

كلية العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية، وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: / 2022

مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

فرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

المذكرة موسومة بـ :

أثر الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية

دراسة حالة: شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-

إشراف الأستاذ (ة):

-مليكة مدفوني

من إعداد:

- سامية قواسمية

- نوال بولعراس

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
إسماعيل عنان	أستاذ محاضر قسم - أ -	رئيس
مليكة مدفوني	أستاذ محاضر قسم - أ -	مشرفا ومقررا
عبدالكريم زرفاوي	أستاذ محاضر قسم - أ -	عضوا مناقشا

السنة الجامعية : 2021 - 2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿وَلَمَّا بَلَغَ أَشُدَّهُ آتَيْنَاهُ حُكْمًا وَعِلْمًا وَكَذَلِكَ نَجْزِي
الْمُحْسِنِينَ﴾ (22) وَرَأَوْدَتُهُ الَّتِي هُوَ فِي بَيْتِهَا عَنْ
نَفْسِهِ وَغَلَّقَتِ الْأَبْوَابَ وَقَالَتْ هَيْتَ لَكَ قَالَ مَعَاذَ اللَّهِ
إِنَّهُ رَبِّي أَحْسَنَ مَثْوَايَ إِنَّهُ لَا يُفْلِحُ الظَّالِمُونَ﴾ (23)

سورة يوسف

شكر و عرفان

الحمد لله الذي انعم علينا بنعمة العقل وأهدنا بالقوة والصبر لإتمام هذا العمل، فهو وحده جل جلاله له حمدا يليق بكماله وثناء يليق بعظمته وفضله علينا وعلى الناس أجمعين لك الحمد يا ربنا حتى ترضى حمدا أزليا لا بداية له ولا نهاية؛ ويسعني من هذا المقام الا ان نتقدم بالشكر الجزيل الى كل من ساهم في انجاز هذا العمل المتواضع ونخص بالذكر الاستاذة الفاضلة مدفوني مليكة على اشرافها على هذا العمل، والتي لم تبخل علينا بتوجيهاتها ونصائحها القيمة، التي كانت عوننا لنا لإتمام هذا العمل وإخراجه الى حيز الوجود.

ونتوجه باسمي معاني الشكر للأساتذة اعضاء لجنة المناقشة على تكريمهم بقبول مناقشة هذه المذكرة

كما لا ننسى توجه بخالص الشكر والعرفان لكل موظفين شركة مناجم الفوسفات، محل الدراسة على حسن الاستقبال وتعاونهم معنا على إتمام الدراسة الميدانية، بالأخص الى مدير المالية والمحاسبة شنيخر عبد النور.

وأخيرا نشكر كل من أعاننا في اعداد هذه المذكرة من قريب أو بعيد ولو بكلمة طيبة وأسأل الله العلي القدير ان يجعل عملنا هذا خالصا لوجهه الكريم وأن يتقبله منا ويجعله في ميزان حسناتنا.

إهداء

الحمد لله الذي بفضلته تتم الصالحات يا رب لك الحمد حمدا
كثيرا طيبا مباركا فيه. كما ينبغي لجلال وجهك وعظيم سلطانك.

أهدي ثمرة نجاحي إلى التي حملتني وهنا على وهن (أمي الحبيبة)
التي تعجز كل لغات العالم عن شكرها وإيفائها حقها... أطال الله في
عمرها.

إلى والدي الحنون الذي شقي ليسعدني وليراني في أعلى المراتب..
دمت لي سندا وفخرا.

إلى اخوتي وأحواتي وكل من تمتى لي النجاح والتفوق.

إلى أصدقائي وزملائي وكل من تمنى لي التوفيق وساعدني ولو بكلمة
طيبة.

سامية

إهداء

الى من قال فيهما الحق "واخفض لهما جناح الذل من الرحمة وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا" (الاسراء 24) الى من كلله الله بالهيبة والوقار الى كل من علمني العطاء بدون انتظار الى كل من احمل اسمه بكل افتخار ارجو من الله ان يمد في عمره ليرى ثماره قد حان قطافها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك تحوم، اهتدي بها اليوم وفي الغد الى الابد الى قدومي الى الحياة ومثلي الاعلى الى من جعلني اسير في هذه الدنيا بخطى ثابتة فتعلمت الصبر من صبره واحرز النجاح من اجل السعادة الى ابي العزيز، كان لي ابا واستاذا وسندا في مشواري، الذي بفضلته حققت اهدافي حفظك الله ابي الغالي، واطال الله في عمره.

الى من جعلت الجنة تحت اقدامها صاحبة القلب الكبير تحمل في ثنايا نفسها الطيبة الحب والطهر والحنان والعطاء ووفاء بالعهد انا لا أنسى فضلك ما حبيت "امي" الغالية اطال الله في عمرها.

الى القلوب الطاهرة الرقيقة والنفوس البريئة الى رياحيني حياتي اخواتي، الى اخي الغالي "احمد"

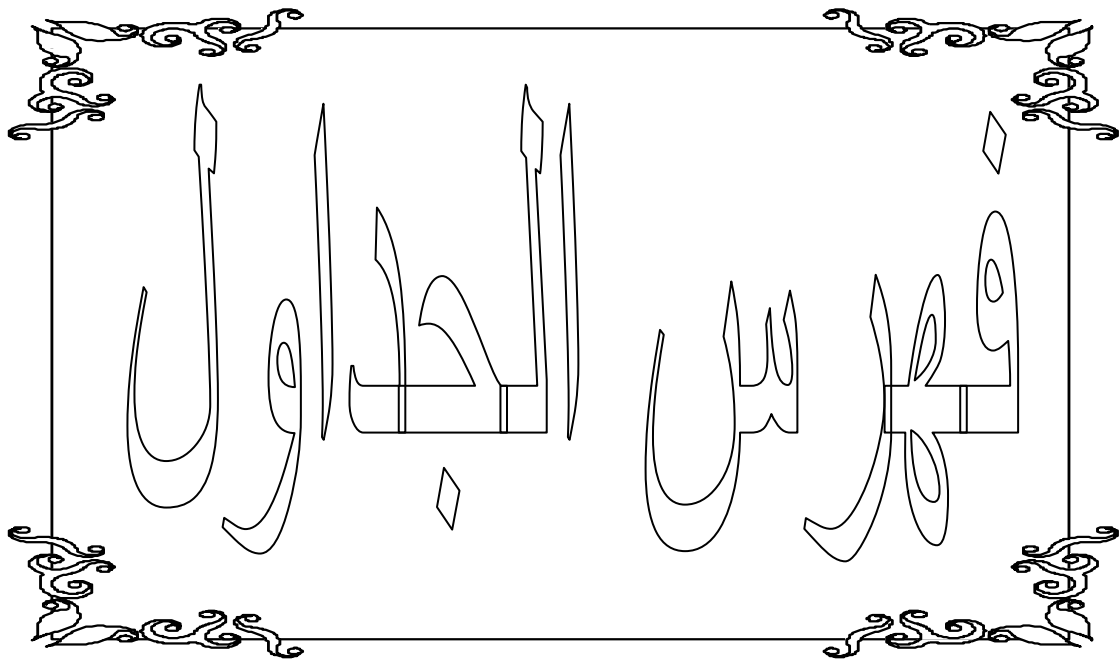
الى من علمونا حروفا من ذهب وكلمات من درر وعبارات من اسمى واجلى عبارات في العلم الى من صاغوا لنا علمهم حروفا ومن فكرهم منارتا تنير لنا سيرة العلم والنجاح (اساتذتنا الكرام)

الى كل زملائي دفعة ماستر 2022 الى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي..... اهديهم هذا العمل.

نوال

الصفحة	المحتوى
-	شكر و عرفان
II	الفهرس العام
VI	فهرس الجداول
VII	فهرس الأشكال
IX	فهرس الملاحق
XI	فهرس المختصرات
أ-ز	مقدمة
الفصل الأول: سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة والقوائم المالية: إطار نظري	
01	تمهيد
02	المبحث الأول: الإطار النظري لسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة
02	المطلب الأول: مفهوم سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة
04	المطلب الثاني: المبادئ الأساسية لمهنة المحاسبة
07	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة
10	المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية
10	المطلب الأول: تعريف القوائم المالية
12	المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية
14	المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية
24	المطلب الرابع: مستخدمو القوائم المالية
27	المبحث الثالث: جودة القوائم المالية
27	المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

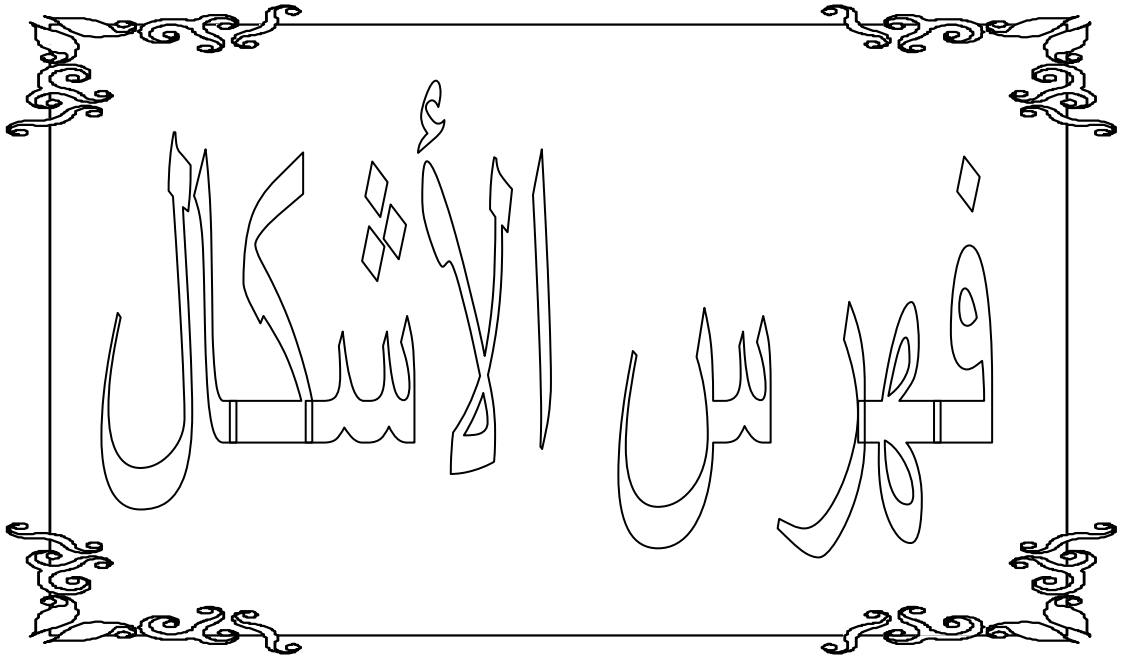
32	المطلب الثاني: تحقيق جودة القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية
35	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية
39	خلاصة الفصل الأول
الفصل الثاني: دراسة ميدانية في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-	
40	تمهيد:
41	المبحث الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة-
41	المطلب الأول: نشأة وتطور شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)
43	المطلب الثاني : نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)
45	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات(SOMIPHOS)
48	المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة
48	المطلب الأول: تحديد مجتمع وعينة الدراسة
48	المطلب الثاني: أداة جمع البيانات
52	المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات
52	المطلب الأول: تحليل بيانات محاور الدراسة
58	المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي
58	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
70	خلاصة الفصل
72	خاتمة
75	قائمة المراجع
81	الملاحق



الصفحة	العنوان	رقم الجدول
49	مقياس الاستبيان	01
49	مجالات القياس	02
50	تداول الاستبيان	03
50	قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ	04
52	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ل فقرات بعد النزاهة	05
53	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ل فقرات بعد الموضوعية	06
54	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ل فقرات بعد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	07
55	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ل فقرات بعد السرية	08
55	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري ل فقرات بعد السلوك المهني	09
56	تحليل آراء المبحوثين تجاه المتغير التابع (جودة القوائم المالية)	10
58	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	11
59	نتائج اختبار one Sample T.test ببعد النزاهة	12
60	نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعد الموضوعية	13
61	نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	14
62	نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعد السرية	15
62	نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعد السلوك المهني	16
63	نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالفرضية الاولى	17

فهرس الجداول

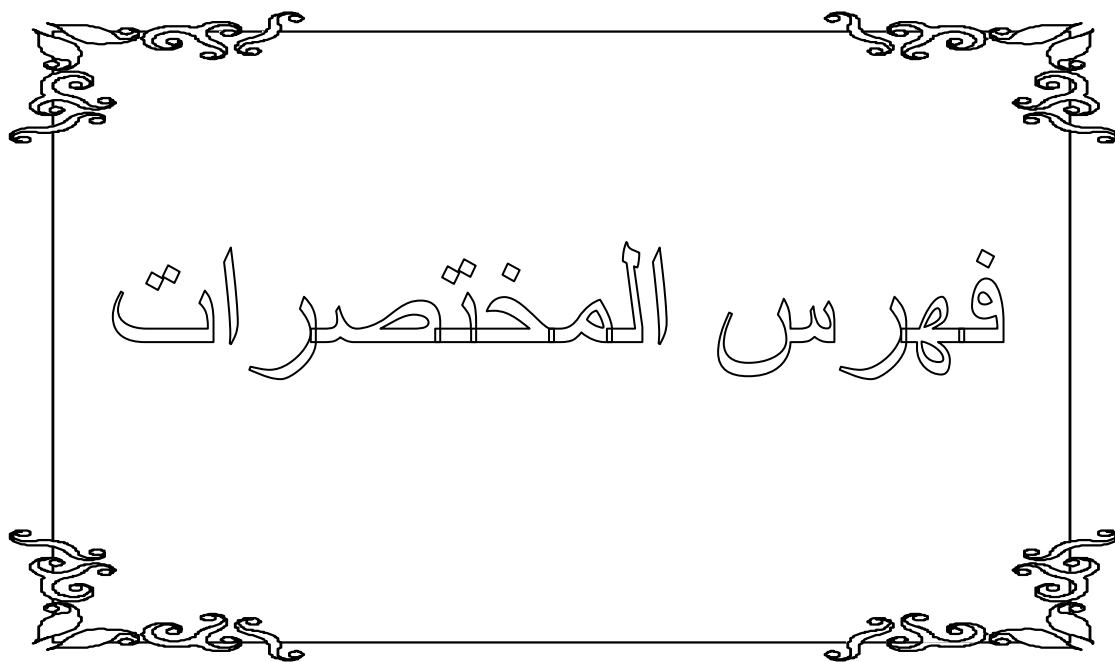
64	نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالفرضية الثانية	18
67	نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع على المستقل	19
68	نتائج مصفوفة الارتباط بين ابعاد المتغير المستقل والمتغير التابع	20



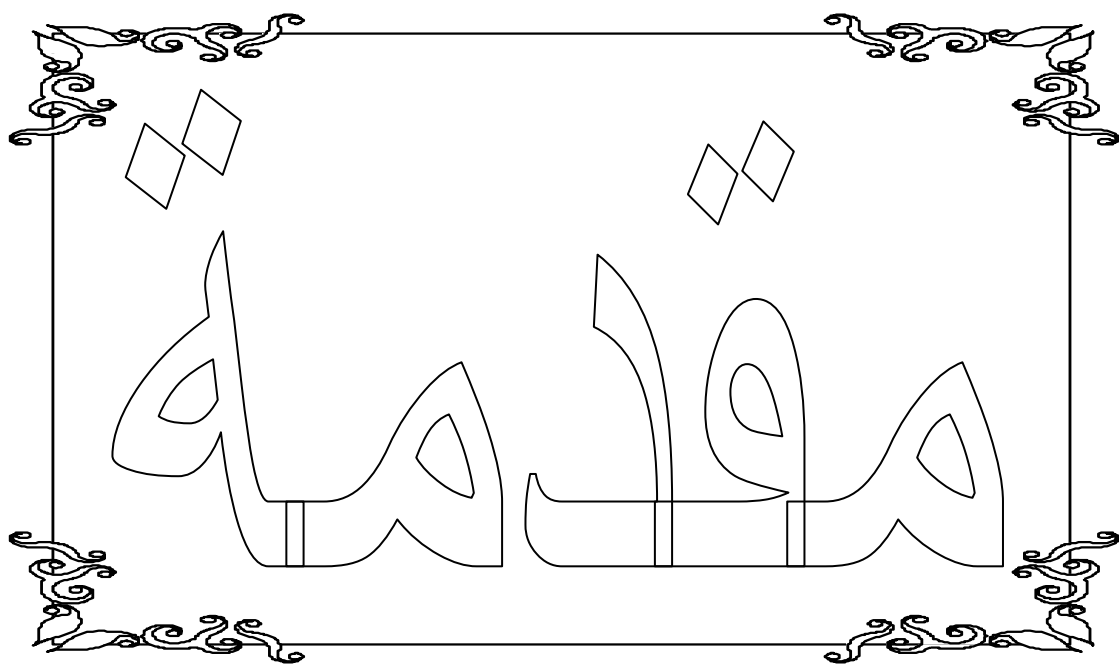
الصفحة	العنوان	رقم الشكل
31	معايير جودة القوائم المالية	01

فارس الملاح

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
77	الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات -تبسة-	01
78	استمارة الاستبيان	02
82	مخرجات برنامج spss	03



المختصر	معنى المختصر باللغة الأجنبية	معنى المختصر باللغة العربية
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة الدولية
FASB	Financial Accounting Standard Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
IAS	International Accounting Standard	معايير المحاسبة الدولية
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية



أصبحت مهنة المحاسبة تلعب دورا مهما في ظل التطور والتوسع السريعين والنمو الكبير في عالم الأعمال وتعقيداته، حيث تهدف إلى تقديم قوائم مالية تحتوي على معلومات ضرورية من المفترض ذات جودة تعكس وضعية المؤسسة لأصحاب القرار، ولتحقيق هذه الجودة المطلوبة وضعت المنظمات المهنية المحاسبية دستورا يضبط آدابها وسلوكياتها ويضمن للمحاسبين الملتزمين به عند أداء مسؤولياتهم رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة الجمهور في مخرجاتها المتمثلة في القوائم المالية، مما يزيد من فعاليتها ويرفع من شأنها.

إن الأخلاق والسلوكيات المحاسبية، وإن كانت تمارس من قبل المحاسبين فإنه الواقع يشير إلى أن الالتزام بمبادئها وقواعدها الموجودة في مدونة السلوك وذلك ليس تاما وكاملا، لأن هذه الأخلاق ل تدرس في كليات المحاسبة لذا فإن ترسيخ هذه الأخلاق في أذهان المحاسبين بالكامل وتجسيدها في الواقع من خلال ممارستهم لمهامهم، بما ينعكس على جودة القوائم المالية التي يعدون مسؤولين عن إعدادها.

1- إشكالية الدراسة

بناء على ما تم عرضه تأتي هذه الدراسة لمعالجة الإشكالية التالية:

"ما مدى تأثير الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية بشركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة-"

حيث تتفرع هذه الإشكالية الى التساؤلات الفرعية التالية:

- هل يلتزم المحاسب بشركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة- بسلوكيات وأخلاقيات مهنته؟ وما مدى ذلك؟

- ما مدى جودة القوائم المالية التي تقدمها شركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة-؟

- هل توجد علاقة ارتباط ايجابية معنوية بين جودة القوائم المالية والالتزام محاسبها بسلوكيات وأخلاقيات مهنته على مستوى شركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة-؟

2- فرضيات الدراسة

وللإجابة عن التساؤلات الفرعية السابقة تم صياغة ثلاث فرضيات كما يلي:

الفرضية الأولى: يلتزم المحاسب بشركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة- بسلوكيات وأخلاقيات مهنته بالمستوى المطلوب.

الفرضية الثانية: تتسم القوائم المالية بشركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة- بالجودة العالية.

الفرضية الثالثة: توجد علاقة ارتباط ايجابية معنوية لجودة القوائم المالية والتزام محاسبها بسلوكيات وأخلاقيات مهنته على مستوى شركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة-.

3- أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية التزام المحاسب بقواعد ومبادئ السلوك المهني التي تعتبر جزءا أساسيا ضمن الأخلاق المهنية التي يجب ان يتمتع بها عند ممارسة مهامه والتي تنعكس بالضرورة على جودة القوائم المالية التي تعتبر المنتج النهائي للعمل المحاسبي، ولضمان هذه الجودة، لا بد من إيجاد آليات تتيح ذلك ويعد الالتزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة أبرز العوامل المتحكمة بها، حيث كلما كان ذلك متوفرا ومتجسدا بالشكل المطلوب اكتسبت مخرجات هذا العمل (القوائم المالية) مستوى الجودة المطلوب.

4-أسباب إختيار الموضوع

من أهم الأسباب التي أدت إلى اختيار الموضوع فيما يلي:

- ارتباط الموضوع ارتباطا وثيقا بالتخصص المدروس؛
- الاهتمام الشخصي بموضوع سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- الرغبة الشخصية في اكتساب المعرفة والخبرة للاستفادة منها مستقبلا في المجال المهني؛
- الرغبة في معرفة المبادئ الأساسية في مهنة المحاسبة والخصائص النوعية للقوائم المالية؛
- الرغبة في معرفة أثر الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية بمؤسسة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة-.

5- أهداف الدراسة

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق جملة من الأهداف المتمثلة في:

- التعرف على المبادئ الأساسية للمحاسبين التي يجب أن يتحلوا بها ومدى ارتباطهم بالقوائم المالية التي يجب أن تتسم بمستوى الجودة العالية الذي يطمح إليه جميع الأطراف المستخدمة لها؛
- التعرف نظريا على أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة؛
- التعرف على أهم الخصائص التي تتسم بها القوائم المالية للحكم على أنها ذات جودة؛
- التعرف على مدى التزام المحاسب بشركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة- بسلوكيات وأخلاقيات مهنته؛

- التعرف على جودة قوائمها المالية ومدى ارتباطها بأخلاقيات وسلوكيات مهنة محاسبها؛

6- الدراسات السابقة

أ- دراسة مقدم خالد وآخرون بعنوان: "تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المالية"¹. حيث تهدف الدراسة إلى قياس مدى تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المالية المتمثلة في الملائمة والمصدقية، وتم استخدام الاستبيان لتجميع البيانات، حيث تم التوزيع بشكل عشوائي لمجموع 750 استبيان إلكتروني على المحاسبين المهنيين، إدارات المحاسبة والمالية للمؤسسات الاقتصادية والمهنية الجزائر، وتم الرد من طرف 50 مستجوب فقط وبعد الفحص لمختلف الإجابات تم استخدام 44 استمارة وذلك بإلغاء 6 استمارات تم تحديد بأنها غير صالحة للدراسة، وعولجت البيانات باستخدام SPSS ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- يوجد وعي لدى أفراد العينة بأهمية أخلاقيات مهنة المحاسبة وتأثيرها على وظيفة المحاسبة والذي من واجبة الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية. ومن خلال التأكيد من سلامة الموقف الأخلاقي الذي يواجهه؛

- يوجد علاقة ارتباط بين أخلاقيات المهنة والخصائص الأساسية للمعلومات المالية ومن خلال الوعي المسجل لدى المستجوبين. حيث يعكس هذا الأمر على الوفاء بكل المتطلبات الأخلاقية كالحرص على دقة التسجيلات المحاسبية من حيث التوقيت والسياسات المحاسبية المناسبة التي تسمح بالتعبير عن حقيقة الأحداث. والذي يحسن من خاصية الملائمة كأحد الخصائص الأساسية. ومن جهة أخرى بدعم الوعي الأخلاقي للمحاسبين المستجوبين خاصية المصدقية وهذا من خلال التزامهم الأخلاقي في التأكد من صحة المعلومات المسجلة وسلامتها على المستوى القانوني أو المحاسبي والحرص على تصحيح الأخطاء المكتشفة التي يمكن أن تحدث. وهذا نتيجة المسؤولية الأخلاقية المرتفعة لدى المحاسبين تجاه صحة القوائم المالية؛

- لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في مدى تأثير القطاع (عام أو خاص) الذي ينتمي إليها أفراد العينة على خصائص جودة المعلومات المالية.

¹ - مقدم خالد وآخرون، "تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المالية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الجزائر، المجلد 04، العدد 02، 2021، ص ص 273-283.

ب- دراسة جموعي - براهيم: بعنوان أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (IES 04).¹ حيث هدفت هذه الدراسة لمعرفة أثر التزام الإطار الأكاديمي والمهني بأخلاقيات مهنة المحاسبة وفق المعيار المحاسبي رقم (I ES 04) للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وتم استخدام الاستبيان لتجميع البيانات وقد وزعت 120 استبانة على محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبين ورؤساء أقسام المحاسبة في كل من ولايات الجلفة والاغواط والمسيلة وغرداية وورقلة وذلك عن طريق إرسال استبانة الالكترونية عدد منها عن طريق الايميل والأخرى عن طريق وسائل التواصل الاجتماعي فيسبوك. واسترجع منها 100 استبانة أي بنسبة 83.33 % وعدم الرد منها 20 الباقية. وعولجت البيانات المجمعة باستخدام Spss من أهم النتائج المتوصل إليها:

- هناك التزام بدرجة مرتفعة من قبل المهنيين الأكاديميين في الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة. حيث بلغ المتوسط الحسابي العام لهذا الالتزام (3.94)؛

- يمكن ترتيب الالتزام بأخلاقيات المهنة بشكل تنازلي كما يلي: الالتزام بالمبادئ الأخلاقية. الالتزام بالشكل المني والحكم المهني. الالتزام بالمصلحة العامة. حيث كانت المتوسطات الحسابية للالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة مذكورة (4.39) و(3.82) و(3.62)؛

- يستخدم المهنيون في الجزائر أساليب المحاسبة الإبداعية بدرجة ضعيفة. فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا الاستخدام (2)؛

- أكدت نتائج اختبار فرضيات الدراسة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التزام المحاسبين المهنيين بأبعاد أخلاقيات مهنة المحاسبة المجتمعة أثر في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- من خلال نتائج الدراسة الميدانية عدم الاهتمام بالشك المهني والحكم المهني وجهل الكثير من المهنيين الأكاديميين له.

ج- دراسة شيلان. رزكار بعنوان: "تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق في تقليل الغش والتلاعب في القوائم المالية للمصارف التجارية - دراسة ميدانية لمصرف أشتى في محافظة السليمانية

¹ - عمر جموعي - فوزية براهيم . اثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (IES04) دراسة ميدانية .مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية . جامعة الجزائر . المجلد 07 . العدد 01 . 2021 . ص ص 473-488 .

