



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
MINISTRY OF HIGHER EDUCATION AND
SCIENTIFIC RESEARCH



جامعة محمد خيضر بيسكرة-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية

University of Biskra
Faculty of Economics, Trade and Management Sciences
Review of Economic and Managerial Research

REF:/rem/2021

الرقم: 2021/111..130

شهادة نشر

يشهد رئيس تحرير مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بيسكرة بأن المقال المقدم من طرف الأستاذ(ة): فوشيش أمينة ، جامعة: محمد بوضياف المسيلة/الجزائر. و الأستاذ(ة): لطيح الأخصر ، جامعة: محمد بوضياف المسيلة/الجزائر. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من الموسوم ب: من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة

قد نشر بالمجلد 13، العدد 02، الصادر في: ديسمبر 2019

تاريخ الإرسال: 2019/09/11، تاريخ النشر: 2019/12/29

سلمت له هذه الشهادة لاستعمالها في حدود ما يسمح به القانون

ببكرة (الجزائر) في: 2021/09/27

رئيس التحرير



يمكن الاطلاع على نسخة من المقال على الرابط الاتي: <https://www.asjpecrisc.dz/en/chiefeditor/listAcceptedArticlePublication/701>

E-mail : ecomangement.journal@univ-biskra.dz

☒ ص.ب 145 ببكرة - ☎ 033543300



أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة

Impact of the application of the financial accounting system (SCF) on creative accounting practices in Algerian economic institutions from the perspective of practitioners of the accountancy profession

قوشيش أمينة، جامعة محمد بوضياف، المسيلة gouchiche@gmail.com

د. لقليطي الأخضر، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، lakhdar2821@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2019/09/11 تاريخ القبول: 2019/10/23 تاريخ النشر: 2019/12/29

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى معرفة مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر. ولتحقيق هدف الدراسة تم صياغة استمارة استبيان وجهت لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر من محاسبين ومحافظي الحسابات وخبراء وهذا لاختبار آرائهم حول هدف الدراسة. توصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس أساليب المحاسبة الإبداعية وهذا من خلال التغلغل في الثغرات التي أتاحتها النظام المحاسبي المالي الكلمات المفتاحية المحاسبة الإبداعية؛ النظام المحاسبي المالي؛ المؤسسات الاقتصادية تصنيف JEL : M40، M49

Abstract: This study aims at investigating the impact of the application of the financial accounting system on the innovative accounting practices in the Algerian economic institutions from the point of view of practitioners of the accounting profession in Algeria. To achieve the objective of the study, a questionnaire was formulated for accountants, accountants, and experts in Algeria to test their views on the objective of the study. The study found that Algerian economic institutions are practicing innovative accounting methods by penetrating the gaps created by the financial accounting system.

keyword: Creative accounting; financial accounting system; economic institutions.

JEL classification code : M40, M49

1. مقدمة:

عقب انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة ENRON وشركة Worldcom، حاولت المنظمات المهنية والدراسات الأكاديمية البحث عن أسباب هذه الانهيارات، ولعل أهم سبب من أسباب هذه الانهيارات هو لجوء اداراتها إلى بعض الاجراءات والسياسات المحاسبية سعيًا وراء احداث تحسين صوري في أرباحها وأدائها المالي، وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة دون اللجوء إلى خرق القواعد والقوانين المحاسبية في اعداد القوائم المالية بما يخدم أهداف الادارة دون أهداف الشركة، وهو ما يطلق عليه بممارسات المحاسبة الإبداعية. وهذا ما دفع بالمشرعين والباحثين في مجال ادارة الأعمال والمحاسبة إلى السعي لتوفير آليات مناسبة تحد من هذه الممارسات المحاسبية المضللة، وتضمن اختيار سياسات وقواعد محاسبية تنتج قوائم مالية ذات جودة وموثوقا فيها خالية من الاحتيال والتضليل، ولعل أهم آلية هي المعايير المحاسبية الدولية IFRS/IAS التي يسعى وراء عملية تطبيقها الى تحسين جودة المعلومة المحاسبية ووضع تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية.

إشكالية الدراسة:

في ظل ما سبق، يمكن صياغة الإشكالية الرئيسية التالية: "ما هو أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة؟".

الأسئلة الفرعية:

- من أجل معالجة الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:
- ما مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية؟
- ماهي أهم الأسباب التي تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية؟

- ماهي الفجوات (الثغرات) التي أتاحها تطبيق النظام المحاسبي المالي في عملية القياس (التقييم) المحاسبي والتي يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية ؟

-هل هناك تأثير سلبي لأساليب ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومات المالية؟

فرضيات الدراسة

من أجل معالجة الإشكالية المطروحة يمكن صياغة الفرضيات التالية كإجابة مبدئية على الاشكالية والأسئلة الفرعية:

الفرضية الرئيسية: " يوجد تأثير بين تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة بالجزائر "

-**الفرضية الفرعية الأولى:** "تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية".

