

## مقدمة الفصل

بغية الاجابة على اشكالية واختبار الفرضيات المطروحة في البحث ، تم تدعيم الفصول النظرية بدراسة ميدانية تتمثل في اعداد استمارة استبيان موجهة لممارسي مهنة المحاسبة من محاسبين و مدققين في الجزائر ، وقد تم اختيار هذا النوع من الدراسة الميدانية وعدم اجراء دراسة تطبيقية في احدى المؤسسات نظرا لطبيعة الاشكالية المطروحة وبغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولية من النتائج التي يمكن الوصول إليها في حالة إجراء دراسة في إحدى المؤسسات .

ويتم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية :

**المبحث الأول : منهجية إعداد استمارة الاستبيان**

**المبحث الثاني : نشر وادارة استمارة الاستبيان**

**المبحث الثالث : معالجة وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات**

### المبحث الأول : منهجية إعداد استمارة الاستبيان

تتطلب الدراسة الميدانية الاعتماد على جملة من الأدوات لضمان أفضل معالجة للموضوع ، اتجهنا للاعتماد على الاستبيان وذلك باعتباره أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما له من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات النظر مع أفراد العينة الموجهة لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية .

### المطلب الأول : تحضير استمارة الاستبيان

استكمالا لمنهجية البحث وتحقيقا لأغراضه، ولمعرفة مدى تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية على القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية موضع البحث، صمم الباحث استمارة استبيان لجمع البيانات الخاصة بالبحث الميداني، حيث تم إعداد هذا الاستبيان وتحيينه بعد الاطلاع على الأدبيات وبعض الدراسات السابقة ذات العلاقة .

وجاءت أسئلة هذا الاستبيان بصفة بسيطة وواضحة، حيث حاولنا فيها الابتعاد عن التعقيد حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين، وقد تضمن استبيان الدراسة قسمين، يتضمن القسم الأول أسئلة عامة عن المستوى التعليمي، الوظيفة والخبرة المهنية وبعض الأسئلة التي تعطي انطباع على مدى اطلاع المجيب عن المبادئ وأخلاقيات المهنة وكذلك القواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي . أما القسم الثاني فلقد تضمن خمسة محاور تتضمن مجموعة من الأسئلة التي تناولت الجوانب المختلفة لممارسات المحاسبة الابداعية و أسباب اللجوء إلى هذه الممارسات و أهم الأساليب التي يمكن ممارستها في القياس والافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي ومدى تأثير هذه الممارسات على موثوقية المعلومات المالية.

### المطلب الثاني : هيكل استمارة الاستبيان

بعد تصميم استبيان الدراسة من خلال الأدبيات السابقة المشابهة واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في مجال المحاسبة، سواء في الحقل الأكاديمي أو المهني بحيث يغطي فرضيات وأهداف الدراسة، جاء في صورته النهائية كما هو مبين في قائمة الملاحق (الملحق رقم 01)، حيث يتكون هذا الاستبيان من جزأين رئيسيين وهما :

## 1- الجزء الأول : المعلومات العامة حول أفراد العينة

وهو 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 .

## 2- الجزء الثاني : محاور الاستبيان

وتم تقسيم هذا الجزء 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(التقييم ) 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 و المالي ، وضم (5) فقرات .
- **المحور الخامس:** وتمثل في تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومات المالية المشورة في القوائم المالية، وضم (5) فقرات .

### المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

من خلال هذا المطلب نتناول صدق وثبات الاستبيان

#### 1- صدق المحكمين

لمعرفة مدى صدق الاستبيان فقد تم عرضه في مرحلته الأولى على أساتذة متخصصين في المحاسبة والإحصاء وبعض محافظي الحسابات وخبراء المحاسبين ، وكذا بعض المحاسبين في المؤسسات الاقتصادية ، للتأكد من أن أسئلة الاستبيان تقيس ما وضعت لقياسه وكذلك التأكد من استجابة عينة الدراسة لأسئلته وفهمها ، وقد استجبنا لآراء المحكمين ، وقمنا بإجراء ما يلزم من حذف وتعديل في ضوء المقترحات المقدمة، وبذلك خرج الاستبيان في صورته النهائية – انظر الملحق رقم (01).

#### 2- ثبات الاستبيان

يقصد بثبات الاستبيان أن يعطي نفس النتيجة وعدم تغييرها بشكل كبير لو تم توزيعه أكثر من مرة تحت نفس الشروط و الظروف. وقد تم التحقق من ثبات استبيان الدراسة من خلال قياس معامل ألفا كرونباخ وذلك كما يلي :

- حساب معامل ألفا كرونباخ ( Cronbach's Alpha coefficient ) : استخدمت طريقة ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول أدناه

الجدول رقم (01) : نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

معامل ألفا كرونباخ	المحاور	
0.745	أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	1
0.702	أسباب لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية غلة ممارسات المحاسبة الابداعية	2
0.711	أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية في القياس ( التقييم ) المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	3
0.721	أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية في عملية الافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.	4
0.729	تأثير أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المالية	5
<b>0.816</b>	<b>معامل ألفا كرونباخ لإجمالي فقرات الاستبيان</b>	

المصدر : من اعداد الطالبة استنادا إلى مخرجات spss v.21 ( مستوى الدلالة هو  $\alpha = 0.05$  )

من خلال النتائج الموضحة في الجدول رقم (01) أعلاه يلاحظ أن قيمة معامل ألفا كرونباخ كانت على العموم مرتفعة لكل محور وتتراوح بين (0.702-0.745) لجميع محاور الاستبيان، كذلك كانت قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع فقرات الاستبيان تساوي (0.816) ، وهذا يعني أن معامل الثبات مرتفع وهو نسبة مقبولة وهذا ما يؤكد ثبات الاستبيان. ويكون الاستبيان في صورته النهائية كما هو مبين في الملحق رقم ( 01 )، وبذلك تم التأكد من صدق وثبات الاستبيان مما يجعلنا على ثقة تامة بصحة الاستبيان وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على أسئلة الدراسة والتأكد من فرضياتها .