بالعراق".¹ حيث هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة و التدقيق في تطوير التدقيق الداخلي وتقليل التلاعب بالقوائم المالية في إقليم كردستان العراق ، ووضع حد للممارسات المحاسبية التي تؤثر في قرارات مستخدمي تلك القوائم المالية ، وذلك من خلال دور المحاسب و ضمان نزاهته وموضوعيته في إعداد القوائم المالية ذات ملائمة و مصداقية ، مما يعزز ثقة المستفيدين من القوائم المالية ، حيث استهدف بحث المحاسبين و المدققين في مصرف أشتى التجاري في محافظة السليمانية ، تم توزيع 55 استمارة استبيان استرجعت منها 48 وكانت صالحة للاستخدام ، حيث عولجت البيانات المجمعّة باستخدام Spss وتم التوصل إلى ابرز النتائج الآتية :

- التزام المحاسبين و المدققين في عينة البحث يؤثر في ميثاق قواعد السلوك المهني بمجموعة من العوامل، أولاً التي تتعلق بالنواحي الشخصية للمحاسب و المدقق من الناحية الاجتماعية، وثانياً بالبيئة الداخلية، يعمل المحاسب وكذلك الظروف الاقتصادية والقانونية بالبيئة الخارجية؛
- من أهم التحديات الناشئة عن التعارض في المبادئ الأخلاقية ذاتها هي أن المحاسب يعيش حالة من التناقض عندما يطلب منه عدم الكشف عن سرية المعلومات؛
- أن عدم توافق السلطات الممنوحة للمحاسب مع الواجبات المكلف بها وعدم اختصاص المرؤوسين من أكثر التحديات المتعلقة ببيئة العمل؛
- أن التزام مدقق الحسابات بأخلاقيات مهنة المحاسبة و التدقيق هو أحد وسائل المهمة في رفع مستوى المهنة وتعزيز الثقة بعمل المدقق؛
- إن عدم التزام المدقق بقواعد السلوك المهني ومعايير التدقيق الدولية والمحلية، له تأثير كبير في المعلومات التي تظهرها القوائم المالية التي يقوم بتدقيقها؛
- استقلالية المحاسبين و المدققين و الالتزام بالنزاهة يكونان الجوهر الأساسي لممارسة هذه المهنة.

د- دراسة هيثم عابدين عباس محمد: بعنوان " أخلاقيات مهنة المحاسبة و المراجعة و دورها في الحد من التطبيق ألتحالي للسياسات المحاسبية دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة

¹ شيلان عارف احمد – رزكار علي احمد، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة و التدقيق في تقليل الغش و التلاعب في القوائم المالية للمصارف التجارية دراسة ميدانية لمصرف أشتى في محافظة السليمانية – مجلة العلمية، جامعة جيهان ، السليمانية ، المجلد 4 ، العدد 1، 2020 ، ص ص :213-232

القومي بالسودان".¹ هدفت هذه الدراسة لمعرفة الدوافع والأسباب التي تؤدي للتلاعب بالسياسات المحاسبية والمراجعة في الحد من التطبيق التحايلي. وتم استخدام الاستبيان لتجميع البيانات وقد وزعت 110 استبانة على المراجعين بديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة بديوان المراجع القومي ومكاتب المراجعة بالسودان وتستجاب 104 فردا أي بنسبة استمارة الاستبانة المستردة بلغت 94.5 وعولجت البيانات المجمعَة باستخدام Spss. ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

— كانت هناك علاقة بين التزام المراجعين الخارجين بالاستقلالية والحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية في شركات المساهمة السودانية؛

— كانت هناك علاقة بين التزام المراجعين الخارجين بالاستقلالية والحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية السودانية. بمعنى كل ما التزم المراجع بالاستقلالية يؤدي إلى إيقاف التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية؛

— كانت هناك علاقة بين التزام المراجعين الخارجين بالعناية المهنية اللازمة والحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية السودانية. بمعنى كل ما التزم المراجع بالاستقلالية يؤدي إلى إيقاف التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية؛

— كانت هناك علاقة بين التزام المراجعين الخارجين بالمسؤولية والسرية والحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية السودانية. بمعنى كل ما التزم المراجع بالاستقلالية يؤدي إلى إيقاف التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية؛

— كانت هناك علاقة بين التزام المراجعين الخارجين بالمصداقية والشفافية والحد من التطبيق التحايلي في شركات المساهمة السودانية. بمعنى التزام المراجعين الخارجين بالمصداقية والشفافية يؤدي إلى إيقاف التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية.

7- حدود الدراسة

لقد تمت الدراسة في حدود تمثلت في:

— الحدود الزمنية: تمثلت الحدود الزمنية للدراسة الميدانية في الفترة الممتدة بين تاريخ توزيع استمارة الاستبيان 2022/03/22 وتاريخ استلام آخر استمارة 2022/04/20 أي مايقارب شهر.

¹ هيثم عابدين عباس محمد، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان. رسالة ماجستير (منشور). تخصص محاسبة. كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين السودان. 2017. ص ص: 1-144.

- الحدود المكانية: تمت الدراسة على مستوى شركة مناجم الفوسفات somiphos - تبسة- الواقع مقرها بولاية تبسة.

8- منهج الدراسة

بهدف معالجة موضوع الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال ما تم استعراضه من مفاهيم متعلقة بالمتغيرين المتمثلين في الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة القوائم المالية، أما الجزء التطبيقي تم استخدام منهجين: المنهج التاريخي الذي وُظف للتعرف على المؤسسة محل الدراسة ومختلف التطورات التي شهدتها (سنة نشأتها)، بالإضافة إلى المنهج الوصفي في تحليل واختبار فرضيات الدراسة باعتماد أسلوب التحليل.

9- هيكل الدراسة

للإجابة عن الإشكالية المطروحة وتأكيد أو نفي فرضياتها تم تقسيم العمل إلى فصلين، الفصل الأول نظري سيتم التعرض فيه إلى الإطار النظري للدراسة من خلال ثلاثة مباحث تناول الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، القوائم المالية وجودة القوائم المالية.

أما الفصل الثاني فسيكون دراسة ميدانية بشركة مناجم الفوسفات somiphos -تبسة-، قسم بدوره إلى ثلاثة مباحث، يتناول الأول منه تقديم عام لشركة مناجم الفوسفات أما الثالث فهو الإطار المنهجي للدراسة، ثم تحليل واختبار الفرضيات، ليختم بعده العمل بخاتمة عامة تبرز أهم النتائج المتوصل إليها.

10- صعوبات الدراسة

يمكن حصر أهم الصعوبات التي اعترضت هذه الدراسة فيما يلي:

- نقص المراجع خاصة منها الكتب المتعلقة بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- نقص الدراسات السابقة التي تربط متغيري الدراسة بالشكل الذي يتناول الدراسة الحالية؛
- قلة الكتب التي تسلط الضوء على أثر الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة في المؤسسة الاقتصادية على جودة القوائم المالية؛
- عدم التمكن من دراسة الارتباط بين متغيرات الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة القوائم المالية بشكله المباشر وغير المباشر لعدم تحكم المكاتب المختصة بهذا النوع من البرامج كبرنامج Amoss.

الفصل الأول:
سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة
والقوائم المالية: إطار نظري

تمهيد

يعد الالتزام بالسلوك الأخلاقي أمراً ضرورياً لأي مهنة في الوقت الراهن، وكذلك الأمر بالنسبة لمهنة المحاسبة وذلك من أجل رفع مستوى أدائها من منطلق العلاقة الواضحة والقوية بين الالتزام بالقيم الأخلاقية وبين ارتفاع مستوى أداء المحاسب، حيث أن انتشار السلوك غير الأخلاقي لمهنة المحاسب سينجر عنه تضليل للمعلومات الواردة في قوائم المالية مما يصعب على الأطراف المتعاملة مع المؤسسة اتخاذ قرارات صائبة وبالتالي فقدان ثقة هذه الأخيرة بالمؤسسة وإعراضهم عنها، بما يؤدي إلى تعرض المؤسسة إلى خسائر فادحة، ومن أجل تعزيز العلاقة وإعادة الثقة بها توجب على المحاسب تقديم معلومات مالية تتسم بالتمثيل الصادق وذلك بالتزامه بالمبادئ الأساسية للمهنة.

ولدراسة أوضح تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية بالشكل الآتي:

➤ **المبحث الأول:** الإطار النظري لسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛

➤ **المبحث الثاني:** الإطار النظري للقوائم المالية؛

➤ **المبحث الثالث:** الإطار النظري لجودة القوائم المالية.

المبحث الأول: الإطار النظري لسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تحتاج مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لدليل للسلوك المهني الذي يتوجب على أعضائها قبوله والالتزام به، حيث أسهمت المنظمات المهنية سعياً منها نحو تأدية رسالتها وتحقيق أغراضها في وضع معايير لمستويات أداء المهنة يسترشد بها أعضائها في إتمام مهامهم، كما وضعت هذه المنظمات قواعد للسلوك المهني بهدف رفع مستوى المهنة، وللتعرف أكثر على هذه الجزئية سيتم تقسيم المبحث إلى:

المطلب الأول: مفهوم سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة؛

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية لمهنة المحاسبة؛

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة.

المطلب الأول: مفهوم سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة

هناك العديد من المفاهيم التي تناولت أخلاقيات مهنة المحاسبة وهو ما سيتناوله المطلب من حيث تعريفها وأهميتها وأهدافها.

أولاً: تعريف سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة

عرف المعهد الأمريكي للمحاسبة القانونية أخلاقيات مهنة المحاسبة بأنها مجموعة المبادئ والقواعد والتعبيرات والأحكام التي تمثل نصوص تعبر عن المسؤولية التي تشكل إطاراً عاماً للقواعد التي تحكم السلوك بشكل دقيق ومحدد للمسؤوليات المذكورة ضمن المبادئ والقواعد والتغيرات والتي تعد توجيهات حول نطاق تطبيق القواعد من دون أن تحد منها، كذلك تلخص تطبيقات التعبيرات والإصلاح والحالات الحقيقية¹.

في حين عرفت أخلاقيات مهنة المحاسبة مجموعة من القيم والمعايير التي يعتمد عليها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد وما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خطأ، فهي إذا تتركز في مفهوم الصواب والخطأ في السلوك.²

تشير أخلاقيات مهنة المحاسبة إلى مجموعة المبادئ والمعايير المهنية التي تحدد ما هو صحيح وما هو غير صحيح في عمل المحاسبين، أي أنها تحد ما يجب فعله وما لا يجب فعله من قبلهم، مثل النزاهة والموضوعية والكفاءة المهنية والعناية اللازمة والسرية والسلوك المهني.¹

¹ - تغريد سالم الليلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، دراسة حالة في جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد 98، 2010، ص: 89.

² - طه أحمد حسن أردني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة، دراسة حالة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، جامعة العراق، المجلد 85، العدد 29، 2007، ص: 157.

وعرفت أيضا أخلاقيات مهنة المحاسبة على أنها مجموعة من القواعد والأصول المتعارف عليها عند أصحاب مهنة المحاسبة التي تستلزم من المحاسب سلوكا معيناً يقوم على الالتزام وذلك للمحافظة على مهنة المحاسبة وشرفها².

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن أخلاقيات مهنة المحاسبة التزام أخلاقي مهني في ممارسة مهنة المحاسبة مبني على أسس وقواعد وأصول مقبولة للمهنة متعارف عليها.

ثانياً: أهمية سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تكمن أهمية سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة فيما يلي:³

➤ تمكين مهنة المحاسبة بإعطائها قيمة اجتماعية خصوصاً في حالة وجود التزامات أخلاقية لدى المهنيين؛

➤ الإخلاص في أداء الواجب الملقى على عاتق المحاسبين المهنيين بما يزيد ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة؛

➤ تعزيز الثقة في أداء المحاسبين المهنيين في حالة تقديم للخدمات في إطار المسؤولية الأخلاقية؛

➤ إمكانية تحديد مسؤولية المحاسب المهني في تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وتفعيل المصلحة العامة على المصلحة الشخصية؛

➤ أمانة المحاسبين المهنيين وتحديد مسؤولياتهم تجاه مهنة المحاسبة؛

➤ تعزيز ثقة الجمهور بمهنة المحاسبة والمراجعة والخدمات التي تقدمها في حالة وجود التزامات أخلاقية تسعى لرفع مستوى المهنة؛

➤ تعزيز ثقة المحاسبين المهنيين والمديرين الماليين وخبراء الضرائب.

ثالثاً: أهداف سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة

تهدف الالتزامات الأخلاقية إلى تحقيق الأغراض التالية:⁴

¹ - سميرة صالح أمبادي، المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين لتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في اليمن، دراسة ميدانية في محافظة عدن، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، جامعة عدن، اليمن، المجلد 5، العدد 2، 2018، ص: 209.

² - سوسن أحمد سعيد- عبد الواحد غازي، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتنقيح الدولية الإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة الموصل، المجلد 4، العدد 2، 2014، ص: 165.

³ - خالد عثمان عبد الرحمان- عبد الله عبد الرحمان، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، دراسة ميدانية على المراجعة الخارجية في السودان، مجلة العلوم الادارية، جامعة إفريقيا العالمية، العدد 2، 2018، ص: 184-185.

⁴ - إيهاب نظمي- هاني العزب، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012، ص: 71.

- رفع مستوى مهنة المحاسبة والتدقيق؛
- تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمدققين ورعاية مصالحهم المادية والمعنوية؛
- تدعيم وتكلمة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتنظيم المهنة؛
- بث الطمأنينة والثقة في نفوس جمهور مستخدمي خدمات المحاسبين والمدققين بأن أعمال المدققين والمحاسبين تلتزم بمعايير فنية ومستويات علمية ومهنية دقيقة.

المطلب الثاني: المبادئ الأساسية لمهنة المحاسبة

تعد المبادئ الأساسية صفات سلوكية يتعين على المحاسب التحلي بها عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والزبائن وغيرهم وتتمثل هذه المبادئ في كل من:

➤ النزاهة؛

➤ الموضوعية؛

➤ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة؛

➤ السرية؛

➤ السلوك المهني.

وفي ما يلي شرح لها: ¹

أولاً: النزاهة

- يفرض مبدأ النزاهة التزاماً على كافة المحاسبين المهنيين بأن يتصفوا بالاستقامة والأمانة في كافة علاقاتهم المهنية والتجارية، وتعني النزاهة ضمناً للتعامل العادل والصدق.
- ينبغي ألا يكون للمحاسب المهني بعلم منه علاقة مع التقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات الأخرى، حيث يعتقد المحاسب المهني أن هذه المعلومات تحتوي على عبارات خاطئة أو مضللة بشكل كبير؛

➤ تحتوي على عبارات أو معلومات مقدمة بطريقة غير مسؤولة؛

➤ تحذف أو تخفي المعلومات التي يطلب شملها حيث يكون هذا الحذف أو الإخفاء مضللاً.

عندما يصبح المحاسب المهني مدركاً بأن المحاسب له علاقة بهذه المعلومات، فعلى المحاسب

اتخاذ إجراءات لقطع علاقته بتلك المعلومات.

¹ - الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010، ص: 15-16، على الرابط: www.ifac.org، تاريخ الاطلاع: 2022/01/28.

ثانياً: الموضوعية

يفرض مبدأ الموضوعية التزاماً على جميع المحاسبين المهنيين بأن لا يتهاونوا في حكمهم المهني أو التجاري بسبب التحيز أو تضارب المصالح أو التأثير غير المفرط للآخرين. ويمكن أن يتعرض المحاسب المهني لحالات قد تضعف من موضوعيته، ومن غير الممكن تحديد ووصف جميع تلك الحالات، وينبغي على المحاسب المهني عدم تقديم الخدمة المهني إذا كانت العلاقة أو الظرف متحيزاً أو تؤثر بشكل مفرط على الحكم المهني للمحاسب فيما يتعلق بتلك الخدمة.

ثالثاً: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

يفرض مبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة الالتزامات التالية:

على كافة المحاسبين المهنيين:

- المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان حصول العملاء أو أصحاب العمل على الخدمة المهنية الكفؤة؛
- تأدية المهام بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية؛
- تتطلب الخدمة المهنية الكفؤة ممارسة الحكم الصائب في تطبيق المعرفة والمهارات المهنية في أداء تلك الخدمة، ويمكن تقسيم الكفاءة المهنية إلى مرحلتين منفصلتين:
- الحصول على الكفاءة المهنية؛
- المحافظة على الكفاءة المهنية.
- تتطلب المحافظة على الكفاءة المهنية وعياً مستمراً وتفهماً للتطورات المهنية والتجارية الفنية ذات الصلة، ويمكن التطور المهني المستمر المحاسب المهني من تطوير القدرات التي تمكن أداء مهامه بكفاءة في البيئات المهنية والمحافظة عليها.
- ويشمل الكد والاجتهاد مسؤولية التصرف وفقاً لمتطلبات مهمة ما بعناية وشمولية وفي الوقت المناسب.

وينبغي أن يتخذ المحاسب المهني خطوات معقولة لضمان أن يكون لدى أولئك الذين يعملون تحت سلطته بصفة مهنية التدريب والإشراف المناسب.

وحيثما يكون مناسباً، يجب أن يطلع المحاسب المهني العملاء أو أصحاب العمل أو المستخدمين الآخرين للخدمات المهنية للمحاسب على القيود المتأصلة في الخدمات.

رابعاً: السرية

يفرض مبدأ السرية التزاماً على كافة المحاسبين المهنيين للامتناع عن:

➤ الكشف عن معلومات سرية خارج الشركة أو رب العمل والتي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية أو التجارية دون تفويض محدد وصحيح، إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو مهني بالكشف عنها؛

➤ استعمال المعلومات السرية التي يتم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية لمصلحتهم الشخصية أو مصلحة أطراف ثالثة.

وينبغي أن يحافظ المحاسب المهني على السرية بما في ذلك بيئة اجتماعية، بالبقاء يقظاً لإمكانية الكشف غير المقصود وتحيدا مع شريك تجاري قريب أو أحد أفراد العائلة المباشرين أو المقربين. ويجب أن يحافظ المحاسب المهني أيضاً على سرية المعلومات التي يفصح عنها عميل أو صاحب عمل محتمل.

ينبغي أن يدرس المحاسب المهني الحاجة للمحافظة على سرية المعلومات ضمن الشركة أو رب العمل.

- الالتزام بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية؛
- للاستجابة بمراجعة الجودة لهيئة عضو أو هيئة مهنية؛
- حماية المصالح المهنية للمحاسب المهني في الاجراءات القانونية؛
- الالتزام بالمعايير الفنية والمتطلبات الأخلاقية.

خامساً: السلوك المهني

يفرض مبدأ السلوك المهني التزاماً على المحاسبين المهنيين للتقيد بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل يعرف المحاسب أو ينبغي أن يعرف أنه قد يسيء إلى سمعة المهنة، وهذا يتضمن الأعمال التي يعتبرها طرف ثالث عاقل ومطلع، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أنها تؤثر بشكل سلبي على السمعة الجيدة للمهنة.

عند تسويق وترويج أنفسهم وأعمالهم، ينبغي أن لا يسيء المحاسبون المهنيون إلى سمعة المهنة، بل يجب أن يكونوا أمناء وصادقين، وينبغي أن لا يقوموا بما يلي:

➤ إبداء ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكنهم تقديمها أو المؤهلات التي يملكونها أو الخبرات التي اكتسبوها؛

➤ إبداء إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

➤ ينبغي أن يتخذ المحاسب المهني جميع الخطوات المعقولة لضمان أن يحترم الموظفون الخاضعون لسيطرته والأشخاص الذين يتم الحصول منهم على النصيحة والمساعدة واجب المحاسب المهني في المحافظة على السرية.

➤ تستمر الحاجة للالتزام بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقات بين المحاسب المهني والعميل أو صاحب العمل، وعندما يغير المحاسب المهني وظيفته أو يحصل على عميل جديد، يكون المحاسب المهني مخولاً لاستخدام الخبرة السابقة، لكنه ينبغي على المحاسب المهني ألا يستعمل أو يفصح عن أية معلومات سرية تم الحصول عليها أو استلامها نتيجة علاقة مهنية أو تجارية.

➤ فيما يلي الظروف التي يطلب فيها من المحاسبين المهنيين الإفصاح عن المعلومات السرية أو عندما يكون ذلك الإفصاح مناسباً:

➤ يسمح بالإفصاح بقوة القانون، ويكون مفرضاً به من قبل العميل أو صاحب العمل؛

➤ الإفصاح مطلوب بقوة القانون، على سبيل المثال:

- إعداد الوثائق أو تقديم أدلة أخرى في سياق الإجراءات القانونية؛

- الإفصاح للسلطات العامة المختصة بتعديت القانون التي تظهر؛

➤ هنالك واجب أو حق مهني بالإفصاح، عندما لا يكون ذلك ممنوعاً بقوة القانون.

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة

يتأثر السلوك الأخلاقي للمحاسبين بمجموعة من البيئات وتتمثل في البيئة القانونية والبيئة الاجتماعية والبيئة الاقتصادية والتي ينتج عنها جملة من التهديدات وهي تهديدات المصلحة الشخصية، تهديدات المراجعة الذاتية، تهديدات التأيد، تهديدات المسابقة، وفي المقابل نجد مجموعة من الإجراءات والتي تأخذها المحاسب المهني لإزالة أو تقليص تهديدات الالتزام بالمبادئ الأساسية إلى مستوى مقبول.

أولاً: البيئات المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة

تتمثل أهم البيئات المؤثرة في أخلاقيات مهنة المحاسبة فيما يلي:¹

¹ - أمينة جودي-إبتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة بسكرة، الجزائر، العدد 10، 2017، ص: 229.

1- البيئة القانونية

ويقصد بها دستور الدولة والقوانين الأخرى المنبثقة عنه، بالإضافة إلى أنظمة الخدمة المدنية واللوائح المعمول بها على اختلافها والتي تبحث في أخلاقيات العمل، من حيث الاهتمام بالعمل والتفكير بقواعد الكفاءة والاستحقاق، وتقديم المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وعدم قبول الرشوة ونحوها، لهذه التشريعات دور كبير في سلوكيات المحاسب أن يسلكها أو يلتزم بها خلال تأدية المهام المنوطة به، كذلك الحال بالنسبة لقانون العمل الذي يتم وعه من قبل وزارة العمل حيث أن له دور كبير في توعية المحاسب بالسلوكيات الواجب اتباعها، كذلك توضح التشريعات لصاحب العمل نهجا واضحا في المعاملات بناء على أسس معرفة وسليمة.

2- البيئة الاجتماعية

تؤثر البيئة الاجتماعية التي يعيش فيها المحاسب بدءا من المنزل مرورا بالأصحاب والعمل على سلوكيات المحاسب واتجاهه وفي قراراته السلوكية، حيث أنها هي البيئة التي تجمع بين المنزل والحي والعمل والمجتمع الذي نعيش فيه، وما يسودها من عادات وتقاليد ومعتقدات وأحوال اقتصادية واجتماعية وسياسية، والتي تساهم وبشكل كبير في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته، حيث أن هذه الاتجاهات والممارسات السلوكية تنمو وتتطور مع تطور المحاسب من مسيرته المهنية.

3- البيئة الاقتصادية

تلعب الأوضاع الاقتصادية ومستويات المعيشة للمحاسب دور كبير في تشكيل وتكوين الأخلاقيات التي يعمل بها المحاسب، حيث أنها تؤدي إلى نشوء طبقات اجتماعية واقتصادية متعددة في المجتمع، الأمر الذي يجعل كل فرد أو مجموعة من الأفراد يتخذون سلوكا ونهجا معيناً للوصول إلى الأهداف الفردية أو الجماعية المنشودة.

ثانيا: تهديدات الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة

قد ينجم عن ضغوط بعض هذه البيئات تهديدات بالنسبة للمحاسب المهني فيما تعلق بالتزامه بأخلاقيات مهنته، لذا يجب على المحاسب المهني تحديد هذه التهديدات وتقييمها ومواجهتها وتتمثل هذه التهديدات بشكل عام فيما يلي:¹

¹ - عجيل حنان- عجيل محمد، متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر، منظور الأخلاقيات، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة غرداية، مجلد 06، العدد 02، 2020، ص ص: 554-555.

1- تهديدات المصلحة الشخصية

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

2- تهديدات المراجعة الذاتية

التي يمكن أن تحدث عندما يكون هناك حكم سابق بحاجة إلى إعادة تقييم من قبل المهني المسؤول عن ذلك الحكم.

3- تهديدات التأييد

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

4- تهديدات التآلف

وتحدث حينما يصبح المحاسب المهني أكثر تعاطفا تجاه مصالح الآخرين بسبب علاقة وثيقة.

5- تهديدات المضايقة

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

ثالثا: الإجراءات الوقائية

تقع الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تزيل أو تقلص من التهديدات إلى مستوى مقبول ضمن

فئتين واسعتين هما:¹

1- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة.

وتتضمن الإجراءات الوقائية على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

➤ متطلبات التعليم والتدريب والخبرة لدخول المهنة؛

➤ متطلبات التطوير المهني المستمر؛

➤ أنظمة حوكمة الشركات؛

➤ المعايير المهنية؛

➤ إجراءات المراقبة والتأديب المهنية أو التنظيمية؛

¹ - أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015، ص 136-137.

➤ المراجعة الخارجية من قبل طرف ثالث مخول قانونا للتقارير أو القوائم أو البلاغات أو المعلومات التي يعدها المحاسب المهني.

2- الإجراءات الوقائية في بيئة

وتتضمن على سبيل المثال لا الحصر ما يلي:

➤ أنظمة شكاوى فعالة ومعلن عنها جيدا تسير من قبل رب العمل أو المهنة أو جهة تنظيمية، الأمر الذي يمكن الزملاء وأصحاب العمل والجمهور من لفت الانتباه إلى السلوك غير مهني أو غير الأخلاقي؛

➤ واجب مذكور صراحة بالتبليغ عن خروقات المتطلبات الأخلاقية.