-**الفرضية الفرعية الثانية:** "تتنوع دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

- **الفرضية الفرعية الثالثة:** " إن وجود العديد من البدائل المتاحة في عملية التقييم المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي يسمح بممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في عناصر القوائم المالية".

- **الفرضية الفرعية الرابعة:** " إن تطبيق متطلبات الافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي يحد من أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية".

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة ما إذا كانت المؤسسات الجزائرية تلجأ إلى تطبيق أساليب المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية.

- معرفة أهم الأسباب (الدوافع) التي تؤدي إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

- التعرف على أهم الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي والمالي التي يؤدي من خلالها إلى القدرة على تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية عند عداد القوائم المالية في عملية التقييم (القياس) المحاسبي.

الدراسات السابقة

أ - الدراسات باللغة العربية

• دراسة جرار، 2006، بعنوان: " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام

المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية التي تستخدمها المنشآت التجارية المساهمة العامة الأردنية لغرض تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الإبداعية في هذه المنشآت التجارية.

خلصت الدراسة الى أن تطبيق الأساليب المحاسبية قائم بشكل متفاوت في تلك المنشآت بعناصر القوائم المالية وتمارس عمليات تضليل لمستخدميها. وأوصت الدراسة بضرورة الوعي الكافي حول المحاسبة الإبداعية بغرض بيان أضراره وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة والتركيز على تطوير وتدريب المدققين بشكل مستمر وتعريفهم بالمستجدات في بيئة الأعمال. وإلى ضرورة وضع أسس حوكمة جديدة للشركات بدلا من المعايير الحالية والتي يجب أن تعتمد المعايير الجديدة على السلوك والإطار الأخلاقي في المعالجات المحاسبية.

• دراسة المومني ، 2006، بعنوان " تحليل وتقييم ممارسات الإدارة في استغلال المرونة

المتاحة بالمعايير المحاسبية لإدارة الأرباح ومدى وعي المستثمرين لها - دراسة

تحليلية على شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "

هدفت الدراسة إلى اختبار تأثير العوامل التالية: (حجم الشركة، ربحيتها، مديونيتها، سيولتها، التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية، معدل نموها نسبة ملكية كبار المستثمرين، ونوع تقرير المدقق في سلوك الإدارة تجاه ممارسات المحاسبة الإبداعية وخاصة إدارة الأرباح.

وخلصت الدراسة إلى أن غالبية الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان تمارس المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح) من خلال استغلال المرونة المتاحة في المعايير المحاسبية.

• دراسة الشحادة وحמידان ، 2010 ، بعنوان "قدرة معايير المحاسبة الدولية في سد فجوة الأخلاقية بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة بالبيئة المحاسبية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل دور معايير المحاسبة الدولية في تقليص فجوة التخلخل الأخلاقي التي تحكم العلاقة بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح لدى الوحدة المحاسبية من خلال:

- تحليل العوامل التي تؤدي إلى التخلخل الأخلاقي بين الإدارة والمساهمين في إدارة الأرباح.
- بيان فيما إذ كانت معايير المحاسبة الدولية بمفاهيمها وأدواتها وسياساتها قادرة على حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة والمساهمين بخصوص إدارة الربح.
- تحديد فيما إذا كان هنالك اختلاف بين آراء المدققين والمعدنين للقوائم المالية والمستخدمين لها فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية على حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة والمساهمين بخصوص إدارة الربح.

وخلصت الدراسة إلى أن هناك اجماع على مقدرة المعايير المحاسبية الدولية على سد فجوة التخلخل الأخلاقي بين الادارة والمساهمين بخصوص ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح).

ب - الدراسات باللغة الاجنبية

• دراسة Gherai and Balaciu، 2011، بعنوان "From creative Accounting Enron phenomenon to the Current financial crisis"

هدفت هذه الدراسة إلى بيان ظاهرة المحاسبة الإبداعية وممارساتها في كبرى الشركات العالمية و ربط هذه الظاهرة بالأزمة المالية العالمية، وتهدف كذلك إلى الاطلاع وتحليل أسباب انهيار شركة انرون الامريكية وكذلك شركة التدقيق العالمية آرث اندرسون لثبوت تورطها في التلاعبات المالية التي تمت في شركة إنرون.

وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب الممارسات صممت بشكل متقن بهدف التلاعب واطهار القوائم المالية بشكل جيد يخدم مصالح خاصة، وابتعدت عن المنفعة العامة.

• دراسة Alessandro and Cimini، 2012، بعنوان "How have the IAS/IFRS adoption affected earning management in EU ? the effect of the absence divergence of regulation and of legal enforcement"

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح في الاتحاد الأوروبي.

