة، وضرورة تحديد علاقات المنظمات مع مختلف المتعاملين معها من جهة أخرى، وهي حسب : (william, 2005، صفحة 42) هي إلا ممارسة للقيم الأخلاقية الفردية في انجاز الأعمال المختلفة، لذلك يراها (عبود، 2006،

صفحة 18) بأنها مجموعة من القيم التي تتشأها جماعة من الأفراد خلال تواجدهم بالمنظمة لتحكم سلوكهم وأدائهم لأعمالهم، باعتبارها تساهم في تحقيق عائد مالي خلال الأجل الطويل، وتعزز سمعة المنظمة على الصعيد المحلي والدولي، كما ان تجاهلها في المنظمة يؤدي إلى ردود أفعال من قبل الأطراف الأخرى ذات المصلحة المشتركة معها والتي قد تضر والأخلاق الدينية، أما [فراد: 2013: 148] فذهبت إلى ابعاد من ذلك حين أشارت إن الأخلاقيات الأعمال ثلاث مستويات أساسية، تتمثل في كل من المستوى العام الذي يشير إلى تحديد الموقف الأخلاقي الذي ستنبأه المنظمة وعلاقته بصورتها في السوق، وهو نفس الطرح الذي تقدم به كل من (Timothy & stiphen, p. 254)، بينما (الايطالي، 2010، صفحة 93) ذكر بان هناك علاقة بين أخلاقيات الأعمال وصناعة القرار، حيث يصفها بأنها مجموعة من المعايير والمبادئ التي يمكن الاسترشاد بها من قبل المدراء في عملية صنع واتخاذ القرار، وذلك للوصول إلى تقارير صائبة، وهي فرعين يتمثلان في كل من الأخلاق الفلسفية بميكل أعمالها، والذي سيمكنها من ممارسة أعمالها أما المستوى الثاني فيتمثل في مستوى المسؤولية الاجتماعية الذي يتعلق بالنتائج التي تواجه المنظمة عند تطبيق إستراتيجيتها، وهو مرتبط بالعمل الذي يجب أن تقوم به لضمان اقل مستوى ممكن من الالتزامات، وكيف يمكن لذلك أن يعمل على تحقيق رضا أصحاب المصالح المختلفين، في حين يشير المستوى الثالث إلى المستوى الفردي الذي يتعلق بسلوك الأفراد داخل المنظمة، والذي يؤثر على أدائهم وبالتالي التأثير على أداء المنظمة ككل، وأعطى (بومدين، 2015، صفحة 80) نقلا عن (Valock، 1967) بعدا علميا لأخلاقيات الأعمال ليتم استيعابها ضمن علم الإدارة، حتى لا تصبح أخلاقيات الأعمال هي نقطة الضعف الذاتية في الدراسة المنهجية للإدارة وقراراتها وعملياتها المختلفة، وهو ما أشار إليه سابقا (PFDracker، 1986، صفحة 254) حين ذكر بأن أخلاقيات الأعمال هي العلم الذي يعالج الاختيارات العقلانية على أساس التقييم بين الوسائل المؤدية إلى الأهداف، وذكره أيضا [(الشويقه، 2016، صفحة 118)، حين أشار بان أخلاقيات الأعمال تبين كيفية قيام المنظمة بإدارة علاقاتها مع كل من العاملين، الزبائن، الموردين، والمنافسين على أسس قائمة على المصداقية وبناء الثقة، وذلك ضمن ثلاثة محاور رئيسية تتمثل في الاستقلالية والموضوعية، الأمانة والاستقامة، والنزاهة والشفافية فإذا تميز أي نشاط في المجتمع بهذه الخصائص يمكن في هذه الحالة الحكم بأخلاقيات هذا النشاط.

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

الإطار الفكري للمحاسبة ينظر (الرويع، 2002، صفحة 658) إلى الإطار الفكري للمحاسبة بأنه نظاماً متكاملًا من الأهداف والأسس المنظمة، والتي يتم بموجبها إعداد معايير متناسقة لوصف طبيعة ومهام ومحددات المحاسبة، ويضيف (الرويانى و الحراري، 2007، صفحة 06) بأن الإطار الفكري للمحاسبة يتم إعداده في شكل مجموعة من الأسس والمفاهيم والمبادئ التي تمثل إطاراً فكرياً مرجعياً يمكن من خلاله مراجعة وتقييم الممارسات المحاسبية في المنظمة، واستخدامه يمثل دليلاً في تطوير التطبيقات المحاسبية، وتحديد السياسات والمناهج المحاسبية الواجبة التطبيق عند القياس والإفصاح عن بنود القوائم المالية، وحسب (صالح، 2006، صفحة 05) فإن أهمية وجود إطار فكري للمحاسبة كونه يساعد على إيجاد الحلول العملية للمشاكل التطبيقية المستحدثة التي تواجه المحاسب، كما أنه يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في موضوعية المعلومات الموجودة بالقوائم المالية، وزيادة القدرة على فهمها تفسيرها وتحليلها، بالإضافة إلى إمكانية مقارنتها بين المنظمات المختلفة، ما دامت تعد وفقاً لمعايير وأسس متعارف عليها.

وأشارت كل من (يعقوب و النبهى، 2007) بأن الإطار الفكري للمحاسبة يتكون من ثلاث مستويات حيث يشير المستوى الأول إلى الأهداف الأساسية للمحاسبة، والذي يتضمن أساليب ومجالات ومبررات استخدام المحاسبة، بينما يشير المستوى الثاني إلى المفاهيم الأساسية للمحاسبة، و الذي يشمل خصائص ونوعية المعلومات المحاسبية، ومختلف المفاهيم لاسيما تلك المتعلقة بالقوائم المالية، في حين يشير المستوى الثالث إلى آليات القياس والتحقق، والتي تشمل كل من الفروض والمبادئ والأسس المحاسبية، وكذلك القيود والإجراءات المفروضة على الممارسات المحاسبية.

لقد ورد الكثير من المفاهيم المتعلقة بأخلاقيات مهنة المحاسبة ، حيث عرفها (Richard، 2010، صفحة 326) بأنها مجموعة من المبادئ السلوكية و القيم، والتي تحكم تصرفات المحاسب أثناء أداء مهامهم لأجل التميز بين الصواب والخطأ، مما يعزز الشفافية والنزاهة والأمانة في تأدية مهامه، وهو نفس الطرح الذي ذهب إليه المبكّن وآخرون حين أكدوا بأن مهنة المحاسبة هي مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة والتي تستلزم من المحاسب سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، وذلك للمحافظة على المهنة، كما أن تعدد الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية وتعارض مصالحهم في كثير من الأحيان

أدى إلى زيادة أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة، وضرورة تأسيسها على مجموعة من القيم والمفاهيم الأخلاقية المقبولة اجتماعيا، مثل الحياد وعدم التحيز والصدق في التعبير، والموضوعية في القياس وعدالة القوائم المالية والافصاح الكالي، وغير ذلك من الاخلاقيات التي يجب ان تحكم الممارسات العملية، ومن ناحية أخرى يضيف (vernrhoor، 2002، صفحة 38) ان تبني هذه القيم من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة كان بداية الطريق لما يعرف حاليا بالمدخل الأخلاقي، الذي يتضمن تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية الواجبة التطبيق، حيث يعتمد هذا المدخل على بعض القيم الأخلاقية التي تعد صادقة في حد ذاتها، وانه لا يمكن اثبات عدم صحتها كما يصعب رفضها كقيمة اجتماعية، وتتلخص هذه القيم بمفاهيم العدالة والمساواة والصدق والحق والحياد وعدم التمييز ... الخ وحدد (Weinberg، 2003، صفحة 22) المدخل الأخلاقي في المحاسبة بثلاث مفاهيم رئيسية، تتمثل في كل من العدالة والصدق والنزاهة، وتعتمد هذه النظرية على مجموعة من الأفكار، منها ضرورة ان تحقق القواعد المحاسبية معاملة متوازنة لكافة الأطراف المعنية، يجب ان توفر القوائم المالية عرضا حقيقيا ودقيقا، وبدون أي تضليل للظواهر والاحداث المختلفة، يجب ان تكون المعلومات المحاسبية عادلة وغير منحازة وموضوعية، يجب ان تخضع المبادئ المحاسبية لعملية إعادة النظر حتى تكون منسقة مع الظروف المتغيرة، يجب ان تطبق المبادئ المحاسبية بصورة منسقة بقدر الإمكان،

الاتفاق على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، الإفصاح الكافي، الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية، قابلية المقارنة والبعد الأهم هو استقلالية المحاسب فالاستقلالية يجب ان تكون في الحقيقة والمظهر لضمان صحة المعلومات ومن ثم ثقة الجماهير بها.

الفرع الثاني: أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة

السلوكيات الأخلاقية المهنية في المحاسبة:

إن السلوكيات الأخلاقية للمحاسبين تتمثل أساسا حسب (منظر، 2006، صفحة 125) في الممارسات التي تحكم إلى مجموعة من القوانين والتنظيمات واللوائح، حيث يجب عليهم التصرف بالطريقة التي تضمن لهما السمعة الجيدة لمهنتهم من جهة، وسمعة للمنظمة امام مختلف للمتعاملين معها من جهة أخرى، لذلك

يجب على هؤلاء الابتعاد عن أي سلوك يضر بشخصهم أولاً، وبصورة المنظمة ثانياً، وباسم المهنة ثالثاً، وعندما يتم الأخذ بعين الاعتبار هذه المتطلبات بالإضافة إلى الالتزام بمدونة أخلاقيات المنظمة، فإنه سيكون عندها بالإمكان منع الكثير من الفضائح والتجاوزات المحاسبية والعمال الغير أخلاقية التي قد تحدث، ويرى كل من، (Cuzdriorean & vlada, 2013, S. 109) بأن الواقع أثبت على أن المحاسبين لم يلتزموا بقوانين الأخلاق المهنية، ومن ثم فشلت وانهارت الكثير من المنظمات وحتى بعضها زال، والسبب في ذلك لا يرجع كما يراه البعض إلى الإخفاقات التقنية، بل الحقيقة اثبتت أن هذا الفشل سببه مشكلة أخلاقية تشمل في عدم الالتزام بالأخلاق المهنية، ولعل أحدث الأمثلة على ذلك حسب ما ذكره كل من الباحثين جريه وآخرون: هو إفلاس والخيار العديد من الشركات، وعلى رأسها شركة Enron المختصة في مجال الطاقة وشركة Worldcom المختصة في مجال الاتصالات وشركة Zerox المختصة في مجال آلات النسخ، وشركة Merc المختصة في مجال الأدوية، إذ من بين أسباب الانهيار الرئيسية وجود تواطؤ مع مدقي حساباتهم، وعلى رأسهم شركة التدقيق الشهيرة في الولايات المتحدة الأمريكية Artur Anderson، ووجود إهمال جسيم من طرف المدققين من خلال إحداث تدليس وتحريف في نتائج أعمال الشركات ومراكزها المالية، وهو ما ترتب عليه حدوث تضليل كبير في بياناتها المالية المنشورة، والذي أدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في السوق المالي، مما ترتب عليه حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك الشركات ودائنوها.

واقع مهنة المحاسبة في الجزائر:

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر حسب الجريدة الرسمية تنظيمها لأول مرة سنة 1971 بموجب الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 29 ديسمبر 1971 والذي تضمن تنظيم مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين وتضيف (بلغور و طيب، 2011، صفحة 60) أنه وفق هذا الأمر تم تأسيس المجلس الأعلى للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية، وتمثلت مهامه في إعداد للمخطط المحاسبي الوطني، والسهر على تسيير مهام الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد، وكان منح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة من اختصاص المجلس الذي يرأسه ممثل وزير المالية.

ومع بداية التسعينات تم إصدار القانون التنفيذي رقم 91-208 المؤرخ في 27-04-1991 في إطار إصلاحات مهنة المحاسبة حسب (الرسمية، 1991، صفحة 650)، وذلك من أجل تمكين للمهنة من أداء الأدوار المنوطة بها، ويظهر ذلك من خلال الاهتمام بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب

المعتمد، والذي يعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة خلال هذه المرحلة، كما تم من خلال هذا القانون جمع الأسلاك المهنية الثلاث في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين. ولم يقتصر الأمر على إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر، بل تم التفكير في تنظيم مهنة المحاسبة حسب كل من (بلغيث و عوينات، 2011، صفحة 103)، وذلك نظرا لضعف تأهيل المهنيين نتيجة غياب سياسة تكوين حقيقية تجعل المحاسب الجزائري مستعدا للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وأيضا نظرا للضغوط التنافسية التي تعاني منها المهنة المحاسبية الجزائرية، وذلك نتيجة محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية، ليصدر بعدها القانون رقم 101-10 المؤرخ في 11-01-2010 حسب ما تنص عليه (الرسمية، 2010) حيث قررت فيه الحكومة إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، و تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، وإعادة هيكلة المنظمات المهنية، من خلال حل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات مهنية، ونقل صلاحيته إلى وزارة المالية، حيث مكن هذا القانون من إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، من خلال جعل منح الاعتماد الممارسة المهنة من صلاحيات وزير المالية، مع تحويل مراقبة النوعية المهنية

والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزير المالية، بينما يتم التكفل بتكوين

الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من طرف مؤسسة تعليم مختصة تابعة لوزارة المالية، في حين يكون التكفل بتكوين المحاسبين المحمدين من طرف المؤسسات التابعة لوزارة التكوين المهني.

الفرع الثالث أهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة:

- منذ العقد الحالي بات العلماء والعامة من الأفراد المجتمع وأهل السياسة والحكومات على وعي متزايد بأهمية الالتزامات

الأخلاقية لأن عدم التزامها بها يهدد سلامة الاقتصاد المحلي والدولي والسلام الاجتماعي وخصوصا الالتزامات الأخلاقية

المهنية وذلك للعوامل التالية:

- تمكن المهن عامة لأفراد المجتمع من إحراز أهداف ذات قيمة اجتماعية وفي الوقت ذاته يكون لدى المهنيين التزامات
- الحد من التدخلات الداخلية والخارجية في عمل المحاسب مما يعزز استقلالية المحاسب عن الإدارة
- التطورات المتلاحقة التي يشهدها العالم مثل العولمة والتجارة العالمية وما يترتب على ذلك من توجه لتدويل التعليم والتأهيل المحاسبي وضرورة وجود قواعد سلوكية لضبط الممارسات في العمل المحاسبي؛
- ظهور بعض الممارسات الخاطئة مثل المحاسبة الإبداعية والتهرب الضريبي وغسيل الأموال؛
- ضبط العمل المحاسبي وسلوكيات المنتمين للمهنة، من خلال من القواعد واللوائح المنظمة الأخلاقيات وسلوكيات المهنة، وتطبيق العقوبات على مخالفتي هذه القواعد.

ياحراز هذه الأهداف؛

- تضمن المهن صراحة المعايير للكفاءة والسلوك تحكم النشاطات المهنية وهي تساعد المهنيين لما هو منتظر منهم وأن المهنة ككل تحقق الجودة والكفاءة والذي لا شك فيه أن الأعضاء غير الكفاء أو الأخلاقيين في المهنة مما يخونون ثقة العامة ويقدمون خدمات مشكوكا فيها وعندما ينتهج المهنيون ذلك فإن الأذى يلحق المجتمع
- يخضع المهنيون للتعليم والتدريب لفترة طويلة وبشكل رسمي وغير رسمي وذلك قبل أن يثبتوا في المهنة وهذا الجانب التعليمي والتدريبي يبدو ذلك ضروريا ليؤكد أن هؤلاء الناس يستوفون معايير المهنة؛
- تكون المهن هيئة حاكمة لضمان استيفاء معايير المهنة
- يفوز المهنيون بامتيازات معينة لكي يقوم أو بتقديم خدماتهم ومع هذه الامتيازات تأتي المسؤولية والمصادقية فالمجتمع يسلّمون بامتيازات معينة للمهنيين لأنهم يتقون في ان المهنيين سوف يقدمون خدماتهم في إطار مسؤول اخلاقي

المطلب الثاني: مبادئ وقواعد ومصادر السلوك المهني لأخلاقيات مهنة المحاسبة.

الفرع الأول: الجدول رقم 1-1 يوضح قواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة

الجزء الأول	الجزء الثاني	الجزء الثالث
يطبق على كافة المحاسبين الممارسين للمهنة	يطبق على المحاسبين الممارسين للمهنة من خلال المكاتب الخاصة	يسري على المحاسبين والموظفين
النزاهة والموضوعية	الاستقلال	تعارض الإنتماء والولاء
معالجة التعارضات الاخلاقية المرتبطة للمهنة	الكفاءة المهنية	دعم ومعاونة الزملاء في المهنة
الكفاءة المهنية والعناية الواجبة	الأتعاب والعمولات	الكفاءة المهنية
السرية	الأنشطة المتعارفة مع مزاولة مهنة المحاسبة العامة	عرض المعلومات
ضوابط القيام بمهام ضريبية	التعامل مع أموال العملاء	
الانشطة المهنية التي تتعدى حدود الدولة	العلاقة مع الزملاء المحاسبين في المهنة	

تتمثل مبادئ وقواعد أخلاقيات مهنة المحاسبة بشكل عام فيما يلي:

تعمل الشركات على وضع نظام خاص بأخلاقيات مهنة المحاسبة وتحت محاسبيها على الالتزام بهذه الأخلاقيات، وهذا بهدف الاستفادة من مبادئ هذه الأخلاقيات، تتمثل المبادئ الأساسية الواجب والمطلوب الالتزام بها من طرف المحاسبين، والتي تعد توجيهات مرشدة للأعضاء الممارسين للمهنة، في المبادئ التالية (جمعة، صفحة 134):

النزاهة: تعد النزاهة القيمة الجوهرية بالنسبة لأخلاقيات المهنة، وضمن هذا يجب على المحاسب أن يتمسك بمعايير سلوكية عالية مثل النزاهة والصراحة والصدق والأمانة أثناء عمله وفي علاقاته، كما ينبغي أن يكون

سلوكه فوق كل الشبهات وفوق كل لوم حتى يحافظ على ثقة الجمهور. كما تقتضي النزاهة كذلك أن يحترم المحاسب مبدأ الموضوعية والاستقلالية وأن تبقى أخلاقية سلوكه المهني فوق كل المآخذ وأن يتخذ القرارات واضعا المصلحة العامة في الاعتبار، وأن يتوخى النزاهة المطلقة في أدائه لعمله، كما يجب على المحاسب المحترف أن لا يرتبط إسمه بأي تقارير أو معلومات أو اتصالات إذا كانت تحتوي بيانات مالية محرفة أو مضللة؛ أو تحتوي على معلومات أو كشوف حسابات معدة بإهمال أو غير مكتملة بسبب الحذف، أو فيها نوع من الغموض الذي يؤدي إلى التضليل.