مما سبق يتضح أن أخلاقيات مهنة المحاسبة تمثل إحدى التحديات التي تواجه المهنة في القرن الحالي الأمر الذي يتطلب من تلك المؤسسات تبني أنماط سلوكية وأخلاقية في إعداد وصياغة نتائجها المالية، قد يتسامح المجتمع أو المساهم أو المستثمر أو المنتج للمعلومات عن بعض الأخطاء الإدارية إلا أن الأخطاء الأخلاقية قد تؤدي إلى ضياع المستقبل للمحاسب، وكذلك ضياع الفرص المستقلة لنجاح الشركة الاقتصادية وفقدان ثقة الرأي العام نتيجة تجاوز المعايير الأخلاقية أو الاعتماد على الممارسات اللاأخلاقية في تحديد مسؤولية الإدارة المحاسبة اتجاه الغير أو علاقتها بالمجتمع مما يتطلب الاهتمام بالالتزامات الأخلاقية والمواثيق الأخلاقية لمهنة المحاسبة وتحديد موقف المنظمات والهيئات الدولية والمحلية منها في النهوض بمستوى الإدارات المحاسبية.

المبحث الثاني: الإطار النظري للقوائم المالية

تعد القوائم المالية مرآة عاكسة لعمل المحاسبة، حيث تمثل المنتج الرئيسي لها، كما تصمم من أجل تقديم معلومات مالية تتلقى قبولا عاما من قبل الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة. ولدراسة هذا المصطلح بشكل أوسع تم تقسيم المبحث إلى أربعة مطالب هي:

➤ **المطلب الأول: تعريف القوائم المالية؛**

➤ **المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية؛**

➤ **المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية؛**

➤ **المطلب الرابع: مستخدمو القوائم المالية.**

المطلب الأول: تعريف القوائم المالية

هناك عدة تعاريف وردت بخصوص القوائم المالية منها:

جاء في تعريف مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) فقد وضع المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS01) المعدل في عام 1997 لعرض القوائم المالية والذي يبين فيه أن القوائم المالية هي عرض مالي هيكلية للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين القوائم المالية نتائج تولي الإدارة للأعمال الموكلة لها.¹

وحسب قانون 07/11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي تعرف القوائم المالية على أنها: "تلك الكشوف المالية التي يجب أن تعرض بصفة وفيه الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، ويجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه وتضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاء أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية، ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.

وتعرض الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية.

¹ - سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015، ص: 4.

وتوفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.¹ وعرفت القوائم المالية على أنها الناتج النهائي لنظام المعلومات المحاسبي حيث يتم إعداد هذه القوائم للتعرف على نتائج أعمال المشروع خلال فترة مالية معينة، والمركز المالي للمشروع في لحظة معينة، حيث أن هذه القوائم تقوم ببعث الطمأنينة لدى جميع الأطراف المعنية بأمر المنشأة الاقتصادية.²

وتعرف القوائم المالية على أنها: "تشكل في مجملها مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، وتنقسم هذه المخرجات إلى قسمين:

قوائم مالية أساسية، والثاني: قوائم مكملة للقوائم الأساسية أما الأساسية فهي القوائم التي يتعين على الوحدات أن تقوم بإعدادها والإفصاح عنها بشكل دوري حتى تخدم أصحاب الصلة والمستفيدين وهي قوائم: الدخل، الوضع المالي، التدفق النقدي، والتغير في حقوق الملكية، أما القوائم المكملة فهي قوائم تعد بشكل اختياري من قبل المنشآت بناء على ظروف معينة وهي مثل قوائم القيمة المضافة، والقوائم التفصيلية لبنود إجمالية وردت في القوائم الأساسية³.

وعليه يمكن تعريف القوائم المالية بأنها القوائم التي تعد وتقدم في نهاية الفترة المالية ويتم من خلالها معرفة الأحداث الاقتصادية التي حدثت في المؤسسة خلال فترة معينة والتي تعرض على الأطراف الداخلية والخارجية لاستخدامها في اتخاذ قراراتهم.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أهم أنواع التقارير المالية، وتعد ذات فائدة كبيرة لإدارة المؤسسة لما توضحه من مدى نجاحها أو فشلها في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، حيث أنها تهدف إلى مساعدة في تقييم نواحي القوة المالية للمؤسسة ومن خلال هذا المطلب سنتناول: أهمية القوائم المالية وأهدافها.

¹ - المواد من 26 إلى 29، قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة بتاريخ 25 نوفمبر 2007، ص: 5.

² - نضال محمود الرمحي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص: 68.

³ - مؤيد راضي خنفر- غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2006، ص: 28.

أولاً: أهمية القوائم المالية

تبرز أهمية القوائم المالية والغرض من إعدادها في ثلاث نقاط يمكن تلخيصها كآتي:¹

1- أداة اتصال

فهمة ودور القوائم المالية في هذا المجال هي توصيل رسالة مفهومة وواضحة لمستعمل المعلومات المحاسبية عن نشاط المؤسسة والنتائج المترتبة عنها فهي بذلك:

- وسيلة لربط علاقات بين المؤسسة والموردين، العملاء، البنوك...إلخ؛
- وسيلة لتوفير المعلومات لمختلف الأقسام المكونة للمؤسسة، العمال، المحللين والباحثين؛

2- وسيلة لتقييم الأداء

حيث تساعد القوائم المالية في تقييم أداء الإدارة والحكم على كفاءتها واستعمال الموارد الموضوعية تحت تصرفها فتستعمل في الحكم على:

- المركز المالي للمؤسسة؛
- مدى التقدم في تحقيق أهداف المؤسسة؛
- كيفية استخدام موارد المؤسسة.

3- وسيلة لاتخاذ القرارات اللازمة

وفي هذا الإطار تساعد القوائم المالية الإدارة ومختلف الأطراف المتعاملة مع المؤسسة في اتخاذ القرارات اللازمة حيث:

- تستعمل في اتخاذ القرارات المتعلقة بكيفية صرف الموارد في المستقبل؛
- تستعمل من الأطراف الأخرى التي تربطها علاقة مباشرة بالمؤسسة مثل الموردين، العملاء، البنوك في توجيه مستقبل علاقتهم معها.

ثانياً: أهداف القوائم المالية

¹ - حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية، 2019-2020، ص: 32.

أشارت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى أن أهداف القوائم المالية ليست أهدافا جامدة وإنما تتأثر بعدد من العوامل الاقتصادية والقانونية والسياسية لتناسب المجتمع الذي تعد فيه هذه القوائم وعلى ضوء ذلك حددت عددا من أهداف القوائم المالية أهمها ما يلي:¹

➤ توفير معلومات تلائم المستثمرين الحاليين والدائمين لأعراض التنبؤ والمقارنة وتقييم التدفقات النقدية المتوقعة بالنسبة لهم من حيث المبلغ أو التوقيت وحالة عدم التأكد المتعلقة بهذه التدفقات، وذلك من خلال دراسة وتقييم درجة سيولة الوحدة الاقتصادية وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها سواء كانت قصيرة أم طويلة الأجل "قائمة التدفقات النقدية"؛

➤ تهدف إلى توضيح كل ما يتعلق بحقوق الملكية وحقوق الغير وأية التزامات أخرى بالإضافة إلى أثر العمليات والأحداث الاقتصادية على هذه الحقوق "قائمة المركز المالي".

➤ تسعى إلى توضيح طريقة الحصول على الموارد وكيفية استخدامها في شكل أصول مختلفة وأية معلومات تفيد في تقييم الأداء والتنبؤ بالأرباح في المستقبل؛

وتمثل القوائم المالية للمنشأة عرضا هيكليا ذات طابع مالي وما أنجزته من معاملات، وتهدف القوائم المالية ذات الأغراض العامة إلى توفير المعلومات عن المركز المالي ونتائج النشاط والتدفقات النقدية التي تفيد قطاعا عريضا من مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرار، كما تساعد في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وخاصة توقيت واحتمال توليد هذا التدفقات النقدية؛

➤ الإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالمنشأة والتي تساعد الفئات المختلفة في اتخاذ القرارات الرشيدة؛
➤ تمكين مستخدمي القوائم المالية من التنبؤ بالنسبة للتطورات والأوضاع الاقتصادية المستقبلية للمنشأة وقدرتها على تحقيق التدفقات النقدية وسداد التزاماتها وتوزيع الأرباح على المساهمين؛

➤ تقييم قدرة المنشأة على استخدام أموالها وتحقيق أهدافها وتقييم كفاءة الإدارة بالقيام بالمسؤوليات الموكلة إليها، الأمر الذي يعتبر مؤشرا على قدرة المنشأة على مواجهة منافسيها والحفاظ على بقائها واستمراريتها؛

➤ تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي وأداء المنشأة والتغيرات في المركز المالي لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية؛

¹ فوزي الحاج أحمد وآخرون، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2021، ص: 45.

➤ توفر الحاجات العامة لمعظم مستخدمي القوائم المالية ومع ذلك فهي لا توفر كافة المعلومات التي يحتاجها المستخدمون لصنع القرارات الاقتصادية، لأن القوائم تعكس فقط وإلى حد كبير الآثار المالية للأحداث والعمليات السابقة.

المطلب الثالث: أنواع القوائم المالية

لقد حدد النظام المحاسبي المالي مجموعة متكاملة من القوائم المالية التي يتعين على كافة المؤسسات إعدادها بصفة دورية وفي هذا المطلب سنتناول: قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، الملاحق.

أولاً: قائمة المركز المالي (الميزانية)

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق إلى تعريف قائمة المركز المالي وكذلك التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي كما يلي:

1- تعريف قائمة المركز المالي

يقصد بالقائمة المركز المالي تطور المركز المالي للمشروع من حيث أصوله وخصومه أو ماله من حقوق وما عليه من التزامات في نهاية فترة مالية معينة.¹

وعرفت قائمة المركز المالي على أنها قائمة تبين المركز المالي للمؤسسة في لحظة معينة² وتأخذ شكل التقليدي (T) باللغة اللاتينية، حيث يتضمن الجانب الأيمن منه الأصول والتي يمكن تسميتها بموارد اقتصادية متاحة للمؤسسة لمتابعة نشاطها.

أما الجانب الأيسر فيظهر الالتزامات وحق الملكية والتي يمكن تسميتها بمصادر التمويل، وتقسّم مصادر تمويل إلى مجموعتين: مصادر تمويل من أطراف خارجية (الالتزامات) ومصادر تمويل من ملاك المنشأة (حق الملكية)، وتسمى الأخير بمصادر التمويل الداخلية.³

كما أن قائمة المركز المالي تعني أنها ملخص مبوب للأرصدة المدنية والدائنة التي تظل مفتوحة بدفتر الأستاذ ولا تعد الميزانية بمثابة حساب يظهر بالدفاتر وإنما هي كشف يعد في قائمة خارجية

¹ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2011، ص: 481.

² بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IFRS، IAS، دار كليك للنشر والتوزيع، الجزائر، الطبعة الأولى، 2010، ص: 44.

³ رضوان حلوة حنان- نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبة منشآت خدمية- منشآت تجارية، اثناء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص: 87.

تظهر عناصر الأصول والخصوم، وعند انطلاق المؤسسة في نشاطها نسمي ميزانيتها بالميزانية الاقتصادية وتسميها بالميزانية الختامية في نهاية الدورة.¹

وعرفت أيضا على أنها: عبارة عن صورة للمؤسسة في لحظة معينة من حياتها، تبين الموارد المتاحة لها، والاستخدامات التي وجهت إليها هذه الموارد.²

وعليه يمكن تعريف قائمة المركز المالي أو الميزانية على أنها قائمة تعكس الوضعية المالية للمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، من خلال ما تملكه من موجودات وما عليها من التزامات خلال سنة مالية.

2- التبويبات الرئيسية لقائمة المركز المالي

يمكن تبويب عناصر قائمة المركز المالي إلى ثلاث تبويبات أساسية وهي الأصول، الالتزامات وحقوق الملكية، إضافة إلى تصنيفات فرعية ضمن الأصول والالتزامات تتم وفق سيولة الأصول والالتزامات، وظائف الأصول، وطبيعة ومبالغ وتوقيت الالتزامات كما يلي:³

2-1- الأصول: هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة (مملوكة أو مدارة من قبل المنشأة) نتيجة لعمليات وأحداث حصلت في الماضي ويتفرع عن الأصول التقسيمات التالية:

2-1-1- الأصول المتداولة: هي النقدية والأصول الأخرى المتوقع تحويلها إلى نقد (بالباع أو الاستهلاك) خلال عام واحد أو خلال الدورة التشغيلية للمنشأة أيهما أطول، والدورة التشغيلية للمنشأة هي الفترة التي تبدأ من حصول المنشأة على المواد الأولية واللوازم وتنتهي مع استلام النقدية الناتجة عن عملية بيع المنتجات وبالتالي إذا كان هناك أكثر من دورة تشغيلية واحدة خلال العام يتم استخدام العام كمقياس لتحديد الأصول المتداولة، أما إذا كانت الدورة التشغيلية الواحدة تتجاوز مدتها العام الواحد فيتم استخدام الدورة التشغيلية كمقياس لتحديد الأصول المتداولة.

ومن أهم الأصول المتداولة ما يلي:⁴

¹ عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم التسبيير، تخصص محاسبة ومالية، كلية علوم التسبيير، جامعة عمار تليجي، الأعواط، 2006، ص: 106.

² مفلح محمد عقل، الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص: 256.

³ باسل أسعد- ربيع سميا، محاسبة متوسطة 1، دار المنشورات الجامعية الافتراضية، سوريا، الطبعة الأولى، 2020، ص: 73.

⁴ نفس المرجع، ص: 74.

أ- **النقدية والنقدية المعادلة:** حيث أن النقدية تمثل بالنقود في صندوق المنشأة والودائع تحت الطلب، والنقدية المعادلة هي استثمارات قصيرة الأجل ذات سيولة عالية تستحق خلال فترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر.

ب- **الاستثمارات قصيرة الأجل:** هي استثمارات في أوراق مالية، إما أوراق دين (سندات) أو أوراق ملكية (أسهم).

ج- **المخزون السلعي:** هي البضائع التي تبيعها وتشتريها المنشأة التجارية، أو التي تصنعها وتبيعها المنشآت الصناعية، ويجب الإفصاح عن الأساس المتبع لتقييم المخزون السلعي بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل، كما يجب الإفصاح عن الأسلوب المتبع لتسعير إخراج بضاعة المخزون، كما يجب تمييز المخزون حسب مستوى التصنيع الذي وصلت إليه البضاعة في المنشآت الصناعية (مواد أولية، بضائع تحت التصنيع، بضعة تامة الصنع).

د- **حسابات الذمم المدينة:** هي الديون المترتبة على الآخرين نتيجة معاملاتهم مع المنشأة والتي يتوقع أن يتم تحصيلها خلال عام، ويجب الإفصاح عن النقص في الذمم المدينة بسبب عدم إمكانية تحصيلها، كما يتم توضيح تفاصيل وفئات الذمم المدينة ضمن الميزانية أو في الأيضاحات.

هـ- **النفقات المدفوعة مقدما:** هي المصروفات التي تم دفعها ولم يتم الحصول على المنافع الاقتصادية منها بعد، ويتوقع أن يتم الحصول على هذه المنافع خلال العام القادم أو الدورة التشغيلية أيهما أطول.

2-1-2 **الأصول غير المتداولة:** هي باقي الأصول اليت ينطبق عليها تعريف الأصول المتداولة وتضم البنود التالية:

أ- **الاستثمارات طويلة الأجل:** غالبا تكون الاستثمارات طويلة الأجل في الأنواع الأربعة التالية:¹

➤ **الاستثمار في الأسهم والسندات:** وتصنف هذه الاستثمارات بدورها حسب فرض المنشأة من الاستثمار: استثمارات متحفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق، أو استثمارات مقتناة بغرض المتاجرة، أو استثمارات متوفرة للبيع؛

➤ **الاستثمار في أصول ثابتة مادية مملوكة بغرض بيعها وليس لاستخدامها في النشاط التشغيلي للمنشأة؛**

➤ **الاستثمار في صناديق خاصة مثل الاستثمار في الصناديق التقاعدية؛**

➤ **الاستثمار في فروع غير مندمجة أو في الشركات التابعة.**

¹ - باسل أسعد، ربيع سميا، مرجع سابق، ص 75.

- ب- الأصول الثابتة المادية (الممتلكات والمصانع والمعدات والتجهيزات): هي الأصول طويلة الأجل تستخدم في أعمال المنشأ العادية والتي لها وجود مادي مثل الأراضي والمباني والأثاث...
- ج- الأصول غير المادية (غير الملموسة): هي الأصول التي تفتقر للوجود المادي (ليست أدوات مالية) وتستنفذ الأصول غير الملموسة ذات العمر المحدود على أساس عمرها الانتاجي، كما أنه يعاد تقييم الأصول غير الملموسة بشكل دوري من أجل تخفيض قيمتها.
- د- أصول أخرى: وتضم عمليا مجموعة متنوعة من الأصول مثل التسويات طويلة الأجل (نفقات مدفوعة مقدما، إيرادات مستحقة) أصول ضريبية مؤجلة مع ملاحظة ضرورة محاولة الحد من تصنيف الأصول ضمن هذه المجموعة والعمل على إدراجها ضمن التقسيمات المحددة أعلاه إن أمكن.
- 2-2- الالتزامات (الخصوم): هي منافع اقتصادية محتمل التضحية بها مستقبلا (تنتج عن تعهدات من قبل المنشأة بأن تقوم بنقل أصول أو تقديم خدمات الأطراف أخرى مستقبلا) وذلك نتيجة لعمليات وأحداث حصلت في الماضي.
- ويتفرع عن الالتزامات:

- 2-2-1- الالتزامات المتداولة: هي تعهدات قدمتها المنشأة للغير بتوقع سدادها من خلال استخدام الأصول المتداولة أو من خلال التزامات متداولة أخرى جديدة ومفهوم الالتزامات المتداولة يتضمن:
- أ- المبالغ المستحقة الدفع الناجمة عن الحصول على البضائع والخدمات؛
- ب- الإيرادات المقبوضة مقدما، وهي التي يلزم أن يتم التسليم المستقبلي للبضائع أو تقديم الخدمات؛
- ج- الالتزامات الأخرى المتوجب تسديدها خلال عام واحد أو دروة تشغيلية.
- 2-2-2- الالتزامات طويلة الأجل: هي التزامات آجالها طويلة تتجاوز الدورة التشغيلية الواحدة، وتستحق الدفع بعد الدورة التشغيلية القادمة وهي إما أن تنشأ من عمليات المنشأة التمويلية مثل القروض، سندات أو من الأعمال التشغيلية مثل أوراق الدفع طويلة الأجل والالتزامات التعاقدية.
- 2-2-3- قائمة تغيرات في حقوق الملكية: هي عبارة عن الزيادة في الأصول عن الالتزامات وهي تتضمن المبلغ الذي استثمر بواسطة الملاك في المنشأة بالإضافة إلى الأرباح المحتجزة منذ نشأة المنشأة حتى تاريخ الميزانية العمومية.¹

ثانيا: قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)

¹ - وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2011، ص: 9.

سيتم التطرق في قائمة الدخل إلى تعريفها وكذلك المكونات الرئيسية لقائمة الدخل، طرق إعداد قائمة الدخل من خلال العناصر التالية:

1- تعريف قائمة الدخل

هناك عدة تعاريف وردت بخصوص قائمة الدخل منها:

تعرف قائمة الدخل بأنها أكثر القوائم أهمية ويتم فيها التقرير عن نتائج الأعمال للمشروع وتبيان قدرته الكسبية عن فترة زمنية معينة، وتدمج بموجبها حسابات التشغيل والمتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة صناعية بينما يدمج حسابي المتاجرة والأرباح والخسائر في القائمة إذا كانت المنشأة تجارية، وتعرض الإيرادات والمصروفات بشكل منظم ويتم المقابلة بينهما للوصول في نهاية المطاف لنتائج المشروع¹ وعرفت أيضا عبارة عن تقرير، ويتضمن عناصر الإيرادات وعناصر المصاريف حيث يكون الفرق بينهما ربح أو خسارة الدورة:

$$\text{الإيرادات} - \text{المصاريف} = \text{النتيجة}$$

وبما أن هذه القائمة هي عبارة عن حساب فإن كل حسابات المصاريف والإيرادات تقفل في نهاية كل دورة محاسبية بترحيل مبالغها لحساب النتائج، وتمثل الإيرادات تدفقات داخلة نتيجة بيع السلع والخدمات، بينما تمثل المصاريف الموارد المستخدمة أو المدفوعة من قبل المؤسسة بهدف الحصول على الإيرادات،² وعرفت قائمة الدخل بأنها تصور نتيجة عمل المشروع (ربح أو خسارة) خلال فترة مالية معينة.³

وعليه يمكن تعريف قائمة الدخل بأنها قائمة يتم إعدادها لمعرفة نتيجة نشاط المؤسسة من مكسب أو خسارة خلال فترة محددة.

2- المكونات الرئيسية لقائمة الدخل

تتضمن قائمة الدخل العناصر الرئيسية التالية:⁴

1-2- الإيرادات (Revenues): هي ثمن بيع البضاعة أو مقابل أداء الخدمات خلال الفترة، ويطلق عليها لفظ "إيراد المبيعات (sales Revenue) أو "المبيعات" في المنشآت التجارية ولفظ "إيراد الخدمات"

¹ - مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص: 29.

² - بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص: 40-41.

³ - حمزة محمود الزبيدي، مرجع سابق، ص: 481.

⁴ - محمد سامي راضي، المحاسبة المالية الدورة المحاسبية-قوائم المالية، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2013، ص: 18-19.

Service Revenues) في المنشآت التي تقوم بأداء الخدمة أي المنشآت الخدمية، وتشمل إيرادات على المبالغ المحملة أو المبالغ تحت التحصيل مقابل الخدمات المقدمة أو البضاعة مسلمة خلا الفترة وهو الأمر الذي يعني ضرورة أو يتوافر في الإيراد الذي يظهر في قائمة الدخل شرطا محددًا وهو أن يكون محققًا خلال الفترة الخاصة بتسليم البضاعة أو أداء الخدمة مع ملاحظة أن الإيراد يعتبر محققًا حتى ولم يتم تحصيل قيمته خلال الفترة طالما تم تسليم البضاعة أو أداء الخدمة، والعكس فإن المبالغ المحصلة مقدما خلال الفترة لا تعتبر إيرادا محققا ومن ثم لا تظهر في قائمة الدخل، نظرا لأنه سيتم تسليم البضاعة أو أداء الخدمة في الفترة الحالية.

2-2- المصروفات (Expenses): هي التكاليف اللازمة للحصول على الإيرادات أو هي تكلفة المواد والخدمات المستخدمة في تنفيذ الأنشطة التي تزاولها المنشأة للحصول على الإيرادات ومن أمثلة المصروفات تكلفة البضاعة المباعة (في المنشآت التجارية)، وتكلفة مستلزمات التشغيل مثل الزيوت، الوقود... إلخ، الأجور والمرتببات، الإيجارات، وكافة أنواع المصروفات الأخرى اللازمة لتحقيق الإيراد.

➤ **صافي الربح (Net income) أو صافي الخسارة (Net loss):** صافي الربح هو الزيادة في الإيراد المحقق عن المصروفات المرتبطة به خلال فترة معينة، أما صافي الخسارة فهي النقص في الإيراد المحقق عن المصروفات المرتبطة به خلال فترة معينة.

3- طرق إعداد قائمة الدخل

هناك طريقتان لإعداد قائمة الدخل هما:¹

3-1- قائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة: تسمية قائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة جاءت بسبب

أنها تعرض الخطوات في التوصل إلى صافي الدخل (ربح أو خسارة) فإنها تبين خطوتين رئيسيتين:

➤ يتم طرح كلفة البضاعة المباعة من صافي المبيعات للتوصل إلى مجمل الربح؛

➤ المصروفات التشغيلية يتم طرحها م مجمل الربح للتوصل إلى صافي الدخل.

وهذه الخطوتين تتعلق بنشاط الشركة التشغيلي الرئيسي إن قائمة ذات الخطوات المتعددة كذلك

تميز ما بين النشاط التشغيلي وغير التشغيلي، هذا التمييز يقدم إلى مستخدمي القوائم معلومات أفضل

¹ - هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص ص: 84-85.

عن أداء ونوعية دخل الشركة وتوضح القائمة كذلك الأجزاء المرحلية المختلفة من الدخل كما تبين المجاميع الثانوية للمصروفات.

أ- عرض المبيعات في قائمة الدخل: تبدأ قائمة الدخل ذات الخطوات المتعددة بعرض إيرادات المبيعات وكحسابات معاكسة للإيرادات، كمردودات ومسموحات المبيعات وخصومات المبيعات، فإنها تطرح من المبيعات للتوصل إلى صافي المبيعات.

ب- مجمل الربح: يتم التوصل إلى مجمل الربح عن طريق طرح كلفة البضاعة المباعة من إيرادات المبيعات، إيرادات المبيعات الذي يستخدم في هذه العملية الحسابية يكون صافي المبيعات على أساس بيانات المبيعات.

وإن مجمل الربح المتحقق يمكن بيانه كنسبة مئوية، ويتم ذلك عن طريق قسمة مبلغ مجمل الربح إلى صافي المبيعات إذ يتم مقارنة مجمل الربح للسنة الحالية مع السنوات السابقة، كما يتم مقارنة نسبة مجمل الربح للشركة مع الشركات المنافسة الأخرى ومع المعدل المتحقق للصناعة، هذه المقارنات تعطي معلومات عن كفاءة الشركة التجارية وقوة سياستها التسعيرية.

ج- صافي الدخل والمصروفات التشغيلية: تمثل المصروفات التشغيلية العنصر الثالث في قياس المتحقق للشركة التجارية، هذه المصروفات تكاد متماثلة في الشركات والخدمات والشركات التجارية.

د- الأنشطة غير التشغيلية: تتضمن الأنشطة غير التشغيلية على الإيرادات والمصروفات عن الأعمال المساعدة والمكاسب والخسائر التي لا تخص أعمال الشركة الرئيسية، النتائج عن الأنشطة غير التشغيلية يتم عرضها في جزأين، الأول الإيرادات والمكاسب الأخرى والثاني المصروفات والخسائر الأخرى.

3-2- قائمة الدخل ذات الخطوة المنفردة: الصيغة الأخرى لعرض قائمة الدخل تمثل قائمة الدخل ذات الخطوة المنفردة، هذه التسمية جاءت من إتباع خطوة واحدة يطرح إجمالي المصروفات من إجمالي الإيرادات للتوصل إلى صافي الدخل "أو الخسارة".