وخلصت الدراسة على أنه:

-توجد علاقة موجبة ذات دلالة احصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتخفيض ممارسات ادارة الأرباح.

-لا يوجد فرق كبير بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية الأوروبية.
-توجد علاقة موجبة بين تخفيض ممارسات إدارة الأرباح ودرجة الزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في كل بلد من بلدان الاتحاد الأوروبي.

2. الاطار النظري لممارسات المحاسبة الإبداعية

أول ظهور لمصطلح المحاسبة الإبداعية في كتاب المفكر الانجليزي " Ian Griffiths" عام 1986م بعنوان " المحاسبة الإبداعية"، ويمكن القول بأن المحاسبة الإبداعية تعد من مواليد الثمانينات فهي ليست حديثة النشأة، وظهرت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت بداية الثمانينات، ثم تطورت ممارستها لتكون مشكلة عصرية لاسيما بعد الانهيارات المالية الأخيرة التي ضربت العديد من الشركات الكبرى . (jones, 2011, p7)

1.2. مفهوم المحاسبة الإبداعية: لم يتفق المفكرين والباحثين على تعريف واحد ومحدد لمصطلح المحاسبة الإبداعية إلا أنه يمكن تسليط الضوء على بعض منها:

• **التعريف الأول:** عرف Amat & all، 1999 المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقية عما هي عليه إلى صورة مرغوبة حسب

معيها ، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للشركة دون المساس بأي من المبادئ والقواعد المحاسبية وذلك من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين والثغرات الموجودة أو تجاهل بعض منها". (Amat & Oliveras , 1999,p5)

• **التعريف الثاني :** عرف محمد مطر، 2006، أن المحاسبة الابداعية أو كما اطلق عليها المحاسبة الخلاقة على أنها " الاجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان أدارات الشركات من اجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو مركزها المال أو كلاهما معا، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختبارات التدقيق الخارجي، أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبة الدولية او غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها، سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرقام أو بالنسبة للمركز المالي، ومن ثم على مصداقية النسب المالية " (مطر، 2006،ص101).

2-2 العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الابداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الابداعية وهي كما يلي: (الآغا ، 2011 ص،81-84)

- **حرية الاختيار بين المبادئ المحاسبية :** تسمح القواعد والسياسات المحاسبة للشركة احيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية ، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا ما يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق افضل صورة لأداء الشركة.

- **حرية التقديرات المحاسبية :** يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا ما يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا ، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للاستثمارات بغرض احتساب الإهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة ، وهذا ما يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك

عن طريق صياغته التقرير او التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

-توقيت تنفيذ العمليات : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للشركة ، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجّل تنفيذ بعض العمليات أو تعجل في تنفيذها ، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

-دوافع اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية: هناك مجموعة من الأسباب دفعت مدراء ومحاسبي الشركات بأن يبدعوا طرق وأساليب التلاعب بالحسابات المالية ومن بين هذه الأسباب: (الداور و نواف ، 2009، ص829-831)

- التلاعب الضريبي : تقوم بعض المنشآت المالية من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية بتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات، وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي الذي سيتم احتساب قيمة الاقتطاع الضريبي بناء على قيمة هذا الوعاء.

-الحصول على التمويل: غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها الاستغلالية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية فإنها سوف تخضع لشروط معينة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل ، ومن ضمن الشروط الواجب توافرها للموافقة على التمويل هو أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للشركة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده يسمح بسداد اصل التمويل والفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية ان تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه الشركات طالبة التمويل ، وهنا تلجأ الشركات إلى استخدام اساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية

-التأثير الايجابي على سمعة الشركة في السوق المالي: تستخدم أساليب المحاسبة الابداعية أحيانا بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء الشركات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي ودون تدخل من إدارة الشركة ، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة الشركة سوف تتأثر سمعتها بصورة سلبية تجاه السوق وخصوصا أمام مساهميها ، ولذلك فإن أحد دوافع استخدام أساليب المحاسبة الابداعية هو التأثير الايجابي على سمعة الشركة.

-الحصول على مكافآت للمديرين : حيث يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الابداعية وذلك لزيادة الارباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بالأرباح .

-لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من الشركات في نفس القطاع على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني الذي تجريه بعض الهيئات الدولية أو المحلية ، ويستند هذا التقييم على العديد من المعايير من ضمنها تقييم القيمة المالية، ووضع الشركة من ناحية القوة المالية وبالتأكيد يستدل على ذلك من خلال قراءة القوائم المالية الصادرة عن تلك الشركات ولهذا تلجأ العديد من الشركات إلى تحسين قوائمها المالية للحصول على تصنيف متقدم وذلك باستخدام أساليب المحاسبة الابداعية المختلفة.