الموضوعية: أن يكون العضو المهني نزيها في تمثيل الحقائق، وأن يكون موضوعيا في أداء خدماته المهنية، كما يجب ألا يخضع في أحكامه المهنية لآراء ومتطلبات الغير، فالنزاهة كمبدأ أخلاقي تتعلق بالتجرد من الأغراض، والموضوعية التجرد من التحيز أو التأثير بالنقود أو الضغوط أو العلاقات بالغير.

فالمحاسبين أو المراجعين يجب أن لا يهملوا بعض البيانات أو يمتنعوا عن الإطلاع على بعض السجلات أو القوائم المالية ويجب أن لا يتوقفوا عن بذل الجهد المطلوب للتوصل إلى البيانات الأخرى ذات العلاقة بأرائهم وتقييماتهم لما تحت أيديهم أو لأعمال الشركة، كما أن عليهم أن يكونوا محايدين في هذه الأحكام استنادا إلى خبرتهم وما تمليه عليهم دون خضوع لأحكام مسبقة قدمها الآخرون ودون تأثيرات من الآخرين مهما كانتصفاتهم.

الكفاءة والعناية المهنية: يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب وأن يكون ملما بالمعايير المحاسبية وبالسياسات والإجراءات والممارسات وكذلك بالأساليب والقواعد المحاسبية وبالإدارة المالية وكل هذا لضمان أن يستسلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب، كما ينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية.

السرية: يجب أن يحترم المحاسب المهني سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية، وينبغي ألا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة سواء كان ذلك كتابيا أو شفويا دون تفويض صحيح ومحدد، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالإفصاح عنها، كما يجب ألا

تستخدم المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.

يفرض مبدأ السرية التزام على المحاسبين المهنيين الابتعاد عن:

1 افصاح عن أي معلومات سرية خارج المؤسسة والتي يكون قد تم الحصول عليها نتيجة لعلاقات مهنية وذلك دون تفويض محدد للقيام بذلك أو دون وجود حق قانوني أو مهني أو التزام قانوني أو مهني للقيام بالإفصاح.

2 استخدام المعلومات السرية التي تم الحصول عليها نتيجة علاقات مهنية لتحقيق مصلحة شخصية أو مصلحة الغير

3 يتعين على المحاسب المهني الحفاظ على السرية حتى في أي بيئة اجتماعية وعليه الانتباه الى امكانية الافصاح غير المتعمد وخاصة في الاحوال التي تتطوي على ارتباط للمدة طويلة مع زميل عمل أو أحد الاقارب أو أحد افراد الاسرة.

4 يتعين على المحاسب المهني ايضا الحفاظ على سرية المعلومات التي أفصح عنها عميل مرتقب.

5 يتعين على المحاسب المهني ايضا دراسة الحاجة الى الحفاظ على سرية المعلومات داخل المؤسسة.

6 يتعين على المحاسب المهني اتخاذ كافة الخطوات المعقولة لضمان ان فريق العمل التابع له والأشخاص الذين يحصل منهم على المشورة والمساعدة يحترمون الواجب المنوط للمحاسب المهني بشأن الحفاظ على السرية

7 ويجب على المحاسب المهني ان يراعي باستمرار المحافظة على مبدأ السرية التي تم الحصول عليها نتيجة لعلاقة مهنية سابقة.

قد يطلب من المحاسب الافصاح عن معلومات سرية في الاحوال التالية:

1 ان يسمح القانون أو العميل بالإفصاح

2 ان يمون الافصاح مطلب قانونيا، على سبيل المثال:

3 تقديم المستندات او ادلة في سياق دعاوى قانونية؛

4 الافصاح لجهات عامة ومختصة عن انتهاكات للقوانين اصبحت معلنه.

وجود واجب او حق مهني للإفصاح مع عدم حظر القانون لظلك في الاحوال التالية:

-التزام بفحص الجودة الخاصة بأي جهة مهنية؛

-استجابة الى استفسار او تحقيق تجربة جهة زميلة او جهة رقابية؛

-لحماية المصالح المهنية للمحاسب لدعاوى القانونية؛

- بغرض الالتزام للمعايير الفنية والمتطلبات الاخلاقية.

عندما يقرر المحاسب المهني الافصاح عن معلومات سرية عليه دراسة ما يلي:

* هل سيتم اضرار بمصالح أي من الاطراف بما فيهم الغير الذي قد تتأثر مصالحه اذا وافق العميل على قيام المحاسب المهني بالإفصاح.

* هل المعلومات المتعلقة بهذا الافصاح معروفة ومؤيدة لحقائق ومستندات، يتعين على المحاسب المهني استخدام الحكم

الشخصي لتحديد نوعية الافصاح الذي سيقوم به ان وجد.

* نوعية الاتصالات المتوقعة والجهة المتلقية خاصة وانه يجب على المحاسب المهني ان يكون لديه قناعة تامة ان الاطراف المتلقية هما الاطراف المناسبة.

السلوك المهني: إن مبدأ السلوك المهني يلزم المراجعين بالتقيد بالأنظمة والقوانين ذات الصلة بالإضافة لتجنب أي عمل قد يسيء الى سمعة المهنة لذلك ينبغي على المراجعين عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم بأن لايسيئوا إلى سمعة المهنة بل يجب أن يتمتعوا بالصدق

والأمانة وأن لا يقوموا بإبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها وكذلك المؤهلات التي يملكونها والخبرات التي اكتسبوها وكذلك عدم إبداء أية إشارات مسيئة أو مقارنات غير مأكدة مع أعمال الآخرين.

ما يلاحظ على هذه المبادئ أنها تتجه نحو تحقيق العدالة من خلال المعاملة الموضوعية لجميع الأطراف، ونحو الصدق من خلال تقديم التقارير والكشوف المالية بدون تظليل يستهدف مصلحة طرف على حساب آخر، نحو النزاهة من خلال الإستخدام المهني للمعلومات والبيانات المحاسبية بتجرد ووفق ما تمليه القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، نحو الإستقلالية من خلال عدم الرضوخ لأي ضغوط تؤدي إلى الإخلال بمسؤولياته المهنية.

الفرع الثاني: تهديدات الالتزام بالمبادئ

تهديدات المصلحة الشخصية: **self-interest**

وتحدث نتيجة المصالح المالية أو المصالح الأخرى للمحاسب المهني أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين

. تهديدات المراجعة الذاتية: **self-review**

وتحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة التقييم من قبل المحاسب المهني المسؤل عن ذلك الحكم.

تهديد التأييد: **advocacy**

وتحدث عندما يقوم المحاسب المهني بالترويج لموقف أو رأي إلى درجة أنه يمكن تفويض الموضوعية اللاحقة.

تهديد التآلف: **familiarité**

وتحدد عندما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا اتجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة .

تهديد المضايقة: **intimidation**

وتحدث عندما يمنع المحاسب المهني من العمل بموضوعية بسبب تهديدات فعلية او متوقعة

ثانيا: الإجراءات الوقائية: **safeguards**

تقع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول ضمن فئتين واسعتين هما:

الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة:

وتتضمن الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة على سبيل المثال في:

-متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة؛

-متطلبات التطوير المهني المستمر؛

-أنظمة حوكمة الشركات؛

-المعايير المهنية؛

-إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية؛

-المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانوناً لتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

الإجراءات الوقائية في بيئة العمل:

قد تزيد بعض الإجراءات الوقائية من احتمالية تحديد أو منع السلوك غير الأخلاقي، وتشمل هذه الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تنشأ نتيجة مهنة المحاسبة أو تشريعات أو أنظمتها أو من قبل رب العمل على سبيل المثال:

- أنظمة شكاوى فعالة تعلن عنها جيداً تدار من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يمكن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى سلوك غير مهني أو غير أخلاقي؛
- واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

حل الصراعات الأخلاقية: **Ethical conflict resolution**

قد يطلب من المحاسب المهني حل النزاع في تطبيق المبادئ، وذلك عند تقييم الالتزام بالمبادئ، وبالتالي عند البدء بعملية

رسمية أو غير رسمية لحل النزاع، يجب أن يأخذ المحاسب المهني في الاعتبار إما بشكل فردي أو مع أمور أخرى، كجزء من عملية

حل الأمور التالية:

- الحقائق ذات صلة؛

- القضايا الأخلاقية المعنية؛

- المبادئ الأساسية المتعلقة بالمسألة قيد الدراسة؛

- إجراءات العمل البديلة.

- الإجراءات الداخلية المقبولة؛

وبعد أخذ هذه الأمور بعين الاعتبار، ينبغي أن يحدد المحاسب المهني إجراءات العمل المناسب الذي يتفق مع المبادئ الأساسية المحددة.

الفرع الثالث: السلوك الأخلاقي للمحاسبين

واجبات المحاسبين:

واجبات المحاسب في علاقاته بالنقابة.

يجب على المهني أن يعلم مجلس النقابة الوطنية في أجل شهر واحد، برسالة موصى عليها مع وصل استلام، بأي حدث هام طرأ على حياته المهنية؛

- إذا حدث مانع لخبير المحاسبة أو المحاسب المعتمد حال دون ممارسة نشاطه بسبب تدبير تأديبي أو لأي سبب آخر يعين مجلس النقابة من بين زملائه قائمين بالإدارة مؤقتين يكلفون بمواصلة تنفيذ المهام الجارية مع مراعاة قبول الزملاء الدين وقع عليهم الاختيار ؛

- يجب على الخبير لمحاسبة والمحاسب المعتمد الموقع على إتفاقية إستئناف التكفل بالبن أن يعلم النقابة بذلك في 30 يوما التي تلي تاريخ التوقيع أو تاريخ سريان تطبيقها؛

- يجب على محافظ الحسابات أن يبلغ النقابة تعيينه بواسطة رسالة موصى عليها مع وصل استلام في اجل 10 أيام إبتداء من تاريخ قبول كل توكيل.

واجبات المحاسب في علاقاته مع زملائه.

- يجب على عضو النقابة الذي يطلب منه الزبون أو موكل أن يحل محل زميله إلا يقبل المهمة التي اقترحت عليه؛

- لا يمكن للخبير المحاسب والمحاسب المعتمد الذي يترك لزميل له أن ينافسه عن طريق صرف ال ون الدين تركهم له؛

- يجب أن يعبر تصرف الزملاء فيما بينهم عن روح الزمالة والتضامن، ويجب على أعضاء النقابة أن يساعد بعضهم لبعض

ويتأدبوا فيما بينهم كما يجب عليهم ان يمتنعوا عن أي كلام بقصد إيذاء، وبصفة عامة عن أي عمل من شأنه أن يسيء إلى الزميل أو إلى المهنة؛

- يجب على أعضاء النقابة إذا ظهر خلاف مهني بينهم أن يحاولوا حله فيما بينهم بالتراضي أو يعرضوه على رئيس مجلس النقابة

أو يخطرأ غرفة المصالحة والانضباط والتحكيم؛

-يعتبر خطأ كل تشهير غير مؤسس من شأنه ان يلحق ضرارا بأحد زملاء.

واجبات تتعلق بتأطير المتدربين.

يجب على أعضاء النقابة أن يتكفلوا بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتدربين الذين تعينهم النقابة ويضمن لهم التأطير والتكوين المهنيين ويدفعوا لهم تعويضا يتصل بالمهام والأعمال المسندة إليهم

- يجب على أساتذة التدريب أن يمنح المتدربين كل التسهيلات؛

- لا يجوز لعضو في النقابة أن يقبل أثناء السنة التي تلي تسجيله في قائمة النقابة مهمة يقترحها عليه الزبون أو موكل أحد الأساتذة تدريبه القدامى إلا بعد موافقة مكتوبة الأستاذ
- بالنسبة لأحد الباحثين تتمثل ال واجبات بصفة عامة كما يلي:
- أن يقوم بنفسه بالعمل المنوط به؛
- أن يؤدي العمل المنوط بدقة وامانة وكفاءة؛
- أن يكرس جميع اوقات الدوام الرسمي او اية اوقات اضافية لأداء الوجبات؛
- أن ينفذ الاوامر والتوجيهات التي يصدرها اليه رؤسائه لأداء وجباته؛
- أن يحافظ على مصالح المؤسسة واموالها وسائر موجوداتها
- ألا يهمل الوجبات الموكلة اليه او يتهاون في ادائها؛
- أن يحافظ على أسرار المؤسسة وإسرار عملائها وعلى أي سر اطلع عليه بحكم وظيفته؛
- أن يراعي التسلسل الإداري في اتصالاته بحيث لا يتجاوز رئيسه مباشرة ولا يتصل بالإدارة العامة للمؤسسة مباشرة لأي سبب من الأسباب إلا في الحالات المبنية في نظام الموظفين أو في التعليمات الصادرة بخصوص
- أن يتصرف بأدب في معاملاته مع الجمهور؛
- ان يبتعد عن الشبهات وعن كل ما قد يشينه او يشين عمله، وان يظهر في مظهر لائق ويحافظ في جميع الأوقات على شرف ال وظيفة وحسن سمعتها.

حقوق المحاسبين:

1-الحق في التعاون:

- يحق لعضو النقابة أن يطلب من زبونه أو موكله أن يتعاون معه التعاون اللازم قصد القيام بمهمته؛
- على المهني الذي قد يعاين تجاهل واجبات التعاون أو قصورا يعرقلان أداء مهمته أن يبلغ بذلك مسيري المؤسسة كتابيا ويطلب منهم تدارك ذلك، تحت طائلة وجود في وضعية الشريك السلبي

- للمهني الذي يمارس مهمة قانونية أن يفصل في مدى ملائمة إخطار لجنة الطالبات مجلس النقابة. الحق في الحصول على مقابل أتعاب.
- يتقاضى أعضاء النقابة مقابل الأتعاب بمناسبة أداء مهمتهم، لا يمكن أن يدفع مقابل الأتعاب هذا في شكل منافع عينية أو مسترجعات أو عمولات أو مساهمات سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة، لا يمكن أن يبرر عدم كفاية مقابل الأتعاب بالمقارنة مع المهمة المقبولة، بأية صفة كانت عدم احترام الإجراءات المهنية.
- يحدد الجهاز القانوني المؤهل مقابل أتعاب محافظ الحسابات بالاتفاق معه في بداية توكيله وفق التعريفات التي تقررها السلطات العمومية المختصة بمشاركة النقابة الوطنية في إطار التشريع الجاري العمل به؛
- يحدد الخبراء المحاسبون والمحاسبون المعتمدون وزبنهم، بناءات على اتفاق مشترك بينهم مقابل أتعاب وكيفيات دفعه؛
- في حالة خوض نزاع حول مبلغ مقابل الأتعاب المستحقة لأعضاء النقابة أو كيفيات دفعه يجوز أن يطلب أطراف النزاع بناء
- على اتفاق مشترك بينهم. تحكيم مجلس النقابة وفي حالة عدم حصول مصالحة ودية بينهم يمكنهم رفع دعوة لدى الهيئات القضائية؛
- يمكن للخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين أن يعهدوا تحت مسؤوليتهم الشخصية بالأعمال والمهام المسندة إليهم إلى الأشخاص المسجلين في قائمة النقابة؛
- لا يمكن لمحافظي الحسابات ان يعهدوا بالمهام المسندة إليهم غير انه يجوز لهم ان يستعينوا باي خبير مهني آخر على نفقتهم وتحت مسؤولياتهم

المطلب الثالث: جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية

الفرع الأول: مفهوم التقارير المالية

1 تعد التقارير المالية توثيقاً لأداء المنظمة وأحداثها فهي بالضرورة قاعدة معلومات متجددة الصلة، فالتقرير المالي أحد المصادر الهامة والأساسية التي تزود كافة مستخدميها في المؤسسة بالمعلومات التي يحتاجونها. وتعتبر القوائم المالية أهم جزء من أجزاء التقارير المالية حيث تمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية لها. لقد تطورت التقارير المالية في السنوات الأخيرة من حيث كمية المعلومات التي تحتويها ونوعيتها، طرق عرض البيانات ودرجة الإفصاح المناسبة وتوقيت نشرها حيث ظهرت الحاجة لدى مستخدمي التقارير المالية للتعرف على المركز المالي للمؤسسة ونتيجة أعمالها لفترة زمنية معينة.

ماهية التقارير المالية:

التقرير المالي هو الأداة التي ينبغي لكل مؤسسة إعدادها وذلك لإعطاء نظرة شاملة عن وضعيتها المالية وكذا إمداد المساهمين والمقرضين وغيرهم من الفئات المهتمة بها بالمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرار المناسب حيث سنتطرق في هذا المطلب لمفاهيم خاصة بالتقارير المالية بالإضافة إلى أهم أنواعها وكذا الخصائص المتعلقة بها.