في قائمة الخطوة المنفردة كافة البيانات تبويب تحت صنفين الأول الإيرادات والثاني المصروفات، صنف الإيرادات يتضمن الإيرادات التشغيلية والإيرادات الأخرى والمكاسب صنف المصروفات يتضمن كلفة البضاعة المباعة ومصروفات التشغيل والمصروفات الأخرى والخسائر.¹

ثالثاً: قائمة التدفقات النقدية

¹ - هادي رضا الصفار، مرجع سابق، ص ص: 86-87.

سيتم من خلال هذا العنصر التطرق الى تعريف قائمة التدفقات النقدية وتبويبها بالإضافة الى طرق إعدادها

تعريف قائمة التدفقات النقدية

يمكن تعريف قائمة التدفقات النقدية بأنها: قائمة تظهر التدفقات النقدية الداخلة (المقبوضات) والتدفقات النقدية الخارجة (المدفوعات) وحسب النشاطات التشغيلية (النشاط الرئيسي للمشروع) التمويلية (الاقتراض والائتمان) والاستثمارية (من الاستثمارات في الأصول المختلفة) خلال فترات مالية معينة.¹

وعرفت أيضا أنها: قائمة تبين صافي التدفق النقدي المحقق من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، التي يمكن أن تعد بالطريقة المباشرة أو غير المباشرة.²

وعرفت أنها القائمة التي تقوم بتوفير معلومات عن المعاملات النقدية خلال الفترة المالية ومن مصادرها المختلفة والتي تمثل في العمليات التشغيلية الجارية أهداف قائمة التدفقات النقدية تعتبر الهدف الأساس من هذه القائمة تقويم المعلومات الهامة عند النقدية المحصلة والمنصرف خلال فترة مالية محددة.³

1- تبويب قائمة التدفقات النقدية

ويمكن تبويب قائمة التدفقات النقدية على النحو التالي:⁴

1-2- التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية: تتضمن هذه الفئة جميع الصفقات والأحداث التي لا تعد استثمارية أو تمويلية أي تظهر هذه الفئة كلا من التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والتي ترتبط مباشرة مع البنود الموجودة بقائمة الدخل.

2-2- التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية: تبين هذه الفئة من القائمة التدفقات النقدية الداخلة والخارجة والمتعلقة باستخدام النقدية للحصول على تسهيلات الإنتاج والأصول الثابتة الأخرى التي تخص الشركة.

¹ - حمزة محمود الزبيدي، مرجع سابق، ص: 481.

² - باسل أسعد، ربيع سميا، مرجع سابق، ص: 18.

³ - معن محمد الحسن - حامد الحركي، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية، مجلة العربية للنشر العلمي، الخرطوم، السودان، العدد 28، 2021، ص: 194.

⁴ - حسين القاضي وآخرون، أساسيات المحاسبة (2)، منشورات جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح، سوريا، الطبعة الثانية، 2003، ص: 450-449.

وتمثل التدفقات النقدية الخارجة في هذه الفئة الاستثمارات النقدية للشركة بهدف الحصول على أصولها غير النقدية (الثابتة).

أما التدفقات النقدية الداخلة ضمن هذه الفئة تنتج فقط عندما يتم استلام نقدية نتيجة التخلي عن الاستثمارات السابقة.

2-3- التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: تعبر هذه الفئة المهمة في قائمة التدفقات النقدية عن كل من التدفقات الموجبة والسالبة، والتي ترتبط بطرائق الحصول على النقدية لتمويل المشروع (وعملياته) وتمثل التدفقات النقدية الداخلة (الموجبة) ضمن هذه الفئة، الأنشطة التمويلية التي قامت بها الشركة للحصول على النقدية أما التدفقات النقدية الخارجة (السالبة) فتنتج عندما تعيد الشركة دفع النقدية للمالكين أو الدائنين لقاء عمليات التمويل بالنقدية التي قاموا بها سابقا لصالح الشركة.¹

3- طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية

هناك طريقتين لإعداد قائمة التدفقات النقدية: طريقة غير مباشرة وطريقة مباشرة وتجدر ملاحظة التالي:²

كلتا الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة الظاهرة "صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية ولكن الاختلاف بينهما ينحصر في عرض وتفاصيل البنود التي تؤدي إلى ذلك المبلغ الاجمالي، فالطريقة غير المباشرة (تسمى أيضا طريقة تسوية صافي الربح) تقدر صافي ربح الفترة زيادة أو نقصانا للوصول إلى المبلغ الاجمالي، في حين أن الطريقة المباشرة تحتسب التدفق النقدي لكل بند من بنود قائمة الدخل للوصول إلى ذلك المبلغ الإجمالي.

➤ يغلب تطبيق الطريقة غير المباشرة في الحياة العملية، حيث أن 98% من الشركات تطبق هذه الطريقة، فهي أسهل في الإعداد وتركز فقط على اختلافات "الدخل الاستحقاقى" و "التدفق النقدي" المرتبط بها؛

عبر مجلس المحاسبة الأمريكية (FASB) عن تفضيليه للطريقة المباشرة، حيث أنها تقدم معلومات أكثر تفصيلا، ولكن المجلس لا يرفض استخدام الطريقة غير المباشرة.

3-1- الطريقة غير المباشرة

¹ - المرجع نفسه، ص: 451.

² - رضوان حلوة حنان- نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2012، ص ص: 425-426.

أ- **الخطوة الأولى:** يحدد صافي الزيادة أو النقص في النقدية، وهذا ببساطة الفرق بين النقدية في أول وآخر الفترة.

ب- **الخطوة الثانية:** وتعرف هذه الطريقة باسم "طريقة التسوية" لأنها تسوي (تعديل) رقم صافي الربح في قائمة الدخل وتحوله إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية، لذلك تقوم الطريقة غير مباشرة بتعديل صافي الربح بالبنود التي تؤثر على صافي الربح ولكنها لا تؤثر على النقدية.

ج- **الخطوة الثالثة:** يتم تحديد صافي النقدية الواردة من أو مستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية من خلال التغيرات في قائمة المركز المالي المقارنة لحسابات الأصول غير المتداولة طويلة الأجل (أنشطة استثمارية) وحسابات الالتزامات طويلة الأجل وحقوق الملكية (أنشطة تمويلية).

3-2- **الطريقة المباشرة:** ينحصر الاختلاف بين الطريقتين فقط في تطبيق الخطوة الثانية، أي في تحديد صافي النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية خلال الفترة المحاسبية لذلك، سنقتصر على عرض الخطوة الثانية.

تقوم الطريقة المباشرة بالتقرير عن النقدية المقبوضة من الأنشطة التشغيلية والنقدية المدفوعة لهذه الأنشطة، وتعتبر الفرق بينهما هو صافي النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية أو المستخدمة في تلك الأنشطة بكلمات أخرى: تقوم الطريقة المباشرة بطرح المصروفات التشغيلية المقبوضة نقداً، فتعرض قائمة مركزة من المقبوضات والمصروفات التشغيلية النقدية، وذلك من خلال تعديل (تسوية) كل بند من بنود القائمة الدخل من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، في حين أن الطريقة غير المباشرة تعدل رقم صافي الدخل وليس كل بند.

أ- **صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة المباشرة:** يتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية بتحويل بنود قائمة الدخل المعدة وفق أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي وذلك بتحويل كل بند على حدة، بحيث نتوصل تفصيلاً إلى العلاقة التالية:

$$\text{صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية} = \text{مقبوضات نقدية} - \text{مدفوعات نقدية}$$

ب- **قواعد تحويل بنود قائمة الدخل وفق الطريقة المباشرة:** فيما يلي مجموعة معادلات للتحويل إلى الأساس النقدي:

➤ المعادلة التي يتم من خلالها تحول إيرادات المبيعات في قائمة الدخل لاحتساب المقبوضات النقدية من العملاء هي:

$$\text{إيراد المبيعات} + (+\text{النقص في حساب العملاء} - \text{الزيادة في حساب العملاء})$$

➤ المعادلة التي يتم من خلالها احتساب النقدية المدفوعة للموردين هي:

تكلفة المبيعات + (زيادة مخزون - نقص مخزون) + (نقص دائنين - زيادة دائنين).

➤ المعادلة التي يتم من خلالها تحويل تكلفة المبيعات في قائمة الدخل لاحتساب المدفوعات النقدية

مقابل المصاريف التشغيلية هي:

مصاريف تشغيلية (باستثناء مصاريف الإهلاك والإطفاء والنفاد) + (زيادة مصاريف مدفوعة مقدما -

نقص مصاريف مدفوعة مقدما) + (نقص مصاريف مستحقة - زيادة مصاريف مستحقة).

➤ المعادلة التي تم من خلالها احتساب النقدية المدفوعة مقابل ضريبة الدخل هي:

مصروف ضريبة الدخل + (نقص ضريبة دخل مستحقة - زيادة ضريبة دخل مستحقة).¹

رابعا: الايضاحات المتممة للقوائم المالية (الملاحق)

تتضمن الملاحق جداول ملحقة لشرح الأعباء أو النواتج الخاصة بالقوائم المالية، كما تحتوي

على الطرائق المحاسبية ومعلومات المحاسبية الضرورية لشرح أو تكملة للميزانية، حساب النتائج،

جدول تدفقات الخزينة إيضاحات تخص الشركاء، الأسهم الوحدات والفروع والشركة الأم، التحويلات

ما بين الفروع والشركة الأم.²

المطلب الرابع: مستخدمو القوائم المالية

لقد تعددت الأطراف المستفيدة من المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، كما تنوعت أغراض

استخداماتهم لتلك المعلومات، وذلك بهدف ترشيد القرارات الاقتصادية المتخذة من طرفهم، ومن بين

الأطراف مستخدمة للقوائم المالية نجد.³

أولا: الأطراف الداخلية

ويقصد بها الجهات التي تعمل داخل المؤسسة، والتي تعتبر القوائم المالية الجهة التي تخدم

مصالحهم وتحافظ على وظائفهم وتشمل على الجهات الرئيسية الآتية:

1- الإدارة

¹ - رضوان حلوة حنان- نزار فليح البلداوي، مرجع سابق، ص ص: 434-435.

² - شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقا للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2016، ص: 79.

³ - مداحي عثمان، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة البليدة، العدد 07، 2012، ص ص: 47-48.

تحتاج الإدارة المؤسسة إلى معلومات لتقييم الوضع المالي لها وبنيتها ومدى تقدمها وتطورها، وتستعمل الإدارة في سبيل تحقيق ذلك مجموعة من الطرق والأدوات والوسائل لمتابعة ومراقبة وضع المؤسسة، ومن بينها تحليل القوائم المالية باستخدام التحليل المالي بأساليبه المختلفة.

2- العاملون

يحتاج العاملون في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب العمال لتحسين أوضاعهم المهنية.

ثانياً: الأطراف الخارجية

ويقصد بها الجهات من خارج المؤسسة، التي لها اهتمام ومنفعة من نشاط المؤسسة وتشمل على الجهات الرئيسية الآتية:

1- المستثمرون

يحتاج المستثمرون الحاليون والمتوقعون إلى توفر المعلومات بشكل مستمر لإمكان تقييم فرص الاستثمار المتاحة، والمفاضلة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات المرتبطة بتوظيف مواردهم بشكل رشيد، سواء بالحفاظ على الاستثمار في المؤسسة أو تخفيضه أو تحويله إلى مؤسسة أخرى، ويعطي المستثمرون أهمية كبيرة لتحليل العائد والمخاطرة في عملية اتخاذ قرارات الاستثمار.

2- المقرضون

تمثل المعاملة غير المتساوية لنسبة المخاطرة التي يتحملها المقرض في حالة الازدهار، التأثير الرئيسي على وجهة نظره وعلى طريقة تحليله لاحتمالات وإمكانات تقديم الائتمان، ويهتم المقرضون في طريقة تحليل الامكانات المستقبلية للمؤسسة أساساً بحصولهم على ما يضمن تسديد قروضهم مع الفوائد، مثل معرفة القيمة السوقية للأصول المرهونة، كما يهتمون بتحليل التدفقات النقدية المستقبلية ومدى استقرارها والاعتماد عليها، ويكونون أكثر تحفظاً من غيرهم في درجة اعتمادهم على تحليل القوائم المالية.

ويستخدم المقرضون أساليب تحليل للقوائم المالية متفاوتة ومعايير تقييم مختلفة باختلاف مدة و ضمانات القرض والغرض منه.

كما يعتمد المقرضون إلى تحليل الربحية كونها تشكل عنصرا أساسيا في ضمان وأمان قروضهم وتعطى أهمية خاصة عند تحليل الائتمان الهيكل رأس المال لماله من علاقة بالمخاطرة وبهامش الأمان المتوافر للمقرضين، حيث تعتبر علاقة الديون بحقوق الملكية مؤشرا مهما لكفاية رأس المال في توفير الحماية ضد الخسائر المحتملة.

3- الجهات الحكومية

يتم استعمال المعلومات الواردة في القوائم المالية من طرف الجهات الحكومية لرسم السياسات على المستوى الوطني، كما تحتاج إدارة الضرائب إلى المعلومات المالية عن الشركات والمؤسسات لاحتساب الضرائب المستحقة عليها.

4- مدققوا الحسابات

يحتاج مدققوا الحسابات إلى كافة المعلومات والايضاحات لإبداء آرائهم بشكل محايد عن مدى مصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية ومدى موضوعيتها وأنها تم إعدادها باحترام وتطبيق.

5- الموردون

يحتاج الموردون إلى معلومات تساعد في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميلا جيدا قادرا على سداد ديونه.

6- العملاء

يحتاج العملاء إلى معلومات تساعد على التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع السلع.

من خلال ما تم عرضه في المبحث يمكن القول أن للقوائم المالية أهمية كبيرة فهي تعتبر وسيلة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة في فترة معينة، حيث تهدف إلى توفير معلومات مالية لمستخدميها، سواء كانوا داخليين أو خارجيين وذلك من أجل اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة، وتمثلة أساسا في أربعة أقسام رئيسية في قائمة المركز المالي، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الدخل والملاحق، وانطلاقا من

أهمية هذه الأخيرة يتم إعداد هذه القوائم وفقا لمعايير دولية ذات جودة عالية تتوافر فيها خصائص نوعية للمعلومات المالية من ملاءمة ومصداقية وقابلية للمقارنة لكي يتم استعمالها للتحليل المالي.

المبحث الثالث: جودة القوائم المالية

تعتبر جودة القوائم المالية من الموضوعات التي نالت قدرا كبيرا من الاهتمام وخاصة بعد الانهيارات الكبيرة لعدد من المؤسسات العالمية، حيث أصبح المستثمرون يشككون في دقة القوائم المالية، ومدى صدق تعبيرها عن المركز المالي ونتائج أعمال المؤسسة، وعليه سنتطرق في هذا المبحث إلى:

➤ **المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية؛**

➤ **المطلب الثاني: تحقيق جودة القوائم المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية؛**

➤ **المطلب الثالث: العوامل المؤثرة على جودة القوائم المالية.**

المطلب الأول: مفهوم جودة القوائم المالية

تتمثل جودة القوائم المالية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها أو القواعد الواجب اعتمادها، من أجل تقييم هذه الأخيرة وعليه سنتطرق في هذا المطلب إلى تعريف جودة القوائم المالية وأهم مداخلها بالإضافة إلى معايير جودة القوائم المالية.

أولا: تعريف جودة القوائم المالية

يمكن تعريف جودة القوائم المالية بأنها " تعبر بصورة صادقة وواقعية لواقع الشركة كونها خالية من الأخطاء والتحريف والتزوير والغش ومعدة دون تضخيم وبواقعية صادقة لبنود حسابات هذه القوائم، إذ تعتبر جودة القوائم المالية الضوء الأخضر لمتخذي القرار لما لها من تأثير في تحديد نتائج الإجراءات أو القرارات المتخذة"،¹ وهناك الكثير من المفاهيم والمصطلحات الموافقة لجودة القوائم

¹ - عدي صفاء الدين فاضل- فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 14، 2015، ص: 14.

المالية منها حوكمة الشركات ومنها غش الإدارة وكلها تصب في معنى واحد ألا وهو مصداقية القوائم المالية وخلوها من التلاعب لصالح إدارة الشركة.¹

في حين تعرف جودة القوائم المالية بأنها مجموعة كاملة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، وتسمح بإعطاء صورة صادقة للوضع المالي، وللداء ولتغيير الوضع المالي للمؤسسة عند إقفال الحسابات.²

تعني جودة القوائم المالية تمتع المعلومات المالية الواردة بها مجموعة من الخصائص النوعية الأساسية والتعزيزية تتمثل في الملاءمة والمصداقية والقابلة للمقارنة بما يلي الاحتياجات المختلفة لكافة مستخدمي تلك القوائم مع ضمان عدم وجود أي تلاعبات بالقوائم المالية يؤدي إلى تحريف البيانات وتضليل مستخدميها.³

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن جودة القوائم المالية هي الخصائص التي تتصف بها القوائم المالية، لتساعد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات.

ثانيا: مداخل جودة القوائم المالية

جاء في الفكر المحاسبي مفاهيم ومداخل متنوعة للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية المعروضة بالقوائم المالية، يمكن تلخيص أهم هذه المداخل فيما يلي:⁴

- مدخل جودة المحاسبة: هو مفهوم جد واسع حيث اعتبرت جودة القوائم المالية من جودة المحاسبة.
- مدخل جودة المعايير المحاسبية: أشارت الدراسة للباحث (JARA et all. 2011) إلى أن جودة معلومات المحاسبة تختلف باختلاف جودة المعايير المطبقة، حيث تمثل جودة المعايير حسب (J.SMITH.1998) في قدرتها على توفير معلومات مالية مفيدة لمستخدمي التقارير المالية وأن تحسن في الممارسات العملية وسيتم الفصل فيها في العنصر الموالي.

¹- نفس المرجع، ص: 14.

²- مسعود كسكس- محمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين القوائم المالية في البيئة المحاسبية الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة الجزائر، المجلد 06، العدد 02، ص: 48.

³- سليمان محمد مصطفى- سامح محمد أمين النجار، أثر التوثيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين المعلومات في الأسواق الناشئة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، 2014، ص: 16.

⁴- أمينة حفاصة- عباس فرحات، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة SCAEK، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، المجلد 11، العدد 02، ص: 88-89.

- **مدخل الخصائص النوعية:** طبقاً لهذا المدخل تعتبر القوائم المالية ذات جودة عالية إذا كانت المعلومات المحاسبة الموجودة فيها تتصف بالخصائص النوعية التي تجعل منها مفيدة كمستخدميها في ترشيد قراراتهم الاقتصادية والتي تتمثل في الفاعلية للفهم والملائمة، المصدقية، القابلية للمقارنة والتي تم شرحها من خلال.¹

1- القابلية للفهم

قابلية المعلومات الواردة في القوائم المالية للفهم المباشر من قبل المستخدمين، كهذا العرض فإنه من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبة كما أن لديهم الرغبة في دراسة المعلومات بقدر معقول من العناية، ويجب عدم استبعاد المعلومات حول المسائل المعقدة التي يجب إدخالها في القوائم المالية إن كانت ملائمة لحاجات صانعي القرارات الاقتصادية بحجة أنه من الصعب فهمها من قبل بعض المستخدمين.

2- الملائمة

تكون المعلومة ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين بمساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو عندما تؤكد أو تصحح تقييماتهم الماضية وتتأثر ملائمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية في بعض الأحيان يكون طبيعة المعلومة كافية لتحديد ملائمتها مثل: الإفصاح عن قطاع جديد تعمل فيه المنشأة يؤثر على المخاطر والغرض المتاح للمنشأة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي أحرزها القطاع في فترة وضع التقارير.

وتعتبر المعلومة ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤثر على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتماداً على القوائم المالية وتعتمد الأهمية النسبية على حجم البند أو الخطأ المقدر في ضوء الظروف الخاصة للحذف أو التحريف.

3- المصدقية

يجب أن تكون المعلومة موثوق فيها ويعتمد عليها وتتسم المعلومة بالمصدقية إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة والتحيز، وكان بإمكان المستخدمين الاعتماد عليها كمعلومات تعبر بصدق عما يقصد أن تعبر به أو المتوقع أن تعبر عنه.

ويمكن أن تكون المعلومة ملائمة ولكن غير موثوق فيها لدرجة أن الاعتراف بما يمكن أن يكون مضللاً فمثلاً في حالة وجود تعويض محل نزاع قانوني، فإن اعتراف المنشأة بكامل المبلغ المطالب به

¹- أحمد محمد ثور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2009، ص 52-53.

في الميزانية يعد غير مناسب في حين يكون من المناسب الإفصاح عن المبلغ مع الظروف المحيطة بالمطالبة.

3-1- التعبير الصادق: لكي تكون المعلومة صادقة يجب أن تتصف بالتعبير الصادق عن العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يفهم أنها تصورها والمتوقع أن تعبر عنها بصورة معقولة.

وقد تكون المعلومة لا تعبر بصدق عن العمليات الأمر قد يرجع إلى الصعوبات الملازمة والمتأصلة في التعرف على العمليات المالية والأحداث الأخرى التي يجب قياسها أو في تصميم واستخدام وسائل قياس وعرض المعلومات التي تنسجم مع تلك العمليات.

3-2- الاهتمام بالمحتوى دون الشكل: يجب أن تقدم المعلومة وأن تتم المحاسبة عنها طبقاً لجوهرها وحقيقتها الاقتصادية وليس لمجرد شكلها القانوني، إن جوهر المعلومة ليس من الضروري أن يتطابق مع تلك الحقيقة التي تظهر من شكلها القانوني فعلى سبيل المثال التخلص من أصل إلى طرف آخر يفهم منه نقل ملكيته إلا أن احتفاظ الشركة وتمسكها بالفوائد المستقبلية للأصل فإن اعتبار هذه العملية كعملية بيع لا يمثل بصدق العملية التي تمت.

3-3- الحياد: يعني الحياد الخلو من التحيز، ولا تعتبر المعلومة محايدة إذا كانت طريقة اختيار أو عرض المعلومات تؤثر على صنع القرار أو الحكم بهدف تحقيق نتيجة محددة سلفاً.

3-4- الحيطة والحذر: من المتوقع أن يواجه معد القوائم المالية بحالات عدم التأكد تلازم الكثير من الأحداث والظروف التي لا يمكن تجنبها، ويجب عليه الاعتراف بمثل هذه الحالات من خلال الإفصاح عن طبيعتها ومدى تأثيرها من خلال ممارسة الحيطة والحذر عند إعداد القوائم المالية، ويقصد بالحيطة والحذر تبني درجة من الحذر في وضع التقديرات المطلوبة في ظل عدم التأكد بحيث لا ينتج عنها تضخيم للأصول والدخل أو تقليل الالتزامات والمصروفات.

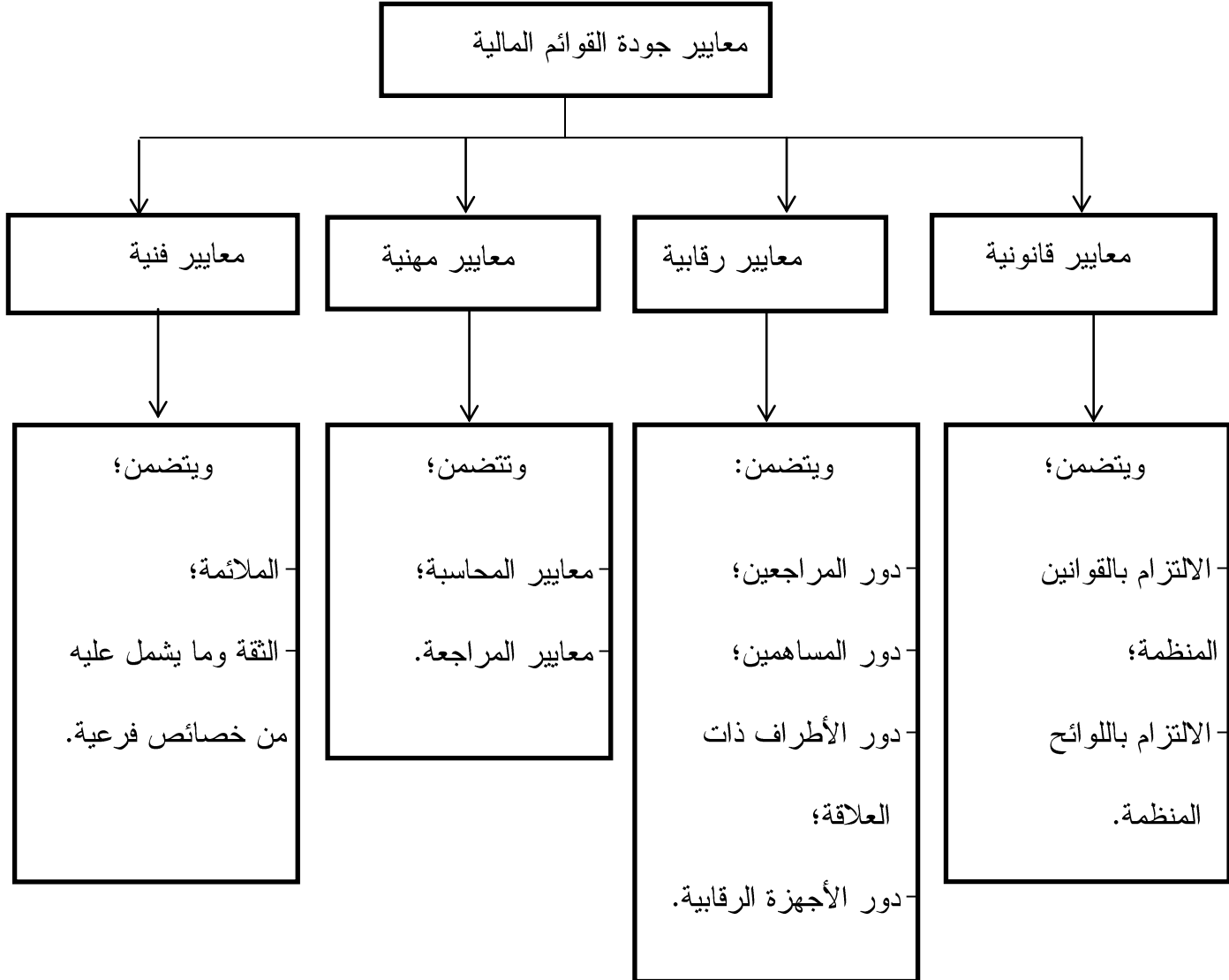
4- القابلية للمقارنة

يكون أمام المستثمرين والمقرضين فرص إقراض متعددة عليهم المفاضلة والاختيار بينهما وتبني المستثمرين والمقرضون قراراتهم على أساس ما يقومون به من مقارنات بالنسبة للبيانات الخاصة بنفس المنشأة عن فترات زمنية عديدة، أو مقارنة المعلومات الخاصة بالمنشآت المختلفة، وحتى يكون لتلك المقارنات قيمة لا بد أن تكون المعلومات في صورة قابلة للمقارنة.