-تجنب التكلفة السياسية: تتمثل تلك التكلفة التي قد تتحملها الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة ، لذلك قد تلجأ إدارة الوحدات الاقتصادية إلى تبني إدارة الأرباح أو اختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض هذا الربح وذلك لكي تتمكن هذه الوحدات من تجنب تلك التكلفة.

3- مداخل ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل تطبيق النظام المحاسبي

المالي

وضع المشرع الجزائري النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS هادفا إلى تحسين جودة المعلومة المالية، واهتم بعنصر المرونة الذي كان من وجهة نظره أنه سوف يحقق قدرا كبيرا من السماح للإدارة باستخدام أحكامها التقديرية بشأن العديد من المعالجات المحاسبية لضمان توفير معلومات مفيدة، وأيضا حتى يصبح متوافقا مع

ظروف الشركة، إلا أن المساحة الممنوحة للاختيار والتقدير الشخصي للإدارة في العديد من الأمور المحاسبية قد تقود إلى تشويه عملية التوصيل المحاسبي حيث يتم التركيز على المنافع الشخصية للإدارة، ومن هنا وجدت العديد من الثغرات التي يمكن من خلالها ممارسة المحاسبة الإبداعية، وسنذكر بعضاً منها:

3-1 المداخل المتعلقة بالمبادئ المحاسبية: جاء النظام المحاسبي المالي بالعديد من المبادئ المحاسبية المعروفة في المرسوم التنفيذي 08-156 ، حيث أن البعض منها يفسح المجال أمام الإدارة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، وتتمثل في:

- **مبدأ الاستحقاق:** وفقاً لهذا المبدأ يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد، ويتم اثباتها بوثيقة وتسجل محاسبياً، وجاء هذا المبدأ في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08/156 والتي تنص على: "تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في القوائم المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها" (المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ، 2008، ص11)، ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل الإيرادات فعلياً أو دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية (خمقاني و صديقي ، 2015، ص63).

- **مبدأ الأهمية النسبية:** يقضي هذا المبدأ وفق المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08/156 ، بأن البند يكون ذا أهمية نسبية إذا كان حذفه أو إهماله يؤثر على قرارات المستخدمين، أما المعلومات غير المهمة نسبياً فيتم عرضها في شكل مجامع على أساس خصائص متجانسة. وبالتالي فإن النظام المحاسبي المالي قد أشار بشكل غير مباشر إلى عملية دمج المعلومات في التقارير المالية، والتي تهدف إلى تقليص البنود التي يتم الإفصاح عنها إلى أقل حد ممكن، وهذا لتخفيض تكاليف نشرها وتسهيل عملية قراءتها، مع الإشارة إلى أن عملية الدمج تخضع للتقدير الشخصي من طرف معدي التقارير المالية، وهذا بالنسبة

لتحديد الأهمية النسبية للبنود المراد دمجها، وهذا ما يفسح المجال لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية عن طريق التلاعب بمبدأ الأهمية النسبية ودمج المبالغ لخدمة أهداف الإدارة.

مبدأ الحيطة والحذر: نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي 08/156 على هذا المبدأ (المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ، 2008، ص12)، كما أشار إلى نقطة تتمثل في أن تطبيق هذا المبدأ يجب أن لا يؤدي إلى تكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيها، و يعتبر هذا المبدأ من المبادئ المحاسبية التي تثير جدلا كبيرا وتفتح المجال واسعا لممارسة المحاسبة الإبداعية نظرا لاعتمادها بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي، ويتجلى تأثير هذا المبدأ خاصة على الديون والنتائج، وفي حالة وجود شكوك حول المستقبل، ويتجلى ذلك من خلال خلق احتياطات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب، أو التخفيض المعتمد للأصول والإيرادات، أو التضخيم المعتمد للخصوم والمصاريف.

2-3 المداخل المتعلقة بالمعالجة المحاسبية: أتاح النظام المحاسبي المالي هامشا من الحرية للمسير بهدف تمكينه من اختيار السياسات والبدائل الملائمة التي تعكس واقع المؤسسة، ومن الأمثلة على هذه البدائل ما يلي:

- التغيير في طرق اهتلاك التثبيات: يسمح النظام المحاسبي المالي بين ثلاثة طرق للاهتلاك وهي: الريقة الخطية، الطريقة التناقصية، طريقة وحدات الانتاج ، وتكون الخطية هي المعتمدة في حالة عدم التمكن من تحديد التطور بصفة صادقة، كما ينص على ضرورة دراسة طريقة الاهتلاك، المدة النفعية والقيمة المتبقية في أعقاب المدة النفعية المطبقة على التثبيات العينية، ففي حالة حدوث تعديل مهم للوتيرة المنتظرة من المنافع الاقتصادية عن تلك الأصول تعد التوقعات والتقديرات لكي يعكس هذا التغيير في الوتيرة، وإذا تبين أن مثل هذا التغيير أمر ضروري فإنه يدرج في الحسابات كما لو كان تغير تقدير محاسبي وبضبط المبلغ المخصص للاهتلاكات المالية والسنوات المستقبلية. (القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، 2009، ص09)