3- معايير قياس الاستبيان

الجدول رقم (02) : درجات مقياس ليكرت للاستبيان

لا تمارس أبدا	لا تمارس	محايد	تمارس	تمارس دائما	الاستجابة
غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	الاستجابة
1	2	3	4	5	الدرجة

المصدر : من إعداد الطالبة استنادا إلى استمارة الاستبيان

وقد تم اعتماد المقياس التالي لتحديد مستوى الموافقة على كل فقرة من فقرات الاستبيان كما يلي :  
حساب المدى (5-1=4) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (4/5=0.80)، ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، ومن خلال الجدول رقم (03) يمكن توضيح طول الخلايا كالتالي:

جدول رقم (03) : طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة الموافقة	الفئة
منخفضة جدا	1-1.80
منخفضة	1.81-2.60
متوسطة	2.61-3.40
مرتفعة	3.41-4.20
مرتفعة جدا	4.21-5

### المبحث الثاني: نشر وإدارة استمارة الاستبيان

بعد التطرق إلى المراحل التي مر بها إعداد استمارة استبيان الدراسة والتحقق من صدق وثبات استبيان الدراسة، والتأكد من امكانية استخدامه مع عينة الدراسة، سنتناول في هذا المبحث المنهجية مصادر جمع البيانات وتحديد مجتمع الدراسة والحدود الزمنية و المكانية والموضوعية لهذه الدراسة.

#### المطلب الأول: مصادر جمع البيانات

تم في هذه الدراسة الاعتماد على مصدرين للمعلومات

##### • المصادر الثانوية

تم الاعتماد في معالجة الإطار النظري للدراسة على مصادر البيانات الثانوية التي تمثلت في القوانين والمراسيم التي أصدرها المشرع الجزائري في إطار تطبيق النظام المحاسبي المالي، وكذا المراجع باللغة العربية والأجنبية ذات العلاقة بموضوع النظام المحاسبي المالي وممارسات المحاسبة الابداعية من كتب ومقالات وتقارير، والأبحاث والدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة بصورة مباشرة أو غير مباشرة والمطالعة في مواقع الأنترنت المختلفة.

##### • المصادر الأولية

نظرا لعدم كفاية المصادر الثانوية في تحقيق أهداف الدراسة والتحقق من صحة الفرضيات فقد تم اللجوء إلى المصادر الأولية لمعالجة الجوانب التحليلية لموضوع البحث من خلال الاستبيان كأداة رئيسية للبحث والذي صمم خصيصا لهذا الغرض، وتم استخدامه على عينة من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

#### المطلب الثاني : مجتمع وعينة الدراسة

بحكم أن الاستبيان يهدف لمعرفة مدى تطابق وجهات النظر حول تأثير تطبيق النظام المحاسبي والمالي على ممارسات المحاسبة الابداعية، وبحكم أن المحاسب هو المعني بتطبيق هذا النظام استهدف الاستبيان الممارسين لمهنة المحاسبة ، وعليه ينحصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين هما :

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

**الفئة الأولى :** الممارسين المعتمدين لمهنة المحاسبة كمهنة حرة ( محاسبين معتمدين ، محافظي الحسابات ، خبراء محاسبين ) .

**الفئة الثانية :** محاسبين موظفين في المؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص .

كما لم يتم تحديد حجم العينة مسبقا قبل توزيع و نشر الاستبيان ، وشمل التوزيع عينة عشوائية من ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر .

- بالنسبة للاستبيان العادي قمنا بتوزيع حوالي 80 استمارة شملت الممارسين لمهنة المحاسبة سواء موظفين أو معتمدين ، وزعت معظم الاستمارات في ولايتي الجزائر العاصمة وسطيف ، واعتمدنا في معظم الحالات على طريقة التسليم والاستلام المباشر .
- أما بالنسبة للاستبيان الالكتروني فاعتمدنا على ارسال رابطه عبد البريد الالكتروني ف لأكثر شخص موزعين على مختلف الولايات من الشرق و الغرب و الجنوب ، ، أو ارساله لمختلف المجموعات الممارسة لمهنة المحاسبة الناشطة على موقع التواصل الاجتماعي ( الفيس بوك ) .

### جدول رقم (04): توزيع استمارة الاستبيان

البيان	الاستبيان العادي		الاستبيان الالكتروني		المجموع	
	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %
الاستمارات الموزعة	80	100	40	100	120	100
الاستمارات المسترجعة	62	77.5	21	52.50	83	69.00
الاستمارات الملغاة	5	8.00	0	0	5	6.0
الاستمارات المستعملة	57	71.25	21	52.50	78	65.00

المصدر: من اعداد الطالبة استنادا الى استمارات الاستبيان

يبين الجدول رقم (04) أن العدد الاجمالي للاستمارات الموزعة قدر ب 120 استمارة ، منها 83 تم استرجاعها وهو ما يمثل نسبة 69.00 % من حجم العينة الاجمالي ، في حين قدرت الاستمارات الملغاة ب 5



استمارات اي ما يعادل نسبة 6.00% من حجم العينة الكلي بسبب عدم اكتمال الاجابة على فقرات الاستبيان، ليصبح العدد الاجمالي للاستمارات المستعملة يقدر ب 78 استمارة أي ما يعادل نسبة 65.00% من حجم الاستمارات الموزعة .

### المطلب الثالث: الحدود الزمانية والمكانية للدراسة

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي :

- **الحدود المكانية :** اهتمت هذه الدراسة بمحاولة معرفة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في مختلف ارجاء الجزائر .
- **الحدود الزمانية :** يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة منذ شهر جانفي 2016 إلى غاية شهر ماي من نفس السنة .
- **الحدود الموضوعية:** اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والجوانب المرتبطة بجانب التقييم والافصاح في القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي والمالي وتأثير هذا التطبيق على ممارسات المحاسبة الابداعية .

### المبحث الثالث: معالجة وتحليل نتائج الاستبيان

يتم في هذا المبحث استعراض النتائج التي تم التوصل إليها من استمارات الاستبيان

### المطلب الأول: 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 :

#### 1- الوظيفة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (05) أدناه، أن غالبية أفراد العينة هم من المحاسبين موظفين في مؤسسات اقتصادية بما نسبته 41% ، وتليها فئة محافظ الحسابات بنسبة 27% من عينة الدراسة، أما نسبة 19%