ثالثاً: معايير جودة القوائم المالية

يبين الشكل الثاني معايير جودة القوائم المالية

الشكل رقم 01: معايير جودة القوائم المالية



المصدر: عمامرة ياسمينه- زرفاوي عبد الكريم، أثر الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة تبسة، العدد 04، ص: 314.

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن هناك 4 مجموعات تمثل معايير كلما توفرت كانت مؤشرا على جودة القوائم المالية وتتمثل فيما يلي:¹

1- معايير قانونية

تسعى العديد من المؤسسات المهنية في العديد من الدول لتطوير المعايير الخاصة بجودة التقارير المالية وتحقيق الالتزام بها، من خلال سن تشريعات وقوانين واضحة منظمة لعمل هذه المؤسسات، مع توفير هيكل تنظيمي فعال يقوم بضبط جوانب الأداء في المنشأة بما يتوافق مع المتطلبات القانونية التي يلتزم الشركات بالإفصاح الكافي عن أدائها.

2- معايير رقابية

ينظر إلى عنصر الرقابة بأنه أحد مكونات العملية الإدارية التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على تفعيله لدور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجات المالية، وكذلك دور المساهمين والأطراف ذات العلاقة في تطبيق قواعد الحوكمة.

3- معايير مهنية

تهتم الهيئات والمجالس المهنية المحاسبة بإعداد معايير المحاسبة والمراجعة لضبط أداء العملية المحاسبية، مما برز معه مفهوم مسألة الإدارة من قبل الملاك بالاطمئنان على استثماراتهم، والتي أدت بدورها إلى ظهور الحاجة لإعداد تقارير المالية تتمتع بالنزاهة والأمانة.

4- معايير فنية

إن توفر معايير فنية، مما يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات ينعكس بدوره على جودة التقارير المالية، ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالقوائم المالية للشركات، مما يؤدي إلى رفع الاستثمار فيها، هذا ما دفع المنظمات المهنية وعلى رأسها مجلس المعايير المحاسبية المالية الأمريكي لإصدار معايير تساهم في توفير وضبط الخصائص النوعية للمعلومات.

المطلب الثاني: تحقيق جودة القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية أكثر من 41 معيارا محاسبيا دوليا (IAS) لغاية سنة 2000، حيث أصبحت تدعى بمعايير التقارير الدولية (IFRS) أو معايير الإبلاغ المالي الدولي، والتي

¹ - جرد نور الدين- آيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبية الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، جامعة الجزائر، المجلد 05، العدد 01، 2018، ص ص: 138-139.

تخضع للتغيير والتعديل المستمر، وأهم المعايير ذات العلاقة المباشرة بتعزيز جودة القوائم المالية هي: المعيار المحاسبي الدولي (IAS1) عرض القوائم المالية، المعيار المحاسبي الدولي (IAS7) قائمة النفقات النقدية، المعيار المحاسبي الدولي (IAS8) السياسات المحاسبية، التغييرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية.

أولاً: عرض القوائم المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 (IAS1)

تكمن الفكرة الرئيسية من المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض القوائم المالية (IAS1)، في تقديم قوائم مالية ذات غرض عام (الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التغييرات في حقوق الملكية، قائمة التدفقات النقدية والملاحق، تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات موثوقية، وتضمن قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس المؤسسة عبر الفترات المالية المتتالية، والمقارنة مع القوائم المالية للمؤسسات الأخرى. كما يحقق المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS1) العناصر التالية:¹

➤ تحديد أسس عرض القوائم؛

➤ التعرف على الإطار العام لعرض القوائم المالية، أشكالها وطرق إعدادها؛

➤ يوضح الحد الأدنى من المعلومات الواجب الإفصاح عنها؛

➤ يحدد السياسات المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية وطريقة تصنيف بنودها.

حيث أن النظام المحاسبي الدولي أوجد إطاراً تصورياً يشكل دليلاً لإعداد وعرض القوائم المالية حتى تتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، كما تناول مفاهيم خاصة بالمحاسبة المالية، الأصول الخصوم، النواتج، الأحياء، والنتيجة الصافية ومجال التطبيق ونص على مجموعة من المبادئ المحاسبية الواجب احترامها، بالإضافة إلى أنه حدد القواعد التنظيمية للمحاسبة التي يجب الالتزام بها ومراعاتها من طرف جميع المؤسسات الملزمة قانوناً بمسك محاسبة مالية.

ثانياً: قائمة التدفقات النقدية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 (IAS7)

يهدف المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7) إلى ضمان توفير المعلومات حول التغييرات في النقدية وما يعادلها للمؤسسة، أي التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من المؤسسة والتي تظهر في جدول يسمى جدول توقعات الخزينة، حيث يبين المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية التي تؤثر على خزينة المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، وتلتزم المؤسسات بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7)

¹ - قسوم حنان، أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة تحليلية لبعض المعايير، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة سطيف، المجلد 03، العدد 01، 2019، ص:55.

بإعداد جدول للتدفقات النقدية وغرضها كجزء مكمل للقوائم المالية الأخرى للمؤسسات خلال فترة زمنية معينة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وتصنف التدفقات النقدية وفقا لمصدرها إلى تدفقات من الأنشطة السفلية وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات من الأنشطة السفلية وتدفقات من الأنشطة الاستثمارية وتدفقات من الأنشطة التمويلية وحسب المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS7) يوجد طريقتان لعرض جدول تدفقات الخزينة وهما الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة والاختلاف الموجود بين هاتين الطريقتين يكمن في كيفية حساب وعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، وبالتالي يجب على المؤسسة الإفصاح عن النفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية باستخدام أي من الطريقتين.¹

ثالثا: السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 08 (IAS8)

خلال الفقرة 138 من القرار الصادر في 25 مارس 2009 نلاحظ أن المشرع الجزائري أخذ نفس تعريف السياسات المحاسبية كما وردت ضمن المعيار المحاسبي الدولي IAS8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية، بالإضافة إلى شروط وجوب تغيير في السياسات والطرق المحاسبية إلا أن المعيار المحاسبي الدولي قد أسهب في شرح وبيان العديد من القضايا التي ترتبط بموضوع المعيار وهذا ما لم يتضمنه نص قانون النظام المحاسبي المالي الذي تضمن إشارات غير دقيقة، ويرجع السبب الرئيسي لوضع هذا المعيار الدولي إلى أن إعداد القوائم المالية يعتمد على مجموعة من المبادئ والأسس والأعراف والممارسات المحاسبية السائدة، كما يعتمد إعداد القوائم المالية في بعض الحالات على تقديرات الإدارة لبعض الأمور التي تؤثر على عناصر القوائم المالية، مثل تقدير العمر الانتاجي للأصول غير المتداولة وتقدير الديون المشكوك في تحصيلها، ونظرا لوجود مرونة في تطبيق بعض المبادئ والأسس المحاسبية في تقديرات الإدارة لبعض البنود جاء هذا المعيار ليعطي ويوضح الأسس والمبادئ الواجب مراعاتها عند إعداد القوائم المالية لزيادة درجة الملاءمة والموثوقية بالإضافة إلى ذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي IAS8 يعطي كيفية معالجة

¹ - صحراوي إيمان - بيالة فريد، جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع الأوراسي الجزائر للفترة (2017-2018)، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة الجزائر، المجلد 04، العدد 01، 2020، ص ص: 162-163.

الأخطاء التي يمكن أن تحدث في الفترات السابقة ويكون لها تأثير على مصداقية وملائمة القوائم المالية.¹

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة القوائم المالية

هناك عدة عوامل تؤثر على جودة القوائم المالية، هذه العوامل تنقسم إلى عوامل تتعلق ببيئة المحاسبة، وعوامل تتعلق بالمعلومات المحاسبية.

1- العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية

تختلف المعلومات المحاسبية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة إلى أخرى، وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر، وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الانسانية هي نتائج بيئتها، وعلى هذا الأساس يمكن تقسيم العوامل المتعلقة بالبيئة المحاسبية كما يلي:²

1-1- العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الرأسمالي مثلا تخص التقارير المالية بأهمية كبيرة، إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية، بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المحاسبية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض أحكام المراقبة المركزية، فمثلا يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المحاسبية التي تعد وفقا لأساس التكلفة التاريخية لذلك كان من الضروري تطوير البدائل المحاسبية الأخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي إلى الأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار.

1-2- العوامل السياسية: تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية، لأنها تلزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المحاسبية لمستخدمي التقارير المالية التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان التي تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات، ومن هنا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية

¹ بن حركو عنيه- عبد الحميد مهري، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة، المجلد 01، العدد 04، 2017، ص: 119.

² صبايحي نوال، الاقتصاد المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011، ص ص: 78-80.

توجيه وتطوير إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات، بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق.

وقد تنظر الجهات الحكومية إلى السياسة المحاسبية من حيث مدى توفيقها مع الأهداف القومية، أو مع الأهداف المعينة لهذه الجهات، وهذا هو سبب التدخل السياسي في إعداد السياسات والاجراءات المحاسبية.

1-3- العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ببعض القيم الاجتماعية، مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية والوقت، فالتوجه نحو السرية يؤثر على عملية جمع ونشر المعلومات المحاسبية، أما قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل وتعد البيانات المالية خلال قدرات متقاربة ربح سنوية مثلا، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية تهتم بقائمة المركز المالي فقط.

كما تعبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطوير المحاسبي، التي تتطلب نمودجا محاسبيا مبنيا على أسس من القيم الاجتماعية السائدة، كما يتطلب نموذج المحاسبة الاجتماعية التوسع في القياس المحاسبي بحيث يمتد ليشمل الآثار الخارجة لتصرفات المؤسسة الاقتصادية، وتمثل هذه الآثار الخارجة فيما يعرف بالتكلفة الاجتماعية أو العائد الاجتماعي.

1-4- العوامل القانونية: تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بشدة المؤسسات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبة، فالعوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية، وكذلك بهدف إضافة نوع من الثقة للمستخدمين للمعلومات، ويعتبر قانون المؤسسات وقانون المحاسبين القانونيين أكبر مؤثر على عملية إعداد وعرض التقارير المالية وفي المرتبة الثانية تأتي سوق البورصة والنظام الضريبي.

إن يمكن القول أن القواعد الملزمة بتوفير المعلومات المالية التي يجب إعدادها وتقديمها هي أحد العوامل القانونية التي تتأثر بها الخصائص النوعية للمعلومات.

1-5- العوامل الثقافية: من أهم العوامل الثقافية نجد المستوى التعليمي ووضع المؤسسات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبة في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي من الصعب على الأغلبية فهم واستيعاب محتوى التقارير المالية واستخدامها

في اتخاذ القرارات المختلفة وعلى العكس في البلدان التي تحضى بمستوى تعليمي أفضل، أما بالنسبة لوضع المؤسسات المهنية فالدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسات المحاسبية فيها، نجد أن هذه المؤسسات تلعب دورا كبيرا في التأثير على جودة المعلومات المقدمة من خلال التقارير المالية.

2- العوامل المتعلقة بالمعلومات المحاسبية

في وقتنا الحاضر يعتبر الحاسوب (المعلوماتية)، من أهم الوسائل المستعملة والمساعدة على إنتاج معلومات محاسبية تتميز بالجودة وخاصة من حيث دقتها وسرعة إنتاجها، وبأقل تكلفة في وقت قصير، لهذا يعتبر استخدام هذا النوع من الأجهزة من العوامل المساعدة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية، وعلى العموم، ولاختيار نوعية المعلومات المحاسبية، فإنه من الممكن التركيز على بعض الجوانب التالية:¹

2-1- التصوير والتمثيل: وهو ما يقصد به تلاؤم الواقع مع شكل المعلومة ومستخدميها وأن يكون تمثيل الواقع مفهوما لمستعمليه؛

2-2- التأكد: يفترض أن تعكس الأرقام المعطاة، كمعلومة صورة موضوعية للواقع، حيث ينبغي أن يؤدي إعداد آخر لنفس النتيجة؛

2-3- أجل الحصول على المعلومة: باستعمال قاعدة بيانات متاحة لقراءها فإنه تكون الإجابة عن تساؤل ما بسرعة بعد صياغته، بتعبير آخر المعلومة المخزنة يمكن الوصول إليها عند الحاجة والطلب عنها؛

2-4- التحديد: المعلومات المحددة بدقة هي تلك المعلومات التي تعطي تفاصيل أكثر بحيث يكون القياس الرقمي مثلا يحمل الكثير من الأجزاء العشرية، وبالتالي عدد التصنيفات للفئات يكون كبيرا، وقد يؤدي هذا التفصيل إلى عدم الفهم أو رفع احتمال الخطأ، فهذا يحتم أن يؤخذ العنصر بكل الجوانب؛

2-5- كمال المعلومة وتامها: الحصول على صورة شاملة لكافة المعلومات الضرورية؛

¹ - سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير (غير منشورة) تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص- ص: 49-50.

2-6- الملائمة: تهدف المعلومات لاتخاذ القرار أو القيام بنشاط ما، وتعتبر الملائمة للمعلومة المفصح عنها عنصرا أساسيا ومعيارا في المحاسبة تعد وفقه المعلومات على أساس منفعتها، وربطها بالنشاطات التي تتعلق بها أو النتائج المنتظر الحصول عليها، ويقترن مفهوم الملائمة أساسا بالمصداقية والصورة الوافية للمعلومات التي يتطلبها مستعملوها.

تعتبر جودة القوائم المالية أهم الأهداف التي تسعى المؤسسات للوصول إليها، من خلال تحقيق الثقة والمصداقية في مختلف حساباتها المالية لجميع المستفيدين منها، ومن أجل الوصول إلى تحقيق جودة القوائم المالية، يجب أن نعتمد على نجاح الممارسة المحاسبية والتي يكلفها التطبيق السليم لمعايير المحاسبة الدولية وتحديدها المستمر، حيث ترتبط عملية إعداد القوائم المالية بعدة عوامل تختلف مستويات تأثيرها على الخصائص النوعية وعلى جودة هذه القوائم.

خلاصة الفصل الأول

من خلال هذا الفصل يمكن القول أن أخلاقيات مهنة المحاسبة بمثابة خطوط توجيهية للمحاسبين في أعمالهم، وتقدم المبادئ والقواعد التي توضح ما هو الصواب وما هو الخطأ لا يجب استخدامه لتحقيق منافع ذاتية سواء للملاك أو للمسيرين، وذلك بالتحيز على باقي الأطراف ذات المصلحة مما يؤثر على جودة القوائم المالية، ففي ظل وجود مستوى أخلاقي جيد وعالي من طرف المحاسبين يرفع من مستوى المهنة ويزرع الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية، والاقبال على المعلومات الواردة فيها لما تتميز به من ملائمة ومصداقية، وبالتالي يكون الالتزام بمبادئ وقواعد السلوك المهني جوهرًا لخلو القوائم المالية من الغش والتضليل.

الفصل الثاني:
دراسة ميدانية
شركة مناجم الفوسفات - تبسة.

تمهيد

من خلال هذا الفصل سيتم محاولة دراسة أثر الالتزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية في مؤسسة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة- والتي تعتبر من المؤسسات الرائدة في صناعة الحديد والفوسفات وللوقوف على الموضوع ميدانيا تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث الآتية:

➤ **المبحث الأول:** التعريف بمؤسسة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة-؛

➤ **المبحث الثاني:** الإجراءات المنهجية للدراسة؛

➤ **المبحث الثالث:** تحليل البيانات واختبار الفرضيات.

المبحث الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) - تبسة-

تم اختيار شركة مناجم الفوسفات لإسقاط الجزء النظري وتجسيده نظرا للدور الذي تلعبه في تنمية الاقتصاد الوطني من خلال مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بمنتجات الفوسفات، وسيتعرض هذا المبحث إلى المطالب الآتية:¹

- **المطلب الأول:** نشأة وتطور شركة مناجم الفوسفات؛
- **المطلب الثاني:** نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات؛
- **المطلب الثالث:** الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات.

المطلب الأول: نشأة وتطور شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

كانت شركة مناجم الفوسفات Somiphos أحد فروع مجمع Ferphos الذي يعد من أهم المؤسسات الجزائرية بنشاطها الإستخراجي والتصنيعي والتصديرية لكل من مادة الفوسفات، الحديد والبوزولان، وفيما يلي عرض خاطف عن كيفية تأسيس هذا المجمع ومن ثمة الشركة محل الدراسة شركة مناجم الفوسفات - Somiphos -.

أولا : تاريخ مجمع Ferphos

ينشط مجمع الحديد والفوسفات - Ferphos - في مجال النشاط المنجمين الذي اكتسب خبرته فيه لأكثر من قرن من الزمن، من خلال تاريخ بدئه من قبل المعمر الفرنسي سنة 1863 حتى سنة 1966 أين تم تأميم المناجم الجزائرية وتأسيس شركة Sonarem سنة 1967 متولية بذلك تسيير مؤسسات القطاع المنجمي حتى سنة 1983 حيث تم إعادة هيكلتها بموجب المرسوم رقم 83-441 المؤرخ في 16 جويلية 1983، وتأسست جراء ذلك الشركة الوطنية للحديد والفوسفات - Ferphos - بنفس التاريخ لتصبح فيما بعد شركة أسهم بتاريخ 22 ماي 1990 ثم مجمعا للحديد والفوسفات في 01 جانفي 2005 بنفس الاسم.

فانقسمت الشركة إلى مجموعة من الشركات ممثلة بالمجمع الصناعي Ferphos الكائن مقره الاجتماعي بولاية عنابة متضمنا شركات الأسهم (الفروع) التالية:

- Somiphos : شركة مناجم الفوسفات (المؤسسة محل الدراسة).
- Somifer : شركة مناجم الحديد الجزائري، مقرها الاجتماعي بتبسة تضم المناجم الموالية:
- منجم عنيني بسطيف.

¹ - المعلومات الواردة في هذا المبحث مقدمة من طرف إحدى إدارات الشركة.

- منجم الروينة بعين الدفلة.
- منجم سيدي معروف بجيجل.
- منجم شعبة البلوط بسوق أهراس.
- S.P.M.C: شركة البوزولان ومواد البناء مقرها الاجتماعي بعين تيموشنت بمركز منجمي وحيد ببني صاف للبوزولان (صخر بركاني).
- S.F.O: شركة المسبكة أو الصهر، مقرها بالونزة -تبسة- تقوم بصهر الحديد لصنع القوالب الحديدية لمختلف الاستخدامات.
- Ferbat: شركة الانجاز العقاري مقرها بعنابه تقوم بأنشطة البناء وكل ما يتعلق بالعقار والهياكل المعدنية.
- Sotramine: شركة النقل البري للمناجم مقرها بعنابه تتكفل بنقل المواد (المستخرجة والمعالجة) المنجمية، تأسست سنة 2005.

ثانيا: تاريخ Somiphos

ظهرت صناعة الفوسفات بالجزائر في بداية القرن 19 باكتشاف عدة مناجم بشرق البلاد، حيث بدأ استغلال المستخرج منه بشكل رئيسي من منجم الكويف -تبسة- سنة 1894 بطاقة إنتاجية بلغت 300.000 طن سنويا ثم ارتفعت إلى 500.000 طن سنة 1920 لترتفع أكثر إلى 584.000 طن سنة 1938، واستمرت عملية الاستغلال حتى بداية الحرب العالمية الثانية أين تم توقف النشاط وتم استئنافه بعدها بإنتاج يفوق 500.000 طن في السنة خلال سنوات الخمسينات لينخفض احتياطي المنجم بعد الاستقلال ويتوقف عن النشاط نهائيا سنة 1978.

وخلال فترة الاستعمار كان استغلال منجم الكويف لصالح شركة الفوسفات قسنطينة - S.P.C والتي تخلت عن فعل ذلك سنة 1963 لصالح Barem سنة 1964 وهي شركة أسست مؤقتا لتحويل الملكية فيما بعد لشركة Sonarem سنة 1967 (تاريخ تأسيسها).

كان ذلك عن منجم الكويف أما عن المنجم الثاني للفوسفات فهو منجم جبل العنق الواقع في مدينة بئر العائر التابعة لولاية تبسة، والذي بدأ استغلاله سنوات الستينات من قبل شركة جبل العنق S.D.O التي تأسست سنة 1961 وأدمجت فيما بعد في شركة Sonarem سنة 1983، وبإعادة هيكلتها انبثقت عنها شركة Ferphos التي في سنة 2004 بادرت إلى اعتماد نظام المجمعات الذي طبق سنة 2005 وينبثق عنه (مجمع Ferphos) الفروع المشار إليها سابقا.

تظهر شركة Somiphos كفرع ضمن المجمع بمساهمة تفوق 70% من رقم أعماله مشكلة بذلك العمود الفقري له، وذلك بفضل المركب المنجمي جبل العنق - بئر العاتر - تبسة - الذي يقدر احتياطيه من مادة الفوسفات بـ: 02 مليون طن.

وفيما يتعلق بتحويل الفوسفات إلى أسمدة فقد أوكل إلى شركة Sonatrach عقب تأميم شركة SAPCE الفرنسية سنة 1968 حيث وفي سنة 1973 أعد مشروع حمض الفوسفور من قبل شركة جبل العنق تحت إشراف شركة Sonarem واسند لشركة Sonatrach المكلفة بتطوير صناعة الأسمدة الفوسفاتية لتغطية احتياجات السوق الوطنية وتحسين صادرات الحمض، وبإعادة هيكلتها تولت شركة ASMIDAL الناشئة عنها مهام تطوير صناعة الأسمدة بالجزائر.

وعن الوحدات الناشطة ضمن شركة مناجم الفوسفات -Somiphos- وذلك ابتداء من تاريخ جانفي 2005 وهو تاريخ نشأتها كفرع ضمن مجمع Ferphos، تدرج الوحدات الموالية:

- المركب المنجمي جبل العنق بئر العاتر -تبسة- C.M.D.O.
- المنشآت المينائية بعنابة I.P.A.
- مركز الدراسات والبحوث التطبيقية للتطوير بتبسة C.E.R.A.D.
- وحدة النقل البري -U.T. R- وهي شركة SOTRAMINE تم ضمها إلى الشركة بتاريخ 01 أكتوبر 2015.

- وحدة المقر أو المديرية العامة للشركة وتقع بولاية تبسة.

وابتداء من تاريخ 04 جويلية 2016 أصبحت مؤسسة Somiphos تابعة مباشرة لمجمع منال Group MANAL الذي تم إنشائه بموجب المرسوم الرئاسي رقم 11-85 في 16 فيفري 2011، وبإلغاء مجمع Ferphos في 31 ديسمبر 2015 أصبحت Somiphos تمارس نشاطها تحت وصاية مجمع منال.

المطلب الثاني : نشاط وأهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تمارس الشركة محل الدراسة نشاطها بغية تحقيق أهدافها المسطرة شأنها شأن كافة الشركات الاقتصادية والتي يمكن توضيحها من خلال ما يلي:

أولاً: نشاط شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تقوم شركة مناجم الفوسفات بإنتاج وتصدير مادة الفوسفات، حيث تتشكل أكبر طبقة لمعدن الفوسفات في الجزائر منذ الستينات بمنطقة جبل العنق التي تقع ببلدية العائر -ولاية تبسة- الواقعة جنوب شرق الجزائر، يقدر احتياطاتها بقيمة 2 مليار طن، تتم عملية معالجة الفوسفات بطريقتين:

- معبر رطب للغسل؛

- معبر جاف لإزالة الغبار.

إما عن تشكيلة المادة المصنعة فهي تتمثل في الأنواع الآتية:

- 63-65 % BPL.

- 66-68 % BPL.

- 73-75 % BPL.

يقدر الإنتاج الحالي بقيمة 1 مليون طن لكل الأنواع وهو موجه للتصدير بشكل رئيسي. وتعتمد شركة مناجم الفوسفات على هذه المادة الخاصة في مستقبلها، لأن مجمل نشاطها يدور حول إنتاج هذه المادة إذ يقدر عائدها بحوالي 51% من مجمل عائداتها بقيمة المنتجات.

عند إنتاج الأنواع الأربعة من الفوسفات ينتج غبار يسمى فوسفات DO20 وهو عبارة عن فضلات العملية الإنتاجية، ويتميز فوسفات جبل العنق بكثرة المسامات وذوبانه في الأحماض العضوية الضعيفة، ويستخدم DO20 كمخصب ومعدل للأراضي المالحة الحامضة والرملية كما يستخدم كمخصب لكل الأراضي والمزروعات ويستعمل كعنصر هام مع خليط الفوسفات والمادة العضوية.

وبخصوص الجهود الحالية لاستخراج وتحويل الفوسفات وتماشيا مع التطورات والوضع الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية أو تكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات تعمل شركة مناجم الفوسفات على مواجهة هذه العقبة لتضمن مكانتها في السوق وتكسب زبائن جدد وفق مخطط استراتيجي منذ نشأتها، وذلك بالبحث على شركات وعقود إستراتيجية.

