

واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية على عينة من المهنيين-

The reality of applying creative accounting methods during the preparation of financial statements in Algerian companies -A field study on a sample of professionals-

د.قمان مصطفى¹ ، د.بوسعدية مسعود²

¹ جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)، mustapha.gamane@univ-msila.dz

² جامعة محمد بوضياف المسيلة (الجزائر)، messaoud.boussadia@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 2023/09/01 تاريخ القبول: 2023/08/01 تاريخ الاستلام: 2023/04/01

Abstract :

This study aims to know the reality of the application of creative accounting methods during the preparation of financial statements in the Algerian companies, Through a field study on a sample of professionals working in the field of accounting and auditing in Algeria, The questionnaire was used as a basic tool for collecting information, and the sample on which the study was conducted consisted of (52) professionals.

The study reached several results, the most important of which are: that the Algerian companies apply, to a high degree, creative accounting methods during the preparation of their financial statements, By applying it to the financial position statement, the income statement, and the cash flow statement.

Keywords: creative accounting؛ Financial Statements ؛Statement of financial position؛ Income statement؛ statement of cash flows.

JEL Classification: M40 ; M41.

مستخلص:

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال دراسة ميدانية على عينة من المهنيين العاملين في مجال المحاسبة والتدقيق بدولة الجزائر، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة أساسية لجمع المعلومات، وتكونت العينة التي أجريت عليها الدراسة من (52) مهني.

توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق وبدرجة عالية أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد قوائمها المالية، من خلال تطبيقها على قائمة المركز المالي، وقائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية؛ القوائم المالية؛ قائمة المركز المالي؛ قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية.

تصنيفات JEL: M40 ; M41.

تعد المحاسبة نظام للمعلومات تركز على مجموعة من الأسس والمبادئ والمفاهيم المحاسبية، التي تحكم تسجيل العمليات المالية للمؤسسة بطريقة منظمة وتبويبها وتلخيصها في شكل قوائم مالية، غير أن النظام المحاسبي المالي المطبق يعطي للمحاسبين بدائل محاسبية وهامش كبير للتقدير الشخصي في معالجة الأحداث المالية للمؤسسة، الأمر الذي أدى بدوره إلى تعدد حالات الفساد المالي في المؤسسات وفقدان الثقة بقوائمها المالية بسبب نقص الشفافية، حيث يمكن للمحاسب بناءً على رأي الإدارة إعطاء صورة مزيفة عن المؤسسة من خلال التلاعب في أرقام القوائم المالية وإظهار المؤسسة في وضعية مالية جيدة بهدف تحسين صورتها في بيئة العمل، هذا ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، وهي شكل من أشكال التلاعب في مهنة المحاسبة التي تمارس باستغلال المرونة وتعدد البدائل والسياسات المحاسبية، في سبيل إعداد وعرض القوائم المالية بغير صورتها الحقيقية تخدم مصالح المؤسسة على حساب الأطراف الأخرى. ومما سبق، تطرح الإشكالية الرئيسية للدراسة كالآتي: "ما هو واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

فرضيات الدراسة

لإجابة على الإشكالية الرئيسية السابقة، تم صياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي بدرجة عالية.
- الفرضية الثانية: تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل بدرجة عالية.
- الفرضية الثالثة: تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية بدرجة عالية.

أهداف الدراسة

- تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويندرج تحت هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:
- التعرف على الجوانب النظرية للقوائم المالية والمحاسبة الإبداعية.
 - تحديد درجة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي.

- تحديد درجة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل.

- تحديد درجة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية.

منهج الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والوصول إلى الأهداف من الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي، في الجانب النظري والقائم على جمع المعلومات المتعلقة بالدراسة ذلك بالاعتماد على الكتب والأطروحات والمقالات العلمية، أما في الجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على أداة الاستبيان، وإجراء التحليل الإحصائي المناسب لاختبار صحة الفرضيات.

الدراسات السابقة

- دراسة (Oriol & Catherine, 2004)، بعنوان " **Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues** "، هدفت هذه الدراسة إلى تحديد طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية ودرجاتها في إطار الاعتبارات الأخلاقية الإسبانية، وباستخدام عينة مكونة من 39 شركة إسبانية للفترة (2001-1999)، توصلت الدراسة إلى أن 20% من الشركات محل الدراسة قد طبقت المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، وأنه توجد عدة عوامل تدفع بالمديرين لتطبيق المحاسبة الإبداعية، كما أن تطبيقها يعتبر تحدياً أخلاقياً للقائمين على تطوير مهنة المحاسبة.