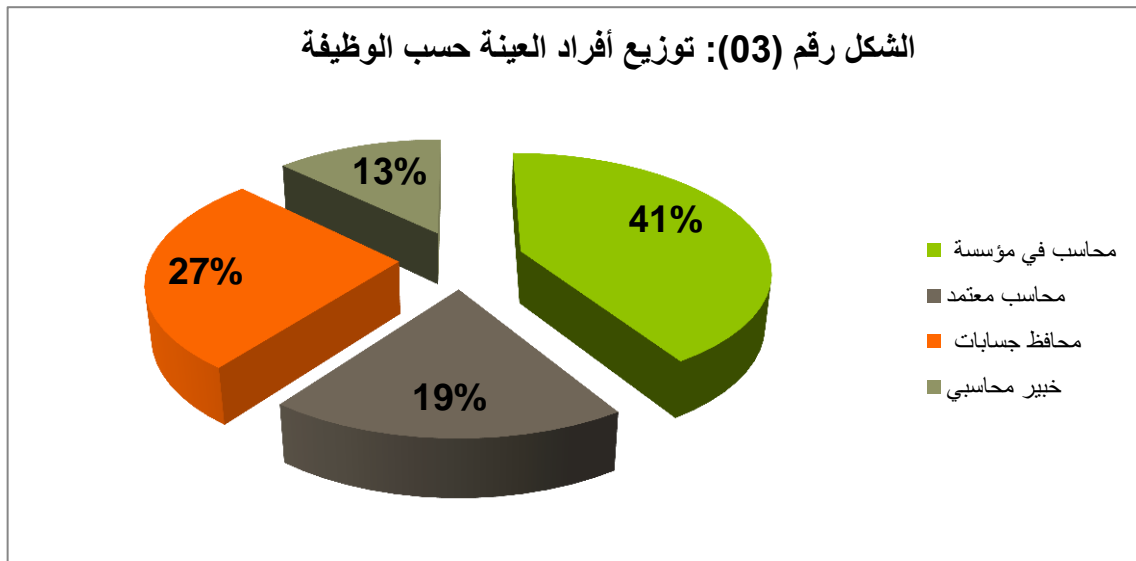
من عينة الدراسة كانت من المحاسبين المعتمدين ، وباقي عينة الدراسة فكانت من الخبراء المحاسبين بما يعادل 13% .

الجدول رقم (05) : توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
محاسب في مؤسسة	32	41.00
محاسب معتمد	15	19.20
محافظ حسابات	21	26.90
خبير محاسبي	10	12.80
المجموع	78	100.00

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على مخرجات برنامج SPSS V.21

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة



## 2- المؤهل العلمي :

من خلال الجدول رقم (06) أدناه ، يتبين أن غالبية أفراد العينة هم من حملة شهادة ليسانس بنسبة 61.50% وهذا ما يدل على أن لهم مستوى علمي يمكنهم من الاجابة على أسئلة الاستبيان، وتليها تقريبا نسبة

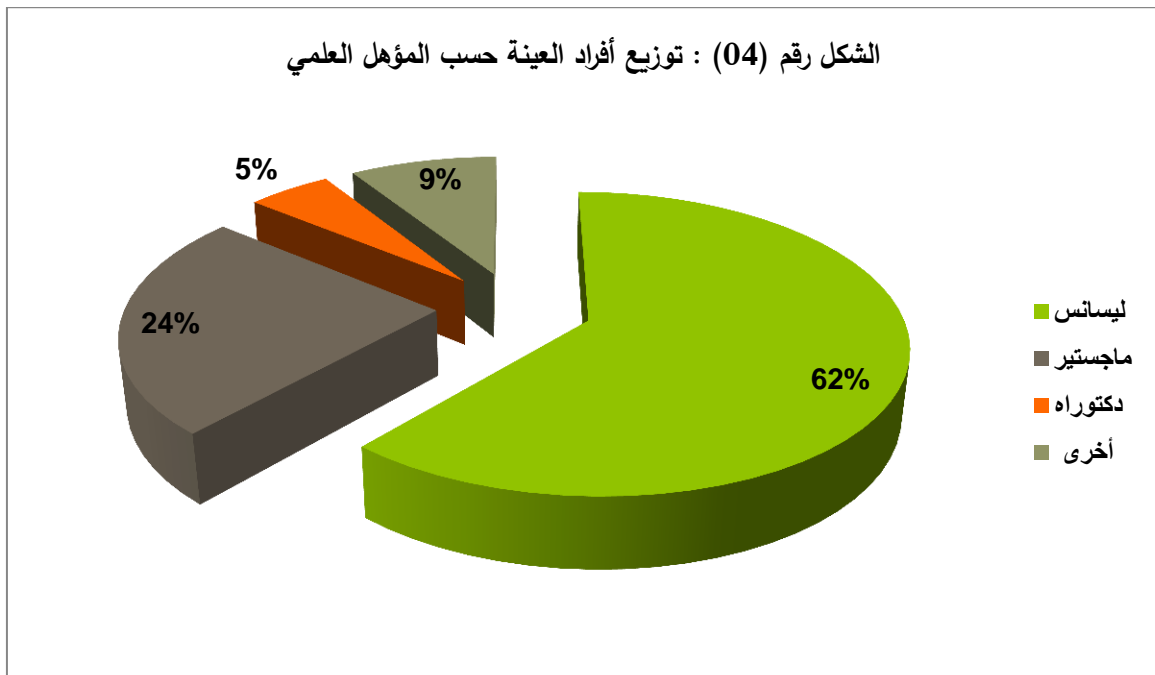
25% من حملة شهادة ماجستير ، وما نسبته 9% لهم مؤهلات علمية دون ليسانس ويكون أغلبهم حاصلين على شهادة تقني سامي في المحاسبة ، واخيرا نجد نسبة 5% من افراد العينة هم حملة شهادة الدكتوراه .

الجدول رقم (06) : توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل العلمي
61.50	48	ليسانس
24.40	19	ماجستير
5.10	4	دكتوراه
9.00	7	أخرى
100	78	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاستناد على مخرجات برنامج SPSS V.21