اختلف الباحثون والكتاب في تعريف التقارير المالية ولم يتوصلوا إلى وضع مفهوم موحد يحمده المختصون ذلك لأن التقارير المالية تختلف باختلاف أنواعها وأشكالها أو وفقاً لأهدافها وخبراتها وهو ما جعل هذا المصطلح يحظى بتعاريف عديدة والتي بعد الاطلاع عليها ارتأينا تصنيفها إلى:

أولاً: التقارير المالية كوثيقة (كحامل)

الحامل هو السند المادي للتقارير وعليه فالتقارير هي وثائق مكتوبة لوصف وتفسير معلومات وبيانات بعد التحقق منها والتراح كيفية التعامل معها أي أنها صيغ موثقة لنقل المعلومة بين المستويات أو التشكيلات الإدارية المختلفة في المؤسسة فهي تقدم معلومات عن المكاسب ومكوناتها، وعن التدفقات النقدية حسب أنشطة التشغيل والاستثمار والتمويل، وكذا الوضع المالي للمؤسسة، كما أنها من المتوقع أن تقدم معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة وأيضاً عن كيفية قيام إدارة المؤسسة بمسؤولياتها تجاه الملاك، فهي تعكس

المعلومات بصورة واضحة وتبين الآثار المالية للعمليات والأحداث التي حدثت بالفعل غير أن المعلومات التي تنتجها هذه التقارير غالباً تكون بصورة تقريبية و ليست دقيقة تماماً (بشير، صفحة 86)

ثانياً: التقارير المالية كأداة لنقل المعلومة المالية

الأداة هي الوسيلة التي يتم بها نقل المعلومة وعليه فالتقارير هي عبارة عن أداة كشف وعرض للبيانات والمعلومات والتي يتم من خلالها نقل المعلومة بين المستويات أو التشكيلات الإدارية المختلفة في المؤسسة، حيث تعد التقارير المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي والأداة التي يتم من خلالها نقل المعلومات إلى المستفيدين، وبالطبع فإن التقارير كأداة لنقل المعلومات يجب أن تحقق الهدف الأساسي منها وهو توفير معلومات يستفيد منها المستثمرين الحاليين والمرقبين والدائنين وغيرهم من المستفيدين في اتخاذ قرارات استثمارية بعقلانية (عطية، 2009، صفحة 10)

ثالثاً: التقارير المالية كمصدر للمعلومة المالية

تعرف للمعلومة المالية بأنها بيانات مالية معبر عنها في صورة نقدية تتمثل مدخلاتها في القوائم المالية على غرار قائمة الدخل التي توضح نتيجة أعمال الشركة في نهاية السنة المالية إن كانت ربحاً أو خسارة، وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، قائمة المركز المالي التي تحدد بصفة مفصلة عناصر الأصول والخصوم مع الفصل بين العناصر الجارية والغير جارية، قائمة التدفقات النقدية حيث يكمن الغرض من إعداد جدول سيولة الخزينة في توفير معلومات ملائمة لمستعملي القوائم المالية عن كل المحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة ومعرفة مصادر الأموال واستخداماتها ومقدار التغير في رصيد النقدية مع تحديد الاختلاف بين صافي الدخل وصالي التدفقات النقدية جدول تغيرات الأموال الخاصة الذي يشكل تحليلاً للحركات المؤثرة في كل فصل من الفصول والتي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال السنة المالية. وملحق القوائم المالية الذي يشتمل بدوره على معلومات تخص مجموعة من النقائص خاصة إذا كانت هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً وتكون مفيدة لفهم العمليات الواردة في الكشف المالية. وبالتالي فإن المعلومة المالية تصف مسار تدفق الأموال سواء كانت أموال الموازنة أو الأموال الفعلية التي تساعد المديرين في مواجهة مسؤولياتهم المالية وتأتي هذه المعلومات من مصادر موجودة داخل وخارج المؤسسة التي تعكس العمليات والحقائق المتعلقة بالمجالات المالية. ومن المعلومات التي تقدمها هذه التقارير (الرزاق، 2003، صفحة 08):

المعلومات المتعلقة بالاستثمار والائتمان وهي المعلومات المقدمة للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، الدائنين والمستخدمين الآخرين من أجل اتخاذ قرارات الاستثمار والائتمان الرشيدة وكذلك القرارات المشابهة ويجب أن تكون هذه المعلومات مفهومة لهؤلاء الذين يتمتعون بفهم معقول للأنشطة الاقتصادية ويكون لديهم الرغبة في دراسة المعلومات . (ناصر و أسماء أحمد الصيرفي، 2010، صفحة 07)

المعلومات المتعلقة بتقييم توقعات التدفقات النقدية وهي المعلومات المقدمة لتقييم مقادير وتوقيتات وعدم التأكد المرتبط بالمتحصلات النقدية من المبيعات والاستثمارات المالية، منح واسترداد القروض الممنوحة لشركات أخرى، وبالنسبة للتوقعات الخاصة بالمتحصلات النقدية فإنها تتأثر بقدرة المؤسسة على تحقيق نقدية كافية لسداد التزاماتها.

-معلومات متعلقة بموارد المؤسسة والمطالبات المتعلقة بتلك الموارد والتغير فيها: يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن موارد المؤسسة والالتزامات المقابلة للحصول على هذه الموارد وأيضا تأثيرات التعاملات والأحداث والظروف التي تغير الموارد والمطالبات المتعلقة بها، فهذه المعلومات تساعد على التعرف على جوانب القوة والضعف التقييم أداء المؤسسة خلال فترة معينة. (طارق، صفحة 297)

معلومات عن أداء المؤسسة ومكاسبها: يجب أن توفر التقارير المالية معلومات عن الأداء المالي للمؤسسة خلال فترة معينة، فبالنسبة الدائنين فانهم يستخدمون في الغالب معلومات تاريخية تساعد على تقييم التوقعات الخاصة بالمؤسسة.

-معلومات عن السيولة والقدرة على السداد وتدفقات الأموال: لا بد للتقارير المالية أن تقدم معلومات عن كيفية حصول المؤسسة على النقدية وأوجه إنفاقها، ومعلومات عن القروض التي تحصل عليها وكيفية سدادها، وكذا معلومات عن العمليات المتعلقة برأس المال التي قد تؤثر على سيولتها وقدرتها على السداد

- توضيحات وتفسيرات الإدارة: يجب أن تشمل التقارير المالية توضيحات وتفسيرات بغرض مساعدة المستخدمين على تفهم المعلومات المالية المقدمة، فمنفعة المعلومات يمكن أن تزيد من خلال التوضيحات التي تقدمها الإدارة عن المعلومات، والتي يمكن من خلالها شرح الانعكاسات المالية للأحداث والظروف التي تؤثر على المؤسسة. (حسين، 2003، صفحة 25)

الفرع الثاني: خصائص وأهداف التقرير المالية

الخصائص هي تلك الصفات والمميزات التي تميز التقارير المالية عن غيرها من التقارير الأخرى، وعليه فقد أصبح من الضروري على كاتب التقرير التعرف على خصائصه ومميزاته باعتبارها الأساس الذي يستند إليه في اعداده وإنجازه ذلك لأنها لا تحتوي على إطار محدد لمضمونها، كما أن فعالية التقرير تتوقف على صفاته الذاتية فكلما تضمن التقرير ميزة إيجابية كان أثر ذلك إيجابيا والعكس في حالة احتوائه على صفات سلبية وعليه تقسم خصائص التقارير الى (عمر، صفحة 30):

أولاً: الخصائص العامة

هي تلك الخصائص والصفات الجوهرية التي تتميز بها كافة التقارير ولا تحتكر على التقرير المالي والتي يجب أن تتميز بها باستمرار. ويحصر المختصين هذه الخصائص في النقاط التالية (عبدالقدر، صفحة 87):

- الوضوح: يكون التقرير حائزاً على هذه الصفة إذا عرض معده أفكاره بسلاسة دون تزوير حيث تكمن جدوى وضوح التقرير في سهولة فهمه واستيعابه والسرعة في تحقيق أهدافه. ويتطلب الوضوح في التقرير تجنب الغموض وضرورة استخدام العبارات القصيرة التي تخص جوهر موضوع التقرير، ولدقة في اختيار الألفاظ.

- الحداثة: الحداثة هي صفة جوهرية مطلوبة في التقرير الذي يحوي معلومات وبيانات وأرقام فلا زيادة ولا نقصان فيها، كما يجب ان تكون هذه المعلومات أو الأرقام حديثة للتمكن من تحديد الموضوع والمشكلة في ضوئها ومن ثم التعرف على أبعاده وآثاره.

- الإيجاز: عنصر الإيجاز يعني استخدام الكلمات الدالة أو المعبرة عن المشكلة أو الموضوع دون إسهاب أو حشو ويتطلب هذا العناية في اختيار الكلمات وضرورة الترابط فيم بينها وتجنب التكرار.

- الموضوع: لكل تقرير موضوع مثل الاقتصاد فهو يدرس الظواهر الاقتصادية والموضوع هو ما تحاول وصفه.

- الموضوعية: تعني الموضوعية في التقرير الالتزام بالأمانة العلمية، استخراج المعلومات من الحقيقة أو الحقائق المتولدة عنها وعرض الأمور والمسائل كما هي.

- الشكل: وهو الهيئة التي تأخذها التقارير المالية على السند.

- المصدقية: كل التقارير تتميز بالمصدقية وهي مدى إجماع الأفراد في وصف الحدث بنفس الطريقة.

- الدقة: وتكمن جدوى الدقة في التقرير في منحه المصدقية والشفافية فالتقارير التي لا تحمل هذه الصفة إما أن تكون غير مفيدة أو لا تحقق الغرض منها ومن ثم فإن دقة التقرير تعني دقة اللغة ومتانة الأسلوب.

ثانياً: الخصائص المؤقتة

هي تلك الخصائص التي تتمتع بها التقارير في فترة وتفقدتها في فترة أخرى ومن هذه الخصائص ما يلي:

- الاطلاع: يكون الاطلاع معدوم أو انتقائي من خلال اختيار الافراد الذين يمكنهم الاستفادة من هذه التقارير كما يمكن أن يكون الاطلاع إلى ما لانهاية وفي هذه الحالة جميع الأفراد لهم الحق في الاطلاع على هذه التقارير.

- الحماية: وهي تلك الإجراءات التي تسمح بالمحافظة على محتويات التقرير وحماية العناصر المؤدية له من التدمير.

أهداف التقارير المالية

ليس التقرير عملاً عشوائياً وإنما هو عمل هادف هذا يعني أنه مرتبط بهدف أو أهداف محددة كما أنه يهدف لإيصال رسالة وهي محتوى التقرير إلى من يهمه الأمر سواء كان رئيساً أو مديراً لجهة عليا أو لأي جهة أخرى مستقلة، لذلك فإن التقرير لا يخرج عن هدف أو أكثر من الأهداف الآتية:

- تزويد العاملين بالمعلومات الضرورية المرتبطة بالعمل المناط بهم؛

- عرض أوجه الخلل أو القصور في العمل مع بيان المعالجة المطلوبة؛

- تحديد موجودات المؤسسة خلال فترة مالية معينة؛

- تحديد قيمة التغيرات في الموجودات والمطلوبات والموازنة بينهما؛

- عرض جميع البيانات والمعلومات الخاصة بالمؤسسة خلال فترة معينة، واستخراج نتائجها؛

- عرض نتائج بحث أو دراسة لموضوع معين أو مشكلة ما ليستفيد من قراءة التقرير كل من يطلع عليه؛

- إبقاء المديرين والمرؤوسين مطلعين بشكل مستمر على ما يجرى يوميا داخل المؤسسة؛
- وضع المعلومات بطريقة تكون فيها هذه المعلومات واضحة ومناسبة وموضوعية؛

الفرع الثالث: أنواع التقارير المالية

لقد تعددت المعايير والأسس المستخدمة في تصنيف التقارير المالية وعليه سيتم التطرق في هذا المطلب الى نوعين من التقارير المالية المرحلية منها والقطاعية من خلال المفاهيم الخاصة بكل نوع على حدى من التعدد المفاهيم الى العناصر الرئيسية المكونة لكل نوع.

أولاً: التقارير المالية المؤقتة

تعددت المصطلحات التي تطلق على التقارير المالية المؤقتة، فهناك من يطلق عليها المرحلية وهناك من يطلق عليها الأولية، وهناك من يطلق عليها الدورية، وغيرها من المصطلحات المختلفة باختلاف الباحثين والمؤسسات المهنية والمحاسبية ومن التعاريف المقدمة لهذا النوع من التقارير نذكر: 1

التعريف وفق المعايير الأمريكية

عرفت التقارير المالية المؤقتة وفقا للمعايير الأمريكية بأنها التقارير التي يتم إعدادها لفترات أقل من عام وعادة ما تكون كل ثلاثة شهور، ربع سنوية. والهدف من التقارير الربع سنوية هو إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمزيد من المعلومات في توقيتات متقاربة لاتخاذ القرار الاستثمار والإقراض، ويضاف إلى ذلك أن تلك التقارير يمكن أن توفر معلومات هامة متعلقة بالجوانب العملية والموسمية والتي تظهر جزئيا في التقارير السنوية.

التعريف وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 34

عرف المعيار المحاسبي الدولي رقم التقارير المالية المؤقتة بأنها تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو 34 مختصرة من البيانات المالية لفترة أولية، وعرف الفترة الأولية بأنها فترة إعداد تقارير مالية تكون أقصر من سنة مالية كاملة والأغلب الشائع أن هذه الفترة تكون عن ثلاثة شهور رغم أنه في تشريعات عديدة تتم المطالبة بعمل هذه التقارير على أساس نصف سنوي

ثانياً: التقارير المالية القطاعية

تختلف التقارير المالية القطاعية عن التقارير المالية المؤقتة فالأولي تهتم بمدى توقيت المعلومات المقدمة في اتخاذ القرار والثانية تهتم بمدى الإفصاح عن المعلومات بخصوص عمليات المؤسسات على مستوى القطاعات التي تنشط فيها. وبالتالي فقد تم تصنيف مفهوم التقارير المالية القطاعية على أساسين هما:

التقارير المالية القطاعية على أساس درجة الإفصاح

تعرف التقارير المالية القطاعية على أنها الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمكونات المختلفة لعمليات المؤسسة وكذلك المعلومات المتعلقة بمنتجاتها وخدماتها ومناطقها الجغرافية وعملائها الرئيسيين، بالإضافة إلى الإفصاح عن معلومات بخصوص العمليات التجارية للمؤسسة في الصناعات المختلفة وعملياتها الأجنبية ومبيعات التصدير ففي أواخر الستينات نتج عدد كبير من الاندماجات بين المؤسسات وهو ما أدى إلى ظهور شركات متعددة النشاط بدرجة كبيرة، وقد قامت بعض هذه الشركات بالإفصاح طوعية عن المعلومات المالية القطاعية في تقاريرها السنوية غير أن مدى وطبيعة الإفصاح تفاوتت بدرجة كبيرة لذلك أيدت بوجه عام الرغبة والإمكانية في تقديم تقارير قطاعية.

التقارير المالية القطاعية على أساس التجزئة

تعرف التقارير المالية القطاعية على أنها تقسيم الشركة إلى أجزاء قطاعية سواء قطاعات الأعمال أو القطاعات الجغرافية وعرض البيانات المالية القطاعية المجزأة جنباً إلى جنب مع معلومات الشركة الإجمالية. كما عرفها Roberts على أنها تقسيم الشركات إلى أجزاء أو قطاعات وعرض المعلومات المالية الخاصة بكل قطاع، أما طرق تقسيمه إما من حيث تعدد قطاعات الأعمال أو من خلال تعدد القطاعات الجغرافية حسب موقع الموجودات أو موقع العملاء

المبحث الثاني: تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية

المطلب الأول: عرض التقارير المالية وفق المعايير المحاسبية

عرض التقارير المالية وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

تعتبر القوائم والتقارير المالية من أهم مصادر المعلومات وأداة من أدوات الرقابة وتقييم الأداء، وربما تحتوي على مؤشرات تحذيرية عن الصعوبات والعراقيل المتوقعة، وحتى يتمكن الفرد من قراءة

هذه القوائم والتقارير المالية المعقدة ينبغي عرضها وفق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية التي تبين الإطار العام لتقديم القوائم والتقارير المالية وما يتطلبه محتوى وهيكل القوائم المالية والسياسات المحاسبية، ولقد اهتمت الهيئات المحاسبية الدولية المختصة بالقوائم المالية ذات الغرض العام، فأصدرت جملة من معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS) لتوضيح كيفية إعداد وقياس وعرض هذه القوائم، فتم تخصيص المعيار المحاسبي الدولي (IAS) لعرض القوائم المالية، وسنتطرق من خلال هذا المبحث

إلى طريقة عرض القوائم والتقارير المالية كالتالي:

- عرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل

عرض قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية

عرض الإيضاحات الملحقه والتقارير الأخرى.

الفرع الأول: عرض قائمة المركز المالي وقائمة الدخل

إن القوائم والتقارير المالية هي مجموعة متكاملة من الوثائق المحاسبية والمالية، تسمح بإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والأداء وحالة الخزينة في المؤسسة في نهاية الدورة، وتعتبر قائمة المركز المالي وقائمة الدخل من أهم القوائم المالية الأساسية، لما لهما من دور في تشكيل واستنتاج باقي القوائم المالية الأخرى.