- دراسة (Mine & Ugur, 2009)، بعنوان " **Critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the Turkish banking sector** "، هدفت الدراسة إلى التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية وطرق كشفها، بالاعتماد على المنهج الوصفي، توصلت الدراسة إلى أن أسباب تطبيق المؤسسات للمحاسبة الإبداعية هو غياب الرقابة الحكومية، كما أن غياب استقلالية وشفافية لجان التدقيق يؤدي لا محالة إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة (آسيا و السعيد، 2016)، بعنوان " **قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية** "، هدفت هذه الدراسة إلى تحليل مدى ممارسة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر للمحاسبة الإبداعية خلال الفترة (2010-2014)، حيث تم الاعتماد على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل الدراسة، وتوصلت الدراسة إلى أن أغلب المؤسسات الجزائرية المدرجة في البورصة لم تمارس المحاسبة

الإبداعية بنسبة 60% حيث بلغ أعلى تكرار لعدم ممارسة المحاسبة الإبداعية 3 مؤسسات بنسبة 75% في سنة 2010 و2011، أما في باقي السنوات تبين أن المؤسسات التي لم تمارس المحاسبة الإبداعية تساوي المؤسسات التي مارستها، إذ بلغ عددها 02 مؤسسات أي بنسبة 50%.

1-القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية بمثابة مخرجات النظام المحاسبي المالي، وهي الجزء المحوري للتقارير المالية المنشورة من قبل المؤسسات، والتي يتم إعدادها بناءً على مجموعة من المبادئ والأسس والمعايير بهدف توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية لترشيد القرارات الاقتصادية المختلفة.

1-1تعريف القوائم المالية

هناك العديد من التعاريف التي قدمت للقوائم المالية، منها:

عرف (مجلس معايير المحاسبة الدولية في المعيار المحاسبي الدولي IAS01 الخاص بالقوائم المالية) بأن القوائم المالية هي: "عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمؤسسة والعمليات التي تقوم بها، والهدف من القوائم المالية ذات الأغراض العامة هو تقديم المعلومات حول المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية بما هو نافع لمجموعة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية". (بن قطيب و حطاب، 2019، صفحة 10)

وتعرف القوائم المالية كذلك بأنها: "الوسيلة الأساسية للإفصاح المالي، حيث ينظر إلى المعلومات الواردة فيها بأنها تقييم للمركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفعاتها النقدية، وتعتبر حجز الزاوية التي تقوم عليها عملية اتخاذ القرارات، وهي نتاج النشاط المعلوماتي في المؤسسة خلال الفترة المالية التي تتعلق بها القوائم المالية. كما تعتبر ملخصا للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها". (الجعارات، 2008، صفحة 93)

وبناءً على ما سبق، تعرف القوائم المالية بأنها: "المنتج النهائي للنظام المحاسبي المالي، والوسيلة التي يتم من خلالها توصيل المعلومات إلى الأطراف الخارجية، التي تزودهم بمعلومات عن المركز المالي للمؤسسة وأدائها وتدفعاتها النقدية، مما تساعدهم على اتخاذ القرارات المناسبة".

1-2أنواع القوائم المالية

تتكون القوائم المالية من قوائم مترابطة ومتكاملة مع بعضها البعض، بحيث لا يمكن لقائمة بمفردها أن تلي احتياجات الأطراف المستخدمة لها، وتتمثل هذه القوائم فيما يلي:

- قائمة المركز المالي (الميزانية): صورة فوتوغرافية لثروة المؤسسة بتاريخ محدد، وطبقا للنظام المحاسبي المالي فالميزانية هي قائمة تظهر كل من الأصول والخصوم على أساس تصنيف خاص، حيث تصنف الأصول إلى عناصر جارية وأخرى غير جارية، أما الخصوم فتصنف إلى أموال خاصة وخصوم غير جارية وخصوم جارية. (عطية، 2011، صفحة 10)

- قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج): وضعية ملخصة للأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، وترتب فيه التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، ويظهر الجدول النتيجة الصافية للسنة المالية وأرصدة السنة السابقة ومعطيات السنة المالية الجارية، وهي كلها معطيات تستخدم في تقييم الأداء. (معتوق، 2017، صفحة 80)

- قائمة التدفقات النقدية: وثيقة تحدد المركز المالي للمؤسسة وكيفية تغير هذا المركز عبر مدة إعدادها، أي أنها توضح مدفوعات ومحصلات مؤسسة ما خلال فترة زمنية معينة، كما أنها تساعد مستخدمي القوائم المالية في تقييم مدى قدرة المؤسسة على تحقيق التدفقات النقدية في الحاضر والمستقبل والتنبؤ بالفشل. (حداد، 2010، صفحة 40)