والشكل الموالي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



### 3- سنوات الخبرة المهنية

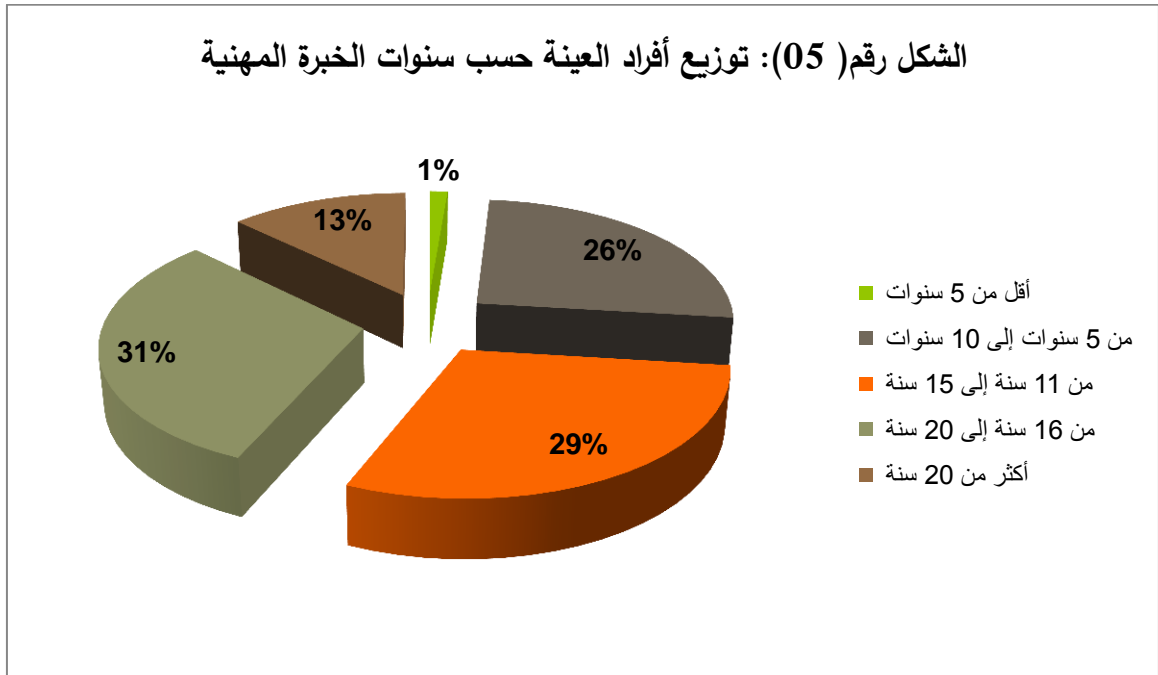
يتبين من الجدول رقم (07) أدناه ، أن ما نسبته 1 % لهم خبرة أقل من 5 سنوات ، وأن ما نسبته تقريبا 26 % خبرتهم تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات ، وكذلك ما يعادل 29 % خبرتهم من أفراد العينة تتراوح خبرتهم بين 11 إلى 15 سنة ، وكذلك ما نسبته 31 % تتراوح خبرتهم بين 15 إلى 20 سنة ، وأحيرا نسبة 12 % من أفراد العينة خبرتهم أكثر من 20 سنة . وهذا ما يدل على أن أفراد عينة الدراسة يتمتعون بخبرة مهنية تسمح لهم بالإلمام بالكثير من جوانب الموضوع وكذلك القضايا و الاحتراقات المحاسبية من خلال ممارستهم المهنية .

جدول رقم (07) : توزيع لأفراد العينة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية %
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
أكثر من 20 سنة	10	12.80
المجموع	78	100

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على مخرجات برنامج SPSS V.21

الشكل الموالي يوضح سنوات الخبرة المهنية لأفراد عينة الدراسة



#### 4- الدورات التكوينية والتدريبية في مجال مهنة المحاسبة

يلاحظ من خلال الجدول رقم (08) أدناه ، أن غالبية أفراد عينة الدراسة لهم دورات تدريبية وتكوينية في المعايير المحاسبية الدولية و النظام المحاسبي المالي (SCF) ما يقدر بنسبة 75% ، وهذا ما يضمن أن أفراد هذه العينة على دراية تامة بما جاء به النظام المحاسبي والمالي من قواعد وسياسات تقييم جديدة. ونجد أن ما نسبته 5% لهم دورات تكوينية في مجال مبادئ وأخلاق وسلوكيات مهنة المحاسبة وهذا كذلك يدل على أن هناك من أفراد العينة من يهتم بأخلاقيات هذه المهنة مراعيها ، ولكن تبقى نسبة قليلة ، وما نسبته 7% لديهم دورات تكوينية في مجال أهمية وجودة المعلومة المحاسبية وهذا يوضح أن من أفراد العينة من يهتم بجودة المعلومة المحاسبية ، وما نسبته 34% لهم دورات مختلفة اخرى مثل مجال التدقيق والجباية وهذا ما يبين أن لهم القدرة على التمييز واكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية .

جدول رقم (08): الدورات التكوينية و التدريبية في مجال مهنة المحاسبة

النسبة %	العدد	الدورات في مجال مهنة المحاسبة
5%	04	مبادئ وسلوك واخلاقيات مهنة المحاسبة
9%	07	أهمية وجودة المعلومة المحاسبية
75%	59	المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
34%	27	دورات أخرى

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على مخرجات برنامج SPSS V.21

المطلب الثاني : تحليل نتائج محاور الاستبيان

للتعرف على تأثير تطبيق النظام المحاسبي والمالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر فقد تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وأهمية الفقرة ومستوى الموافقة لتحليل نتائج محاور الاستبيان .

1- مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية

يتضح من خلال الجدول رقم (09) أدناه ما يلي :

- المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة حول كل فقرة من فقرات المحور الأول الذي يخص مدى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تتراوح بين (2.51-4.27).
- حازت الفقرة رقم(05) التي تنص على(المبالغة في تقييم مخصصات المؤنات) على مستوى ممارسة مرتفعة جدا بمتوسط حسابي يساوي (4.27) وانحراف معياري (0.65) ، وتليها الفقرة رقم (04) التي تنص على(تغيير طرق تقييم المخزونات مثلا من طريقة التكلفة المرجحة المتوسطة (CMP) إلى طريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) أو العكس) بمتوسط حسابي (4.24) وهو كذلك من مستوى ممارسة مرتفعة جدا ،

- أدنى مرتبة حصلت عليها الفقرة رقم (02) التي تنص على (تغيير أقساط اهلاك التثبيات من خلال تغيير طريقة الاهلاك سنة إلى أخرى) بمتوسط حسابي مساوي ( 2.51) وهو بدرجة ممارسة متوسطة.
- حاز المحور ككل على متوسط حسابي إجمالي يساوي (3.56) وانحراف معياري يساوي (0.584) وهو بمستوى ممارسة مرتفعة .
- وتم استخلاص أن مستوى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية بشكل عام مرتفع من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة.