قائمة المركز المالي

تعريف قائمة المركز المالي:

وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم: (IAS) تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية وهي عبارة عن بيان بالمركز المالي الذي يوضح الأصول والخصوم وحقوق الملكية في نقطة زمنية محددة ويمكن أن تعرف الميزانية بأنها تقرير يوضح المعلومات الخاصة بقيمة استثمارات المؤسسة ومصادر هذه الاستثمارات المتمثلة في الدائنين وحقوق المؤسسة، وهذه المعلومات تستخدم بواسطة أطراف في أغراض متباينة منها تقييم العائد على الاستثمارات و تحديد السيولة وقدرة المؤسسة على سداد الالتزامات ويطلق عليها الميزانية لأنها تتخذ إحدى أشكالها صورة جدول له جانبين متساويين، ويطلق عليها أيضا قائمة المركز المالي لأن الهدف الرئيسي من إعدادها هو إظهار حقيقة المركز المالي للمؤسسة، وتعتبر الميزانية أو قائمة المركز المالي من أهم التقارير أو القوائم المالية التي تنتجها المؤسسة.

مكونات قائمة المركز المالي

الأصول

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية الأصول بقنها " موارد تحت سيطرة ومراقبة المؤسسة تحصلت عليها نتيجة أحداث أو عمليات وقعت في الماضي، وتنتظر منها منافع اقتصادية مستقبلا

نستنتج من هذا التعريف ثلاث خصائص رئيسية يجب توافرها في الأصول:

وجود منافع اقتصادية مستقبلية، أي للأصل القدرة على خلق تدفقات نقدية موجبة مستقبلا؛

المؤسسة لها قدرة على التحكم في هذه المنافع يجب أن يكون التحكم في المنافع قد نتج عن أحداث وقعت فعلا في الماضي.

وتنقسم الأصول إلى العناصر الآتية:

الأصول غير المتداولة

وهي أصول غير مخصصة للاستهلاك التام أو الاستخدام خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة،

ويتم اقتناءها بهدف تسيير أعمال المؤسسة وللاستفادة من طاقتها الإنتاجية وتشمل هذه الأصول ما يلي:

الممتلكات والمصانع والمعدات

الأصول غير الملموسة، وهي أصول ليس لها وجود مادي ملموس

الاستثمارات المالية طويلة الأجل، وتتمثل في السندات المحتفظ بها التاريخ استحقاق ثابت

الأصول غير المتداولة الأخرى، مثل النفقات طويلة الأجل المدفوعة مسبقاً، والضرائب المؤجلة.

وينص المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) صراحة على عدم جواز تصنيف الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول أو التزامات متداولة.

الأصول المتداولة

وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي (IAS) فإنه يجب تصنيف الأصل على أنه متداول عندما ينطبق عليه ما يلي:

- عندما تحتفظ المؤسسة بالأصل لغاية تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية

عندما تحتفظ المؤسسة بالأصل لغاية تحصيله أو بيعه أو استخدامه خلال الدورة التشغيلية العادية (12) شهراً من تاريخ الميزانية)

عندما تكون الغاية الأساسية من احتفاظ المؤسسة بالأصل لغاية المتاجرة به خلال مدة قصيرة

في حالة كون الأصل عبارة عن نقدية أو نقدية مكافئة، ولا يوجد قيود على استعماله

وتشتمل الأصول المتداولة على العناصر التالية:

المخزونات وتشمل السلع والمنتجات تامة الصنع، المواد الأولية وغيرها

الذمم المدينة وتشمل المبالغ المستحقة على الزبائن، أوراق القبض والضرائب وما شابهها

الأموال الموظفة والأصول المالية المتداولة الأخرى وتشمل الأسهم والسندات والقروض

النقدية وتشمل النقدية بالصندوق والحسابات الجارية لدى البنوك.

وفق المعيار (IAS1) يعتبر المخزون والذمم المدينة التجارية ضمن الأصول المتداولة حتى وإن كان من غير المتوقع تحققها وتحولها لنقد خلال 12 شهر من تاريخ الميزانية.

حقوق الملكية

وتمثل القيمة المتبقية في صافي الأصول بعد طرح الالتزامات منها وتشمل العناصر التالية:

رأس المال الصادر ويتمثل في القيمة الإسمية للأسهم العادية والأسهم الممتازة

الاحتياطات وتمثل الاحتياطات مبالغ أو نسب محددة يتم اقتطاعها من الأرباح المحققة

فارق إعادة التقييم ويتمثل في تغير قيمة الأصل بعد إعادة تقييمه بالقيمة العادلة

النتيجة الصافية وتتمثل في نتيجة الدورة المالية للمؤسسة مطروحا منها الضرائب

حقوق الأقلية: وتمثل حصة الأقلية في صافي أصول المؤسسة التابعة.

الالتزامات (الديون)

يتم إظهار الالتزامات في الميزانية حسب ترتيب الدفع للالتزامات كالاتي:

الالتزامات غير المتداولة

وهي الديون طويلة الأجل والتي لا يتوقع تسديدها خلال دورة التشغيل الجارية، وتشمل ما يلي:

قروض وديون مالية وتتمثل في الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل للمؤسسة.

-الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية للمؤسسة مثل التزامات التقاعد، والضرائب المؤجلة.

الالتزامات المتداولة

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي (IAS) 1 (تصنيف الالتزامات الحالات التالية: بأنه متداول عندما ينطبق عليه أحد

يستحق السداد خلال الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة، أي خلال فترة 12 شهر يحتفظ به لغايات المتاجرة

لا تستطيع المؤسسة تأجيل سداده لمدة تتجاوز 12 شهر.

وتشمل الالتزامات المتداولة ما يلي:

الموردون وحسابات ملحقة وهي الالتزامات الناشئة عن الحصول على البضائع والخدمات المستعملة.

ديون أخرى مثل المبالغ المقبوضة مقدما من الزبائن لتقديم بضائع أو أداء خدمات.

والشكل التالي يعتبر نموذج القائمة المركز المالي (الميزانية) حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) الذي

يجب على المؤسسة أن تعرضه لتقديم معلومات مالية أنظر الملحق رقم 1.01.

الفرع الثاني: قائمة الدخل

تعريف قائمة الدخل

تعتبر قائمة الدخل من القوائم المالية التي ينظر إليها باهتمام متزايد لا يقل أهمية عن قائمة المركز المالي، فتعبير قائمة الدخل هو تعبير سائد في الولايات المتحدة الأمريكية، أما في بريطانيا فيستخدم تعبير حساب الأرباح والخسائر، وفي فرنسا يسمى بجدول حسابات النتائج، كذلك النظام المحاسبي المالي الذي طبق في الجزائر يسمى قائمة الدخل بجدول حسابات النتائج.

حيث تهدف قائمة الدخل إلى قياس مدى نجاح المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في استغلال الموارد المتاحة في تحقيق الأرباح، وتوفر مستخدمي القوائم المالية المعلومات المالية للتعرف على أماكن وجود فرص الاستثمار المربحة، كما تبين للزبائن قدرة المؤسسة على تقديم السلع والخدمات المطلوبة كما تساعد نقابات العمال للمفاوضة حول الأجور والحكومة على إعداد السياسات الضريبية.

عناصر قائمة الدخل:

يتم توزيع عناصر قائمة الدخل إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

الإيرادات

حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS18) بأنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والناج من العمليات التشغيلية العادية للمؤسسة، مما يؤدي إلى حدوث تدفقات داخلية تزيد من قيمة الأصول أو تخفض في قيمة الالتزامات على المؤسسة، وينعكس ذلك إلى زيادة في حقوق الملكية باستثناء الزيادة المتعلقة بمساهمات الملاك.

المصاريف

وهي الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة من الأصول أو تحمل للالتزامات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، كمقابل لما تحصلت عليه من مستلزمات نشاطها ومختلف الخدمات المقدمة من الغير، وغيرها من المصاريف والأعباء التي تتطلبها طبيعة نشاط المؤسسة والضرورية لاستمرارها.

النتائج

وهي عبارة عن الفرق بين الإيرادات تدفقات داخلية (الناجمة عن مختلف نشاطات وعمليات المؤسسة والمصاريف والأعباء تدفقات خارجة التي تحملتها هذه العمليات، أي هي عبارة عن الربح أو الضارة الناتج عن كل عملية من عمليات المؤسسة.

حسب المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) يقدم نموذجين لقائمة الدخل حسب الطبيعة وحسب الوظيفة

الفرع الثالث: عرض قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية

إن قائمتي المركز المالي والدخل لا تستطيع أن تلبي كل احتياجات مستخدميها، وذلك لتقديم نتائج المؤسسة في لحظة زمنية معينة دون توضيح مراحل التدفقات النقدية والأنشطة المتسببة في ذلك، مما أجبر الهيئات المحاسبية المختصة إلى إضافة قوائم مالية أخرى لإضافة معلومات جديدة ليست متوفرة في القوائم السابقة، من بينها قائمة التدفقات النقدية وقائمة تغيرات حقوق الملكية.

قائمة التدفقات النقدية

تحقق بعض المؤسسات أرباحا كبيرة، لكنها في نفس الوقت تجد نفسها تعاني من عسر مالي بسبب عدم قدرتها على توليد تدفقات نقدية موجبة من عملياتها، كذلك قد لا يتناسب التدفق النقدي مع الأرباح المحققة، وينتج ذلك بسبب اختلاف توقيت الإيرادات والمصروفات فهناك مبيعات ومشتريات تتم بالأجل، كذلك قد لا يتفق توقيت سداد بعض المصروفات مع فترة حدوثها، ونفس الأمر بالنسبة للإيرادات.

لتسيير هذا الخطر وعواقبه يقع على عاتق المسيرين الماليين التحكم الجيد في السيولة من جهة، وعلى المحلل المالي تقييم الأداء للمؤسسات وللأوراق المالية بفعالية أخذاً في الحسبان التدفقات النقدية بالإضافة إلى النتيجة والميزانية، ولا يكون ذلك إلا بالاعتماد على جدول أساسي فرضته لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC يتجسد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) قائمة التدفقات النقدية.

المطلب الثاني: الالتزام بتطبيق المسؤولية الأخلاقية لتعزيز جودة التقارير المالية

أن الغرض من إعداد التقارير المالية هو تقديم مختلف المعلومات المالية لمن هم بحاجة إليها، وقد يختلف استخدام التقارير المالية باختلاف احتياجات مستخدميها كإدارة المؤسسة وحملة الأسهم والسندات وهيئات رقابية بالإضافة إلى المهتمين بالتحليل المالي ودائني المؤسسة من موردين بنوك.... وغيرهم فضلاً عن أجهزة الحكومة والأطراف المستثمرة المحتملة (خالد و محمود، 2020، صفحة 177). كما تتضمن التقارير المالية وسائل أخرى من شأنها إيصال المعلومات ذات الصلة المباشرة أو غير المباشرة المستخرجة من النظام المحاسبي، وقد تنطوي التقارير المالية على معلومات مالية وأخرى كيفية، ونشرات أو تقارير منبثقة عن مجلس الإدارة وأيضاً التقديرات المالية وكل يتصل بوضعية المؤسسة وتوصيف للخطط والتوقعات المستقبلية وكذلك مختلف التأثيرات البيئية أو الاجتماعية لأنشطة المؤسسة (زبيدي و سعيدي، 2016، صفحة 88).

لقد تعددت وتباينت التعريفات المقدمة لمفهوم جودة معلومات التقارير المالية، حيث عرفها البعض بأنها تعني الدقة التي يجب أن تتصف بها التقارير المالية المعدة عند إيصالها المعلومات مالية عن أنشطة وعمليات المؤسسة، وقد تم تعريفها أيضاً بأنها ما تتصف به التقارير المالية من الشفافية في عرض المعلومات والإفصاح الجيد عنها (الطويل، 2016، صفحة 294). وعليه، يمكن أن تشير جودة التقارير المالية إلى الحد الذي يتم فيه عرض هذه الأخيرة لوضعية المؤسسة الاقتصادية بالنسبة (p. 2019, musa) (225)المختلف وظائفها بنزاهة، والتي يتم قياسها على خلال فترة زمنية معينة وفي هذا الصدد، أكد مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية "FASB"، ومجلس معايير المحاسبة الدولية "IASB" على الأهمية الكبيرة لجودة التقارير المالية، حيث تعد عاملاً أساسياً لرجال الأعمال المستثمرين وغيرهم من المعنيين في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية، لذا يجب أن تتيح التقارير المالية المقدمة لهم معلومات مالية دقيقة ذات

صلة ومصداقية، لأن عدم الدقة في التقارير المالية قد يدفع بحملة الأسهم والمستثمرين المرتقبين إلى إصدار أحكام غير صائبة حول المؤسسة (العلا، 2018، صفحة 257).

ان جودة التقارير المالية تشمل الإفصاح عن جميع معاملات المؤسسة، والمعلومات المتعلقة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، حيث أن المعلومات المالية المفصح عنها من قبل المؤسسات تعد من المصادر الأساسية لمستخدميها كل حسب اهتمامه. وفي هذا الصدد، تشير نتائج بعض البحوث والدراسات إلى أن المعلومات المالية الجيدة المفصح عنها لحملة الأسهم ومختلف أصحاب العلاقة تفضي إلى تجنب تعارض المعلومات بين الأطراف المتعاملة في الأسواق المالية (يوسف و ابراهيم، 2016، صفحة 1081). ومن أجل زيادة فاعلية دور التقارير في تحقيق أهدافها، والرفع من جودة معلوماتها المحاسبية؛ وبالتالي حصول مستخدمي هذه التقارير على معلومات ذات كفاية عالية في تعزيز جودة القرار المتخذ من طرفهم، يجب التركيز على المعلومات المنتجة والتي تتحكم في سلوكياتها ونتائجها المحققة أخلاقيات الأعمال. وعليه، فأخلاقيات الأعمال لها أثر كبير في رفع وتعزيز أو خفض وتقليل جودة التقارير المالية (غزال و العبادي، 2012، صفحة 172).

تتوقف جودة التقارير المالية على مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها، وعلى مستوى الكفاءة في من يقوم بإعدادها من خلال المفاضلة بين أحسن الخيارات المتاحة من حيث المنفعة، فإذا كانت التقارير المالية المعدة متضمنة المعلومات محاسبية وفقاً للخصائص التي تحقق جودتها وتضمن صحتها من الأخطاء (الطويل، صفحة 294) ، وعليه يمكن قياس جودة التقارير المالية من حيث الخصائص التي تتصف بها كالملاءمة، والدقة والموثوقية، وسهولة الفهم، وقابلية المقارنة، والوقتية، وفي هذا الصدد، أشارت الدراسات والبحوث السابقة إلى أن هذه السمات تكون متوفرة في البيانات المالية عندما يمثل معنو التقارير المالية المعايير أخلاقيات المهنة المنظمة لواجباتهم المهنية والتزاماتهم الأخلاقية تجاه اصحاب المصلحة (aifuwa & saidu, 2018, p. 32).

تشير جودة التقارير المالية إلى الحد الذي يتم فيه عرض وقياس التقارير المالية للشركة، وحالتها الاقتصادية، ووظائفها على مدار فترة زمنية بأمانة وصدق، بالإضافة إلى أن الصدق والثقة في نظام إعداد التقارير المالية لا يعتمد فقط على الإجراءات والقرارات والأداء الفردي أو الآليات المتطورة للنظام مثل المعايير والقواعد

المحاسبية؛ ولكنه يتخطى (agwor & okafor, 2018) ذلك إلى السلوكيات والأخلاقيات الشخصية المؤسسية (mahdavikhou & khotanlou, 2011)

وتعتبر الأخلاقيات أحد العوامل المحددة لعملية إعداد التقارير المالية؛ حيث أن اتباع الشركة القواعد ومعايير الأخلاقيات سيؤكد أن عملية إعداد التقارير المالية ينتج عنها معلومات محاسبية موثوق فيها؛ فالإفصاح بشفافية عن الأنشطة التجارية للشركات يعتبر ممارسة أخلاقية جيدة، ومن ثم تعتبر أخلاقيات الأعمال هامة في إعداد التقارير المالية للمساعدة في تحقيق هدفها، والمتمثل في توفير معلومات ملائمة وموثوقة وذات صلة لدعم عملية اتخاذ القرار. فالالتزام بأخلاقيات الأعمال يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما يساعد في الحصول على تقارير مالية عالية الجودة تتوافر فيها الخصائص النوعية للجودة وقد قامت دراسة Choi & Pae 2011 عند تحليل العلاقة بين الالتزام بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية، بالتعبير عن جودة التقارير المالية من خلال ثلاثة مقاييس تتمثل في درجة إدارة الأرباح - من خلال الاستحقاقات المقدرة من قبل الإدارة ، ودرجة التحفظ المحاسبي، ومدى دقة تنبؤ الاستحقاقات بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية المرتبطة بها. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتمتع بمستوى أعلى من الالتزام الأخلاقي تستخدم تقدير الإدارة للمستحقات على نطاق أصغر ، كما تقوم بالاعتراف بالأخبار السيئة على أساس زمني، وأيضا فإن الاستحقاقات تعكس بشكل أفضل التدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية المرتبطة بها. ومن ثم فإن الشركات ذات المستوى الأعلى من الالتزام الأخلاقي تتمتع بجودة أعلى للتقارير المالية.

في حين قامت دراسة Labelle et al 2010، باختبار العلاقة بين إدارة التنوع (٢) وجودة التقارير المالية، وتم التعبير عن إدارة التنوع باستخدام أخلاقيات الأعمال، وعن جودة التقارير المالية من خلال إدارة الأرباح. وتوصلت تلك الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين تطوير إدارة التنوع داخل الشركة وبين جودة التقارير المالية.