- قائمة تغييرات الأموال الخاصة: تمثل تحليلا للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول، التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية. (عبدلي و آخرون، 2021، صفحة 157)

- الملحق: يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية كبيرة تفيد في فهم المعلومات الواردة في هذه القوائم، من خلال إحالة كل قسم من أقسام القوائم المالية إلى المعلومة الموافقة لها في الملاحظات المرفقة، كما يمكن الإدراج في الملحق المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي التي من المرجح أن يكون لها أثر مالي على المؤسسة. (بوعظم و غزي، 2021، صفحة 103)

2-المحاسبة الإبداعية

سمحت المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً باستخدام طرق ومبادئ محاسبية لكثير من البنود والعناصر التي تؤثر على القوائم المالية كطرق الإهلاك، وبما أن هناك مجالاً للاختيار بين البدائل والسياسات المحاسبية وأساليب الإفصاح، فإن إدارة المؤسسات تستخدم الطرق المحاسبية والسياسات التي من شأنها أن تخدم أهدافها الخاصة، وهذا ما أطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية. (حسين، 2010، صفحة 139)

2-1تعريف المحاسبة الإبداعية

تستعمل كلمة الإبداع للدلالة على شيء جديد بارع أو مدهش وحتى فريد من نوعه، دون التمييز بين تلك الأشياء خاصة من حيث طبيعتها، (بالرقي و بولعراس، 2013، صفحة 112) والإبداع المحاسبي يشير إلى وجود تلاعب واحتيال في القوائم المالية من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وعليه يوجد عدة تعاريف للمحاسبة الإبداعية في الأدبيات المحاسبية، أهمها:

تعرف المحاسبة الإبداعية بأنها: "استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، دون الخروج عن القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي تعكس أهداف ومصصلحة المؤسسة، بدلا من إظهار الأداء الفعلي لها". (Yadav, 2014, p. 38)

وتعرف المحاسبة الإبداعية كذلك على أنها: "استخدام المعايير المحاسبية بشكل خاطئ لغرض خداع المستثمرين من خلال تقديم ما يتمنون رؤيته". (Hervé & al, 2017, p. 846)

وفي ضوء ما سبق، يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها: "الممارسات المحاسبية التي تستخدم من قبل محاسبين يمتلكون قدرات مهنية عالية تمكّنهم من التلاعب والاحتيال في أرقام القوائم المالية. باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بغرض إعطاء صورة مزيفة عن الوضعية المالية للمؤسسة، وبالتالي فهي تعكس أهداف إدارة المؤسسة، بدلا من إظهار أدائها الفعلي".

2-2 أنواع المحاسبة الإبداعية

اتخذت المحاسبة الإبداعية عدة اتجاهات بعضها يراعي مصالح الأطراف الخارجية، والبعض الآخر يلبى أهداف المؤسسة على حساب الأطراف الخارجية، ويمكن تقسيمها إلى:

1-2-2 من حيث شرعيتها: (أسيا، 2018، صفحة 267)

- الممارسات الإيجابية للمحاسبة الإبداعية (القانونية): تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وتحقيق أهداف واضحة تتفاعل مع كل التهديدات المتوقعة والفرص المحتملة، وتعترف بجميع الالتزامات المترتبة على المؤسسة في وقتها المحدد، وتستطيع خلق قيمة للمساهمين، وبالتالي فهي ممارسات تحدث عند اتخاذ الإدارة لقرارات اختيارية من شأنها المحافظة على أداء مالي مستقر للمؤسسة.

- الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية (غير قانونية): تهدف إلى إخفاء الأداء الحقيقي للمؤسسة عن طريق إنشاء العمليات المحاسبية الوهمية، كالاعتراف المزيّف بالإيرادات وتشكيل احتياطات سرية، وتعتبر هذه الممارسات غير منتجة ولا تخلق أي قيمة حقيقية للمؤسسة وفي

أسوء حالاتها تشكل عمليات احتيالية، وبالتالي فهي ممارسات غير قانونية ومن الصعب اكتشافها.