من هنا يمكن القول أن النظام المحاسبي المالي قد ترك المجال مفتوح لمعدي القوائم المالية في الاختيار بين طرق الاهتلاك وفي تغيير تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتية، مما فتح المجال لممارسة المحاسبة الابداعية، فقد تلجأ الشركات إلى استغلال اختيارية طريقة احتساب الاهتلاك، بما يتماشى مع مصلحة مركزها المالي.

ومن جهة أخرى، لا يتضمن النظام المحاسبي المالي على أية شروط تحدد الأعمار الانتاجية للأصول الامر الذي يتيح للإدارة فرصة زيادة أو تخفيض أعمار الأصول حسب ميولاتها الشخصية أو المؤسسية، وإذا ظهرت الحاجة إلى الحكم الشخصي في تقدير عمر الأصل الانتاجي توفر للمديرين الفرصة أو الاختيارية في تمديد أو تقصير مدة الاهتلاك للحصول على مصروفات فترية أقل أو أكثر وبالتالي التحكم في الأرباح، ذلك أن القيمة الدفترية للأصل تتناسب طردياً مع عمرها، فزيادة مدة اهتلاك الأصل يعني تقليل معدل الاهتلاك، وبالتالي زيادة قيمة الأصل في قائمة المركز المالي، والعكس صحيح.

- **التغيير في سياسات تقييم مخزون آخر المدة:** يتيح النظام المحاسبي المالي أكثر من طريقة لتقدير مخزون آخر المدة، بحيث يترك الحرية للمسير في تطبيق إحداها، حيث نجد طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً، وكذلك طريقة التكلفة الوسطية المرجحة (القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات، 2009، ص 12-13). وبالتالي يمكن تطبيق إحدى الأساليب السابقة للوصول إلى أرقام مختلفة لتكلفة مخزون اخر المدو، وتكلفة ال البضاعة المباعة، إلا إذا تم افتراض ثبات أسعار البضاعة وهو افتراض نادر الحدوث، وبالتالي فإن الإدارة تختار الطريقة الأكثر تناسبا مع أهدافها، وهذا ما يفسح المجال لممارسة المحاسبة الابداعية.

- **السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل:** ألزم النظام المحاسبي المالي المؤسسات المعنية بمعالجة العقود طويلة الأجل وفق طريقة التقدم في الانجاز، إلا أنه سمح للمؤسسات بتطبيق طريقة الاتمام إذا كان نظام معالجة الكيان أو طبيعة العقد لا يسمح بتطبيق طريقة التقدم في الانجاز أو كانت النتيجة النهائية للعقد لا يمكن تقديرها بصورة صادقة (القرار رقم 71 المؤرخ

في 23 رجب 1429 هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات ، 2009، ص18).
غير أن الإدارة يمكنها أن تتلاعب في هاتين الطريقتين وتختار الطريقة التي تحقق لها أهدافها الخاصة على باقي الأطراف الأخرى.

4- الدراسة الميدانية

بغية الاجابة على الاشكالية واختبار الفرضيات المطروحة في البحث تم اعداد استمارة استبيان وجهت لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

4-1 مجتمع وعينة الدراسة

بحكم أن الاستبيان يهدف لمعرفة مدى تطابق وجهات النظر حول تأثير تطبيق النظام المحاسبي والمالي على ممارسات المحاسبة الابداعية، وعليه ينحصر مجتمع الدراسة في الممارسين المعتمدين لمهنة المحاسبة كمهنة حرة (محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، خبراء محاسبين) ومحاسبين موظفين في المؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

وقد تم اختيار عينة عشوائية، وتم توزيع 120 استمارة استبيان ، وكانت نتائج التوزيع كما يلي:

يلي:

جدول 1: حجم عينة الدراسة

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات الملغاة	الاستمارات المستعملة
120	83	05	78

المصدر: من اعداد الباحثين استنادا الى استمارات الاستبيان

- المعلومات العامة حول أفراد العينة

وهي عبارة عن السمات الشخصية لأفراد عينة الدراسة، حيث تم جمع بيانات ديمغرافية عن ممارسي مهنة المحاسبة في عينة الدراسة من خلال إجاباتهم على الاستبيان (الوظيفة، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة المهنية، الدورات التكوينية في مجال مهنة المحاسبة و النظام المحاسبي المالي)، وذلك للاطمئنان على توفر المعلومة اللازمة لدى المجيبين على محتويات الاستبيان وقدرتهم للإجابة على أسئلته، إضافة إلى التعرف على مدى اطلاع

والتزام عينة الدراسة - ممارسي مهنة المحاسبة - بقواعد النظام المحاسبي المالي وأخلاقيات المهنة.