وانطلاقاً من النتائج التي تم التوصل إليها في الدراسات السابقة، يقوم الباحث في هذه الدراسة باختبار العلاقة بين مستوى الالتزام بأخلاقيات الأعمال - حيث قام الباحث بتطوير مؤشر البيان مدى التزام الشركات بأخلاقيات الأعمال ("")، وتم تقسيم هذا المؤشر إلى التزام ضمني بأخلاقيات الأعمال، والتزام صريح بأخلاقيات الأعمال - وبين جودة التقارير المالية - حيث قام الباحث باستخدام نموذج (M-Score).

المطلب الثالث: أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية:

تشير جودة التقارير المالية إلى الحد الذي يتم فيه عرض وقياس التقارير المالية للشركة، وحالتها الاقتصادية، ووظائفها على مدار فترة زمنية بأمانة وصدق، بالإضافة إلى أن الصدق والثقة في نظام إعداد التقارير المالية لا يعتمد فقط على الإجراءات والقرارات والأداء الفردي أو الآليات المتطورة للنظام مثل المعايير والقواعد المحاسبية؛

وتعتبر الأخلاقيات أحد العوامل المحددة لعملية إعداد التقارير المالية؛ حيث أن اتباع الشركة القواعد ومعايير الأخلاقيات سيؤكد أن عملية إعداد التقارير المالية ينتج عنها معلومات محاسبية موثوق فيها؛ فالافصاح بشفافية عن الأنشطة التجارية للشركات يعتبر ممارسة أخلاقية جيدة، ومن ثم تعتبر أخلاقيات الأعمال هامة في إعداد التقارير المالية للمساعدة في تحقيق هدفها، والمتمثل في توفير معلومات ملائمة وموثوقة وذات صلة لدعم عملية اتخاذ القرار. فالالتزام بأخلاقيات الأعمال يؤدي إلى الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل كبير، كما يساعد في الحصول على تقارير مالية عالية الجودة تتوافر فيها الخصائص النوعية للجودة

وقد قامت دراس (Pae، 2011) عند تحليل العلاقة بين الالتزام بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية، بالتعبير عن جودة التقارير المالية من خلال ثلاثة مقاييس تتمثل في درجة إدارة الأرباح - من خلال الاستحقاقات المقدرة من قبل الإدارة ، ودرجة التحفظ المحاسبي، ومدى دقة تنبؤ الاستحقاقات بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية المرتبطة بها. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتمتع بمستوى أعلى من الالتزام الأخلاقي تستخدم تقدير الإدارة للمستحقاقات على نطاق أصغر ، كما تقوم بالاعتراف بالأخبار السيئة على أساس زمني، وأيضاً فإن الاستحقاقات تعكس بشكل أفضل التدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية المرتبطة بها. ومن ثم فإن الشركات ذات المستوى الأعلى من الالتزام الأخلاقي تتمتع بجودة أعلى للتقارير المالية.

في حين قامت دراسة (Labelle، 2010) باختبار العلاقة بين إدارة التنوع (٣) وجودة التقارير المالية، وتم التعبير عن إدارة التنوع باستخدام أخلاقيات الأعمال، وعن جودة التقارير المالية من خلال إدارة الأرباح. وتوصلت تلك الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين تطوير إدارة التنوع داخل الشركة وبين جودة التقارير المالية.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المطلب الأول: الدراسات الاجنبية

الفرع الأول: الدراسة الاولى

قامت دراسة **Choi & Pae 2011** باختبار العلاقة بين التزام الشركات الكورية بأخلاقيات الأعمال وجودة التقارير المالية. وتم قياس جودة التقارير المالية من خلال ثلاثة أبعاد هي: الاستحقاقات المستخدمة في إدارة الأرباح، درجة التحفظ المحاسبي، تنبؤ المستحقات بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية المرتبطة بها، أما الالتزام بأخلاقيات الأعمال فقد تم قياسها من خلال مؤشر الالتزام الأخلاقي - الذي تم تطويره من قبل الدراسات السابقة - وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تلتزم بمستوى أعلى من أخلاقيات الأعمال تقوم بالإفصاح عن تقارير مالية أفضل جودة من تلك التي تلتزم بمستوى أنفي من أخلاقيات الأعمال، وأن الشركات ذات المستوى الأعلى من الالتزام الأخلاقي تتخفف لديها إدارة الأرباح؛ حيث تتخفف سلطة الإدارة في تقدير الاستحقاقات، كما تقوم بالإفصاح عن الأرباح بشكل أكثر تحفظاً من خلال الاعتراف بالأخبار السيئة على أساس زمني، بالإضافة إلى أن تلك الشركات تقوم بالتنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية بشكل أدق - حيث ترتفع لديها جودة الاستحقاقات - من الشركات التي تلتزم بمستوى أقل من الالتزام الأخلاقي. كما أظهرت النتائج أن الشركات ذات المستوى الأعلى من الالتزام الأخلاقي تكون أقل استخداماً للمرونة المتاحة في المعايير المحاسبية لتحقيق مصالحها الذاتية ومن ثم تزداد جودة التقارير المالية لديها. وأيضاً فإن التزام الشركات بأخلاقيات الأعمال يؤدي إلى استمرار التأثير على جودة التقارير المالية في المستقبل.

الفرع الثاني: الدراسة الثانية

بيان أثر **Mahdavikhou&Khotanou 2011** كما استهدفت دراسة الأخلاقيات المهنية على جودة التقارير المالية في الشركات المدرجة في بورصة طهران للأوراق المالية وذلك في عام ٢٠١٠ وقامت الدراسة بإعداد قائمة استقصاء مكونة من ٢٤ بندا لدراسة الأخلاقيات المهنية والخصائص النوعية للتقارير المالية بالاعتماد على دليل أخلاقيات الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، والخصائص النوعية للتقارير المالية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتم توزيع قائمة الاستقصاء على المديرين الماليين للشركات. وأظهرت النتائج أن الأخلاقيات المهنية لها تأثير معنوي على تعزيز جودة التقارير المالية؛ حيث توجد علاقة ارتباط موجبة بين الأخلاقيات المهنية وكل من محتوى وطريقة عرض المعلومات المالية.

الفرع الثالث: الدراسة الثالثة

باختبار أثر **Ogbonna&Ebimobowel 2011** في حين قامت دراسة الامتثال الأخلاقي للمحاسب على كل من جودة التقارير المالية، وأداء الشركات المدرجة فيبورصة نيجيريا للأوراق المالية. وقامت الدراسة بتصميم قائمة استقصاء تم توزيعها على عشرين شركة مقسمة إلى خمسة قطاعات داخل البورصة النيجيرية، واختبرت الدراسة خمسة فروض رئيسية متعلقة بالقضايا الأخلاقية الموجودة بالتقارير المالية والأداء التنظيمي النزاهة، والموضوعية، والأمانة، والامتثال والمساءلة). وتوالت الدراسة إلى أن امتثال المحاسب يؤثر إيجابيا وبشكل جوهري على جودة التقارير المالية وأداء الشركات؛ حيث أن امتثال المحاسب إلى الأخلاقيات المهنية يؤدي إلى تحسين عملية إعداد البيانات المالية ومن ثم جودة التقارير المالية، كما يؤدي إلى زيادة الربحية وبالتالي التأثير الإيجابي على أداء الشركة. وقد أوصت الدراسة بأن الشركات النيجيرية بوجه خاص والشركات في باقي أنحاء العالم بوجه عام بحاجة إلى تشجيع الموظفين - بما في ذلك موظفي المحاسبة - على الامتثال للقواعد الأخلاقية للحصول على بيانات مالية جيدة خالية من الأخطاء والمخالفات والاحتيايل بالإضافة إلى ضرورة إنشاء منصباً لموظف أخلاقيات المهنة أو مسئول عن الامتثال للأخلاقيات يعمل على توفير الجهة اللازمة للإرشاد بشأن القضايا الجدلية في الأخلاقيات، كما يجب على الشركات خلق بيئة غير مهددة لمناقشة القضايا الأخلاقية ومن ثم مكافأة الامتثال للأخلاقيات، الأمر الذي يشجع المحاسبين على تبني أفضل الممارسات الأخلاقية عند اتخاذ قراراتهم، وبالتالي شعورهم بدرجة عالية من الرضا الوظيفي مما يؤدي إلى تطوير المزيد من الالتزام تجاه الأداء التنظيمي.

وقام نفس الباحثين (Ogbonna&Ebimobowel) 2012 بإجراء دراسة مشابهة على القطاع المصرفي في نيجيريا حيث اختبرت الدراسة أثر المعايير المحاسبية الأخلاقية على جودة التقارير المالية للبنوك في نيجيريا، وقامت الدراسة بإعداد قائمة استقصاء تم توزيعها على عينة من ثمانية بنوك. وقد عبر الباحثان عن المعايير المحاسبية الأخلاقية من خلال النزاهة، والموضوعية، والكفاءة المهنية والسرية، والاستقلال، والمعايير التقنية والمهنية. أما جودة التقارير المالية فتم التعبير عنها من خلال التوقيت المناسب والقابلية للفهم، والعرض الصادق، والمقارنة، والمصادقية. وكشفت نتائج الدراسة أن المعايير المحاسبية الأخلاقية ترتبط ارتباطا وثيقا بجودة التقارير المالية للبنوك، واستنادا إلى ذلك استنتج الباحثان أن المعايير المحاسبية الأخلاقية ضرورية بشكل أساسي للمحاسبين الإعداد تقارير مالية جيدة وخالية من الأخطاء الجوهرية. وأوصت الدراسة بضرورة أن يلتزم المحاسبون المهنيون -بوصفهم معدين وحافظين للمعلومات المحاسبية - بقواعد أفضل الممارسات المهنية الصادرة عن الهيئات المهنية ذات الصلة، كما يجب أن تقوم البنوك بإنشاء إدارات للأخلاقيات الضمان التزام الأنشطة بقواعد الأخلاقيات المهنية وعملية إعداد التقارير المالية، وأيضا أوصت الدراسة بأنه يجب على المحاسبين الالتزام بمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في هيكل إعداد التقارير المالية للحد من أعراض الفشل في الصناعة المصرفية.

المطلب الثاني: الدراسات العربية

الفرع الأول: الدراسة الأولى

دراسة صدام، وآخرون (2011) تحت عنوان: أثر المعايير الأخلاقية للمحاسب الإداري في جودة معلومات التقارير المالية -دراسة حالة على عينة من المحاسبين في مدينة تكريت.

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز الدور الكبير الذي تقوم به الأخلاق بصورة عامة، ومعايير أخلاقيات الأعمال بصورة خاصة في دعم كفاءة وفاعلية العمل المحاسبي في منشآت الأعمال، حيث اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، وقد ذكرت الدراسة مجموعة من الأبعاد منها الموثوقية النزاهة والسرية المشروعية، كما تم الاستعانة بالاستبيان كأداة لها، وقد استعان الباحث بمجموعة من الأساليب الإحصائية منها التكرارات الوسط الحسابي الانحراف المعياري، معامل الارتباط والانحدار الخطي، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أن لمهنة المحاسبة قواعد وسلوك وآداب تختص بها وتميزها عن غيرها، وكذلك اعتماد أسلوب العقاب والثواب في دعم أخلاقيات المهنة لدى المحاسبين داخل المنشأة، لينتهي البحث في الأخير إلى جملة من

التوصيات منها ضرورة وضع أسس للالتزامات الأخلاقية لممارسي المهنة لضمان المستوى العالي لأدائهم من طرف الهيئات والمنظمات الراعية للعمل المحاسبي، واعتماد أسلوب الثواب والعقاب في دعم الالتزام بأخلاقيات المهنة لدى المحاسبين داخل المنشأة.

الفرع الثاني: الدراسة الثانية

دراسة طه أحمد حسن أرديني (2007) بعنوان: التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق (دراسة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل)

جاءت هذه الدراسة بهدف التعرف على أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق والوقوف على التحديات التي تواجهها في التطبيق من قبل المحاسبين في الوحدات الاقتصادية، وأهمها تحديات بيئة العمل، والتأهيل العلمي والتدريب العملي للمحاسب بالإضافة إلى تنظيم المهنة نفسها والتنظيم الذي تعمل فيه، وخلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها أن قواعد السلوك المهني المحددة من قبل المنظمات المهنية العراقية لا تواكب التطورات العلمية الحديثة، كما أن هناك ضعفا في التأهيل النظري والعملي للمحاسب.

المبادئ التطبيقية

الحراسة الميدانية

حراسة حالة مؤسسة

الاسمنت * سعيدة *

المبحث الأول : شركة الإسمنت و مشتقاته للغرب ERCO

المطلب الأول: لمحة عن مؤسسة الاسمنت لولاية سعيدة



الفرع الاول : الطاقة الانتاجية:

تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 2,7 مليون طن و هي تضم 3 مؤسسات:

- 1- شركة الإسمنت بني صاف **SCIBS** :تقدر طاقتها الإنتاجية بـ: 1 000 000 طن سنويا .
- 2- شركة الإسمنت زهانة **SCIZ** :تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 1 200 000 طن سنويا .
- 3- شركة الإسمنت سعيدة **SCIS** : تقدر طاقتها الإنتاجية بـ 500 000 طن سنويا.

سجل قطاع الإسمنت العمومي سنة 2003 من خلال الإثنتي عشر مصنعا على المستوى الوطني، إنتاجا قدر بـ 8,2 ملايين طن، ليرتفع إلى حوالي 9,5 ملايين طن سنة 2004 ، وإلى 10,4 ملايين طن سنة 2005 ، إلى 10,8 ملايين طن سنة 2006 ، لتصل قدرة الإنتاج نهاية سنة 2007 إلى 11,6 ملايين طن.

الفرع الثاني: التطور التاريخي الاسمنت

أول من اخترع الإسمنت هم المصريون ، ثم طور من قبل حضارات أخرى حيث استعملوا الجبس ، ثم أضاف يونان إيطاليا رماد البراكين الموجود بمنطقة بيزو لس ، ثم طوره الرومان و عمموه إلى نهاية العصر الحاضر.

و لم يعرف الإسمنت كما هو موجود الآن حتى القرن 19 م ، و قد تطورت وسائل صناعة الإسمنت دون توقف ، و في عام 1870 م ، كان إنتاج 01 طن من الكلنكر (Clinker) المكون الرئيسي للإسمنت يستغرق 40 ساعة ، إما الآن فيستغرق 03 دقائق فقط.

الفرع الثالث : التعريف بشركة التطبيق

المطلب الثاني: نبذة عن شركة الاسمنت سعيدة: (SCIS)

في سنة 1982 أنشأ مركب الاسمنت و الجير سعيدة بموجب القرار التنفيذي رقم 82/324 الصادر في 30/10/1982 و وفي سنة 1991 قسم المركب إلى وحدتين:

1- وحدة الاسمنت

2- وحدة الجير

بعد التفرع استقرت كل واحدة منهما بقانون خاص و ذلك في 28 ديسمبر 1997 ، مع تحديد رأسمال الشركة و أصبحت شركة مساهمة برأسمال يقدر ب 1.050.000.000 دج ، و هي تابعة لمجمع GIC – ERCO يسيرها مدير عام و هو رئيس مجلس إدارتها.

ليتم بعدها ضمها مع جميع شركات الاسمنت و مشتقاته بالجزائر تحت وصاية المجمع الصناعي للإسمنت الجزائر GICA ابتداء من 01 يناير 2010.

الفرع الاول: بطاقة تعريفية للشركة:

المجمع: SGP GICA

نوع الشركة: SPA / EPE SCIS مسيرة 100 % من طرف الدولة

رأسمال الاجتماعي : 1.050.000.000 دج

اسم الشركة : شركة الإسمنت سعيدة

العنوان : الحساسنة رقم 95 سعيدة

الهاتف : 51 03 23 - 51 01 00 - 48 51 01 20 (0)

الفاكس : 48 51 04 90 (0)

البريد الإلكتروني: Scis @ algeriecom . com

نشاط الشركة : إنتاج مادة الاسمنت من نوع CPJ 42.5 Kg F/Mm²

المادة	الكلس	الطين	الجبس	Mineral defer
النسبة	80 %-75 %	25 %-20 %	5 %	01 %

عدد العمال: 254 عاملا

الطاقة الإنتاجية : 500.000 طن سنويا

الفرع الثاني: موقع الشركة و تنظيم هيكلها

تقع شركة الإسمنت سعيدة بدائرة الحساسنة ببلدية الحساسنة التي تبعد عنها ب 3 Km ، و عن مدينة سعيدة بحوالي 1500 m عن الشركة (كما هي موضحة في الشكل أدناه) ، و للإستغلالواحدة للكلس تقع على بعد 1500 m عن الشركة (كما هي موضحة في الشكل أدناه) ، و الأخرى للطين

تبعد ب 27 Km جنوباً بدائرة عين الحجر ولاية سعيدة .