ثانياً: أهداف شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تسعى الشركة بصفة عامة الى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛

- العمل على رفع إمكانيات الشركة حتى تتمكن من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛

- تحقيق المرودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛
- المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛
- الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛
- تطوير الاستثمارات والاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

في إطار تحقيق الشركة لأهدافها تمارسها نشاطها وفق الهيكل التنظيمي الموضح في الشكل أدناه:

يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديرين والأقسام التالية:¹

- ✓ **الرئيس المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:
- ✓ تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛
- ✓ تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛
- ✓ ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛
- ✓ تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛
- ✓ ضبط ضامن توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛
- ✓ المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛
- ✓ الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج؛
- ✓ **الأمانة:** يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال.
- ✓ **المساعد التقني:** يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (مركب المنجمي جبل العنق)؛
- ✓ **مساعد تسيير الجودة:** يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل؛

¹ - أنظر الملحق رقم (01)

- ✓ **مساعد التدقيق والاستشارة:** عملية التدقيق تحلل حيزا في إستراتيجية المؤسسة والتسييرية، فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام؛
- ✓ **مساعد الاتصال والتخليص:** من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام.
- ✓ كما تتضمن المديرية التالية:
- ✓ **مدير مركز الدراسات والبحث التطبيقي والتطوير:** وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بانجاز الدراسات لصالح الشركة؛
- ✓ **مديرية الموارد:** تتكفل هذه المديرية بما يلي:
 - رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية؛
 - إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني؛
 - الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم؛
 - إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.
- ✓ **مديرية التجارية:** تتولى هذه المديرية ما يلي:
 - القيام بتسويق منتج الفوسفات حسب البرنامج المسطر؛
 - البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتج الشركة؛
 - دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
 - تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛
 - استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
 - إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.
- ✓ **مديرية المحاسبة والمالية:** وتتكفل بما يلي:
 - القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛
 - إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛
 - إعداد الميزانية السنوية؛
 - القيام بالتسيير المالي ومتابعة على مستوى البنوك؛
 - إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.

- مجمع التعدين جبل العنق: يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعالجة ببئر العاتر تبسة؛
- وحدة المنشآت المنائية: وهي وحدة مهمتها حمل وشحن منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير يقع مقرها بعنابة؛
- وحدة النقل البري: وهي وحدة مهمتها نقل منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير؛ من بئر العاتر إلى عنابة.

المبحث الثاني: الإجراءات المنهجية للدراسة

يحاول هذا المبحث توضيح مختلف الأدوات والأساليب المستخدمة لإنجاز الدراسة الميدانية الحالية، حيث سيقسم إلى مطلبين بالشكل الموالي:

✓ المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة؛

✓ المطلب الثاني: أداة جمع البيانات

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في العاملين بمديربات المالية والمحاسبة جميع وحدات وكذا مختلف مستخدمي قوائمها المالية الداخليين بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- أما عينة الدراسة فقد كانت قصدية بلغ حجمها 34 فردا من منطلق تحكم وفرض الشركة لذلك.

المطلب الثاني: أداة جمع البيانات

لجمع بيانات الدراسة تم تصميم استبيان حول الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة وجودة القوائم المالية بشركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة-.

أولا: محتوى الاستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات الموضوعية للإجابة على إشكالية البحث المطروحة، تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وقد اشتمل على جزأين أساسيين متعلقين بمتغيري الدراسة ومتغيراتها الفرعية، كما هو موضح في الملحق رقم (01).

وقد تضمن الاستبيان ككل 37 عبارة غطت محوري الدراسة بالشكل الآتي:

- المحور الأول (المتغير المستقل): يمثل سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة بأبعادها الخمسة (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني). من خلال 19 عبارة.

قسمت إلى خمس أبعاد كما يلي:

- البعد الأول: يمثل النزاهة وضمت 03 عبارات من (03-01)

- البعد الثاني: يتمثل في الموضوعية وضم 05 عبارات من (08-04).

- البعد الثالث: يتمثل في الكفاءة المهنية والعناية اللازمة وضم 06 عبارات من (14-09).

- البعد الرابع: يتمثل في السرية وضم 03 عبارات من (17-15).

- البعد الخامس: يتمثل في السلوك المهنية وضم 02 عبارات من (19-18).

- المحور الثاني (المتغير التابع)، يتمثل في جودة القوائم المالية معبر عنها (بجودة المعلومات المالية)،
وضم 18 عبارة من (20-37)

وقد تم الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي للتعرف على وجهة نظر مفردات المجتمع حول
موضوع الدراسة ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

كما تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لقياس البيانات وفق الأوزان الموالية:

الجدول رقم (01): مقياس الاستبيان

الدرجة	الرأي
1	غير موافق تماما
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق تماما

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي باستخدام SPSS، دار خوارزم العلمية، جدة،
السعودية، الطبعة الأولى، ص: 539.

كما تم تقسيم السلم إلى خمس مجالات تسمح بقياس مستوى كل من الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات
مهنة المحاسبة وجودة القوائم المالية بالشكل الموالي:

الجدول رقم (02): مجالات القياس

المتوسط المرجح	[791.-1]	[1.80-2.59]	[2.60-3.39]	[3.40-4.19]	[4.20-5]
اتجاه الإجابة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: عز الدين عبد الفتاح، مرجع سابق، ص: 539. بتصرف.

ثانيا: تداول الاستبيان

توزيع 34 استمارة وتم استرجاعها كاملة وكانت صالحة للاستخدام، كما هو مبين في الجدول

أدناه:

الجدول رقم (03): تداول الاستبيان

الاستبيانات	العدد	النسبة (%)
الموزعة	34	100
التي لم يتم استرجاعها	00	00
الصالحة للتحليل	34	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (SPSSv:20).

ثالثا: صدق وثبات الاستبيان

- 1- الصدق الظاهري: تم عرض استمارة الاستبيان في شكلها الأولي على الأستاذة بغية التحقق من صدقها والتأكد من أنها تخدم أهداف الدراسة. وتم إعادة ضبطها وتصحيحها وفقا للتعديلات المقدمة.
- 2- ثبات الاستبيان: للتأكد من مدى ثبات الاستبيان لاستخدامه مرة أخرى في ظل نفس الشروط والحصول على نفس النتائج، تم حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ الموضحة قيمه في الجدول الموالي:

الجدول رقم (04): قيم معامل الثبات ألفا كرونباخ

رقم المحور	المحور	عدد العبارات	رقم العبارة	قيمة ألفا كرونباخ
01	المتغير المستقل: سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة	19	19-01	0.894
02	المتغير التابع: جودة القوائم المالية	18	37-20	0.910
	الاستبيان ككل	37	37-01	0.934

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على مخرجات (SPSSv:20).

من خلال نتائج الجدول أعلاه بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ للاستبيان ككل 0.934، أي أن النسبة الإجمالية فاقت النسبة المقبولة إحصائيا والمقدرة بـ 60% (0.6) بمعنى أن الأداة المستخدمة تمتاز بالثبات ويمكن الاستعانة ببياناتها لإجراء الدراسة.

رابعا: أدوات المعالجة الإحصائية

- تم إدخال البيانات التي تم الحصول عليها من خلال الاستبيان إلى برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS (statistical package for the social sciences) وتم بعدها معالجتها وفق الاختبارات التي تحقق غرض الدراسة، باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:
- معامل الثبات (Cronbach Alpha): وذلك لاختبار مدى الاعتماد على أداة الدراسة.
 - مقاييس النزعة المركزية: مثل الوسط الحسابي، وذلك لوصف خصائص عينة الدراسة ولتحديد أهمية العبارات الواردة في الاستبيان وكذا الانحراف المعياري لبيان مدى تشتت الإجابات عن وسطها الحسابي.
 - اختبار كولموغوروف سميرنوف (Kolmogorov-Smirnov): لمعرفة طبيعة توزيع البيانات.
 - اختبار T لعينة واحدة (One Sample t-test) : تم استخدامه لمعرفة مدى دلالة الإجابات التي يدلي بها أفراد العينة بخصوص محوري الدراسة (كل وتوظيفه) الفرضية الأولى والفرضية الثانية.
 - تحليل الانحدار الخطي البسيط (Simple Linear Regression): لاختبار الفرضية الثالثة وبالتالي التأكد من مدى ارتباط جودة القوائم المالية بالالتزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة.
 - اختبار فيشر (F): لاختبار مدى معنوية نموذج الانحدار الخطي البسيط المصاغ (المعنوية الكلية).
 - معامل التفسير (التحديد) (R^2): لتحديد القوة التفسيرية للمتغير المستقل أي الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة (بأبعاده الخمسة) على تفسير التغير الحاصل في جودة القوائم المالية.
 - مصفوفة ارتباط بيرسون (Pearson's Correlation Matrix): لمعرفة العلاقات الترابطية بين أبعاد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة (كمتغيرات مستقلة) وجودة القوائم المالية كمتغير تابع.
- وتجدر الإشارة الى ان إجراء هذه الاختبارات الإحصائية سيتم عند مستوى دلالة 0.05 أي بمستوى ثقة 95%(0.95).

المبحث الثالث: تحليل البيانات واختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما تم التوصل إليه بعد تحليل بيانات الدراسة وإجراء اختبارات عليها وسيتم تقسيمه الى المطالب الآتية:

✓ **المطلب الأول: تحليل بيانات محاور الدراسة؛**

✓ **المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي؛**

✓ **المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.**

المطلب الأول: تحليل بيانات محاور الدراسة

سيتم من خلال هذا المطلب تحليل بيانات محور المتغير المستقل من خلال عرض بيانات أبعاد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة ثم تحليل بيانات المحور التابع، وذلك من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لهما.

أولاً: عرض وتحليل بيانات المحور الأول (أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة)

حيث يتضمن هذا المحور الأبعاد التالية: (النزاهة، الموضوعية، الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، السرية والسلوك المهني)

1- عرض وتحليل بيانات البعد الأول (النزاهة)

الجدول رقم (05): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد النزاهة

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارات
01	يلتزم محاسب الشركة بالأمانة و يحرص على أن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.	4.85	0.359	موافق تماما	1
02	يتسم محاسب الشركة بالاستقامة في أداء مهامه.	4.68	0.475	موافق تماما	3
03	يحرص محاسب الشركة على التحري عن صدق أية معلومات يقدمها.	4.82	0.387	موافق تماما	2
	إجمالي البعد الأول	4.78	0.337	موافق تماما	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المبحوثين في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- ، يتجهون نحو الموافقة تماما في إجاباتهم بخصوص عبارات بعد النزاهة، حيث وقع المتوسط الحسابي

لجميع الإجابات في المجال [5-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم، وعليه فإن درجة الموافقة بخصوص نزاهة المحاسب بالشركة تتجه نحو (الموافقة تماما).

يمكن القول ان أفراد العينة اتجهوا نحو الموافقة تماما يعني توفر بعد النزاهة ضمن مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة في شركة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة-، وهذا كون المتوسط الحسابي واقع في المجال [5-4.20] بقيمة عادت 4.78.

2- عرض وتحليل بيانات البعد الثاني (الموضوعية)

الجدول رقم (06): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد الموضوعية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارات
04	يتسم محاسب الشركة بالموضوعية في أدائه لمهامه.	4.68	0.475	موافق تماما	1
05	يتسم محاسب الشركة بحياديته المطلقة وعدم تحيزه لأية جهة.	4.68	0.535	موافق تماما	2
06	يتمتع المحاسب بالاستقلالية عند القيام بمهامه.	4.06	1.099	موافق	5
07	يبتعد محاسب الشركة عن المشاركة في أي نشاط أو علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته.	4.06	0.736	موافق	4
08	يلتزم المحاسب بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.	4.38	0.604	موافق تماما	3
	إجمالي البعد الثاني	4.37	0.475	موافق تماما	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المبحوثين في مؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، يتجهون نحو الموافقة التامة وبمستوى مرتفع جدا في إجاباتهم بخصوص العبارات (4، 5، 8)، كون متوسطاتها الحسابية فاقت الحد الأدنى لمجال موافق تماما وهو 4.20 في حين اتجهوا نحو الموافقة فيما يتعلق بالعبارتين (6، 7) حيث وقع المتوسط الحسابي لهاتين العبارتين في المجال [4.19-5] وعليه فإن درجة الموافقة في هذا المستوى تتجه نحو (الموافقة) بمستوى مرتفع، إجمالا وقع المتوسط الحسابي لجميع الإجابات في المجال [5-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم،

ومنه يمكن القول أن أفراد العينة اتجهوا نحو الموافقة تماما على ما يعني توفر هذا البعد في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، وهذا كون المتوسط الحسابي واقع في المجال [5-4.20] بقيمة عادلت 4.37.

3- عرض وتحليل بيانات البعد الثالث(الكفاءة المهنية والعناية اللازمة)

الجدول رقم (07): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد الكفاءة المهنية والعناية

اللازمة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارات
09	يتمتع محاسب الشركة بالمؤهلات اللازمة للقيام بمهامه على أكمل وجه.	4.47	0.615	موافق تماما	3
10	يتلقى محاسب الشركة تدريبا وتطويرا من لتتمية قدراته.	4.44	0.824	موافق تماما	4
11	يحرص محاسب الشركة على تحديث معلوماته المهنية	4.47	0.563	موافق تماما	2
12	يحرص محاسب الشركة على تطوير مهاراته المهنية.	4.59	0.500	موافق تماما	1
13	يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه مهنته ولا يذخر أي جهد.	4.41	0.657	موافق تماما	5
14	يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه رؤسائه.	4.32	0.684	موافق تماما	6
	إجمالي البعد الثالث	4.45	0.486	موافق تماما	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المبحوثين في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، يتجهون نحو الموافقة تماما في إجاباتهم على جميع عبارات هذا البعد، حيث وقع المتوسط الحسابي لجميع الإجابات في المجال [5-4.20] حسب مقياس ليكارت الخماسي المستخدم، وعليه يمكن القول أن أفراد العينة اتجهوا نحو الموافقة تماما على توفر الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ضمن مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، وهذا كون المتوسط الحسابي واقع في المجال [5-4.20] بقيمة عادلت 4.45.

4- عرض وتحليل بيانات البعد الرابع (السرية)

الجدول رقم (08): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد السرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارات
15	يحافظ محاسب الشركة على سرية معلوماتها.	4.71	0.524	موافق تماما	1
16	يلتزم محاسب الشركة بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بينه وبينها (الشركة).	4.50	0.615	موافق تماما	2
17	يقوم محاسب الشركة بالإفصاح عن معلوماتها السرية في الحالات التي تكون بقوة القانون.	4.44	0.613	موافق تماما	3
إجمالي البعد الرابع		4.54	0.456	موافق تماما	/

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المبحوثين في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- ، يتجهون نحو الموافقة التامة على كل عبارات هذا البعد، حيث وقع المتوسط الحسابي لجميع الإجابات في المجال [4.20-5]

يمكن القول أن أفراد العينة يتفقون تماما على ان بعد السرية يتوفر ضمن مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، وهذا كون المتوسط الحسابي واقع في المجال [4.20-5] بقيمة عادلته 4.54.

5- عرض وتحليل بيانات البعد الخامس (السلوك المهني)

الجدول رقم (09): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد السلوك المهني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	المستوى	ترتيب العبارات
18	يتعامل محاسب الشركة بشكل إيجابي (سلوك إيجابي) اتجاه زملائه ورؤسائه.	4.26	0.666	موافق تماما	مرتفع جدا	2
19	يرفض محاسب الشركة قبول أي شيء من شأنه أن يسيء إلى سمعة المهنة.	4.53	0.563	موافق تماما	مرتفع جدا	1
إجمالي البعد الخامس		4.39	0.910	موافق	مرتفع	/

	جدا	تماما		
--	-----	-------	--	--

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المبحوثين في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS - تبسة-، يتجهون نحو الموافقة تماما على كل عبارات هذا البعد، حيث وقعت المتوسطات الحسابية لجميع الإجابات في المجال [4.20-5]

يمكن القول أن أفراد العينة اتجهوا نحو الموافقة تماما على البعد الخامس (السلوك المهني، ما يعني توفر هذا البعد ضمن أخلاقيات ومبادئ مهنة المحاسبة في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، وهذا كون المتوسط الحسابي واقع في المجال [4.20-5] بقيمة عادلته 4.39.

ثانيا: عرض وتحليل بيانات المحور الثاني جودة القوائم المالية (جودة المعلومات المالية)

الجدول رقم (10): تحليل آراء المبحوثين تجاه المتغير التابع (جودة القوائم المالية)

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه	ترتيب العبارات
20	تتسم المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة بسهولة فهمها من قبل مستخدميها.	4.18	0.673	موافق	11
21	تتسم المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للشركة بانسجامها ومقروئيتها بلغة موحدة بين جميع وحدات الشركة.	4.15	0.657	موافق	13
22	تقدم الشركة المعلومات المالية في الوقت المناسب لمستخدميها.	4.12	0.880	موافق	14
23	تساعد المعلومات المالية التي تقدمها الشركة لمستخدميها في تقييم قراراتهم الماضية والتأكد من مدى صحتها.	3.97	0.904	موافق	16
24	تسمح المعلومات المالية التي تتيحها قوائم الشركة لمستخدميها بالتنبؤ بمختلف الأحداث(النتائج) المستقبلية.	3.76	0.890	موافق	18
25	تقدم الشركة معلومات مالية تراعي أهميتها النسبية لمستخدميها.	3.76	0.741	موافق	17
26	تتضمن القوائم المالية للشركة معلومات مالية ذات	4.18	0.797	موافق	12

				موثوقية لعملية اتخاذ القرار.	
3	موافق تماما	0.657	4.41	تتسم المعلومات المالية للشركة المعبر عنها في القوائم المالية بالحياد وعدم التحيز لأي جهة.	27
6	موافق تماما	0.567	4.26	تتسم المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة بخلوها من الأخطاء الجوهرية.	28
9	موافق تماما	0.479	4.21	تعبر المعلومات المالية للشركة بصدق عن عملياتها وأنشطتها.	29
4	موافق تماما	0.657	4.41	تتطابق المعلومات المالية مع واقع ما هو موجود وما هو مسجل.	30
1	موافق تماما	0.500	4.59	المعلومات المالية الواردة لديها مستندات ووثائق ثبوتية.	31
2	موافق تماما	0.507	4.53	تلتزم الشركة بالمعايير والمبادئ المحاسبية عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في قوائمها المالية.	32
8	موافق تماما	0.855	4.24	تصحح الشركة عن أي تغييرات في سياساتها المحاسبية.	33
7	موافق تماما	0.567	4.26	تتوب الشركة المعلومات المالية في قوائمها المالية بطريقة تجعلها قابلة للمقارنة.	34
10	موافق تماما	0.592	4.21	تتبع الشركة عند إعداد قوائمها المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.	35
5	موافق تماما	0.544	4.35	تمكن المعلومات المالية للشركة من مقارنة أدائها من سنة مالية إلى أخرى.	36
15	موافق	0.816	4.00	تساعد المعلومات المالية للشركة من مقارنة نتائجها لفترات سابقة مع شركات أخرى.	37
/	موافق	0.438	4.19	إجمالي المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال الجدول أعلاه أن المبحوثين في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- ، يتجهون نحو الموافقة تماما وبمستوى مرتفع جدا في إجاباتهم بخصوص العبارات 27، 28، 29، 30، 31 ، 32، 33، 34، 35، 36)، في حين اتجهوا نحو الموافقة وبمستوى مرتفع فيما يتعلق بالعبارات (20، 21، 22، 23، 24، 25، 26، 37) حيث وقع المتوسط الحسابي لهذه العبارات في

المجال [3.40-4.19] وعليه فإن درجة الموافقة في هذا المستوى تتجه نحو (الموافقة) بمستوى مرتفع، إجمالاً وقع المتوسط الحسابي لجميع الإجابات في المجال [3.40-4.19]، ومنه يمكن القول أن أفراد العينة يتفقون على أن القوائم المالية لمؤسسة مناجم الفوسفات somiphos-تبسة- تتسم بالجودة ، وهذا كون المتوسط الحسابي واقع في المجال [3.40-4.19] بقيمة عادلته 4.19

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي

تم استخدام اختبار كولموغوروف سميرنوف او مايعرف ب-s-sample k- وذلك لمعرفة إذا كانت بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، ومن ثمة تحديد نوع الاختبارات التي ستستخدم لاختبار فرضيات الدراسة هل هي معلمية أم غير معلمية.

إذن تتبع بيانات الدراسة التوزيع الطبيعي حسب هذا الاختبار (التوزيع الطبيعي) إذا كان مستوى المعنوية أكبر من (0.05) والعكس في الحالة العكسية، وبالنسبة لنتائجه فقد كانت كما هي موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (11): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

محتوى المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة (sig)	محاور الاستبيان
سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة	0.756	0.617	المحور الأول
جودة القوائم المالية	0.766	0.600	المحور الثاني
	0.511	0.957	الاستبيان ككل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور وكذا الإجمالي أكبر من (0.05)، أي أن (sig>0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

سيتم في هذا المطلب اختبار فرضيات الدراسة عند مستوى معنوية 0.05 باستخدام الاختبارات المناسبة في ظل نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

لاختبار الفرضية الأولى التي كان نصها "يلتزم المحاسب بمؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- بأخلاقيات وسلوكيات مهنته" يتم الاعتماد على قيم المتوسط الحسابي للأبعاد الخمسة التي تم اعتمادها في المحور الأول والمتمثلة في أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة في ظل نتائج اختبار **one Sample T.test** (t لعينة واحدة) كون يناسب بيانات (المحور الأول) يتبع التوزيع الطبيعي.

1- نتائج اختبار **one Sample T.test** المتعلقة بالبعد الأول (النزاهة)

يمكن إيجازها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (12): نتائج اختبار **one Sample T.test** ببعد النزاهة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية T	المستوى
01	يلتزم محاسب الشركة بالأمانة و يحرص على أن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.	4.85	0.000	مرتفع جدا
02	يتسم محاسب الشركة بالاستقامة في أداء مهامه.	4.68	0.000	مرتفع جدا
03	يحرص محاسب الشركة على التحري عن صدق أية معلومات يقدمها.	4.82	0.000	مرتفع جدا
إجمالي البعد الأول		4.78	0.000	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

تشير نتائج الجدول أعلاه أن كل العبارات كان متوسط تحققها مرتفعا جدا بمؤسسة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، حيث بلغ 4.78 وهي قيمة في المجال [4.20-5]، وبالنظر لمستوى معنوية اختبار T الذي جاء أقل من 0.05، ما يعني أن محاسب الشركة يتمتع بالنزاهة كمبدأ من مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة حيث:

- يلتزم محاسب الشركة بالأمانة و يحرص على أن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية؛
- كما يتسم بالاستقامة في أداء مهامه؛
- و يحرص على التحري عن صدق أية معلومات يقدمها.

2- نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالبعد الثاني (الموضوعية)

يمكن إيجازها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (13): نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعده الموضوعية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية T	المستوى
04	يتسم محاسب الشركة بالموضوعية في أدائه لمهامه.	4.68	0.000	مرتفع جدا
05	يتسم محاسب الشركة بحياديته المطلقة وعدم تحيزه لأية جهة.	4.68	0.000	مرتفع جدا
06	يتمتع المحاسب بالاستقلالية عند القيام بمهامه.	4.06	0.000	مرتفع
07	يبتعد محاسب الشركة عن المشاركة في أي نشاط أو علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته.	4.06	0.000	مرتفع
08	يلتزم المحاسب بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.	4.38	0.000	مرتفع جدا
	إجمالي البعد الثاني	4.45	0.000	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

تشير نتائج الجدول أعلاه أن كل العبارات كان متوسط تحققها مرتفعا جدا بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، حيث بلغ 4.45 وهي قيمة تقع في المجال [4.20-5]، وبالمنظر لمستوى معنوية اختبار T الذي جاء أقل من 0.05، ما يعني أن محاسب الشركة تتمتع بالموضوعية كمبدأ من مبادئ وأخلاقيات مهنته ما يؤكد ان المحاسبين بها :

- يتسمون بالموضوعية في أدائه لمهامهم؛
- و بحياديته المطلقة وعدم تحيزهم لأية جهة؛
- و بالاستقلالية عند القيام بمهامهم؛
- كما يبتعدون عن المشاركة في أي نشاط أو علاقات تؤثر على حياديتهم وموضوعيتهم؛
- بالإضافة الى الالتزام بمشروعية كل ما يتعلق بعملهم وأدائهم لواجباتهم وخدماتهم الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.

3- نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالبعد الثالث(الكفاءة المهنية والعناية اللازمة)

يمكن إيجازها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (14): نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعء الكفاءة المهنية والعناية

اللازمة

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية T	المستوى
09	يتمتع محاسب الشركة بالمؤهلات اللازمة للقيام بمهامه على أكمل وجه.	4.47	0.000	مرتفع جدا
10	يتلقى محاسب الشركة تدريبا وتطويرا من لتنمية قدراته.	4.44	0.000	مرتفع جدا
11	يحرص محاسب الشركة على تحديث معلوماته المهنية	4.47	0.000	مرتفع جدا
12	يحرص محاسب الشركة على تطوير مهاراته المهنية.	4.59	0.000	مرتفع جدا
13	يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه مهنته ولا يدخر أي جهد.	4.41	0.000	مرتفع جدا
14	يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه رؤسائه.	4.32	0.000	مرتفع جدا
	إجمالي البعد الثالث	4.45	0.000	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

تشير نتائج الجدول أعلاه أن كل العبارات كان متوسط تحققها مرتفعا جدا بشركة مناجم

الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، حيث بلغ 4.45

وهي قيمة في المجال [4.20-5]، وبالنظر لمستوى معنوية اختبار T الذي جاء أقل من 0.05،

ما يعني أن محاسب الشركة يتمتع بالكفاءة المهنية والعناية اللازمة كمبدأ من مبادئ وأخلاقيات مهنته

ما يؤكد أنه :

- يتمتع بالمؤهلات اللازمة للقيام بمهامه على أكمل وجه؛

- يتلقى تدريبا وتطويرا من لتنمية قدراته؛

- يحرص على تحديث معلوماته المهنية؛

- يحرص على تطوير مهاراته المهنية؛

- يوفي بمسؤوليته اتجاه مهنته ولا يدخر أي جهد؛

- يوفي بمسؤوليته اتجاه رؤسائه.

4- نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالبعد الرابع (السرية)

يمكن إيجازها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (15): نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعد السرية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية T	المستوى
15	يحافظ محاسب الشركة على سرية معلوماتها.	4.71	0.000	مرتفع جدا
16	يلتزم محاسب الشركة بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بينها وبينها(الشركة).	4.50	0.000	مرتفع جدا
17	يقوم محاسب الشركة بالإفصاح عن معلوماتها السرية في الحالات التي تكون بقوة القانون.	4.44	0.000	مرتفع جدا
	إجمالي البعد الرابع	4.54	0.000	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

تشير نتائج الجدول أعلاه أن كل العبارات كان متوسط تحققها مرتفعا جدا بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، حيث بلغ 4.54 وهي قيمة في المجال [4.20-5]، وبالنظر لمستوى معنوية اختبار T الذي جاء أقل من 0.05، ما يعني أن محاسب الشركة يتمتع بالسرية كمبدأ من مبادئ وأخلاقيات مهنته حيث:

- يحافظ على سرية معلوماتها؛

- و يلتزم بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بينها وبينها(الشركة)؛

- ويقوم بالإفصاح عن معلوماتها السرية في الحالات التي تكون بقوة القانون.

5- نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالبعد الخامس (السلوك المهني)

يمكن إيجازها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (16): نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة ببعد السلوك المهني

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى المعنوية T	المستوى
18	يتعامل محاسب الشركة بشكل إيجابي) سلوك إيجابي (اتجاه زملائه ورؤسائه.	4.26	0.000	مرتفع جدا
19	يرفض محاسب الشركة قبول أي شيء من شأنه أن يسيء إلى	4.53	0.000	مرتفع جدا

			سمعة المهنة.
مرتفع جدا	0.000	4.39	إجمالي البعد الخامس

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

تشير نتائج الجدول أعلاه أن كل العبارات كان متوسط تحققها مرتفعا جدا بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، حيث بلغ 4.39 وهي قيمة في المجال [4.20-5]، وبالنظر لمستوى معنوية اختبار T الذي جاء أقل من 0.05، ما يعني أن محاسب الشركة يتمتع بالسرية كمبدأ من مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة حيث:

- يتعامل بسلوك إيجابي إتجاه زملائه ورؤسائه؛

- ويرفض قبول أي شيء من شأنه أن يسيء إلى سمعة المهنة.

6- نتائج اختبار الفرضية الأولى

لاختبار الفرضية الأولى التي كان نصها: "يلتزم المحاسب بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- وسلوكيات مهنته". يمكن إيجازها في الجدول أدناه:

الجدول رقم (17): نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالفرضية الأولى

الترتيب	المستوى	معنوية الاختبار T	المتوسط الحسابي	الأبعاد
1	مرتفع جدا	0.000	4.78	النزاهة
5	مرتفع جدا	0.000	4.37	الموضوعية
3	مرتفع جدا	0.000	4.45	الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
2	مرتفع جدا	0.000	4.54	السرية
4	مرتفع جدا	0.000	4.39	السلوك المهني
-	مرتفع جدا	0.000	4.49	المحور الأول ككل

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

انطلاق من نتائج الجدول تبدو جليا ان الفرضية الأولى التي كان نصها "يلتزم المحاسب بشركة مناجم الفوسفات somiphos -تبسة- بأخلاقيات وسلوكيات مهنته" متحققة بمستوى مرتفع جدا كون

المتوسط الحسابي للمحور ككل بلغ 4.49 يقع في المجال [4.20-5] ما يؤكد ذلك هو مستوى دلالة اختبار t لعينة واحدة الذي ساوى 00.00 تماما للمحور ككل وكذا الأبعاد الخمسة والتي احتلت فيها النزاهة المرتبة الأولى بمتوسط عادل 4.78 تليها السرية بمتوسط عادل 4.54 ثم الكفاءة المهنية و العناية اللازمة بمتوسط عادل 4.45 ثم تليها السلوك المهني بمتوسط عادل 4.39 ثم تليها الموضوعية بمتوسط عادل 4.37 .

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

لاختبار الفرضية الثانية التي كان نصها: "تتسم القوائم المالية بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- بالجودة العالية"، سيتم الاعتماد على نتائج المتوسطات الحسابية في ظل اختبار نتائج اختيار T لعينة واحدة كون بيانات المحور يتبع التوزيع الطبيعي، الموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (18): نتائج اختبار one Sample T.test المتعلقة بالفرضية الثانية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	مستوى معنوية T	المستوى
20	تتسم المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة بسهولة فهمها من قبل مستخدميها.	4.18	0.000	مرتفع
21	تتسم المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للشركة بانسجامها ومقروئيتها بلغة موحدة بين جميع وحدات الشركة.	4.15	0.000	مرتفع
22	تقدم الشركة المعلومات المالية في الوقت المناسب لمستخدميها.	4.12	0.000	مرتفع
23	-تساعد المعلومات المالية التي تقدمها الشركة لمستخدميها في تقييم قراراتهم الماضية والتأكد من مدى صحتها.	3.97	0.000	مرتفع
24	تسمح المعلومات المالية التي تتيحها قوائم الشركة لمستخدميها بالتنبؤ بمختلف الأحداث(النتائج)المستقبلية.	3.76	0.000	مرتفع
25	تقدم الشركة معلومات مالية تراعي أهميتها النسبية لمستخدميها.	3.76	0.000	مرتفع
26	تتضمن القوائم المالية للشركة معلومات مالية ذات موثوقية لعملية اتخاذ القرار.	4.18	0.000	مرتفع
27	تتسم المعلومات المالية للشركة المعبر عنها في القوائم المالية	4.41	0.000	مرتفع جدا

			بالحياد وعدم التحيز لأي جهة.	
28	مرتفع جدا	0.000	4.26	تتسم المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة بخلوها من الأخطاء الجوهرية.
29	مرتفع جدا	0.000	4.21	تعبر المعلومات المالية للشركة بصدق عن عملياتها وأنشطتها.
30	مرتفع جدا	0.000	4.41	تتطابق المعلومات المالية مع واقع ما هو موجود وما هو مسجل.
31	مرتفع جدا	0.000	4.59	المعلومات المالية الواردة لديها مستندات ووثائق ثبوتية.
32	مرتفع جدا	0.000	4.53	تلتزم الشركة بالمعايير والمبادئ المحاسبية عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في قوائمها المالية.
33	مرتفع جدا	0.000	4.24	تفصح الشركة عن أي تغييرات في سياساتها المحاسبية.
34	مرتفع جدا	0.000	4.26	تبويب الشركة المعلومات المالية في قوائمها المالية بطريقة تجعلها قابلة للمقارنة.
35	مرتفع جدا	0.000	4.21	تتبع الشركة عند إعداد قوائمها المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.
36	مرتفع جدا	0.000	4.35	تمكن المعلومات المالية للشركة من مقارنة أدائها من سنة مالية إلى أخرى.
37	مرتفع	0.000	4.00	تساعد المعلومات المالية للشركة من مقارنة نتائجها لفترات سابقة مع شركات أخرى.
	مرتفع	000.0	4.19	إجمالي المحور الثاني

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

تشير نتائج الجدول رقم (18) أن كل العبارات كان متوسط تحققها مرتفعا بشركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة-، حيث بلغ 4.19 وهي قيمة تقع في المجال [3.40-4.19]، وبالنظر لمستوى معنوية اختبار T الذي جاء أقل من 0.05، ما يعني أن القوائم المالية للشركة، تتمتع بجودة مرتفعة، كما تؤكد دلالة الاختبار بالنسبة للعبارات ان:

- المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة تتسم بسهولة فهمها من قبل مستخدميها؛
- المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للشركة تتسم بانسجامها ومقروئيتها بلغة موحدة بين جميع وحدات الشركة،

- الشركة تقدم المعلومات المالية في الوقت المناسب لمستخدميها؛
- المعلومات المالية التي تقدمها الشركة تساعد مستخدميها في تقييم قراراتهم الماضية والتأكد من مدى صحتها؛
- المعلومات المالية التي تتيحها قوائم الشركة تسمح لمستخدميها بالتنبؤ بمختلف الأحداث(النتائج) المستقبلية؛
- الشركة تقدم معلومات مالية تراعي أهميتها النسبية لمستخدميها؛
- القوائم المالية للشركة تتضمن معلومات مالية ذات موثوقية لعملية اتخاذ القرار؛
- المعلومات المالية للشركة المعبر عنها في القوائم المالية تتسم بالحياد وعدم التحيز لأي جهة؛
- المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة تتسم بخلوها من الأخطاء الجوهرية؛.
- المعلومات المالية للشركة تعبر بصدق عن عملياتها وأنشطتها؛
- المعلومات المالية تتطابق مع واقع ما هو موجود وما هو مسجل؛
- المعلومات المالية الواردة لديها مستندات ووثائق ثبوتية؛
- الشركة تلتزم بالمعايير والمبادئ المحاسبية عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في قوائمها المالية؛
- الشركة تفصح عن أي تغييرات في سياساتها المحاسبية؛
- الشركة تبوب المعلومات المالية في قوائمها المالية بطريقة تجعلها قابلة للمقارنة؛
- الشركة تتبع عند إعداد قوائمها المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة؛
- المعلومات المالية للشركة تمكن من مقارنة أدائها من سنة مالية إلى أخرى؛
- المعلومات المالية للشركة تساعد على مقارنة نتائجها لفترات سابقة مع شركات أخرى.

وانطلاقا مما سبق يمكن قبول الفرضية الثانية التي كان نصها: «تتسم القوائم المالية بشركة

مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- بالجودة العالية»

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

لاختبار الفرضية الثالثة التي كان مفادها «توجد علاقة ارتباط ايجابية معنوية بين جودة القوائم

المالية والالتزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة على مستوى شركة مناجم الفوسفات somiphos-

تبسة-"، سيتم الاعتماد على كل من قيمة معامل الارتباط ومعامل التحديد انطلاقاً من نتائج الانحدار الخطي البسيط في ظل المعنوية الكلية للنموذج المصاغ والمتعلق بالمتغير التابع (جودة القوائم المالية) والمتغير المستقل (سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة)، ثم اعتماد نتائج مصفوفة الارتباط بين المتغير التابع وأبعاد المتغير المستقل.

1- اختبار ارتباط المتغير التابع بالمستقل

ويمكن تمثيل أهم نتائجها من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (19): نتائج الانحدار الخطي البسيط للمتغير التابع على المستقل

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط (R)	معامل التحديد (R^2)	مستوى الدلالة (sig) (F)
سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة	جودة القوائم المالية	0.606	0.367	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

مدى دلالة نموذج الانحدار الخطي المصاغ والتي بلغت الصفر التام بما يتيح اعتماد النتائج المتحصل عليها، حيث ومن خلال معامل التحديد والتفسير (R^2) يتضح أن المتغير المستقل (سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة) يفسر ما نسبته (0.367) من التباين الحاصل في جودة القوائم المالية، كما أن هذه الأخيرة مرتبطة بشكل إيجابي بالأولى (سلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة) بما يعادل (0.606) ل يتم ذلك قبول الفرضية الثالثة التي كان نصها:

« توجد علاقة ارتباط إيجابية معنوية بين جودة القوائم المالية والالتزام بسلوكيات وأخلاقيات

مهنة المحاسبة على مستوى شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- .»

2- اختبار الارتباط بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع

ولمعرفة أي من الأبعاد التي ارتبطت بها جودة القوائم المالية تندرج نتائج مصفوفة الارتباط البسيط بين الأبعاد الخمسة لمبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة (النزاهة ، الموضوعية، الكفاءة والعناية المهنية اللازمة، السرية ، السلوك المهني) وجودة القوائم المالية، والملخصة في الجدول أدناه:

الجدول رقم (20): نتائج مصفوفة الارتباط بين أبعاد المتغير المستقل والمتغير التابع

أبعاد المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط (R)	مستوى الدلالة (sig)
النزاهة	جودة القوائم المالية	0.266	0.129
الموضوعية		0.471	0.005
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة		0.575	0.000
السرية		0.472	0.005
السلوك المهني		0.483	0.004

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج (SPSS v:20)

يتضح من خلال نتائج مصفوفة الارتباط التي استخدمت لمعرفة ما إذا كان هناك ارتباط بين المتغير المستقل مع المتغير التابع حيث تبين أنه:

- لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى ثقة (95%)، بين النزاهة و جودة القوائم المالية حيث كان معامل الارتباط ضعيفا بقيمة 0.266، ومستوى الدلالة قدر بـ 0.129، وهو أكبر من 0.05.

-توجد علاقة ارتباط ايجابية بين الموضوعية وجودة القوائم المالية حيث أن معامل الارتباط متوسط بقيمة 0.471 ومستوى الدلالة قدر بـ 0.005 وهو أقل من 0.05.

- توجد علاقة ارتباط ايجابية بين الكفاءة المهنية والعناية اللازمة وجودة القوائم المالية حيث كان معامل الارتباط متوسط نوعا ما بقيمة 0.575 ومستوى الدلالة قدر بـ 0.000 وهو أقل من 0.05.

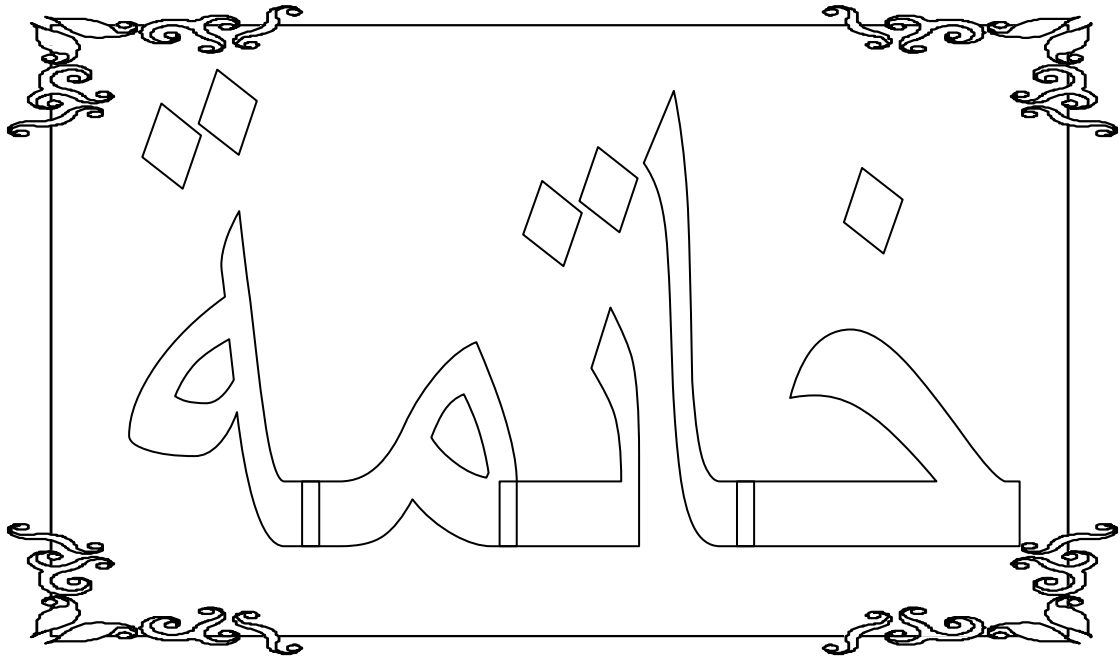
- توجد علاقة ارتباط ايجابية بين السرية وجودة القوائم المالية حيث كان معامل الارتباط متوسط بقيمة 0.472 ومستوى الدلالة قدر بـ 0.005 وهو أقل من 0.05.

- توجد علاقة ارتباط ايجابية بين السلوك المهني وجودة القوائم حيث كان معامل الارتباط متوسط بقيمة 0.482 ومستوى الدلالة قدر بـ 0.004 وهو أقل من 0.05.

وبالتالي يمكن القول: النزاهة التي أبرزت أن النتائج ليس لها تأثير على جودة القوائم المالية وذلك بسبب طريقة المعالجة والتي كانت بالارتباط المباشر في حين أن لها تأثير مباشر من خلال الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والتي تستدعي من المحاسب في أخذ جوانبها بتطبيق المعايير المحاسبية وفي ذلك أشار لبعد النزاهة، كما أن التطبيق غير العمدي لا يعد قلة نزاهة ولكن قلة عناية.

خلاصة الفصل الثاني

تم في هذا الفصل التعرف على مؤسسة مناجم الفوسفات somiphos -تبسة- الكائن مقرها ببلدية تبسة وتحديد اختبار عينة قصدية تمثلت أفرادها في العاملين بمديرية المالية والمحاسبة على مستوى جميع الوحدات وكذلك مختلف مستخدمي قوائمها المالية الداخليين و البالغ عددهم 34 فردا ، وجه إليهم استبيان تضمن أسئلة بخصوص محوري الدراسة الأساسيين المتمثلين في أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة (كمتغير مستقل) و جودة القوائم المالية (كمتغير تابع)، بعد إخضاع البيانات المجمعدة للمعالجة الإحصائية تبين ان القوائم المالية التي تقدمها المؤسسة تتميز بمستوى جودة مرتفع سببه ارتفاع مستوى التزام محاسبي الشركة بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة بنسبة 0.606.



تناولت هذه الدراسة أكثر المواضيع أهمية في مجال المحاسبة والمتمثلة في الالتزام بالمبادئ الأساسية لمهنة المحاسبة التي يجب على المحاسبين الالتزام بها لإظهار الوضعية المالية الحقيقية وضمان تحقيق المصلحة العامة لأصحاب متخذي القرار، ومالها أثر على جودة القوائم المالية وبناءا على ذلك تمثلت إشكالية الدراسة ما مدى تأثير أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية بمؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- بعد إتباع المنهجية الموضحة خلصت الدراسة الى جملة من النتائج أبرزها:

- يتفق جميع أفراد العينة في إجابتهم على أن توفر مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة في شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS -تبسة- بمستوى مرتفع على العموم؛
- أن هنالك علاقة ارتباط بين التزام المحاسبين بمبدأ السرية وجودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات، بمعنى كل ما التزم المحاسب بالسرية كلما أدى ذلك إلى توفر قوائم مالية ذات جودة عالية؛
- تتسم المعلومات المالية التي تقدمها الشركة بوضوحها وسهولها فهمها من قبل مختلف مستخدميها؛
- أن مبدأ النزاهة لا يؤثر في جودة القوائم المالية بشكل مباشر وذلك لكون معامل الارتباط ما بينهم ضعيف والذي قدر بـ 0.266؛
- أن للخصائص النوعية للمعلومة المالية علاقة طردية مع مدى الالتزام بالسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة، فالتمسك بالأخلاقيات بموجبها ستحقق تلك الخصائص وبالتالي ستحقق الجودة في القوائم المالية؛
- هناك التزام كبير من قبل محاسبي مؤسسة مناجم الفوسفات -تبسة- بسلوكيات وأخلاقيات مهنتهم وما يؤكد ذلك هو مستوى نزاهتهم الذي كان مرتفعا حيث احتل هذا المبدأ المركز الأول بنسبة 4.78 وكذا السرية بمتوسط عادل 4.54 ثم الكفاءة المهنية والعناية اللازمة بمتوسط عادل 4.45 تم يليها السلوك المهني 4.39 عادل وأخيرا الموضوعية بمعادل 4.37؛
- تتسم القوائم المالية بمؤسسة مناجم الفوسفات Somiphos -تبسة- بجودة مرتفعة حيث قدر متوسطها الحسابي 4.19؛
- هناك علاقة ارتباط ايجابية بين جودة القوائم المالية وسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة وأكبر ارتباط سجل بين جودة القوائم المالية والأبعاد الخمسة كان مع بعد الكفاءة المهنية والعناية اللازمة والذي كان بنسبة 57.5%.

توصيات:

- بناءً على ما تقدم من نتائج، يمكن اقتراح جملة من التوصيات والتي تتمثل فيما يلي:
- زيادة التركيز على تدريس أخلاقيات مهنة المحاسبة بالجامعات والكليات والمعاهد مع زيادة الاهتمام بالمراجع والدورات التي تناولت موضوع أخلاقيات المهنة؛

- توزيع المنشورات والدورات في الجامعات والكليات والمعاهد وجميع القطاعات الأخرى عن أسباب انهيار وإفلاس المؤسسات بشكل مفاجئ، مع إعطاء أمثلة حقيقية لهم عن نتائج هذا الانهيار وما سببه من خسارة لكل الأطراف؛
- الاهتمام بعقد دورات وندوات مخصصة في موضوع أخلاقيات المهنة مع ربطها بموضوع جودة القوائم المالية في الشركات؛
- الاهتمام بمصادقية التقارير والقوائم المالية المقدمة من قبل الشركات، حتى يتمكن الأطراف المتعاملون معها من اتخاذ القرارات الاستثمارية بشكل أفضل؛
- التشاور بين المنظمات المهنية للمحاسبة والمراجعة وبين الجهات التنفيذية من ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة لمزيد من وضع القوانين في مجال أخلاقيات المهنة؛
- تشجيع المزيد من الدراسات المستقبلية في مجال أخلاقيات مهنة المحاسبة؛
- حث الشركات محل المراجعة بضرورة الالتزام بالجوانب الأخلاقية في مجال المهنة.

أفاق الدراسة

- من خلال الدراسة التي قمنا بها وهي إشكالية أثر الالتزام بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية والتي تضمن كشف واقع أخلاقيات مهنة المحاسبة في المؤسسات الاقتصادية وأثرها على جودة القوائم المالية تبين ان المؤسسة تحرص على الالتزام بقواعد سلوك مهنة المحاسبة. ولهذا نقترح إجراء دراسات مكملة لهذه الدراسة المتمثلة في:
- دراسة السلوك المهني للمحاسب الموظف والمهني والمقارنة بينهما؛
 - دور أخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من الفساد الإداري؛
 - أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة في ترشيد القرارات الاستثمارية.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

- 1- أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2015.
- 2- أحمد محمد ثور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، مصر، الطبعة الأولى، 2009.
- 3- إيهاب نظمي- هاني العزب، تدقيق الحسابات، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2012.
- 4- باسل أسعد- ربيع سميا، محاسبة متوسطة 1، دار المنشورات الجامعية الافتراضية، سوريا، الطبعة الأولى، 2020.
- 5- بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS، IFRS، الطبعة الأولى، دار كليك للنشر والتوزيع، الجزائر، 2010.
- 6- حسين القاضي وآخرون، أساسيات المحاسبة (2)، الطبعة الثانية، منشورات جامعة دمشق مركز التعليم المفتوح، سوريا، 2003.
- 7- حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، دار الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2011.
- 8- رضوان حلوة حنان- نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية منشآت خدمية- منشآت تجارية، اثناء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- 9- رضوان حلوة حنان- نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية، القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية، 2012.
- 10- سليمان محمد مصطفى- سامح محمد أمين النجار، أثر التوثيق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية على تحسين المعلومات في الأسواق الناشئة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها مصر، 2014.
- 11- شعيب شنوف، المحاسبة المالية وفقاً للمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS والنظام المحاسبي المالي SCF، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الأولى، 2016.
- 12- محمد سامي راضي، المحاسبة المالية الدورة المحاسبية-قوائم المالية، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2013.

- 13- مفلح محمد عقل، الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 14- مؤيد راضي خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية مدخل نظري وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2006.
- 15- نضال محمود الرمحي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الطبعة الأولى، 2010.
- 16- هادي رضا الصفار، مبادئ المحاسبة المالية القياس والاعتراف والافصاح في التقارير المالية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2009.
- 17- وجدي حامد حجازي، تحليل القوائم المالية في ظل المعايير المحاسبية، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2011.

ثانياً: المجالات والمقالات

- 1- أمينة جودي، ابتسام بن غزال، مساهمة أخلاقيات مهنة المحاسبة في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، العدد 10، جامعة بسكرة، الجزائر، 2017.
- 2- أمينة حفاصة- عباس فرحات، جودة القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ل تبني معايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS، دراسة ميدانية لمؤسسة الاسمنت عين الكبيرة SCAEK، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، المجلد 11، العدد 02.
- 3- بن حركو عنبه- عبد الحميد مهري، النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية دراسة مقارنة، مجلة دراسات اقتصادية، جامعة قسنطينة، المجلد 01، العدد 04، 2017.
- 4- تغريد سالم الليلة، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحسين أداء الإدارات المحاسبية، دراسة حالة في جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 32، العدد 98، 2010.
- 5- جرد نور الدين- آيت محمد مراد، قراءة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة بين منظور النظام المحاسبي المالي ومنظور المعايير المحاسبة الدولية، مجلة البديل الاقتصادي، جامعة الجزائر، المجلد الخامس، العدد الأول، 2018.
- 6- خالد عثمان عبد الرحمان- عبد الله عبد الرحمان، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة ودورها في كشف ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة العامة السودانية، دراسة ميدانية على المراجعة الخارجية في السودان، مجلة العلوم الادارية، جامعة إفريقيا العالمية العدد 2، 2018.

ثالثاً: المذكرات والرسائل

- 1- حنان عجيلة، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة غرداية، 2019-2020.
- 2- سعدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015.
- 3- سليمان عتير، دور الرقابة الجبائية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة مديرية الضرائب لولاية الوادي، رسالة ماجستير (غير منشورة) تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.
- 4- صباحي نوال، الاقتصاد المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وأثره على جودة المعلومة، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الاجتماعية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2011.
- 5- عادل عاشور، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم التسيير، تخصص محاسبة ومالية، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، 2006.
- 6- هيثم عابدين عباس محمد، أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة في الحد من التطبيق التحايلي للسياسات المحاسبية، دراسة ميدانية على المراجعين بديوان المراجعة القومي بالسودان. رسالة ماجستير (منشور). تخصص محاسبة. كلية الدراسات العليا. جامعة النيلين السودان. 2017.
- 7- سميرة صالح أمبادي، المشاكل التي تواجه المحاسبين المهنيين لتطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في اليمن، دراسة ميدانية في محافظة عدن، مجلة الدراسات المالية والمحاسبة والإدارية، جامعة عدن، اليمن، المجلد 5، العدد 2، 2018.
- 8- سوسن أحمد سعيد- عبد الواحد غازي، دراسة مقارنة لأخلاقيات مهنة المحاسبة والتدقيق الدولية الإسلامية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة الموصل، المجلد 4، العدد 2، 2014.