2-2-2 من حيث علاقتها بالأرباح: إن الإدارة من منطلق الرغبة الأكيدة لديها في تعظيم منافعها الشخصية إنما تبني استراتيجيتها بخصوص إدارة الأرباح وفقاً لما يفسر عنه تطبيق تلك الاستراتيجية من نتائج تتفق وأهدافها المحددة ، ومن بين الاستراتيجيات المحاسبية (تعظيم الدخل الحالي للفترة، تخفيض الدخل الحالي للفترة، تخفيض درجة التغير في الدخل المعلن) كل هذه السياسات يتم تحديدها مسبقاً قبل التعامل مع البيانات الفعلية للمؤسسة عند إعداد القوائم المالية، ويتم تنفيذ الاستراتيجية المختارة باستخدام الخيارات المحاسبية البديلة التي وفرها الفكر المحاسبي، الأمر الذي ينعكس في النهاية على رقم الدخل. (أسيا، 2018، صفحة 268)

2-2-3 من حيث تأثيرها على التدفق النقدي: (لعروسي، 2020، الصفحات 28-29)

- الممارسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية: وهي التي تنتج عن القيام بالأنشطة الحقيقية للمؤسسة على الدخل، حيث يقوم هذا الأسلوب على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات، ويهدف هذا النوع بشكل أساسي للتأثير على صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة ويطلق عليها الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية.

- الممارسات المحاسبية للمحاسبة الإبداعية: تعتمد على تدخل الإدارة في الاختيار بين الطرق والأساليب المحاسبية للتأثير على الدخل، ولكن يقتصر تأثيرها على الدخل دون التدفقات النقدية.

2-2-4 من حيث تأثيرها على القوائم المالية: (لعروسي، 2020، صفحة 29)

- ممارسات تؤثر على مضمون القوائم المالية: تختار إدارة المؤسسات من بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى تعظيم الأرباح أو تخفيضها تبعاً لاستراتيجيتها، دون النظر إلى البديل الأكفأ أو المناسب، حيث أن الإدارة تفعل ذلك من منظور تأثير ما تتضمنه القوائم على سلوك مستخدميها عند اتخاذ القرار أو على العلاقة التعاقدية للمؤسسة.

- ممارسات تؤثر على شكل القوائم المالية: قيام المؤسسة بإعادة التبيويب للمعلومات الواردة في القوائم المالية وعرضها بطريقة معينة تمكن من التأثير على الأداء الحقيقي للمؤسسة، مما يترك تأثيراً على قدرة المستخدم بشأن فهم الأداء المالي، إلى جانب استخدام بنود خارج الميزانية والتي تمثل تمويلاً خفياً الذي يتم الالتجاء إليه ولا يظهر في الميزانية كالتأجير التمويلي للأصول الثابتة.

3-أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

فيما يلي أهم ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسات:

3-1 أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي: من خلال عدم إدراج الأصول الثابتة بتكلفتها التاريخية وتخفيض معدلات إهلاك الأصول عن النسب المتبعة في المؤسسات المماثلة، تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في الاستثمارات طويلة الأجل، إثبات الموجودات المحتملة قبل تحققها كإثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل صدور الحكم، التلاعب في تقييم محفظة الأوراق المالية. (مومن و مهاوات، 2018، صفحة 205)

3-2 أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل: من أهم ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل التلاعب في مبلغ صافي المبيعات وذلك إما بتسجيل إيرادات مسبقا أو تأخيرها لوقت لاحق حسب حاجة المؤسسة، زيادة الإيرادات لفترة معينة من خلال بيع المخزونات إلى مؤسسات من مجموعتها أو المؤسسات الصديقة، نقل المصاريف المستقبلية إلى الفترة المحاسبية الحالية لمواجهة الظروف الصعبة الحالية. (سعدى و شيخ، 2021، صفحة 10)

3-3 أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية: من خلال تصنيف بعض النفقات التشغيلية كنفقات تمويلية أو استثمارية مما يزيد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية أو العكس، إجراء تخفيض لمكاسب بيع الاستثمارات بهدف التهرب الضريبي، التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة باعتبارها أسهمها تجارية. (بن عمر و آخرون، 2021، الصفحات 338-339)

3-4 أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة تغيرات الأموال الخاصة: إن جميع عناصر هذه القائمة معرضة لأساليب المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في رأس المال المدفوع أو المكتسب أو المحتسب بالزيادة أو بالتخفيض، وأيضا لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة. (عوادي و آخرون، 2019، صفحة 35)

4-الدراسة الميدانية

تمت الدراسة الميدانية على عينة من المهنيين الناشطين في مجال المحاسبة والتدقيق بدولة الجزائر، وقد تم تحليل هذه الدراسة على النحو التالي:

4-1 أداة الدراسة

تم استخدام الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات اللازمة لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على تساؤلاتها، نظرا لما توفره هذه الأداة من إمكانية تجميع أكبر قدر ممكن من البيانات، وقد تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS version 26)، في تحليل البيانات التي تم الحصول عليها بالاعتماد على الاستبيان، والذي تم تقسيمه إلى قسمين:

1-1-4 القسم الأول: يتكون من أسئلة عامة تتعلق بالبيانات الشخصية المهنية لأفراد عينة الدراسة (المركز الوظيفي، عدد سنوات الخبرة).