المصدر Google maps :

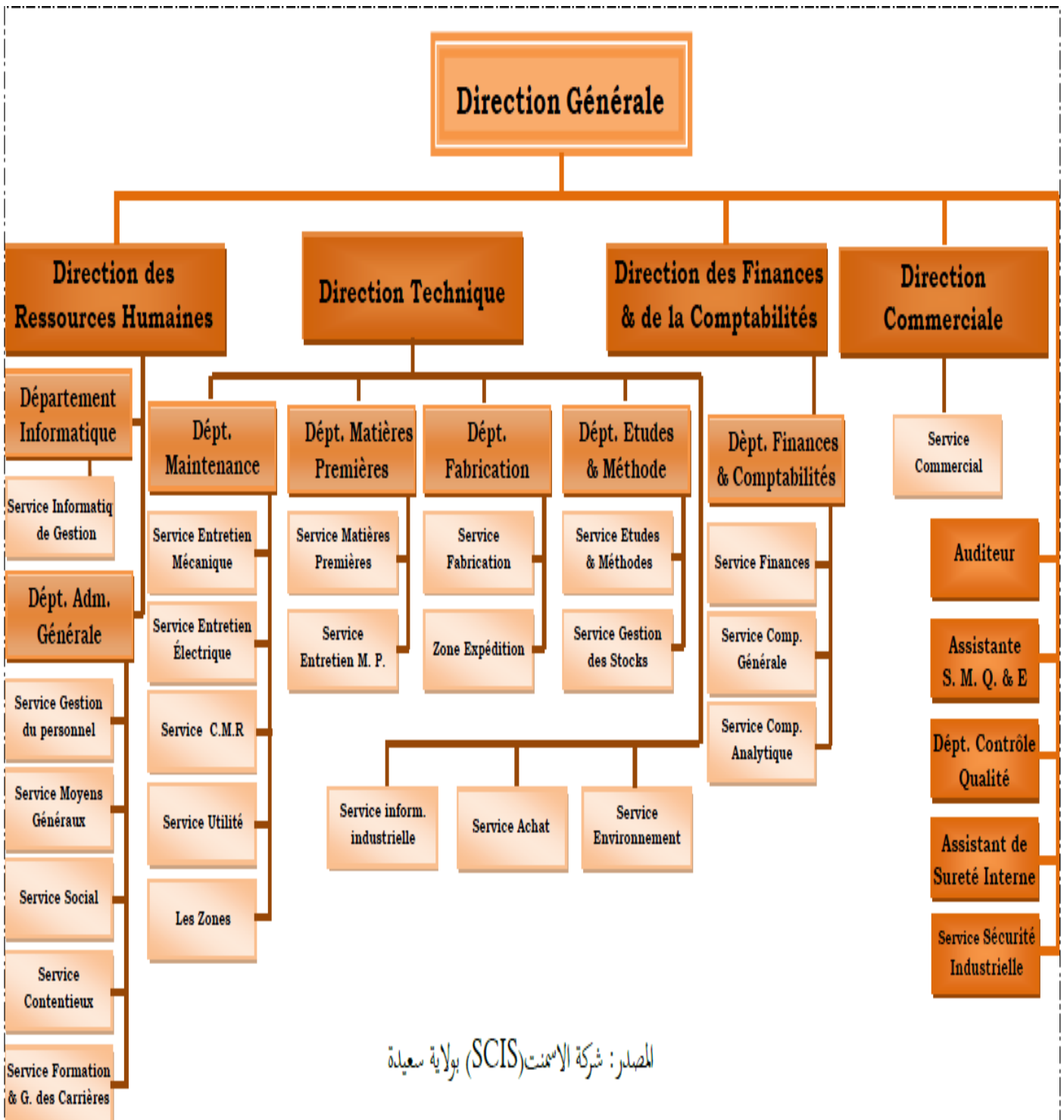
و تقدر المساحة الكلية للشركة بحوالي 23 هكتار مقسمة كالتالي:

08 هكتار منية.

11 هكتار للإستغلال (للتفريغ) .

04 هكتار مساحة خضراء

الشكل رقم (III - 06) : يمثل مخطط الهيكل التنظيمي لشركة الإسمنت سعيدة



المصدر: من إعداد الطالب

المبحث الثاني :أهم القوائم المالية لمؤسسات الاسمنت غرب

المطلب الأول: حجم الانتاج بالنسبة لحجم السوق خلال السنوات من 2012-2020

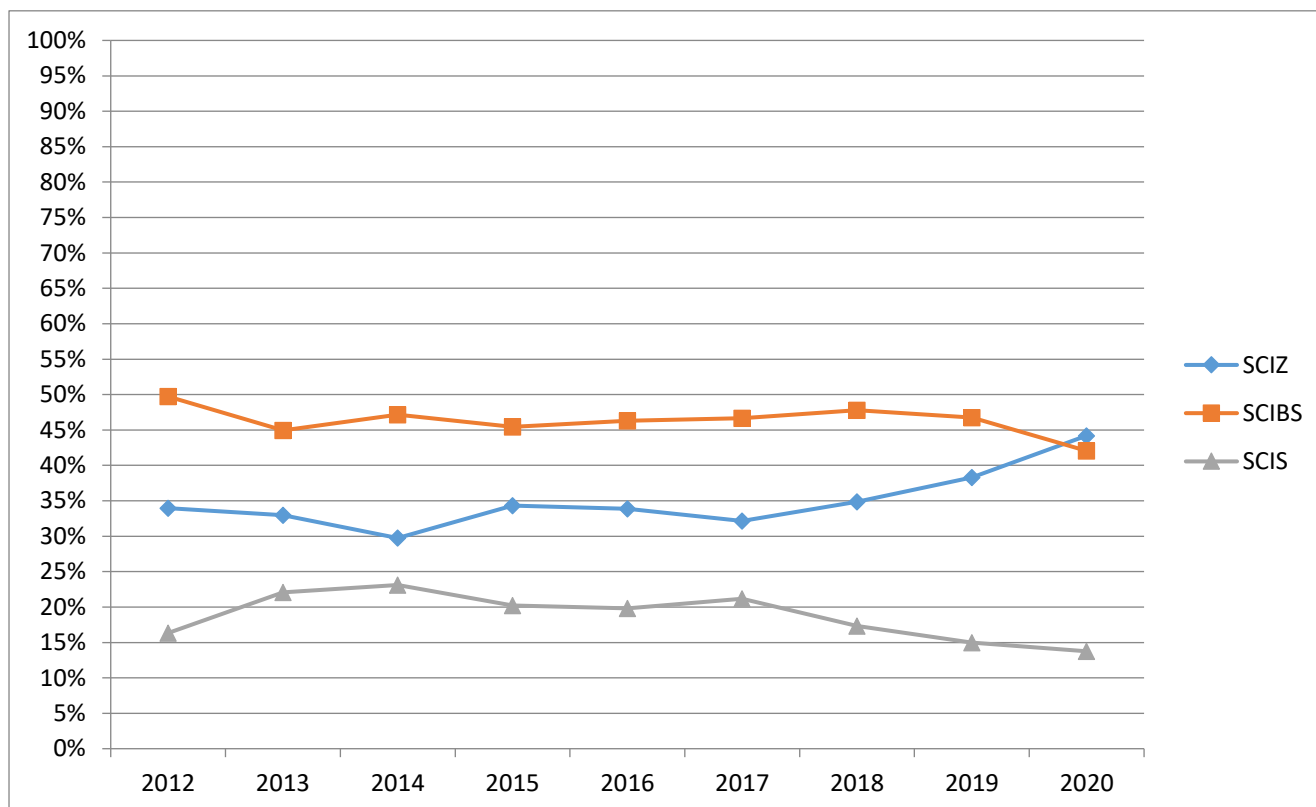
الفرع الاول : حجم الانتاج بالنسبة لحجم السوق

جدول رقم (02 - III) : يبين حجم الانتاج بالنسبة لحجم السوق خلال السنوات من 2012-2020

ANNEE	SCIZ	SCIBS	SCIS	TOTAL	SCIZ	SCIBS	SCIS
2012	761 886,95	1 115 656,58	366 277,76	747940.43	33,95%	49,72%	16,32%
2013	808 174,02	1 101 207,81	540 833,31	816738.38	32,98%	44,94%	22,07%
2014	703 623,97	1 115 234,68	546 741,01	788533.22	29,74%	47,14%	23,11%
2015	845 685,28	1 120 699,68	498 980,13	821788.36	34,30%	45,46%	20,24%
2016	863 174,19	1 180 243,82	505 594,73	849670.91	33,86%	46,30%	19,83%
2017	755 311,41	1 095 782,22	496 536,52	782543.38	32,17%	46,68%	21,15%
2018	809 242,80	1 108 614,47	402 244,18	773367.15	34,88%	47,78%	17,34%
2019	791 948,71	966 069,64	309 214,53	689077.62	38,31%	46,73%	14,96%
2020	715 792,54	680 979,97	222 749,88	539840.79	44,20%	42,05%	13,75%

المصدر: معطيات الشركة

شكل رقم (III-07) : يبين حجم الانتاج بالنسبة لحجم السوق خلال السنوات من 2012-2020



المصدر : من إعداد الطالب

الفرع الثاني: التعليق على حجم الانتاج

الملاحظ من الجدول أعلاه أن المؤسسات الثلاثة في حالة منافسة تامة و أنه لا يوجد إتفاق تواطئي بينهم في القطاع، فكل منهم يسعى إلى الدفاع عن مركزه التنافسي و تقويته أين تظهر تنافسية بين الشركات الثلاثة بالنظر إلى التذبذب الطفيف في الحصة السوقية لكل شركة على مدار السنوات التسعة، حيث نلاحظ أن شركة الإسمنت بني صاف تتراوح حصتها السوقية بين (42% و 49%)، في حين أن شركة الأسمنت زهانة تتراوح حصتها السوقية بين (29% و 44%)، أما شركة الأسمنت سعيدة تتراوح حصتها بين (13% و 23%)، وهذا راجع إلى الطاقة الإنتاجية و حجم كل شركة و مدى قدرة كل شركة على إمضاء عقود مع شركات مستهلكة للإسمنت، و كذلك قرب الشركتين الأولى و الثانية من المدن الكبرى المستلهة للإسمنت. و نلاحظ أن شركت الإسمنت بني صاف تحتفظ بأكبر حصة سوقية على مدار ثمانية سنوات بإستثناء سنة 2020 التي حققت فيها شركة الإسمنت زهانة أكبر حصة سوقية مما يدل على المنافسة بينهم.

فيما تراجعت الحصة السوقية لشركة الإسمنت سعيدة ف السنتين الأخيرتين و هذا راجع إلى بعض الأعطال التي أدت إلى توقف الشركة عن الإنتاج مدة 30 يوما في سنة 2019 و مدة 45 يوم في سنة 2020.

في حين يرجع سبب إنخفاض حصة الشركة بني صاف في سنة 2020 إلى المشاكل التي حصلت بين المجمع GICA التابع للقطاع العام و الشريك الأجنبي لأنها شركة ذات أسهم خاضعة لنظام الشراكة 51/49 الذي ينص عليه القانون الإستثمار الجزائري مع الشركاء الأجانب.

في حين أن شركة الإسمنت زهانة قد حققت أكبر حصة سوقية في سنة 2020 و هذا راجع إلى إنتهاء عقد الشراكة بين الشريك المصري و المجمع الجزائري للإسمنت GICA و إنتقال الإدارة العليا للشركة من الشريك المصري إلى المجمع الصناعي للإسمنت و ذلك بإستحواذ على كل أسهم الشركة.

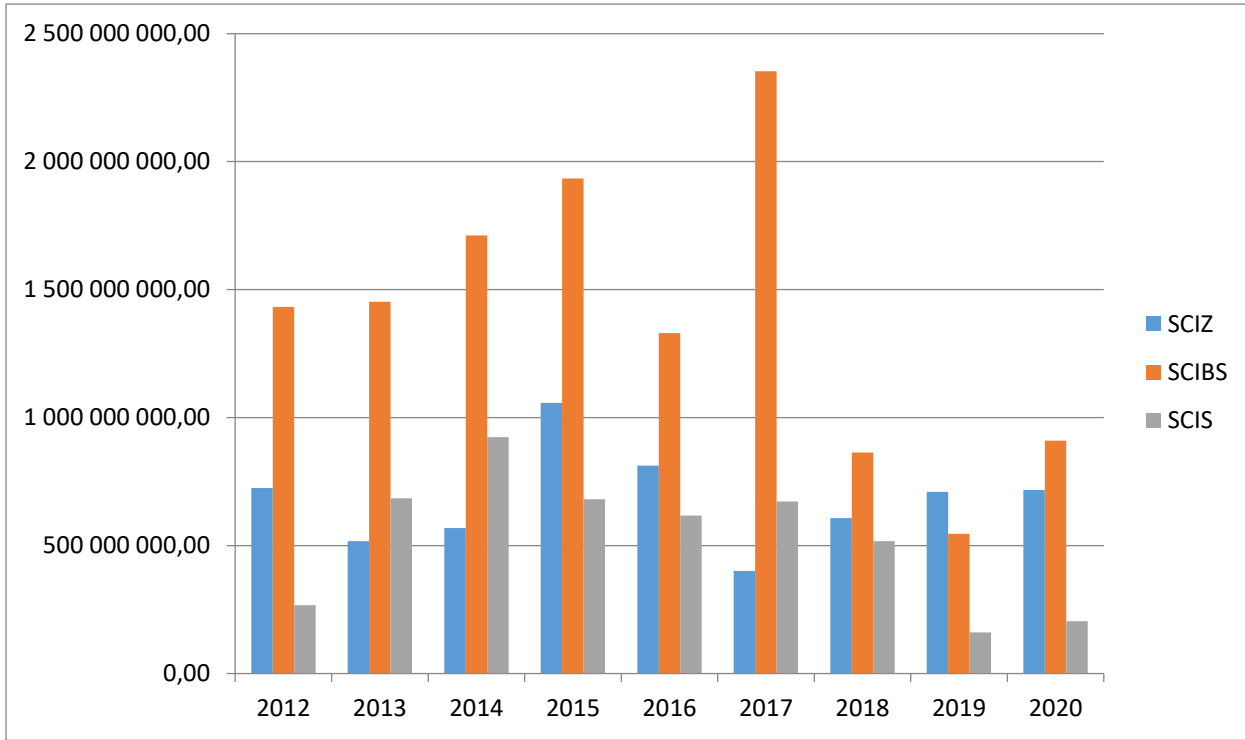
المطلب الثاني: صافي الارباح لكل شركة خلال السنوات من 2012 - 2020

جدول رقم (III - 03): يمثل صافي الارباح لكل شركة خلال السنوات من 2012 - 2020

	SCIZ	SCIBS	SCIS	
2012	724 927 774,09	1 432 541 980,84	267 011 316,31	809160357
2013	516 850 216,63	1 452 525 559,29	685 232 080,43	884869287
2014	568 824 488,15	1 711 533 764,20	923 064 786,49	1067807680
2015	1 056 937 454,43	1 934 856 357,48	681 641 788,57	1224478533
2016	812 116 296,21	1 330 301 651,94	617 801 999,34	920073315.8
2017	401 391 465,30	2 353 169 910,91	671 834 896,19	1142132091
2018	606 753 880,75	863 573 347,81	517 067 857,80	662465028.8
2019	709 817 426,02	546 510 378,94	160 464 044,27	472263949.7
2020	716 884 983,33	909 585 118,35	204 884 154,06	610451418.6

المصدر: معطيات الشركة

شكل رقم (III-08) : يمثل صافي الارباح لكل شركة خلال السنوات من 2012 - 2020



المصدر : من إعداد الطالب

الملاحظ من الجدول والشكل البياني اعلاه ان هامش الربح بالنسبة لشركة الاسمنت منذ سنة 2012 الى سنة 2018 شهدت تراجع ملحوظ في سنة 2019 و 2020.

سعيدة وبني صافي ارتفاع محسوس منذ سنة 2012 الى سنة 2017 ليشهد تراجع ملحوظ في السنتين الأخيرتين 2019 و 2020 وذلك راجع إلى نقص في حجم المبيعات الذي سببه بالدرجة الاولى دخول عدة مصانع للاسمنت خبز التنفيذ والانتاج من بينها مصنع الاسمنت ادرار ومصنع الاسمنت بشار ومصنع الاسمنت بسكرة، ضف إلى ذلك التراجع الكبير في الإستثمارات المستهلكة للاسمنت و إنتهاء عدة مشاريع كانت بمثابة وتيرة اساسية في استهلاك ماده الاسمنت مثل الطريق السيار (شرق غرب) مشروع السكك الحديدية الرابط بين (تلمسان - بالعباس - سعيدة و تيارت)

اما شركه الاسمنت زهانه فنلاحظ انها في تذبذب كلي تنصدر سنة 2015 بنسبه ارباح هي الاكبر في السنوات التاسعة المدروسة ، ثم يليها تراجع ملحوظ في ارباح الشركه في السنوات الاخيره، وهذا راجع الى

دخول خط الانتاج الجديد حيز الاستغلال وارتفاع التكاليف الثابتة و زياده الاهتلاكات الناتجة عن تشغيل خط الانتاج الجديد بالاضافه الى نقص في المبيعات لنفس الاسباب التي طرأت على الشركتين السابقتين.

و نلاحظ ايضا من خلال دراسته وتحليل جدول المهامش الارباح و جدول نسبه الحصة السوقيه لكل شركه ان شركه الاسمنت سعيده في سنوات 2013 و 2014 و 2017 قد حققت هامش ربح اعلى مقارنة بشركه الاسمنت زهانة على الرغم من ان الحصة السوقيه لهذه الاخيره كانت اكبر من سابقتها (اي شركه الاسمنت سعيده) وهذا راجع الى التحكم في التكاليف زياده الى حجم الشركه وطاقاتها الانتاجية.