4-2 محاور الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان إلى خمسة محاور رئيسية

● **المحور الأول:** وتمثل في أهم أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وضم (10) فقرات.

● **المحور الثاني:** وتمثل في أسباب لجوء إدارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات المحاسبة الابداعية، وضم (6) فقرات.

● **المحور الثالث:** وتمثل في أهم أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال عملية القياس المحاسبي في عناصر القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي والمالي وذلك من خلال استغلال أهم الثغرات الموجودة في بدائل القياس، وضم (10) فقرات.

● **المحور الرابع:** وتمثل في أهم أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال عملية الافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي والمالي، وضم (5) فقرات.

● **المحور الخامس:** وتمثل في تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومات المالية المشورة في القوائم المالية، وضم (5) فقرات.

4-3 ثبات الاستبيان

وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة من خلال قياس معامل ألفا كرونباخ Cronbach Alpha وتتراوح قيمة المعامل ما بين 0 و1، لتكون أصغر قيمة مقبولة لمعامل ألفا كرونباخ هي 0.6. وقد بلغ معامل ألفا كرونباخ لإجمالي فقرات الاستبيان (0.816)، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وهو نسبة مقبولة وهذا ما يؤكد ثبات الاستبيان. وبذلك تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة والتأكد من فرضياتها.

4-4 -تحليل خصائص عينة الدراسة

لقد تم اختيار مجموعة من المتغيرات الشخصية للمستجوبين (الوظيفة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، الدورات التكوينية)، وذلك من أجل بيان أن أفراد هذه العينة لهم قدرات ومميزات للإجابة على استمارة الاستبيان، ويمكن تلخيص النتائج التي توصلنا إليها على النحو التالي

الجدول 02: خصائص عينة الدراسة

الخصائص	البيان	التكرار	النسبة المئوية %
الوظيفة	محاسب في مؤسسة	32	41.00
	محاسب معتمد	15	19.20
	محافظ حسابات	21	26.90
	خبير محاسبي	10	12.80
المؤهل العلمي	ليسانس	48	61.50
	ماجستير/ ماستر	19	24.40
	دكتوراه	4	5.10
سنوات الخبرة	أخرى	7	9.00
	أقل من 5 سنوات	1	1.30
	من 5 إلى 10 سنوات	20	25.60
	من 11 سنة إلى 15 سنة	23	29.50
	من 16 سنة إلى 20 سنة	24	30.80
الدورات التكوينية في مجال مهنة المحاسبة	أكثر من 20 سنة	10	12.80
	مبادئ وسلوك وأخلاقيات مهنة المحاسبة	04	5
	أهمية وجودة المعلومة المحاسبية	07	9
	المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي	59	75
دورات أخرى		27	34

المصدر: من اعداد الباحثين بالاستناد على مخرجات برنامج SPSS V.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02) أعلاه، أن غالبية أفراد العينة هم من المحاسبين موظفين في مؤسسات اقتصادية بما نسبته 41 %، ويتبين أن غالبية أفراد العينة هم من حملة شهادة ليسانس بنسبة 61.50 % وكذلك ما نسبته 31 % تتراوح خبرتهم بين 15 إلى 20. غالبية أفراد عينة الدراسة لهم دورات تدريبية وتكوينية في المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي ما يقدر بنسبة 75 %، وهذا ما يضمن أن أفراد هذه العينة لهم مستوى علمي يمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان و يتمتعون بخبرة مهنية تسمح لهم بالإلمام بالكثير

من جوانب الموضوع وكذلك القضايا و الاحترافات المحاسبية من خلال ممارستهم المهنية وهم كذلك على دراية تامة بما جاء به النظام المحاسبي والمالي من قواعد وسياسات تقييم جديدة.

4-5 اختبار فرضيات الدراسة

لاختبار فرضيات الدراسة تم استخدام اختبار العينة الواحدة المستقلة (One Sample

T-test) بمستوى دلالة معنوية ($\alpha = 0.05$) . وتكون قاعدة القرار كما يلي:

- قبول H_0 (الفرضية الصفرية) ورفض H_1 (الفرضية البديلة) إذا كانت القيمة المحسوبة

ل(t) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$

- رفض الفرضية H_0 (الفرضية الصفرية) و قبول H_1 (الفرضية البديلة) إذا كانت القيمة

المحسوبة ل(t) أقل من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط كل محور بقيمة افتراضية 03، وعند مستوى دلالة $0.05 = \alpha$.

. α

تقدر القيمة الجدولية (t) عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$ ودرجة حرية 77 ب (2.666) .