2-1-4 القسم الثاني: يتكون من 18 عبارة موزعة على ثلاثة محاور أساسية:

- المحور الأول: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي، ويتكون من 06 عبارات على مقياس ليكرت (Likert) الخماسي.

- المحور الثاني: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، ويتكون من 06 عبارات على مقياس ليكرت (Likert) الخماسي.

- المحور الثالث: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية، ويتكون من 06 عبارات على مقياس ليكرت (Likert) الخماسي.

2-4 صدق وثبات أداة الدراسة

من أجل اختبار صدق أداة الدراسة تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين وذلك للحكم على مدى صلاحية وصدق عبارات الاستبيان، وقد تمت الاستجابة لآراء السادة المحكمين وتم إجراء التعديلات اللازمة بناءً على مقترحاتهم، كما تم اختبار ثبات أداة الدراسة باستخدام معامل كرونباخ ألفا لكل محور من محاور الدراسة، وعلى إجمالي محاور أداة الدراسة.

الجدول رقم (01): ثبات أداة الدراسة

معامل كرونباخ ألفا	عدد العبارات	محاور الدراسة
0.637	06	1. مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي
0.726	06	2. مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل
0.653	06	3. مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية على عينة من المهنيين-

0.689	18	أداة الدراسة ككل
-------	----	------------------

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن معامل كرونباخ ألفا لأداة الدراسة ككل تجاوز الحد الأدنى (0.6) حيث بلغ الإجمالي 0,689، وبالنسبة للمحور الأول الخاص بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي فمعامل كرونباخ ألفا يساوي 0,637، ويساوي 0.726 في محور مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، أما المحور الثالث الخاص بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية فمعامل كرونباخ ألفا بلغ 0,653، وهذا ما يدل أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة عالية من الثبات.

4-3 اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة

قبل اختبار فرضيات الدراسة، يجب أولاً اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة، حيث سيتم الاعتماد اختبار (Kolmogorov-Smirnov) لعينة أكبر من 50 مفردة، من أجل التحقق من أن بيانات محاور الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (02): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي (Kolmogorov-Smirnov) لمحاور الدراسة

التوزيع	القيمة الاحتمالية Sig	درجة الحرية	محاور الدراسة
غير طبيعي	0.000	52	1. مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي
غير طبيعي	0.001	52	2. مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل
غير طبيعي	0.000	52	3. مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن القيمة الاحتمالية (Sig) لكل محاور الدراسة وفق اختبار (Kolmogorov-Smirnov) أقل من مستوى الدلالة 0.05 ما يبين بأن بيانات المحاور الثلاث للدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناتها تخضع للاختبارات اللامعلمية.

4-4 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المهنيين الناشطين في مجال المحاسبة والتدقيق بدولة الجزائر على مستوى الولايات (الجزائر، برج بوعرييج، سطيف، المسيلة، وادي سوف) وقد تم اختيار عينة الدراسة من هذه الولايات بالاعتماد على أسلوب العينة العشوائية، حيث تكونت من 52 فرد موزعين بين محافظي الحسابات وخبراء محاسبين ومحاسبين معتمدين، وقد تم توزيع 57 استبيان، وبلغ عدد الاستبيانات المستردة 55 استبيان، تم استبعاد 03 استبيان لعدم الإجابة عليها، أي عدد الاستبيانات الفعلية هو 52 استبيان وهو ما يمثل عدد أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم (03): توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المتغيرات المهنية

المتغير	الفئة	العدد	النسبة
المركز الوظيفي	محافظ الحسابات	33	63.50%
	خبير محاسبي	06	11.50%
	محاسب معتمد	13	25%
عدد سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	12	23.08%
	من 5 إلى 15 سنة	24	46.15%
	أكثر من 15 سنة	16	30.77%
المجموع الكلي لأفراد العينة المستجوبين 52 فرد			

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من الجدول أعلاه في متغير المركز الوظيفي أن ما نسبته 63.5% من أفراد عينة الدراسة يحتلون وظيفة محافظ حسابات، تليها وظيفة محاسب معتمد بنسبة 25%، في حين وظيفة خبير محاسبي بنسبة 11.5%، وعليه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة من المدققين الخارجيين والقائمين على عملية التدقيق الخارجي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية مما يدل على التخصصية وتمتعهم بالتأهيل العلمي والعملية المناسب، أما بالنسبة لمتغير عدد سنوات الخبرة فيتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 46.15% من عينة الدراسة لديهم سنوات خبرة من 5 إلى 15 سنة، أما ما نسبته 30.77% من عينة الدراسة خبرتهم المهنية أكثر من 15 سنة، في حين من قلت خبرتهم عن 5 سنوات جاءت نسبتهم 23.08% وعليه يتبين أن غالبية أفراد عينة الدراسة من ذوي الخبرة العالية وعلى معرفة وإطلاع على عمل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

4-5 تحليل النتائج

واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية
الجزائرية -دراسة ميدانية على عينة من المهنيين-

فيما يلي من هذا العنصر سيتم عرض النتائج الخاصة بتحليل محاور الدراسة،
والنتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة.

- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمحور الأول: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

الجدول رقم (04): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور المتعلق بمدى تطبيق
المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التطبيق
1.تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم الأصول الثابتة لتحسين مركزها المالي.	4.06	0.998	1	عالية
2.تبالغ المؤسسات في طريقة تقييم المخزونات بهدف تحسين مركزها المالي.	3.79	1.091	3	عالية
3.تقوم المؤسسات أحيانا بإجراء مقاصة بين الأصول والخصوم في الميزانية.	3.83	1.080	2	عالية
4.تقوم المؤسسات بتغيير طريقة حساب أقساط الإهلاكات دون مبررات مقبولة.	3.46	1.075	5	عالية
5.تقوم المؤسسات بتكوين مخصصات المؤونات مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم بعض الأصول.	3.73	1.239	4	عالية
6.تقوم المؤسسات بإجراء تغيرات وهمية في رأس مالها.	3.35	1.136	6	متوسطة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن كل المتوسطات الحسابية للعبارات الخاصة بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، حيث أن أكبر متوسط كان للعبارة الأولى قدره 4.06، وبانحراف معياري 0.998، وهو أقل انحراف معياري لهذا المحور، وهذا ما يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون على هذه العبارة، ما يفسر بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يبالغون وبدرجة عالية في تقييم أصولها الثابتة بهدف تحسين مركزها المالي.

وفي العبارات (03-02-05-04) فقد كانت قيمة المتوسطات الحسابية (3.83-3.79-3.46-3.73) على الترتيب، ما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم وبدرجة عالية بإجراء مقاصة بين أصولها وخصومها، وأنها تبالغ بشكل عالي في تقييم مخزوناتها لتحسين مركزها المالي، وتخصص مؤونات كبيرة مبالغ فيها لمقابلة النقص المحتمل في قيم أصولها، وأنها تغيير طريقة حساب أقساط الإهلاكات الخاصة بأصولها دون مبررات مقبولة.

كما وقد بلغ أدنى متوسط حسابي قدره 3.35 كان من نصيب العبارة (06)، ما يفسر بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم وبدرجة متوسطة فقط بإجراء تغييرات وهمية في رأس مالها.

- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثاني: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

الجدول رقم (05): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور المتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التطبيق
1.تقوم المؤسسات بتسجيل الإيرادات قبل تحققها فعليا.	3.71	0.957	4	عالية
2.تعمل المؤسسات على تغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على الإيرادات.	3.85	0.777	3	عالية
3.تقوم المؤسسات بتضخيم أعباءها من خلال فواتير وهمية.	4.42	0.696	1	عالية جدا
4.تقوم المؤسسات بإضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية.	3.23	1.113	6	متوسطة
5.تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية.	3.98	0.828	2	عالية
6. تقوم المؤسسات بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير الخاصة بها.	3.65	1.046	5	عالية

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من الجدول أعلاه أن كل المتوسطات الحسابية للعبارة الخاصة المحور المتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل كانت أكبر من المتوسط الفرضي (3)، حيث أن أكبر متوسط كان للعبارة الثالثة قدره 4.42، بانحراف معياري 0.696، وهو أقل انحراف معياري لهذا المحور، وهذا يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون بشدة على هذه العبارة، ما يفسر على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بدرجة عالية جدا بإعداد فواتير وهمية لتضخيم أعباءها لتخفيض صافي نتيجة السنة المالية.

وفي العبارات (02-05) فقد كانت قيمة المتوسطات الحسابية (3.85-3.98) على الترتيب، ما يدل على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبدرجة عالية بتغيير سياساتها المحاسبية الخاصة بأعبائها قبل أسابيع من نهاية السنة المالية، وبإيراداتها بهدف التأثير عليها.

واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية على عينة من المهنيين-

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (06-01) متقاربة جدا بمقدار (3.71-3.65) على الترتيب، ما يفسر بأن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم وبدرجة عالية بتسجيل الإيرادات قبل تحققها بشكل فعلي، وأنها تقوم بإدخال تعديلات على مصاريف البحث والتطوير الخاصة بها.