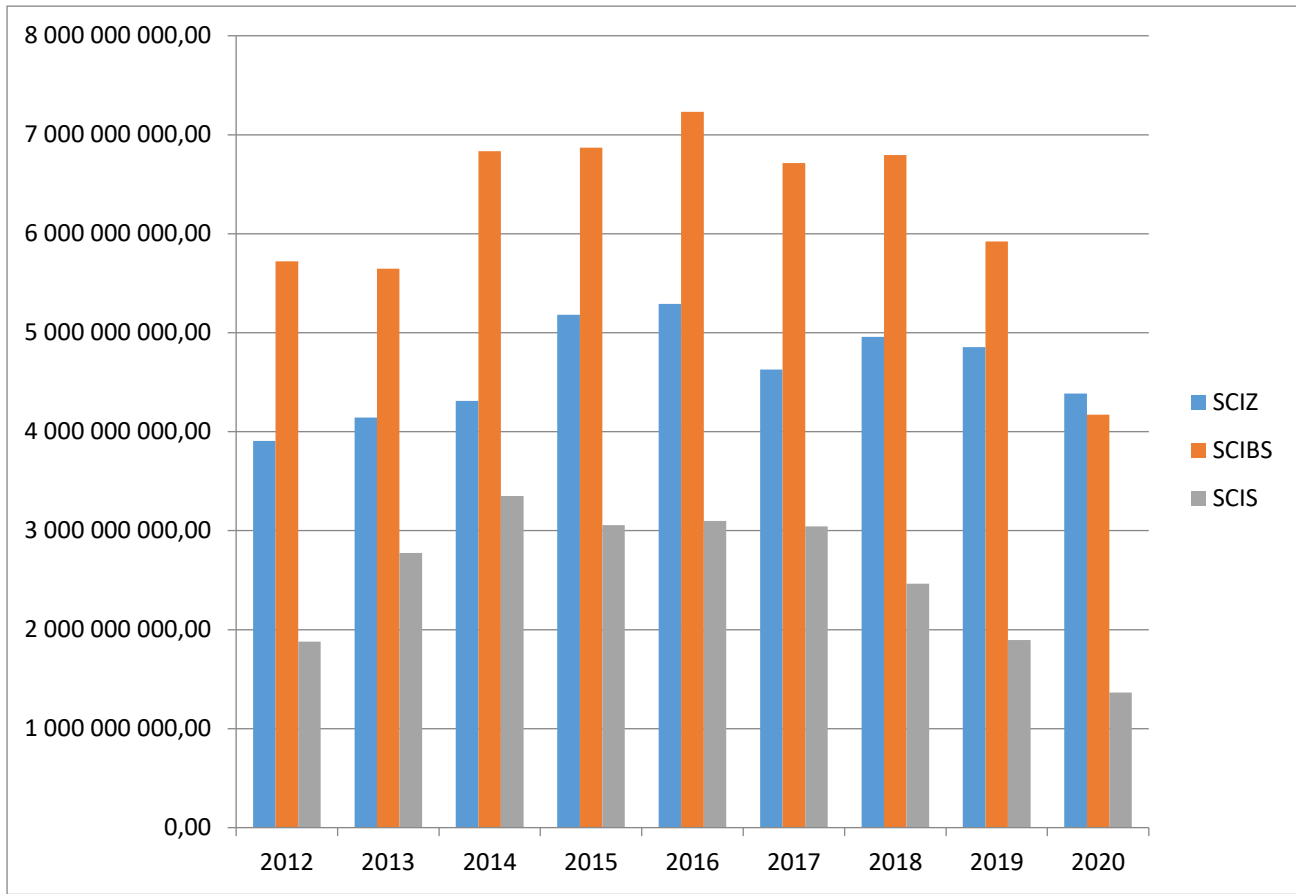
المطلب الثالث: رقم الاعمال لكل شركة من سنة 2012 - 2020

جدول رقم (III-04) : يبين رقم الاعمال لكل شركة من سنة 2012 - 2020

2012	3 907 116 299,27	5 721 321 240,54	1 878 349 248,81	3835595596
2013	4 144 486 078,06	5 647 224 892,09	2 773 506 796,38	4188405922
2014	4 311 948 429,50	6 834 381 143,62	3 350 538 257,47	4832289277
2015	5 182 528 509,61	6 867 871 803,97	3 057 850 024,84	5036083446
2016	5 289 704 064,12	7 232 770 163,88	3 098 385 604,20	5206953277
2017	4 628 699 395,52	6 715 172 630,61	3 042 875 075,08	4795582367
2018	4 959 201 729,82	6 793 811 180,76	2 465 032 812,11	47393485174
2019	4 853 220 099,69	5 920 267 944,80	1 894 928 461,72	4222805502
2020	4 386 519 829,11	4 173 181 472,89	1 365 055 830,59	3308252378

المصدر: معطيات الشركة

شكل رقم (III-09) : يبين رقم الاعمال لكل شركة من سنة 2012 - 2020



المصدر : من إعداد الطالب

يتبين من الجدول و الشكل البياني أعلاه أن رقم الأعمال لكل شركة يتماشى مع حجم الإنتاج أو الطاقة الإنتاجية، فنلاحظ أن شركة (SCIBS) بني صاف تصدر المرتبة الأولى على مدار السنوات 2012-2020 و ذلك راجع إلى حجم الشركة أو الطاقة الإنتاجية لها و المقدرة ب: 1 200 000 طن سنويا ، تليها شركة (SCIZ) زهانة و ذلك راجع إلى طاقتها الإنتاجية المقدرة ب: 1 000 000 طن سنويا، لتأتي في المرتبة الأخيرة شركة سعيدة (SCIS) و يرجع ذلك لنفس السبب و هو طاقتها الإنتاجية المقدرة ب: 500 000 طن سنويا، إلا أنه في سنة 2012 نلاحظ أن شركة (SCIZ) زهانة قد تفوقت على منافسيها و ذلك راجع إلى عدة عوامل من بينها قربها من ولاية وهران التي تحوز على عدة مشاريع مستهلكة لمادة الإسمنت.

المبحث الثالث: دراسة قياسية حول مدى فعالية أخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة التقارير المالية

بعد التعرض الى الادبيات النظرية والتطبيقية للموضوع محل الدراسة من تقديم كل من المتغيرين جودة التقارير المالية و أخلاقيات مهنة المحاسبة و عرض مختلف جوانبهما ، تأتي هذه الدراسة لتبرز واقع تطبيق و مدى التزام المؤسسة محل الدراسة بتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة و ذلك لتعزيز جودة التقارير المالية. و1 خلال هذا الجزء سيتم عرض وتحليل المتغيرات السابقة وذلك بتقديم عينة ومعطيات الدراسة والإشارة إلى مصادر جمع البيانات ومختلف الأدوات الإحصائية المعتمد عليها بالإضافة إلى المنهج المتبع في تحليل مختلف البيانات بالاعتماد على طريقة المربعات الصغرى من اجل اختبار فرضيات البحث والإجابة على الإشكالية المطروحة.

المطلب الأول: متغيرات الدراسة

تم اختيار متغيرات الدراسة النظرية السابقة الخاصة بعلاقة جودة التقارير المالية بأخلاقيات العمل. حيث تنقسم متغيرات الدراسة إلى قسمين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة.

الفرع الاول : المتغيرات التابعة و المستقلة

تتمثل متغيرات الدراسة التابعة في

- **حجم الإنتاج (VP):** يستخدم كمؤشر كمي لأداء المؤسسة الاقتصادية ، و يمثل الناتج الفعلي المحقق خلال فترة زمنية محددة. استخدمنا المتوسط لثلاث مؤسسات في الغرب الجزائري
- **صافي الأرباح (BN):** هو الربح المتبقي بعد خصم جميع التكاليف و الضرائب و المصاريف من الإيرادات. يعد مؤشرا مباشرا على الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة .
- **حجم المبيعات أو رقم الاعمال (VE):** يمثل القيمة الاجمالية لمبيعات المؤسسة خلال فترة معينة و يعد مؤشرا مهما على الأداء المالي و مدى قبول المنتجات أو الخدمات في السوق.

و المتغيرات المستقلة تتمثل متغيرات الدراسة المستقلة في المتغيرات التي تساعد على تحديد السلوك الأخلاقي في العمل وتتمثل في الشفافية، أخلاقيات الشركات التحكم في الفساد. ويمكن ترتيب هذه المتغيرات في الجدول التالي:

الجدول رقم (1) : متغيرات الدراسة

رمز التعبير	وصف المتغيرات	متغيرات الدراسة
TR	الشفافية Transparency	المتغير المستقل 1
EBF	اخلاقيات الشركات Ethical of firms	المتغير المستقل 2
CC	مراقبة الفساد: percentile rank Control of corruption	المتغير المستقل 3
VP	حجم الإنتاج: Production volume	المتغير التابع 1 2 3
BN	صافي الأرباح: Net profit	
VE	حجم المبيعات: Sales volume	

المصدر : من اعداد الطلبة

الفرع الثاني :معطيات الدراسة

الجدول رقم(2):معطيات الدراسة(النزاهة،اخلاقيات الشركات،الشفافية)

Cc%	Tr%	E of fir%	Years
35.07	137	98	2012
37.44	144	115	2013
39.33	133	143	2014
32.21	107	138	2015
29.80	122	100	2016
27.88	127	102	2017
30.76	121	102	2018
27.88	127	115	2019
29.32	128	120	2020

المطلب الثاني: عرض نتائج الدراسة

الفرع الاول: حجم الإنتاج:

Dependent Variable: VP
Method: Least Squares
Date: 05/10/25 Time: 16:59
Sample: 2012 2020
Included observations: 9

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
EBF	2115.219	895.7607	2.361366	0.0646
TR	-189.2400	8723.891	-0.021692	0.9835
CC	-161.1917	3119.323	-0.051675	0.9608
C	563949.7	326724.2	1.726073	0.1449
R-squared	0.638283	Mean dependent var		756611.1
Adjusted R-squared	0.421253	S.D. dependent var		93622.30
S.E. of regression	71223.57	Akaike info criterion		25.48614
Sum squared resid	2.54E+10	Schwarz criterion		25.57379
Log likelihood	-110.6876	Hannan-Quinn criter.		25.29698
F-statistic	2.940987	Durbin-Watson stat		1.692785
Prob(F-statistic)	0.137872			

المصدر : من اعداد الطالبين

بالاعتماد على برنامج eviews تم التوصل الى النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول يوضح نتائج المتحصل عليها بالنسبة بالنسبة لحجم الانتاج

المتغير التابع	حجم الإنتاج (VP)
2115.219	EBF
-189.24	TR
-161.1917	CC
563949.7	C
0.638283	R2
0.421253	R2Adjusted
0.137872	Prob(F-statistik)

المصدر : من اعداد الطالبين

✓ التحليل الاحصائي:

تشير نتائج المربعات الصغرى (MCO) الى أن النموذج معنوي بما أن احتمال فيشر Fischer يقترب من الصفر، و هذا يدل عل النماذج القياسية عالية الجودة حيث أن معامل التحديد النموذج الأول R^2 هو 0.63 مما يعني أنه يمكن تفسير 63% من المتغير التابع مؤشر حجم المبيعات بواسطة المتغيرات المستقلة التحكم في الفساد و أخلاقيات الشركات و الشفافية.

عدد الملاحظات = 9

عينة صغيرة جدًا، مما قد يؤثر سلبيًا على دقة النموذج.

$$\text{Durbin-Watson} = 1.6927$$

ضمن النطاق المقبول نسبيًا (بين 1.5 و 2.5) - لا توجد مشكلة واضحة في التوالي الذاتي (Autocorrelation).

Akaike/Schwarz/Hannan-Quinn Criteria

يمكن استخدامها لمقارنة نماذج متعددة، لكنها ليست مفيدة كثيرًا في تحليل نموذج واحد فقط.

✓ التحليل الاقتصادي:

عند اختبار العلاقة بين أخلاقيات المهنة و حجم الإنتاج المؤسسات الثلاث توصلنا إلى النتائج التالية بين متغيرات الاخلاق و حجم الإنتاج:

- EBF يوجد تأثير موجب و كبير نسبيا عند احتمال 0.0646، و لكنه غير معنوي عند مستوى 5%، قريب من المعنوية عند 10% و قد يعتبر ذو تأثير عند مستوى دلالة 10%. بحيث كلما يزيد تطبيق مستوى اخلاقيات الشركات في الشركة يزيد معها حجم الإنتاج بقيمة 2115.21. هذا ما يدل على انه لاخلاقيات الشركات دور في كبير كمتغير أخلاقي في زيادة جودة التقارير المالية من خلال تحسين الأداء في الشركة.

- TR : لا يوجد أي تأثير للمتغير المستقل المتمثل في الشفافية على المتغير التابع المتمثل في حجم الإنتاج عند احتمال 0.98235 ، لأنه غير معنوي لا عند 5% ولا 10%.
- CC : لا يوجد أي تأثير للمتغير المستقل المتمثل في مراقبة الفساد على المتغير التابع المتمثل في حجم الإنتاج عند احتمال 0.9608 ، لأنه غير معنوي لا عند 5% ولا 10%.

الفرع الثاني: صافي الأرباح

Dependent Variable: BN
Method: Least Squares
Date: 05/10/25 Time: 17:08
Sample: 2012 2020
Included observations: 9

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
EBF	1149087.	8521818.	0.134841	0.8980
TR	33349254	39158416	0.851650	0.4333
CC	-12516060	13524011	-0.925470	0.3972
C	1.26E+09	1.60E+09	0.783068	0.4690
R-squared	0.352394	Mean dependent var		8.66E+08
Adjusted R-squared	-0.036170	S.D. dependent var		2.53E+08
S.E. of regression	2.58E+08	Akaike info criterion		41.87559
Sum squared resid	3.33E+17	Schwarz criterion		41.96324
Log likelihood	-184.4401	Hannan-Quinn criter.		41.68643
F-statistic	0.906913	Durbin-Watson stat		1.716425
Prob(F-statistic)	0.500093			

المصدر: من اعداد الطلبة

بالاعتماد على برنامج eviews تم التوصل الى النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول يوضح عرض النتائج المتحصل عليها بالنسبة لصافي الارباح

BN	المتغير التابع (صافي الأرباح)
EBF	1149087
TR	33349254
CC	-12516060
C	1.26 ^E +09
R2	0.352394
R2Adjusted	+0.036170
Prob(f-statistic)	0.500093

✓ التحليل الاحصائي و الاقتصادي لعينة الدراسة

R-squared: 0.352394: النموذج يفسر فقط 35.2% من التغير في صافي الأرباح.

Adjusted R-squared: -0.036170 بعد تعديل عدد المتغيرات، يصبح التفسير أسوأ - دليل على أن النموذج ضعيف.

F-statistic = 0.906913، و Prob(F-statistic) = 0.500093

هذا يعني أن النموذج ككل غير معنوي، ولا يمكن الاعتماد عليه لتفسير التغير في الأرباح.

عدد الملاحظات = 9

عينة صغيرة جدًا، مما قد يؤثر سلبيًا على دقة النموذج.

Durbin-Watson = 1.716425

ضمن النطاق المقبول نسبيًا (بين 1.5 و 2.5) - لا توجد مشكلة واضحة في التوالي الذاتي (Autocorrelation).

يمكن استخدامها لمقارنة نماذج متعددة، لكنها ليست مفيدة كثيرًا في تحليل نموذج واحد فقط.

1. EBF (أخلاقيات الشركات): بالرغم من ان العلاقة موجبة عند المعامل 1,149,087 (Coefficient): الذي يشير إلى أن زيادة أخلاقيات الشركات بوحدة واحدة تؤدي إلى زيادة صافي الأرباح بمقدار 1.15 مليون، إلا أنه $P\text{-value: } 0.8980 > 0.05$ → غير معنوي إحصائيًا

لا يوجد أي تأثير للمتغير المستقل المتمثل في أخلاقيات الأعمال على المتغير التابع المتمثل في صافي الأرباح في العينة المدروسة.

2. TR (الشفافية): بالرغم من ان العلاقة موجبة عند المعامل: 33,349,254

يشير إلى أن زيادة الشفافية لها تأثير كبير موجب على الأرباح، إلا أنه $P\text{-value: } 0.4333 > 0.05$ → غير معنوي أيضًا . لا يوجد أثر للمتغير المستقل المتمثل في الشفافية على المتغير التابع المتمثل صافي الأرباح. و هكذا لا يمكن الجزم بأن للشفافية تأثير حقيقي في هذه العينة.

3. CC (مكافحة الفساد): بالرغم من انه توجد علاقة ارتباط سلبية بين المتغير التابع المتمثل في صافي الأرباح م المتغير المستقل المتمثل في مراقبة الفساد بالمعامل: -12,516,060 يشير إلى أن زيادة مكافحة الفساد ترتبط بانخفاض صافي الأرباح (ربما بسبب تكاليف التكيّف أو تقليل بعض الأرباح المشبوهة)، لكن... $P\text{-value: } 0.3972 > 0.05$ → غير معنوي , لا يوجد تأثير لمراقبة الفساد على صافي الأرباح عند مستوى معنوية 5% . بالتالي لا يوجد دعم إحصائي لهذا التأثير.

3. الفرع الثالث: رقم الاعمال

Dependent Variable: VE

Method: Least Squares

Date: 05/10/25 Time: 17:30

Sample: 2012 2020

Included observations: 9

Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
EBF	-13779710	17258013	-0.798453	0.4608
TR	93766731	77226858	1.214173	0.2789
CC	-53730400	28132531	-1.909903	0.1144
C	9.87E+09	3.51E+09	2.811991	0.0375
R-squared	0.430729	Mean dependent var	4.46E+09	
Adjusted R-squared	0.089166	S.D. dependent var	6.19E+08	
S.E. of regression	5.91E+08	Akaike info criterion	43.53286	
Sum squared resid	1.75E+18	Schwarz criterion	43.62051	
Log likelihood	-191.8979	Hannan-Quinn criter.	43.34370	
F-statistic	1.261053	Durbin-Watson stat	1.593815	
Prob(F-statistic)	0.381790			

بالاعتماد على برنامج **views** تم التوصل الى النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول يوضح النتائج المتحصل عليها بالنسبة رقم الاعمال

المتغير التابع (رقم الاعمال)	Ve
-13779710	EBF
93766731	TR
-53730400	CC
9.87 ^E +09	C
0.430729	R2
0.089166	R2Adjusted
0.381790	Prob(f-statistic)

المصدر من اعداد الطلبة

✓ التحليل الاحصائي

جودة النموذج

$$R\text{-squared} = 0.4307$$

النموذج يفسر حوالي 43% من التغير في رقم الأعمال.

$$\text{Adjusted } R\text{-squared} = 0.0892$$

بعد تعديل عدد المتغيرات، التفسير ينخفض كثيرًا → النموذج لا يفسر البيانات جيدًا بعد ضبط عدد المتغيرات.

$$F\text{-statistic} = 1.2610 \text{ و } P(F) = 0.3818$$

→ النموذج ككل غير معنوي. لا يمكن التأكيد إحصائيًا بأن المتغيرات مجتمعة تؤثر على رقم الأعمال.