الجدول رقم (09): المتوسطات والانحرافات المعيارية والأهمية النسبية ودرجة الموافقة لكل فقرة من فقرات المحور الأول

الدرجة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة ( الممارسة )
1	4.23	1.04	7	مرتفعة جدا
2	2.51	0.93	10	منخفضة
3	3.05	1.20	9	متوسطة
4	4.24	0.58	2	مرتفعة جدا

الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

5	المبالغة في تقييم مخصصات المؤونات	4.27	0.65	1	مرتفعة جدا
6	زيادة أو تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	4.21	0.93	3	مرتفعة
7	ادراج(تسجيل) الايرادات الاستثنائية ( تمويلية ، استثمارية ) على أنها إيرادات عادية (تشغيلية) أو العكس	3.51	1.20	5	مرتفعة
8	ادراج ( تسجيل) المصاريف الغير عادية على أنها مصاريف عادية ( تشغيلية ) أو العكس .	3.81	1.15	4	مرتفعة
9	الحصول على قروض طويلة الأجل بهدف تسديد قروض قصيرة الأجل أو العكس .	3.41	1.05	6	متوسطة
10	اضافة إيرادات من سنوات سابقة إلى الربح الصافي للسنة الجارية .	3.10	1.14	8	متوسطة
<b>المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري العام</b>		<b>3.56</b>	<b>0.584</b>		

المصدر : من إعداد الطالبة بالاستناد على مخرجات برنامج SPSS V.21

2- أسباب لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات المحاسبة الابداعية

من خلال الجدول رقم (10) أدناه يتضح أن:

- المتوسطات الحسابية تتراوح بين ( 2.52- 4.32) لإجابات أفراد العينة لفقرات المحور الثاني حول أسباب لجوء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسات المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية.
- أهم فقرة من حيث أهمية الموافقة حازت عليها الفقرة رقم (02) التي تنص على (تقليل الأرباح بهدف التهرب الضريبي) بمتوسط حسابي يساوي(4.32) أي مستوى موافقة مرتفع جدا، وتليها الفقرة رقم ( 03) التي تنص على (زيادة الأرباح بهدف الحصول على التمويل من البنوك ومؤسسات الدولة) بمتوسط حسابي يساوي(4.12) وهي بمستوى موافقة مرتفع كذلك،



- وأدنى درجة موافقة حازت عليها الفقرة رقم (05) بمتوسط حسابي يساوي ( 2.52) التي تنص على (الظهور بما يتوافق مع توقعات ( تنبؤات ) المحللين الماليين) وهي بمستوى موافقة ضعيف، وهذا ما يفسر أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تعتمد في الغالب على محللين ماليين مختصين للتنبؤ بأرباح السنوات القادمة وتحليل نتائج الأعمال السابقة .

- بلغ المتوسط حسابي ل فقرات المحور ككل (3.29) وانحراف معياري يساوي (0.65) وهو من مستوى موافقة متوسط .

ومن خلال هذا يتضح أن من أهم سبب لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية هو تقليل الأرباح بهدف التهرب الضريبي من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، وهذا ما يفسر أن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس أساليب المحاسبة الابداعية عند حساب أرباحها السنوية من أجل التهرب من دفع ضريبة الأرباح ويكون في الغالب المستهدف الأول والأخير من إعداد القوائم المالية هي المصالح الضريبية لإدارة الجباية.

الجدول رقم (10): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية و الأهمية النسبية ودرجة الموافقة لكل فقرة من فقرات المحور الثاني

الترتيب	الأسباب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبية الأهمية	درجة الموافقة
1	زيادة الأرباح ومن ثم زيادة القيمة السوقية للمؤسسة بهدف تشجيع المستثمر على شراء أو الاحتفاظ بأسهم الشركة	2.81	1.11	5	متوسطة
2	تقليل الأرباح بهدف التهرب الضريبي	4.32	0.87	1	مرتفعة جدا
3	زيادة الأرباح بهدف الحصول على التمويل من البنوك ومؤسسات الدولة .	4.12	0.98	2	مرتفعة
4	تحسين أداء المؤسسة ومن ثم زيادة مكافئات المسيرين	2.88	1.08	4	متوسطة
5	الظهور بما يتوافق مع توقعات ( تنبؤات ) المحللين الماليين	2.52	0.98	6	منخفضة
6	التقليل من تقلبات الأرباح من سنة إلى أخرى	3.22	1.11	3	متوسطة
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام		3.29	0.652		

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

3- أهم الثغرات التي اتاحها تطبيق النظام المحاسبي المالي لممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في عملية التقييم المحاسبي ( القياس )

من خلال الجدول رقم (11) أدناه الذي يوضح ما مدى إمكانية التغلغل وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية من خلال ما أتاحه النظام المحاسبي والمالي من بدائل قياس عند تقييم عناصر القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر ، نجد أن

- أعلى نسبة موافقة مرتفعة جدا حازت عليها الفقرة رقم (01) التي تتص على أن(يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق تقييم التثبيات المادية و المعنوية وفق طريقة التكلفة الحقيقية ( القيمة العادلة ) بمتوسط حسابي قدر ب

( 4.41 ) وانحراف معياري(0.69) ، وتليها الفقرة رقم (03) التي تتص على ( يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تقييم تدني القيمة للأصول .) بمتوسط حسابي قدر ب (4.29) وانحراف معياري قدر ب(0.53) وهي كذلك من مستوى موافقة مرتفع جدا ،

-أدنى نسبة موافقة حازت عليهما الفقرة ( 08) التي تتص على(يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال الاختيار في ادراج مصاريف البحث والتطوير كمصاريف أو إلحاقها بتكلفة الأصول الغير ملموسة) بمتوسط حسابي (2.47) وانحراف معياري (0.90) وهي من مستوى موافقة منخفض، ويفسر هذا الانخفاض في الموافقة راجع إلى أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الغالب لا يكون لها مصاريف بحث وتطوير، وكذلك غياب السوق المالي النشط والفعال الذي يمكن من خلاله إعطاء قيمة عادلة لعناصر القوائم المالية التي يمكن تقييمها.

- عبارات المحور ككل حازت على متوسط حسابي مساوي (3.70) وانحراف معياري مساوي (0.41) وبذلك هو من مستوى موافقة مرتفع.

ونستخلص من هذا أن النظام المحاسبي المالي أعطى عدة بدائل قياس لعناصر القوائم المالية يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم (11): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية ودرجة الموافقة لكل فقرة من المحور الثالث

الدرجة	الموافقة	الاهمية	النسبية	الانحراف	المعياري	المتوسط	الحسابي	الفقرة	
مرتفعة	جدا	1	0.69	0.69	4.41	4.41		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية عن طريق تقييم التثبيات المادية و المعنوية وفق طريقة التكلفة الحقيقية ( القيمة العادلة ) .	1
متوسطة		7	0.54	0.54	3.31	3.31		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم أقساط الاهتلاك للتثبيات عن طريق تغيير طريقة الاهتلاك أو عن طريق إعادة تقييم مبلغ الأصل الخاضع للاهلاك .	2
مرتفعة	جدا	2	0.53	0.53	4.29	4.29		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم تدني القيمة للأصول .	3
مرتفعة	جدا	3	0.52	0.52	4.26	4.26		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم المخزونات من خلال تغيير طريقة تقييم المخزونات .	4
مرتفعة		6	0.99	0.99	3.63	3.63		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم الامتيازات الممنوحة للمستخدمين .	5
منخفضة		9	0.93	0.93	2.53	2.53		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال عملية تقييم الأصول المالية.	6
مرتفعة		4	0.63	0.63	4.01	4.01		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال الاختيار في ادراج تكلفة القروض طويلة الاجل كمصاريف مالية أو ادراجها في تكلفة اقتناء أو انجاز أصل مادي أو معنوي .	7
منخفضة		10	0.90	0.90	2.47	2.47		يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال الاختيار في ادراج مصاريف البحث والتطوير كمصاريف أو الحاقها بتكلفة الأصول الغير ملموسة.	8