كما وقد بلغ أدنى متوسط حسابي قدره 3.23 كان من نصيب العبارة (04)، ما يدل أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بدرجة متوسطة فقط بإضافة مكاسب محققة من سنوات السابقة إلى صافي ربح الدورة المالية الحالية، أي في أغلب الحالات تعالجه ضمن الأرباح المحتجزة.

- عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالمحور الثالث: مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

الجدول رقم(06): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات المحور المتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	درجة التطبيق
1.تقوم المؤسسات بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة.	3.98	0.852	2	عالية
2..تعتبر المؤسسات التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول الثابتة ضمن الأنشطة التشغيلية الخاصة بها.	4.02	0.980	1	عالية
3.تصنف المؤسسات النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية.	3.67	1.098	3	عالية
4.تتأخر المؤسسات عن تسديد التزاماتها من أجل إظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.	3.48	1.038	4	عالية
5.تقوم المؤسسات بتوزيع الأسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح.	2.88	1.323	6	متوسطة
6.تقوم المؤسسات بتغيير السياسة المحاسبية المستخدمة بهدف التأثير على التدفقات النقدية.	3.17	0.901	5	متوسطة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه وحسب ترتيب العبارات الخاصة بالمحور الثالث أن أكبر متوسط كان للعبارة الثانية قدره 4.02، وبانحراف معياري 0.980، وهذا يعني أن الأغلبية من المستجوبين موافقون على هذه العبارة، ما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تصنف وبدرجة عالية التدفقات النقدية الناتجة عن الأصول الثابتة ضمن أنشطتها التشغيلية.

وفي العبارات (04-03-01) كانت قيمة المتوسطات الحسابية (3.48-3.67-3.98) على الترتيب، ما يدل على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بدرجة عالية بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة، وتصنف نفقاتها التشغيلية على أنها نفقات استثمارية. وأنها تتأخر عن تسديد التزاماتها لإظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.

وكانت المتوسطات الحسابية للعبارات (05-06) تقدر بـ (2.88-3.17) على الترتيب، ما يفسر قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبدرجة متوسطة بتغيير سياستها المحاسبية بهدف التأثير على التدفقات النقدية، وأنها تقوم بتوزيع الأسهم على المساهمين بدلا من توزيع الأرباح.

4-16 اختبار فرضيات الدراسة

- الفرضية الأولى: تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي بدرجة عالية.

لاختبار الفرضية تم اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الأول لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الأولى، حيث تبين أن بيانات المحور الأول لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات اللامعلمية، والاختبار الإحصائي المناسب لاختبار الفرضية الأولى هو اختبار ويلكوكسن (*wilcoxon*)، والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (07): نتائج اختبار ويلكوكسن (*wilcoxon*) للفرضية الأولى

الفرضية الأولى	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية Sig
	3.70	0.658	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

يلاحظ من خلال أرقام الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يساوي 3.70 ويقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدره 0.658، وقد كانت القيمة الاحتمالية (*Sig*) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الأولى القائلة " تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي بدرجة عالية"، هذا ما يعني صحة الفرضية الأولى.

- الفرضية الثانية: تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل بدرجة عالية.

لاختبار الفرضية تم اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثاني لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثانية، حيث تبين أن بيانات المحور الثاني لا تتبع التوزيع

واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة ميدانية على عينة من المهنيين-

الطبيعي، وبالتالي سيتم اختبار الفرضية الثانية بالاعتماد على اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) وهو اختبار غير معلمي، والجدول التالي يظهر نتائج هذا الاختبار.

يمثل الجدول (08) نتائج اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) للفرضية الثانية، ويلاحظ من خلاله أن المتوسط الحسابي يساوي 3.80 ويقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدر 0.594، وقد كانت قيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثانية القائلة "تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل بدرجة عالية"، هذا ما يعني صحة الفرضية الثانية.

الجدول رقم (08): نتائج اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) للفرضية الثانية

الفرضية الثانية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية Sig
	3.80	0.594	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

- الفرضية الثالثة: تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية بدرجة عالية.

لاختبار الفرضية تم اختبار التوزيع الطبيعي لبيانات المحور الثالث لمعرفة نوع الإحصائية المناسبة لاختبار الفرضية الثالثة، حيث تبين أن بيانات المحور الثالث لا تتبع التوزيع الطبيعي وبالتالي فإن بياناته تخضع للاختبارات اللامعلمية. والاختبار الإحصائي المناسب لاختبار الفرضية الثالثة هو اختبار ويلكوكسن (wilcoxon)، والجدول التالي يلخص نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (09): نتائج اختبار ويلكوكسن (wilcoxon) للفرضية الثالثة

الفرضية الثالثة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	القيمة الاحتمالية Sig
	3.53	0.630	0.000

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات SPSS

من خلال أرقام الجدول أعلاه يلاحظ أن المتوسط الحسابي يساوي 3.53 ويقع في مجال الدرجة العالية (3.4-4.2) بانحراف معياري قدر 0.630، وقد كانت القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي 0.000 وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وبالتالي يتم قبول الفرضية الثالثة القائلة " تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية بدرجة عالية"، وهذا ما يعني صحة الفرضية الثالثة.