• اختبار الفرضية الأولى

وتنص الفرضية الأولى على أنه: " تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب

المحاسبة الإبداعية في عناصر القوائم المالية " .

- تأكد الفرضية من خلال تلخيص نتائج الاختبار للفرضية الأولى في الجدول أدناه كما يلي:

الجدول 03: نتائج اختبار العينة المستقلة (One Sample T-test) للفرضية الأولى

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	Sig الدلالة الاحصائية
3.56	0.584	2.66	57.573	77	* 0.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات برنامج SPSS.V21

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (03) أعلاه، بأن قيمة T المحسوبة (57.573) أكبر من قيمتها الجدولية (2.66) وهو دال إحصائيا عند (0.05) ، وأن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الافتراضي (3.00) حيث قدر ب(3.56).

وبناء على ذلك وحسب قاعدة القرار، تقبل الفرضية الصفرية (H_0) وترفض الفرضية البديلة (H_1)

وهذا يعني أن " المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في عناصر القوائم المالية".

• اختبار الفرضية الثانية

وتنص على أن : "يتيح النظام المحاسبي والمالي العديد من بدائل القياس يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية".

ويمكن تأكيد ذلك من خلال تلخيص نتائج الاختبار للفرضية الثانية في الجدول أدناه كما يلي:

الجدول 04: نتائج اختبار العينة المستقلة (One Sample T-test) للفرضية الثانية

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	Sig الدلالة الاحصائية
3.70	0.41	2.66	78.87	77	* 0.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات برنامج SPSS.V21

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (04) أعلاه بأن قيمة T المحسوبة (78.87) أكبر من قيمتها الجدولية (2.66) وهو دال إحصائيا عند (0.05) ، وأن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الافتراضي (3.00) حيث قدر ب(3.70)،

وبناء على ذلك وحسب قاعدة القرار، تقبل الفرضية الصفرية (H_0) وترفض الفرضية البديلة (H_1)

وهذا يعني أن " النظام المحاسبي والمالي يتيح العديد من بدائل القياس يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية " .

• اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية على : " يمكن ممارسة المحاسبة الابداعية عند عملية الافصاح عن القوائم المالية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي " و يمكن تأكيد ذلك من خلال تلخيص نتائج الاختبار للفرضية الثانية في الجدول أدناه كما يلي:

الجدول 05 : نتائج اختبار العينة المستقلة (One Sample T-test) للفرضية الثالثة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	Sig الدلالة الاحصائية
4.05	0.307	2.66	96.79	77	* 0.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات برنامج SPSS.V21 يلاحظ من نتائج الجدول رقم (05) أعلاه بأن قيمة T المحسوبة (96.79) أكبر من قيمتها الجدولية (2.66) وهو دال إحصائيا عند مستوى الدلالة (0.05) ، وأن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الافتراضي (3.00) حيث قدر ب(4.05). وبناء على ذلك وحسب قاعدة القرار، تقبل الفرضية الصفرية (H_0) ترفض الفرضية البديلة (H_1) .

وهذا يعني أنه " يمكن ممارسة المحاسبة الابداعية عند عملية الافصاح عن القوائم المالية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي " من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر .

• اختبار الفرضية الرابعة

تنص الفرضية على : " تؤثر ممارسات المحاسبة الابداعية سلبا على موثوقية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية " .

و يمكن تأكيد ذلك من خلال تلخيص نتائج الاختبار للفرضية الثانية في الجدول أدناه كما يلي:

الجدول 06 : نتائج اختبار العينة المستقلة (One Sample T-test) للفرضية الرابعة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	درجة الحرية	Sig الدلالة الاحصائية
4.05	0.531	2.66	67.35	77	* 0.00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاستناد إلى مخرجات برنامج SPSS.V21

يلاحظ من نتائج الجدول رقم 06 أعلاه بأن قيمة T المحسوبة (67.35) أكبر من قيمتها الجدولية (2.66) وهو دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (0.05) ، وأن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الافتراضي (3.00) حيث قدر ب(4.05).

وبناء على ذلك وحسب قاعدة القرار، تقبل الفرضية الصفرية (H_0) وترفض الفرضية البديلة (H_1) .

وهذا يعني أنه: " أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية تؤثر بشكل سلبي على موثوقية المعلومات المنشورة في القوائم المالية " من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة.

- وما يمكن استخلاصه من اختبار الفرضيات وهو الإجابة على الإشكالية الرئيسية وهو أن النظام المحاسبي المالي يسمح بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة .

5- الخاتمة:

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة كيف يمكن لتطبيق النظام المحاسبي المالي أن يؤثر على ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، ولقد تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى جملة من النتائج والتوصيات، وذلك فيما يلي :

- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي دون خرق القوانين والقواعد المحاسبية بحيث يقوم المحاسب باستغلال البدائل والطرق المحاسبية المتعددة لاسيما في مجال القياس من خلال التقدير الشخصي والتحيز في التقويم،

- وتعتمد هذه الممارسات المضللة للقوائم المالية على ذكاء المحاسبين ويتجسد ذلك في قدرتهم على إخفاء تلاعباتهم بالقوائم المالية من خلال عملية الإفصاح.
- إن أساليب المحاسبة الإبداعية تختلف باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة أمام المحاسب، حيث نجد أن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم أساليب متعددة لممارسة المحاسبة الإبداعية وأهم الممارسات تتمثل في المبالغة في تقييم مخصصات المؤونات وتغيير طرق تقييم المخزونات.
 - تلجأ معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لعدة أسباب ومن أهم هذه الأسباب نجد تقليل الأرباح بهدف التهرب الضريبي أو زيادة الأرباح بهدف الحصول على التمويل من البنوك أو الحصول على امتيازات واعانات تمنحها لها الدولة.
 - تبين أن تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال وضع النظام المحاسبي المالي جاء بثغرات عديدة تمكن المحاسبين من التغلغل فيها وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وأهم هذه الثغرات ما جاء في امكانية تقييم التثبيات المادية والمعنوية بالتكلفة الحقيقية (القيمة العادلة) وما ينتج عنها من التحيز الشخصي للمحاسب في عملية التقييم وخاصة في ضعف وغياب سوق نشط يمكن من إعطاء قيمة عادلة لهذه التثبيات، وكذلك وجود طرق وبدائل متعددة يختار المحاسب فيما بينها في تقييم مختلف عناصر القوائم المالية لاسيما في تقييم (المخزونات، المؤونات الأعباء والخسائر، تقييم تكاليف القروض، تقييم عقود الانجاز طويلة الأجل، تقييم مزاي المستخدمين ...).
 - يمكن للمحاسب ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال تغيير طرق التقييم المحاسبي وعدم إعطاء مبررات مقنعة من وراء هذا التغيير من طريقة إلى أخرى وأثر هذا التغيير على قيم عناصر القوائم المالية من سنة إلى أخرى.
 - مكن للمحاسب إخفاء ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في عدم الإفصاح الكامل عن السياسات والطرق المحاسبية التي تم من خلالها تقييم وإعداد القوائم المالية.

- تأثر اساليب المحاسبة الإبداعية بالسلب على موثوقية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية حيث أن هذه المعلومات لا تكون لها مصداقية وتقييم للواقع والأحداث التي وقعت فعلا في المؤسسة، حيث أن في الغالب يسعى المحاسبين إلى ان تكون هذه المعلومات لا تتعارض مع القانون ولا يهم إن كانت تعبر عن جوهر الاحداث التي وقعت في المؤسسة (الواقع الفعلي للمؤسسة).
- من خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اعطاء بعض التوصيات:
- ضرورة تضييق البدائل المتاحة في قواعد القياس المحاسبي المنصوص عليها في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما طريقة التقييم.
- ضرورة الالتزام بمتطلبات الافصاح في القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي عن طريق الالتزام بالأشكال القانونية المنصوص عليها.
- وضع هيئات رقابية داخل وخارج المؤسسة تكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية ومحاولة وضع اجراءات للحد منها من خلال سن قوانين واتخاذ اجراءات ردية تجاه ممارسي المحاسبة الابداعية في حالة اكتشافها.
- حث ممارسي المهنة من محاسبين عند إعداد القوائم المالية، ومراجعين عند فحص ومراجعة هذه القوائم على ضرورة الالتزام بأخلاقيات المهنة.

6- قائمة المراجع:

Amat , o., & Oliveras , E. (1999). *Ethics and creative accounting, some empirical evidence on accounting for intangibles in spain.*

Retrieved 02 2019, 15, from

<http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm abstract id=563313>

jones, M. J. (2011). *creative accounting ,fraud internatinal accounting scandals* (1st edition ed.). Chichister England: John Wiley & Sons Ltd publication.

الآغا , ع. س. (2011). دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية ، رسالة ماجستير .جامعة الأزهر ، غزة، فلسطين. الداعور , ج. ا. & .نواف , ع. (2009). أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار اسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين الاوراق المالية .مجلة الجامعة الإسلامية سلسلة الدراسات الانسانية ,المجلد رقم (17 العدد الأول), pp. 829-831.

القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، المحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وكذا مدونة وقواعد سير الحسابات . (2009، مارس .(25/الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.(19) المرسوم التنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق ل 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق ل 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي (2008). ماي (28/الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.(27).

بدر الزمان خمقاني ، مسعود صديقي . (2008). واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية واجراءات استبعادها من التقارير المالية. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08 ، صفحة 63 .

مطر م. (2006). *الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي والائتماني، الأساليب والأدوات والاستخدامات العملية* .(01 ed.). عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.