- 9- شيلان عارف احمد – رزكار علي احمد ، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة و التدقيق في تقليل الغش والتلاعب في القوائم المالية للمصارف التجارية –دراسة ميدانية لمصرف أشتى في محافظة السليمانية – مجلة العلمية ، جامعة جيهان ، السليمانية ، المجلد 4 ، العدد 1، 2020 .
- 10- صحراوي إيمان- يباله فريد، جودة القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، دراسة حالة مجمع الأوراسي الجزائر للفترة (2017-2018)، مجلة إضافات اقتصادية، جامعة الجزائر، المجلد 04، العدد 01، 2020.
- 11- طه أحمد حسن أردني، التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة، دراسة حالة لآراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، جامعة العراق، المجلد 85، العدد 29، 2007.
- 12- عجيلة حنان، عجيلة محمد، متطلبات ومقومات ضبط مهنة المحاسبة في الجزائر، منظور الأخلاقيات، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة غرداية، مجلد 06، العدد 02، 2020.
- 13- عدي صفاء الدين فاضل- فيحاء عبد الخالق محمود، قياس مستوى تأثير بعض العوامل على جودة القوائم المالية، مجلة دورية نصف سنوية تصدر عن كلية الإدارة والاقتصاد جامعة البصرة، المجلد 7، العدد 14، 2015.
- 14- عمر جموعي -فوزية براهيم . اثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (IES04) دراسة ميدانية .مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية .جامعة الجزائر . المجلد 07 . العدد 01 . 2021 .
- 15- فوزي الحاج أحمد وآخرون، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الأعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01، الجزائر، 2021.
- 16- قسوم حنان، أهمية اعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) في تحسين جودة القوائم المالية، دراسة تحليلية لبعض المعايير، مجلة البحوث والدراسات التجارية، جامعة سطيف، المجلد 03، العدد 01، 2019.
- 17- مداحي عثمان، أهداف القوائم المالية، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة البليدة، العدد 07، 2012.
- 18- مسعود كسكس- محمد زرقون، دور مراجع الحسابات في تحسين القوائم المالية في البيئة المحاسبة الجزائرية، دراسة ميدانية لعينة من المهنيين والأكاديميين بالجنوب الشرقي الجزائري خلال سنة 2018، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة الجزائر، المجلد 06، العدد 02.

19- معن محمد الحسن- حامد الحركي، تأثير المراجعة الخارجية على جودة معلومات القوائم المالية، مجلة العربية للنشر العلمي، العدد 28، الخرطوم، السودان، 2021.

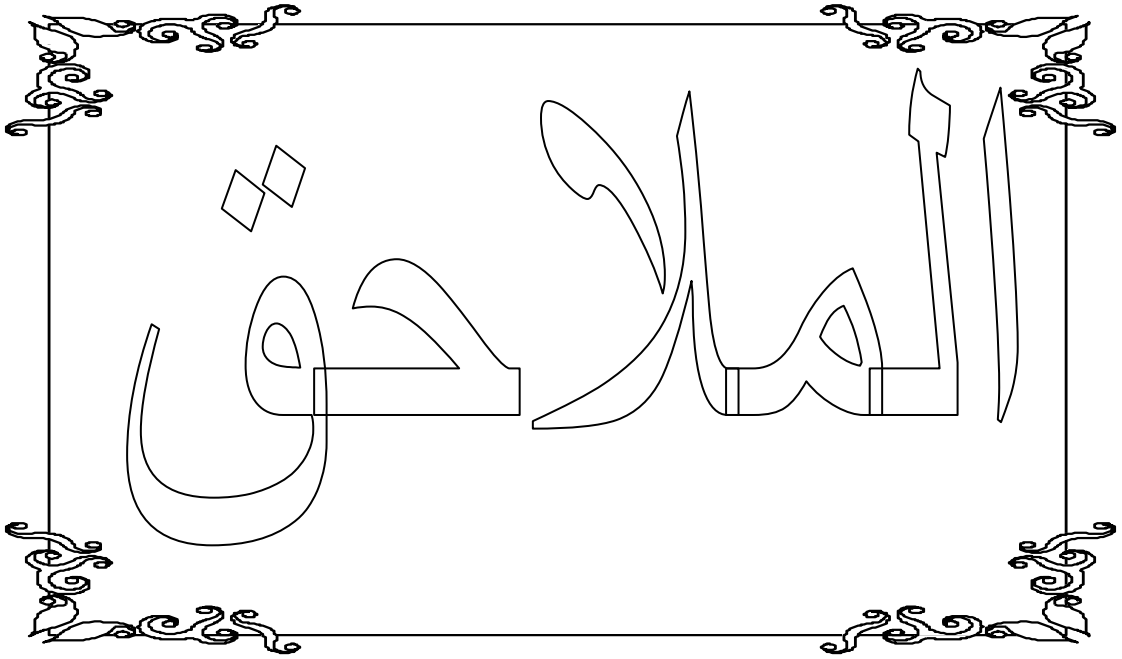
20-مقدم خالد وآخرون، تأثير أخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومة المالية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، جامعة الجزائر، المجلد 04، العدد 02، 2021.

رابعاً: القوانين

1- قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة 1428، يتضمن نظام المحاسبي المالي المواد 26-27-28-29، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، العدد 74، 25 نوفمبر 2007.

خامساً: المواقع الإلكترونية

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، 2010، على الرابط: www.ifac.org.



الملحق رقم (02): الاستبيان

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الشيخ العربي التبسي -تبسة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

استبيان

سيدي، سيدتي الكريم (ة) تحية احترام و تقدير

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع البيانات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و محاسبة" تخصص مالية مؤسسة" بعنوان: أثر الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات -SOMIPHOS- تبسة.

و نظراً لأهمية رأيكم في إنجاز الدراسة، نرجو التعاون معنا في الإجابة على الأسئلة الواردة في هذا الاستبيان، و ذلك بوضع الإشارة (✓) مقابل الإجابة التي تناسب رأيكم علماً أن البيانات التي ستدلون بها ستحظى بكامل السرية و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

و شكراً لتعاونكم

تحت إشراف الأستاذة:

- د. مليكة مدفوني.

من إعداد الطالبتين:

- سامية قواسمية.

- نوال بولعراس.

السنة الجامعية: 2022/2021

المحور الأول: مبادئ و أخلاقيات مهنة المحاسبة

الدرجة					العبارة	رقم العبارة	
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما			
					- يلتزم محاسب الشركة بالأمانة ويحرص على أن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.	النزاهة	1
					- يتسم محاسب الشركة بالاستقامة في أداء مهامه.		2
					- يحرص محاسب الشركة على التحري عن صدق اية معلومات يقدمها.		3
					- يتسم محاسب الشركة بالموضوعية في ادائه لمهامه.	الموضوعية	4
					- يتسم محاسب الشركة بحياديته المطلقة وعدم تحيزه لأي جهة.		5
					- يتمتع المحاسب بالاستقلالية عند القيام بمهامه.		6
					- يبتعد محاسب الشركة عن المشاركة في أي نشاط أو علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته.		7
					- يلتزم المحاسب بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.		8
					- يتمتع محاسب الشركة بالمؤهلات اللازمة للقيام بمهامه على أكمل وجه.	الكفاءة المهنية و العناية اللازمة	9
					- يتلقى محاسب الشركة تدريبا وتطويرا من لتنمية قدراته.		10
					- يحرص محاسب الشركة على تحديث معلوماته المهنية		11
					- يحرص محاسب الشركة على تطوير مهاراته المهنية.		12

الملاحق

					- يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه مهنته ولا يدخر أي جهد.	1 3
					- يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه رؤسائه.	
					- يحافظ محاسب الشركة على سرية معلوماتها.	1 5 6
					- يلتزم محاسب الشركة بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بينه وبينها (الشركة).	
					- يقوم محاسب الشركة بالإفصاح عن معلوماتها السرية في الحالات التي تكون بقوة القانون.	
					- يتعامل محاسب الشركة بشكل إيجابي (سلوك إيجابي) اتجاه زملائه ورؤسائه.	1 8
					- يرفض محاسب الشركة قبول أي شيء من شأنه أن يسيء إلى سمعة المهنة.	
						1 9

المحور الثاني: جودة القوائم المالية (جودة المعلومات المالية)

رقم العبارة	العبارة	الدرجة				
		غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً
1 2	- تتسم المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة بسهولة فهمها من قبل مستخدميها. - تتسم المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للشركة بانسجامها ومقروئيتها بلغة موحدة بين جميع وحدات الشركة.					
3 4 5	- تقدم الشركة المعلومات المالية في الوقت المناسب لمستخدميها. - تساعد المعلومات المالية التي تقدمها الشركة لمستخدميها في تقييم قراراتهم الماضية والتأكد من مدى صحتها. - تسمح المعلومات المالية التي تتيحها قوائم الشركة لمستخدميها بالتحذير بالتنبؤ بمختلف الأحداث (النتائج) المستقبلية.					

الملاحق

					6 - تقدم الشركة معلومات مالية تراعي اهميتها النسبية لمستخدميها.		6
					7 - تتضمن القوائم المالية للشركة معلومات مالية ذات موثوقية لعملية اتخاذ القرار.	المصداقة (الموثوقية)	7
					8 - تتسم المعلومات المالية للشركة المعبر عنها في القوائم المالية بالحياد وعدم التحيز لأي جهة.		8
					9 - تتسم المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة بخلوها من الأخطاء الجوهرية.		9
					1 - تعبر المعلومات المالية للشركة بصدق عن عملياتها وأنشطتها.		1
					0 - تتطابق المعلومات المالية مع واقع ما هو موجود وما هو مسجل.		0
					1 - المعلومات المالية الواردة لديها مستندات ووثائق ثبوتية.		1
					2 - تلتزم الشركة بالمعايير والمبادئ المحاسبية عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في قوائمها المالية.		2
					3 - تفصح الشركة عن اي تغييرات في سياساتها المحاسبية.		3
					4 - تبوب الشركة المعلومات المالية في قوائمها المالية بطريقة تجعلها قابلة للمقارنة.		4
					5 - تتبع الشركة عند إعداد قوائمها المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.		5
					6 - تمكن المعلومات المالية للشركة من مقارنة أدائها من سنة مالية إلى أخرى.	6	
					7 - تساعد المعلومات المالية للشركة من مقارنة نتائجها لفترات سابقة مع شركات أخرى.	7	
					8 - تساعد المعلومات المالية للشركة من مقارنة نتائجها لفترات سابقة مع شركات أخرى.	8	

الملحق رقم 03): نتائج spss

معامل ألفا كرونباخ الاجمالي

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	34	100.0
Exclus ^a	0	.0
Total	34	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.934	37

معامل ألفا كرونباخ لمحور مبادئ وأخلاقيات المحاسبة

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	34	100.0
Exclus ^a	0	.0
Total	34	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.894	19

معامل ألفا كرونباخ محور جودة القوائم المالية

Récapitulatif de traitement des observations

	N	%
Observations Valide	34	100.0
Exclus ^a	0	.0
Total	34	100.0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.910	18

المتوسطات والانحرافات المعيارية للعبارات الاستبيان

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يلتزم محاسب الشركة بالأمانة و يحرص على أن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.	34	4.85	.359	.062
يتسم محاسب الشركة بالاستقامة في أداء مهامه.	34	4.68	.475	.081
يحرص محاسب الشركة على التحري عن صدق اية معلومات يقدمها.	34	4.82	.387	.066

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يلتزم محاسب الشركة بالأمانة و يحرص على أن يكون موثوقا به في أدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية.	30.055	33	.000	1.853	1.73	1.98
يتسم محاسب الشركة بالاستقامة في أداء مهامه.	20.586	33	.000	1.676	1.51	1.84
يحرص محاسب الشركة على التحري عن صدق اية معلومات يقدمها.	27.479	33	.000	1.824	1.69	1.96

البعد الثاني: الموضوعية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يتسم محاسب الشركة بالموضوعية في ادائه لمهامه.	34	4.68	.475	.081
يتسم محاسب الشركة بحياديته المطلقة وعدم تحيزه لأية جهة.	34	4.68	.535	.092
يتمتع المحاسب بالاستقلالية عند القيام بمهامه.	34	4.06	1.099	.189
يبتعد محاسب الشركة عن المشاركة في أي نشاط أو علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته.	34	4.06	.736	.126
يلتزم المحاسب بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.	34	4.38	.604	.104

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يتسم محاسب الشركة بالموضوعية في ادائه لمهامه.	20.5	33	.000	1.676	1.51	1.84
يتسم محاسب الشركة بحياديته المطلقة وعدم تحيزه لأية جهة.	18.2	33	.000	1.676	1.49	1.86
يتمتع المحاسب بالاستقلالية عند القيام بمهامه.	5.61	33	.000	1.059	.68	1.44
يبتعد محاسب الشركة عن المشاركة في أي نشاط أو علاقات تؤثر على حياديته وموضوعيته.	8.38	33	.000	1.059	.80	1.32
يلتزم المحاسب بمشروعية كل ما يتعلق بعمله وأدائه لواجباته وخدماته الوظيفية والمهنية في ضوء الأحكام والمبادئ الشرعية القانونية.	13.3	33	.000	1.382	1.17	1.59

البعد الثالث: الكفاءة المهنية والعناية اللازمة

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يتمتع محاسب الشركة بالمؤهلات اللازمة للقيام بمهامه على أكمل وجه.	34	4.47	.615	.105
يتلقى محاسب الشركة تدريباً وتطويراً من لتنمية قدراته.	34	4.44	.824	.141
يحرص محاسب الشركة على تحديث معلوماته المهنية	34	4.47	.563	.097
يحرص محاسب الشركة على تطوير مهاراته المهنية.	34	4.59	.500	.086
يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه مهنته ولا يدخر أي جهد.	34	4.41	.657	.113
يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه رؤسائه.	34	4.32	.684	.117

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يتمتع محاسب الشركة بالمؤهلات اللازمة للقيام بمهامه على أكمل وجه.	13.949	33	.000	1.471	1.26	1.69
يتلقى محاسب الشركة تدريباً وتطويراً من لتنمية قدراته.	10.204	33	.000	1.441	1.15	1.73
يحرص محاسب الشركة على تحديث معلوماته المهنية	15.223	33	.000	1.471	1.27	1.67
يحرص محاسب الشركة على تطوير مهاراته المهنية.	18.538	33	.000	1.588	1.41	1.76
يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه مهنته ولا يدخر أي جهد.	12.534	33	.000	1.412	1.18	1.64
يوفي محاسب الشركة بمسؤوليته اتجاه رؤسائه.	11.282	33	.000	1.324	1.08	1.56

البعد الرابع: السرية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يحافظ محاسب الشركة على سرية معلوماتها.	34	4.71	.524	.090
يلتزم محاسب الشركة بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بينه وبينها(الشركة).	34	4.50	.615	.106
يقوم محاسب الشركة بالإفصاح عن معلوماتها السرية في الحالات التي تكون بقوة القانون.	34	4.44	.613	.105

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يحافظ محاسب الشركة على سرية معلوماتها.	18.985	33	.000	1.706	1.52	1.89
يلتزم محاسب الشركة بمبدأ السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بينه وبينها(الشركة).	14.211	33	.000	1.500	1.29	1.71
يقوم محاسب الشركة بالإفصاح عن معلوماتها السرية في الحالات التي تكون بقوة القانون.	13.719	33	.000	1.441	1.23	1.65

البعد الخامس: السلوك المهني

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
يتعامل محاسب الشركة بشكل إيجابي) سلوك إيجابي (اتجاه زملائه ورؤسائه.	34	4.26	.666	.114
يرفض محاسب الشركة قبول أي شيء من شأنه أن يسيء إلى سمعة المهنة.	34	4.53	.563	.097

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
يتعامل محاسب الشركة بشكل إيجابي) سلوك إيجابي (اتجاه زملائه ورؤسائه.	11.080	33	.000	1.265	1.03	1.50
يرفض محاسب الشركة قبول أي شيء من شأنه أن يسيء إلى سمعة المهنة.	15.832	33	.000	1.529	1.33	1.73

المحور الثاني: جودة القوائم المالية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
تتسم المعلومات الواردة في القوائم المالية للشركة بسهولة فهمها من قبل مستخدميها. تتسم المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية للشركة بانسجامها ومقروئيتها بلغة موحدة بين جميع وحدات الشركة.	34	4.18	.673	.115
تقدم الشركة المعلومات المالية في الوقت المناسب لمستخدميها.	34	4.15	.657	.113
-تساعد المعلومات المالية التي تقدمها الشركة لمستخدميها في تقييم قراراتهم الماضية والتأكد من مدى صحتها.	34	4.12	.880	.151
تسمح المعلومات المالية التي تنتجها قوائم الشركة لمستخدميها بالانتباه بمختلف الأحداث (النتائج المستقبلية).	34	3.97	.904	.155
تقدم الشركة معلومات مالية تراعي أهميتها النسبية لمستخدميها.	34	3.76	.890	.153
تتضمن القوائم المالية للشركة معلومات مالية ذات موثوقية لعملية اتخاذ القرار.	34	3.76	.741	.127
تتسم المعلومات المالية للشركة المعبر عنها في القوائم المالية بالحياد وعدم التحيز لأي جهة.	34	4.18	.797	.137
تتسم المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة بخلوها من الأخطاء الجوهرية.	34	4.41	.657	.113
تعتبر المعلومات المالية للشركة بصدق عن عملياتها وأنشطتها.	34	4.26	.567	.097
تتطابق المعلومات المالية مع واقع ما هو موجود وما هو مسجل.	34	4.21	.479	.082
المعلومات المالية الواردة لديها مستندات ووثائق إثباتية.	34	4.41	.657	.113
تلتزم الشركة بالمعايير والمبادئ المحاسبية عند تقييم وإدراج مختلف الحسابات في قوائمها المالية.	34	4.59	.500	.086
تفصح الشركة عن أي تغييرات في سياساتها المحاسبية.	34	4.53	.507	.087
ثيوب الشركة المعلومات المالية في قوائمها المالية بطريقة تجعلها قابلة للمقارنة.	34	4.24	.855	.147
تتبع الشركة عند إعداد قوائمها المالية طرق وأساليب موحدة تمكن من إجراء عمليات المقارنة.	34	4.26	.567	.097
تمكن المعلومات المالية للشركة من مقارنة أدائها من سنة مالية إلى أخرى.	34	4.21	.592	.101
تساعد المعلومات المالية للشركة من مقارنة نتائجها لفترات سابقة مع شركات أخرى.	34	4.35	.544	.093
	34	4.00	.816	.140

Test sur échantillon unique						
	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الواردة المعلومات تتسم بسهولة للشركة المالية القوائم في مستخدميها قبل من فهمها.	10 .195	33	000.	1.176	.94	1.41
المالية المعلومات تتسم للشركة المالية القوائم التي موحدة بلغة ومقر وثبتها بانسجامها الشركة وحدات جميع بين.	10 .173	33	000.	1.147	.92	1.38
المعلومات الشركة تقدم المناسب الوقت في المالية لمستخدميها.	7. 409	33	000.	1.118	.81	1.42
المعلومات تساعد - الشركة تقدمها التي المالية قراراتهم تقييم في لمستخدميها صحتها مدى من والتأكد الماضية.	6. 260	33	000.	.971	.66	1.29
المالية المعلومات تسمح الشركة قوائم تتيحها التي الأحداث بمختلف بالتنبأ لمستخدميها المستقبلية (النتائج).	5. 012	33	000.	.765	.45	1.08
معلومات الشركة تقدم النسبية أهميتها تراعي مالية لمستخدميها.	6. 018	33	000.	.765	.51	1.02
المالية القوائم تتضمن ذات مالية معلومات للشركة القرار اتخاذ لعملية موثوقة.	8. 611	33	000.	1.176	.90	1.45
المالية المعلومات تتسم القوائم في عنها المعبر للشركة لأي التحيز وعدم بالحياد المالية جهة.	12 .534	33	000.	1.412	1.18	1.64
المالية المعلومات تتسم بخلوها الشركة طرف من المقدمة الجوهرية الأخطاء من.	13 .001	33	000.	1.265	1.07	1.46
المالية المعلومات تعبر عملياتها عن بصدق للشركة وأنشطتها.	14 .692	33	000.	1.206	1.04	1.37
المالية المعلومات تتطابق هو وما موجود هو ما واقع مع مسجل.	12 .534	33	000.	1.412	1.18	1.64
الواردة المالية المعلومات ثبوتية ووثائق مستندات لديها.	18 .538	33	000.	1.588	1.41	1.76
بالمعايير الشركة تلتزم تقييم عند المحاسبية والمبادئ في الحسابات مختلف وإدراج المالية قوائمها.	17 .602	33	000.	1.529	1.35	1.71
اي عن الشركة تفصح المحاسبية سياساتها في تغييرات.	8. 426	33	000.	1.235	.94	1.53

الملاحق

المعلومات الشركة تبويب بطريقة المالية قوائمها في المالية للمقارنة قابلة تجعلها	13 .001	33	000.	1.265	1.07	1.46
إعداد عند الشركة تتبع وأساليب طرق المالية قوائمها عمليات إجراء من تمكن موحدة المقارنة	11 .881	33	000.	1.206	1.00	1.41
المالية المعلومات تمكن سنة من أدائها مقارنة من للشركة أخرى إلى مالية	14 .503	33	000.	1.353	1.16	1.54
المالية المعلومات تساعد لفترات نتائجها مقارنة من للشركة أخرى شركات مع سابقة	7. 141	33	000.	1.000	.72	1.28

إجمالي المتوسطات والانحرافات المعيارية والمحاور

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الإجمالي	34	4.349	.3600	.06176
مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة	34	4.492	.3671	.06296
جودة القوائم المالية	34	4.199	.4381	.07514
النزاهة	34	4.784	.3371	.05782
الموضوعية	34	4.370	.4751	.08149
الكفاءة المهنية والعناية اللازم	34	4.451	.4864	.08342
السرية	34	4.549	.4560	.07821
السلوك المهني	34	4.397	.5334	.09148

Test sur échantillon unique

الملاحق

	Valeur du test = 3					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الإجمالي	21.8 57	33	.000	1.34976	1.2241	1.4754
مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة	23.7 00	33	.000	1.49226	1.3642	1.6204
جودة القوائم المالية	15.9 62	33	.000	1.19935	1.0465	1.3522
النزاهة	30.8 57	33	.000	1.78431	1.6667	1.9020
الموضوعية	16.8 19	33	.000	1.37059	1.2048	1.5364
الكفاءة المهنية والعناية اللازمة	17.3 94	33	.000	1.45098	1.2813	1.6207
السرية	19.8 06	33	.000	1.54902	1.3899	1.7081
السلوك المهني	15.2 72	33	.000	1.39706	1.2109	1.5832

اختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		الإجمالي	مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة	جودة القوائم المالية
N		34	34	34
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	4.34	4.4923	4.1993
	Ecart-type	.360	.36714	.43811
Différences les plus extrêmes	Absolue	.088	.130	.131
	Positive	.088	.086	.131
	Négative	-	-.130-	-.077-
Z de Kolmogorov-Smirnov		.061-	.756	.766
Signification asymptotique (bilatérale)		.957	.617	.600

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

نتائج اختبار الفرضيات

Variables introduites/supprimées^a

Mo dèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méth ode
1	مبادئ مهنة وأخلاقيات المحاسبة ^b	.	Entrée

a. Variable dépendante : جودة القوائم المالية :

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles

M odèle	R	R- deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation	Changement dans les statistiques				
					Variatio n de R-deux	Variati on de F	ddl 1	ddl 2	Sig. Variation de F
1	.6 06 ^a	.36 7	.347	.35393	.367	18.564	1	32	.000

a. Valeurs prédites : (constantes). المحاسبة مهنة وأخلاقيات مبادئ.

ANOVA^a

Modèle	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1 Régression	2.325	1	2.325	18.564	.000 ^b
1 Résidu	4.009	32	.125		
1 Total	6.334	33			

a. Variable dépendante : جودة القوائم المالية :

b. Valeurs prédites : (constantes). مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة

Coefficients^a

Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	A	Erreur standard	Bêta		
1 (Constante)	.951	.756		1.258	.218
1 مبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة	.723	.168	.606	4.309	.000

a. Variable dépendante : جودة القوائم المالية

مصفوفة الارتباط

Corrélations							
		جودة_المعلومات_المالية	النزاهة	الموضوعية	الكفاءة_المهنية_والعناية_اللازمة	السرية	السلوك_المهني
جودة القوائم_المالية	Corrélacion de Pearson	1	.266	.471**	.575**	.472**	.483**
	Sig. (bilatérale)		.129	.005	.000	.005	.004
	N	34	34	34	34	34	34

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

ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة اثر الالتزام بسلوكيات وأخلاقيات مهنة المحاسبة على جودة القوائم المالية في شركة مناجم الفوسفات Somiphos -تبسة- خلال الفترة الممتدة من 22 مارس 2022 إلى 20 أبريل 2022 حيث انه إذا التزم المحاسب بالمبادئ الأساسية سينعكس ذلك على توفر قوائم مالية تمتاز بالخصائص النوعية للجودة (قابلية للفهم، الملائمة، المصدقية، قابلية للمقارنة). ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبيان على عينة من الأفراد العاملين بمديريات المالية والمحاسبة على مستوى جميع وحدات المؤسسة وكذلك مختلف الأطراف الداخلية المستخدمة لقوائمها المالية، حيث وزعت 34 استمارة تم استرجاعها بالكامل وحلت باستخدام اختبارات ومعالجات إحصائية مناسبة تنتجها حزمة وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أبرزها: أن جميع أفراد العينة يتفقون على أن الالتزام بمبدأ النزاهة مطبق بنسبة مرتفعة جداً، كما يؤكدون ان القوائم المالية للمؤسسة تتسم بالجودة العالية نتيجة لارتفاع مستوى التزام محاسبيها بأخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة وذلك بنسبة 0.606.

الكلمات المفتاحية: اخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة - القوائم المالية - جودة القوائم المالية.

Abstract

This study aimed to know the impact of commitment to the ethics and behavior of the accounting profession on the quality of the financial statements in the Phosphate Mines Corporation SOMIPHOS - Tebessa - during the period from March 22, 2022 to April 20, 2022. (relevance, reliability, comparability).

To achieve the objective of the study, a questionnaire was distributed to a sample of employees working in the finance and accounting directorates at the level of all units of the institution, as well as the various internal parties used for their financial statements. Among the results, most notably: that all sample members agree that the commitment to the principle of integrity is applied at a very high rate. They also confirm that the financial statements of the institution are of high quality as a result of the high level of commitment of its accountants to the ethics and behaviors of the accounting profession, at a rate of 60.6%.

Keywords: *ethics and behavior of the accounting profession - financial statements - quality of financial statements.*