الخلاصة

جاءت الدراسة بهدف معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية أثناء إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا من خلال دراسة ميدانية على عينة المهنيين في مجال المحاسبة والتدقيق الناشطين بدولة الجزائر، وأهم ما توصلت إليه الدراسة: تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وبدرجة عالية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة المركز المالي، من خلال المبالغة في تقييم أصولها ومخزوناتهما لتحسين مركزها المالي، وتغيير طريقة حساب أقساط الإهلاك دون مبررات مقبولة، كما تبين أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق وبدرجة عالية أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة الدخل، بقيامها بتضخيم أعباءها بفواتير وهمية، وتغيير سياساتها المحاسبية لقائمة الدخل دون مبررات، كما توصلت الدراسة أيضا أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية بدرجة عالية. إذ أنها تقوم بالخيار بين طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية دون مبررات مقبولة، وتتأخر عن تسديد التزاماتها لإظهار التدفقات النقدية الخاصة بها بوضع أفضل.

وفي ظل هذه النتائج يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- تطوير الطرق المستخدمة من طرف المديرية الفرعية للرقابة الجبائية بولايات الجزائر للكشف عن ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- فرض عقوبات شديدة على معدي القوائم المالية للمؤسسات الذين يقومون بممارسات المحاسبة الإبداعية بكل أساليبها ومهما اختلفت نسبها.
- إعادة النظر في الكثير من المعالجات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي والتي تتيح لممارسة المحاسبة الإبداعية والإبقاء على البديل الأفضل.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: بالعربية

- آسيا لعروسي. (2020). تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر (أطروحة دكتوراه). قسم العلوم التجارية . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد بوضياف.
- تيجاني بالرقى، و صلاح الدين بولعراس. (2013). أثر الممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية على التغيير في المجال المعرفي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 06 (10).
- جمال معتوق. (2017). تحليل القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF. مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية ، 03 (02).
- جيلالي عبدلي، و آخرون. (2021). الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي ومدى توافقه مع معايير المحاسبة الدولية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، 04 (02).
- خالد جمال الجعارات. (2008). معايير التقارير المالية الدولية (المجلد ط01). عمان، الأردن: دار إثراء.
- عبد الحق سعدي، و عبد القادر شيخ. (2021). المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة أوراق اقتصادية ، 05 (01).
- عبد الرحمان عطية. (2011). المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المجلد ط02). الجزائر: دار جيطلي.
- علي إبراهيم حسين. (2010). أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق. مجلة بحوث مستقبلية ، 04 (04).
- علي بن قطيب، و دلال حطاب. (2019). أهمية إعداد وعرض القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية. مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة ، 04 (01).
- فاطمة الزهراء مومن، و لعبيدي مهاوات. (2018). أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية. مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة ، 03 (01).
- فايز سليم حداد. (2010). الإدارة المالية (المجلد ط01). عمان، الأردن: دار الحامد.
- لعروسي آسيا. (2018). ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، 11 (02).
- لعروسي آسيا، و قاسمي السعيد. (2016). قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية. مجلة العلوم الإنسانية ، 03 (02).
- محمد البشير بن عمر، و آخرون. (2021). دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة ، 04 (02).
- مصطفى عوادي، و آخرون. (2019). أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة في التصنيف المني. مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية ، 06 (01).

- منير بوعظم، و محمد العربي غزي. (2021). أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (01). *مجلة العلوم الإنسانية والاجتماعية* ، 07 (01).

ثانياً: بالأجنبية

- Hervé, S., & al, e. (2017). *comptabilité et Analyse Financière - une perspective globale-* (Vol. 04). Paris: De Boek supérieur.
- Mine, O., & Ugur, O. (2009). Critical thinking about creative accounting in the face of a recent scandal in the Turkish banking sector. *Critical Perspectives on Accounting*, 20.
- Oriol, A., & Catherine, G. (2004). Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues. *journal of Economic literature cassification*(749).
- Yadav, B. (2014). Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective. *Journal of Management and Social Sciences Research*, 03(01).