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

مرتفعة	5	0.62	4.00	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال الاختيار في ادراج ايرادات العقود طويلة الأجل(عقود الإنشاء ) حسب طريقة تقدم انجاز المشروع أو طريقة الإتمام (تكلفة المشروع )	9
متوسطة	8	1.11	3.06	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال الاختيار في ادراج الاعانات في رأس المال أو في الايرادات .	10
		0.41	3.70	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجمالي المحور	

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

### 4- ممارسات المحاسبة الابداعية في عملية الافصاح في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

من خلال الجدول رقم (12) أدناه، الذي يوضح إمكانية التلاعب في الافصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي والمالي، نجد أن :

- كامل فقرات المحور لها نسبة موافقة مرتفعة ومتوسطاتها الحسابية تتراوح بين ( 3.97 - 4.15 ) .

المتوسط الحسابي الاجمالي للمحور ككل بلغ (4.05) بانحراف معياري قدر ب (0.37) وهو بمستوى موافقة مرتفع حيث أن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تقوم الافصاح الكامل سياسات التقييم لعناصر قوائمها المالية .

- أعلى نسبة موافقة حازت عليها الفقرة رقم ( 02) التي تنص على(عدم الإفصاح الكامل عن أسباب التغيير في المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة في التقييم وآثار هذا التغيير على نتائج المؤسسة ) بمتوسط حسابي بلغ (4.15) وانحراف معياري (0.39) وهو من مستوى موافقة مرتفع ، وهذا يدل أن في قواعد النظام المحاسبي المالي نص على أنه ان كانت هناك ضرورة لتحسين جودة المعلومة المالية يمكن تغيير السياسة المحاسبية المتبعة في التقييم وهذا ما سمح للمحاسبين التغلغل من هذا المبرر وتغيير السياسات المحاسبية

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية

وعدم الإفصاح الكامل عن سبب التغيير وخاصة عدم ذكر آثار التغيير في سياسة التقييم على نتائج المؤسسة وعدم المقارنة مع السنوات السابقة قبل التغيير .

- المتوسط الحسابي الاجمالي للمحور ككل بلغ (4.05) بانحراف معياري قدر ب (0.37) وهو بمستوى موافقة مرتفع حيث أن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تقوم الإفصاح الكامل سياسات التقييم لعناصر قوائمها المالية .

ويستخلص أن هناك نوعا ما من عدم في الإفصاح الكامل عن السياسات المتبعة في تقييم عناصر القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر .

الجدول رقم (12): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والاهمية النسبية ودرجة الموافقة لكل فقرة من المحور الرابع

درجة الموافقة	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
مرتفعة	3	0.42	4.03	عدم الإفصاح الكامل عن السياسة المتبعة في تقييم تدني القيمة بالنسبة للأصول وتشكيل مؤونات المخاطر والأعباء من خلال عدم ذكر الأسباب والمؤشرات التي أدت إلى تدني القيمة وتشكيل المؤونة
مرتفعة	1	0.39	4.15	عدم الإفصاح الكامل عن أسباب التغيير في المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة في التقييم وآثار هذا التغيير على نتائج المؤسسة .
مرتفعة	2	0.38	4.14	عدم الإفصاح الكامل عن السياسة المتبعة في جرد و تقييم المخزونات.
مرتفعة	4	0.66	3.97	عدم الإفصاح عن وضعية بعض الحسابات الدائنة و المدينة ( الديون ، والحقوق ) .

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

مرتفعة	4	0.72	3.97	عدم الإفصاح عن مصدر التدفقات النقدية إن كانت تدفقات نقدية من النشاط العادي للمؤسسة أو النشاط الغير العادي .	5
		0.37	4.05	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجمالي المحور	

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

### 5- تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومات المالية

من خلال الجدول رقم(13) أدناه الذي يبين كيف يمكن لممارسات المحاسبة الابداعية التأثير على موثوقية المعلومات المالية ، نلاحظ أن :

- جميع فقرات المحور حصلت على نسبة موافقة مرتفعة وتتراوح متوسطاتها الحسابية بين ( 3.53-4.64) .
- أعلى نسبة موافقة حازت عليها الفقرة رقم (02) التي تنص على (عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بشكلها القانوني) بمتوسط حسابي يساوي ( 4.64) و انحراف معياري (0.58)، وهي من مستوى موافقة مرتفع جدا ، وتليها الفقرة رقم(01) التي تنص على(عدم التمثيل الصادق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في الشركة والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية) بمتوسط حسابي ( 4.41) وانحراف معياري (0.59) وهي كذلك من مستوى موافقة مرتفع جدا.
- المتوسط الحسابي الاجمالي للمحور ككل بلغ (4.05) بانحراف معياري قدر ب (0.53) وهو بمستوى موافقة مرتفع .

يستخلص أن ممارسات أساليب المحاسبة الابداعية تؤثر فعلا على موثوقية البيانات المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر.

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم ( 13): المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لاجابات أفراد العينة حول المحور الخامس

الدرجة	الموافقة	الاهمية النسبية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة		
مرتفعة جدا	2	0.59	4.41	1	عدم التمثيل الصادق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية .		
مرتفعة جدا	1	0.58	4.64	2	عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بشكلها القانوني		
مرتفعة	3	0.70	4.15	3	عدم الحيادية ( التحيز الشخصي) عند إعداد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية		
مرتفعة	4	0.89	3.53	4	عدم الاحتياط الجيد عند إعداد القوائم المالية لكل عنصر من العناصر الغير مؤكده كالأصول والمطلوبات		
مرتفعة	5	0.97	3.50	5	عدم تكاملية المعلومات المعروضة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية		
		0.53	4.05	المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لإجمالي المحور			

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

### المطلب الثالث : اختبار فرضيات الدراسة

يتم استخدام عددا من اساليب الاحصاء الاستدلالي لتحليل النتائج، واختبار الفرضيات التي صيغت على أساس مشكلة الدراسة وأسئلتها ، واختبار 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 لـ (t) أقل من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة  $\alpha \geq 0.05$



## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

- رفض الفرضية  $H_0$  (الفرضية الصفرية) و قبول  $H_1$  (الفرضية البديلة) إذا كانت القيمة المحسوبة لـ (t) أكبر من القيمة الجدولية عند مستوى دلالة  $0.05 \leq \alpha$ .

