

عقب انهيار العديد من الشركات الكبرى في العالم مثل شركة ENRON وشركة Worldcom، حاولت المنظمات المهنية و الدراسات الأكاديمية البحث عن أسباب هذه الانهيارات، ولعل أهم سبب من أسباب هذه الانهيارات هو لجوء اداراتها إلى بعض الاجراءات والسياسات المحاسبية سعيا وراء احداث تحسين صوري ( غير حقيقي ) في أرباحها و أدائها المالي، وذلك من خلال الاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية المستخدمة وذلك 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.

والجزائر من البلدان التي تبنت المعايير المحاسبية الدولية وتصميم نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع هذه المعايير ليكون هناك قوائم مالية ذات جودة وأكثر مصداقية على التي كانت تنتج بالمخطط المحاسبي الوطني وتتمتع بشفافية أكثر من خلال تطوير سياسات القياس والإفصاح المحاسبي .

## 1- إشكالية البحث

في ظل تلاعب الإدارة بالقوائم المالية بهدف تحقيق بعض المكاسب الذاتية، وتضليل الأطراف ذات المصلحة بشأن حقيقة الأداء المالي للمؤسسة وتبني الجزائر لمعايير المحاسبية الدولية في تصميم النظام المحاسبي المالي، أثرت عدة تساؤلات حول ما إذا كان تطبيق النظام المحاسبي المالي المعتمد على هذه المعايير يساهم في تحسين جودة المعلومة المحاسبية ومن ثم يحد من ممارسات المحاسبية الإبداعية المضللة لهذه المعلومة، يأتي طرح التساؤل التالي :

ما هو تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي ( SCF ) على ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر ؟

## 2- الأسئلة الفرعية

من أجل معالجة الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية :

- ما هو الإطار النظري لممارسات المحاسبة الابداعية وعلاقتها بالتلاعب المحاسبي ؟
- ما مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية ؟
- ماهي أهم الأسباب التي تدفع بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية ؟
- ما هي الفجوات (الثغرات) التي أتاحها تطبيق النظام المحاسبي المالي في عملية التسجيل و القياس ( التقييم ) المحاسبي والتي يمكن التغلغل منها لممارسة أساليب المحاسبة الابداعية ؟
- ما مدى ممارسة المحاسبة الابداعية في عملية الافصاح المحاسبي عن عناصر القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي والمالي ؟
- هل هناك تأثير لأساليب ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومات المالية ؟

## 3- فرضيات الدراسة

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

- تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية .
- تتوفر دوافع ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .
- 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 .
- لا تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الابداعية عند عملية الافصاح عن عناصر القوائم المالية .

- هناك تأثير سلبي لممارسات أساليب المحاسبة الابداعية على موثوقية المعلومة المالية المنشورة في القوائم المالية .

#### 4- أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة من أهمية موضوع المحاسبة الابداعية، كونها تمثل مشكلة هامة لاسيما في قيام العديد من الشركات في العالم بممارستها، وما نتج عنها من أزمات مالية و تشكيك بمهنة المحاسبة من جهة، وإلزام المشرع الجزائري المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيق النظام المحاسبي المالي المقتبس من المعايير المحاسبة الدولية ، بحجة أنها توفر قوائم مالية أكثر شفافية ومصداقية من تلك التي كانت تعد وفق المخطط المحاسبي الوطني. وجاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على معرفة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية .

#### 5- أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة الى:

- معرفة الاطار النظري لممارسات المحاسبة الابداعية وأثرها على جودة المعلومة المالية .
- 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 الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .
- التعرف على أهم الثغرات الموجودة في النظام المحاسبي والمالي التي يؤدي من خلالها إلى القدرة على تطبيق أساليب المحاسبة الابداعية عند إعداد القوائم المالية في عملية التقييم (القياس) المحاسبي .
- التعرف على أساليب المحاسبة الابداعية المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في عملية الإفصاح المحاسبي في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

## 6- منهج الدراسة

بغية تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياته تم استخدام :

**المنهج الوصفي** في الفصلين النظريين لمعالجة الجوانب المتعلقة بممارسات المحاسبة الابداعية و الدور الذي يمكن أن يلعبه النظام المحاسبي المالي المعتمد على المعايير المحاسبية الدولية في التأثير على الحد من ممارسات وأساليب المحاسبة الابداعية والحصول على معلومات محاسبية أكثر جودة، وذلك بالاعتماد على الدراسات والأدبيات التي تناولت هذا الموضوع .

**المنهج الاحصائي التحليلي** في الفصل التطبيقي فكان الغرض معرفة وتحليل آراء أفراد العينة من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر حول تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية من خلال عملية القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية .

## 7- الدراسات السابقة

### أ - الدراسات باللغة العربية

#### 1-دراسة دهمش وأبو زر، 2005، بعنوان " أخلاقيات المحاسبة الابداعية ، عرض وتحليل "

هدفت هذه الدراسة إلى بيان دور المحاسبة في تزويد الأطراف ذات المصلحة في المؤسسة وخارجها بالبيانات المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وذلك من خلال مواجهة التحايل والتضليل في طرق استخدام المبادئ المحاسبية، كما هدفت الدراسة إلى التعرف على آراء بعض الجهات المهنية في تحديد معيار الغش والخطأ في القوائم المالية الناتجة عن ممارسات المحاسبة الابداعية وأساليب معالجتها .