3. مؤشرات أخرى

$$\text{Durbin-Watson} = 1.5938$$

لا توجد مشكلة كبيرة في الارتباط الذاتي (autocorrelation).

عدد الملاحظات = 9 فقط

عينة صغيرة جدًا، تجعل نتائج الاختبارات ضعيفة وغير مستقرة.

التحليل الاقتصادي

نموذج VE يقدّم تفسيرًا أفضل من نموذج BN من حيث $R\text{-squared}$ ، لكن لا يزال ضعيفًا إحصائيًا بسبب صغر العينة.

1EBF (أخلاقيات الشركات): بالرغم من أن العلاقة سالبة عند المعامل -13779710 (Coefficient) الذي يشير إلى أن زيادة أخلاقيات الشركات بوحدة واحدة تؤدي إلى نقص رقم الأعمال بمقدار 13779710 مليون، إلا أنه $P\text{-value}: 0.4608 > 0.05$ → غير معنوي إحصائيًا. بالتالي لا يوجد أي تأثير للمتغير المستقل المتمثل في أخلاقيات الأعمال على المتغير التابع المتمثل في رقم الأعمال في العينة المدروسة.

2. TR (الشفافية): بالرغم من ان العلاقة موجبة عند المعامل: 93766731

يشير إلى أن زيادة الشفافية لها تأثير كبير موجب على الأرباح، الا انه $P\text{-value: } 0.0289 > 0.05$ → غير معنوي أيضًا . لا يوجد اثر للمتغير المستقل المتمثل في الشفافية على المتغير التابع المتمثل في رقم الاعمال . و هكذا لا يمكن الجزم بأن للشفافية تأثير حقيقي في هذه العينة.

3. CC (مكافحة الفساد): بالرغم من انه توجد علاقة ارتباط سلبية بين المتغير التابع المتمثل في صافي الارباح م المتغير المستقل المتمثل في مراقبة الفساد بالمعامل: -53730400- يشير إلى أن زيادة مكافحة الفساد ترتبط بانخفاض رقم الاعمال (ربما بسبب عدم فعالية مراقبة الفساد)، لكن...

$P\text{-value: } 0.3972 > 0.05$ → غير معنوي , بالتالي لا يوجد تاثير لمراقبة الفساد على وُقْم الاعمال عند مستوى معنوية 5% . بالتالي لا يوجد دعم إحصائي لهذا التأثير.

مكافحة الفساد (CC) لها تأثير سلبي محتمل على رقم الأعمال، ويُوصى بالتحقق من هذه العلاقة باستخدام بيانات أكثر.

الشفافية وأخلاقيات الشركات لم تُظهر علاقة معنوية واضحة برقم الأعمال.

الحجم الصغير للعينة يمثل مشكلة أساسية في كل النماذج، وقد يؤدي إلى نتائج مضللة أو غير مستقرة.

المطلب الثالث: ملخص النتائج الإحصائية لكل نموذج

الفرع الاول: الاستنتاجات العامة

1. النماذج الثلاثة تعاني من قلة عدد الملاحظات ($n=9$)، ما يضعف الدلالة الإحصائية ويجعل النتائج غير مستقرة أو حاسمة.
2. أخلاقيات الشركات (EBF)
 - لها التأثير الأكثر إيجابية، خاصة على حجم الإنتاج.
 - تظهر كعامل محتمل لتحسين الأداء الإنتاجي، وإن لم يكن معنويًا تمامًا، لكنه قريب من ذلك.
3. الشفافية (TR)
 - لم تظهر أي تأثير معنوي أو قوي على أي من المتغيرات الثلاثة.
 - قد يكون السبب عدم دقة القياس أو حاجة لتفاعل مع متغيرات أخرى.
4. مكافحة الفساد (CC)
 - تظهر تأثيرًا سلبيًا ملحوظًا على رقم الأعمال، ما قد يعكس أن تطبيق سياسات مكافحة الفساد في المدى القصير قد يُقلل من العوائد أو يكشف ممارسات غير شرعية كانت تدرّ أرباحًا.
5. أفضل أداء للنموذج كان مع (VP حجم الإنتاج)، حيث يفسر النموذج أكثر من 60% من التغيرات، ويُظهر دلالة قريبة من المعنوية.

الفرع الثاني: توصيات عملية ونهائية

1. توسيع قاعدة البيانات: زيادة عدد السنوات أو إدخال بيانات شركات متعددة سيساعد في تحسين دقة وموثوقية النتائج.
2. التركيز على تعزيز أخلاقيات الشركات: باعتبارها العامل الوحيد الذي أظهر تأثيرًا إيجابيًا واضحًا.
3. إعادة النظر في قياس الشفافية والفساد: ربما الأدوات المستخدمة في التقييم لا تعكس التأثيرات الواقعية بدقة.

4. إجراء نماذج متقدمة مثل:

- نماذج Panel Data إن توفرت بيانات لعدة شركات.
- أو نماذج ذات علاقات غير خطية.

5. تحليل تفاعلي (Interaction Effects): قد تكون التأثيرات المشتركة بين EBF و TR أو CC ذات معنى أكبر من التأثيرات الفردية.

خاتمة

تكمّن أهمية هذا البحث في تحديد و استعراض مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة ومدى فعاليتها في تعزيز جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، حيث لم يعد مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة مفهوما ذاتيا يتعلق بالفرد ولا يمكن التأثير به ، بل أصبحت المؤسسات الاقتصادية اليوم بأمر الحاجة الى مغادرة هذا المفهوم و النظر الى أخلاقيات مهنة المحاسبة بوصفها أحد مصادر تعزيز جودة التقارير المالية التي ستعود بربح اجتماعي ولا تقل شأنًا عن باقي رؤوس الأموال المؤسسة التي تعتمد عليها في تحقيق الربح، خاصة المؤسسة الاقتصادية منها، فنزاهة المحاسبين فيها يجنبها قدر كبير من الخسائر، عليه ومن خلال هذه الدراسة حاولنا الإجابة على هذه الإشكالية التالية: ما مدى فعالية أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز جودة التقارير المالية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية؟

ومن أجل الإجابة على هذه الإشكالية، قسمت هذه الدراسة الى جزء نظري تناولنا فيه مفاهيم أساسية حول أخلاقيات مهنة المحاسبة و أهميتها، وكذلك دورها في تعزيز جودة التقارير المالية أما الجزء التطبيقي لهذه الدراسة، حاولنا فيه أن نحدد مدى فعالية و تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة في تعزيز جودة التقارير المالية في مؤسسة الاسمنت لولاية سعيدة، وقد توصلنا الى النتائج التالية:

نتائج الفرضية

- النماذج الثلاثة من قلة الملاحظات ($N=9$) مما يضعف الدلالة الإحصائية ويجعل النتائج غير مستقرة
- أخلاقيات الشركات EBF لها تأثير الاكثر إيجابية خاصة على حجم الانتاج.
- الشفافية TR لم تظهر أي تأثير معنوي او قوي على أي من المتغيرات الثلاثة
- مكافحة الفساد CC تظهر تأثيرا سلبيا ملحوظا على رقم الاعمال ما قد يعكس ان تطبيق السياسات مكافحة الفساد في المدى القصير قد يقلل من العوائد او يكشف ممارسات غير شرعية كانت تدرج أرباحا
- افضل أداء للنموذج كان مع VP (حجم الإنتاج) حيث يفسر النموذج اكثر من 60% من التغيرات ويظهر دلالة قريبة من المعنوية

التوصيات:

- ضرورة تعزيز التكوين الأخلاقي للمحاسبين عن طريق ادراج وحدات دراسية متخصصة في أخلاقيات المهنة ضمن المناهج الاكاديمية لطلبة المحاسبين
- فرض مدونات السلوك المهني عن طريق الزام المكاتب المحاسبية بتبني و تطبيق مدونات أخلاقية واضحة
- تفعيل دور الهيئات المهنية و الرقابية
- الاهتمام أكثر بالمعايير الأخلاقية، خاصة عند التوظيف و الشروط المعتمدة للحصول على المناصب
- تحفيز بيئة عمل نزيهة و شفافة

- ربط الجودة الأخلاقية بالأداء المؤسسي
- التوعية بأخلاقيات مهنة المحاسبة وذلك بتنظيم حملات توعوية و ندوات علمية لتسليط الضوء على الأثر الإيجابي لأخلاقيات المهنة في تحسين جودة التقارير المالية و تحسين ثقة المستثمرين

في ختام هذا البحث، يتضح جلياً أن الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة يشكل عنصراً أساسياً في ضمان جودة وموثوقية التقارير المالية. فالقيم المهنية مثل النزاهة، الموضوعية، السرية، الكفاءة المهنية، والسلوك المهني السليم، ليست مجرد مبادئ نظرية، بل هي مرتكزات عملية تضمن أن تعكس التقارير المالية صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي للمؤسسة. وعندما يتحلى المحاسب بهذه القيم، تقل فرص التلاعب والتحايل، ويزداد مستوى الشفافية، مما يعزز ثقة مستخدمي المعلومات المالية من مستثمرين، وممولين، ومراقبين.

إن ضعف الالتزام الأخلاقي قد يؤدي إلى تقارير مضللة، وهو ما قد تكون له تداعيات سلبية جسيمة على المؤسسة والاقتصاد ككل. وعليه، فإن ترسيخ ثقافة أخلاقية قوية داخل بيئة العمل المحاسبي، ودعمها بالتكوين المستمر والرقابة الفعالة، يعد ضرورة ملحة لتعزيز جودة التقارير المالية وضمان اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة مبنية على معلومات موثوقة.

الملخص:

تسعى هذه الدراسة إلى تحليل دور أخلاقيات المحاسبة إلى جانب الشفافية ومكافحة الفساد في تحسين جودة التقارير المالية داخل المؤسسات، وذلك من خلال نماذج إحصائية تربط هذه العوامل بثلاثة مؤشرات مالية رئيسية: صافي الأرباح، رقم الأعمال، وحجم الإنتاج خلال الفترة 2012-2020.

أهم ما توصلت إليه الدراسة:

أخلاقيات المحاسبة (EBF) كان لها التأثير الأكثر إيجابية، خاصة على حجم الإنتاج، مما يشير إلى أن المؤسسات التي تلتزم بالأخلاقيات تحقق أداءً إنتاجيًا أعلى.

مكافحة الفساد (CC) أظهرت تأثيرًا سلبيًا (وإن كان غير معنوي تمامًا) على رقم الأعمال، وهو ما قد يعكس نتائج إصلاحات قصيرة المدى.

الشفافية (TR) لم تظهر تأثيرًا ملموسًا على الأداء المالي، ما قد يتطلب إعادة تقييم لطرق قياس هذا المتغير.

جميع النماذج كانت إحصائيًا غير معنوية على المستوى الكلي، ويرجع ذلك إلى حجم العينة الصغير (9 سنوات)، مما يحد من القدرة على تعميم النتائج.

Résumé

contre la corruption, dans l'amélioration de la qualité des rapports financiers au sein des entreprises. L'analyse repose sur des modèles économétriques appliqués à trois indicateurs financiers clés : le bénéfice net (BN), le chiffre d'affaires (VE) et le volume de production (VP), sur la période de 2012 à 2020.

 Principaux résultats de l'analyse :

L'éthique comptable (EBF) montre un impact positif et significatif (au seuil de 10%) sur le volume de production, indiquant que les entreprises éthiques ont tendance à être plus performantes sur le plan opérationnel.

La lutte contre la corruption (CC) a un effet négatif (bien que non significatif) sur le chiffre d'affaires, ce qui peut s'expliquer par une diminution des pratiques illicites qui gonflaient artificiellement les revenus.

La transparence (TR) ne présente aucun effet significatif sur les indicateurs financiers, ce qui suggère que son impact est peut-être indirect ou mal capturé par les données.

Les modèles globaux ne sont pas statistiquement significatifs, en raison notamment de la petite taille de l'échantillon (9 observations), limitant la portée des généralisations.

قائمة المصادر و المراجع

الكتب بالعربية

- 1- أحمد عبد الله بابكر ، 2021، آليات المراجعة ودورها في الحد من المشاكل المحاسبية العمليات التوزيع لتحسين جودة التقارير المالية ، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة، ص 41.
- 2- أحمد محمد نور ، 2003، مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، الاسكندرية.
- 3- للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية 2012 ، إطار المفاهيم الخاص بإعداد التقارير المالية". جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، مجموعة طائل أبو غزالة، ص 123
- 4- انصاف جمعة بركات، 2022، أثر الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية على المؤسسات الحكومية" ، المجلة العربية للنشر العلمي، العدد التاسع وأربعون.
- 5- حامدي، نوح (2012)، "القوائم المالية ودورها في اتخاذ القرارات المالية ، الجزائر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، ص8
- 6- حمدان ابراهيم ضو البيت 2019، "دور الآليات الداخلية المحاسبية للحوكمة المصرفية في الإفصاح الاختياري لتحقيق جودة معلومات التقارير المالية ، جامعة النيلين، رسالة دكتوراه (غير منشورة).
- 7- رمضان مراد، 2022، دور إدارة المراجعة الداخلية في تحسين جودة التقارير المالية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة جامعة بنى سويف المجلد 32 العدد الثاني.
- 8- سماح احمد محمد، 2023، أثر تحليل العلاقة بين التحفظ المحاسبي وإعادة صياغة القوائم المالية ومردودها على جودة اعداد التقارير المالية ، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية
- 4-إبراهيم بن يحيى عبد القوي اليافعي بعض ملامح القياس والإفصاح المحاسبي وإعداد التقارير المالية للشركات المساهمة.
- 5- بحث مقدم على درجة البكالوريوس الجمهورية اليمنية 2009، ص 36.
- 6- فريد زعرات، معالجة القوائم المالية من أثار التضخم وفقا للمعايير المحاسبية الدولية رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصاديةوعلوم التسيير جامعة البليدة 2009، ص 43
- 7- عطية عبد الحيمري، أساسيات المحاسبة المالية، منظور المعايير الدولية، الجزء الأول المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.2009، ص

- 8- خالد جمال الجعارات التقارير المالية الدولية 2007 اثره للنشر والتوزيع الأردن.. 2008، ص 24
 - 9- ماجد إسماعيل أبو حمام اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية رسالة ماجستير. غزة 2009..
 - 10- إبراهيم شيخ التهامي، مسعود بخوالفي (2021). إسهامات المنظمات المهنية لممارسي مهنة المحاسبة في الالتزام بقواعد السلوك الأخلاقي للمهنة (حالة الجزائر)، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 3، العدد 1 الصفحات 29-38
 - 11- المرسوم التنفيذي 1396 المؤرخ في 19 جمادى الثانية 1427هـ الموافق لـ 15 أبريل سنة 1996 والمتضمن للقانون الأساسي لأخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
 - 12- خالد مقدم، عادل طلبة (2020) تصور طلبة المحاسبة في الجامعة الجزائرية الأخلاقيات مهنة المحاسبة. مجلة الباحث، المجلد 1 ، العدد (20)، الصفحات 731-746
 - 13- خديجة ملاك، راوية دخيم (2021) أثر الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والمراجعة على جودة المعلومات المحاسبية - دراسة استطلاعية لعينة من المهنيين والأكاديميين، مجلة الابحاث الاقتصادية ، المجلد 16 ، العدد 2، الصفحات 87-106
 - 14- طه أحمد الأرديني، (2019) التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق - دراسة الآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 85 ، العدد 29، الصفحات 151-179.
- المصادر بالفرنسية

- Abidin, A.F.Z., Hashim, H.A and Ariff, A.M., (2017), "Ethical Commitments and Financial Performance: Evidence from Public Listed Companies in Malaysia", Asian Academy of Management Journal, Vol22, No.2, pp. 53-95.
- Adegbe, F.F. and Temitope, FE., (2016), "Ethics, Corporate Governance and Financial Reporting in the Nigerian Banking Industry: Global Role of International Financial Reporting Standards", Accounting and Finance Research, Vol.5, No.1, pp. 50-63.

- Afiah, N.N. and Rahmatika, D.N., (2014), "Factors Influencing The Quality of Financial Reporting and Its Implications on Good Government Governance (Research on Local Government Indonesia)", International Journal of Business, Economics and Law, Vol.5, Issuel, Dec., pp. 111–121.
- Agwor, T.C. and Okafor, R., (2018), "Accounting Ethics and Financial Reporting Quality of Tourism and Hospitality Firms in Rivers State", Journal of Accounting and Financial Management, Vol.4, No.3, pp.1–14.
- Anh, N.H. and Linh, N.H., (2016), "Using the M–Score Model in Detecting Earnings Management: Evidence from Non–Financial Vietnamese Listed Companies", Journal of Science: Economics and Business, Vol.32, No.2, pp. 14–23.
- Babayanju, A–G.A., Animasaun, R.O. and Sanyaolu, W.A., (2017), "Financial Reporting and Ethical Compliance: The Role of Regulatory Bodies in Nigeria", Account and Financial Management Journal, Vol.2, Iss.2, Feb., pp. 600–616.
- Bakhtiari, M. and Azimifar, M., (2013), "Impact of Professional Ethics on Financial Reporting Quality", Advances in Environmental Biology, Vol.7, No.10, pp. 2862–2866.