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

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

### 1- اختبار الفرضية الاولى

وتنص الفرضية الأولى على أنه :

" تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الابداعية في عناصر القوائم المالية "

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار العينة الواحدة المستقلة ( One Sample T-test ) بمستوى دلالة معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) للتعرف على مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الابداعية في عناصر القوائم المالية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة الابداعية .

والجدول رقم (14) أدناه، يوضح نتائج الاختبار للفرضية الأولى

الجدول رقم (14) : نتائج اختبار العينة المستقلة ( One Sample T-test ) لاختبار مدى ممارسة

المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الابداعية في عناصر القوائم المالية

الدالة	Sig	قيمة t	المتوسط الحسابي	الفقرة	
دال	0.000	35.80	4.23	المبالغة في تقييم التثبيات الغير الملموسة (الأصول الثابتة المعنوية) .	1
دال	0.000	23.70	2.51	تغيير أقساط اهلاك التثبيات من خلال تغيير طريقة الاهلاك سنة إلى أخرى .	2
دال	0.000	22.36	3.05	تصنيف بعض الأصول من أصول غير جارية إلى أصول جارية أو العكس .	3

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية

4	تغيير طرق تقييم المخزونات مثلا من طريقة التكلفة المرجحة المتوسطة (CMP) إلى طريقة الداخل أولا الخارج أولا (FIFO) أو العكس.	4.24	64.04	0.000	دال
5	المبالغة في تقييم مخصصات المؤونات	4.27	57.29	0.000	دال
6	زيادة أو تخفيض مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	4.21	39.89	0.000	دال
7	ادراج(تسجيل) الايرادات الاستثنائية (تمويلية ، استثمارية ) على أنها إيرادات عادية ( تشغيلية ) أو العكس	3.51	25.78	0.000	دال
8	ادراج ( تسجيل) المصاريف الغير عادية على أنها مصاريف عادية ( تشغيلية ) أو العكس .	3.81	29.20	0.000	دال
9	الحصول على قروض طويلة الأجل بهدف تسديد قروض قصيرة الأجل أو العكس .	3.41	28.68	0.000	دال
10	اضافة إيرادات من سنوات سابقة إلى الربح الصافي للسنة الجارية .	3.10	23.90	0.000	دال

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

• مستوى الدلالة الاحصائية أقل من  $\alpha = 0.05$

يلاحظ من خلال الجدول رقم (14) أعلاه ، أن كل فقرات المحور الأول هي دالة إحصائية وهو ما يبين أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تمارس اساليب المحاسبة الإبداعية في عناصر القوائم المالية .

- و يمكن تأكيد ذلك من خلال تلخيص نتائج الاختبار للفرضية الأولى في الجدول أدناه رقم (15) كما يلي :

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم (15) : 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	62.66	57.573	77	* 0.00

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

\*مستوى الدلالة الاحصائية أقل من  $\alpha = 0.05$

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (15) 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، ترفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) وتقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ )

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

### 2- اختبار الفرضية الثانية

وتنص على أن :

"يتيح النظام المحاسبي والمالي العديد من بدائل القياس يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة

الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار العينة الواحدة المستقلة ( One Sample T-test ) بمستوى دلالة معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) لمعرفة ما إذا كان النظام المحاسبي والمالي يتيح العديد من بدائل القياس يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية ، والجدول رقم (16) أدناه يوضح نتائج اختبار الفرضية الثانية .

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

الجدول رقم (16) : نتائج اختبار العينة المستقلة ( One Sample T-test ) حول بدائل القياس التي يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند إعداد القوائم المالية

الدالة	sig	قيمة t	المتوسط الحسابي	الفقرة	
دال	0.000	56.28	4.41	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية عن طريق تقييم التثبيات المادية و المعنوية وفق طريقة التكلفة الحقيقية ( القيمة العادلة ) .	1
دال	0.000	70.20	3.31	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم أقساط الاهتلاك للتثبيات عن طريق تغيير طريقة الاهتلاك أو عن طريق إعادة تقييم مبلغ الأصل الخاضع للاهتلاك .	2
دال	0.000	70.61	4.29	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم تدني القيمة للأصول .	3
دال	0.000	72.20	4.26	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم المخزونات من خلال تغيير طريقة تقييم المخزونات .	4
دال	0.000	32.20	3.63	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال تقييم الامتيازات الممنوحة للمستخدمين .	5
دال	0.000	23.83	2.53	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال عملية تقييم الأصول المالية.	6
دال	0.000	55.86	4.01	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال الاختيار في ادراج تكلفة القروض طويلة الاجل كمصاريف مالية أو ادراجها في تكلفة اقتناء أو انجاز أصل مادي أو معنوي .	7
دال	0.000	24.07	2.47	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الابداعية من خلال الاختيار في ادراج مصاريف البحث والتطوير كمصاريف أو الحاقها بتكلفة الأصول الغير ملموسة.	8

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية

9	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال الاختيار في ادراج إيرادات العقود طويلة الأجل (عقود الإنشاء) حسب طريقة تقدم انجاز المشروع أو طريقة الإتمام (تكلفة المشروع)	4.00	56.59	0.000	دال
10	يمكن للمحاسب ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال الاختيار في ادراج الاعانات في رأس المال أو في الإيرادات .	3.06	23.20	0.000	دال

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

• مستوى الدلالة الاحصائية أقل من  $\alpha = 0.05$

يلاحظ من خلال الجدول رقم (16) أعلاه ، أن كل فقرات المحور الثالث هي دالة إحصائية وهو ما يبين أن النظام المحاسبي المالي يتيح بدائل قياس التي يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .

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

الجدول رقم (17) : 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 الطالبة بالاستناد إلى مخرجات برنامج SPSS.V21

\*مستوى الدلالة الاحصائية أقل  $\alpha = 0.05$

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (17) أعلاه بأن قيمة T المحسوبة (78.87) أكبر من قيمتها الجدولية (2.66) وهو دال إحصائياً عند ( 0.05 ) ، وأن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الافتراضي (3.00) حيث قدر ب(3.70)،

وبناء على ذلك وحسب قاعدة القرار ، ترفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) وتقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ )

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

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 " .