وخلصت الدراسة إلى أن ممارسي المحاسبة الابداعية يمتلكون قدرات محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالأرقام وتحويلها بالشكل الذي يرغبون فيه، والحل لممارسات المحاسبة الابداعية هو التحلي بالنزاهة والأخلاق في كل عمل يقوم به المحاسبون والمدققون وحتى المديرون .

2-دراسة القطيش والصوفي , 2011, بعنوان " أساليب استخدام المحاسبة الابداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في المنشآت التجارية الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان "

تهدف الدراسة الى استعراض أهم الأساليب في المحاسبة الابداعية، وأثرها على موثوقية البيانات المحاسبية والتعرف على التوجهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الابداعية ومدى تقييدها لعملية التلاعب في القوائم المالية مع بيان دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الابداعية عند استخدامها على البيانات المالية في الكشف عن الوضع المالي للمنشآت التجارية .

وخلصت الدراسة الى أنه ليس هناك تلاعب في الالتزامات في المنشآت التجارية المساهمة العامة في الأردن وأنها لا تتلاعب في ايراداتها .

3-دراسة جرار , 2006, بعنوان : " تطوير استراتيجية للحد من الآثار السلبية لاستخدام المحاسبة الابداعية في شركات المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الابداعية 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 الابداعية بغرض بيان أضراره وبالتالي الحد منها ومحاربتها بالوسائل الصحيحة و التركيز 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 .

4-دراسة المومني , 2006, بعنوان " تحليل وتقييم ممارسات الادارة 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 الابداعية وخاصة إدارة الأرباح .

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

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

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

- تحليل العوامل التي تؤدي إلى التخلخل الأخلاقي بين الإدارة و المساهمين في إدارة الأرباح .
- بيان فيما إذ كانت معايير المحاسبة الدولية بمفاهيمها و أدواتها و سياساتها قادرة على حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة و المساهمين بخصوص إدارة الربح .
- تحديد فيما إذا كان هنالك اختلاف بين آراء المدققين و المعدين للقوائم المالية والمستخدمين لها فيما يتعلق بقدرة معايير المحاسبة الدولية على حل مشكلة التخلخل الاخلاقي بين الإدارة و المساهمين 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 الابداعية (إدارة الارباح ) .

ب - الدراسات باللغة الاجنبية

1-دراسة ( Oliveras and Amat )، 2003، بعنوان " Ethics and creative Accounting :some empirical evidence on Accounting for intangibles In Spain

هدفت الدراسة إلى توضيح بعض الجوانب والأدلة على ممارسات المحاسبة الابداعية وعلاقتها بأخلاقيات ممارسة المحاسبة مهنة المحاسبة عند التعامل مع تقييم الأصول غير ملموسة في اسبانيا .  
وخلصت الدراسة إلى أن القوائم و التقارير المالية تصبح ذات صلة بواقع المنشأة وذلك بسبب زيادة الأصول غير الملموسة أو تخفيضها , كذلك أشارت الدراسة أن هذا النوع من الأصول يحتل مكانة استراتيجية في عمليات تقييم أداء المؤسسات .

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

تهدف هذه الدراسة إلى بيان ظاهرة المحاسبة الابداعية 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 .

3-دراسة Alessandro and Cimini ، 2012، بعنوان " How have the IAS/IFRS adoption affected earning management in EU ? the effect of the absence divergence of régulation and of légal enfoncement

تهدف الدراسة إلى معرفة أثر تبني المعايير المحاسبية الدولية على إدارة الأرباح في الاتحاد الاوروبي .  
وخلصت الدراسة على انه :  
- توجد علاقة موجبة ذات دلالة احصائية بين تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وتخفيض ممارسات ادارة الأرباح .  
- لا يوجد فرق كبير بين المعايير المحاسبية الدولية و المعايير المحاسبية الأوروبية .

- توجد علاقة موجبة بين تخفيض ممارسات إدارة الأرباح ودرجة الزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في كل بلد من بلدان الاتحاد الاوروبي .

### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

- تهدف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو معرفة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسة المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر .

### 8- أسباب اختيار الموضوع

- الأهمية التي يحظى بها موضوع المحاسبة الابداعية و المعايير المحاسبية الدولية في ظل الظروف الاقتصادية الراهنة التي يشهدها الاقتصاد العالمي .
- الاطلاع على مدى ممارسة المحاسبة الابداعية من قبل ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية .
- تقديم اضافة في مجال المحاسبة من خلال دراسة واقع ممارسات المحاسبة الابداعية في ظل تبني النظام المحاسبي والمالي .

### 9- هيكل الدراسة

- نتناول في هذه الدراسة تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي المعتمد على المعايير المحاسبية الدولية على ممارسات المحاسبة الابداعية، ولهذا يمكن تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاثة فصول

الفصل الاول: المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي والمالي .

الفصل الثاني: المحاسبة الابداعية.

الفصل الثالث: فهو فصل تطبيقي يبين تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي على ممارسات المحاسبة الابداعية

في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة في الجزائر .