### 3- اختبار الفرضية الثالثة

تنص الفرضية على :

" يمكن ممارسة المحاسبة الابداعية عند عملية الإفصاح عن القوائم المالية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي "

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار العينة الواحدة المستقلة ( One Sample T-test ) بمستوى دلالة معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) لمعرفة مدى ممارسة المحاسبة الابداعية عند عملية الإفصاح عن القوائم المالية عند تطبيق النظام المحاسبي المالي، والجدول رقم (18) أدناه يوضح ذلك .

الجدول رقم (18) : نتائج اختبار العينة المستقلة ( One Sample T-test ) حول مدى ممارسة المحاسبة الابداعية عند عملية الإفصاح عن القوائم المالية عند تطبيق النظام المحاسبي والمالي

الدالة	sig	قيمة t	الحسابي المتوسط	الفقرة
دال	0.000	83.53	4.03	عدم الإفصاح الكامل عن السياسة المتبعة في تقييم تدني القيمة بالنسبة للأصول وتشكيل مؤونات المخاطر والأعباء من خلال عدم ذكر الأسباب والمؤشرات التي أدت إلى تدني القيمة وتشكيل المؤونة
دال	0.000	92.33	4.15	عدم الإفصاح الكامل عن أسباب التغيير في المبادئ والسياسات المحاسبية المتبعة في التقييم وأثار هذا التغيير على نتائج المؤسسة .
دال	0.000	94.84	4.14	عدم الإفصاح الكامل عن السياسة المتبعة في جرد و تقييم المخزونات.
دال	0.000	52.86	3.97	عدم الإفصاح عن وضعية بعض الحسابات الدائنة و المدينة ( الديون ، والحقوق ) .

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

5	عدم الإفصاح عن مصدر التدفقات النقدية إن كانت تدفقات نقدية من النشاط العادي للمؤسسة أو النشاط الغير العادي .	3.97	48.73	0.000	دال
---	---	------	-------	-------	-----

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

• مستوى الدلالة الاحصائية أقل  $\alpha = 0.05$

يلاحظ من خلال الجدول رقم (18) أعلاه ، أن كل فقرات المحور الثالث هي دالة إحصائيا وهو ما يبين أن النظام المحاسبي المالي يتيح بدائل قياس التي يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية .  
و يمكن تأكيد ذلك من خلال تلخيص نتائج الاختبار للفرضية الثانية في الجدول أدناه رقم ( 19) كما يلي:

الجدول رقم (19) : 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 الطالبة بالاستناد إلى مخرجات برنامج SPSS.V21

\*مستوى الدلالة الاحصائية أقل  $\alpha = 0.05$

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (19) 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 ، ترفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) وتقبل 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 .

4- اختبار الفرضية الرابعة

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الإبداعية

تنص الفرضية على :

" تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية "

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار العينة الواحدة المستقلة ( One Sample T-test ) بمستوى دلالة معنوية ( $\alpha = 0.05$ ) لمعرفة إن كانت أساليب المحاسبة الإبداعية تؤثر على موثوقية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية. والجدول رقم (20) أدناه يوضح ذلك .

الجدول رقم (20) : نتائج اختبار العينة المستقلة ( One Sample T-test ) حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المنشورة في القوائم المالية

الرقم	الفقرة	المتوسط الحسابي	قيمة t	sig	الدلالة
1	عدم التمثيل الصادق للعمليات والأحداث المالية التي حدثت في المؤسسة والتي يتم التعبير عنها بالقوائم المالية .	4.41	65.93	0.000	دال
2	عدم الاهتمام بجوهر وحقيقة المعلومات والاكتفاء فقط بشكلها القانوني	4.64	70.60	0.000	دال



## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

3	عدم الحيادية ( التحيز الشخصي) عند إعداد المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية	4.15	52.11	0.000	دال
4	عدم الاحتياط الجيد عند إعداد القوائم المالية لكل عنصر من العناصر الغير مؤكده كالأصول والمطلوبات	3.53	34.85	0.000	دال
5	عدم تكاملية المعلومات المعروضة لكل عنصر من عناصر القوائم المالية	3.50	31.63	0.000	دال

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

\* مستوى الدلالة الاحصائية أقل  $\alpha = 0.05$

يلاحظ من خلال الجدول رقم (20) أعلاه ، أن كل فقرات المحور الثالث هي دالة إحصائيا وهو ما يبين أن النظام المحاسبي المالي يتيح بدائل قياس التي يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية .

و يمكن تأكيد ذلك من خلال تلخيص نتائج الاختبار للفرضية الثانية في الجدول أدناه رقم (20) كما يلي:

الجدول رقم (21) : 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 الطالبة بالاستناد إلى مخرجات برنامج SPSS.V21

\* مستوى الدلالة الاحصائية أقل  $\alpha = 0.05$

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (21) 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، ترفض الفرضية الصفرية ( $H_0$ ) وتقبل الفرضية البديلة ( $H_1$ ) .

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

- وما يمكن استخلاصه من اختبار الفرضيات وهو الاجابة على الاشكالية الرئيسية وهو أن النظام المحاسبي المالي يسمح بممارسة أساليب المحاسبة الابداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة .

### خلاصة الفصل

تم التطرق من خلال هذا الفصل إلى الدراسة الميدانية بهدف الإجابة على اشكالية البحث واختبار الفرضيات من خلال اعداد استمارة استبيان وجهت لممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر، وقد تركزت على خمسة محاور كالاتي :

المحور الأول : مدى ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

المحور الثاني : أسباب (دوافع) ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المحور الثالث: أهم بدائل القياس التي أتاحتها النظام المحاسبي المالي والتي يمكن أن تتغلغل منها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لممارسة المحاسبة الإبداعية .

المحور الرابع : مدى إمكانية ممارسة المحاسبة الإبداعية في الافصاح عن عناصر القوائم المالية .

المحور الخامس: تأثير أساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية .

وخلصت نتائج هذه الدراسة الميدانية بعد تحليل استمارة الاستبيان إلى ما يلي:

- تبين أن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة وخاصة فيما يعلق بالمبالغة في تقييم المؤونات وتغيير طرق تقييم المخزونات .
- هناك أسباب عديدة لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، والسبب الرئيسي والأهم وراء هذه ممارسات المحاسبة الإبداعية هو تقليل الأرباح بهدف التهرب الضريبي .
- هناك اتفاق من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر أن النظام المحاسبي المالي جاء بالعديد من بدائل القياس التي من خلالها يمكن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية .
- وكذلك يمكن ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الافصاح عن السياسات المتبعة في إعداد القوائم المالية من خلال عدم الافصاح الكامل.

## الفصل الثالث: تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

---

- أساليب ممارسات المحاسبة الابداعية تؤثر بشكل سلبي على موثوقية المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية .