



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الجزائر 3
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه طور ثالث في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

عنوان:

واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تحت اشراف الاستاذ

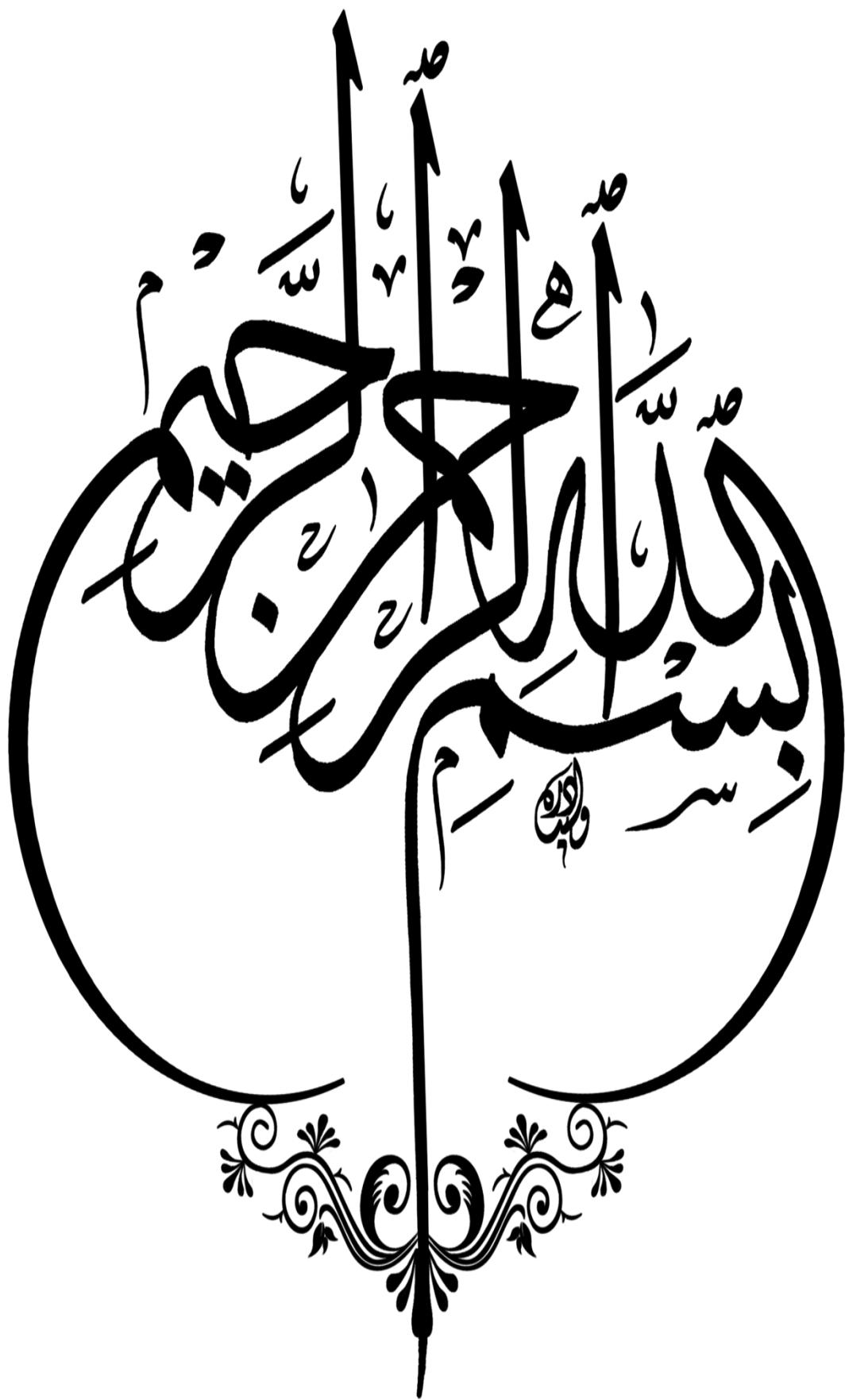
أ. د حابي احمد

من إعداد الطالبة

برحومة نريمان

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الجامعة	الرتبة العلمية	اللقب والاسم
رئيسا	جامعة الجزائر 3	أستاذ التعليم العالي	كمال بن موسى
مشرفا ومقررا	جامعة الجزائر 3	أستاذ التعليم العالي	حابي أحمد
متحنا	جامعة الجزائر 3	أستاذ محاضر -أ	بريش خالد
متحنا	جامعة الجزائر 3	أستاذ محاضر -أ	نعمون عز الدين
متحنا	جامعة تيبازة	أستاذ التعليم العالي	العماني مصطفى
متحنا	جامعة تيبازة	أستاذ التعليم العالي	بحيدة أحمد



تهدف هذه الدراسة إلى تحليل واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال تناولها للإطارين النظري والتطبيقي لهذا الموضوع، بغية الكشف عن طبيعة هذه الممارسات ودراوئها وأثارها على مصداقية القوائم المالية، وقد استندت الدراسة إلى معالجة علمية متكاملة تشمل تحديد المفهوم الدقيق للمحاسبة الإبداعية، واستعراض أساليبها المختلفة، وبيان الدوافع المحفزة على تبنيها، إلى جانب تحليل الثغرات التي قد تُسْهِم في توسيع هذه الممارسات، فضلاً عن مناقشة المخاطر المرتبطة بها، واقتراح السبل الكفيلة بالحد منها، كما تسعى هذه الدراسة إلى استجلاء إمكانية توجيه المحاسبة الإبداعية نحو أبعاد إيجابية متى تم ضبطها في إطار أخلاقي ومهني صارم يعزز جودة المعلومات المالية وشفافيتها.

اعتمدت الدراسة المنهج الوصفي لتأصيل الإطار النظري للبحث، وللحصول على الميداني من فرضياته، وقد تم جمع البيانات من خلال استبيان وزّع على عينة مكونة من (344) مفردة من الممارسين في المجال المحاسبي، تضم خبراء محاسبين، ومحافظي حسابات، ومحاسبين معتمدين، إضافة إلى محاسبين في مؤسسات اقتصادية جزائرية من مختلف القطاعات، كما تم توظيف نموذج ميلر (**Miller Model**) للكشف الكمي عن مدى وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية فعلياً ضمن القوائم المالية لـ 10 مؤسسات اقتصادية جزائرية تعتبر من كبرى المؤسسات في مختلف القطاعات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن لدى المسؤولين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعيًا متقدماً بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها، وأن ممارستها ترتبط بمجموعة من الدوافع تتعلق بالأهداف الإدارية، والضغوط التنافسية، وال усили لقليل العبء الضريبي. كما أظهرت نتائج تطبيق نموذج ميلر وجود انحراف في قيمة المؤشر (**Miller Ratio**) عن المستوى المعياري، مما يؤكد أن المحاسبة الإبداعية تمثل ممارسة قائمة فعلياً داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لكن بشكل متقاوت، مما يعكس الحاجة إلى تعزيز الأطر الرقابية والمهنية للحد من آثارها السلبية وتوجيهها نحو الاستخدام الرشيد الذي يخدم الشفافية والإفصاح المالي.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية، التلاعب المحاسبي، الإبداع المحاسبي، النظام المحاسبي المالي الجزائري، المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، نموذج ميلر.

Abstract

This study aims to analyze the reality of creative accounting practices in Algerian economic enterprises by addressing both the theoretical and applied frameworks of the subject, with the objective of identifying the nature of these practices, their drivers, and their effects on the credibility of financial statements. The study is based on an integrated scientific approach that includes defining the precise concept of creative accounting, reviewing its various methods, clarifying the incentives that encourage its adoption, analyzing the gaps that may contribute to the expansion of such practices, discussing the associated risks, and proposing measures capable of limiting them. The study also seeks to explore the possibility of directing creative accounting toward positive dimensions when it is regulated within a strict ethical and professional framework that enhances the quality and transparency of financial information.

The descriptive method was adopted to establish the theoretical framework of the research and to verify its hypotheses empirically. Data were collected through a questionnaire distributed to a sample of 344 practitioners in the accounting field, including chartered accountants, auditors, certified accountants, as well as accountants working in Algerian economic enterprises across various sectors. In addition, the Miller Model was employed to quantitatively detect the extent to which creative accounting practices are actually present in the financial statements of 10 major Algerian economic enterprises representing different sectors.

The results of the study revealed that managers in Algerian economic enterprises possess a high level of awareness regarding the concept and methods of creative accounting, and that its practice is associated with several motivations related to managerial objectives, competitive pressures, and the pursuit of tax burden reduction. Furthermore, the results of applying the Miller Model indicated a deviation in the value of the Miller Ratio from the standard benchmark, confirming that creative accounting is indeed practiced within Algerian economic enterprises, but at various degrees. This highlights the need to strengthen regulatory and professional frameworks to mitigate its negative effects and to guide it toward a prudent use that supports financial disclosure and transparency.

Keywords: Creative accounting, accounting manipulation, accounting creativity, Algerian financial accounting system, Algerian economic enterprises, Miller model.

Résumé

Cette étude vise à analyser la réalité des pratiques de comptabilité créative au sein des entreprises économiques Algériennes, en abordant à la fois les cadres théorique et appliqué du sujet, afin d'identifier la nature de ces pratiques, leurs motivations et leurs effets sur la crédibilité des états financiers. L'étude s'appuie sur une approche scientifique intégrée comprenant la définition précise du concept de comptabilité créative, l'examen de ses différentes méthodes, la clarification des facteurs incitant à son adoption, l'analyse des lacunes susceptibles de favoriser son expansion, la discussion des risques qui y sont associés, ainsi que la proposition de mesures permettant de les limiter. L'étude cherche également à explorer la possibilité d'orienter la comptabilité créative vers des dimensions positives lorsqu'elle est encadrée par un dispositif éthique et professionnel strict améliorant la qualité et la transparence de l'information financière.

La méthode descriptive a été adoptée pour établir le cadre théorique de la recherche et pour vérifier empiriquement ses hypothèses. Les données ont été recueillies au moyen d'un questionnaire distribué à un échantillon de 344 praticiens du domaine comptable, incluant des experts comptables, des auditeurs, des comptables agréés, ainsi que des comptables exerçant dans des entreprises économiques Algériennes appartenant à divers secteurs. De plus, le modèle de Miller a été utilisé pour détecter quantitativement l'existence effective de pratiques de comptabilité créative dans les états financiers de 10 grandes entreprises économiques Algériennes représentant différents secteurs.

Les résultats de l'étude ont révélé que les responsables des entreprises économiques Algériennes possèdent un niveau élevé de connaissance du concept et des méthodes de comptabilité créative, et que sa pratique est liée à plusieurs motivations, notamment les objectifs de gestion, les pressions concurrentielles et la volonté de réduire la charge fiscale. En outre, les résultats de l'application du modèle de Miller ont montré un écart du Miller Ratio par rapport à la norme de référence, confirmant que la comptabilité créative constitue une pratique effectivement présente au sein des entreprises économiques Algériennes, mais à des degrés variables. Cela souligne la nécessité de renforcer les cadres réglementaires et professionnels afin d'atténuer ses effets négatifs et d'orienter son utilisation vers une approche prudente soutenant la transparence et la qualité de l'information financière.

Mots-clés: Comptabilité créative, manipulation comptable, créativité comptable, Système Comptable Financier Algérien, entreprises économiques Algériennes, modèle de Miller.

الحمد لله



الحمد لله أولاً وآخرًا، ظاهراً وباطناً، الذي بنعمته تتم الصالحات، وب توفيقه وحده أجزت هذه الرسالة، فله الحمد والشكر كما ينبغي لجلال وجهه وعظم سلطانه.

إلى من غرسا في قلبي حب العلم والقراءة، وكانا الدافع الأول لكل إنجاز حققه في حياتي إلى والدي العزيزين، تاج رأسي ونبع عطائي، أهدي هذا العمل وفاء واعتراف بجميل لا يُرد.

...إلى من ساندتنى بصبرها، ودعمها، ووجودها في أدق تفاصيل هذه الرحلة

إلى اختي، التي كانت نعم العون والسد.

إلى أساتذتي الذين أناروا دروبنا علماً ومعرفة.

لكم جميعاً، أهدي ثمرة هذا الجهد، ارجوا من الله أن يجعل فيها النفع والخير.

الشّكر والعرفان



أتقدم بجزيل الشّكر وعظيم الامتنان إلى الله سبحانه وتعالى، الذي وفقني وأعانني على إنجاز هذا العمل، فله الحمد في الأولى والآخرة.

ثم أخص بالشّكر والتقدير لمشرفي الأستاذ الدكتور حابي احمد، لما قدمه من توجيهات علمية سديدة، ودعم متواصل، وصبر خلال مراحل إعداد هذه الرسالة، لقد كان لعطائه العلمي والإنساني الأثر الكبير في إخراج هذا العمل إلى النور.

كما أتقدم بالشّكر الجزيل وعظيم الامتنان لأساتذتي الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة على قبول تقييم ومناقشة هذا العمل المتواضع.

كما لا يسعني إلا أن أتقدم بالشّكر الجزيل لكل أساتذتي في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة الجزائر 3، وعلى رأسهم السيد عميد الكلية وكل الطاقم الإداري والموظفين بالكلية.

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

المصطلح باللغة العربية	المصطلح باللغة الأجنبية	المختصر
المبادئ المحاسبية المقبولة عموما	Generally Accepted Accounting Principles.	GAAP
إدارة الأرباح من خلال الاستحقاقات	Accrual based Management.	ABM
إدارة الحقيقة للأرباح	Real Earning Management.	REM
المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National.	PCN
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier.	SCF
مؤشر طول فترة التحصيل للذمم المدينة	Days Sales in Receivables Index.	DSRI
مؤشر الهاشم الإجمالي	Gross Margin Index.	GMI
مؤشر جودة الأصول	Quality Asset Index.	AQI
مؤشر نمو المبيعات	Growth Sales Index.	SGI
مؤشر الاهلاك	Depreciation Index.	DEPI
النفقات العامة والإدارية للمبيعات	Sales, General and Administrative Expenses.	SGAI
مؤشر الرافعة المالية	Leverage Index.	LVGI
إجمالي المستحقات إلى إجمالي الأصول	Assets Total to Accruals Total.	TATA
المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية	International Organization of Securities Commissions.	IOSCO
مجلس معايير المحاسبة المالية	Financial Accounting Standards Board.	FASB
الاتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants.	IFAC
المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين	American Institute of Certified Public Accountants.	AICPA
هيئة الأوراق المالية والبورصات (الأمريكية)	Securities and Exchange Commission.	SEC
لجنة المنظمات الراعية للجنة تريدواي	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission.	COSO
عرفتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية	Organization for Economic Co-operation and Development.	OECD
المجلس الأعلى للمحاسبة	Conseil Supérieur des Comptes.	CSC

فهرس المحتويات

المحتويات

أ- ك مقدمة

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية 13	تمهيد
المبحث الأول: الإبداع المحاسبي والتلاعب المحاسبي 15	
المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الإبداع المحاسبي 15	
المطلب الثاني: ماهية التلاعب المحاسبي..... 20	
المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية 24	
المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية ومفهومها 24	
المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية والنظريات المفسرة لها 29	
المطلب الثالث: المحاسبة الإبداعية بين الإبداع والتلاعب المحاسبي..... 37	
المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية: دوافعها، أشكالها، مجالاتها وأساليبها 40	
المطلب الأول: دوافع وأشكال المحاسبة الإبداعية..... 40	
المطلب الثاني: مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية ونتائجها 57	
المطلب الثالث: المظاهر الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية..... 64	
خلاصة الفصل..... 69	

الفصل الثاني

ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وآليات الكشف والحد منها 71	تمهيد
المبحث الأول: واقع البيئة المحاسبية في الجزائر 72	
المطلب الأول: البيئة المحاسبية في الجزائر 72	

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي SCF 79
المطلب الثالث: تشخيص البيئة المحاسبية الجزائرية 97
المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي 105
المطلب الأول: مداخل متعلقة بالمعالجات المحاسبية 105
المطلب الثاني: مداخل مرتبطة بالمبادئ والفرضيات المحاسبية 108
المطلب الثالث: مداخل متعلقة بالقواعد المالية 111
المبحث الثالث: محددات وآليات الكشف عن المحاسبة الإبداعية واتجاهات الحد منها 118
المطلب الأول: العوامل المحددة للممارسات المحاسبة الإبداعية 118
المطلب الثاني: نماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية 122
المطلب الثالث: اتجاهات الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية 134
خلاصة الفصل 147

الفصل الثالث

دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية 149
تمهيد 149
المبحث الأول: واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين 150
المطلب الأول: منهج الدراسة، مجتمعها، وعيتها 150
المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة وأساليب الإحصائية المستخدمة 153
المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة وتحليل النتائج 162
المبحث الثاني: الكشف الكمي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة باستخدام نموذج ميلر 173
المطلب الأول: عرض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة والنماذج المستخدم 173

فهرس المحتويات

المطلب الثاني: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات محل الدراسة باستخدام نموذج ميلر 176
المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة 205
المطلب الأول: اختبار الفرضيات 205
المطلب الثاني: تحليل النتائج 209
خلاصة الفصل 212
الخاتمة 214
المراجع 219
الملحق 239

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم
41	د الواقع المحاسبة الإبداعية.	الجدول رقم (01)
49	الاختلافات الرئيسية بين الشكلين REM و ABM.	الجدول رقم (02)
84	النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي.	الجدول رقم (03)
85	النصوص القانونية والتنظيمية للمرسوم التنفيذي رقم 156-08.	الجدول رقم (04)
86	النصوص القانونية والتنظيمية للقرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008.	الجدول رقم (05)
96	القواعد الخاصة للتقييم.	الجدول رقم (06)
104	البحوث العلمية المنشورة على منصة ASJP.	الجدول رقم (07)
131	. Beniesh المؤشرات المالية لنموذج	الجدول رقم (08)
153	يبين توزيع الاستثمارات على أفراد العينة.	الجدول رقم (09)
154	هيكل أداة الدراسة (الاستبيان).	الجدول رقم (10)
156	توزيع درجات مقياس المستخدم في الاستبيان.	الجدول رقم (11)
156	تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي.	الجدول رقم (12)
158	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي.	الجدول رقم (13)
163	يوضح صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة.	الجدول رقم (14)
167	نتائج اختبار . Alpha Cronbach's	الجدول رقم (15)
168	تحليل البيانات الشخصية والوظيفية.	الجدول رقم (16)
169	محاور الاستبيان.	الجدول رقم (17)
174	عرض تقديمي للمؤسسات محل الدراسة.	الجدول رقم (18)
177	قياس مؤشر رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة .SONATRACH	الجدول رقم (19)
178	نتائج تطبيق نموذج ميلر للمؤسسة SONATRACH خلال الفترة (2019-2023).	الجدول رقم (20)
180	قياس مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة Cevital للفترة (2017-2022)	الجدول رقم (21)
181	قياس مؤشر صافي التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة Cevital للفترة (2017-2022)	الجدول رقم (22)
182	نتائج تطبيق نموذج ميلر للمؤسسة Cevital للفترة (2019-2022)	الجدول رقم (23)

قائمة الجداول

184	قياس مؤشر رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة Bio-Pharm	الجدول رقم (24)
185	نتائج تطبيق نموذج ميلر للمؤسسة BIO PHARM للفترة (2019-2023)	الجدول رقم (25)
186	رأس المال العامل للمؤسسة AOM INVEST للفترة (2017-2022)	الجدول رقم (26)
187	التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة AOM INVEST للفترة (2021-2022)	الجدول رقم (27)
188	نتائج تطبيق نموذج ميلر للمؤسسة AOM INVEST للفترة (2022-2019)	الجدول رقم (28)
189	رأس المال العامل للمؤسسة ALGERIE TELECOM للفترة (2017-2022)	الجدول رقم (29)
190	التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة ALGERIE TELECOM للفترة (2018-2022)	الجدول رقم (30)
191	نتائج تطبيق نموذج ميلر للمؤسسة ALGERIE TELECOM للفترة (2022-2019)	الجدول رقم (31)
192	رأس المال العامل للمؤسسة NAFTAL للفترة (2017-2022)	الجدول رقم (32)
193	التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة NAFTAL للفترة (2018-2022)	الجدول رقم (33)
194	نتائج تطبيق نموذج ميلر للمؤسسة NAFTAL للفترة (2019-2022)	الجدول رقم (34)
195	رأس المال العامل للمؤسسة ATM MOBILIS للفترة (2017-2022)	الجدول رقم (35)
196	التدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة ATM MOBILIS للفترة (2018-2022)	الجدول رقم (36)
197	نتائج تطبيق نموذج ميلر للمؤسسة ATM MOBILIS للفترة (2019-2022)	الجدول رقم (37)

قائمة الجداول

198	رأس المال العامل ل المؤسسة EL AURASSI للفترة (2023-2017)	الجدول رقم (38)
199	نتائج تطبيق نموذج ميلر ل المؤسسة EL AURASSI للفترة (2022-2019)	الجدول رقم (39)
200	رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي ل المؤسسة SAIDAL للفترة (2022-2017)	الجدول رقم (40)
201	نتائج تطبيق نموذج ميلر ل المؤسسة SAIDAL للفترة (2023-2019)	الجدول رقم (41)
202	رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي ل المؤسسة HODNA للفترة (2022-2017) METAL	الجدول رقم (42)
203	التدفقات النقدية التشغيلية ل المؤسسة HODNA METAL للفترة (2022-2019)	الجدول رقم (43)
204	نتائج تطبيق نموذج ميلر ل المؤسسة HODNA METAL الفترة (2019-2022)	الجدول رقم (44)
206	نتائج اختبار t -test لفرضية الأولى	الجدول رقم (45)
207	نتائج اختبار t -test لفرضية الثانية	الجدول رقم (46)
208	نتائج اختبار t -test لفرضية الثالثة	الجدول رقم (47)
209	نتائج اختبار t -test لفرضية الرابعة	الجدول رقم (48)

قائمة الاشكال

قائمة الاشكال

الصفحة	العنوان	رقم
23	اشكال التلاعيب المحاسبي	الشكل رقم (01)
33	العوامل المسببة لظهور المحاسبة الإبداعية	الشكل رقم (02)
39	المحاسبة الإبداعية بين الإبداع والتلاعيب المحاسبي	الشكل رقم (03)
43	العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والأطراف الأخرى	الشكل رقم (04)
52	أنواع تمهيد الدخل	الشكل رقم (05)
59	مجالات ممارسات المحاسبة الإبداعية	الشكل رقم (06)
76	مشروع الإصلاح المحاسبي في الجزائر	الشكل رقم (07)
139	الجهود الدولية المبذولة لترسيخ آليات حوكمة الشركات	الشكل رقم (08)
143	مرتكزات حوكمة الشركات	الشكل رقم (09)

مقدمة

تعد المحاسبة الإبداعية إحدى المفاهيم التي ظهرت في سياق تطور الأنظمة المالية والمحاسبية، حيث تجمع بين المعرفة المحاسبية المتخصصة والقدرة على استغلال المرونة الموجودة في القوانين والمعايير المحاسبية لتقديم صورة معينة عن الأداء المالي للمؤسسة، وعلى الرغم من ارتباطها أحياناً بالابتكار في إعداد التقارير المالية، إلا أنها تثير جدلاً كبيراً بين الباحثين والممارسين لمهنة المحاسبة لما تحمله من تأثيرات متباعدة.

فهي من جهة، تتيح المحاسبة الإبداعية للمؤسسات أدوات لتخصيص الموارد بشكل أكثر كفاءة، وإدارة الأرباح بما يخدم استراتيجياتها التنافسية؛ ومن جهة أخرى قد تتطوّي هذه الممارسات على مخاطر أخلاقية وأخرى قانونية إذا أسيء استخدامها لتحقيق مكاسب قصيرة الأجل على حساب الشفافية والمصداقية.

تتجلّي أهمية دراسة المحاسبة الإبداعية في الحاجة إلى تحقيق توازن بين استخدامها كأداة لدعم القرارات المالية من جهة، وضمان الالتزام بالمبادئ المحاسبية التي تعزّز الثقة بين المؤسسة وأصحاب المصالح من جهة أخرى؛ يمثل هذا التوازن تحدياً كبيراً في ظل التطورات السريعة التي تشهدها البيئة الاقتصادية العالمية والمحليّة. وفي هذا السياق تلعب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دوراً محورياً في تحقيق التنمية الاقتصادية، وهو ما يفرض عليها الالتزام بمعايير محاسبية دقيقة تضمن تقديم صورة حقيقة عن أدائها المالي.

غير أن التطبيق العملي للمحاسبة في الجزائر، كما هو الحال في العديد من الدول النامية، يشهد تحديات متعددة ناجمة عن البيئة التنظيمية، ومستوى التطور المهني في المجال المحاسبي وضغوط الأسواق المالية، في هذا الإطار ظهرت ممارسات المحاسبة الإبداعية كأداة تستخدمها بعض المؤسسات للاستجابة لمتطلبات متعددة، مثل تحسين جاذبية التقارير المالية أو إدارة الأرباح. وعلى الرغم من أن هذه الممارسات قد تُظهر مرونة إيجابية في بعض الأحيان، إلا أنها تثير العديد من التساؤلات حول أخلاقياتها وتأثيراتها طويلة الأجل على الثقة بين الأطراف ذات الصلة.

إن دراسة واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يتطلب فهماً عميقاً للجوانب الإيجابية والسلبية لهذه الممارسات، ومدى توافقها مع الإطار التشريعي والمحاسبي المعتمد، لذلك ارتأينا اعتماده موضوع هذه الدراسة.

أولاً: إشكالية الدراسة

في ظل التحولات الاقتصادية التي تشهدها الجزائر، تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحسين أدائها المالي وجذب المستثمرين، مما دفع البعض إلى تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية كأداة لتكيف البيانات المالية مع أهداف محددة، ومع ذلك، تثير هذه الممارسات جدلاً بشأن تأثيرها على شفافية التقارير المالية ومصداقيتها، خاصة في ظل بيئة قانونية وتنظيمية متغيرة، وبناءً على ذلك، يتadar لذهن طرح التساؤل التالي:

ما واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهل لها انعكاسات على مصداقية القوائم المالية؟"

ولتوجيه البحث بشكل متكامل ودقيق، يتم طرح التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل تملك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وعيًا كافياً بممارسات المحاسبة الإبداعية؟
2. فيما تمثل الأساليب الشائعة التي تُستخدم في تطبيق المحاسبة الإبداعية داخل هذه المؤسسات؟
3. هل توجد عوامل تحفز على تبني المحاسبة الإبداعية في الجزائر؟
4. هل تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مستوى الشفافية والمصداقية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

تصاغ فرضيات الدراسة في شكل جمل خبرية قابلة للاختبار، ويمكن تقسيمها إلى أربعة فرضيات:

1. يتمتع المحاسبون والمديرون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمستوى وعي متفاوت بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة.
2. تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الجزائرية.
3. تشكل الأهداف الإدارية، والضغط التنافسي، والاعتبارات الضريبية عوامل رئيسية تحفز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية.
4. تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تراجع مصداقية وشفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ثالثاً: أهمية دراسة

تقسم أهمية هذه الدراسة إلى ما يلي:

1. الأهمية العلمية: وتتألّف في النقاط التالية:

- إثراء الأدبيات المحاسبية: تُسهم الدراسة في توسيع المعرفة حول المحاسبة الإبداعية من خلال التركيز على السياق الجزائري، مما يعزز فهم هذا الموضوع في البيئات الاقتصادية النامية؛
- تحليل الجوانب النظرية: توفر الدراسة إطاراً نظرياً يسلط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية، أساليبها، وتأثيراتها، مما يساعد الباحثين والأكاديميين على تطوير أبحاث مستقبلية؛
- ربط الممارسات بالمعايير: تقدم الدراسة تقييماً لمدى توافق ممارسات المحاسبة الإبداعية مع المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي، مما يفتح المجال لتحليل فجوات الامتثال؛
- المساهمة في التطوير الأكاديمي: تدعم الدراسة تصميم مناهج دراسية وتدريبية تلبّي احتياجات المحاسبين لتحسين فهّمهم المهني والأخلاقي.

2. الأهمية العملية: يمكن حصر الأهمية العلمية للدراسة في الآتي:

- تعزيز الشفافية المالية: تساعد الدراسة المؤسسات الاقتصادية على التعرّف على ممارسات المحاسبة الإبداعية واستخدامها بما يضمن الشفافية ويحد من مخاطر التلاعب المالي؛
- توجيه صناع القرار: تزود الدراسة المسؤولين وصناع السياسات ببيانات موثوقة لتحسين الإطار التنظيمي الذي يحكم ممارسات المحاسبة في الجزائر؛
- رفع كفاءة الأداء المالي: تمكّن الدراسة المؤسسات من فهم الآثار العملية للمحاسبة الإبداعية، مما يدعم اتخاذ قرارات مالية وإدارية أكثر فعالية؛
- تعزيز الثقة بين الأطراف: تُسهم الدراسة في بناء ثقة بين المؤسسات وأصحاب المصالح من خلال تقديم توصيات لتحسين موثوقية التقارير المالية؛
- تقليل المخاطر القانونية: تقدم الدراسة رؤى حول كيفية الامتثال لأنظمة المحاسبة لتجنب التبعات القانونية المرتبطة باستخدام المحاسبة الإبداعية بشكل غير أخلاقي.

رابعاً: أهداف الدراسة

الهدف العام للدراسة هو التعرّف على واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويستتبع من هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

1. توضيح الجوانب المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية، ودراسة الدوافع والأساليب التي تتبعها المؤسسات الاقتصادية عند إعداد القوائم المالية.
2. الوقوف على أبرز الثغرات والنقاط التي يتيحها النظام المحاسبي المالي، والتي يمكن أن تستغل في ممارسة المحاسبة الإبداعية.
3. تسلیط الضوء على علاقة قواعد السلوك المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق بمارسات المحاسبة الإبداعية.
4. استعراض التوجهات الحديثة والوسائل المتّبعة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ودور المنظمات الدولية المحاسبية والتدقيقية في هذا المجال.

خامساً: أسباب اختيار الموضوع

يمكن إيجاز أسباب اختيار الموضوع فيما يلي:

1. الاهتمام الشخصي بدراسة هذا الموضوع، وارتباطه بالتخصص العلمي.
2. أهمية الموضوع في ظل وجود تحديات مستمرة في تطبيق المعايير المحاسبية الدقيقة المسائلة المالية، مما يجعل دراسة المحاسبة الإبداعية ضرورية لفهم تأثيرها على الاستقرار المالي، بالإضافة إلى التأثيرات المتلاحقة للتغيرات الاقتصادية والسياسية على ممارسات المحاسبة في الجزائر، مما يخلق حاجة ملحة لفهم مدى تأثير المحاسبة الإبداعية على هذا الوضع.

سادساً: منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة عن الإشكالية المطروحة واختبار صحة الفرضيات، تم اعتماد المنهج الوصفي للإمام بكلفة جوانب الموضوع في الجانب النظري، بما يشمل تعريف المحاسبة الإبداعية وأشكالها ودوافع ممارساتها وأساليبها في القوائم المالية، أما في الجانب التطبيقي، فقد تم استخدام أسلوب دراسة ميدانية لتقديم تحليل عميق وشامل للموضوع، كما تم الاستعانة بالأسلوب الإحصائي الوصفي لتحليل النتائج، مما يتيح تقديم بيانات دقيقة ودعم الاستنتاجات بالحقائق الكمية.

سابعاً: الدراسات السابقة

سيتم في هذا المحور التطرق للدراسات السابقة التي تناولت الموضوع، على أن يتم تصنيفها إلى دراسات باللغة العربية وأخرى باللغة الأجنبية.

1. الدراسات باللغة العربية:

- دراسة عبد الرحمن حسن أحمد العنزي وآخرون، (2024)، "دور الإفصاح المحاسبي عن تغيرات أسعار الصرف في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية بسوق الأوراق المالية الكويتية، مجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والادارية.

هدفت الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الإفصاح المحاسبي لتغيرات أسعار الصرف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في سوق الأوراق المالية الكويتية، حيث تم طرح الإشكالية التالية: كيف يؤثر الإفصاح المحاسبي عن تغيرات أسعار الصرف في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

توصلت الدراسة إلى أن تفعيل الإفصاح المحاسبي لتغيرات أسعار الصرف يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة محمد سلمان كركز، (2024)، انعكاس فاعلية اجراءات مكافحة الاحتيال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الريادة للأعمال والمال، المجلد 05، العدد 03، العراق.

هدفت الدراسة إلى توضيح تأثير فاعلية إجراءات مكافحة الاحتيال في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تم طرح الإشكالية التالية: كيف تساهم إجراءات مكافحة الاحتيال في تقليل ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

توصلت الدراسة إلى أن فاعلية إجراءات مكافحة الاحتيال تسهم بشكل كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- دراسة ليث عودة القضاة وآخرون، (2023)، المحاسبة الإبداعية وأثرها على المحتوى المعلوماتي -لتقرير مدقق الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ورقة بحثية منشورة، مؤتمر العلمي - منظمات الاعمال الفرص والتحديات والتطورات، جامعة البلقاء التطبيقية، عمان.

هدف الدراسة إلى بيان تأثير المحاسبة الإبداعية على المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، حيث تم طرح الإشكالية التالية: ما هو تأثير المحاسبة الإبداعية على موثوقية تقارير مدققي الحسابات؟

توصلت الدراسة إلى أن لمحاسبة الإبداعية تأثير سلباً على المحتوى المعلوماتي لتقرير مدقق الحسابات.

- دراسة قديري وآخرون، (2023)، استخدام نموذج RDL لقياس أثر المحاسبة الإبداعية على الاستثمار المالي في بورصة الجزائر للفترة 2008-2020، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى قياس أثر المحاسبة الإبداعية على الاستثمار المالي في بورصة الجزائر خلال الفترة (2008-2020). استندت الدراسة إلى البيانات السنوية للمؤسسات الاقتصادية المدرجة في بورصة الجزائر لقياس المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج BENEISH، بينما تم قياس الاستثمار المالي في البورصة باستخدام مؤشر DZINDEX، حيث تم طرح الإشكالية التالية: كيف تؤثر المحاسبة الإبداعية على الاستثمار المالي في بورصة الجزائر خلال الفترة 2008-2020؟

توصلت الدراسة إلى وجود علاقة تكامل مشترك طويلة الأمد بين المحاسبة الإبداعية والاستثمار المالي وتبيّن وجود تأثير معنوي سلبي بين المحاسبة الإبداعية وبعض المؤشرات مثل مؤشر نسبة الديون المدينة إلى المبيعات (DSRI) ومؤشر المصروفات العامة والإدارية إلى المبيعات (SGAI) في المقابل، أظهر مؤشر نمو المبيعات (SGI) تأثيراً معنويًّا إيجابياً على الاستثمار المالي، كما تؤكد الدراسة على أهمية معالجة ممارسات المحاسبة الإبداعية لضمان جودة التقارير المالية وتحسين ثقة المستثمرين في السوق.

- سعدي فارس، (2021)، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الأفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية، اطروحة دكتوراه، محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى تحديد ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية ودفوع إدراة الشركات لاستخدام هذه الممارسات، وذلك لتوضيح أثر هذه الممارسات على كفاية الإفصاح من جهة وعلى جودة المعلومات المحاسبية من جهة أخرى، حيث تم طرح الإشكالية التالية: ما مدى تأثير كفاية الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية بمارسات المحاسبة الإبداعية؟

توصلت الدراسة إلى أن للمحاسبة الإبداعية تأثير كبير على كفاية الإفصاح المحاسبي.

- دراسة شيرين مأمون سيد لأحمد، (جوان 2020)، **أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على سوق الخرطوم للأوراق المالية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 01، الجزائر.

هدفت الدراسة إلى تقييم تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في سوق الخرطوم للأوراق المالية، حيث تم طرح الإشكالية: كيف تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية المعلومات المحاسبية؟

خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير سلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية.

2. الدراسات باللغة الأجنبية:

- Alina Maria, (2024), **Creative Accounting: A Literature Review**, *Proceedings of the International Conference on Business Excellence*, 18(1), published by Sciendo, Romania.

هدفت الدراسة إلى مراجعة تقليدية للأدبيات التي تتعامل مع مفهوم المحاسبة الإبداعية، مع التركيز على أبرز تعريفات المحاسبة الإبداعية، وجهات النظر حول المحاسبة الإبداعية، دفوع استخدامها، والمواضيع التي تمت مناقشتها حول المحاسبة الإبداعية في الأدبيات، حيث تم إجراء البحث على عينة من 14 مقالاً تم اختيارها من قواعد بيانات EbscoHost وProQuest.

توصلت الدراسة إلى أنه يتم النظر إلى المحاسبة الإبداعية بشكل عام من منظور سلبي، باعتبارها تلاعباً في البيانات المالية بهدف خداع مستخدمي هذه التقارير؛ تشمل الأسباب التي تجعل

الشركات تختار استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية: الحفاظ على نتائج الشركة ضمن الحدود التي يحددها المساهمون، جمع رأس مال إضافي بسعر مناسب، تلبية متطلبات الإدراج، تقليل الضرائب، تأجيل الإفلاس، تسوية الأرباح لإظهار صورة أفضل للمستثمرين، وإخفاء سوء الإدارة.

- **Ibtihal Abed and others, (2022), Creative Accounting Determinants and Financial Reporting Quality, Systematic Literature Review, Risks, 10(6), 106. Basel, Switzerland: MDPI.**

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم تحليل شامل للعوامل المحددة للمحاسبة الإبداعية وعلاقتها بجودة التقارير المالية، حيث تم اتباع عدة معايير عند اختيار قواعد البيانات التي تمت مراجعتها، مثل الموثوقية والتمثيل الواسع لمجموعة من المراجع.

توصلت الدراسة إلى أن إعداد التقارير المالية كان مرتبًا ارتباطًا وثيقًا بممارسات المحاسبة الإبداعية على مدار العقد الماضي، بينما تم تحديد معظم حالات الاحتيال في الشركات الصغيرة، وهو ما سبب انخفاض ثقة المساهمين والمستثمرين في جودة التقارير المالية بشكل كبير.

- **Roman Blazek, (2021), Creative Accounting as a Global Tool for Tax Optimization, , Globalization and its Socio-Economic Consequences, SHS Web of Conferences, 92, 2007.**

هدفت الدراسة وصف نماذج تحليلية تساعد في كشف إبداع المحاسبين تتضمن طرقاً إحصائية تكشف الأنماط الخفية وغير العادية التي تشير إلى الاحتيال.

توصلت الدراسة إلى أنه لا يزال من غير الممكن تماماً الكشف عن المحاسبة الإبداعية في ظل ظروف جمهورية سلوفاكيا، وأيضاً على مستوى العالم، كما أن المحاسبة الإبداعية تُستخدم كأدلة تخطيط ضريبي وليس فقط للتلاعب في الأرباح، مما يفتح الباب لتساؤلات أخلاقية وقانونية.

- **Aneta Cugova and Others, (2020), Motivation for the use of creative accounting techniques in the conditions of the globalized business environment, Globalization and its Socio-Economic Consequences, SHS Web of Conferences, 74, 01004.**

هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية والد汪ع التي تؤدي إلى استخدام تقنياتها المختلفة، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف الخاصة ببيئة الأعمال، كما يعرض البحث المزايا والعيوب المرتبطة بالمحاسبة الإبداعية.

توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمثل الحد الفاصل بين المناهج البديلة المسموح بها بموجب التشريعات والتقارير المالية الاحتياطية، حيث تستغل المؤسسات نقاط الضعف في الرقابة مما يمكنها بسهولة من إخفاء التلاعب في البيانات المالية، ومن ناحية أخرى، قد يكون تطبيق المحاسبة الإبداعية مرغوباً ومقبولاً في بعض الظروف، وقد يساعد المؤسسات على تجنب الفشل.

على الرغم من تعدد الدراسات التي تناولت ظاهرة المحاسبة الإبداعية، إلا أن معظمها ركزت على السياقات الاقتصادية والقانونية، في حين لا تزال البيئة الجزائرية تعاني من شح في الدراسات التطبيقية التي تتناول هذه الممارسات في ضوء الواقع الاقتصادي المحلي والأنظمة المحاسبية المعتمدة.

إن أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة التي ركزت على الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية الاخذ بالجانبين السلبي والإيجابي، ومن هنا تبرز الحاجة إلى دراسة ميدانية تسلط الضوء على طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية، ودراوئها، وانعكاساتها على جودة التقارير المالية، في ظل خصوصية التشريعات المحلية (SCF) وثقافة الحكومة السائدة.

ثامنا: حدود الدراسة

يمكن حصر حدود الدراسة في الحدود المكانية والزمانية كما يلي:

1- الحدود المكانية: شملت الدراسة على عشرة (10) مؤسسات اقتصادية جزائرية وهي:

Sonatrach, Cevital, M Invest, Algerie Telecom, Biopharm, Naftal, Atm Mobilis, Saidal, El-Aurassi Hotel, Hodna Metal.

2- الحدود الزمانية: غطت الدراسة الفترة 2019-2023 بالنسبة للدراسة الميدانية الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائري، وال فترة 2025 بالنسبة للاستبيان.

تاسعاً: مخطط الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحليل واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال ثلاث زوايا متربطة: الجانب النظري، وممارستها في البيئة المحاسبية الجزائرية، ثم الدراسة الميدانية التي تجمع بين التحليل الكمي والكيف، ولتحقيق هذا الهدف، تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول متربطة على النحو التالي:

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

يعد هذا الفصل بمثابة الإطار المرجعي الذي يهيئ لفهم أعمق لظاهرة المحاسبة الإبداعية، إذ يهدف إلى تحديد الأسس المفاهيمية والنظرية التي تقوم عليها، واستعراض الأسباب التي تدفع إلى ممارستها والآثار المتربطة عنها، حيث يبدأ الفصل بتوضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية وبيان تطوره في الأدبيات المحاسبية، مع التمييز بين المحاسبة الإبداعية والإجراءات المحاسبية المشروعة، وتوضيح الحدود التي تفصل بين الإبداع المهني المشروع والتلاعب المعتمد في القوائم المالية، كما يعالج الفصل العوامل التي تدفع الإدارات إلى تبني الممارسات الإبداعية، سواء كانت اقتصادية أو تنظيمية أو سلوكية، إضافة إلى أشكال المحاسبة الإبداعية و مجالاتها وأساليب المختلفة المستخدمة لممارستها.

الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية

سيتم التركيز في هذا الفصل على دراسة الواقع التطبيقي للمحاسبة الإبداعية في الجزائر، من خلال تحليل البيئة المحاسبية التي تنشط ضمنها المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى قابليتها لظهور الممارسات الإبداعية، حيث يبدأ الفصل بتوصيف مكونات البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال استعراض تطور النظام المحاسبي المالي (SCF) ومدى توافقه مع المعايير الدولية، مع إبراز دور الهيئات الوصية كمجلس المحاسبة ومحافطي الحسابات ووزارة المالية في تنظيم المهنة، كما يتطرق إلى العوامل التي قد تضعف من صلابة البيئة المحاسبية وتفتح المجال أمام ممارسات إبداعية، مثل نقص الرقابة، أو ضعف الكفاءات، أو غموض بعض المعايير. بعد ذلك، يتناول الفصل أبرز الأساليب والممارسات الإبداعية التي قد تعتمد其 المؤسسات الجزائرية، مثل التلاعب في تقدير المخصصات، أو تسوية الإيرادات، أو إعادة تقييم الأصول، أو تغيير السياسات المحاسبية بما يخدم

أغراض الإدارة، وفي ختامه، يناقش الفصل الآليات الممكنة للحد من المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية، مثل تعزيز الشفافية، تطوير مهنة المراجعة، تطبيق مبادئ الحكومة، وتفعيل دور لجان التدقيق والمجالس الرقابية.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يعد هذا الفصل الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث تسعى الطالبة من خلاله إلى اختبار مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية من خلال دراسة حالة ميدانية تعتمد على جمع البيانات مباشرةً من الممارسين المهنيين للمحاسبة، حيث يبدأ الفصل بعرض التصميم المنهجي للدراسة، محدداً المنهج المستخدم وأدوات جمع البيانات، ومجتمع الدراسة، وحجم العينة، وأساليب التحليل الإحصائي المستخدمة في معالجة البيانات، وبعد ذلك تُعرض نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها، من خلال معالجة إجابات أفراد العينة حسب محاور الاستبيان، والتي قد تشمل: مدى معرفة الممارسين بمفهوم المحاسبة الإبداعية، درجة انتشارها، الدوافع وراء استخدامها، ومدى فاعلية الرقابة في الحد منها.

كما يتضمن الفصل **تطبيق نموذج ميلر (Miller Model)** للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تحليل البيانات المالية لبعض المؤسسات الجزائرية للفترة: 2019-2023، بهدف تقديم مؤشر كمي يدعم نتائج التحليل الميداني، وفي نهاية الفصل، يتم استخلاص أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة من الجانبين النظري والتطبيقي، مع اختبار الفرضيات.

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

تمهيد

ارتبط الإبداع بجميع مجالات الحياة والمحاسبة لم تكن استثناء، حيث ارتبط بحقل المعرفة المحاسبي لنقديم قوائم مالية موثوقة تعتبر مرآة عاكسة لحقيقة اعمال كل مؤسسة ومركزها المالي ونجاحها التجاري، وايصال ذلك للأطراف المستخدمة من أجل اتخاذ قرارات صحيحة بناء على معلومات صحيحة وموثوقة.

في ظل التطور التكنولوجي والتغيرات التي فرضها المحيط الاقتصادي ونتيجة للازمات الاقتصادية التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية ظهر ما يسمى "بالابداع" وهو نقىض "الإبداع"، حيث يعبر عن اخفاء حقيقة صورة المؤسسة بما يتلقى مع اهدافها، ومن هذا المنطلق يثار الجدل بين الباحثين حول اعتبار المحاسبة الإبداعية نظاما سلبيا يتافق وأخلاقيات مهنة المحاسبة، أم أنها شكل إيجابي من الإبداع يستفيد من خبرات المحاسب ومهاراته وإبداعاته في علم المحاسبة، فكلما زادت خبرة المحاسب ومهاراته بات مبدعا من خلال فهمه لجميع مشكلات المحاسبة وتطبيقاتها، ومن ثم يستخدم إبداعاته في التعبير عن صدق الإفصاح بالقوائم المالية، ورفع كفاية وفعالية الأداء، لكن في ضوء غياب الأخلاق والسلوكيات يمكن أن يستخدم هذا الإبداع لتلاعب في الحسابات بغرض تحقيق اهداف خاصة بصرف النظر عن الضرر الذي يلحق بالأطراف ذات العلاقة.

في ضوء ما تقدم، وللإمام بمختلف جوانب الموضوع، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث أساسية: يتناول المبحث الاول "الإبداع المحاسبي والتلاعب المحاسبي"، فيما يركز المبحث الثاني على "ماهية المحاسبة الإبداعية"، اما المبحث الثالث فقد خصص لعرض "د الواقع المحاسبة الابداعية وأشكالها ومجالاتها وأساليبها".

المبحث الأول: الإبداع المحاسبي والتلاعُب المحاسبي

الإبداع ليس بالأمر الجديد على حياة الإنسان في استحداث الإبداعات وابتكارات جديدة في شتى ميادين الحياة، والمحاسبة كغيرها من العلوم أخذت نصيبها منه، فمع التطور التكنولوجي للمعلومات والاتصالات التي شهدته المؤسسات الاقتصادية باختلاف أنواعها؛ ومع افتتاحها على الأسواق المالية ومواجهتها للعديد من المشاكل، ظهرت مصطلحات جديدة في حقل المحاسبة ومن بينها الإبداع المحاسبي والذي عبر عنه العديد من الباحثين بأنه مصطلح يحمل في طياته مدلولاً إيجابياً، فيما ينظر له البعض الآخر من الجانب السلبي ويعبرون عنه بمفهوم التلاعُب المحاسبي.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول الإبداع المحاسبي

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى نشأة ومفهوم الإبداع المحاسبي، مجالاته، معوقاته وعوامل تحقيقه.

أولاً: نشأة الإبداع المحاسبي

الإبداع في المحاسبة هو ابداع فكري مرتبط بالواقع الذي تعيشه المؤسسات الاقتصادية، وجاء مقتربنا بالتغييرات التي طرأت على البيئة، وبالعودة إلى الحقب التاريخية التي مرت بها المحاسبة؛ كان الإبداع في المحاسبة على مراحل وليس دفعه واحدة، حيث أن مفهوم الإبداع المحاسبي قد اقترن بمفهوم الابتكار، وقد استمر اعتماد هذا المفهوم لفترة طويلة من الزمن، إذ اعتبرت المحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات وتحليلها؛ ثم توالي تطور هذا المفهوم إلى أن اتفق العلماء على أن المحاسبة علم اجتماعي، ثم ظهرت المحاسبة الإدارية لمواجهة التطورات والتغييرات في البيئة الاقتصادية، كما لم تعد المحاسبة مقتصرة على الجانب المالي فقط بل امتدت لتشمل مؤشرات غير مالية بعيدة ومتوسطة وقصيرة المدى من خلال المحاسبة الاجتماعية، وثم توالت الإبداعات إلى أن تحولت المحاسبة من مجرد عمليات تسجيل بالدفاتر إلى نظام للمعلومات يعتمد على مناهج وأساليب علمية متقدمة، كما ساهم ذلك في ظهور فروع أخرى تسعى لمسايرة تغيرات ومتطلبات البيئة الاقتصادية، وكل هذا يؤكّد على أن الإبداع مستمر لجعل هذه المهنة تواكب التغييرات الحاصلة.¹

¹- آسيا لعروسي، (2019)، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسلية، ص 12.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

ثانياً: مفهوم الإبداع المحاسبي

أعطى الباحثون العديد من المفاهيم للإبداع المحاسبي كل حسب وجهة نظره، وفيما يلي عرض لأهمها:

1. التعريف الأول: يتمثل الإبداع المحاسبي في تقديم المعلومات المحاسبية في شكل معلومات ذات جودة عالية، تمكن المستفيدين من حسن استخدامها وتعلّمهم في بحث دائم عنها، ويرغبون في الحصول عليها، ما يضفي عليها زيادة قيمة المعلومات.¹

2. التعريف الثاني: يعرف الإبداع المحاسبي على أنه استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتقسيير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الادارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة.²

3. تعريف الثالث: يركز الإبداع على القدرة على توليد أفكار المحاسبة المبدعة أو الخلاقة التي تساعد في زيادة قيمة المعلومات وتحسين جودتها، سواء كانت هذه الأفكار حلول، منتجات، خبرات، أو طرق وأساليب جديدة تكون مفيدة من خلال توظيف المحاسب لقدرتها وخبراته ومؤهلاته العلمية والعملية، حيث يهدف المحاسب من وراء ذلك إلى خدمة أهداف المؤسسة وليس تحقيقاً لمصلحة ذاتية أو مصلحة فئة معينة.³

4. تعريف الرابع: يعبر الإبداع المحاسبي على كل ما هو جديد يساهم في التطوير والتجديد والتغيير في العمل المحاسبي، سواء كان أفكار أو حلول خلاقة أو طرق جديدة لمعالجة البيانات من خلال استغلال المحاسب لأفكاره وقدراته وخبراته أو الاستفادة من التكنولوجيات الحديثة من أجل توليد وتوصيل المعلومات المالية بالجودة اللازمة لتخذلي القرارات.⁴

يستنتج مما سبق أن الإبداع المحاسبي هو استخدام المحاسب المبدع لأساليب أو طرق أو إجراءات أو نظريات جديدة لتقسيير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية جديدة بما يتوافق مع المعايير

¹- أحمد محمد علوان الهلباوي، براهيم جابر السيد أحمد، (2019)، سلسلة في المحاسبة الابداعية، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع، ص.55.

²- المرجع نفسه، نفس الصفحة.

³- آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص.12.

⁴- غندير عون شعيب، (2019)، أهمية الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غربادية، ص.53.

الفصل الأول: الأطر المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

المحاسبة الدولية وأخلاقيات المهنة من أجل زيادة قيمة وجودة المعلومات المحاسبية تحقيقاً لأهداف المؤسسة وليس لتحقيق غايات خاصة.

ثالثاً: خصائص الإبداع المحاسبي

لكي يصل المحاسب إلى درجة الإبداع لابد وان يتتصف بمجموعة من الخصائص التي تميزه عن المحاسب العادي في سبيل تقديم إضافة لمؤسساته والأطراف ذات العلاقة، وتمثل هذه الخصائص فيما يلي:¹

1. الشجاعة والثقة في النفس: تعتبر هذه الصفة من الصفات الأساسية التي يتحلى بها المحاسب المبدع، وذلك للتعبير بجرأة عن رأيه وعدم الاستسلام الواقع.

2. العقلية المحاسبية والمالية المنسقة والخلاقة: تأتي هذه الصفة من خلال التدريب المستمر والبحث المتواصل لاكتساب المعرفة، حيث أن المحاسبين ذوي المعرفة الواسعة والخبرة الكبيرة يملكون القدرة على ترشيد أحکامهم بشكل أفضل من المحاسبين المبتدئين، فامتلاك المعرفة المحاسبية يمهد للمحاسب الطريق نحو تذليل العقبات وتسهيل تحمل المسؤولية الكبيرة الملقاة عليه.

3. قدرة المحاسب على التحليل والتجميع: وتمثل في قدرة المحاسب على جمع المعلومات وتبويبها وتحليلها وتقديرها والاحتفاظ بها في شكل منظم.

4. اكتساب مهارات الاتصال الفعال: يقصد بذلك قدرة المحاسب على نقل المعلومات وتلقيها بشكل فعال وبكفاءة عالية.

رابعاً: مجالات الإبداع المحاسبي

للإبداع المحاسبي مجالات عدة يذكر منها:²

1. نظام المعلومات المحاسبي.

¹- أحمد قريع، (2019)، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تنمية الابداع المحاسبي، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غربادية، ص 80.

²- أحمد محمد علوان الهلباوي، براهيم جابر السيد أحمد، مرجع سابق، ص 58.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

2. المفاهيم والتعاريف والأسس والقواعد والمعايير وكل ما يتعلق بالتأصيل النظري للمحاسبة.
3. أساليب قياس وتسجيل البيانات المحاسبية وعرضها.
4. أساليب التحليل المالي.
5. تطوير البرامج الآلية المحاسبية.
6. أساليب اعداد وعرض التقارير.

خامساً: أهمية الإبداع المحاسبي

عندما يقترن الإبداع بالمحاسبة يكتسب أهمية خاصة من خلال الدور الذي يلعبه في إدارة المخاطر والأزمات المالية، ويمكن حصر أهمية الإبداع المحاسبي في النقاط التالية:¹

1. تحقيق الأرباح من خلال نشر المعلومات بمصداقية في التوقيت الملائم، والاستفادة من المنافسة والحصول على التمويل المناسب وتحقيق مزايا مادية وغير مادية تحقق عائد أكبر.
2. تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة بزيادة القدرات الإبداعية.
3. الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والقراءة الصحيحة والدقيقة للوظيفة المالية للمؤسسة والمؤسسات المنافسة لها.
4. العمل على استغلال جميع الفرص الناجحة وتحليل تكلفة الفرصة الضائعة.
5. تحسين الإنتاجية وتخفيف التكاليف من خلال دراسة سلوك عناصر التكاليف وتحليلها.

سادساً: معوقات الإبداع المحاسبي

لكي يصل المحاسب إلى درجة الإبداع عليه التغلب على المعوقات التي تواجهه والتي لا تختلف عن تلك المرتبطة بالعملية الإبداعية نفسها، وتمثل هذه المعوقات في الآتي:²

1. عدم توفر العدد الكاف للمحاسبين والإداريين لتنفيذ الأعمال.
2. قلة الموارد المالية.

¹ - محمد عجيلة، أحمد قنيع، (2020)، متطلبات الإبداع المحاسبي في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 11، العدد 1، ص 21.

² - عجيلة محمد بن مبروك، (2013)، معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية والمالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 28، العدد 1، ص ص 219-220.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

3. التأخر في تقديم الأفكار الإبداعية المحاسبية المكلفة ماديا.
4. تعتمد القوانين والأنظمة التشريعية وعدم قابليتها للتغيير.
5. غياب الجو الملائم للإبداع للمحاسب.
6. قلة المعلومات والمهارات والقدرات القيادية.
7. قلة الوعي والإدراك لمفاهيم وأسس إدارة الإبداع.
8. مقاومة التغيير من قبل الإدارة والمحاسبين وغياب التشجيع من داخل المؤسسة والمكاتب على تجريب الأشياء الجديدة.

سابعاً: عوامل تحقيق الإبداع المحاسبي

تتعدد عوامل تحقيق الإبداع في المحاسبة، ويمكن ذكر أهمها فيما يلي:

1. **عوامل مرتبطة بالجوانب الفكرية:** وتمثل في¹:
 - أ. **عوامل الطلاقة الفكرية والترابطية:** تتمثل في مرونة التفكير وقدرة الفرد على إحداث تغييرات مناسبة.
 - ب. **عوامل التوسيع:** تتمثل في قدرة الفرد على التوسيع في الموضوع وبنائه بطريقة منهجية.
 - ج. **عوامل الكم والكيف:** أي القدرة على انتاج أفكار جديدة أو ما يعرف بالعقل الذهني.
 - د. **عوامل التفكير الجماعي والفردي:** استعمال الطريقتين معاً لتحقيق الإبداع.
- ه. **عوامل التمييز والإدراك:** تتمثل في اكتشاف وإدراك وتميز المعلومات والقدرة على تثبيتها وحفظها.
2. **عوامل تنظيمية:** تتمثل العوامل التنظيمية في الآتي:²
 - أ. صياغة الأنظمة والتعليمات بطريقة تساعد على الإبداع والتطوير من خلال التدريب المستمر والمتواصل للمحاسبين.
 - ب. تكثيف عمليات الاتصال الفعال بين العاملين داخل المؤسسة.
 - ج. قبول التغيير والتحسين المستمر داخل المؤسسة.
3. **عوامل مرتبطة بالمؤسسة:** تتمثل هذه العوامل في ما يلي:³
 - أ. تحسين المناخ العام للمؤسسة وجعله أكثر انفتاح وتسهيل تبادل الأفكار والخبرات.

¹- غندير عون شعيب، مرجع سابق، ص58.

²- آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص17.

³- المرجع نفسه، نفس الصفحة.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

- ب. تشجيع الإبداع من خلال دعم المبدعين وتبني أفكارهم ودراستها بشكل جدي.
- ج. ضرورة الربط بين التعليم النظري والعملي.
- د. وضع الكفاءات المناسبة في المهام المناسبة وابتکار طرق جديدة للتحفيز.

المطلب الثاني: ماهية التلاعب المحاسبي

إذا كان "الإبداع المحاسبي" هو استخدام أساليب أو طرق أو معايير أو نظريات جديدة من أجل تقديم معلومات ذات جودة عالية تحقيقاً لمصلحة المؤسسة أو الأطراف ذات العلاقة وليس لتحقيق غايات خاصة، فإن "التلاعب المحاسبي" يمارس باستغلال مرونة القواعد المحاسبية والغموض في المعايير المحاسبية الدولية لإعطاء انطباع مخالف لما هي عليه حقيقة المؤسسة من أجل تحقيق غايات خاصة.

أولاً: مفهوم التلاعب المحاسبي

يرى كل من Meckling & Jensen في دراستهما سنة 1976 في طرح نظرية الوكالة، أن المؤسسة هي "مجموعة من الاتفاقيات بين الأطراف التي تقدم عوامل الإنتاج، وكل طرف يسعى إلى تحقيق مصالحه الخاصة التي تتعارض مع مصالح الأطراف الأخرى، مما ينتج عنها صراعات"¹، و كنتيجة لهذه الصراعات ينشأ التلاعب المحاسبي من طرف الإدارة.

1. عرفت رابطة فاحصي الاحتياط المعتمدين (ACFE) التلاعب المحاسبي بأنه "الإبلاغ المتمعد أو الخطأ أو إغفال وقائع جوهرية، أو بيانات محاسبية للتضليل، وعند النظر في جميع المعلومات المقدمة المتاحة، هذا من شأنه أن يدفع القارئ إلى تغيير حكمه في اتخاذ القرار، خاصة المتعلق بالاستثمارات".²
2. يعرف قاموس "The Collins English Dictionary" التلاعب المحاسبي بأنه "جريمة كسب المال أو فوائد مالية عن طريق الخدعة أو الكذب".³

¹- Michael C. Jensen, William H. Meckling, (May 1976), Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure, Journal of Financial Economics, 3(4), p 30.

² - ACFE. (2014), Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: Global Fraud Survey. Association of Certified Fraud Examiners. Available at: <https://www.acfe.com/rttn/docs/2014-report-to-nations.pdf> (accessed: 07/07/2023).

³ - Zouleykha Mahani, Kamel Mouloudj, (2020), Factors affecting detection of manipulation in financial statements: an empirical study from auditors' perspective, Journal of Business Administration and Economic Studies, Vol 6, No 1, p15.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

3. عرف Medioli Gabrielli (2019) التلاعب المالي بأنه "انتهاك لمعايير المحاسبة ومراجعة الحسابات والقوانين واللوائح التي تفرضها أي هيئات إبلاغ ذات صلة، وارتكب عمداً أفعالاً خطأه بهدف خداع مستخدمي البيانات المالية".¹

4. أكد Bahsni (2016) أن "التلاعب المحاسبي ينطوي على الطهي المتعمد للسجلات المالية نحو هدف محدد مسبقاً".²

5. يرى Copeland أن التلاعب المحاسبي هو "القدرة على احداث تغييرات في صافي الدخل سواء بالزيادة أو النقصان، وذلك لتحقيق أهداف أطراف معينة على حساب الأطراف الأخرى".³

يسنن مما سبق أن التلاعب المحاسبي هو مجموعة من الإجراءات والخطوات الهدف منها إعطاء صورة مضللة عن حقيقة الوضعية المالية للمؤسسة خدمة لمصالح خاصة.

ثانياً: أشكال التلاعب المحاسبي

يصنف التلاعب المحاسبي إلى تلاعب ضمن إطار القوانين والمعايير المحاسبية وتلاعب خارجها، وفيما يلي عرض لكل منها:⁴

1. **التلاعب المحاسبي ضمن إطار القوانين والمعايير المحاسبية الدولية:** يتمثل التلاعب المحاسبي ضمن إطار القواعد والمبادئ المحاسبية في استغلال الثغرات الموجودة في السياسات المحاسبية وتعدد البديل المتاحة بهدف إعطاء صورة غير حقيقة عن حالة المؤسسة.⁵

يُشار أحياناً إلى الطريقة التي يستخدم بها خبراء المحاسبة معرفتهم للتغيير الأرقام في الحسابات السنوية باسم «التلاعب المحاسبي»، وفي هذا الإطار تدرج المحاسبة الإبداعية تحت العديد من الأسماء،

¹ – Gabrielli, G., and Medioli, (2019), An overview of instruments and tools to detect fraudulent financial statements, Universal Journal of Accounting and Finance, Vol 7, N 3, p77.

²- Bhasin, M. L. (2016), Accounting manipulation practices in financial statements: an experience of an Asian economy, International Journal of Economics and Financial Research, Vol 2, N 11, p200.

³ – Jonada MAMO, Ada ALIAJ, (2014), Accounting manipulation and its effects in the financial statements of Albanian entities, Interdisciplinary Journal of Research and Development, Vol 1, N 2, Alexander Moisiu University, Durrës, Albania, p 56.

⁴– Diana Balacui, Victoria Bbolgdan & alina Beatrice Vladu, (2009), A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice, Annales universitatis apulensis series economica, Vol 11, N 1, Romania, p172.

⁵ – آسيا بشير، فاطمة الحسين، (2023)، أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المالية للمؤسسات للأعمال، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 2، ص 353.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

حيث يطلق عليها بـ "المحاسبة التجميلية" أو "المحاسبة الابتكارية"، وتمثل هذه الممارسات في "ادارة الأرباح" و"تمهيد الدخل".¹

2. التلاعب محاسبي خارج إطار القوانين والقواعد المحاسبية والمعايير المحاسبية الدولية: يعبر عن التلاعب المحاسبي بمصطلح "الغش المحاسبي"، حيث عرف معيار التدقيق الدولي رقم 240 في الفقرة 11 بأن الغش هو "ذلك الفعل المعتمد من جانب الإدارة أو من يهتمون بالحكومة أو الموظفين أو طرف ثالث ينطوي على الخداع يهدف للحصول على ميزة غير عادلة وغير قانونية"²، كما يعبر عنه بأنه "كافة التصرفات التي تقع عن قاصد أو عمدا لتحقيق منفعة مشروعة على حساب الغير". كما يمكن اعتبار الغش "التلاعب في البيانات المحاسبية التي تتضمنها السجلات والمستندات بهدف تحقيق غرض معين غير مشروع".³

ويتمثل الغش المحاسبي في:⁴

أ. التلاعب أو تزييف أو تعديل السجلات والمستندات؛

ب. اختلاس الأصول؛

ج. تسجيل معاملات وهمية؛

د. سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

تجدر الإشارة هنا إلى أن هناك فرق بين الغش والخطأ المحاسبي، حيث يقوم هذا الأخير على أساس فعل غير معتمد بينما يبني الغش على أساس معتمد ومع سبق الإصرار.

تختلف الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية عن الغش المحاسبي في كون أن هذا الأخير يمارس خارج إطار القوانين والمعايير المحاسبية الدولي ومرتكبه يتبع قضائيا، أما المحاسبة الإبداعية

¹ -Hisham Noori Hussain Al-Hashimy, (2022), A review of Accounting Manipulation and Detection: Technique and Prevention Methods, International Journal of Business and Management Invention, Vol 11,N 10, p 83.

²- قريثي محمد، (2022)، فعالية التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من الغش والتلاعب، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة ادرار، ص49.

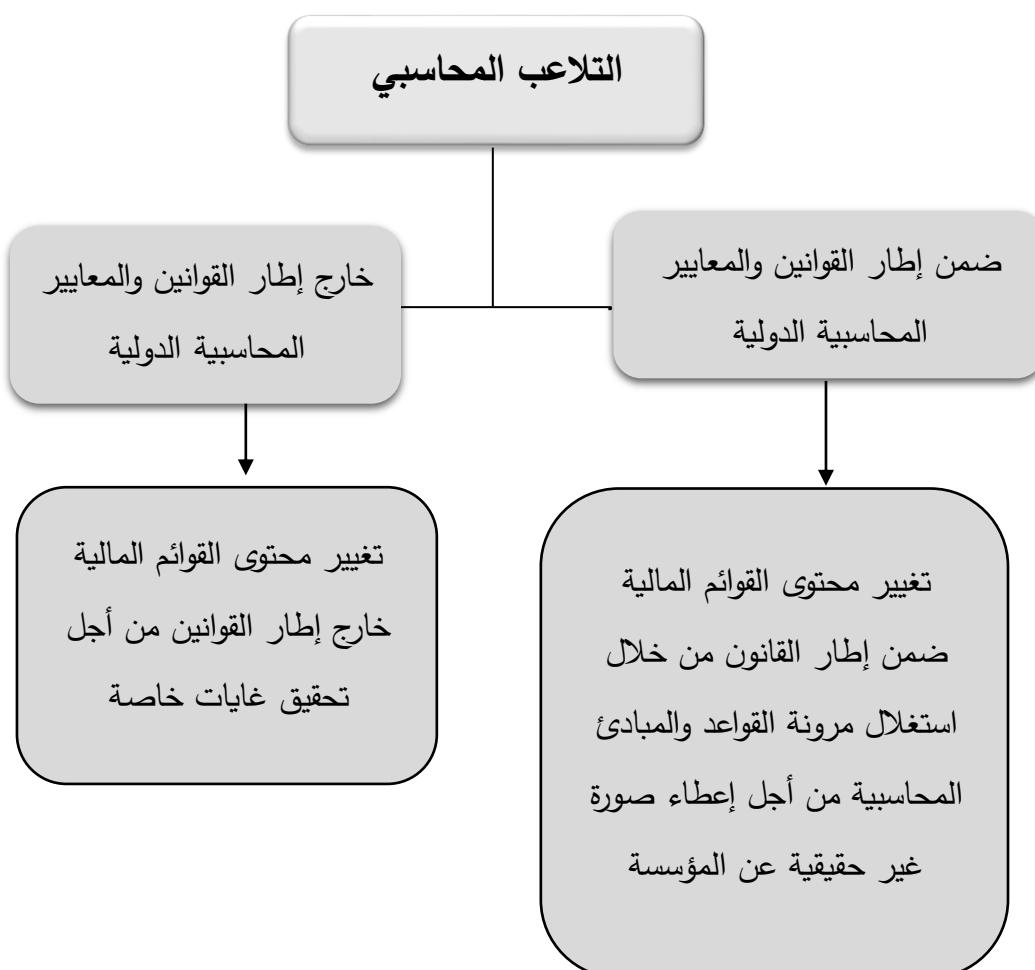
³- مولدي زايمي، (2023)، قراءة في التلاعب المحاسبي وقياسه من زاوية التحقيقات الجبائية المحاسبية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 14، العدد 1، ص 150.

⁴- لخضر لعروس، يحيى سعدي، (2013)، إمكانية استخدام قانون بنفورود لكشف المبكر عن الأخطاء والغش في البيانات المحاسبية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 27، العدد 2، ص 311.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

فتمثل استخدام المرونة المحاسبية على تعدد البدائل والطرق والسياسات المحاسبية المتوفرة لاختيار ما يناسب المؤسسة وإظهار أدائها التشغيلي نهاية كل فترة على النحو الذي يتواافق مع أعمالها، فالذى يساهم فى وجود هذه المرونة لم يضع في الحسبان استغلالها لتجميل البيانات المحاسبية بما يناسب أهواء إدارات المؤسسات¹، وهو ما يفتح المجال أمام ممارسات التلاعب المحاسبي ؛ والشكل البياني التالي يوضح أوجه التلاعب المحاسبي:

الشكل رقم (01): التلاعب المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى ما سبق.

يوضح الشكل رقم (01) أعلاه التلاعب المحاسبي ضمن إطار القوانين والقواعد المحاسبية وخارجها، حيث يعبر التلاعب المحاسبي كما تم ذكره عن ما يسمى بالجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية

¹- قوشيش أمينة، مرجع سابق، ص6.

الفصل الأول: الأطر المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

(سيتم التطرق لها بالتفصيل في المبحث الثاني) من خلال استغلال الثغرات في القوانين ومرونة القواعد المحاسبية، أما التلاعب المحاسبي خارج إطار القوانين فيعبر عن الغش أو ما يسمى بالاحتيال المحاسبي الذي يعد جريمة يعاقب عليها القانون.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية في ثمانينيات القرن الماضي ضمن إطار الإبداع في استخدام أفضل الأسس والطرق لإعطاء معلومات مالية موثوقة، وهذا هو الهدف الأساسي لها، لكن الجنوح في التوایا جعل هناك وجها آخر لهذا المصطلح باتخاذه مجالا للتلاعب والاحتيال، وأصبحت المحاسبة الإبداعية محل اهتمام العالم ككل من باحثين ومنظمات دولية وغيرهم بعد سلسلة انهيارات التي عرفتها شركات عالمية عملاقة والأزمات المالية التي شهدتها الاقتصاد العالمي، وإعطاء صورة أوضحت عن مصطلح المحاسبة الإبداعية، تم تخصيص هذا المبحث للتعرف على المفاهيم الأساسية المرتبطة به.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية ومفهومها

تعتبر المحاسبة الإبداعية أحد أنواع الابتكارات في مجال المحاسبة تستخدم في تحقيق أهداف المؤسسة، لكن هذا الابتكار تكون نتائجه عادة على حسب النية من استخدامه، وفي هذا المطلب سيتم التعرف على نشأة وتعريف مفهوم المحاسبة الإبداعية.

أولاً: نشأة المحاسبة الإبداعية

ظهر مصطلح المحاسبة الإبداعية لأول مرة في البيئة الانجلوسаксونية، وكان يستخدم من قبل المشرفين على أنشطة الصحفيين والمحللين الماليين في أسواق رأس المال، ثم انتشرت استخداماته بمفردات متعددة في شتى بقاع العالم.¹

يرى الباحثون أن ظهور المحاسبة الإبداعية مرتبط بالثورة الصناعية وانهيارات شركات عملاقة وبالضبط انهيار شركة انرون وتحميل شركة آرثر اندرسون مسؤولية التلاعب بحسابات الشركة، ثم تالت الأزمات الاقتصادية عقبها، حيث اتسمت هذه الفترة بضعف استقلالية المحاسب عن الإدارة نظراً لتدخل

¹ - ايمان زنودة، مرجع سابق، ص 03.

الفصل الأول: الأطر المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

المديرين ك أصحاب حق في تقييم الموجودات وتقدير الدخل، لذا اتجه سلوك المحاسب إلى الاستجابة لرغبات الإدارة مما نجم عنه انفصال الملكية عن الإدارة.¹ إن المحاسبة الإبداعية كأسلوب لم يتضح إلا في عقد الثمانينات من القرن العشرين وما تالاها، حيث اقترن هذا المصطلح أكثر بفترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، عندما واجهت المؤسسات ضغوط كبيرة لتحقيق أرباح أفضل على الرغم من الصعوبة القصوى في بلوغ أي نوع منها، فلجأت الكثير منها إلى الإعلان عن أرباح صورية، ومن هنا جاءت المقوله "إذا كنت لا تستطيع أن تكسب أرباحاً فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها"، وفي ذلك الوقت منحت المحاسبة الإبداعية الوقت الكافي لبقاء المؤسسات وعدم الإعلان عن إفلاسها، واستمر الركود فترة طويلة وأجبرت الكثير من المؤسسات التي أبلغت عن أرباح مبتدعة على التصفية، لكن في الحقيقة قد يعد هذا الركود هو الوحيد الذي أفلست بسببه الكثير من المؤسسات الكبيرة ومربحة ظاهرياً، وفي ضوء ذلك قال البعض عن هذه الظاهرة أن النمو الظاهري في الأرباح في عقد الثمانينات كان نتيجة لخفة يد المحاسبين وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، وببساطة تستغل المحاسبة الإبداعية المرونة في المبادئ والطرق المحاسبية المطبقة من أجل عرض نتائج النشاط المخالفة للواقع.

وقد تطور هذا المفهوم لدى الصحفيين ثم الأكاديميين لكن بدرجة أقل، وظهر بشكل رئيسي بواسطة ممارسين ومحالين لنشاط السوق، وقد يطلق هذا المفهوم أيضاً على بعض الإجراءات المحاسبية التي تلجأ إليها إدارات المؤسسات في بعض الأحيان سعياً وراء إحداث تحسين صورة ربحيتها أو مركزها المالي، وذلك عن طريق استغلال التغيرات المتواجدة في أساليب التدقيق الخارجي أو الاستفادة من تعدد البديل المتوفرة في السياسات المحاسبية التي تتيح لمعايير المحاسبة اتباعها في مجالات القياس والإفصاح المتبعة في إعداد القوائم المالية، مما يؤثر سلباً على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك القوائم سواء بالنسبة للأرباح، أو بالنسبة لمركز المالي ومن ثم على مصداقية النسب المالية².

وفي هذا سياق أشار CPark (1958) إلى أنه حتى الخمسينيات من القرن الماضي كان لمفهوم

¹- زهرة حسن العامري، ابتهاج إسماعيل يعقوب، (2012)، "المحاسبة بين الإبداع والابداع"، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، جامعة واسط، العراق، ص 07.

²- علي إبراهيم حسني، (2010)، "أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق" دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 31، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعية، 2010، ص ص: 133-136.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

المحاسبة الإبداعية دلالة إيجابية، ولكن لسوء الحظ ومنذ الثمانينات أصبح لهذا المفهوم دلالات سلبية أيضاً واحتقظ بهذا الوضع في معظم الأدبيات المهنية.¹

ثانياً: مفهوم المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية ضمن ما يمكن تسميته الاستخدام الأفضل للأسس والقواعد والسياسات المحاسبية بتقنن وإبداع لتحقيق الموثوقية في المعلومات المالية، وهذا هو الهدف الأساسي والأساسي لها، ولكن الجنوح في التوایا جعل لهذا المفهوم وجهاً قاتماً باتخاذه مجالاً للتلاء والاحتياط، وأظهرت الفضائح المالية للمؤسسات العملاقة وما نتج عنها من حالات إفلاس وانهيار لتلك المؤسسات عن لجوء الإدارة إلى بعض السياسات المحاسبية بغرض إعطاء صورة غير حقيقة للمركز المالي بما يخدم أهدافها، وهو ما يطلق عليه بمصطلح "المحاسبة الإبداعية".²

لقد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف موحد لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظراً لاختلاف توجهاتهم وأرائهم ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم يمكن تسليط الضوء على بعض منها في الآتي:

1. عرف Ian Griffiths (1986) المحاسبة الإبداعية على أنها "استغلال القواعد المحاسبية الموجودة أو اختيار السياسات المحاسبية، بشكل يؤدي إلى تقديم صورة مالية مرغوبة، عادة عبر تضخيم الأرباح أو تحسين المركز المالي، دون خرق القوانين بشكل مباشر"،³ ويشير هذا المفهوم إلى أن المحاسبة الإبداعية هي نوع من "التلاء القانوني" ضمن الإطار المحاسبي المسموح، لكنها قد تخدع مستخدمي القوائم المالية.

2. يرى Naser (1993) أن "المحاسبة الإبداعية هي عملية استغلال الفجوات في معايير وإجراءات إعداد القوائم المالية، بحيث يتم التلاء بالأرقام المحاسبية لتحقيق أهداف معينة، دون الحاجة لخرق

¹- Ciocan, C. C. (2017), Motivations in choosing creative accounting techniques: A managerial perspective, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, 17(2), Romania, p 1–2.

²- فضيلة زاوي (2022)، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من منظور معايير المحاسبة الدولية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 07، العدد 01، جوان 2022، ص 186.

³- M, M.Goyal, (2013), Creative accounting: Adevious tools of accounting, IRJMSH, Vol 3, Issue 01, p 599.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

القوانين أو المعايير المحاسبية".¹

اشار هذا المفهوم إلى أن المحاسبة الإبداعية تستغل المرونة الموجودة في القواعد لتقديم صورة قد لا تعكس الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة.

3. تعرف المحاسبة الإبداعية أيضاً بأنها "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل الكشوفات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضل معدواً هذه الكشوفات الإبلاغ عنه، وهي أيضاً عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لإنتاج معلومات تتفق مع أهداف معدوهاً عوضاً عن الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية".² يشير هذا التعريف إلى أن المحاسبة الإبداعية تقوم على استخدام المعرفة المحاسبية للتأثير على الأرقام المبلغ عنها، مع البقاء ضمن اختصاص القواعد والقوانين المحاسبية، فبدلاً من إظهار الأداء الفعلي للمؤسسة أو موقعها، تكون أدلة تعكس ما تريد الإدارة إخبار أصحاب المصلحة به.

4. عرف Amat & all أن "المحاسبة الإبداعية بأنها عملية تحويل القيم المحاسبية المالية من صورتها الحقيقة إلى الصورة المرغوبة المتواقة مع أهداف معدوها، حيث تعطي القيم الجديدة ميزة ايجابية للشركة دون المساس بأي من المبادئ أو القواعد المحاسبية وذلك باستغلال أو الاستفادة من الثغرات القانونية أو تجاهلها".³

5. عرف Ntiedo Esslen (2018) المحاسبة الإبداعية بأنها "عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال الاستفادة من الثغرات في القواعد المحاسبية وخيارات ممارسات القياس والإفصاح فيها لتحويل البيانات المالية من ما ينبغي أن تكون عليه إلى ما يفضل المعدون رؤيته".⁴

6. يعرف Frédéric Demerens (2013) المحاسبة الإبداعية بأنها "استخدام المرونة المتاحة في

¹ - Naser, Kamal H. M. (1993), Creative financial accounting: its nature and use, Hemel Hempstead, England, p59.

² - عماد آغا: المحاسبة الإبداعية، مجلة المال والاعمال، العدد 2، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، 2011-2012، ص 01.

³ Amat, O., & Oliviera, E. (2004), Ethics and creative accounting: Some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain, UPF Economics and Business Working Paper, N 732, p7.

⁴-Esslen, A., & Ntiedo, M. (2018), The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports. Journal of Financial Reporting and Accounting, 16(2), P295.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

المحاسبة ضمن الإطار التنظيمي لإدارة وقياس وعرض الحسابات بحيث أنها تعطي الأولوية لصالح المعدين لهاته القوائم المالية وليس لمستخدميها.¹

7. عرفها مطر والحلبي "أنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدتها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة، وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي، وينتج عن الاستفادة من الثغرات القانونية والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبة المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية".²

8. تناول Rajmund Mirdala وأخرون (2014) مفهوم المحاسبة الإبداعية من زاويتين: إيجابية وسلبية، وأوضحوا أن المحاسبة الإبداعية رغم أنها قد تحمل دلالات سلبية في الممارسة العملية، فإنها ليست دائمًا محط انتقاد، يتم التعرف عليها تحت مسميات مختلفة مثل تجانس الضرائب (cosmetic tax smoothing)，تجانس الدخل (income smoothing)，المحاسبة التجميلية (tax smoothing)，والهندسة المالية (financial engineering)، كما يُستخدم المصطلح للإشارة إلى المديرين الذين يخفون أو يغيرون الواقع المالي للمؤسسة، وفي هذا السياق، فهم يشيرون إلى أن المحاسبة الإبداعية لا تعني بالضرورة خرق القوانين أو اللوائح المهنية، مما يتيح إمكانية تصنيفها إلى نوعين: إيجابي وسلبي.³

أكَد الباحثان من خلال التعريف على أن للمحاسبة الإبداعية جانبيين: سلبي وايجابي ولكن الممارسات العملية اخذت بالجانب السلبي فقط تحت مسميات متعددة منها: المحاسبة التجميلية، المحاسبة الابتداعية أو المحاسبة الخلاقة، العبث بالدفاتر، المحاسبة العنيفة، المحاسبة الابتكارية، فن طبخ الدفاتر، فن حساب الأرباح، لعبة الأرقام المالية ... الخ.

¹- Demerens, F., Paré, J.-L., & Redis, J. (2013), Investor skepticism and creative accounting: The case of a French SME listed on Alternext. International Journal of Business, 18(1), p 61.

²- عز الدين القنيعي، عبد الحق القنيعي، (2019)، **أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي**، مجلة العلوم الاجتماعية والانسانية، المجلد 20، العدد 02، ديسمبر، ص 252.

³ Mirdala, R., Mizdraković, V., Arežina, N., & Stefanović, D. (2014), Finansijsko izveštavanje u funkciji korporativnog upravljanja. Singidunum University International Scientific Conference, Serbia, p6.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

كما رفض العديد من الباحثين المفاهيم السلبية للمحاسبة الإبداعية منهم: الباحثين Watts وZimmerman سنة 1970، حيث تطرقا إلى الممارسات المحاسبية ومبادئ المحاسبة الإبداعية الإيجابية،¹ وهو الحال بالنسبة لـ R. Teller و B. Turillo Raybaud سنة 1997، حيث لم يذكرا على الإطلاق الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية، فهما يريان المحاسبة الإبداعية على أنها أداة لتحسين الحسابات السنوية، ودعامة تخدم احتياجات الهندسة المالية.²

في ظل اختلاف الباحثين حول ايجابية وسلبية المحاسبة الإبداعية يمكن القول ان مصطلح المحاسبة الإبداعية يحمل مدلولين: إيجابي وسلبي كما يلي:

المدلول الإيجابي يتمثل في البحث عن حلول ومعالجات محاسبية تسمح بتوفير معلومات محاسبية ذات جودة عالية ومفيدة لمستعمليها، كما يمكن ان تعمل على التجديد والتطوير وتحديث الطرق والإجراءات المحاسبية المساعدة على اتخاذ القرار، أما **المدلول السلبي** فيتمثل في تضليل القوائم المالية من خلال تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقة باستغلال الثغرات القانونية وغموض المعايير المحاسبية الدولية وتعدد الطرق المحاسبية المتاحة، وذلك لإعداد قوائم مالية محرفة تخدم معدها وليس مستخدموها. الجدير بالذكر أن الممارسات العملية قد اتجهت نحو الجانب السلبي فقط، حيث تم تصنيفها تحت مسميات مختلفة مثل المحاسبة التجميلية، المحاسبة الابتكارية، والمحاسبة الخلاقة، وغيرها.

المطلب الثاني: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية والنظريات المفسرة لها

أصبحت المحاسبة الإبداعية سمة من سمات المؤسسات التي تتبع سبلاً ملتوية في اعداد قوائمها المالية، وفي ظل قانونية المحاسبة الإبداعية هناك عوامل ساعدت في ظهورها وتطورها، في هذا المطلب سيتم التعرف على العوامل التي ساعدت في ظهورها وتطورها وأهم النظريات المفسرة لها.

¹ Tassadaq, F., & Malik, Q. A. (2015), Creative accounting and financial reporting: Model development and empirical testing, International Journal of Economics and Financial Issues, 5(2), Turkey, pp 544–551.

² - Skoda, M., & Vyklyuk, Y. (2018), Detecting creative accounting practices and their impact on the quality of accounting information, Zbirnyk naukovykh prats. Ekonomichni nauky, 14(2), Ukraine, pp 59–72.

أولاً: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

يرجع الباحثين ظهور المحاسبة الإبداعية إلى فترة الركود الاقتصادي في الثمانينات، عندما واجهت المؤسسات صعوبات في تحقيق الارباح وعندما اكتشفت بأن القوانين تخبر فقط بما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله، حيث رأت هذه المؤسسات أن السبيل الأنجع أن تتبع الارباح في ظل ظروف الصعبه لتحقيقها. أما في بداية القرن الواحد والعشرين فقد زاد الاهتمام بالمحاسبة الإبداعية وذلك بعد سلسلة من الفضائح لشركات كبرى وبتواطؤ من شركات تدقيق ومن بين هذه الفضائح انهيار شركة الطاقة Enron وتحميل شركة التدقيق Arthur Andreson مسؤولية التلاعب بحسابات الشركة¹.

بعد تضارب المصالح وتعارضها بين الاطراف المختلفة ذات المصالح في المؤسسات من الاسباب المهمة لظهور المحاسبة الإبداعية، فمصلحة الادارة تمثل في تقليل الضرائب والارباح الموزعة ومصلحة حملة الأسهم تمثل في تعظيم العائد على استثماراتهم ومصلحة الجهات الضريبية تمثل في تحصيل ضرائب أكثر ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الادارية المختلفة، وهذا التعارض في المصالح يضع كل طرف في وضع مستفيد على حساب الطرف الآخر، مما يهيئ الظروف لوجود ما يسمى بالمحاسبة الإبداعية، وقد ساهمت مجموعة من العوامل في انتشار (ظاهرة) المحاسبة الإبداعية منطلقة من فكرة تعارض المصالح المشار اليها اعلاه، حيث اتصفت هذه العوامل بالاختيارية في المحاسبة المتجسدة في بدائل القياس المحاسبي والتقدير والافصاح التي تتيحها المعايير المحاسبية والتي تؤثر على مخرجات نظام المعلومات المحاسبية بأي شكل من الأشكال، إضافة إلى التغيرات الموجودة في أساليب التدقيق الخارجي، فضلاً عن الحاجة إلى التوقعات المستقبلية والتقدير والحكم الشخصي واختلاف توقيت بعض التعاملات المالية واختلافات في تصنيف القوائم المالية، كل هذه العوامل منحت المديرين الفرصة لابدال اساليب المحاسبية القادره على تعظيم المنافع المؤسسية أو الشخصية أو كلهما معاً.²

¹- حدادي سارة (2019)، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة، ص 22.

²- منال حسين لفته صالح، (بدون سنة نشر)، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنائر، العدد 08، جامعة العراق، ص 585.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

مما تقدم، يمكن تقسيم عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية إلى عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية وأخرى تتعلق بالنظام المحاسبي:¹

1. عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية: تشمل ركود الأسواق وتواطؤ مراجع الحسابات وشركات التدقيق، وفيما يلي عرض لكل منها:

أ. ركود الأسواق: في منتصف الثمانينيات أين ساد الركود الاقتصادي لم تجد المؤسسات ملحاً لتمويل احتياجاتها سوى البنوك، ومع صدور قانون منع الوساطة المالية سنة 1984، بدأت المؤسسات تتجه نحو السوق المالي، ومع تزايد عدد المستثمرين في المؤسسات المدرجة بالبورصة، سعي هؤلاء إلى تحسين عوائدتهم الاستثمارية، مما أدى إلى تطور مفهوم المحاسبة الإبداعية كوسيلة لرفع جودة الاستثمارات، وفي ظل هذا الواقع، لجأت إدارات المؤسسات إلى تقديم صورة نظرية عبر إظهار أرقام ونتائج توحى بأرباح أعلى مما هو موجود فعلياً.²

ب. تواطؤ مراجع الحسابات وشركات التدقيق: لكل مؤسسة أهداف تسعى لتحقيقها، وإذا كان تحقيق تلك الأهداف يهم بالدرجة الأولى المديرين والملاك والعمال، فهو يهم أيضا كل المتعاملين معها من زبائن وموردين وسلطات عمومية وإدارات الضرائب...الخ، ومن هذا المنطلق ينبغي تزويد تلك الأطراف بالمعلومات اللازمة حول هذه المؤسسة، حتى تناول رضاهما لابد أن تكون بعيدة عن الشكوك وذلك بخضوعها لعملية المراجعة الخارجية المستقلة والمحايدة؛ وتشير تقارير حديثة إلى أن مداخليل أكبر مكاتب المراجعة وتدقيق الحسابات تراوحت بين 26 و65 مليار دولار، وقد بلغت حصة مكاتب التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية ما بين 30% و35% من إجمالي مداخليل المؤسسات المتعامل معها، وتُعد هذه النسبة المرتفعة دليلاً واضحاً على العلاقة الوثيقة بين المؤسسات ومكاتب المراجعة، حيث كان انهيار شركة Enron نتيجة لتواطؤ مراجع الحسابات في التستر على التلاعب بالبيانات المالية.³

¹- آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص 36.

²- فداوي أمينة، (2014)، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة، ص 120.

³ Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003), The Fall of Enron. Journal of Economic Perspectives, 17(2), USA, pp 3–26.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

2. عوامل تتعلق بالبيئة المحاسبية: يمكن حصر أهم العوامل المرتبطة بالبيئة المحاسبية في ما يلى

أ. مرونة الانظمة وحرية اختيار المبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البديل المحاسبية المختلفة، وهذا من شأنه أن يعطي للإدارة فرصة لاختيار الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة، وكمثال على ذلك أن في الكثير من البلدان تسمح للمؤسسات أن تختار ما بين سياسة إطفاء نفقات البحث والتطوير حال حدوثها أو رسملتها، وعملية الإطفاء قد تكون على مدى فترة حياة المؤسسة¹.

بـ. حرية التقديرات المحاسبية: يعرف التقدير المحاسبي بأنه عبارة عن القيمة التقديرية للعنصر في ضوء انعدام طريقة دقيقة ومحددة لقياسه، ومن الأمثلة التي تدل على ذلك، مخصص توزيع تكالفة الأصول الثابتة على طول مدة الأعمار الإنتاجية المقدرة ومخصص تخفيض المخزون ومخصص إدامة الديون المشكوك في تحصيلها ومخصص الخسائر في عقود المقاولات تحت التنفيذ، ورغم تزايد استخدام التقديرات المحاسبية لتوفير معلومات حيوية تدعم عملية اتخاذ القرار، إلا أنها تواجه عدة صعوبات أثناء الإعداد، وينعد تحيز الإدارة في التقدير الشخصي إحدى هذه التحديات، حيث قد تلجأ الإدارة إلى اختيار التقديرات التي تخدم مصالحها الخاصة دون اعتبار لمصالح الأطراف الأخرى.²

ج. توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: إن التحكم في توقيت تنفيذ بعض العمليات الفعلية يمكن أن يسهم في إضفاء الانطباع المطلوب على الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فعندما تُمنح الإدارة حرية اختيار توقيت تنفيذ هذه العمليات، قد تقوم بتعجيلها أو تأجيلها بما يتواافق مع تحقيق أهداف ومكاسب محددة للمؤسسة.³

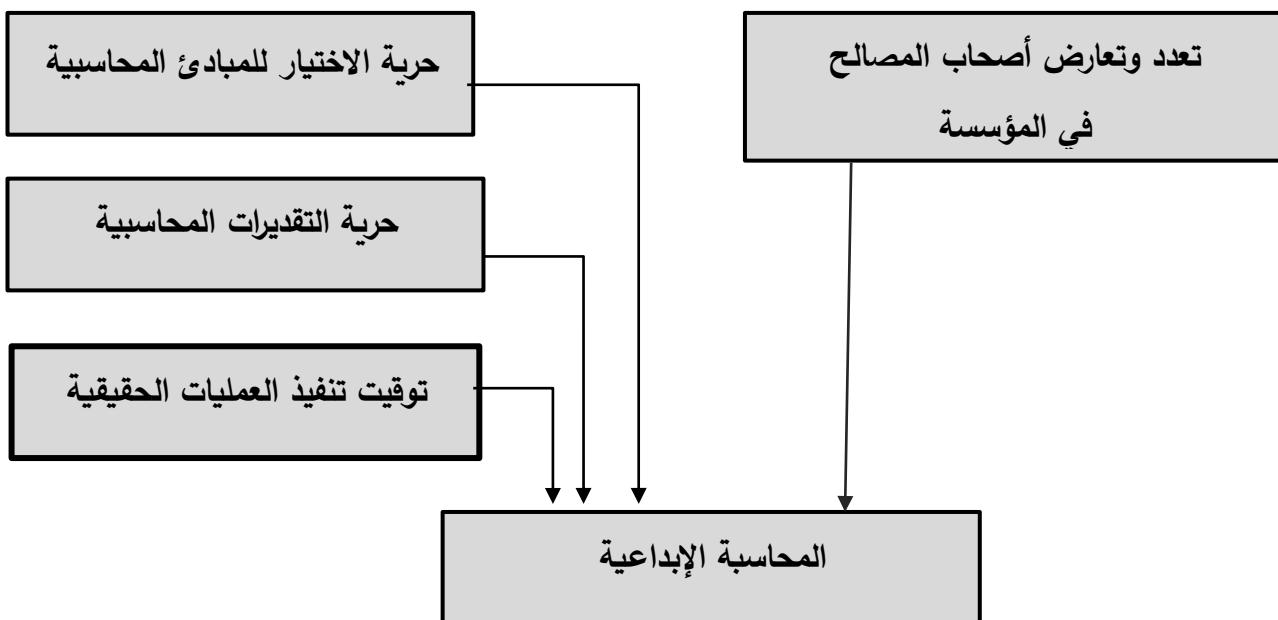
²- عبد الله احمد الدعايس، (2019)، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه، جامعة الشفاعة، الأرسط، الأردن، ص 18.

³ - مومن، فاطمة الزهر وآخرون، مرجع سابق، ص 368.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

تعددت العوامل المسببة لظهور المحاسبة الإبداعية و الشكل الموالي يلخص أهم هذه العوامل.

الشكل رقم (02): العوامل المسببة لظهور المحاسبة الإبداعية



المصدر: منال حسين لفته، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة دنانيز، العدد 08، ص 585.

ثانياً: النظريات المفسرة للمحاسبة الإبداعية

من أهم النظريات المفسرة للمحاسبة الإبداعية، نظرية الوكالة ونظرية تماثل المعلومات وفيما يلي عرض لكل منها:

1. **نظرية الوكالة:** نظراً لتعارض المصالح بين الإدارة والمالكين وبقية أصحاب المصالح في المؤسسة ووفقاً لمبدأ الاختيار العقلاني الذي بموجبه يحاول كل طرف تعظيم منافعه الخاصة، فإنه من المتوقع أن تتأثر عملية اختيار السياسة المحاسبية للمؤسسة بالأهداف الذاتية للإدارة، بغض النظر عمّا إذا كانت تلك الأهداف متوافقة أو غير متوافقة مع أهداف أصحاب المصالح الآخرين حتى لو كان ذلك على حساب التمثيل الصادق للأحداث والعمليات من ناحية تقديم المعلومات،¹ وبعد هذا التضارب في المصالح بين أطراف المصالح سبباً رئيسياً في ظهور المحاسبة الإبداعية، حيث أن مصلحة المديرين

¹ بيتول محمد نوري وآخرون، (2011)، حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 2، المجلد 2، ص 35.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

تقوم على تقليل الضرائب وزيادة مكافأتهم، بينما تكمن مصلحة أصحاب الأسهم في تعظيم العائد على الاستثمار، أما مصلحة الموظفين فتكم في زيادة التعويضات الإدارية ومصلحة الحكومة في تحصيل ضرائب أكثر، لذلك يعد التباين في المصالح سبب ظهور ما يسمى بالمحاسبة الابداعية.¹. نتيجة لذلك ظهرت نظريات متعددة تهتم بالسلوك وال العلاقات القائمة في المؤسسة بين الأطراف ذات المصلحة ومن بينها نظرية الوكالة² والتي عرفها فيليكس (2017) على أنها "عقد يقوم من خلاله شخص معين (الموكل) أو أكثر بتكليف شخص آخر (الوكيل) لأداء بعض الخدمات نيابة عنهم، مما يمنح الوكيل بعض سلطة اتخاذ القرار، وبحكم طبيعتها تكون علاقة الوكالة إشكالية إذا كانت المصالح الشخصية للمدير والوكيل متباعدة الشركة".³ كما عرفت نظرية الوكالة بأنها "شبكة من العلاقات التعاقدية، سواء كانت صريحة أو ضمنية، حيث تُعد الإدارة المحور الرئيسي لهذه العلاقات مع الملاك، أو الدائننين، أو السوق المالي، وقد استُخدمت هذه النظريات في تفسير العديد من القضايا، من بينها دوافع الإدارة لاختيار طرق وسياسات محاسبية معينة بهدف ممارسة أساليب المحاسبة الابداعية".⁴.

أ. أبعاد نظرية الوكالة: إن العلاقات المشار إليها اعلاه لها أبعاد اقتصادية وسلوكية ومحاسبية وقانونية ويمكن شرحها فيما يلي:

- **البعد الاقتصادي:** يركز هذا البعد على المنافع الاقتصادية التي يتحصل عليها كل طرف من أطراف التعاقد، حيث أن كل طرف يسعى لتحقيق منفعته الذاتية بغض النظر عن مصالح الأطراف الأخرى؛
- **البعد السلوكي:** يركز على سلوك كل طرف من أطراف التعاقد عند إبرام عقد الوكالة، حيث يحاول كل طرف تحقيق مصالحه الذاتية وتأمينها عن طريق الرقابة على ممارسات الأطراف الأخرى، مما ينعكس بدوره على التكاليف التي يتحملها كل طرف، ويزداد الأمر تعقيداً عندما تتغير الظروف بعد التعاقد مما يؤثر سلباً على مصالح كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛

¹ - Amat, O & Gowthorpe, C. (2004), Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues, Journal of Economic Literature Classification, UPF Working Paper, N 749, Spain.

² - زياد عبد الحليم ذيبة، نضال محمود الرمحي، عمر عيد الجعيدي (2011)، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، ط1، دار المسيرة، عمان، ص112.

³ - Felix Zogning (2017), Agency Theory: A Critical Review, European Journal of Business and Management Vol 9, N 2, UK, p. 2.

⁴ - آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص 38.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

- **البعد المحاسبي والقانوني:** من أهم مظاهر هذا بعد أن الإدارة وباعتبارها أحد أطراف العلاقة يمكنها التحكم في كمية ونوعية المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وبالتالي عدم تماثل في المعلومات مما يتربّ عليه عدم قدرة المساهمين على معرفة أداء المؤسسة أو حتى التحقق من النتائج.

ب. الاتجاهات: حسب نظرية الوكالة توجد ثلاثة اتجاهات لفسير اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية

¹: وهي:

- **الاتجاه الأول:** يرى أن اختيار الإدارة للسياسات المحاسبية يعتمد بشكل أساسي على تحقيق حواجز ومكافآت شخصية، حيث تتبنى الإدارة السياسات التي تساهم في زيادة الأرباح في الفترة الحالية بغرض الحصول على مكافآت أكبر، فعلى سبيل المثال، في حالة خيارات الأسهم، قد يكون الحافر هو التلاعب بالأرباح المحاسبية للتأثير على سعر السهم، ثم استغلال هذه الخيارات لزيادة الدخل الشخصي، وتظهر الدراسات في هذا المجال أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين الأرباح المحققة وتعويضات الرؤساء التنفيذيين، حيث يستخدم المديرون سلطاتهم التقديرية بشأن الأرقام المحاسبية لضمان حماية مكافآتهم. هذا الاتجاه يركز على أن عملية اختيار السياسات المحاسبية تتم بناءً على المنافع الذاتية للإدارة؛

- **الاتجاه الثاني:** حسب هذا الاتجاه فإن الإدارة تختار السياسة المحاسبية التي تمكن من تجنب انتهاك شروط الديون، وتجعل مصلحة الإدارة تتماشى مع مصلحة المالك؛

- **الاتجاه الثالث:** يرتكز هذا الاتجاه على أن عملية اختيار السياسات المحاسبية تبني على هدف جذب المستثمرين لزيادة رأس المال المؤسسة.

يستخلص مما سبق أن الاتجاهات الثلاثة تتفق على أن عملية اختيار السياسات المحاسبية تبني على تحقيق الأهداف الذاتية للإدارة.

2. نظرية عدم تماثل المعلومات

تعد المعلومات الركيزة الأساسية التي تقوم عليها المحاسبة الابداعية، إذ ينشأ الصراع نتيجة عدم تماثل المعلومات بين مكونات المؤسسة، فالإدارة تمتلك معرفة شاملة بكل تفاصيل المؤسسة، في حين

¹ - Ben O. Monuk, Joseph. (2007), Rate Regulation and Earnings Management: Evidence from the U.S. Electric Utility Industry. Doctoral Dissertation, Department of Accounting, Louisiana State University, USA, pp. 21-22.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

تقصر معلومات الأطراف الأخرى على ما تقدمه الإدارة فقط، وهذا الوضع يمنح الإدارة فرصة لتحقيق مصالحها الخاصة عبر التحكم في عملية الإفصاح المالي، من خلال إظهار بعض المعلومات وإخفاء أخرى، مما يعني أن الإدارة تتمتع بميزة امتلاك معلومات أكثر من المستثمرين والمحللين الماليين.¹

يؤدي مسألة عدم تماثل المعلومات إلى ظهور مشكلة الاختيار العكسي، التي تتجلى في المواقف التي يتمكن فيها المساهمون من ملاحظة أداء الإدارة ومتابعة نتائج قراراتها، دون أن يكون بمقدورهم التأكد مما إذا كانت الإدارة تعتمد البديل الأنسب عند اتخاذ قراراتها، وتبرز هذه المشكلة بشكل خاص عندما تختار الإدارة بين بدائل القياس والتقييم المحاسبي، إذ غالباً ما تميل إلى انتقاء الأساليب المحاسبية التي تخدم مصالحها الخاصة.²

ما تقدم يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية تنشأ نتيجة تضارب المصالح، حيث يسعى كل طرف إلى تحقيق مصالحه الخاصة، وفقاً لتقدير نظرية الوكالة، وفي ظل عدم تماثل المعلومات، كما تفسره نظرية عدم تماثل المعلومات، تلجأ الإدارة إلى توظيف أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحقيق مكاسب ذاتية، حتى وإن ترب على ذلك الإضرار بمصالح الأطراف الأخرى المعنية باستخدام المعلومات المحاسبية.

وكخلاصة لما تم ذكره، يمكن التأكيد على أن كلاً من نظريتي الوكالة وعدم تماثل المعلومات قد أسهما بشكل كبير في تفسير الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في الواقع العملي.

المطلب الثالث: المحاسبة الإبداعية بين الإبداع والتلاعب المحاسبي

يعتبر الإبداع عنصراً أساسياً في الحياة البشرية، إذ لا يمكن لفرد الذي يفتقر إلى مستوى عالٍ من المعرفة أن يكون مبدعاً، ويعود التراكم المعرفي الخطوة الأولى نحو تحقيق الإبداع، ففي مجال المحاسبة يرتبط الإبداع المعرفي بالإبداع الفكري التطبيقي المتصل بالواقع، والذي يشهد تطويراً مستمراً.

¹- Effiok, Sunday O., and Eton, Okon E. (2012), Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria, International Journal of Business Research Sunday O. Effiok, Okon and Management (IJBRM), 3(1), p 38.

²- لعروسي آسيا، مرجع سابق، ص 40.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

علاوة على ذلك، يتأثر الإبداع المحاسبي بالتغييرات البيئية، حيث تُعد المحاسبة علمًا اجتماعيًّا يتأثر بالمجتمع و يؤثر فيه في الوقت ذاته.

يشير الباحثان Ameri Yaqoub (2010) إلى أنه يجب التمييز بين الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية بهدف الوصول إلى بيانات مالية تعكس الواقع بشكل دقيق دون تحيز لتلبية مصالح جميع الأطراف المعنية، وهذا الهدف لا يمكن تحقيقه إلا من خلال الانتقال من المحاسبة الإبداعية إلى الإبداع المحاسبي.¹

كما يرى الباحث علي إبراهيم حسين (2010) أهمية التمييز بين مصطلحي المحاسبة الخلاقة والمحاسبة الإبداعية، ويعتبر أن المحاسبة الخلاقة هي عملية التلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استخدام البديل المتاحة في إعداد القوائم المالية ونتائج الأنشطة بما يخدم أهداف الإدارة، ويفك أن كلاً من المحاسبة الإبداعية والمحاسبة الخلاقة لا يمثلان إبداعاً محاسبياً حقيقياً، مما يجعل من الضروري الفصل بين المفهومين.²

يشير الباحثان غندير عون ومحمد عجيلة (2017) إلى أن هناك خلطًا شائعاً بين مفهومي الإبداع المحاسبي والمحاسبة الإبداعية، فالإبداع المحاسبي يتمثل في إيجاد حلول خلاقة لمشكلات معينة أو تقديم أفكار جديدة تساهم إيجاباً في تطوير الممارسات العملية والمهنية في مجال المحاسبة، مما يمنحه دلالة إيجابية تدعم تطور المهنة، أما المحاسبة الإبداعية فهي عبارة عن مجموعة من العمليات والممارسات الحديثة والمعقدة التي يقوم بها المحاسب مستقيداً من خبرته ومعرفته بالقوانين والقواعد المحاسبية لمعالجة البيانات أو التلاعب بها بهدف تحقيق مصالح محددة، مما يكسب هذا المصطلح دلالات سلبية.³

كما يرى باحثون آخرون أن الإبداع في المحاسبة يشمل جميع الوسائل والأساليب التي تهدف إلى تحقيق مستوى عالٍ من التميز، مما يجعل الإبداع المحاسبي وسيلة إيجابية تساهم في تطوير مهنة

¹ – Nofan Hamed Al-Olimat, (2019), "The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices, A Field Study", International Journal of Business and Social Science, Vol10, No 2, February 2019, p 171.

² – علي إبراهيم حسين، (2010)، أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 31، ص 138.

³ – غندير عون، محمد عجيلة (2017)، متطلبات واقع الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية -نظرة استشرافية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 01، العدد 01، جوان، ص 72.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

المحاسبة وتعمل على تعزيز مكانته، وفي المقابل، فإن المحاسبة الإبداعية تحمل دلالة سلبية، إذ ارتبط مفهومها بانهيار العديد من المؤسسات وأثرت سلباً على الثقة بالمهنة، وتجرد الإشارة إلى أن المرونة في اختيار السياسات المحاسبية تعد جزءاً من الإبداع المحاسبي إذا ما مورست ضمن الإطار النظمي المعتمد، أما إذا تم تجاوز هذا الإطار، فإن ذلك يُعد تلاعياً واحتيالاً محاسبياً.¹

كما يرى هلا محمد مذير المالح (2016) أن اعتبار المحاسبة الإبداعية أمراً سلبياً لا يعني بالضرورة أنها كذلك دائماً، فهي كغيرها من الأدوات تمتلك جانبين؛ فقد تكون وسيلة إيجابية إذا أحسن استخدامها، وقد تحول إلى أداة سلبية إذا أساء توظيفها.²

أوضح Mirdala وآخرون (2014) أن للمحاسبة الإبداعية وجهين: أحدهما إيجابي والآخر سلبي، حيث يتوقف ذلك على الأساليب والطرق المستخدمة، فالمحاسبة الإبداعية السلبية قد تؤدي في النهاية إلى الغش والاحتيال أو تكاد تقترب منهما، إذ يوجد خط دقيق يفصل بين الاستخدام المشروع لأساليب المحاسبة الإبداعية وبين الممارسات التي تتسم بالخداع والغش.³

من خلال ما تم ذكره، يتبين أن الإبداع المحاسبي يحمل دلالة إيجابية تعزز من تطور مهنة المحاسبة وتزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية في هذه المهنة، وهو ما يعكس الجانب الإيجابي للمحاسبة الإبداعية. في المقابل، يشير التلاعب المحاسبي إلى دلالة سلبية تتعلق باستغلال الثغرات القانونية والخيارات المتاحة في تحديد السياسات المحاسبية للتلاعب بالأرقام بما يتاسب مع أهداف الإدارة الخاصة، دون مراعاة الأضرار التي قد تلحق بمستخدمي القوائم المالية أو بالمؤسسة نفسها على المدى الطويل، كما شهدنا في حالات انهيار شركات كبيرة مثل انرون وغيرها، وهو ما يمثل الجانب السلبي للمحاسبة الإبداعية والشكل رقم (03) الموالي يلخص جوانب المحاسبة الإبداعية.

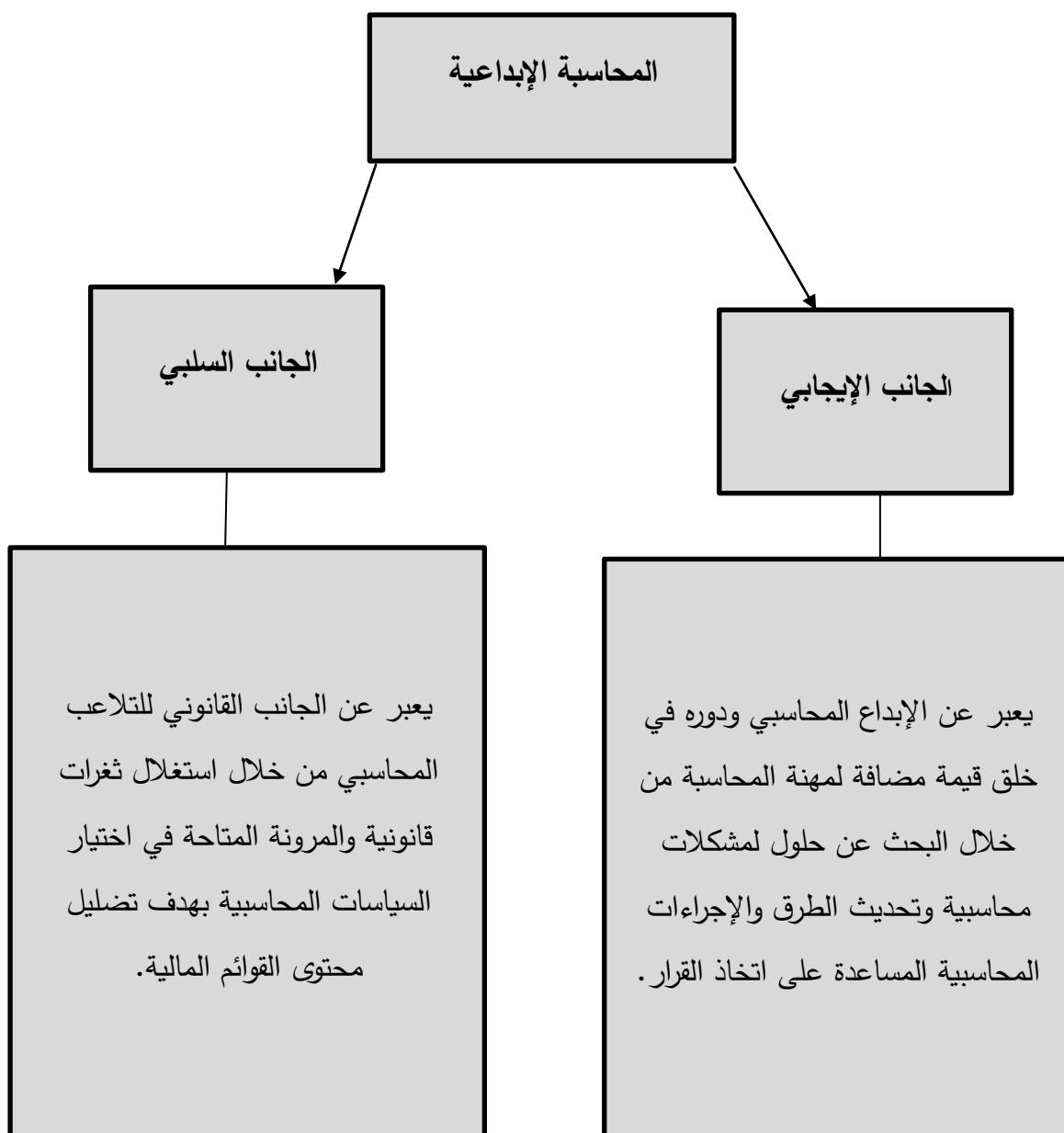
¹- أحمد قنيع، (2019)، دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تنمية الإبداع المحاسبي، أطروحة دكتوراه، علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غردية، ص ص 72-73.

²- هلا محمد مذير المالح، (2016)، المحاسبة الإبداعية بين الإيجابية والسلبية ورأي مدقق الحسابات المستقل، مجلة المحاسبة، العدد 46، مارس، ص 150.

³- Mirdala, and others (2014), Creative accounting: from creativity to Misuse, Singidunum University International Scientific conference , Belgrade, Serbia, p 5.

الفصل الأول: الأطر المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

الشكل رقم (03): المحاسبة الإبداعية بين الإبداع والتلاعب المحاسبي



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى ما سبق.

المبحث الثالث: المحاسبة الإبداعية: دوافعها، أشكالها، مجالاتها وأساليبها

في ظل التغيرات القانونية والمرنة المتاحة في تبني السياسات المحاسبية، وما يكتفى المعايير المحاسبية الدولية من غموض، تسعى المؤسسات إلى عرض صورة مالية تخدم أهدافها الاستراتيجية، لهذا تم تخصيص هذا المبحث لدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية، من خلال تحليل دوافع استخدامها وأشكال ممارستها وأساليب المعتمدة في عرض القوائم المالية، مع تقييم آثارها، وصولاً إلى بحث على مدى توافق هذه الممارسات مع قواعد ومعايير أخلاقيات المهنة.

المطلب الأول: دوافع وأشكال المحاسبة الإبداعية

تنوع دوافع وأشكال ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، إلا أنها تشتراك جميعها في هدف رئيسي يتمثل في إعداد قوائم مالية تخدم المصالح الخاصة للمؤسسة، دون مراعاة الأضرار المحتملة التي قد تلحق بالأطراف ذات العلاقة.

أولاً: دوافع المحاسبة الإبداعية

إن كل ممارسة من ممارسات الحياة العملية تستند إلى دوافع توجهها نحو تحقيق أهداف محددة، وينطبق ذلك أيضاً على المحاسبة الإبداعية، إذ يمكن التمييز بين وجهتي نظر رئيسيتين في هذا السياق: الأولى هي الوجهة الانتهائية، حيث تسعى الإدارة إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية بشأن الأداء الحقيقي للمؤسسة لتحقيق مصالح شخصية، أما الثانية، فهي الوجهة المعلوماتية، حيث يكون الدافع هو تقديم صورة إيجابية عن كفاءة المؤسسة، من خلال التأثير على مستخدمي القوائم المالية بالكشف عن معلومات تتسمج مع التوقعات المستقبلية للمؤسسة¹، ومن وجهة نظر المحاسبين، تعتبر المحاسبة الإبداعية القائمة على دوافع صريحة لتحقيق المصلحة الذاتية مرفوضة أكثر من تلك التي تهدف إلى الترويج لصورة إيجابية عن المؤسسة، حيث إن الأخيرة قد تكون مدفوعة بمصلحة المؤسسة في

¹ - سفاحلو رشيد، (2024)، دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها - دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 7 ، العدد 2، ص ص 245-247.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

تحسين صورتها أمام الأطراف المعنية.¹ والجدول رقم (01) التالي يظهر مختلف دوافع المحاسبة الإبداعية.

الجدول رقم 01: دوافع المحاسبة الإبداعية

التفصير	الدافع	
لطالما كانت أجور المدراء حافزاً لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ويفسر ذلك بأن المدراء اجر ثابت والأخر متغير متعلق بأداء المؤسسة وهذا الدافع الرئيسي للمديرين للتغيير في النتائج لزيادة دخلهم، كما ينطبق الحال على المكافآت فالمؤسسات التي تطبق نظام مكافآت متعلق بالأداء يتم تعديل القوائم المالية بناءً لمصلحتهم الذاتية.	زيادة الدخل ومكافآت المديرين	المصلحة الذاتية للإدارة
يستخدم المدراء أساليب المحاسبة الإبداعية لتعديل في النتائج من أجل الحفاظ على مناصبهم.	الأمن الوظيفي	
هناك علاقة تناوبية مباشرة بين الربح وسعر الأسهم، مما يجعل الشركة ذات الربح المرتفع تتمتع أيضاً بسعر جيد لأسهمها وشركة ذات أرباح ضعيفة تتعرض للحرمان من وجهة النظر هذه. في هذه الحالة، ينجذب المديرون لاستخدام المحاسبة الإبداعية لتحقيق ربح مرتفع وبالتالي سعر جيد للأسمى حيث تساعد أساليب المحاسبة الإبداعية المؤسسات في تعزيز سعر السهم، والتقليل من مستويات الإقراض، مما يقلل من المخاطر ويخلق اتجاه جيد للربح، وهذا يساعد المؤسسة في زيادة رأس المالها من مساهمين جدد، وتضليل أسهمهم في عروض أسعار الاستحواذ، ومقاومة الاستحواذ من قبل شركات أخرى.	تأثير على أسعار الأسهم	دوافع متعلقة بتوقعات وتقديرات السوق المالي
توجد تقارير فصلية بالإضافة إلى التقارير السنوية تعطي معلومات عن النتائج المتوقعة بناء على النتائج السابقة والحالية وتحليل بعض العوامل، وعلى هذا الأساس يتوقع المحللون الماليين مستوى معين للأرباح المستقبلية وتعتبر هذه التنبؤات	الامتثال لتوقعات المحللين الماليين	

¹ - Ciocan, C. C. (2017), Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective. "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Vol XVII, Issue 2, Romania, p. 528.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

<p>حافظ أساسياً للممارسة المحاسبة الإبداعية حيث تهتم الإدارة بإصدار قوائم مالية تتفق مع هذه التقويمات أو تزيد عليها من أجل تجنب أي آثار مكلفة قد تمس بأسعار أسهمها السوقية.</p>		
<p>الاستراتيجية طويلة الأجل للحفاظ على أرباح متسبة هي أيضاً سبب لتطبيق تقنيات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم اعتبار المؤسسات ذات النتائج المتقلبة أكثر خطورة وستعطي الانطباع بأن إدارتها سيئة، في حين أن المؤسسة ذات النتائج المتسبة ستتوفر اليقين للمستثمرين.</p>	تنعيم الدخل	
<p>غالباً ما تقرض الشركات الأموال، بناءً على بنود في عقود الاقتراض، هناك بنود تشير إلى استقرار بعض المؤشرات أو النتائج الاقتصادية والمالية التي بمجرد انتهاكها، تدفع الشركة إلى حالة دفع الغرامات أو حتى سداد الائتمان على الفور، من خلال الحفاظ على البارامترات التعاقدية ضمن الحدود، لذلك تلجأ الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية لتأثير في الأرقام التي تدور حولها اتفاقيات ومواثيق الديون لإبقاء المؤسسة بعيداً عن أي عقوبات المحتملة.</p>	مقابلة شروط الاقتراض	د汪ع تنظيمية
<p>تتفادى المؤسسات تلك التكاليف في الأعباء الناتجة عن القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة مثل زيادة معدلات الضرائب أو تحميلاها بأعباء اجتماعية مرتفعة.</p>	تفادي التكاليف السياسية	
<p>تقوم الإدارة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي تخفيض الضرائب، قد يختلف الدافع لممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل التهرب الضريبي من دولة إلى أخرى وذلك بالاتساق مع نسبة الضرائب.</p>	التهرب الضريبي	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

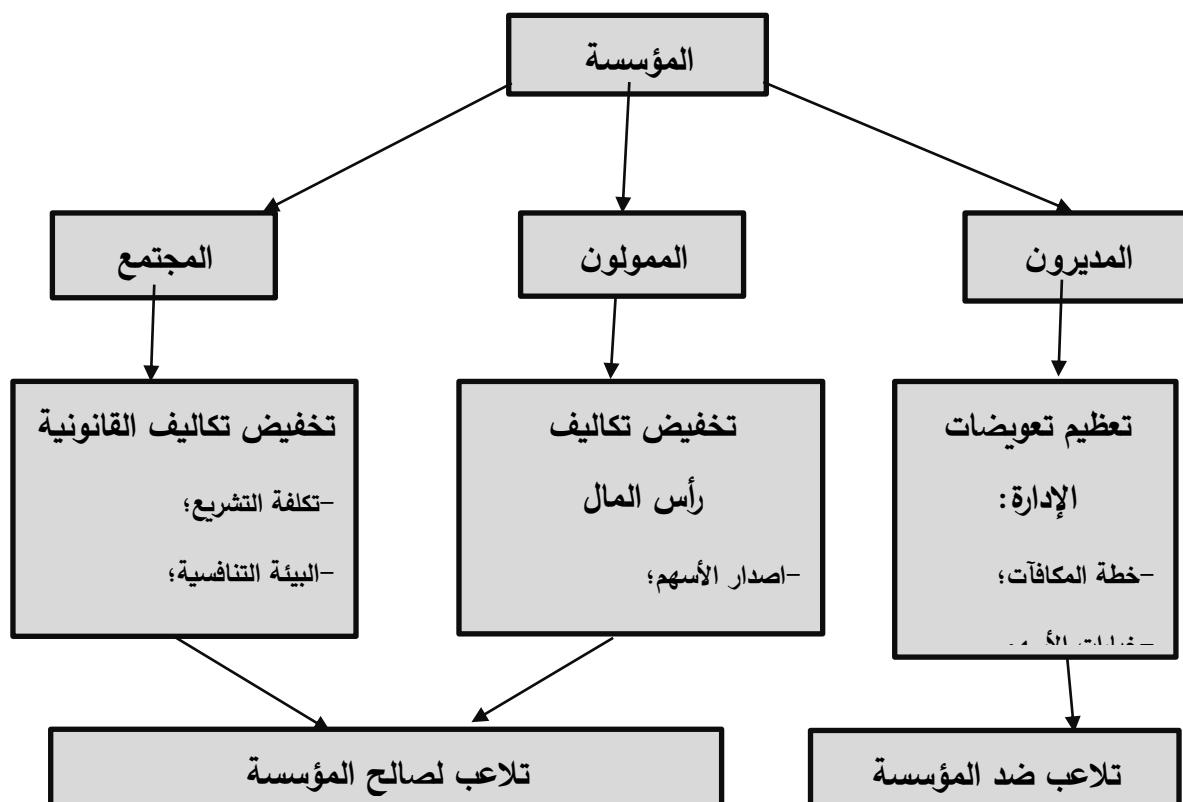
- Ciocan, Claudia Cătălina. (2017), **Motivations in Choosing Creative Accounting Techniques: A Managerial Perspective.** "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Vol XVII, Issue 2, p. 528.
- Demerens, Frédéric, & Jean-Louis, Jean, (2013), **Investor Skepticism and Creative Accounting: The Case of a French SME Listed on Alternext.** International Journal of Business, 18(1), pp. 60–61.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

يعد التهرب الضريبي أحد الدوافع الرئيسية لممارسة المحاسبة الإبداعية، نظراً لأن مجال المحاسبة يخضع للتطبيع، وتبين اختلافات واضحة بين البلدان، ولا سيما في النظم القارية، حيث تمثل العلاقة القوية بين المحاسبة والضرائب أحد أبرز الفروقات الملحوظة في هذا السياق، وعليه تُعتبر الضرائب عاملًا مهمًا يسهم في استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، إذ تُحسب الأرباح الخاضعة للضريبة استناداً إلى التقارير المحاسبية.¹

وعلى الرغم من تعدد دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية وتتناولها من قبل الباحثين بتصنيفات مختلفة إلا أنها في النهاية إما تكون دوافع متعلقة بالمؤسسة أو متعلقة بالممارس نفسه، والشكل رقم (04) التالي يوضح العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والأطراف الأخرى.

الشكل رقم (04): العلاقة بين المحاسبة الإبداعية والأطراف الأخرى.



Source; Balaciu, Diana, (2008), Is Creative Accounting a Form of Manipulation? University of Oradea, Faculty of Economics, Journal accredited CNCSIS - Category B+, Tom XVII, Volume III, p. 936.

¹-Ciocan, C. C. (2017), Op. cit, p 528.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

من خلال الشكل رقم (04)، يتضح أن ممارسة المحاسبة الإبداعية تقوم على دوافع تخدم طرفاً على حساب طرف آخر، كما تختلف هذه الدوافع بحسب الغاية؛ إذ قد تمارس الإدارة المحاسبة الإبداعية لتحقيق مصالحها الذاتية، مثل زيادة دخل المديرين والحصول على مكافآت، مما ينعكس سلباً على المؤسسة، وفي المقابل، قد تكون الدوافع مرتبطة بتحقيق مصالح المؤسسة ذاتها، مثل التهرب الضريبي أو تحسين صورتها في السوق المالي.

في هذا السياق، يلخص ناظم شعلان جبار (2015) دوافع الإدارة لاستخدام أساليب المحاسبة

الإبداعية فيما يلي:¹

- 1. التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال.**
- 2. التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية بهدف تعظيم القيم المالية ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.**
- 3. زيادة الاقتراض من البنوك، الأمر الذي يؤثر إيجاباً في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض.**
- 4. غaiات التلاعيب الضريبي، من خلال تخفيض الأرباح والإيرادات وزيادة النفقات بتحفيض هوماش القطاع الضريبي المترتب عليها.**
- 5. تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية، وذلك بتحسين قيم المنشآت التي تقوم بإدارتها لعكس صورة إيجابية عن أدائها لغايات شخصية تمثل في تحسين صورة هذه الإدارة أمام مجلس الإدارة.**

تتعدد دوافع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية إما لتحقيق مصالح ذاتية تتعلق بزيادة دخل المديرين وتحصيل المكافآت أو لدوافع تتعلق بصورة المؤسسة في السوق المالي واستراتيجياتها المستقبلية أو لدوافع تنظيمية تتعلق بالتهرب الضريبي وتجنب انتهاء شرط الدين أو أي تكاليف أخرى، وتعتبر

¹- ناظم شعلان جبار، (2015)، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية**، مجلة الغري، المجلد 11، العدد 32، ص 244.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

المحاسبة الإبداعية القائمة على دوافع صريحة للمصلحة الذاتية للإدارة مرفوضة أكثر مما كان الدافع للترويج للمؤسسة.

ثانياً: أشكال المحاسبة الإبداعية

تتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية بين إدارة الأرباح، وتمهيد الدخل، والتخلص من الخسائر دفعة واحدة، وغيرها من الممارسات، إلا أن جميعها تشتراك في هدف واحد يتمثل في تزييف صورة الأداء الحقيقي للمؤسسة، وفيما يلي عرض لهذه الأساليب:

1. إدارة الأرباح (Earning Management): لكل مؤسسة أهدافاً محددة ضمن أنشطتها التجارية، وتعد الأرباح من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسات إلى تحقيقها، ويمثل الربح أهم بند في القوائم المالية التي تعتبر جوهر المعلومات التي لا تستخدمها الكيانات الداخلية فحسب، بل الكيانات الخارجية أيضاً، وتكون وظيفة هذه البيانات في عكس صورة صادقة وعادلة عن الوضع المالي والأداء الاقتصادي للمؤسسة، ومع ذلك، فإن التطبيق العملي قد يتبع المجال للتأثير على تلك المعلومات المحاسبية، نتيجة لذلك، قد تفقد القوائم المالية قدرتها على أداء وظيفتها الأساسية، مما يؤدي إلى تحريف البيانات المحاسبية ويتم التلاعب بالأرباح من خلال الاختيار بين البديل المتاحة، بما يساهم في زيادة الأرباح المتوقعة للمؤسسات.

وتعد إدارة الأرباح بالتلاء موضعًا من المواضيع الهامة التي من الضروري للمستخدمين الداخلين والخارجين للبيانات المالية فهم أهميتها، ويمتلك الخبراء في هذا المجال آراء ووجهات نظر متباعدة حيالها؛ فبينما يعتبر البعض هذه الظاهرة وسيلة قانونية لإدارة الأرباح، يرى آخرون أنها تمثل تلاعباً غير قانوني بالأرباح.¹

أ. تعريف إدارة الأرباح: تعتبر إدارة الأرباح الشكل الأكثر شيوعاً من أشكال المحاسبة الإبداعية حتى أنه استخدم في العديد من الدراسات كمرادف لمفهوم المحاسبة الإبداعية بما يحتويه من معانٍ لها،

¹ – Straková, L. (2020). Earnings Management in Global Background, SHS Web of Conferences: Vol. 74. Globalization and its socio-economic consequences 2019 – Sustainability in the global-knowledge economy Article 01032, p 2.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

ولكن ذلك لا يعني بالضرورة تطابق اللفظ مع المفهوم، ويختلف الباحثون في تعريفاتهم لإدارة الأرباح، وفيما يلي عرض لأبرزها:

- يتفق Weil Stickney Davidson (1989) على ان إدارة الأرباح هي: "عملية اتخاذ خطوات مدروسة ضمن قيود مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً لتحقيق المستوى المطلوب من الأرباح المبلغ عنها"؛
- يعرف Schipper (1989) إدارة الأرباح على أنها: "تدخل متعمد في عملية الإبلاغ المالي الخارجي، بقصد الحصول على بعض المكاسب الخاصة والتي يتم تحقيقها من خلال توقيت قرارات الاستثمار أو التمويل لتغيير الأرباح المبلغ عنها أو مجموعة فرعية منها"¹؛
- يرى Wahlen Healy (1999) من منظور واضعي المعايير أن: "إدارة الأرباح تحدث عندما يستخدم المديرون الحكم في التقارير المالية وفي هيكلة المعاملات لتغيير التقارير المالية، إما لتضليل بعض أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي الأساسي للمؤسسة أو للتأثير على النتائج التعاقدية التي تعتمد على الأرقام المحاسبية المبلغ عنها".²

ما يلاحظ أن التعريف الثلاثة السالفة الذكر تتفق على ان ادارة الارباح "هي مجموعة الاجراءات التي تتخذها الادارة في سياق الإبلاغ المالي بما في ذلك هيكلة المعاملات، بحيث تنطبق المعالجة المحاسبية مع ما هو مرغوب به"، ومع ذلك، فإن التعريف الثاني يسمح أيضاً بإدارة الأرباح من خلال الوقت إما بتسرع أو تأخير قرارات الاستثمار والتمويل الحقيقي كوسيلة لإدارة الأرباح، ويحصل الغموض في التعريف الثاني إذا فسر على أن هذه القرارات تشمل ايضاً تلك التي تشير إلى أن المديرين يتخلون عن الفرص المربحة، نظراً لتوافر طرق بديلة لإدارة الأرباح، حيث من غير المعقول وصف إدارة الأرباح بأنها انحراف عن سلوك الاستثمار العقلاني³.

- كما يرى Ronser (2003) أن "إدارة الأرباح هي الاختيار المدروس من بين الطرائق والسياسات المحاسبية التي تكون في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعروفة من قبل مستخدمي

¹ - Schipper, k, (1989), Commentary on Earnings Management, Accounting Horizons, Vol 3, No 4, P 92.

² -Healy, P.M & Wahlen, J.M, (1999), A review of the Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting, Accounting Horizons, 13 (4), P368.

³ - Beneish, M. D. (2001, April). Earnings management: A perspective. Indiana University Kelley School of Business, p 3.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الاداعية في المؤسسات الاقتصادية

القواعد المالية^١؛

- رغم أن بعض الباحثين يضفون السمعة السلبية لإدارة الأرباح إلا أن McKee (2005) يؤكد على أنها عملية اتخاذ القرارات التي تتلاءم مع تحقيق النتائج المحددة مسبقاً من قبل الإدارة من خلال تقديم المعلومات المدرجة في القوائم المالية والتي تتحقق من خلالها منافعها الخاصة^٢؛
- اتخاذ Ronen و Yaaris (2008) موقفاً محايده، حيث أشارا إلى أن الآثار الذي ينشأ عن إدارة الأرباح قد يكون مفيداً إذا ما نظر إليها على أنها توفر للملك وغيرهم من أصحاب المصالح مؤشراً عن أداء المؤسسة في الأجل الطويل، حتى ولو أخفت عنهم أداءها الحقيقي في الأجل القصير^٣؛
- يعتبر تعريف كل من Healy and Wallen من التعريفات التي يستشهد بها الكثير من الباحثين، إلا أن الباحثان Ronen و Yaaris يعقبان على هذا التعريف بوجود نقطتي ضعف هما:^٤
 - أنه لا يضع حدود بين إدارة الأرباح وبين الأنشطة العادية، حيث حسب رأي الباحثان هذا التعريف لا يميز بين عملية التلاعب بالأرباح وبين جهود المدراء للتحكم في التكاليف للحصول على أعلى نسب ربح؛
 - لا تُعد جميع ممارسات إدارة الأرباح مضللة، إذ إن الفصل بين الأرباح المستمرة وتلك الناتجة عن أحداث أو صفقات غير متكررة يُسهم في تمكين المستثمرين من التمييز بوضوح بين مكونات الربح الاعتيادي والاستثنائي، مما لا يؤدي إلى تشويه الأرباح، بل يعزز من القيمة الإعلامية والمعلوماتية للنقارير المالية^٥.

- وفي هذا السياق لخص الباحثان مختلف التعريفات لإدارة الأرباح إلى أنها تقع في ثلاثة مناطق:^٦
- **المنطقة البيضاء:** تعتمد على مستوى المرونة في اختيار المعالجات المحاسبية، مما يساعد على الإشارة إلى المعلومات الخاصة حول التدفق النقدي المستقبلي للمؤسسة؛

^١ -Ronser, R, (2003), Earnings Manipulation in Failing Firms Contemporary , Accounting Research, Vol 20, No 2, P362.

^٢ -McKee, Thomas E (2005), Earnings Management: An Executive Perspective, 1st Edition, East Tennessee State University, Thomson Learning Academic Resource Center, USA, P 5.

^٣ - نور عبد الناصر، حنان العواودة، (2017)، إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، مجلد 13، العدد 02، ص 165.

^٤ - Ronen, J. And Yaaris, V, (2008), Earnings management: Emerging insights in theory, practice and research, Springer Science Business Media, LLC, New York, 2008, P 27.

^٥ - Strakova. L, Op.Cit, P2.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

- **المنطقة الرمادية:** اختيار الطريقة الانفع للادارة التي من خلالها ترتفع الفائدة أو تزيد الفعالية الاقتصادية؛

- **المنطقة السوداء:** استخدام تقنيات من أجل تحريف محتوى القوائم المالية وتضليل مستخدميها.

إضافة لما سبق، يرى الباحثان أن إدارة الأرباح التي تقع ضمن المنطقة البيضاء تعتبر مفيدة لأنها تعزز شفافية القوائم المالية، أما المنطقة السوداء فتعبر عن الممارسات السلبية، حيث ترتبط بتحريف القوائم المالية والغش، أما المنطقة الرمادية فتتضمن التلاعب المحاسبي ضمن حدود الالتزام بالخطوط العريضة للمعايير المحاسبية إما ان تكون نفعية أو لتعزيز الفعالية.¹

يتضح مما سبق أن إدارة الأرباح تعكس سلوك الإدارات في التأثير على رقم الأرباح المعلن عنه، حيث تهدف من وراء ممارسات إدارة الأرباح إلى تغيير مدلول القوائم المالية لتحقيق مصالح ذاتية عن طريق استخدام السلطة التقديرية والاحكام الشخصية لتغيير بنود قوائم المالية، وتعتبر ممارسات إدارة الأرباح التي تستغل المرونة المتاحة في المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) تشويها لتطبيق هذه المبادئ، إلا أن نتائجها وتأثيراتها تكون أقل ضررا من الممارسات التي تخرج عن حدود هذه المبادئ، وقد يكون هذا التلاعب ضمن إطار القانون ولكن ليس دائما أخلاقيا.

ب. أشكال إدارة الأرباح: يوجد شكلان لإدارة الأرباح وهما: الإدارة الحقيقية للأرباح وإدارة الأرباح على أساس الاستحقاق، وفيما يلي عرض لكل شكل منها:

- **الإدارة الحقيقية للأرباح (REM):** يستخدم هذا الشكل عادة المديرين للتلاعب بالأرباح من خلال إدارة الأرباح الحقيقة للتأثير في التدفق النقدي للمؤسسة.

- **إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات (ABM):** تستند إدارة الأرباح المحاسبية إلى مبدأ الاستحقاق الذي يهدف إلى عرض الأداء الحقيقي للأعمال من خلال حصر الإيرادات والمصروفات في الفترات المحددة، وتم هذه الإدارة من خلال التلاعب في التقديرات المحاسبية أو تغيير السياسات المحاسبية المعتمدة.

¹ - بريش خالد، (2020)، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة دكتوراه، علوم تجارية، جامعة الجزائر 03، ص 08.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

وللتوسيح اكثر الجدول رقم (02) الموالي يلخص الاختلاف بين الشكلين:

الجدول رقم (02): الاختلافات الرئيسية بين الشكلين REM و ABM

ABM	REM	شكل إدارة الأرباح
المبادئ المحاسبية	قرارات تنفيذية	التنفيذ عن طريق
القواعد المالية	قرارات عملية	الاستغلال
أثر غير مباشر	أثر مباشر	الأثر المباشر/غير المباشر على التدفق النقدي

Source: Strakova. L, (2020), **Earnings management in global background, Globalization and its Socio-Economic Consequences**, p 3.

2. تمهيد الدخل: يعتبر تمهيد الدخل شكل من أشكال المحاسبة الإبداعية هدفه تحسين صورة الدخل من خلال إزالة التذبذبات التي يمكن أن تحصل في مسار الدخل الطبيعي وتحقيق الاستقرار في أسعار الأسهم في السوق، وذلك بأن يتم تخفيض الدخل في الفترات ذات الدخل المرتفع وزيادته في فترات الدخل المنخفض.¹

أ. مفهوم تمهيد الدخل: حاول العديد من الباحثين وضع تعريف موحد لتمهيد الدخل، وعلى الرغم من اختلاف وجهات نظرهم، فإنهم يتفقون في جوهر المفهوم، والذي يتمثل في عدم ترك رقم الدخل يعكس نتائجه بشكل تلقائي، بل تقييده ضمن حدود معينة تراها الإدارة ملائماً،² وفيما يلي عرض لتعريفات بعض الباحثين لمفهوم تمهيد الدخل:

- يرى الباحثان Zhan, Lyu, Yuen (2017) أن تمهيد الدخل هو "عملية تستخدمها الإدارة من خلال استغلال مرونة القواعد المحاسبية لتسوية تقلبات الأرباح غير المستوية من فترة محاسبية إلى أخرى لتنقيل التقلبات الواسعة والتخفيضات والتخفيف من توقعات الأداء المرتفع للمساهمين"³.

¹ - فداوي أمينة، مرجع سابق، ص 133.

² - لقمان محمد سعيد، مقداد معروف حسن، (2019)، أثر سياسة تمهيد الدخل على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة LFU، مجلد 04، العدد 04، أربيل، العراق، ص 366.

³ - Gras Oyeyemi Ogundago, (2021), Income Smoothing, Earnings Management and the Credibility of Accounting Information, International Journal of Business, Economics And Management, Vol 8, No 4, p 295.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

- يعرف الباحث Belkaoui (2007) بأن: "تمهيد الدخل هو عملية التلاعب في توقيت دخل المؤسسة أو بيانات الدخل بهدف تقليل التباين في التقارير المالية، دون زيادة الدخل المعن خلال الفترة."¹
- يعرف جمال نوري دحمان (2023) تمهيد الدخل بأنه "قيام الإدارة بتضليل القوائم المالية عن طريق التلاعب في التقديرات المحاسبية المتعلقة بالمخصصات والديون المشكوك في تحصليها وكذلك المرونة في تعديل السياسات المحاسبية التي تتبعها الشركة لغرض اظهار رقم صافي الربح والمركز المالي على غير حقيقته لتحقيق غايات تصبو اليها إدارة الشركة؛"²
- كما يطلق على تمهيد الدخل أيضا باسم تسهيل أو تعميم «المعاملات»، لأنه يحدث من خلال معاملات حقيقة مع أطراف خارجية للشركة يتم إجراؤها أو عدم القيام بها من أجل تعميم الدخل.³.

ما سبق يمكن اعتبار تمهيد الدخل بأنه هو "عملية تقوم بها الإدارة لتعديل توقيت أو تصنيف الإيرادات والمصروفات في القوائم المالية بهدف تقليل تقلبات الأرباح من فترة إلى أخرى، والهدف من هذه الممارسة هو تقديم صورة أكثر استقراراً للأداء المالي للمؤسسة، مما يساعد على تخفيف التذبذبات في تقارير الأرباح التي قد تؤثر على قرارات المستثمرين أو الأطراف المعنية الأخرى.

ب. أنواع تمهيد الدخل: يتفق العديد من الباحثين على نوعين من تمهيد الدخل وهما:
التمهيد الطبيعي والتمهيد المقصود، وفيما يلي شرح لكل منهما:⁴

- **التمهيد الطبيعي (Natural Smoothing):** على الرغم من أن تمهيد الدخل يعد أحد أشكال إدارة الأرباح التي تمارس بشكل مقصود من قبل الإدارة، إلا أن هناك نوعاً يُعرف بالتمهيد الطبيعي، لا يدرج ضمن هذا الإطار، إذ ينشأ نتيجة لأنشطة التشغيلية العادية للمؤسسة دون تدخل إداري مباشر أو توجيه متعمد للتأثير على نتائج الدخل.

¹ –Indrawan, A. S., & Damayanthi, I. G. A. E. (2020). The effect of profitability, company size, and financial leverage on income smoothing. American Journal of Humanities and Social Sciences Research, 4(2), p10.

² – جمال نوري دحمان، (2023)، تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من إفصاحات في الحد من ممارسات دور معيار التدقيق الدولي تمهيد الدخل في القوائم المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 18، العدد 63، ص ص 343-342 .

³-Massimo Cecchi, (2021), The Accounting Mechanisms Behind Income Smoothing, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol 25, No 6, p 6.

⁴ – لقمان محمد سعيد، مقداد معروف حسن، مرجع سابق، ص ص 367-368

الفصل الأول: الأطر المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

- التمهيد المصمم (**Smoothing Designed**): ويسمى أيضاً بالتمهيد المقصود، وهو يعبر عن التدخل المعتمد من قبل الإدارة بهدف الحفاظ على استقرار مستوى الأرباح، ويتم ذلك عبر أساليب رئيسين:

- التمهيد الحقيقي (**Real Smoothing**): يُعد التمهيد الحقيقي للدخل من الأساليب التي يصعب على المدققين اكتشافها بسهولة، نظراً لعدة أسباب، منها أنه لا يعتمد على إجراء واحد فقط، بل ينجم عن مجموعة من العمليات التي قد تحدث في وقت واحد، فضلاً عن التداخل بين القرارات الإدارية الروتينية والقرارات الهدافة إلى التأثير على نمط الدخل، مما يجعل التمييز بينهما أمراً غير سهل المنال.

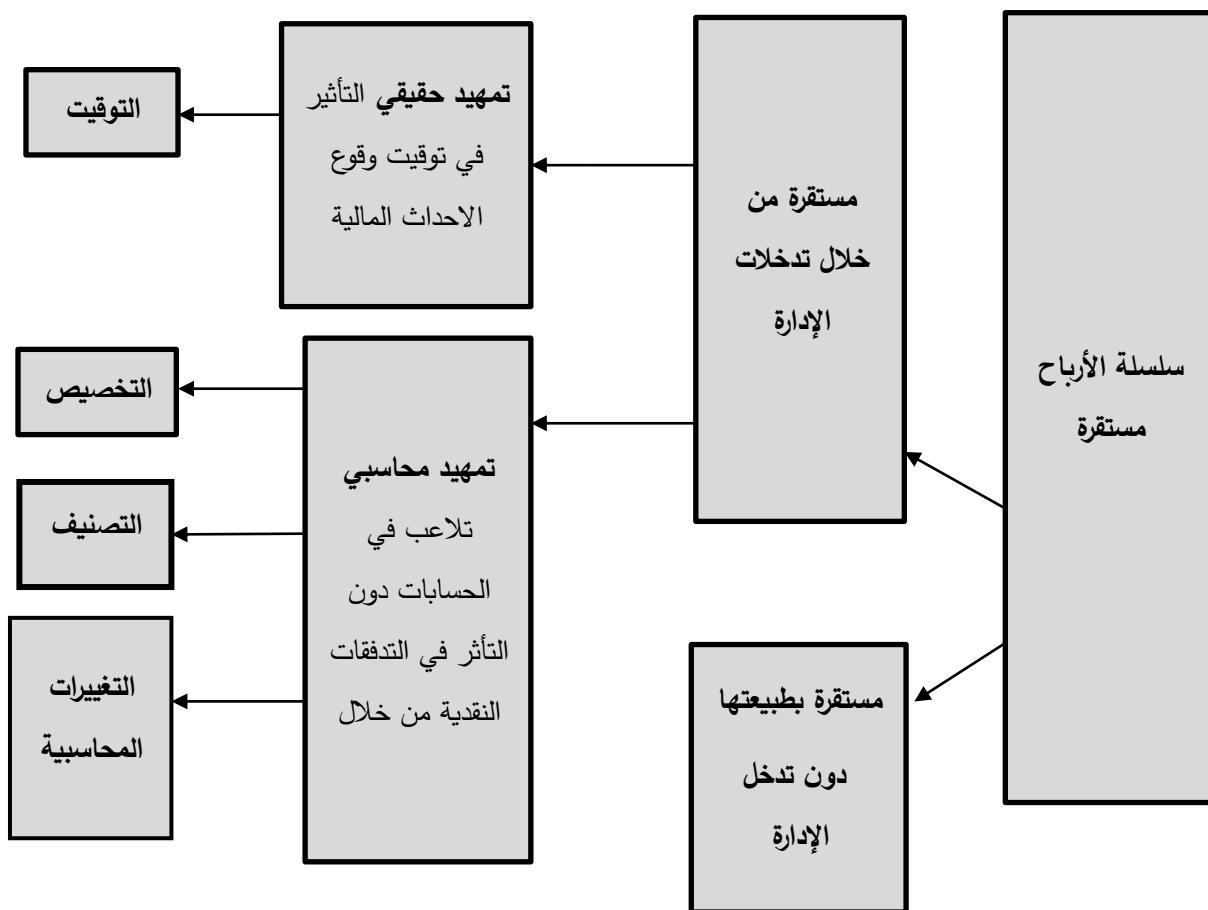
- التمهيد الاصطناعي / التمهيد المحاسبي (**Accounting Smoothing**): يمثل هذا الأسلوب نوعاً من التلاعب المحاسبي يتم من خلال تقديم أو تأخير تسجيل الإيرادات أو المصاروفات، ونقلها بين الفترات المحاسبية، وذلك بالاعتماد على المرونة المتاحة في اختيار السياسات المحاسبية واستغلال التغيرات الموجودة في المعايير المحاسبية، دون أن يتربّط على ذلك أي تأثير فعلي على التدفقات النقدية.

يرى العديد من الباحثين أن تمهيد الدخل ليس بالضرورة ظاهرة سلبية، ولكنه نتيجة ضرورية ومنطقية للمرونة في خيارات الإبلاغ المالي.¹ والشكل رقم (05) الموالي يوضح أنواع تمهيد الدخل.

¹ - Chong, H. Gin. (2006), "Is Income Smoothing Ethical?" Journal of Corporate Accounting & Finance, vol. 18, no. 1, 2006, p. 43.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

الشكل رقم (05): أنواع تمهيد الدخل



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى ما سبق.

يتضح مما سبق أن إدارة الدخل تعتبر حالة من حالات إدارة الأرباح هدفها تحسين صورة الدخل من خلال إزالة التذبذبات التي يمكن أن تحصل في مسار الدخل الطبيعي والحفاظ على استقراره، ولكن بالرغم من ذلك فإن **تمهيد الدخل الطبيعي** لا يدخل ضمن هذا النطاق إذ أن الدخل يحافظ على استقراره نتيجة العمليات الطبيعية لتوليده دون تدخل متعمد للإدارة، والذي يعبر عن إدارة الأرباح أكثر هو **تمهيد الدخل المقصود**، ويتم بتدخل متعمد من الإدارة إما بالقيام بمعاملات حقيقة الهدف منها التأثير في تقويض الأحداث المالية، وهذا ما يدخل ضمن نطاق **التمهيد الحقيقي** أو تدخل الإدارة من خلال التلاعب في الحسابات باستغلال المرونة في اختيار القواعد المحاسبية والغموض في المعايير من أجل تحقيق الاستقرار في سلسلة الدخل، وهذا يندرج ضمن **التمهيد المحاسبي** أو الاصطناعي.

3. محاسبة التخلص من كل الخسائر مرة واحدة (Big Bath Accounting): يرى Jones (2011) أن محاسبة التخلص من الخسائر في سنة رديئة تمثل في تقليل الأرباح للمؤسسة بعض الفترات والمبالغة

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

في الخسائر، وتعد هذه الاستراتيجية تحريفا لقائمة الدخل، وذلك بغرض اظهار النتائج الرئيسية بصورة أسوأ في الفترات الرئيسية لضمان تحسين الأرباح في سنة أو سنوات مقبلة.¹

وتعد هذه الممارسة المحاسبية من التطبيقات الفضة لإدارة الأرباح والتي تتخطى حدود المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث تظهر هذه الممارسة عندما تتوقع المؤسسة ظهور مصاريف كبيرة، والتي قد تمتد إلى عدة سنوات، بدلاً من الاعتراف بها بمجرد ظهورها، حيث ينتج عن ذلك تخفيض الدخل، المصروفات المتوقعة في سنة واحدة وهو ما يسمى Big Bath وذلك من أجل تحقيق أرباح في عالية وثابتة سنويا.²

4. المحاسبة النفعية (التعسفية) (Aggressive Accounting): المحاسبة النفعية هي اختيار وتطبيق وسائل وطرق محاسبية محددة لتحقيق أهداف مطلوبة مثل زيادة الأرباح بشكل كبير سواء كانت في نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما أم لا³، كما تعرف أيضا بأنها تطبيق الأساليب غير النزيهة لتشويه النتائج النقدية الفعلية لمؤسسة لتحقيق أهدافها الفردية⁴، في حين يرى Butt and Shah (2011) أن المحاسبة النفعية قد تكون ممارساتها قانونية وقد تكون غير قانونية، حيث يتم اختيار وسائل وطرق محاسبية معينة لرفع أرباح المؤسسة عن طريق محاولة رفع الإيرادات أو زيادة الاحتياطات أو تخفيض المصاريف عن طريق تأجيلها لفترات مالية أخرى من أجل جعل المؤسسة أكثر جاذبية لمن يتبع بياناتها المالية.⁵

¹- بغداد محمد، (2022)، دور آليات الحكومة في تأثير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة، تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة تيسيسيليت، ص 59.

²- سويداء أمينة، (2017)، دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف، ص 31.

³- عمر جموعي، فوزية براهمي، (2021)، أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي: IES04 دراسة ميدانية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 07، العدد 01، ص 487.

⁴- Khaddam, L. A., et Al. (2021), A Review of Accrual-Based Aggressive Accounting Techniques and the Market's Reaction. Journal of Management Information and Decision Sciences, Vol 24, Special Issue 1, p 2.

⁵ - Shah, S, Butt, (2011), "Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises". International Conference on Business and Economics Research, Vol.16, Singapore, pp. 96-102.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

5. احتياطات وعاء البسكويت (Cookies Jar Reserves): يرى Obioma Okoye (2020) أن هذه الممارسة تشير إلى الإفراط في تخصيص المخصصات للنفقات المستحقة عندما تكون الإيرادات مرتفعة، بهدف خفض الأرباح إلى مستوى آمن يمكن تحمله في المستقبل، كما يتضمن أيضًا الفشل في تخصيص جميع النفقات المستحقة لإظهار أرباح أكبر خلال الأوقات الصعبة وعند الحاجة¹، كما يرى Jones (2011) أن هذه التقنية تمثل في تقليل أرباح المؤسسة في بعض الفترات والمبالغة في الخسائر، والهدف من هذه الممارسة هو إظهار النتائج الرديئة بصورة أسوء، لضمان تحسين الارباح مستقبلاً وتستخدم هذه الطريقة في الفترات الرديئة.²

لقد لاقت هذه الطريقة استياءً واسعًا من قبل المنظمين والهيئات الدولية نظراً لأنها تضلّل المستثمرين حول أداء المؤسسة.³

6. المحاسبة الإبداعية باستغلال الأهمية النسبية: هذه الممارسة قائمة على استغلال المحاسبين لمبدأ الأهمية النسبية، وعلى هذا الأساس يتم التلاعب بالسياسة المحاسبية المستخدمة في المؤسسة من خلال التأثير على الحسابات بمبالغ كبيرة، من الأمثلة على ذلك، تحديد حد معين لتصنيف الأصول الثابتة على أنها ذات قيمة نسبية مهمة، حيث يعتبر ما دون هذا الحد مصروفًا، ويؤثر هذا التصنيف على مدار سنوات طويلة على الأرباح وعلى قيمة الأصول في قائمة المركز المالي.⁴

7. الرهان الكبير على المستقبل (Big Bet on The Future): تمثل هذه التقنية حالة استحواذ مؤسسة على مؤسسة أخرى، والغرض منها هو زيادة الدخل المبلغ عنه للقبول في ظل شروط عملية شراء مخطط لها بشكل صحيح، وتحتوي تقنية الرهان الكبير على المستقبل على تقنيتين فرعيتين وهما:⁵

¹ Emma I. Okoye & James Obioma N. (2020), Impact of Creative Accounting Techniques on Firm Financial Performance: A Study of Selected Firms in Nigeria, Journal of Accounting and Financial Management, Vol 6, No 2, p 5.

² - فداوي أمينة، مرجع سابق، ص 138.

³ - Will Kenton, Cookie Jar Reserves: Meaning, Overview, Examples, retrieved on 2nd March, 2024, web site: <https://www.investopedia.com/terms/c/cookiejaraccounting.asp>

⁴ - Jain, P, Godha, A (2015), "Role of Creative Accounting in Financial Scandals: an Exploratory Study of Some High Profile Companies". International Journal of Applied Financial Management Perspectives, Volume 4, Number 3, July – September, India, pp. 1957-1964.

⁵ - Strakova, L, Op. Cit, p4.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

أ. شطب تكاليف البحث والتطوير من شأنه أن يقلل من المكاسب الحالية في سنة الاستحواذ، بهدف حماية الأرباح المستقبلية من تأثير هذه التكاليف.

ب. المطالبة بأرباح المؤسسة خلال سنة الاستحواذ، حيث يؤدي توحيد أرباح المؤسسة المستحوذ عليها مع أرباح المؤسسة الأم إلى تحقيق زيادة فورية في أرباح السنة الجارية، وتعود هذه الزيادة بمثابة دفعه للأمام مضمونة، يمكن أن تظهر في السنة الحالية أو في الفترات المستقبلية من خلال استخدام هذه التقنية.

8. التخلص من الطفل المشاكل Throw out a Problem Child: تمثل هذه التقنية في إزالة فرع لا يحقق مستوى كافٍ من الأداء قد يحد من نمو الأرباح، فالمؤسسة التابعة التي لا تحقق أرباح وتؤثر سلباً على أرباح المؤسسة الأم هي بمثابة "الطفل المشاكل" ومن أجل رفع أرباح المؤسسة الأم يجب التخلص من الطفل المشاكل، ويمكن تنفيذ ذلك بطريقتين¹:

أ. بيع المؤسسة التابعة والاعتراف بالمكاسب المحققة من عملية البيع هذه في السنة الحالية والتي جرى فيها البيع.

ب. أن يتم إيجاد مؤسسة ذات هدف محدود من أجل الأصول Special Purpose Entity (SPE) من أجل نقل الأصول المالية إلى هذه المؤسسة المؤهلة لذلك، ونقل هذه الأصول يعتبر كما لو أنه تم بيعها، وبالتالي يتم إزالتها من بيانات المركز المالي مع التسجيل لدى ناقل الأصول ربح أو خسارة من بيع هذه الأصول، وبما أن هذه المؤسسة تعتبر كياناً مستقلاً، فلا يتم إدراجها ضمن القوائم المالية الموحدة للمؤسسة الأم، ولا تُعرض بياناتها ضمن البيانات المالية المجمعة.

9. التلاعب بالأرباح التشغيلية وغير التشغيلية (The Manipulation of Operating and Non-Operating Earnings): تمثل هذه الممارسة التلاعب بالأرباح التشغيلية من خلال إعادة تصنيف الأرباح غير التشغيلية على أنها تشغيلية، بهدف تحسين صورة الأداء المتوقع للمؤسسة، وإظهار مستوى ربحية أعلى للنشاط الأساسي لها.²

¹-Diana. B, Daiva T, (2022), Comparing earnings management and creative accounting. A general review, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowość, Vo 26, No 2, p127.

² - Ibid, p128.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

10. استغلال تغيير المعايير والقواعد المحاسبية: تلتزم المؤسسات باتباع المعايير والقواعد المحاسبية المتفق عليها دولياً ولكن عندما يتم تغيير أحد أو بعض هذه القواعد المحاسبية، فإنه غالباً ما تكون هناك فترة يمكن للمؤسسات فيها أن تتبني المعايير الجديدة بشكل اختياري كما يحصل عند تبني FASB لقواعد جديدة، في هذه الفترة تستغل المؤسسات هذا التغيير في القواعد والمعايير المحاسبية لإدارة أرباحها بما يتلاءم ومصالحها وتوجهاتها الخاصة.

يستخلص مما سبق، أن بيئة الأعمال تتتوفر على دافع قوية تحفز المديرين على ممارسة المحاسبة الإبداعية، مستفيدين من العديد من الأساليب والتقنيات لتحقيق أهدافهم، ويمكن تصنيف هذه التقنيات إلى مجموعتين رئيسيتين وفقاً لنوع إدارة الأرباح المتتبعة، ومن بين الأساليب الأكثر شيوعاً ضمن إدارة الأرباح الحقيقية، يبرز كل من: "الرهان الكبير على المستقبل(Big Bet on the Future)، كما تدرج والتخلص من الوحدة أو النشاط المسبب للمشاكل (Throw Out a Problem Child)، تحت ادارة الأرباح على أساس الاستحقاقات محاسبة التخلص من كل الخسائر مرة واحدة Big Bath Accounting واحتياطات (وعاء البسكويت) واستغلال تغيير المعايير والقواعد المحاسبية للتلاعب بالأرباح التشغيلية وغير التشغيلية The manipulation of operating and non-operating earnings¹.

منذ المرحلة المعيارية لتطور علم المحاسبة، ومع بروز مفاهيم محاسبية جديدة، لم يعد الربح مجرد مؤشراً رئيسياً على كفاءة المؤسسة فحسب، بل أصبح كذلك مجالاً محتملاً للتلاعب، وسرعان ما أدرك ممارسو المحاسبة أن اختيار حلول محاسبية مختلفة يمكن أن يؤثر على ربح المؤسسة دون انتهاك القواعد المحاسبية، وقد أطلق على قدرة المحاسبين على التلاعب بالأرقام المحاسبية اسم "المحاسبة الإبداعية". أما علم التلاعب بالأرباح الذي ساد في الممارسة العملية، فقد تم التعرف عليه لاحقاً في الفترة الوضعية لعلم المحاسبة، عندما أتيحت الفرصة لدراسة الممارسات المحاسبية. إضافة إلى ذلك، أظهرت الأبحاث التجريبية سعي المؤسسات الدائم إلى تغيير مستويات الربح، وقد أطلق على هذه الظاهرة في الأوساط العلمية اسم "إدارة الأرباح"، ونتيجة اختلاف وجهات النظر بين الممارسين

¹ – Strakova, L, Op. Cit, p7.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

والباحثين، أصبحت التلاعيب المحاسبية الهادفة إلى تغيير مقدار الأرباح تُعرف بمصطلحات مختلفة.¹

يرى كل من Diana و Daiva (2022) أن عملية المقارنة بين تقنيات إدارة الأرباح وأساليب المحاسبة الإبداعية أظهرت أن تقنيات إدارة الأرباح، كما تم تناولها في الأدب، تمثل مجموعة من الإجراءات المتربطة، وهي استراتيجية لاختيار الحلول المحاسبية التي تهدف إلى الوصول إلى نتيجة محاسبية معينة، ورغم ذلك، يبدو أن تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية يوضح هذه الاستراتيجية بشكل أكثر تفصيلاً، مع تحديد الخطوات الواجب اتخاذها لتنفيذها عملياً. كما أكد الباحثان على أن إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية ظاهرتين متتشابهتين، ويشتركان في كونهما تلاعيب محاسبية تهدف إلى التأثير على حجم الأرباح.²

المطلب الثاني: مجالات وأساليب المحاسبة الإبداعية ونتائجها

تعطي المعايير المتعارف عليها الاختيار بين البديل المحاسبية لكثير من العناصر المؤثرة في القوائم المالية وتقع على عاتق الإدارة مسؤولية اختيار الطرق التي تعطي معلومات أكثر شفافية وموثوقية، إلا أن هذا الاختيار من قبل الإدارة في الكثير من الأحيان يكون متأثراً بأهدافها الخاصة، مما ينتج عنه آثار سلبية على مصداقية هذه المعلومات، وفي هذا المطلب سيتم التعرف على مجالات المحاسبة الإبداعية وفهم الأساليب المستخدمة والنتائج المترتبة عن ممارستها.

أولاً: مجالات المحاسبة الإبداعية

تخiar الإدراة الطريقة محاسبية المناسبة من أجل توفير معلومات مفيدة لمستخدميها لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أن اختيار هذه الأخيرة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان منحاز إلى الأهداف الخاصة بالإدارة، مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية وشفافية المعلومات.³

¹ - Diana. B, Daiva T, Op.Cit, p132.

² - Ibid, p133.

³ - سريوك فاتح، (2021)، *أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية*، مجلة البحث الاقتصادي المقدمة، المجلد 06، العدد 02، ص 235.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

تطبق المحاسبة الإبداعية في ستة مجالات رئيسية وهي:¹

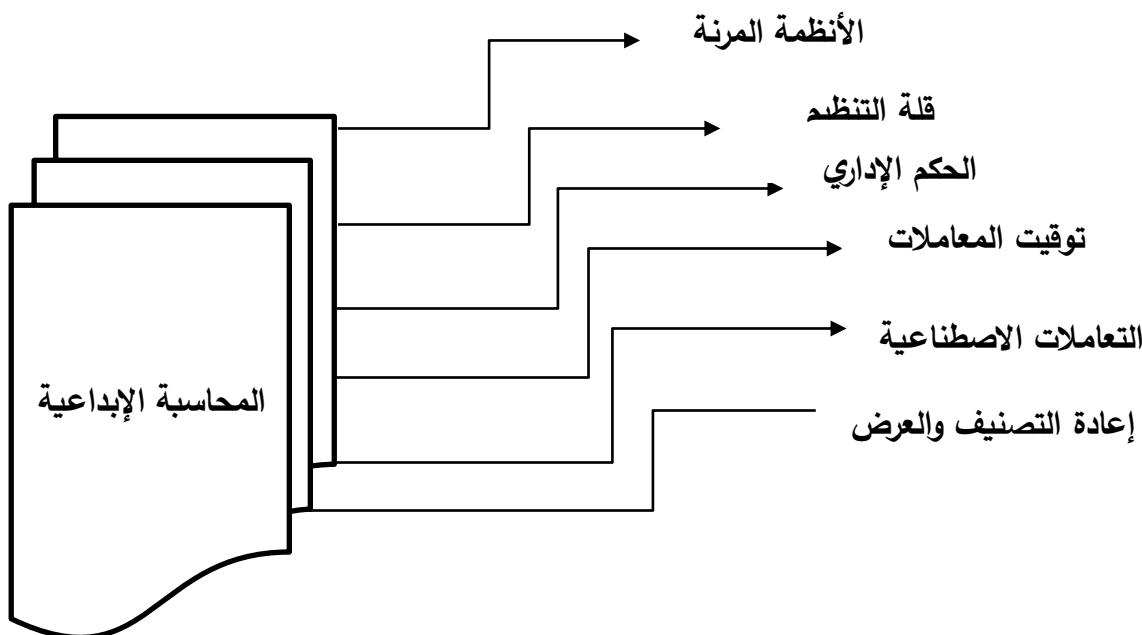
- 1. الأنظمة المرنة:** تسمح القواعد التنظيمية للمحاسبة اختيار السياسات المحاسبية التي تتلاءم مع أداء مهامها، كالمرونة في اختيار طريقة حساب الاحتكاك وتقييم المخزونات وتقييم الأسهم...الخ، وهذا بدوره يؤثر على النسب المالية، وتعتبر هذه المرونة أحد تقنيات المحاسبة الإبداعية لأنها غالباً ما تستغلها المؤسسات في تحقيق مصالحها الخاصة بغض النظر عن الضرر الملحق بمستخدمي القوائم المالية، والحقيقة أنه من السهل اكتشاف في أي فترة تم فيها التغيير ولكن من الصعب معرفة آثار هذا التغيير على النتائج المحققة.
- 2. قلة التنظيم:** يشير ذلك إلى غياب أو نقص في بعض البنود المكونة للقوائم المالية، مثل ما يحدث في إدارة المخزون، حيث يتم تصنيف بعض العناصر كبضائع راكدة أو متقدمة، مع وجود تلاعب في أسعار تقييمها، أو تغيير غير مبرر في طرق التسجيل المعتمدة.
- 3. الحكم الإداري:** ويتمثل في تدخل الإدارة في التقديرات المحاسبية المستقبلية، ويعتبر تقدير الديون المدعومة أو المخزون التالف أحد أشهر الأمثلة على الحكم الإداري.
- 4. توقيت المعاملات:** يعد التوقيت غير الموضوعي لتسجيل المعاملات المالية من أبرز مجالات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم التلاعب بموعود الاعتراف بالإيرادات أو المصروفات بشكل متعمد، بما يخدم أهدافاً معينة مثل تحسين الأداء المالي الظاهري للمؤسسة أو التأثير على قرارات المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية.
- 5. التعاملات الاصطناعية:** تُعد التعاملات الاصطناعية من الأساليب التي تهدف إلى توزيع الأرباح أو الخسائر على عدة فترات محاسبية، ويتم ذلك غالباً من خلال الانخراط في أكثر من معاملة متربطة، بمشاركة طرف ملزم غالباً ما يكون بنكاً لتسهيل تنفيذ هذه العمليات.
- 6. إعادة التصنيف والعرض:** تعتبر عملية إعادة التصنيف والعرض من أبرز مجالات المحاسبة الإبداعية، حيث يتم تعديل التصنيفات أو إعادة عرض بعض العناصر المالية في القوائم المالية بطرق

¹ - مشيد محمد، (2012)، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية- دراسات اقتصادية، المجلد 27، العدد 01، ص ص 340-341.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

تؤثر على كيفية ظهور الوضع المالي للمؤسسة، ويتم ذلك عبر تغيير تصنيف بعض الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصاريف بين الفترات المحاسبية أو بين بنود القوائم المختلفة، بهدف تحسين الصورة المالية للمؤسسة أو التلاعع بمؤشرات الأداء المالي، دون أن يترتب على ذلك أي تغيير جوهري في القيم الحقيقية لها. الشكل المولاي يوضح أهم مجالات ممارسات المحاسبة الابداعية.

الشكل رقم (06): مجالات ممارسات المحاسبة الإبداعية



المصدر: من إعداد الطالبة استناداً إلى ما تم استعراضه سابقاً.

يبين الشكل رقم (06) مجالات استخدام المؤسسات الاقتصادية للممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تتعدد مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية منها الأنظمة المرنة، قلة التنظيم، الحكم الإداري، توقف المعاملات، التعاملات الاصطناعية، وإعادة تصنيف والعرض، وتتخذ المؤسسات الاقتصادية أحد هذه المجالات أو بعضها بما يتفق مع أهدافها، مستغلة بذلك المرونة في القواعد المحاسبية والغموص في المعايير المحاسبية لإعطاء صورة غير حقيقة للمؤسسة.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية

تستغل المؤسسات الاقتصادية المرونة في اختيار السياسات المحاسبية والغموص في المعايير المحاسبية الدولية لتعديل محتوى القوائم المالية بأساليب مختلفة ومتعددة بما يتفق مع أهدافها وهذا ما يمثل

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

جوهر المحاسبة الإبداعية، شهدت السنوات الأخيرة ممارسات المؤسسات الاقتصادية للمحاسبة الإبداعية بصورة كبيرة، الامر الذي دفع الباحثين لتناولها من وجهات نظر زوايا مختلفة ذكر منها ما يلي:

1. قسم بعض الباحثين أساليب المحاسبة الإبداعية حسب طبيعتها إلى أساليب حقيقة وأساليب وهمية، حيث تعبّر الأساليب الحقيقة على استخدام قرارات إدارية تتعلق بأنشطة الإنتاج والاستثمار والمبيعات وذلك لتعديل الإيرادات والمصروفات المتوقعة للتأثير في صافي التدفقات النقدية من الأنشطة المختلفة، ومن ثم التأثير على رقم الأرباح¹، وأخرى وهمية تكون داخل إطار المبادئ المحاسبية كإدارة المستحقات أو خارج المبادئ المحاسبية المتفق عليها عموماً كتسجيل عمليات وهمية كلها تهدف إلى تشويه حقيقة محتوى القوائم المالية.²

2. تصنّف أساليب المحاسبة الإبداعية، من حيث طبيعة تأثيرها على البيانات المالية، إلى نوعين رئيسيين: أساليب تؤثر على مضمون القوائم المالية، وأخرى تؤثر على شكلها، فالأساليب التي تستهدف المضمون تتعلق بالمحظى المعلوماتي الذي تعكسه القوائم، والذي يُعبر عن خلاصة العمليات المالية وتتدفق الموارد الداخلة والخارجية من المؤسسة، أما الأساليب المرتبطة بالشكل، فترتبط بكيفية عرض عناصر القوائم المالية، إذ إن فعالية هذه القوائم في تحقيق أهدافها تعتمد على مدى ملاءمة عرضها لحاجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وتتجدر الإشارة إلى أن أي تعديل في تبويب العناصر أو تصنيفها قد لا يؤثر بشكل مباشر على النتيجة النهائية، إلا أنه قد يؤدي إلى تغيير في إدراك المستخدمين للأداء المالي الحقيقي للمؤسسة.³

3. البعض يذهب إلى أن هناك أسلوبين رئيسيين للتلاعب بالعمليات المحاسبية، الأسلوب الأول يتمثل في **تضخيم الأرباح** من خلال زيادة الإيرادات أو تقليص المصروفات خلال الفترة الحالية بهدف تحسين صافي الربح، ويتم ذلك عبر تسريع الاعتراف بالإيرادات التي تعود لفترات لاحقة ضمن السنة المالية

¹- إبراهيم العدي، رنا صقر (2014)، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 3، ص ص: 391، 393.

²-Ronen, J., & Yaari, V. (2008). Earnings Management: Emerging Insights in Theory, Practice, and Research. New York, NY: Springer, p28.

³- محمد حلو داود الخسان، عبد الرضا حسن سعود، (2014)، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 3، ص 11.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

الحالية، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح في الفترات المستقبلية، أما الأسلوب الثاني فيتمثل في خفض الأرباح من خلال تقليل الإيرادات وتضخيم المصروفات في الفترة الحالية، ويؤدي هذا التلاعب إلى تأجيل تسجيل الأرباح إلى فترات مستقبلية على حساب الفترة الحالية، مما يعكس صورة مالية مختلفة عن الأداء الفعلي للمؤسسة.¹

4. قسمت حمادة أساليب المحاسبة الإبداعية إلى نوعين رئисين، الأول يتضمن **التلاعب المحاسبي** من خلال استغلال المرونة المتاحة في اختيار السياسات المحاسبية، مثل تحديد طرق تقييم الاتهالكات والمخزونات، أما النوع الثاني فيشمل **الأساليب غير المحاسبية**، التي تمثل في تعديل تصنيف الصفقات أو تغيير توقيتها الفعلي، بهدف تخصيص أرباح أو خسائر لفترة معينة لتحقيق أهداف محددة، مثل تحسين أو تقليل الأرباح في سنة معينة².

ثالثاً: نتائج المحاسبة الإبداعية

بالرغم من أن أساليب المحاسبة الإبداعية قد تحقق منافع للمؤسسة في المدى القصير إلا أن لها عواقب خطيرة في المدى الطويل،³ وفيما يلي عرض لأهم نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية:

1. **التأثير السلبي على قيمة المؤسسة ومركزها المالي:** قد تلجم بعض المؤسسات إلى اتخاذ قرارات تشغيلية تهدف إلى التأثير على مستوى الأرباح المحققة في الأجل القصير، مثل تسريع تسجيل الإيرادات أو تأجيل الاعتراف بالمصروفات أو تأخير تنفيذ بعض النعمانات، ورغم أن هذه الممارسات قد تحسن من نتائج الفترة الجارية، إلا أن لها آثاراً سلبية محتملة على المدى الطويل، من أبرزها تراجع الكفاءة الاقتصادية وتلاقص القيمة الحقيقية للمؤسسة، وفي بعض الحالات الأخرى، قد تسعى الإدارة إلى تقديم صورة مالية محسنة عبر الإعلان عن أرباح غير حقيقة وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين، مما يؤدي إلى استنزاف رأس المال وعرض المركز المالي للمؤسسة لمخاطر كبيرة قد تصل إلى حد الانهيار.⁴

¹ - محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، المرجع السابق، ص 12.

² - حدادي سارة، مرجع سابق، ص 38.

³ - Clikeman, P. M. (2003). Where Auditors Fear to Tread. High Bean Research. Vol 60, Issue 4, p 69.

⁴ - سمير كامل محمد عيسى، (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الاسكندرية، ص 18.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

2. تلاشي المعايير الأخلاقية: رغم أن ممارسات المحاسبة الإبداعية غالباً ما تم ضمن الإطار القانوني والمعايير المحاسبية المعتمدة، إلا أن مشروعيتها الأخلاقية تظل محل جدل، إذ يتوقف الحكم عليها من هذا الجانب على الدوافع الكامنة وراء استخدامها، ومدى توافقها مع المبادئ الأخلاقية للمهنة، وهل تهدف إلى تقديم صورة شفافة عن الأداء المالي أم إلى تضليل مستخدمي القوائم المالية،¹ وما إذا كانت الإدارة تقصد من وراء هذا تحسينا في مصداقية معلوماتها أم انتهاج أسلوب التضليل المعتمد لمستخدمي القوائم المالية، وفي هذه الحالة فإن التعمد في تضليل آراء الاطراف ذات العلاقة يولد مناخ غير أخلاقي لدى العاملين.²

3. العقوبات الاقتصادية وإعادة اعداد القوائم المالية: تعد المحاسبة الإبداعية من العوامل التي تؤدي إلى تقديم معلومات مالية مضللة لا تعكس الأداء الحقيقي للمؤسسة، حيث تُستخدم كأداة للتأثير على قرارات مستخدمي القوائم المالية بشكل غير منصف، مما قد يسهم تدريجياً في تدهور الوضع المالي للمؤسسة وارتفاع احتمالات فشلها بمرور الوقت.

أصبحت الدول في السنوات الأخيرة تفرض عقوبات صارمة على المؤسسات التي تقوم بممارسة هذه الأساليب، ومن الأمثلة على ذلك ما قامت به بورصة الأوراق المالية الأمريكية من فرض عقوبات صارمة على المؤسسات الممارسة لهذه الأساليب وتغريمها بملايين الدولارات، وطلبت منها إعادة احتساب أرباحها والاعلان عنها بشكل واضح.³

4. الاضرار بجودة المعلومات: تؤثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية، وبالتالي تصبح المعلومات المعروضة غير ملائمة وفاقدة للموثوقية وغير قابلة للمقارنة، إضافة إلى ذلك، فهي تؤثر على الإفصاح من خلال إعادة تبويب عناصر القوائم المالية بهدف إظهار بعض العناصر وإخفاء عناصر أخرى، مع مراعاة عدم تعارض التبويبات الجديدة مع المعايير والمبادئ

¹- ناهض نم محمد الخالدي، (2014)، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 6، غزة، فلسطين، ص 21.

²- حدادي سارة، مرجع سابق، ص 46.

³- بريش خالد، (2019)، ممارسة الادارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، اطروحة دكتوراه في التجارية، جامعة الجزائر 03، ص 35.

المحاسبية.¹

5. بقاء المشاكل التشغيلية بلا حلول لسنوات عديدة: من نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية أيضاً هو استمرار المديرين في إخفاء المشاكل التشغيلية والعيوب لفترات طويلة، دون إيجاد حلول لها، وذلك لتحقيق أهداف شخصية مثل الحصول على المكافآت والترقيات، متاجهelin بذلك المصلحة العامة للمؤسسة.²

من خلال ما تم استعراضه، يمكن الاستنتاج أن الإدارة تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحقيق فوائد قصيرة المدى للمؤسسة، إلا أن هذه الممارسات قد تؤدي إلى عواقب خطيرة تهدد بقاء واستدامة المؤسسة على المدى الطويل.

المطلب الثالث: المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية

بعد أن تم التطرق لمجالات وأساليب ونتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية، تم تخصيص هذا المطلب للتطرق للمظهر الأخلاقي لهذه الممارسة في إطار مفهوم وسياق أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة.

عرف طه أحمد حسن أربيني (2007) أخلاقيات المهنة بأنها: "مجموعة من القواعد والأصول المعترف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة التي تستلزم من الموظف سلوكاً معيناً يقوم على الالتزام، حيث تكون مراعاتها محافظة على المهنة وشرفها والإخلال بها خروج عليها وعلى شرفها".³

أولاً: مفهوم أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة

ارتبطت مهنتي المحاسبة والمراجعة كغيرهما من المهن بمصطلح "أخلاقيات المهنة" وتعتبر الدعامة الأساسية لها، وقد أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين بأن الأخلاقيات تحدد وتتوفر إطاراً للمفاهيم لجميع المحاسبين المهنيين، وذلك لضمان الامتثال للمبادئ الرئيسية الخمسة، وهذه المبادئ هي النزاهة،

¹- آسيا لعروسي، مرجع سابق، ص 161.

²- بريش خالد، مرجع سابق، ص 46.

³- طه حسين أحمد اربيني، (2007)، التحديات التي تواجهه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 29، العدد 85، ص 157.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

الموضوعية، الكفاءة المهنية والعنابة الالزمة، السرية والسلوك المهني. كما أكد على انه من المميز لمهنة المحاسبة هي قبولها بتحمل المسؤولية اتجاه المصلحة العامة والمحافظة على مصلحة المجتمع في إطار القوانين والمبادئ.¹

في هذا السياق لقد أكدت جميع الهيئات الدولية والمحلية على قواعد السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة، وجاء دليلاً قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهذا الخصوص ليخلص أهمية السلوك الأخلاقي لمهنة المحاسبة من قبل الجهات الراعية والمنظمة لمهنة المحاسبة، وذلك من خلال إصدار مجلس معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA, 2018) خمسة مبادئ هي:

1. النزاهة: يفرض على كافة ممارسي المهنة الالتزام بالاستقامة والامانة في كافة علاقاتهم المهنية والعملية، أي التحلي بالعدل والصدق ضمناً، كما يلزم عدم الاشتراك في أي تقارير أو إقرارات محرفة كاذبة مضللة أو مقدمة بصفة غير مسؤولة.²

2. الموضوعية: يلزم هذا المبدأ جميع المراجعين الالتزام بالحكم المهني الموضوعي وعدم السماح لأي شكل من أشكال التحيز أو تضارب المصالح أو الضغوط الخارجية بالتأثير على قراراتهم، كما ينبغي أن يحتفظ المراجع باستقلاليته عن الجهة محل المراجعة لضمان إصدار رأي مهني محيد ونزيه.³

3. الكفاءة المهنية والعنابة الالزمة: يتجلى هذا المبدأ في سعي المحاسب لاكتساب المعرفة والمهارات الضرورية، مع الحرص المستمر على متابعة المستجدات المهنية والحفاظ على كفاءته، بما يمكنه من أداء مهامه بكفاءة وعنابة مهنية عالية،⁴ وفيما يلي عرض للمفهومين:

أ. الكفاءة المهنية: تعد الكفاءة المهنية عملية مستمرة تتضمن مرحلتين أساسيتين: أولاً اكتساب الكفاءة، ويتم ذلك من خلال التعليم المهني، والتدريب المتخصص، والتعلم المستمر، بالإضافة إلى الممارسة العملية التي تعزز من مهارات المحاسب، أما المرحلة الثانية، فهي الحفاظ على هذه الكفاءة

¹- مقدم خالد وآخرون، (2021)، تأثير اخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المالية، مجلة الاقتصاد والتربية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، ص 276.

²- ابتسام بشويط، نصر الدين عيساوي، (2021)، أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة المعلومات المالية، مجلة البحث الاقتصادي والمالية، المجلد 08، العدد 02، ديسمبر، ص 477.

³- قادری عبد القادر، (2015)، أخلاقیات المهنة عامل أساسی لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاستراتيجية والتربية، مجلد 5، العدد 9، ص 109.

⁴- مقدم خالد وآخرون، مرجع سابق، ص 277.

الفصل الأول: الأطر المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

من خلال المتابعة المستمرة للتطورات المهنية والتقنية المرتبطة بمهنة المحاسبة، إلى جانب الإدراك المستمر للتغيرات في المعايير والممارسات المحاسبية¹.

ب. الغاية المهنية: تفرض الغاية المهنية على المحاسب الالتزام بتتنفيذ مهامه بأعلى درجات الدقة والمسؤولية، مع الالتزام بالمعايير المهنية، بما يضمن تحقيق مصالح العملاء وخدمة الصالح العام في الوقت ذاته.²

4. السرية: السرية المهنية تعني ضرورة حفظ المحاسب للمعلومات التي يتم الحصول عليها خلال أداء مهامه وعدم إفصاحها إلا في حال وجود التزام قانوني أو مهني بالكشف عنها، كما يُحظر استخدام هذه المعلومات لتحقيق مكاسب شخصية، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.³

5. السلوك المهني: يقتضي مبدأ السلوك المهني أن يلتزم جميع المحاسبين المهنيين بمجموعة من الواجبات والمسؤوليات التي تضمن اتباع أعلى معايير الأخلاق والمهنية في أدائهم لمهامهم، وأهمها:⁴

أ- الالتزام بالقوانين والأنظمة المعمول بها وتجنب القيام بأي تصرف قد يضر بسمعة المهنة أو يسبب لها تشويهاً.

ب- يجب على المحاسبين عند التسويق لأنفسهم أو الترويج لأعمالهم أن يحرصوا على عدم الإساءة إلى سمعة المهنة، وأن يتسموا بالأمانة والصدق. كما ينبغي عليهم تجنب تقديم تدليسات مبالغ فيها بشأن الخدمات التي يمكنهم تقديمها أو المؤهلات والخبرات التي يمتلكونها، وألا يقوموا بأي ممارسات تشويهية أو مقارنة غير عادلة مع أعمال الآخرين.

¹- خديجة ملاك، راوية دغميم، مرجع سابق، ص 91.

²- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين "SCOPA" قواعد سلوك وآداب المهنة، ص 10، تاريخ الاطلاع 2023/08/08، متاح على:

<https://scopa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx>.

³- جبل علاء الدين وآخرون، (2009)، دور المعرفة المحاسبية في التنبيؤ بالفشل المالي للشركات: دراسة تطبيقية على شركات الغزل والنسيج التابعة للقطاع العام في سوريا، المجلد 31، العدد 95، ص 302.

⁴- صبرينة حلوش، ياسين لعكيزة، (جوان 2023)، تحديات تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، مجلد 10، العدد 01، ص 444.

ثانياً: هل تعد ممارسات المحاسبة الإبداعية في تعارض مع اخلاقيات مهنة المحاسبة؟

تناولت العديد من الدراسات موضوع المحاسبة الإبداعية باعتباره محوراً للخلاف بين الباحثين، حيث يرتكز الجدل حول ما إذا كانت ممارساتها مبررة أخلاقياً أم لا، والسؤال المحوري هنا هو: هل هذه الممارسات تتعلق باستراتيجيات المؤسسة المستقبلية، أم أنها تهدف إلى التضليل المتعمد؟ وفي جميع الأحوال، لا يعد الخداع دائمًا غير أخلاقي، ولكنه يحتاج إلى مبرر، وعندما يتتوفر مبرر بديل للخداع، يصبح من الصعب إيجاد مبرر لاستمراره.¹

إن المتتبع لهذا الموضوع يلاحظ التباين الكبير في آراء الباحثين حول تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، سواء من حيث إيجابياتها أو سلبياتها، فقد أظهرت الدراسات التي تناولت أسباب انهيارات الشركات والأزمات الاقتصادية، لا سيما في الثمانينات، أن المشكلة تكمن في افتقار المحاسبين إلى الالتزام بأخلاقيات المهنة في مجال المحاسبة والتدقيق، كما أشار العديد من الباحثين الأكاديميين إلى الآثار السلبية الناتجة عن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، فعلى الصعيد التنظيمي والتشريعي، أولت العديد من الهيئات التشريعية والمهنية اهتماماً بالغاً لهذه الأساليب، وأصدرت عدداً من القرارات والقوانين بهدف التصدي للممارسات المحاسبية الإبداعية، ومن أبرز تلك الإجراءات كان تقرير "كادبوري" (Cadbury) لعام 1992 في المملكة المتحدة، بالإضافة إلى قانون "أوكسلبي - ساربين"

(Act-Oxley Sarbane) الصادر في الولايات المتحدة الأمريكية في 2002، وقد دفع ذلك إلى إعادة النظر من قبل لجان إصدار المعايير المحاسبية في فعالية وصلاحية المعايير المتبعة لمكافحة هذه الممارسات.

وفقاً للباحث Lionel Chia (2023) تميل المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتقديم صورة إيجابية عن أدائها المالي، حيث يعتمد التلاعب بشكل رئيسي على التقديرات المحاسبية التي يسمح بها إطار المعايير المحاسبية، وبما أن المحاسبة الإبداعية غالباً ما تمارس بنوايا غير

¹ - فوزي الحاج وآخرون، (2021)، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01، ص ص 46-47.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية

سليمة، فإنه من الضروري اتخاذ إجراءات رقابية تهدف إلى الحد من هذه الممارسات وتقليل تأثيرها على تشویه التقارير المالية.¹

في المقابل، هناك وجهات نظر تدعم استخدام أساليب التأثير على القوائم المالية، خاصة فيما يتعلق بتعديل الدخل وإدارة الأرباح، وهو ما يُعرف بالمنظور الإعلامي، وينبئ المؤيدون لهذه الأساليب بأن الإدارة قد تستخدمها لتوفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات، مما يعزز من موقفها التفاوضي، كما قد يكون هذا السلوك مرغوباً لمواجهة استراتيجيات مماثلة من قبل المنافسين. بالإضافة إلى ذلك، يمكن أن تؤدي إدارة الأرباح إلى تحسين توصيل المعلومات الداخلية للمستثمرين، مما يساهم في تقليل مشكلة عدم تماثل المعلومات. علاوة على ذلك، تتيح البذائع المحاسبية المتاحة تقديم معلومات أكثر دقة وملاءمة للمستثمرين بدلاً من التركيز على خيار محاسبي واحد.²

يشير فوزي الحاج وأخرون (2021) إلى أنه من منظور أخلاقي، يمكن اعتبار المحاسبة الإبداعية ممارسة غير مقبولة ومحرمة، حيث لا تعد عادلة للمستخدمين، فهذه الممارسات تتضمن استخداماً غير عادل للسلطة وتؤدي إلى تقويض سلطة الهيئات التنظيمية، ومخالفة الأنظمة والقوانين دون التعرض لعقوبات، تتسبب في تقليل الاحترام لهذه الأنظمة والإجراءات، ومن المنطقي والعقلاني التساؤل عن مدى شرعية الأنشطة التي تهدف إلى إخفاء البيانات المالية الحقيقية لتقديم صورة غير كاملة عن الأنشطة محل المراجعة.³

كما ترى الباحثة فداوري أمينة (2014) بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تُعدّ بطبيعتها سلبية، سواء من حيث الأساليب المستخدمة أو نوايا القائمين عليها، وذلك لكونها تتعارض بوضوح مع المبادئ الأخلاقية التي تنظم مهنة المحاسبة،⁴ في حين يرى البعض الآخر أن تمسك ممارسي المحاسبة

¹ - Chia Lionel. (2019, September 30). Ethics-creative accounting. BlackStorm Consulting. Retrieved August 20, 2023, from <https://medium.com/blackstorm-consulting/ethics-creative-accounting-115f5c6d6b55>.

² - بالرقي التيجاني، (2012)، المحاسبة الابداعية: المفاهيم، والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسويق، العدد 12، ص 40.

³ - فوزي الحاج وأخرون، مرجع سابق، ص 47.

⁴ - فداوي أمينة، مرجع سابق، ص 142.

الفصل الاول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

الإبداعية بالأخلاقيات والقوانين والمعايير وحسن الاستخدام، يمكن من تحقيق منافع للمؤسسة والمساهمين و يجعل منها محاسبة ابتكارية مغيدة للغاية.¹

وفي ظل الجدل القائم، يمكن القول أنه من الضروري أن يتم تسمية الأسلوب المحاسبي بمجموعة من المبادئ الأخلاقية المذكورة سابقاً، ويُعتبر أي انحراف عن هذه المبادئ من قبل المحاسب سلوكاً غير مهني، إضافة إلى ذلك، يمكن القول بأن ممارسات المحاسبة الإبداعية تُعد غير أخلاقية عند استخدامها بطريقة سلبية، نظراً لما تتطوي عليه من تجاوزات خطيرة يقوم بها المحاسبون لتحقيق أهداف ومصالح محددة لفئة معينة، على حساب بقية مستخدمي المعلومات المحاسبية، كما تشكل هذه الممارسات تحدياً كبيراً أمام مهنة المحاسبة، مما يستدعي تضافر جهود مختلف الهيئات الرقابية والمهنية للحد منها وضبطها.

¹ - هلا محمد مذير المالح، مرجع سابق، ص 150.

خلاصة الفصل

لقد تمت الإحاطة في هذا الفصل بالإطار المفاهيمي والنظري لموضوع المحاسبة الإبداعية باعتباره من المواضيع المعاصرة التي أثارت جدلاً واسعاً في الأوساط الأكademية والمهنية، لما له من تأثير مباشر على مصداقية المعلومات المالية وجودتها، حيث تم التطرق إلى العلاقة الجدلية بين الإبداع المحاسبي والتلاعب المحاسبي، وتمت مناقشة أوجه التشابه والاختلاف بين المفهومين، وكذا الإشكالية التي تطرحها الممارسات التي تقع في المنطقة الرمادية بين السلوك المهني المشروع والتلاعب المخالف للأخلاقيات والمعايير المحاسبية، وقد أظهر التحليل أن كثيراً من المؤسسات تستغل الفجوات في المعايير المحاسبية لتحقيق أهداف ذاتية تحت غطاء الإبداع، مما يصعب أحياناً الفصل بين السلوك المشروع وغير المشروع دون الرجوع إلى القصد والغرض من الممارسة.

إضافة إلى ذلك، فقد تم التركيز على تأصيل مفهوم المحاسبة الإبداعية من خلال تقديم عرض نظري شامل لمختلف التعريفات المقدمة في الأدبيات المحاسبية، سواء من الزاوية المحاسبية أو القانونية، إلى جانب تتبع تطور المفهوم تاريخياً في ضوء التحولات التي شهدتها بيئة إعداد التقارير المالية، مع توضيح الفروق بين المصطلحات المرتبطة به مثل "الهندسة المحاسبية" و"المرونة المحاسبية".

كما شمل التحليل دراسة أهم العوامل التي قد تدفع الإدارة إلى اللجوء إلى ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء كانت عوامل داخلية كالرغبة في تحسين الصورة المالية للمؤسسة أو تحقيق أهداف شخصية، أو عوامل خارجية كالتأثير على المستثمرين أو الامتثال الشكلي للمعايير، كما تم استعراض الأشكال المختلفة لهذه الممارسات، وال المجالات المحاسبية التي تعتبر أكثر عرضة للتلاعب، إضافة إلى الأساليب الفنية المستعملة في تطبيقها مثل التلاعب في الاعتراف بالإيرادات أو إعادة تصنيف النفقات أو تعديل التقديرات المحاسبية وغيرها.

يعد هذا الفصل بمثابة الإطار المرجعي النظري الذي يهيئ القارئ لفهم أعمق لظاهرة المحاسبة الإبداعية، من خلال توضيح أبعادها المفاهيمية وأسباب انتشارها وآثارها المحتملة، وهو ما يسهل الوقوف على مدى ممارسة هذه الظاهرة في البيئة المحاسبية الجزائرية، واستعراض أبرز الأساليب المعتمدة للكشف عنها، والآليات المعتمدة لحد من انتشارها، والذي سيكون موضوع الفصل المولى.

الفصل الثاني

ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وآليات

الكشف والحد منها

تمهيد

عرف النظام المحاسبي في الجزائر سلسلة من التحولات الهيكلية العميقية التي انطلقت منذ مطلع الألفية الثالثة، في إطار مساعٍ إصلاحية شاملة هدفت إلى مواءمة الإطار المحاسبي الوطني مع المتطلبات الحديثة للحكومة المالية ومتطلبات العولمة، وقد تمثلت هذه التحولات في اعتماد النظام المحاسبي المالي (SCF) سنة 2010، المستوحى من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، كبديل للنظام المحاسبي الوطني القديم الذي كان يعتمد على مبادئ محاسبة نقدية ذات طابع ضريبي.

جاءت هذه الإصلاحات استجابة لجملة من التغيرات الهيكلية التي عرفها الاقتصاد الجزائري، لاسيما التوجه نحو اقتصاد السوق، وزيادة انفتاح المؤسسات الجزائرية على بيئة الأعمال الإقليمية والدولية، فضلاً عن الحاجة الملحة لتحسين جودة المعلومات المالية وتوفير قاعدة بيانات دقيقة وشفافية تعكس الأداء الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية وتدعم عملية اتخاذ القرار لدى مختلف المستخدمين، سواء كانوا داخليين أو خارجيين.

في هذا الإطار، يخصص هذا الفصل لتقديم معالجة تحليلية متكاملة لواقع البيئة المحاسبية الجزائرية، من خلال تقييم مكوناتها القانونية والتنظيمية ومدى انسجامها مع مبادئ الإفصاح والشفافية، كما يسلط الضوء على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي بدأت تبرز بشكل متزايد في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وذلك بالنظر إلى ما يتضمنه هذا الأخير من مرونة في التقدير المحاسبي وإمكانية استخدام بدائل متعددة لقياس والعرض، إضافة إلى عرض الأدوات الفعالة للحد منه.

وانطلاقاً من أهمية الموضوع، ولأجل الإحاطة بجوانبه المختلفة، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث رئيسية: حيث يعالج المبحث الأول "واقع البيئة المحاسبية في الجزائر"، كما يركز المبحث الثاني على "ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي"، أما المبحث الثالث فقد خصص لعرض محددات وأليات الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية واتجاهات الحد منها.

المبحث الأول: واقع البيئة المحاسبية في الجزائر

الجزائر كغيرها من دول العالم تأثرت بالتغييرات الاقتصادية العالمية ما أدى إلى إحداث سلسلة من الإصلاحات الاقتصادية، كان أبرزها الانتقال من الاقتصاد الموجه إلى اقتصاد السوق، ومع قصر المخطط المحاسبي الوطني لمواكبة هذه الظروف استدعت الضرورة لإعادة النظر في النظام المحاسبي السائد آنذاك من خلال القيام بعده إصلاحات محاسبية، توجت بصدور القانون 11-07 لسنة 2007 المتضمن "النظام المحاسبي المالي" (SCF) لمواكبة البيئة المحاسبية الجزائرية للبيئة المحاسبية الدولية.

المطلب الأول: البيئة المحاسبية في الجزائر

دراسة البيئة المحاسبية في الجزائر تتطلب الوقوف على التطور التاريخي للمحاسبة، حيث خصص هذا المطلب لإبراز مسارها وتقييم عمليات الإصلاح المحاسبي.

أولاً: لمحّة عامة عن المحاسبة في الجزائر

شهد تطور المحاسبة في الجزائر عدة مراحل متعاقبة، يمكن تلخيصها على النحو التالي:

1. المرحلة الأولى: المحاسبة في الجزائر في الفترة (1962-1973)

بعد أن حصلت الجزائر على استقلالها في عام 1962، كان من المهم إنشاء وتطوير نظام محاسبي يتماشى مع التوجهات السياسية والاقتصادية الجديدة من ناحية، ويتناسب مع بيئه وثقافة شعبها ومؤسساتها كبلد حر من ناحية أخرى، لكن عدم وجود أي سلطة محاسبية جعل العملية معقدة وأجبرت الجزائر على استخدام نظام محاسبة المستعمر السابق المعروف باسم مخطط المحاسبة العامة «PCG» ولذلك صدر القانون رقم 62-157 في ديسمبر 1962 الذي ينص على "ضرورة الاستمرار في العمل مع التشريعات الفرنسية باستثناء أي قوانين عنصرية أو مواد تتعلق بالحقوق العامة والحربيات"، غير أنه سرعان ما تبين أن النظام المحاسبي الموروث يعاني من أوجه قصور عدّة، جعلته غير ملائم للواقع المحاسبي في الجزائر، إذ إنه كان مستنداً إلى النموذج الاقتصادي الفرنسي الرأسمالي، الذي يتافق مع التوجه الاشتراكي الذي تبنته الجزائر في تلك الفترة، وقد مهدت هذه المشكلة الطريق أمام

الحاجة إلى إعادة النظر في هذا النظام المحاسبي¹، وفي 29 ديسمبر 1971 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة يترأسه وزير المالية كأول هيئة مهنية تعمل على إعداد المخطط المحاسبي الوطني والمهنية على تسيير مهام الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد، ومنح الاعتمادات التي تسمح بممارسة هذه المهنة² حيث تم تقديم مشروع مخطط محاسبي جديد بالتعاون مع المجلس الوطني الأعلى للمحاسبة والمعهد الوطني للخطيط والدراسات الاقتصادية وبمشاركة خبراء محاسبين أجانب³.

2. المرحلة الثانية: المحاسبة في الجزائر في الفترة (1973-2007)

تميزت هذه المرحلة بعدة محطات بارزة في مسار تنظيم المخططات المحاسبية في الجزائر، ويمكن توضيحها على النحو التالي⁴:

في سنة 1973 تم إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC) من قبل وزارة المالية، وأخذ على عاته مسؤولية إعداد مخطط محاسبي جديد يتلاءم مع الاقتصاد السائد آنذاك وفقاً للتوجهات التالية:

- أ. إعداد مخطط محاسبي يتلاءم مع الاقتصاد المخطط وليس السوق؛**
- ب. يستمد مبادئه من المبادئ الاشتراكية؛**
- ج. ينبغي أن تكون المحاسبة في متناول الجميع، بما يضمن الشفافية وسهولة الفهم لمختلف الفاعلين المهتمين بالمعلومة المالية.**

في سنة 1975 تم إصدار المخطط المحاسبي الوطني (PCN) من قبل المجلس الأعلى للمحاسبة وشرع في تطبيقه سنة 1976، وخلال فترة الثمانينات من القرن العشرين تم استبدال تسمية

¹- Abdelhalim Milian (2022), Accounting Reform in Algeria under International Accounting Standards IAS/IFRS, PHD thesis, finance sciences and accounting department, University of Djilali Liabess, pp 75-76.

²- حنان عجيلة، (2020)، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية، ص 49.

³- بن صابر سليمان أسماء، بندي عبد الله عبد السلام، (2016)، أثر الإصلاحات الاقتصادية المتباينة في الجزائر في إعادة النظر في النظام المحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الابتكار والتسيير، العدد 03، ص 290.

⁴- سحنون بونعجة، نبيل بوفليج، (2019)، متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية AL RIYADA For Business Economics المجلد 05 ، العدد 01، ص ص 119-121.

المجلس الأعلى للمحاسبة إلى "المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية" الذي قام باصدار أربعة (4) مخططات قطاعية وهي:

- أ. مخطط محاسبي خاص بالقطاع الفلاحي سنة 1987؛
- ب. مخطط محاسبي خاص بقطاع التأمينات سنة 1987؛
- ج. مخطط محاسبي خاص بقطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988؛
- د. مخطط محاسبي خاص بقطاع السياحة سنة 1989.

خلال هذه الفترة، وبعد تبني الجزائر لنظام الاقتصادي الاشتراكي، سعت إلى قطع صلاتها مع الإدارة الاستعمارية السابقة، إلا أنه ومع منتصف الثمانينيات، بدأت تلوح في الأفق مؤشرات أزمة اقتصادية نتيجة انهيار أسعار النفط، مما انعكس سلباً على الميزان التجاري وميزان المدفوعات، بل وامتد تأثيره إلى البيئة الاجتماعية، هذه التغيرات دفعت الجزائر إلى إعادة النظر في منظومتها القانونية، والبدء في التوجه التدريجي نحو اقتصاد السوق، تزامناً مع ظهور أنماط جديدة من الشركات الخاصة، مثل شركات المساهمة، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وحتى الشركات ذات الشخص الواحد وذات المسؤولية المحدودة، غير أن المخطط المحاسبي الوطني، الذي أعد قبل صدور القانون التجاري لم يأخذ في الحسبان هذه التحولات، مما جعله غير ملائم للتعامل مع أشكال الملكية الخاصة التي بدأت بالظهور في تلك المرحلة.

بعد عملية التحول هذه خاصة في تحول الشركات الوطنية إلى شركات مساهمة، كان لزاماً تغيير التمثيل المحاسبي فيما يخص التأسيس، توزيع النتيجة، الرفع من رأس المال، وحالات الانحلال والتصفية، وفي ظل هذه التغيرات أصبح المخطط المحاسبي الوطني (PCN) لا يتوافق مع النظام الاقتصادي السائد، وبتاريخ 28 مارس 1998 أخذ المجلس الوطني للمحاسبة على عاتقه مسؤولية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، وخلال هذه الفترة قامت لجنة اصلاح المخطط المحاسبي الوطني بإعداد استبيانين، الأول وجه إلى المحاسبين في جانفي 1999 وتم نشر نتائجه في نوفمبر من نفس السنة وكانت كالتالي:¹

- أ. التحديد الدقيق للمبادئ وقواعد القياس أو التقييم وكذا المصطلحات المحاسبية؛

¹ - سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، مرجع سابق، ص ص 119-121.

بـ إعادة النظر في شكل ومضمون الكشوف المالية؛

جـ إجراء تعديلات على مدونة الحسابات؛

دـ الأخذ بالاعتبار معايير المحاسبة الدولية.

أما الاستبيان الثاني فقد وجه إلى المهنيين في جويلية 2000، غير أن نتائجه لم يتم توضيحها، وفي سنة 2001، انطلقت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، بتمويل من البنك الدولي، وتم تفويتها بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، وبمشاركة خبراء فرنسيين، وقد استندت هذه العملية إلى ثلاثة سيناريوهات رئيسية تم اقتراحها كبدائل للإصلاح:¹

أـ الحفاظ على المخطط المحاسبي الوطني مع إضافة مجموعة من التعديلات لتلبية الاحتياجات كنسخة جديدة؛

بـ الحفاظ على مبادئ برامج العمل الوطنية وإضافة حلول ومعالجات تقنية جديدة تقترحها لجنة المعايير المحاسبية الدولية؛

جـ وضع صيغة جديدة تماماً استناداً إلى القواعد والتطبيقات التي تعرف بها لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

بعد دراسة الخيارات المطروحة، تبنى المجلس الوطني للمحاسبة الخيار الثالث بتاريخ 5 سبتمبر 2001، لتجه الجزائر نحو اعتماد النظام المحاسبي المالي(SCF)، وذلك استجابة لمتطلبات الإصلاحات الاقتصادية التي شهدتها البلاد، وفي هذا السياق، تم الشروع في تنظيم منتديات تكوينية لتدريب معلمي المحاسبة على المعايير الدولية، خلال فترة امتدت لثلاث سنوات بدءاً من عام 2003، في خطوة تؤكد بوضوح التوجه الرسمي نحو تبني المعايير الدولية للمحاسبة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية(IFRS) ، وفي مرحلة لاحقة، تم عرض مشروع أولي لقانون النظام المحاسبي المالي الجديد على البرلمان الجزائري للمناقشة.

3. المرحلة الثالثة: المحاسبة في الجزائر في الفترة (2007- إلى يومنا هذا)

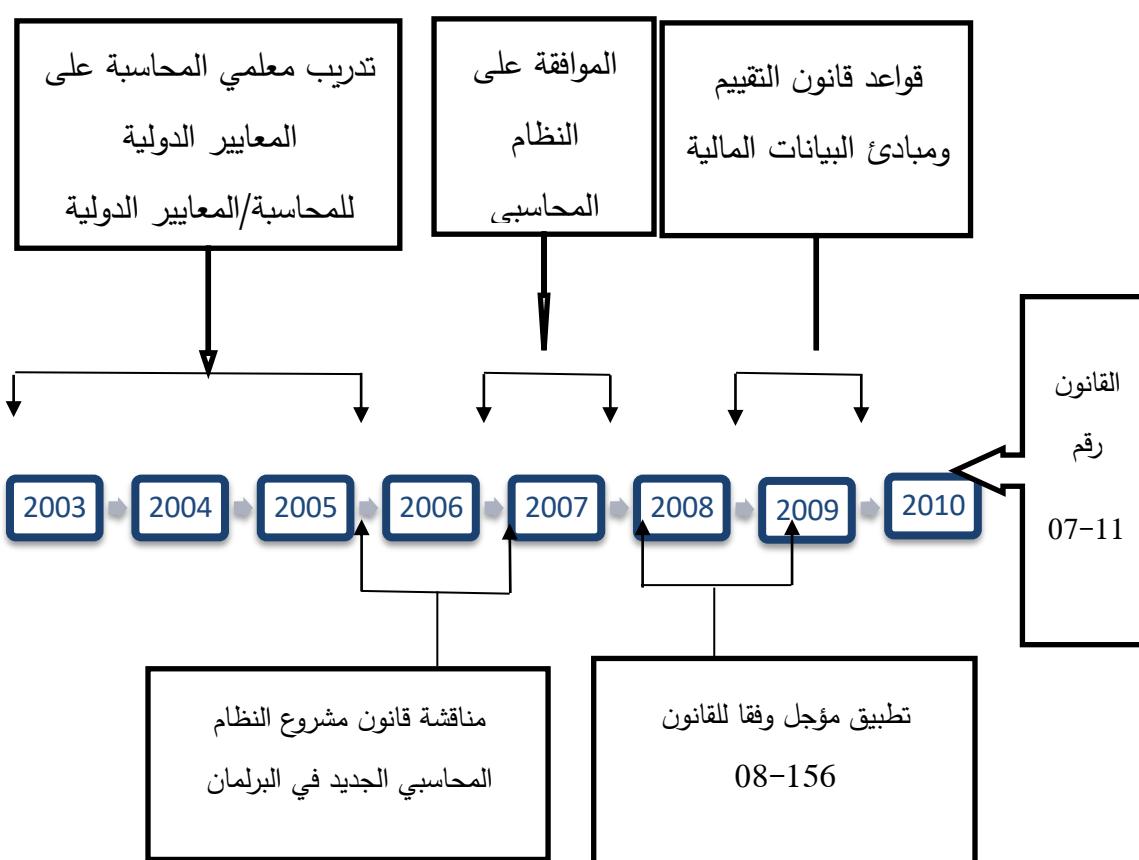
في 25 نوفمبر 2007 تم نشر القانون رقم 07-11 في الجريدة الرسمية الجزائرية في 25 نوفمبر 2007، ووضعت خريطة طريق لكل من وزارة التعليم العالي والبحث العلمي ووزارة التكوين المهني والتعليم لإعادة صياغة التعليم المحاسبي، بحيث يواكب التطورات الفعلية، وبعد صدور

¹- شوقي مرداسي، عبد زرقين (2018)، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 01، ص 509.

المرسوم التنفيذي رقم 08-156 في 26 ماي 2008 المتعلق بتطبيق القانون رقم 11-07، أرسلت سلسلة من اللوائح أهمها:

- أ. المقرر رقم 71 المؤرخ 26 تموز/يوليه 2008 المتعلق بقواعد التقييم ومحظى البيانات المالية؛
- ب. القرار رقم 72 المؤرخ 26 تموز/يوليه 2008 المتعلق بخصائص المحاسبة المالية المبسطة؛
- ج. صدور المرسوم التنفيذي رقم 110-09 في 7 أبريل، 2009 المتعلقة بالشروط وكيفية إجراء المحاسبة بواسطة أنظمة الوسائل الآلية.¹

الشكل رقم (07): مشروع الإصلاح المحاسبي في الجزائر



Source: Abdelhalim Milian, **Accounting Reform Process in Algeria: Lessons and Challenges**, Conference Paper, December 2022, (بتصرف).

¹– Abdelhalim Milian, (2022), Accounting Reform Process in Algeria: Lessons and Challenges Conference Paper, international conference "Reality of application of accounting, levy and management control in economic institutions", University of Batna, P 5.

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن تطبيق النظام المحاسبي المالي مر بمراحل، بداية من عملية الإصلاح المخطط المحاسبي الوطني PCN والتي مولت عن طريق البنك الدولي بمشاركة خبراء فرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطوير المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى النظام المحاسبي المالي بما يتناسب مع المتغيرات الاقتصادية الجديدة، حيث توجت هذه المرحلة بتبني خيار إعداد نسخة جديدة من المخطط المحاسبي الوطني بتاريخ 05 سبتمبر 2001، لتليها مرحلة تطوير مشروع نظام محاسبي جديد، شمل تحديد الإطار التصوري وقواعد تقييم الأصول والخصوم وتحديد الأعباء والإيرادات، بالإضافة إلى إعداد مدونة الحسابات وقواعد تشغيلها ونماذج القوائم المالية الجديدة وملحقها، وقد تم تشكيل فريق عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة لتقييم التقرير المرتبط بهذه المرحلة، غير أن آراء أعضائه تباينت حول عدد من النقاط الجوهرية، وبناء على ذلك، جمعت الملاحظات وجرى تضمينها وفق توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 سبتمبر 2002، حيث تمت المصادقة على المشروع، مع استثناء الإطار المحاسبي الذي تقرر دعمه وتعزيزه بمزيد من الإثراء.

وفي السياق ذاته، تقدمت مجموعة من الخبراء بمقترن مشروع ثان للنظام المحاسبي المالي، مرفقا بإجابات على التساؤلات المثارة حول المشروع الأول، وتقرر تكليف فريق عمل بإجراء مقارنة دقيقة بين المشروعين، بهدف التأكد من مدى استجابة الخبراء الفرنسيين لملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، تمهيداً لإعداد تقرير تلخيصي يُرسل إليهم لتقديم النسخة النهائية من مشروع النظام المحاسبي الجديد، وفي المرحلة الأخيرة، تم الانتهاء من إعداد النظام الجديد، حيث نظم يوم دراسي حول التوحيد المحاسبي، إضافة إلى عقد أربعة تجمعات جهوية حُصصت لشرح مضمون برنامج النظام المحاسبي الجديد، وجّهت أساساً للمهنيين والممارسين في الميدان.

ثانيا: تقييم عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر

في ظل التغيرات الاقتصادية التي يعيشها العالم، قامت الجزائر بإصلاح نظامها المحاسبي عن طريق إقرار النظام المحاسبي المالي والذي دخل حيز التطبيق في بداية 2010، حيث يعتبر خطوة مهمة لتحقيق تواافق الممارسات المحاسبية في الجزائر مع توجيهات المعايير المحاسبية الدولية، إلا أن

هذه الخطوة غير كافية وذلك لعدة أسباب، يذكر منها:¹

1. **الفترة المستغرقة لعملية الإصلاح المحاسبي:** استغرقت عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وقتاً طويلاً، حيث انطلق برنامج الإصلاح في عام 1999 عبر تقييم المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، إلا أن التنفيذ الفعلي لم يحدث إلا في عام 2010، أي بعد أكثر من عشر سنوات، وعرفت هذه العملية عدة تأجيلات، إذ كان من المقرر تطبيق النظام المحاسبي المالي في عام 2009، غير أن الحاجة إلى توفير المزيد من الوقت للتحضير الجيد لعملية الانتقال أدت إلى تأخير التنفيذ.

2. **مدى ملائمة وجاهية البيئة المحاسبية الجزائرية للإصلاح:** لم يكن الإصلاح المحاسبي في الجزائر تدريجياً كما كان مخطط له، بل تم بشكل مفاجئ نتيجة للتغيرات الاقتصادية السريعة، حيث تم إلغاء المخطط المحاسبي الوطني (PCN) واستبداله بالنظام المحاسبي الوطني (SCF)، وقد كانت البيئة المحاسبية لا تزال تواجه العديد من المشاكل، أبرزها تلك المتعلقة بالجباية، وعمل البنوك، والسوق المالية التي كانت غير نشطة وغير فعالة، إذ كانت تضم مؤسستين فقط في ذلك الوقت.

كما رافق عملية الإصلاح هذه عديد المشاكل، يذكر منها:

أ. عدم وجود برنامج وزاري واضح لكيفية تدريس الإجراءات الجديدة في الجامعات والمعاهد المختصة في المحاسبة؛

ب. بموجب القانون 01-10 المنظم لمهنة المحاسبة في الجزائر، تم تجميد منح الاعتمادات وتوقف التربصات التطبيقية الخاصة بالمهنيين، مما أدى إلى حدوث فراغ مؤسسي في تنظيم المهنة، دون التوصل إلى آلية مناسبة تضمن تحقيق التوازن والرضا بين مختلف الأطراف المعنية.

3. **الهيئات الموكل إليها عملية الإصلاح المحاسبي:** يسجل أن من بين أبرز الانتقادات الموجهة لمسار إصلاح المحاسبة في الجزائر، اقتصره على تبني الإصلاحات دون إشراك الفاعلين الرئيسيين في البيئة المحاسبية، وعلى وجه الخصوص الإدارة الجبائية والممارسين المحاسبيين، ويؤكد المختصون في المجال أن فعالية هذه الإصلاحات ونجاحتها كانت ستتعزز بشكل أكبر لو تم إشراك مختلف الأطراف المعنية،

¹- مDani بن بلغيث، فريد عوينات، (2011)، *الإصلاح المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية تقييمية*، مداخلة في منتدى العلمي الدولي " حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر" ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص ص 8-11.

مع الاستفادة من آرائهم ومقترناتهم، بما يسهم في ضمان نجاح العملية وتحقيق أهدافها المنشودة

4. مدى مسايرة الإصلاح المحاسبي لعملية الإصلاح المستمرة في المعايير المحاسبية الدولية: تتسنم المعايير المحاسبية الدولية بمرورتها وبحديثها المستمر، حيث شهدت منذ صدورها في عام 1973 إلغاء العديد من المعايير واستبدالها بأخرى أكثر تطورا، إلى جانب التفسيرات المصاحبة التي تخضع بدورها للتغيير المستمر، وعلى النقيض من ذلك، تظهر تجربة الإصلاحات المحاسبية في الجزائر غياب آليات فعالة لضمان استمرارية التحديث والمراجعة، مما أدى إلى محدودية في مواكبة التطورات المتلاحقة في البيئة المحاسبية الدولية، فعلى سبيل المثال، يقوم النموذج الدولي للمعايير المحاسبية على أساس "المعيار"، حيث تخصص لكل عملية محاسبية قاعدة أو معيار مستقل، ما يتيح إمكانية التعديل أو الإلغاء بسهولة، واستبدال المعيار القديم بأخر محدث يعكس التطورات الجديدة، وهذا يختلف جوهرياً عن النموذج المبني على شكل "نظام"، والذي يُعد أكثر صعوبة من حيث التحديث والإصلاح، نظراً لهيكليته الشاملة والمعقدة التي لا تسمح بالتغيير الجزئي السريع، وفي هذا السياق، يلاحظ المتتبع لمسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر غياب إطار مؤسيي واضح يضمن الاستمرارية في التحديث، ويواكب التغيرات المتسارعة في المعايير المحاسبية الدولية.

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي SCF

نظراً لانفتاح الاقتصاد الجزائري وتزايد عدد الشركات متعددة الجنسيات، تبرز أهمية تبني نظام محاسبي موحد بشكل متزايد، فالاختلافات بين النظم المحاسبية تؤدي عادة إلى تباين في اللغة المالية، مما يحدّ من الشفافية في عرض الحسابات و يؤثر سلباً على جودة المعلومات المالية، إضافةً إلى ما ينجم عنه من اختلالات في الأسواق المالية، ومن هنا تبرز ضرورة مواءمة النظام المحاسبي الجزائري مع المعايير الدولية، بهدف تحقيق التقارب بين مختلف اللغات المحاسبية وضمان فهم موحد للمعلومات المالية.

أولاً: تعريف النظام المحاسبي المالي (SCF) و مجالات تطبيقه

1. تعريفه: يعرف النظام المالي المحاسبي SCF حسب المادة 03 من قانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 "المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح

بتخزين معطيات قاعدية عدديّة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان ونجاجته ووضعية خزنته في نهاية السنة المالية^١، وما يلاحظ على هذه المادة انه تم إعطاء المتعاملين الاقتصاديين ومهنيي المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم مع النظام المحاسبي الجديد^٢، كما أضاف قانون المالية لسنة 2009 سنة أخرى للتطبيق الفعلي للنظام المحاسبي الجديد على أن يبدأ العمل به فعليا في الفاتح من جانفي سنة 2010^٣، كما يعرف بأنه نظام يهدف إلى تنظيم المعلومات المالية، حيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية أساسية، وتصنيفها، وتقديمها، وتسجيلها، وعرض التقارير التي تعكس بشكل دقيق الوضع المالي للمؤسسة، بما في ذلك ممتلكاتها وحالتها المالية في نهاية السنة المالية.^٤

لقد حاول النظام المحاسبي المالي SCF تغيير وجهة نظر الممارسات المحاسبية السابقة في الجزائر من خلال وضع إطار مفاهيمي جديد بالكامل يستند إلى معايير المحاسبة الدولية، والسعى لتوحيد التسجيلات مما يجعل البيانات المالية قابلة للمقارنة وسهلة للقراءة من قبل جميع المستخدمين، وتعكس الصورة الحقيقة لأي كيان ويسهل استخدام المستثمرين الأجانب والشركات متعددة الجنسيات.

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي: لقد ألزم القانون رقم 11-07 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الكيانات التالية بمسك محاسبة منظمة وفقاً لأحكامه:

أ. الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، والتعاونيات، والأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون لسلع أو الخدمات إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة، وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنوين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي^٥؛

^١- المادة رقم 03، القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، ص 03.

^٢- المادة رقم 04، القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن للنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، ص 06.

^٣- المادة رقم 62، قانون المالية التكميلي المؤرخ في 27 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، ص 19.

^٤- كتوش عاشور، (2009)، **متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر**، مجلة اقتصادات شمال إفريقيا، العدد 06، ص 290.

^٥- المادة رقم 04، القانون 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، ص 03.

بـ. الكيانات الصغيرة التي لا يتجاوز رقم أعمالها، وعدد مستخدميها، وطبيعة نشاطها الحدود المحددة قانوناً، ملزمة بمسك محاسبة مالية مبسطة.¹

ثانياً: أهداف وأهمية النظام المحاسبي المالي

يعد النظام المحاسبي المالي حجر الأساس في تنظيم وتوجيه الأنشطة الاقتصادية داخل المؤسسات، حيث يشكل أداة رئيسية لضمان الشفافية والمصداقية في تسجيل وتقديم المعلومات المالية وفيما يلي عرض لأهم أهدافه وأهميته:

1. أهداف النظام المحاسبي المالي: يسعى النظام المحاسبي المالي إلى تقرير البيئة المحاسبية الجزائرية مع البيئة المحاسبية الدولية لتحقيق شفافية المعلومات المحاسبية وتلبية حاجيات مستخدمي القوائم المالية من خلال تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن حصرها فيما يلي:²

أ. تقديم صورة صادقة وموضوعية عن الوضعية المالية والأداء والتغيرات التي تطرأ على الوضعية المالية للمؤسسات؛

بـ. تمكين القوائم المالية للمؤسسات من أن تكون قابلة للمقارنة، سواء بالنسبة للمؤسسة نفسها عبر فترات زمنية مختلفة، أو بين المؤسسات الأخرى في نفس القطاع، سواء على المستوى الوطني أو الدولي (في الدول التي تعتمد المعايير المحاسبية الدولية)؛

جـ. توفير معلومات شاملة وموثوقة تتمتع بالشفافية.

دـ. توحيد الأساليب المحاسبية المعتمدة في عمليات التقييم، لا سيما ما يتعلق بالمخزونات، وإعادة التقييم، وعناصر الميزانية.

كما يمكن إضافة أهداف أخرى للنظام المحاسبي المالي وهي:³

أـ. ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتواء مع الأنظمة المحاسبية الدولية؛

¹- المادة رقم 05، القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25/11/2007 المتضمن لنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، ص 03.

²- شوقي مرداسي، مرجع سابق، ص 515.

³- بن خليفة حمزة، (2018)، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، ص 11.

ب. تسهيل مختلف المعاملات المحاسبية والمالية بين المؤسسات الاقتصادية الوطنية والمؤسسات الأجنبية؛

ج. العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات؛

د. السماح بالتسجيل بطريقة موثوقة بها، وشاملة مجموع تعاملات المؤسسة بما يسمح بإعداد التقارير الجبائية بموضوعية ومصداقية؛

هـ. السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق؛

و. المساعدة في اتخاذ القرارات.

إضافة إلى الأهداف المذكورة، ووفقاً لما أكدته وزير المالية خلال عرضه لمشروع قانون النظام

المحاسبي المالي أمام نواب المجلس الشعبي الوطني أن النظام المحاسبي المالي يهدف إلى ما يلي:

أ. ايجاد حلول للعمليات غير المعالجة في المخطط المحاسبي الوطني؛

ب. الاستجابة لاحتياجات الاعلام المالي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين أو مستثمرين أو مقرضين دائنن أو زبائن أو جمهور أو الدولة.

2. أهمية النظام المحاسبي المالي: كانت الممارسة المحاسبية في الجزائر تستند إلى تطبيق واستعمال المخطط المحاسبي الوطني بداية من جانفي 1976 بصفة إجبارية على كل المؤسسات الاقتصادية، وهذا للاستجابة إلى احتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي كانت تعتمده الدولة آنذاك، غير أنه ومع تسارع الاحاديث الاقتصادية التي شهدتها العالم، توجهت الجزائر بداية من تسعينيات القرن الماضي إلى اعتماد اقتصاد السوق بكل ما يحمله هذا التوجه من انفتاح وحرية انتقال للأموال وتنميته المعاملات الاقتصادية والدولية، وكل هذه التحولات وغيرها تستوجب بيئة محاسبية توافق البيئة المحاسبية الدولية لتوفير معلومات دقيقة وواضحة وعادلة تقي باحتياجات مستخدميها، ولهذا جاء النظام المحاسبي المالي ليتماشى مع احتياجات مستخدمي القوائم المالية، ولتحقيق التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية في إطار التوحيد المحاسبي العالمي.

3. كما يمكن حصر أهمية النظام المحاسبي المالي في النقاط التالية:¹

¹- عسول محمد الأمين وآخرون، (2020)، أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، المجلد 07، العدد 02، ص494.

- أ. تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة حتى يتسعى تسهيل الرقابة على المؤسسات التابعة والفروع للمؤسسة الأم؛
- ب. توحيد الأساليب المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات؛
- ج. إعادة تقييم عناصر الميزانية، حساب الاهلاك وكيفية معالجة المؤونات؛
- د. توحيد الاجراءات المحاسبية بهدف الوصول إلى قوائم مالية موحدة؛
- هـ. توفير معلومات مالية مفصلة ودقيقة تعكس الصورة الصادقة للوضعية المالية للمؤسسات؛
- و. توضيح المبادئ المحاسبية الواجب مراعاتها عند التسجيل المحاسبي والتقييم، وكذا إعداد القوائم المالية مما يقلص من حالات التلاعب؛
- ز. يستجيب لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية، كما يسمح بإجراء المقارنة.

ثالثا: النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي

يتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من النصوص القانونية والتنظيمية والمراسيم التنفيذية والقرارات المنظمة وتمثل فيما يلي:

1. القانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذو القعدة 1428ه الموافق لـ 25 نوفمبر 2007 م: يهدف هذا القانون إلى التعريف بالنظام المحاسبي المالي وكذا شروطه و مجالات تطبيقه، كما استبعد هذا القانون رسميا تطبيق نظام المحاسبة السابق "المخطط المحاسبي الوطني" PCN¹، ومن أهم ما جاء به هذا القانون هو وضع إطار مفاهيمي جديد للمحاسبة، كما أنه تطرق لموضوع الحسابات الموحدة لأول مرة²، وتم تطبيق هذا القانون مع بداية عام 2010 وتضمن 43 مادة موضحة في الجدول التالي:

¹-Fethi Saidi, (2013), Accounting Developments in Algeria: The Road To IFRS, International Research Journal of Applied Finance, Vol Iv, Issue 1, P138.

² -Bachir SMAIL, Abdeldjalil DJEMIL, (2021), Consolidation et Méthodes de Conversion des Entités Etrangères, Volume VII, n°02, p1106.

الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وأليات الكشف والحد منها

الجدول رقم (03): النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المعالي.

الفصل	العنوان	رقم المادة	المحتوى
الفصل الأول	التعاريف و مجال التطبيق.	02 إلى 05	تعريف المحاسبة المالية ومجال تطبيقها، الاستثناءات.
الفصل الثاني	الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية ومدونة الحسابات.	06 إلى 09	الإطار المفاهيمي لمبادئ المحاسبة والمعايير المحاسبية ومدونة الحسابات.
الفصل الثالث	تنظيم المحاسبة.	10 إلى 24	العمليات الإلزامية والوثائق الداعمة والدفاتر المحاسبية، شروطها وكيفية الحفاظ على المحاسبة المالية من خلال نظم المعلومات الآلية.
الفصل الرابع	الكشف المالي.	25 إلى 30	محتوى البيانات المالية والغرض منها وكيفية إعدادها وتقديمها.
الفصل الخامس	حسابات مجتمعة ومدمجة.	31 إلى 36	شروط وطرق إعداد ونشر الحسابات المجمعة والمدمجة.
الفصل السادس	تغيير التقديرات والطرق المحاسبية.	37 إلى 40	الغرض من تغيير الطرق المحاسبية وكيفية تغييرها.
الفصل السابع	أحكام ختامية.	41 إلى 43	تاريخ تطبيق نظام المحاسبة المالية وإلغاء برنامج العمل الوطني السابق.

المصدر: من إعداد الطالبة، بالاعتماد على القانون رقم 11-07.

4. المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 هـ الموافق

ل 26 ماي 2008م: يحدد هذا المرسوم طرق تنفيذ بعض المواد القانونية (05، 07، 08، 09، 22،

25، 30، 36 و40) من قانون 11-07،¹ ويتضمن 44 مادة تناولت 9 أوامر رئيسية موضحة في

الجدول رقم (04) الموالي:

¹- المادة رقم 01، المرسوم التنفيذي رقم 156-08، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 هـ الموافق

ل 26 ماي 2008م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، ص 11.

الجدول رقم (04): النصوص القانونية والتنظيمية للمرسوم التنفيذي رقم 08-156

الأمر	المحتوى	المادة	المواد الموضحة في القانون 11-07
01	الإطار التصوري.	2 إلى 28	07
02	معايير المحاسبة.	29 إلى 30	08
03	مدونة الحسابات ومحتها وقواعد سيرها.	31	09
04	طرق إعداد الكشوف المالية.	32 إلى 37	25
05	الحالات التي تختلف فيها السنة المالية عن 12 شهر.	38	30
06	شروط وطرق اعداد ونشر الحسابات المجمعة والمدمجة.	39 إلى 41	36
07	كيفية إجراء تغيير في أساليب المحاسبة في الكشوف المالية.	42	40
08	المحاسبة المالية البسيطة (محاسبة الخزينة).	43	5
09	كيفية التحكم في إيرادات ونفقات الكيانات الصغيرة.	43	22

المصدر: إعداد الطالبة، بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، ص 11.

3. المرسوم التنفيذي 09-110 في 7 نيسان/أبريل 2009 المتعلق بشروط وطرق إجراء المحاسبة من خلال نظم وسائل الإعلام الآلية: تضمن هذا المرسوم 26 مادة تهدف إلى تحديد شروط وكيفيات مسح المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.¹

4. القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 المتضمن لقواعد التقييم والمحاسبة ومحاتها الكشوف المالية وعرضها، مدونة الحسابات وقواعد سيرها²: يعتبر

¹- المرسوم التنفيذي 09-110 المؤرخ في 7 أبريل 2009 المتعلق بشروط وطرق إجراء المحاسبة من خلال نظم وسائل الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 21، ص 04.

²- القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص 03.

الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وأليات الكشف والحد منها

هذا القرار من أهم المراجع المحاسبية لأنّه يقدم تفاصيل كثيرة عن نظام المحاسبة المالية في الجزائر، ويحتوي هذا القرار على أربعة (04) أبواب تتضمن فصول موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): النصوص القانونية والتنظيمية للقرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ

الموافق لـ 26 جويلية 2008.

الباب	العنوان	المحتوى
01	قواعد تقدير الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات.	المبادئ العامة؛ قواعد خاصة للتقدير والإدراج في الحسابات؛ كيفيةات خاصة للتقدير والمحاسبة.
02	عرض الكشوف المالية.	تعريف الكشوف المالية وعرضها
03	مدونة الحسابات وسيرها	مدونة الحسابات وسيرها
04	المحاسبة المطبقة على الكيانات الصغيرة	<ul style="list-style-type: none"> - متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية. - مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية لكتاب الكشوف المالية السنوية. - معجم.

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص 03.

5. القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008 المتعلق بالحد الأقصى لعدد الأعمال وعدد المستعملين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بهدف الحفاظ على المحاسبة البسيطة:¹ تضمن هذا القانون ثلاثة مواد تضمن الحدود العليا التي تسمح للكيانات بتطبيق قواعد المحاسبة المالية، كما وأشار إلى طبيعة الأنشطة المسموح بها على النحو التالي:

- أ. الأنشطة التجارية:** حدّدت بـ 10 ملايين دينار جزائري من الإيرادات، 09 موظفون بدوام كامل.
- ب. الأنشطة الحرافية والإنتاجية:** حدّدت بـ 06 مليون دينار جزائري من الإيرادات، 09 موظفون بدوام كامل.

¹ - القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص 91.

ج. الخدمات والأنشطة الأخرى: حددت ب 03 مليون دينار جزائري من الإيرادات، 09 موظفون بدوام كامل.

6. التعليمية الوزارية رقم 02 بتاريخ 29/10/2009: المتضمنة التطبيق الأولي للنظام المحاسبي المالي بداية سنة 2010 من أجل تفصيل أكثر حول تطبيق النظام المحاسبي المالي، خصت التعليمية الوزارية رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 المتضمنة إجراءات الانتقال للنظام المحاسبي المالي، أصدر المجلس الوطني عدة مذكرات منهجية تضمنت شروحات حول التسجيلات المحاسبية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في الملحق، كما شهد النظام البنكي الجزائري في ظل الإصلاح المحاسبي إحداث تغييرات على آلية عمل وتسجيل الممارسات البنكية بغية التوافق مع الإجراءات الجديدة، وذلك من خلال إصدار النصوص التالية:¹

أ. اللائحة رقم 01-79 المؤرخة 8 كانون الثاني/يناير 1997 المتعلقة بتسجيل عمليات الأوراق المالية؛
ب. اللائحة رقم 04-09 الصادرة في 23 تموز/يوليه 2009 والمتعلقة بخطة الحسابات المصرفية والقواعد المحاسبية المتعلقة بالمصارف والمؤسسات المالية؛
ج. اللائحة رقم 05-09 في 18 أكتوبر 2009 المتعلقة بالإعداد البيانات المالية للمصارف والمؤسسات المالية؛

د. اللائحة رقم 08-09 في 29 كانون الأول/ديسمبر 2009 المتعلقة بالتقدير إصدار القواعد والتسجيل المحاسبي للstocks المالية والمصارف والمؤسسات المالية.

رابعاً: محتويات النظام المحاسبي المالي SCF

يعتبر الإطار التصوري نقطة اختلاف حاسمة بين المخطط المحاسبي الوطني PCN والنظام المحاسبي المالي SCF، حيث افتقر المخطط المحاسبي الوطني PCN إلى اعتماد إطار تصوري مرجعي، مما نتج عنه غياب الأهداف والمفاهيم والمراجع التي تسمح باستبطاط الفروض والمبادئ، وغياب مصدر يساعد في الحكم على الممارسة المحاسبية ويسمح بمعالجة المشاكل الطارئة، أدى إلى الاعتماد

¹ - التعليمية الوزارية رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي.

على اجتهد السلطات الوصية أو على المخطط المحاسبي الفرنسي PCG الذي كان عرضة لعدة انتقادات.¹

1. الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي: وفقاً للمادة 06 من قانون 07-11 فإن للنظام المحاسبي الوطني SCF إطار تصوري ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإعداد القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية المعترف بها، كما نصت المادة 07 من نفس القانون على أن الإطار التصوري يشكل دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتؤولها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة لمعالجة العمليات الاقتصادية أو غيرها من الأحداث لم تعالج بموجب معيار محاسبي أو تأويل.

كما نصت المادة 02 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، الذي يحدد كيفية تطبيق أحكام القانون 07-11، على أن الإطار التصوري يجسد مجموعة المفاهيم التي تشكل الأساس في إعداد وعرض الكشوف المالية، من اتفاقيات ومبادئ محاسبية يجب الالتزام بها، إلى جانب الخصائص النوعية للمعلومة المالية، ويعد هذا الإطار مرجعاً في وضع المعايير المحاسبية الجديدة، كما يُستخدم في تفسير المعايير وفهم العمليات المحاسبية.

بناءً على ما تقدم، يمكن القول أن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي يتضمن العناصر التالية:²

- أ. نطاق تطبيق المحاسبة المالية؛
 - ب. المبادئ والاتفاقيات المحاسبية؛
 - ج. المعالجة المحاسبية للأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعباء.
2. مميزات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي: أشارت المادة الثانية (02) من المرسوم التنفيذي 08-156 إلى مميزات الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي SCF المتمثلة في:
-

¹- بن خليفة حمزة، (2018)، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقدير أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، ص 09.

²- المادة رقم 07، قانون 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الموافق لـ 15 ذو القعده 1428 المتضمن لنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الديمقراطية الشعبية، العدد 74، ص 04.

- أ. تسهيل فهم العمليات والأحداث غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي؛
- ب.تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية؛
- ج.تسهيل تفسير المعايير المحاسبية.

3. المبادئ والفروض المحاسبية: تتمثل المبادئ والفروض المحاسبية الأساسية فيما يلي:

أ. المبادئ المحاسبية: يتم إعداد القوائم المالية على أساس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي:¹

- **الأهمية النسبية للأحداث المسجلة:** بمقتضى مبدأ الأهمية النسبية يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعمليها تجاه الكيان.

- **استقلالية السنة المالية:** تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تُنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط؛

- **مبدأ الأحداث اللاحقة للسنة المالية المقفلة:** يجبربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة ومرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إغفال حسابات السنة المالية ويكون معلوماً بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، كما أنه لا يتم إجراء أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إغفال السنة المالية؛

- **مبدأ الحيطة والحذر:** يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تنقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه من خلال تكوين احتياطيات خفية أو مؤونات مبالغ فيها؛

- **مبدأ ديمومة الطرق:** يقتضي انسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال فترات متعاقبة، دوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر، كما أنه لا يبرر أي استثناء عن مبدأ ديمومة الطرق إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، وهذا يتطابق مع ما أشار إليه الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية بمفهوم مبدأ ثبات الطرق؛

- **مبدأ التكلفة التاريخية:** تُقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان

¹- المورد من 11-18، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429 هـ الموافق ل 26 ماي 2008م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27، ص 12.

آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة، ويستثنى من ذلك الأصول البيولوجية والأدوات المالية التي تُقيّم بقيمتها الحقيقية؛

- **مبدأ ثبات الميزانية الافتتاحية:** يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية للسنة المالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة؛

- **مبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على المظاهر القانوني:** بحيث تقييد العمليات في المحاسبة وتعرض ضمن القوائم المالية طبقاً لطبيعتها ولواقعها المالي الاقتصادي دون التمسك فقط بمظاهرها القانوني.

بـ. الفروض المحاسبية: تضبط القوائم المالية للكيانات الخاضعة لهذا النظام على أساس فرضيتين أساسيتين:

- **فرضية محاسبة الالتزام:** تتم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها؛¹

- **فرضية استمرارية الاستغلال:** تعد الكشوف المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب.²

4. الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: تمثل الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

أ. الملائمة: تعني قدرة المعلومات المالية على إحداث فرق مؤثر في عملية اتخاذ القرار، من خلال صلتها المباشرة بذلك القرار، وتعد المعلومات ملائمة إذا كانت تتمكن من استخدامها من التنبؤ بالأحداث المستقبلية أو من تأكيد أو تعديل توقعاتهم السابقة؛³

بـ. المؤثوية: وهي التأكيد من أن المعلومات المقدمة خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تعكس بصدق الواقع الذي يفترض أن تمثله؛¹

¹ - المادة 06، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 مايو 2008، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27، ص 11.

² - المادة 07، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 مايو 2008، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27، ص 11.

³ - ابتسام بوشوبيط، نصر الدين عيساوي، مرجع سابق، ص 479.

ج. القابلية للمقارنة: تشير القابلية للمقارنة إلى إمكانية مقارنة المعلومات المالية المقدمة مع معلومات مماثلة سواء داخل نفس المؤسسة على فترات زمنية مختلفة، أو مع مؤسسات أخرى عاملة في نفس القطاع، وتشير هذه الخاصية لمستخدمي القوائم المالية تحليل الأداء وتحديد الاتجاهات والتطورات في المركز المالي للمؤسسة على مر الزمن²؛

د. الثبات: يقصد به تطبيق المؤسسة لنفس المعالجة المحاسبية على نفس الحدث من فترة لأخرى، كما يمكن أن تغير المؤسسة الطرق المحاسبية ولكن لزم عليها الإفصاح عن أثر هذا التغيير في البيانات المالية للفترة³.

5. المفاهيم المختلفة للنظام المحاسبي المالي: عرف النظام المحاسبي المالي كل من الأصول والخصوم، الإيرادات والاباء على النحو التالي⁴:

أ. الأصول: هي الموارد التي تسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث الماضية ويتوقع أن تولد منافع اقتصادية، كما فرقت المادة 21 من المرسوم التنفيذي 156-08 بين الأصول الجارية وغير الجارية، حيث تمثل هذه الأخيرة في عناصر الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة بينما تمثل الأصول الجارية في عناصر الأصول التي تتوقع المؤسسة تحقيقها أو بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال؛

ب. الخصوم: تعرف الخصوم بأنها جميع الالتزامات الحالية المترتبة على المؤسسة نتيجة أحداث ماضية، ويتوقع أن تؤدي تسويتها إلى خروج موارد تمثل منافع اقتصادية من المؤسسة، وتصنف الخصوم إلى نوعين:

- **الخصوم الجارية:** وهي الالتزامات التي تستحق خلال دورة الاستغلال العادية أو خلال فترة لا تتجاوز اثني عشر شهراً من تاريخ إعداد القوائم المالية؛

¹- عبد اللطيف طيبى، عبد الحميد بن الشيخ، (2020)، تقييم دور خصائص المعلومات المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية، مجلة مجاميع، المجلد 06، العدد 01، ص 277.

²- فيصل عطة، مسعود درواسي، (2021)، مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF وأثرها على الإفصاح المحاسبي-دراسة ميدانية- ، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 16، العدد 02، ص 346.

³- فيصل عطة، مسعود درواسي، مرجع سابق، ص 347.

⁴- المرسوم التنفيذي رقم 156-08، المواد 20-28، مرجع سابق، ص 13-14.

- **الخصوم غير الجارية:** وهي الالتزامات التي لا يتوقع تسويتها خلال دورة الاستغلال العادية، وتستحق بعد أكثر من اثني عشر شهراً.

ج. الإيرادات: تعرف الإيرادات على أنها الزيادة في المنافع الاقتصادية المحققة خلال السنة المالية، والتي تظهر في شكل تدفقات داخلة مثل المداخيل أو زيادة في قيمة الأصول أو انخفاض في الخصوم أو استرداد خسائر سابقة في القيمة أو في الاحتياطات، وتسهم هذه الإيرادات في رفع حقوق الملكية دون أن تكون ناتجة عن المساهمات من أصحاب الحصص أو المساهمين؛

د. الأعباء: تمثل الأعباء الانخفاض في المنافع الاقتصادية المحققة خلال السنة المالية، ويظهر هذا الانخفاض إما في شكل خروج أو تناقص في الأصول، أو في شكل نشوء خصوم جديد، وتشمل الأعباء، مخصصات الإهلاك وتكون الاحتياطات وخسائر انخفاض القيمة، وتسهم هذه الأعباء في تقليل حقوق الملكية دون أن تكون ناتجة عن توزيعات لصالح المساهمين.

هـ. النتيجة الصافية: تمثل النتيجة الصافية في الفارق بين مجموع النواتج والأعباء لتلك السنة، ويكون هذا الفارق مطابق للتغيرات الأموال الخاصة بين بداية السنة المالية ونهايتها باستثناء العمليات التي تؤثر على الأموال الخاصة مباشرة دون التأثير على الأعباء والنواتج، وتكون النتيجة الصافية ربح عندما تكون النواتج أكبر من الأعباء والعكس صحيح.

خامسا: تنظيم المحاسبة وفق النظام المحاسبي المالي

وفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي، يتعين على المؤسسات والخاضعين لأحكامه الالتزام بجملة من القواعد المحاسبية الأساسية، والتي ينبغي مراعاتها عند إعداد القوائم المالية، أهمها:¹

1. يجب أن تقي المحاسبة بالتزامات الانتظام والمصداقية والشفافية المرتبطة بعملية مسح المعلومات التي تعالجها ومراقبتها وعرضها وإبلاغها، كما تحدد المؤسسة في إطار مسؤوليتها، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على حد سواء.

¹-Nouara Mohamed and others, (2023),The role of the Algerian financial accounting system in strengthening the principles of corporate governance, Management and Economics Research journal, Vol 5,N 2, p 305-306.

الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وأليات الكشف والحد منها

2. تمسك المحاسبة باستخدام العملة الوطنية، والمتمثلة في الدينار الجزائري، باعتبارها وحدة القياس الرسمية لتسجيل وعرض العمليات المالية.
3. يتعين على المؤسسات الخاضعة لأحكام هذا القانون إجراء جرد شامل لأصولها وخصومها، من حيث الكمية والقيمة مرة واحدة على الأقل في السنة، ويتم هذا الجرد على أساس فحص مادي وتدقيق الوثائق التبوتية ذات الصلة.
4. لا يجوز إجراء المقاصلة بين عنصر من عناصر الأصول وعنصر من عناصر الخصوم، إلا في الحالات التي تبررها أسباب قانونية أو تعاقدية صريحة تسمح بذلك.
5. يخضع كل تسجيل محاسبي لمبدأ القيد المزدوج، بحيث يسجل كل أثر مالي لعملية محاسبية في حسابين أو أكثر بطريقة متوازنة، تعكس طبيعة العلاقة بين الأصول والخصوم وحقوق الملكية.
6. يستند كل تسجيل محاسبي إلى وثائق محاسبية مؤرخة تبرره وثبتت صحة العملية المالية المسجلة.
7. تلتزم كل مؤسسة بمسك الدفاتر المحاسبية الأساسية، وهي: دفتر اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع ضرورة مراعاة الأحكام الخاصة المطبقة على الوحدات الاقتصادية المصغرة.
8. يقوم رئيس المحكمة المختصة إقليمياً بمقر الكيان بترقيم دفتر اليومية ودفتر الجرد والتأشير عليهما، وذلك وفقاً للإجراءات القانونية المعمول بها.
9. يتم الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية لمدة 10 سنوات على الأقل ابتداء من تاريخ إغلاق الدورة المالية.
10. تمسك المحاسبة إما بطريقة يدوية أو باستخدام وسائل الإعلام الآلي، مع مراعاة الشروط والمعايير المحاسبية المعتمدة في كلا الحالتين.
11. يتعين على كل مؤسسة إعداد دفتر الإجراءات ويتضمن وصفاً دقيقاً ومنظماً للسياسات المحاسبية المعتمدة ونظم الرقابة الداخلية وخطوات معالجة العمليات المالية، وذلك بهدف ضمان الشفافية وتسهيل عمليات التدقيق والمراقبة.
12. يعد محتوى الدفاتر المحاسبية إلزامياً ومحدداً، ولا يجوز الخروج بما تنص عليه التنظيمات المحاسبية المعمول بها من حيث البيانات الواجب تضمينها في هذه الدفاتر.

سادساً: قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وفق النظام المالي المحاسبي

ينص النظام المحاسبي المالي على مجموعة من القواعد التي تنظم عمليات التقييم والتسجيل المحاسبي، وذلك لضمان الدقة والاتساق في عرض المعلومات المالية، وتمثل هذه القواعد فيما يلي:

1. الشروط العامة للاعتراف المحاسبي: يقصد بالاعتراف المحاسبي إدراج عنصر ما (أصل، خصم، إيراد أو عبء...) ضمن القوائم المالية، عندما تتوفر فيه شروط معينة تحددها المعايير المحاسبية، وتمثل الشروط العامة للاعتراف فيما يلي:¹

أ. احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلية: يتشرط للاعتراف المحاسبي أن يكون من المحتمل أن تؤدي العملية أو العنصر إلى تدفق منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة أو منها، وذلك في ارتباط مباشر بنشاطها الاقتصادي؛

ب. موثوقية القياس: وتعني تقييم تكلفة العناصر بطريقة صادقة وموثوقة وذلك بخلوها من الأخطاء المادية أو التحيز، مع مراعاة الحيطة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكيد.

2. قواعد التقييم: تقسم قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي في ظل النظام المحاسبى المالي إلى قواعد عامة وأخرى خاصة على النحو التالي:

أ. القواعد العامة للتقييم: تستند طرق تقييم العناصر المقيدة في الحسابات حسب النظام المحاسبى المالي إلى:

- **التكلفة التاريخية Historical Cost:** تشير التكلفة التاريخية إلى القيمة الفعلية المدفوعة نتيجة عملية تبادل بين طرفين مستقلين، مؤيدة بوثيقة قانونية وبناءً عليه، يتم تقييم الأصول وفقاً لقيمتها الأصلية عند الشراء أو الإنتاج، كما تسجل الالتزامات على أساس قيمتها في تاريخ نشأتها، دون أن تؤخذ في الحسبان التغيرات اللاحقة في الأسعار أو القوة الشرائية للنقد.²

- **القيمة القابلة للتحصيل للأصل Realizable Value:** تقيم بأعلى قيمة بين سعر البيع الصافي والقيمة النفعية، حيث يمثل سعر البيع الصافي للأصل المبلغ الممكن الحصول عليه من بيع أي أصل عند إبرام أية معاملة ضمن ظروف المنافسة العادلة بين أطراف على علم تام ودرية وتراضي مع طرح

¹- يحياوي فوزي، أحمد عزوز، (2022)، الاعتراف بالأصول الثابتة وتقييمها في ظل مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني "دراسة حالة الديوان الوطني للأشغال التربوية والتمهين، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 06، العدد 01، ص 295.

²- قوادي عبلة، (2018)، دراسة مقارنة بين بديلي القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة دراسة استقصائية، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 02، العدد 14، ص 95.

منه تكاليف الخروج، وتعتبر القيمة النفعية لأي أصل القيمة المحينة لتقدير سيولة الأموال المستقبلية المنتظرة من استعمال الأصل بشكل متواصل والتنازل عنه في نهاية مدة الانفصال به.¹

ب. مفهوم القيمة العادلة **Fair value**: قدم النظام المحاسبي المالي تعريفاً للقيمة العادلة لا يختلف عن التعريف الذي جاء في المعايير المحاسبة الدولية، وتتجدر الإشارة أن النسخة العربية لم تقدم ترجمة صحيحة لمصطلح القيمة العادلة، حيث جاءت مرتين بمصطلح القيمة الحقيقة، ومرة أخرى القيمة الصحيحة، رغم أن في النسخة الفرنسية جاءت بالعبارة "La Juste Valeur" ، عرفت بأنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم تبادله أو خصوم منهية بين أطراف على درجة كافية وموافقة وعاملة ضمن شروط المنافسة العادلة".²

إن مفهوم القيمة العادلة يعتبر إحدى المفاهيم الجديدة التي جاء بها النظام المحاسبي المالي للتوجه نحو تبني معايير المحاسبة الدولية.

ج. التكلفة الجارية **Current Cost**: تقيد الأصول على أساس المبلغ النقدي أو ما يعادله، والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو أصل مماثل في التاريخ الحالي، أما الالتزامات، فتشتمل بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادله، اللازم لسداد الدين في الوقت الحاضر.³

د. القيمة الحالية **Present value**: تسجل الأصول بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط في الوقت الحالي، كما تسجل الالتزامات بالقيمة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجية المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.⁴

هـ. القواعد الخاصة للتقييم: تختص القواعد الخاصة للتقييم في الجدول المولى:

¹- حدة متلف، على بوكالفة، (2019)، الإطار التصوري كانعكاس تقييمي لمدى تطبيق النظام المحاسبي المالي، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 09، العدد 02، ص156.

²- بونعجة سحنون، (2020)، أهمية القيمة العادلة كأسلوب لقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01، ص135.

³- بن خليفة حمزة، مرجع سابق، ص23.

⁴- المرجع نفسه، نفس الصفحة.

*- الاتهلاك: هو توزيع المبلغ القابل للأهلاك للأصل بطريقة منتظمة ورشيدة على مدى عمره الاقتصادي.

الجدول رقم (06): القواعد الخاصة للتقييم

العنصر	التقييم
الأصول العينية والمعنوية	<ul style="list-style-type: none"> - التقييم الأولي ويكون على أساس تكفة الحياة وتشمل كل التكاليف التي تبعتها المؤسسة حتى يصبح الأصل جاهز للاستعمال؛ - التقييم اللاحق ويكون عن طريق إحدى الطرق السابقة الذكر (القيمة العادلة، التكفة التاريخية...الخ)
الاهمال	<ul style="list-style-type: none"> - اهلاك خطي: تكون أقساط الاهلاك بطريقة ثابتة؛ - اهلاك متناقص: تؤدي هذه الطريقة التناقصية إلى عباءة متناقص على المدة التفعية للأصل؛ - اهلاك متزايد: تؤدي هذه الطريقة إلى تنامي العباءة على المدة التفعية للأصل.
الأصول المالية غير الجارية	<ul style="list-style-type: none"> - التكفة القابلة للإهلاك للأصل أو الخصم المالي مضافاً إليه أو مطروحاً منه الفرق بين القيمة في البداية وقيمتها في تاريخ الاستحقاق.
الضرائب المؤجلة	<ul style="list-style-type: none"> - تتمثل في إدراج في الحسابات ضمن الأعباء الضريبية في النتيجة المنسوبة لعمليات السنة المالية وحدها؛ حيث تعبّر عن المبلغ الضريبي اعنة الأرباح قابل للدفع (ضريبة مؤجلة خصوم) أو قابل للتحصيل (ضريبة مؤجلة أصول) خلال سنوات مستقبلية وتسجل في حساب النتائج.
المخزونات وحسابات الجارة	<ul style="list-style-type: none"> - تقييم المخزونات على أساس القيمة الحالية أو إحدى الطريقتين FIFO, CUMP.
الإعانت	<ul style="list-style-type: none"> - تدرج في الحسابات كمخرجات في حساب النتائج في سنة مالية أو عدة سنوات بنفس وتيرة التكاليف التي تلحق والتي يفترض تعويضها وفيما يخص التثبيتات القابلة للإهلاك تكون بكلفة لا هلاك وتدرج كمنتجات وفي عرض الميزانية تشكل الإعانت المرتبطة بأصول منتجات مؤجلة.
الإيجار التمويلي	<ul style="list-style-type: none"> - يسجل لدى المستأجر ضمن الأصول طبقاً لمبدأ تغليب الواقع الاقتصادي عن القانوني ويقيم بالقيمة العادلة أو بالقيمة الحالية للمدفوعات المالية نظير الاستئجار بالمقابل تسجيل المدفوعات المالية ضمن الخصوم؛ - يسجل لدى المؤجر بقيمتها العادلة ضمن الحقوق في الميزانية.
العمليات بالعملة الأجنبية	<ul style="list-style-type: none"> - تسجل الأصول المقتناة بالعملة الأجنبية حسب سعر الصرف الجاري بعد تحويلها للعملة الوطنية؛ - بينما تسجل الالتزامات بعد تحويلها إلى العملة الوطنية بسعر الصرف تاريخ الاتفاق أو العقد وبال مقابل تسجيل فروقات الصرف.
الامتيازات المنوحة للمستخدمين	<ul style="list-style-type: none"> - تدرج في الحسابات كأعباء سواء كانوا في وضعية نشاط أم لا، كما يتم في كل عملية اقفال الحسابات لسنة مالية إثبات في شكل ارصدة في صورة منح تقاعد الاشتراكات والامتيازات الاجتماعية يتم إثباتها على شكل مؤونات على أساس القيمة الحالية لجميع التزامات المؤسسة اتجاه موظفيها.
القروض والخصوم الأخرى	<ul style="list-style-type: none"> - تقييم القروض والخصوم المالية الأخرى حسب تكلفتها والتي تمثل القيمة الحقيقة للمقابل الصافي المستلم بعد طرح التكاليف التابعة المستحقة عند تنفيذها.
الأعباء والمنتجات المالية	<ul style="list-style-type: none"> - تأخذ الأعباء والمنتجات المالية في الحساب تبعاً لانقضاء الزمن وتلحق بالسنة المالية التي ترتب الفوائد خلالها.

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على:

القرار المؤرخ في 25 مارس 2009، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، ص ص 8-15.

المطلب الثالث: تشخيص البيئة المحاسبية الجزائرية

للإحاطة الشاملة بمكونات البيئة المحاسبية، كان لزاماً التطرق إلى التنظيم المحاسبي والبيئة الاقتصادية المرتبطة بالمهنة، إلى جانب نظام التعليم المحاسبي.

أولاً: التنظيم المحاسبي في الجزائر

مرت مهنة المحاسبة على الصعيد العالمي بسلسلة من التحولات تماشياً مع تطور العلوم والمهن الأخرى، وكذا استجابةً لاحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية، وفي هذا السياق، بادرت الجزائر، شأنها شأن العديد من الدول، إلى إجراء إصلاحات شاملة في المجال المحاسبي، وقد تجاوزت هذه الإصلاحات حدود تطوير النظام المحاسبي لتشمل أيضاً تنظيم مهنة المحاسبة، من خلال إصدار مجموعة من القوانين التي تهدف إلى تأطير المهنة، وإعادة هيكلة الهيئات المهنية، إلى جانب تنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة، وذلك على النحو التالي:

1. **المجلس الوطني للمحاسبة:** يعد المجلس الوطني للمحاسبة أعلى هيئة استشارية للإشراف على تنظيم مهنة المحاسبة في الجزائر، إضافة إلى مهنة التدقيق بموجب المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المؤرخ في 25 ديسمبر 1996، وجاء في المادة 02 من نفس القانون أن المجلس الوطني للمحاسبة هو هيئة استشارية ذات طابع وزاري ومهني مشترك، مكلف بمهمة التسويق والتلخيص في مجال البحث ومراقبة المعايير المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها تحت إشراف سلطة الوزير المكلف بالمالية، ومع الإصلاحات المحاسبية التي اعتمدتها الجزائر للتغيير من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي تم إعادة تشكيله المجلس الوطني للمحاسبة ومهامه تطبيق الأحكام القانون رقم 01-10 المؤرخ في 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. لقد حدد المرسوم التنفيذي رقم 11-24 بتاريخ 27 جانفي 2011 تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره وكذا تشكيله وصلاحيات لجانه المتساوية الأعضاء، مع إلغاء كل الأحكام المخالفة

لهذا المرسوم، خصوصا المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 ديسمبر 1996 والمتضمن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه.¹

يضم المجلس الوطني للمحاسبة عدة لجان متخصصة، منها: لجنة تقييم الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكم ولجنة مراقبة النوعية، وتمثل المهمة الأساسية لهذا المجلس في الاعتماد والتقييس المحاسبي، إضافة إلى تنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.²

2. الهيئات المهنية المحاسبية: في إطار إصلاحات مهنة المحاسبة تم إصدار القانون التنفيذي رقم 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ويعتبر من أهم القوانين التي ارتكزت عليها مهنة المحاسبة في الجزائر في ظل غياب الإطار التشريعي والقانوني لأداء هذه المهنة، ومن خلال هذا القانون تم جمع المهن المحاسبية الثلاثة تحت سقف واحد في هيئة مستقلة موحدة "المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين"، ولكن مع توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق وتبني المعايير المحاسبية الدولية نتيجة للمشاكل التي واجهت المهنة من ضعف تأهيل المهنيين والضغوط التافسية وعدم استجابة التنظيم لأداء المهام المنوطة، تقرر إعادة إصلاح المهنة من خلال اصدار قانون 01-10 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وإعادة هيكلة المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى ثلاث هيئات مهنية تحت إشراف وزارة المالية، تتمثل في:³

- أ. المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
 - ب. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
 - ج. المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
-

¹- مفتاح حمزة، (2020)، تأثير الانحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية على درجة الإفصاح في القوائم المالية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة الجزائر 03، ص ص 65-66.

²- مفتاح حمزة، مرجع نفسه، ص ص 65-66.

³- فيروز خويладات وآخرون، (2015)، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات"دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07، ص 61.

تتمتع كل من هذه الهيئات بشخصية معنوية ينتمي لها أشخاصاً طبيعيين أو معنويين، معتمدين ومؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، ومن مهام هذه الهيئات¹:

- أ. السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- ب. الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم؛
- ج. السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها؛
- د. إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها؛
- هـ. إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- و. إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها؛
- ز. المساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطة العمومية المختصة، في مجال التقىيس المحاسبي ووضع المعايير المحاسبية والواجبات المهنية؛
- حـ. تحديد تسعيرة الخدمات واعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن؛
- طـ. تمثيل مصالح مهنة المحاسبة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

يتضح مما سبق أن تبنيّالجزائر لخيار الإصلاح المحاسبي من خلال اعتمادها للمعايير المحاسبية الدولية، كان له أثر بالغ على المنظمات المهنية المحاسبية، فعلى الرغم من أن الإطار القانوني قد أسهم بشكل ملحوظ في إصلاح وتنظيم المهن المحاسبية الثلاث، إلا أنه واجه انتقادات حادة من قبل المهنيين المحاسبين، لا سيما فيما يتعلق بوضع الهيئات المهنية تحت وصاية وزارة المالية، وهو ما اعتُبر مساساً باستقلاليتها، ومع ذلك، لا يزال المهنيون يعتمدون بدرجة كبيرة على هذا الإطار القانوني في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتطبيق الإصلاح المحاسبي، مما يعكس الدور المحوري لهذه الهيئات في ظل التوجه نحو إصلاح شامل للنظام المحاسبي في الجزائر.

¹- المولاد 15، 16، 17، القانون رقم 10-01 المؤرخ 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، ص 6.

ثانياً: البيئة الجبائية في الجزائر

في إطار الإصلاحات التي باشرتها الجزائر، لا سيما اعتمادها النظام المحاسبي المالي وما انطوى عليه من تعديلات مست جوهر مفاهيم التسجيل والتقييم، يتوقع أن تترتب عن هذه التغييرات آثار جبائية ملموسة، ومن أجل تحقيق التناصق والانسجام بين النظام المحاسبي والمتطلبات الجبائية، سارعت السلطات العمومية إلى اتخاذ جملة من التدابير الهدافة إلى التقريب بين الإصلاحات المحاسبية والجبائية، وذلك من خلال الإجراءات التي تم تجسيدها ضمن قوانين المالية، بهدف تقليص الفجوة بين النظمتين، وتحقيق الانسجام بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.

ورغم الجهود المبذولة لتحقيق التقارب بين النظام المحاسبي المالي والمنظومة الجبائية، إلا أنها تبقى غير كافية، بالنظر إلى أن المبادئ والقواعد التي جاء بها النظام المحاسبي المالي قد وضعها انتلافاً من منظور اقتصادي بحت، لا من زاوية قانونية جبائية، فالقواعد المحاسبية تم إعدادها بهدف عكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة، دون أن تأخذ في الحسبان بالضرورة متطلبات القواعد الجبائية، فعلى سبيل المثال، يُسجل عقد الإيجار التمويلي في ميزانية المؤسسة المستأجرة كأصل، وتحمّل مخصصات الاعتدال وخسائر القيمة، تطبيقاً لمبدأ أسبقية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، ويؤدي هذا الاختلاف إلى إحداث تأثير مباشر على القواعد الجبائية، لاسيما من خلال التأثير في تحديد الوعاء

¹ الضريبي.

ثالثاً: البيئة المالية في الجزائر

تتكون البيئة المالية في الجزائر من مختلف البنوك والمؤسسات المالية وسوق الأوراق المالية (البورصة)، وتخضع هذه المكونات لمنظومة مالية لا تزال تواجه العديد من التحديات والصعوبات، وفي إطار السعي نحو توفير بيئة مالية متطرفة ومستقرة، شرعت الجزائر في تنفيذ سلسلة من الإصلاحات الجوهرية في هذا القطاع، بهدف تحديث نمط عمل هذه المؤسسات، وتحسين أساليب تمويلها، وتنظيم

¹ - غنية بن حركو، (2022)، *تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية*، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 13، العدد 01، 2022، ص ص 81-82.

سيرها، بما يساهم في تسهيل اندماجها ضمن الاقتصاد العالمي، ومن أبرز الفاعلين في هذه البيئة

۱. ما یالی:

١. البنوك والمؤسسات المصرفية: واجهت البنوك والمؤسسات المصرفية العديد من التحديات التي أثرت على أدائها وفعاليتها في تعبئة الودائع وتقديم الائتمان، مما انعكس على دورها في تمويل النشاط الاقتصادي، والمتبعة لواقع النظام المصرفي في الجزائر حالياً يجد أنه لا زال يعاني من مشاكل عدّة

أهمها:

أ. ضعف التغطية الجغرافية من قبل الشبكة التمويلية الموجودة؛

بـ. بطء في إدارة السيولة النقدية ووسائل الدفع الأخرى؛

ج. عدم فعالية شبكة نقل المعلومات؛

د. محدودية الإطار التنظيمي عند البنوك الوطنية الكبرى.

2. البورصة: دخلت البورصة الأوراق المالية في الجزائر حيز التنفيذ سنة 1988، وذلك عقب صدور ثلاثة (03) إطار قانونية تمثلت في:

أ. القانون رقم 01-88 المتعلق بتوجيه المؤسسات الاقتصادية العمومية؛

بـ. القانون رقم 03-88 المتعلق بإنشاء ثمانية صناديق لمساهمات الدولة؛

ج. القانون رقم 04-88 المعدل والمتمم للأمر رقم 75-59 المتعلق بالقانون التجاري.

على الرغم من الدور المحوري الذي يمكن أن يلعبه السوق المالي في دعم عمليات التمويل، إلا أن إسهامه في تمويل المؤسسات في الجزائر لا يزال محدوداً للغاية، ويعزى ذلك إلى ضعف أداء البورصة وتدني حجم التداول الأسبوعي للأسهم والسنادات، فضلاً عن الفارق الكبير في مستوى النشاط مقارنة بالبورصات العالمية، ويرجع هذا القصور أساساً إلى غياب ثقافة الاستثمار المالي في المجتمع

¹- عوادي مصطفى، (2014)، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم التجارية، جامعة حميميم، الجزائر ، ص 224.

²- نوال بن خالدي، محمد بن بوزيان، (2016)، **النظام المصرفى الجزائري: بين معوقات تطبيق نموذج الصيرفة الشاملة ومحدودية الصيرفة التقليدية**، Les cahiers du MECAS، المجلد 12، العدد 01، ص 350.

الجزائري.¹

رابعا: التعليم والتكوين المحاسبي

تتطلب ممارسة المهن المحاسبية المشار إليها سابقاً الحصول على شهادة مؤهلة، مع الأخذ بعين الاعتبار المعادلات المعترف بها للشهادات ذات الصلة، فمزاولة مهنة الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات تستوجب الحصول على شهادة تُمنح من قبل معهد تعليم مختص يخضع لوصاية الوزير المكلف بالمالية، أما فيما يخص مهنة المحاسب المعتمد، فالشهادة المطلوبة لممارستها في الجزائر تُمنح من قبل مؤسسات التكوين المهني أو مؤسسات التعليم العالي.²

1. المعهد الوطني المتخصص في التكوين المهني: عرفته المادة الأولى (01) من المرسوم التنفيذي رقم 125-12 المؤرخ في 19 مارس 2012 بأنه "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي تحت إشراف الوزير المكلف بالمالية ويتولى المهام التالية:³

- أ. تنفيذ برامج تعليمية متخصصة للحصول على شهادة محاسب خبير ومحافظ الحسابات؛
- ب. ضمان استمرار التطوير الموجه نحو المهنيين في مجال المحاسبة؛
- ج. المساهمة في تطوير البحث في ميادين المحاسبة والضرائب والمالية والتدقيق؛
- د. إجراء الدراسات والمنشورات المتعلقة بمهامها؛
- هـ. المشاركة في نشر التقنيات الحديثة للتعليم في مجالات المحاسبة ومراجعة الحسابات والشؤون الهندسة المالية؛
- وـ. إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية العاملة في مجال النشاط؛

¹- لعروسي آسيا، مرجع سابق، ص135.

²- المادة رقم 08، القانون رقم 10-01 المؤرخ 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010، ص05.

³- المواد 2، 3 و4 من المرسوم التنفيذي رقم 125-12 المؤرخ في 19 مارس 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 17، ص10.

ز. توفير دورات تدريبية مستمرة كجزء من مهامها لفائدة المستخدمين من القطاعات الإدارية أو والهيئات العامة والخاصة، وفقاً للمعايير المحددة في الاتفاques.

كما يمكن تصنيف برنامج تعليم المحاسبة المهنية للمحاسب القانوني ومراجع الحسابات القانوني

إلى فئتين رئيسيتين على النحو التالي:¹

أ. متطلبات المستوى التعليمي: ينص التشريع الجزائري على ضرورة الحصول على شهادة جامعية في مستوى الليسانس (بكالوريا + ثلاث سنوات)، أو على شهادة جامعية معترف بها تم الحصول عليها من مؤسسة تعليمية أجنبية، وذلك كحد أدنى للالتحاق ببرنامج التعليم المحاسبي المهني، وتشمل التخصصات المطلوبة كشرط للقبول كلاً من: المحاسبة، المالية والمحاسبة، والمالية والتدقيق؛

ب. متطلبات القدرات: يشترط للقبول في المعهد الوطني المتخصص للتكوين المهني استيفاء مستوى محدد من المعرفة والمهارات في مجالات معينة، ويتم التأكد من ذلك عبر اجتياز مسابقة تُنظم سنويًا، بعد تحديد عدد المقاعد الأكademie المتاحة من قبل وزير المالية، ويضبط القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 مارس 2017 تفاصيل هذه المسابقة، بما في ذلك عدد الاختبارات، طبيعتها، معاملاتها، والبرنامج المعتمد، وذلك في إطار الالتحاق ببرنامج تعليم المحاسبة المهنية الموجه للمحاسب القانوني ومراجع الحسابات القانوني، والذي يُجرى داخل معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة.

2. البحوث العلمية: يتميز النشر العلمي في مجال المحاسبة بجملة من الخصائص، إذ يهدف الباحثون من خلاله إلى إثراء المعرفة العلمية، أو استيفاء متطلبات أكاديمية للحصول على درجات علمية، سواء من قبل أساتذة جامعيين أو طلبة دكتوراه، وفي هذا الإطار، أنشأت وزارة التعليم العالي والبحث العلمي منصة إلكترونية مخصصة للنشر العلمي تُعرف باسم "المنصة الجزائرية للمجلات العلمية" (ASJP)، وذلك بهدف حماية المؤلفين من المجلات المفترسة والوهمية، وتؤدي هذه المنصة دور الوسيط بين الباحثين والناشرين الأكاديميين، كما توفر مستوى من الشفافية والأمان في عملية النشر العلمي، حيث تتيح للباحثين إمكانية نشر إنتاجاتهم العلمية في مجلات وطنية أو دولية، وتشترط المنصة

¹-Nadira Traifi, Sawsen Zirek, (2023), Assessment of the employed accountants' chances to enter and complete the professional accounting education program utilizing ecological systems theory, Vol 8 Issue 3, p 47.

على المجالات الراغبة في الانضمام إليها استيفاء معايير محددة، من بينها الانتماء إلى مخبر بحث، كما تعتمد تصنيفًا لهذه المجالات يتدرج من التصنيف A كأعلى مستوى، يليه B ثم C.

تحتوي المنصة الجزائرية للمجلات العلمية (ASJP) على ما مجموعه 891 مجلة علمية موزعة على 29 تخصصاً مختلفاً، وذلك وفقاً لآخر تحديث تم التحقق منه بتاريخ 15 جوان 2025، ومن بين هذه المجالات، توجد 256 مجلة تقبل النشر في مجال الاقتصاد بوجه عام، بما في ذلك المحاسبة، وذلك على النحو المبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): البحوث العلمية المنشورة على منصة ASJP

مجلات النشر المحاسبي في منصة ASJP	
891	المجلات المدرجة في منصة ASJP
256	المجلات في مجال الاقتصاد والمحاسبة
00	المجلات المصنفة A/A+.
04	المجلات المصنفة B.
113	المجلات المصنفة C.
139	المجلات غير المصنفة.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على منصة ASJP لسنة 2025.

رغم أن عدد المجالات العلمية الجزائرية بلغ 891 مجلة وفقاً لتحديث سنة 2025، فإن نسبة المجالات التي تنشر أبحاثاً في مجال المحاسبة لا تتجاوز ربع هذا العدد، ومع ذلك، يبقى عامل التأثير لهذه المجالات أقل مقارنة بالمجالات العلمية الدولية، ويعزى ذلك إلى جملة من العوائق التي تعيق الباحثين، أبرزها صعوبة الحصول على البيانات والمعلومات من المؤسسات الاقتصادية، لاسيما تلك المتعلقة بالجوانب المالية والمحاسبية، إلى جانب التكاليف الباهظة المرتبطة بالنشر في المجالات الدولية المرموقة، مما يُضعف من فرص الباحثين الجزائريين في نشر أبحاثهم ضمن مجالات ذات تأثير علمي دولي.

المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي

أثاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر جملة من البدائل في قواعد القياس والإفصاح، مما يمنح معدى القوائم المالية حرية اختيار السياسات التي قد تعكس بصورة صادقة واقع المؤسسة، أو قد تُستخدم بشكل مغایر لتحريف هذا الواقع ضمن ما يُعرف بالممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، وفي هذا المبحث، سيتم التركيز على الجوانب السلبية لهذه الممارسات، مع التأكيد على أن هذا التوجه لا ينبع من جهود الممارسين المبدعين الذين يسعون إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال إيجاد حلول مبتكرة ضمن الحدود التي يتاحها الإطار المحاسبي المشروع.

المطلب الأول: مدخل متعلقة بالمعالجات المحاسبية

شأنه شأن المعايير المحاسبية الدولية، يترك النظام المحاسبي المالي الجزائري مجالاً لقدر من التقدير الشخصي في تطبيق بعض بنوده، الأمر الذي يمنح معدى القوائم المالية إمكانية استغلال هذه المساحات التقديرية بما يخدم مصالحهم وأهدافهم الذاتية، ومن أبرز هذه الجوانب ما يلي:

أولاً: الأصول الثابتة وامتلاكها

توجد العديد من المعالجات المحاسبية المرتبطة بعنصر الأصول الثابتة التي تخضع بدرجة كبيرة

للتقدير الشخصي، ومن بينها ما يلي¹:

1. تقدير العمر الافتراضي للأصول الثابتة بما يتفق مع سياساتها في التخلص منه.
2. التقدير الشخصي لقيمة الأصل الثابت عند إعادة التقييم كمعالجة بديلة له بعد الاستحواذ.
3. تقدير القيمة التخريدية استناداً إلى التقدير الذي تقوم به إدارة المؤسسة لقيمة الأصل الثابت عند نهاية عمره الإنتاجي.
4. الاعتراف بخسائر انخفاض قيمة الأصول، حيث يتيح ذلك للإدارة التأثير في عدد من المؤشرات المالية، لا سيما من خلال تقدير القيمة القابلة للاسترداد وتحديد مدى انخفاضها، بالإضافة إلى اختيار

¹- حسياني عبد الحميد، (2015)، المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 08، جامعة الوادي، الجزائر، ص163.

التوقيت المناسب للاعتراف بهذه الخسائر.

5. يتيح النظام المحاسبي المالي إمكانية اختيار طريقة الاحتكاك الأنساب من بين ثلاث طرق، وهي: طريقة القسط الثابت (الخطية)، طريقة القسط المتناقص وطريقة وحدات الإنتاج، وفي حال تعذر التحديد الدقيق للتطور الفعلي للاستخدام، تُعتمد الطريقة الخطية، أما في حالة حدوث تغيير ضروري في طريقة الاحتكاك، فيُعامل هذا التغيير على أنه تعديل في التقدير المحاسبي، ويتم إدراجه في الحسابات وفقاً لذلك، مع تعديل مبلغ الاحتكاكات المستقبلية بما يتماشى مع هذا التغيير.¹

ترك النظام المحاسبي المالي هامشاً واسعاً للمحاسبين في ممارسة التقدير الشخصي في عدد من الجوانب، من بينها غياب تحديد دقيق للعمر الإنتاجي للأصول الثابتة، وهذا ما يمنح معدّي القوائم المالية إمكانية التلاعب بزيادة أو خفض العمر الإنتاجي للأصل، مما يؤدي إلى تعديل مدة الاحتكاك، سواء بالتمديد أو التقليل، بهدف التأثير على مصروفات الاحتكاك الدفترية، وبالتالي التأثير المباشر على صافي الأرباح، ويعزى ذلك إلى أن القيمة الدفترية للأصل ترتبط طردياً بالعمر الإنتاجي؛ فكلما زادت مدة الاحتكاك انخفض معدله السنوي، وارتفعت القيمة الظاهرة للأصل في قائمة المركز المالي، كما أن تعدد البديل في اختيار طرق الاحتكاك يمنح المؤسسات فرصة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية بما يخدم مصالحها ويعزز صورة مركزها المالي.

ثانياً: تقييم المخزونات

نص القرار المؤرخ في 23 جويلية 2008 على أن تقييم السلع عند خروجها من المخزن أو عند إجراء الجرد يتم بإحدى الطريقتين: إما باعتماد مبدأ "الوارد أولاً صادر أولاً" (FIFO)، أو باستخدام متوسط التكفة المرجحة للشراء أو الإنتاج.²

وعلى هذا الأساس، يختار المسير الطريقة التي تتماشى بشكل أكبر مع أهدافه، وتتجدر الإشارة إلى أن القرار ذاته نصّ على تقييم المخزون وفقاً لقاعدة "التكفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل"، حيث يعرف صافي القيمة البيعية على أنه السعر التقديرى للبيع مخصوصاً منه كل من التكاليف التقديرية

¹- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19، ص 09.

²- القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق لـ 26 جويلية 2008، مرجع سابق، ص 13.

للاتمام والتسويق، ويُظهر ذلك بوضوح أن عملية اختيار طريقة التقييم تظل خاضعة للتقدير الشخصي، مما يفتح المجال أمام إمكانية توظيف أساليب المحاسبة الإبداعية، سواء بشكل إيجابي أو سلبي.

ثالثاً: السياسات المتعلقة بالعقود طويلة الأجل

وفقاً لما نص عليه النظام المحاسبي المالي، تلزم المؤسسات بمعالجة العقود طويلة الأجل باستخدام إحدى طريقتين: إما طريقة نسبة الإنجاز (طريقة التقدم في الإنجاز)، أو طريقة الإنجاز الكامل (طريقة الإتمام)، وذلك في حال كانت طبيعة العقد أو نظام المعالجة المحاسبية في الكيان لا يسمح بتطبيق الطريقة الأولى، أو إذا تعذر تقدير النتيجة النهائية للعقد بدقة وموثوقية،¹ ومن الواضح أن إتاحة خيار المفاضلة بين هاتين الطريقتين يمنح الإدارة مجالاً لاستغلال هذا التقدير في إطار ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، بما يخدم مصالحها وأهدافها الخاصة.

رابعاً: الحسابات المجمعة والمدمجة

تعرف المجموعات بأنها كيانات تضم عدة مؤسسات تتمتع بالاستقلال القانوني، لكنها تعتبر موحدة من الناحية الاقتصادية، وقد منح النظام المحاسبي المالي حرية معالجة الحسابات المجمعة والمدمجة من خلال اختيار إحدى طريقتين:

1. طريقة التكامل الشامل: تطبق هذه الطريقة من قبل الشركة الأم التي تمارس رقابة مطلقة على الشركات التابعة، حيث تقوم بتجميع عناصر الميزانية وجداول النتائج الخاصة بهذه الشركات، من خلال دمج الحسابات واستبعاد تأثير العمليات الداخلية المتبادلة. وتشمل هذه العمليات على سبيل المثال، اختلاف طرق الاحتلاك بين الشركة الأم وشركاتها التابعة، والفارقadas الناتجة عن تقييم المخزونات، وغيرها من البنود المشابهة، ويمكن تصنيف العمليات الداخلية إلى نوعين: عمليات تؤثر على النتيجة المجمعة، وأخرى لا تؤثر عليها، وتلي ذلك مرحلة التسجيل المحاسبي، والتي تتضمن إثبات الضرائب المؤجلة المرتبطة بالنتائج الداخلية المستبعدة، كما يتم توزيع الأموال الخاصة والنتيجة المجمعة

¹ - المرجع نفسه، ص 18.

من خلال الفصل بين حقوق الملكية الخاصة بالشركة الأم وتلك العائدة للشركات التابعة، بما يشمل تحديد "فوائد المجمع" (أي حصص الأغلبية) و"حقوق الأقلية" أو ما يُعرف بـ"الحقوق غير المسيطر عليها".¹

بعد ذلك، يتم احتساب الفارق الناتج عن التجميع الأولي، وتحديد الاحتياطات المجمعة والنتائج المجمعة، من خلال جمع الاحتياطات بحسب نوعها، وخصم حصة حقوق الأقلية منها، وتحسب النتيجة المجمعة بالطريقة نفسها، لختم العمليّة بإعداد القوائم المالية المجمعة التي تعكس الوضع المالي الموحد للمجمع الاقتصادي.¹

2. طريقة المعادلة: تعتمد هذه الطريقة على إعادة تقييم سندات المساهمة التي تمتلكها الشركة والمدرجة في ميزانيتها، والتي تمثل حصصها في الشركات التابعة، ويتم ذلك من خلال استبدال القيمة الحقيقية لهذه السندات بقيمتها الشرائية، أي قيمة الاقتناء في تاريخ إعداد الميزانية المجمعة.²

يمنح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات إمكانية الاختيار بين الطريقتين، شريطة استيفاء معايير وشروط محددة، غير أن بعض المؤسسات قد تستغل هذه المرونة دون الالتزام الكامل بتلك الشروط، بما يحقق مصالحها الخاصة.

المطلب الثاني: مداخل مرتبطة بالمبادئ والفرضيات المحاسبية

تبني النظام المحاسبي المالي العديد من المبادئ والفرضيات بما يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية لانتاج معلومات ذات جودة تعكس الوضعية الحقيقة للمؤسسات، إلا أن البعض منها يفسح المجال لمعدِي القوائم المالية فرصة استغلال الثغرات لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية بما يخدم مصالحهم الذاتية، منها:

أولاً: مبدأ الاستحقاق

نصت المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 على ما يلي: "تم محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض

¹ - عزيزة رشيد، (2018)، *إعداد القوائم المالية المجمعة وفق النظام المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة صيدال، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسهيل، جامعة المسيلة، الجزائر،* ص121.

² - عزيزة رشيد، المرجع السابق، ص 127.

في القوائم المالية للسنوات المالية المرتبطة بها، ويستنتج من هذا النص أن النظام المحاسبي المالي الجزائري يعتمد فرض الاستحقاق، والذي يقضي بضرورة الاعتراف بالعمليات الاقتصادية وتسجيلها محاسبياً في الفترة التي تتحقق فيها، بغض النظر عن تاريخ التحصيل أو الدفع النقدي،¹ ويتم إثبات هذه العمليات بوثائق قانونية أو محاسبية داعمة، مما يضمن تقديم صورة صادقة وعادلة عن الوضعية المالية ونتائج المؤسسة، وحسب هذا الفرض فإنه يتم الاعتراف وتسجيل مختلف الأحداث الاقتصادية فور التعهد ويتم إثباتها بوثائق وتسجيلها محاسبياً.

يفتح هذا الفرض المجال أمام عدة ثغرات تتعلق بالتحصيل الفعلي للإيرادات أو دفع المصروفات لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، كأن يتم الاعتراف بالإيرادات في فترة محاسبية معينة على الرغم من عدم توافر شروط الاعتراف مثل تسجيل الإيراد بالرغم من عملية البيع غير تامة، أو تضخيم المبيعات بإيرادات خدمات ما بعد البيع في حالة ما كانت المؤسسة تقدم خدمات ما بعد بيع السلع، كما يشمل عملية رسملة وتأجيل بعض المصروفات للدورات لاحقة، أو التلاعب في الديون المشكوك في تحصيلها وغيرها من الممارسات.

ثانياً: مبدأ الأهمية النسبية

تنقسم المعلومات المحاسبية إلى معلومات هامة وأخرى غير هامة نسبياً نسبة لعتبة الاعتراف، حيث يتم الاعتراف بالأولى وإدراجها ومعالجتها على عكس المعلومات غير هامة نسبياً.² لقد دعم النظام المحاسبي المالي في إطاره التصوري مفهوم الأهمية النسبية مع وضع إرشادات التطبيق، وبالنسبة للمعلومات غير الهامة نسبياً فيمكن الاسترشاد بالمعايير المحاسبية عند معالجتها.³

جاء في المادة 11 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، على أنه وفقاً لمبدأ الأهمية النسبية، ينبغي أن تتضمن الكشوف المالية جميع المعلومات الهامة التي من شأنها التأثير على قرارات مستخدميها بشأن الكيان، وتقيس أهمية البند بمدى تأثيره على هؤلاء

¹- المادة 6 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008م، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27، ص 11.

²- لعروسي آسيا، مرجع سابق، ص 164.

³- حسياني عبد الحميد، مرجع سابق، ص 164.

المستخدمين. غير أن هذا المبدأ قد يستغل من طرف بعض المؤسسات للتحايل، من خلال حجب بعض البنود وعدم الإفصاح عنها بدعوى عدم أهميتها.

ثالثاً: مبدأ الحيطة والحذر

نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 على أنه: 'يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة، الذي يقتضي التقدير المعقول للواقع في ظل حالات الشك، بهدف تجنب المخاطر المستقبلية التي قد تؤدي إلى تحويل ممتلكات الكيان أو نتائجه أعباء إضافية'، وفي إطار توجيهات تطبيق هذا المبدأ، شدد النظام المحاسبي المالي على ضرورة عدم استخدامه كذرعة لتكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيها.¹

ما يستنتج مما سبق، أن النظام المحاسبي المالي في حد ذاته اقر بأن تطبيق هذا المبدأ يتبع لمعدي القوائم المالية فرصة استغلاله لممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تكوين احتياطات سرية أو مؤونات مبالغ فيه، أو من خلال التلاعب بتقدير الإيرادات والمصاريف سواء بتضخيمها أو تقليلها.

رابعاً: مبدأ التغيير في الطرق المحاسبية

نصت المادة 05 من المرسوم التنفيذي 05-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أن: "أنه مجموعة من المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخاصة، التي يجب على الكيان تطبيقها والالتزام بها بشكل دائم ومن سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية".

يقضي هذا المبدأ بالثبات في نفس طرق التقييم المعتمدة من قبل المؤسسة من سنة إلى أخرى، إلا أنه أعطى المرونة في اختيار الطرق المحاسبية وتغييرها في حالة ما إذا كان هذا التغيير يضييف الشفافية ويضمن جودة المعلومات المحاسبية، ولكن هذه المرونة تعتبر أحد مداخل ممارسات المحاسبة

¹ - قوشيش لأمينة، (2019)، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهاً نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 13، العدد 02، ص 117.

الإبداعية، حيث يتم تغيير الإيرادات والمصاريف واستغلال التغيير في طرق الاحتكاك وتقييم المخزون بما يتحقق مع المصالح الذاتية للمؤسسات حسب ما تم الإشارة إليه سابقاً.

ما سبق يمكن القول إن هذا المدخل يعد أقل فاعلية مقارنة بداخل أخرى في إخفاء ممارسات المحاسبة الإبداعية، نظراً لما يفرضه النظام المحاسبي المالي من التزامات تتعلق بضرورة الإفصاح عن السياسات المحاسبية المعتمدة، وأي تغيير يطرأ عليها، مع توضيح الأثر الرجعي الناتج عن تلك التغييرات

خامساً: مبدأ دمج المعلومات في التقارير المالية

تنص المادة 11 من المرسوم التنفيذي 156-08 أنه "يمكن جمع المبالغ غير المعتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة"، وحسب هذا المبدأ فإن المعلومات المحاسبية تدمج في التقارير المالية، والهدف من ذلك هو تقليل البنود المفصحة عنها وتخفيض التكاليف المرتبطة بالنشر وتسهيل عملية قراءتها.¹

إن عملية دمج المعلومات المحاسبية تعتمد إلى حد كبير على التقدير الشخصي، سواء فيما يتعلق بالمعلومات التي يتم دمجها أو تلك التي يتم الإفصاح عنها، وذلك استناداً إلى مبدأ الأهمية النسبية، حيث يتيح هذا الأمر لمعدي القوائم المالية فرصة توظيف ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تقديم المعلومات أو إخفائها بحجة عدم أهميتها، بما يخدم أهدافهم ويؤثر على صورة القوائم المالية المعروضة.

المطلب الثالث: مداخل متعلقة بالقواعد المالية

جاء النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية لتحسين جودة المعلومات المحاسبية، كما اهتم المشرع الجزائري بعنصر المرونة حتى يفسح المجال للإدارة باستخدام أحكاماً تقديرية بشأن العديد من المعالجات المحاسبية بما يتحقق مع ظروف المؤسسات لضمان توفير معلومات مفيدة،

¹- بدر الزمان خمقان، مسعود صديقي، (2015)، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08، ص 64.

إلا أنه تم استغلال هذه المساحة الممنوحة من قبل معدى القوائم المالية لتزييف الواقع بما يتفق مع أهداف الإدارة، لذلك كان من الضروري الإشارة إلى أهم الأساليب المستخدمة في القوائم المالية حتى تأخذ بعين الاعتبار من قبل المشرعین والمراجعين.

أولاً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في إطار المحاسبة الإبداعية:¹

1. تسجيل الإيراد قبل تحقق شروطه النهائية: وفقاً للأصول المحاسبية المتعارف عليها، لا يتم تسجيل الإيراد إلا بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة بين الطرفين، غير أن بعض الممارسات قد تجأ إلى الاعتراف بالإيراد المرتبط بعمليات بيع لا تزال موضع شك أو لم تستكمم شروطها الجوهرية بعد، مما يعتبر خرقاً لمبدأ الاعتراف بالإيراد، ويشكل أحد أساليب المحاسبة الإبداعية الهدافة إلى تضخيم النتائج المالية.
2. تسجيل إيراد غير حقيقي (مزيف): يقصد به تسجيل إيراد لا يستند إلى عمليات بيع فعلية أو تبادل حقيقي للمنفعة، وذلك بهدف تضخيم الإيراد والنتائج المالية بشكل مصطنع، وتعد هذه الممارسة من أبرز أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية التي تؤثر على مصداقية القوائم المالية وتضلل مستخدميها.
3. تضخيم الإيرادات من خلال عوائد غير متكررة: تعتمد هذه الممارسة على إدراج إيرادات استثنائية أو غير متكررة خلال فترة مالية معينة بهدف تحسين صورة الأداء المالي للمؤسسة، وذلك رغم التراجع الفعلي في نتائجها التشغيلية، غالباً ما تنسب هذه الإيرادات إلى مصادر غير جوهرية أو لا تمت للنشاط الأساسي بصلة، مثل بيع أصل ثابت أو تسوية قانونية، وتعتبر هذه الطريقة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تهدف إلى خداع مستخدمي القوائم المالية بإظهار أداء مالي إيجابي غير حقيقي.
4. الإخفاق في تسجيل الالتزامات أو تخفيضها بشكل غير ملائم: قد تجأ الإدارة إلى عدم تسجيل بعض الالتزامات أو تقليل قيمتها بصورة غير مبررة، وذلك لتحقيق أهداف خاصة، كالتأثير على الصورة المالية للمؤسسة، وقد يشمل ذلك التزامات ناتجة عن قضايا قانونية معلقة أو اتفاقيات شراء مستقبلية، حيث يتم الإفصاح عنها بتحفظ أو عدم الإفصاح عنها كلية، ما يؤدي إلى تقديم صورة غير دقيقة عن المركز

¹- حافي هدى، (2019)، ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها، مجلة استراتيجيات التحقيقـات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 01، ص 96.

المالي الحقيقي للمؤسسة، وتعد هذه الممارسة من أشكال المحاسبة الإبداعية التي تستخدم لإخفاء المخاطر والالتزامات المحتملة.

5. ترحيل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة: تعتمد هذه الممارسة على تأجيل الاعتراف ببعض الإيرادات المحققة في الفترة الجارية إلى فترات مالية مستقبلية، وذلك بهدف تقليل الأرباح المعلنة حالياً وادخارها لتحسين نتائج فترات قادمة يتوقع أن تتسم بصعوبات مالية أو أداء ضعيف، وتلجم الإدارة إلى هذا الأسلوب عندما يكون أداء المؤسسة في الفترة الجارية جيداً، مما يسمح بتوزيع الأرباح بشكل محكم على فترات لاحقة، في محاولة لتحقيق استقرار ظاهري في الأداء المالي عبر الزمن، وهو ما يعد أحد أشكال المحاسبة الإبداعية الموجهة لإدارة الأرباح.

6. تحويل الفترة المالية الحالية بمصروفات مستقبلية لأسباب استثنائية: تلجأ بعض المؤسسات في أوقات الأزمات أو الكساد الاقتصادي إلى تسجيل مصروفات مستقبلية ضمن الفترة المالية الجارية، وذلك بهدف امتصاص آثار التراجع الحالي وتهيئة القوائم المالية لفترات مستقبلية تظهر أداء أفضل، وتستند هذه الممارسة إلى تقديرات محاسبية وتحيرات ضرفية، غالباً ما يتم تنفيذها على أمل أن يتحسن الأداء في المستقبل، ورغم أنها قد تبدو إجراء احترازياً، إلا أنها تعبّر عن أساليب المحاسبة الإبداعية التي تؤثر على مبدأ المطابقة وتشوه صورة الأداء المالي الحقيقي للمؤسسة.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

تعتبر قائمة المركز المالي من أكثر القوائم المحاسبية عرضة لاستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، نظراً لما تحتويه من تقديرات وتقديرات تتعلق بالأصول والخصوم وحقوق الملكية، وتمثل أبرز هذه الأساليب فيما يلي:¹

1. ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالأصول: تعد الأصول من المجالات الأساسية التي تمارس فيها المحاسبة الإبداعية، سواء تعلق الأمر بالأصول غير الجارية أو الأصول الجارية. وفيما يلي أبرز هذه الأساليب:

¹ - لعروسي آسيا، (2018)، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسيلة، مجلد 11، العدد 02، ص ص 273-272.

أ. الأصول غير الجارية: تستدم عدة ممارسات محاسبية إبداعية للتلاعب في تقييم وعرض الأصول غير الجارية، ومن أبرزها:

- **الثبتيات المعنوية:** يتم اللجوء إلى المبالغة في التقييم والاعتراف المحاسبي لبعض الأصول المعنوية بما يخالف القواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي، مثل الاعتراف بالشهرة غير المشترأة، أو إدراج مصاريف بحث وتطوير دون تحقق شروط الاعتراف. كما تمارس تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المعتمدة لتقليل المصاروفات ورفع الأرباح؛

- **الثبتيات المادية:** تشمل ممارسات التلاعب في هذا المجال تجاوز مبدأ التكلفة التاريخية عند إدراج الأصول الثابتة، إضافة إلى التقدير المتلقى للعمر الإنتاجي وقيمة الخردة، ما يؤدي إلى تخفيض مصروف الإهلاك وزيادة الأرباح. كما يلتجأ إلى تحويل مصاريف أصول ذات عمر افتراضي قصير على أصول أخرى ذات فترة اهلاك أطول أو نسبة إهلاك أقل، أو إلى تغيير غير مبرر في طريقة الاهلاك المستخدمة (من القسط الثابت إلى المتناقص مثلاً) بما يؤثر على النتائج المالية.

ب. الأصول الجارية: تعد الأصول الجارية كذلك مجالاً خصباً لممارسة المحاسبة الإبداعية، ومن أبرز الأساليب المستخدمة في هذا السياق:

- **المخزونات:** يتم التلاعب في إجراءات الجرد والتقييم لمخزون آخر المدة بهدف تضخيم قيمة الأصول وتقليل تكلفة البضاعة المباعة، ومن بين أبرز هذه الممارسات:

- عدم خصم الفاقد أو التالف من قيمة مخزون آخر المدة؛
- إعادة تغليف البضاعة التالفة أو الراكدة وتقييمها كبضاعة صالحة؛
- إجراء تحويلات وهمية من المخازن الرئيسية إلى مخازن خارجية لإخفاء العجز؛
- إدراج بضاعة استلمت من الموردين نهاية الفترة ضمن المخزون رغم عدم تسجيلها كمشتريات، وعدم إثبات الالتزام المالي تجاه الموردين؛
- التلاعب في أسعار تقييم المخزون ودمج قوائم الجرد ببضائع تالفة؛
- التغيير غير المبرر في طرق تقييم المخزونات (مثل الانتقال من طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً FIFO إلى الوارد أخيراً يصرف أولاً LIFO).

- **الذمم المدينة:** وتشمل أساليب المحاسبة الإبداعية الآتي:

- عدم الإفصاح عن الديون المتغيرة بهدف تقليل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها؛

- ارتكاب أخطاء مقصودة في تصنيف الذم، مثل إدراج الذم طويلاً الأجل ضمن الأصول المتداولة، بغرض تحسين مؤشرات السيولة.

2. ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالخصوص: تتجلى هذه الممارسات في عدة جوانب، يذكر منها ما يلي:

أ. الخصوم الجارية: كأن يتم تجاهل إدراج الأقساط المستحقة خلال السنة المالية الحالية من القروض طويلة الأجل، بهدف تحسين مؤشرات السيولة؛

ب. الخصوم طويلة الأجل: كأن يتم اللجوء للحصول على قروض طويلة الأجل قبيل إعداد الميزانية، واستعمالها لسداد القروض قصيرة الأجل، وذلك لتحسين نسب السيولة الظاهرة في القوائم المالية؛

ج. حقوق المساهمين: ويتمثل ذلك في إدراج أرباح محققة من سنوات سابقة ضمن صافي الربح للسنة الحالية، بدلاً من تسجيلها ضمن الأرباح المحتجزة، وهذا على الرغم من أنها تعود لفترات مالية سابقة.¹

د. التلاعب بالاحتياطيات: يعد الاحتياطي شكلاً من أشكال توزيع الأرباح، ولا يتم تكوينه إلا في حالة تحقيق المؤسسة لأرباح فعلية، مما يفتح المجال للتلاعب في حال تم تكوينه دون تحقق هذا الشرط.²

3. التلاعب في مخصصات المؤونات والأعباء: يعد تكوين هذه المخصصات خاصاً بدرجة كبيرة للتقدير والحكم المهني، مما يمنح الإدارة هامشاً واسعاً من الحرية في تحديد قيمتها، وينعكس ذلك بشكل مباشر على عملية قياس الأرباح، حيث يمكن استخدام هذه المخصصات كأداة لتعديل نتائج الأداء المالي، وتعد مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها من أبرز الأمثلة على الممارسات التي تستغل للتلاعب في الأرباح.³

¹- مجبل داوي اسماعيل، (2014)، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "بحث تطبيقي في أحد المصادر الحكومية، مجلة القadesia للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16، العدد 03، ص 247.

²- عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، (2014)، مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 10، العدد 4، ص 573.

³- ابراهيم العدي، رنا الصقور، (2014)، مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، المجلد 36، العدد 3، ص 394.

ثالثاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية

تعتبر قائمة التدفقات النقدية من القوائم التي يمكن التأثير عليها من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية، ومن أبرز هذه الممارسات التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية، ويتم ذلك من خلال إعادة تصنیف بعض النفقات التشغيلية على أنها نفقات استثمارية أو تمويلية، أو العكس، مما يؤدي إلى تحريف صورة الأداء المالي التشغيلي. كما تلجأ بعض المؤسسات إلى رسمة تكاليف التطوير وإدراجها ضمن التدفقات النقدية الاستثمارية الخارجة بدلاً من تسجيلها كمصاروفات تشغيلية، الأمر الذي يؤدي إلى إظهار التدفقات النقدية التشغيلية بمستوى أعلى مقارنة بالمؤسسات التي تدرج تلك التكاليف ضمن المصاروفات الجارية.¹

رابعاً: ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة التغيرات في حقوق الملكية

من أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة التغيرات في حقوق الملكية في إطار المحاسبة الإبداعية ما يلي:

1. إعادة تصنیف عناصر ضمن حقوق الملكية: تعتمد هذه الممارسة على تغيير تصنیف بعض البنود داخل مكونات حقوق الملكية دون أن يكون هناك تغيير حقيقي في قيمتها، فعلى سبيل المثال، قد تقوم الإدارة بتحويل خسائر متراكمة إلى حساب الاحتياطيات أو الأرباح المحتجزة، وذلك لإخفاء أثر تلك الخسائر على أداء المؤسسة، كما قد يتم تصنیف بعض الإيرادات الرأسمالية (مثل التبرعات أو المنح المخصصة) كزيادات في رأس المال أو الاحتياطيات دون الالتزام بمعايير المحاسبة، مما يؤدي إلى تضخيم حقوق المساهمين بشكل غير واقعي.²

2. إدراج أرباح سنوات سابقة ضمن أرباح العام الجاري: قد تدرج المؤسسة أرباحاً كانت قد تحققت في سنوات سابقة ولكن لم تعرف بها في حينها، ضمن نتائج السنة الجارية، بهدف إعطاء صورة

¹- سعیدي فارس، العرabi حمزة، (2020)، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الأفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03، ص 400.

²- مومن فاطمة الزهراء، مهارات لعبيدي، (2018)، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة حمـه لـخـضرـ، العدد 04، ص 207.

مضخمة للأداء المالي الحالي، ويعتبر هذا السلوك مخالفًا لمبدأ الاستحقاق الذي يوجب تسجيل الإيرادات في الفترة التي تحققت فيها فعليًا، مما ينتج عن هذا الإجراء تضليل للمستخدمين الماليين، الذين قد يتخذون قرارات استثمارية بناء على بيانات غير دقيقة.

3. التلاعب في الاحتياطيات: تمثل هذه الممارسة في استخدام الاحتياطيات بطرق لا تتوافق مع الواقع الاقتصادي أو متطلبات القوانين المحاسبية، فبعض المؤسسات قد تلجأ إلى إنشاء احتياطيات وهمية لتقلص الأرباح القابلة للتوزيع، خاصة لتقاضي دفع الضرائب أو تقليل نسب التوزيعات، وفي حالات أخرى، قد تحل بعض الاحتياطيات لتضخيم الأرباح في فترات الركود المالي، وفي كل الحالات فإن هذه الممارسات تعتبر تحريفاً للقواعد المالية ويقوضان مبدأ الشفافية والمصداقية.

4. التلاعب في الأرباح المحتجزة: قد تلجأ بعض المؤسسات إلى التلاعب في الأرباح المحتجزة من خلال تسجيل خسائر غير محققة أو نفقات تقديرية فيها بدلاً من إدراجها ضمن قائمة الدخل، بهدف تحسين نتائج الفترة المالية، كما قد يتم الإعلان عن توزيع أرباح من الأرباح المحتجزة، رغم أنها غير قابلة للتوزيع قانوناً، ما يعكس صورة غير حقيقة عن قدرة المؤسسة على تحقيق الأرباح واستدامة توزيعها.¹

5. إصدار أسهم مجانية أو زيادات رأسمالية صورية: قد تتعمد بعض المؤسسات إلى تضخيم رأس المال من خلال إصدار أسهم مجانية ممولة من الاحتياطيات أو الأرباح المحتجزة، دون أن يرافق ذلك تدفق نقدٍ فعلي أو زيادة حقيقة في مواردها، هذا الإجراء لا يحسن من الوضع المالي للمؤسسة لكنه يعطي صورة بنمو في حقوق الملكية ويؤثر على مؤشرات الأداء دون مبرر واقعي، مما قد يضلل المستثمرين.

6. إغفال أو تأجيل الاعتراف ببعض البنود المؤثرة على حقوق الملكية: أحياناً تتعمد الإدارة تأخير الاعتراف ببنود ذات أثر جوهري على حقوق الملكية، مثل انخفاض القيمة العادلة للاستثمارات المصنفة ضمن حقوق الملكية أو الالتزامات المتعلقة بتوزيع أرباح مستقبلية، وهذا التأخير يستخدم لتجنب إظهار الانخفاض الفعلي في حقوق المساهمين في الفترة الحالية، مما يؤدي إلى تقديم صورة مالية غير دقيقة

¹- دفتر، (2025)، "قائمة التغيير في حقوق الملكية وأهميتها مع امثلة عملية"، الموقع: <https://www.daftra.com/hub/>، تم التصفح بتاريخ 24 جوان 2025.

تعارض مع مبدأ الإفصاح الكامل.¹

المبحث الثالث: محددات وأليات الكشف عن المحاسبة الإبداعية واتجاهات الحد منها

المحاسبة ليست مجرد عملية آلية لتطبيق المبادئ والقواعد، بل نتاجاً لتوازن تفاوضي بين معدى المعلومات المحاسبية ومراجعها ومستخدميها، وتوازن بين البعد الإبداعي والبعد التنظيمي في الممارسة المحاسبية من جهة، وبين الالتزام بالمبادئ وتطبيق القواعد من جهة أخرى، قد ينشأ مجال للابتكار المشروع أو أحياناً للتلاعب المقصود، وينتج عن ذلك في بعض الحالات انحراف البيانات المالية عن حقيقتها بهدف تحقيق منافع محددة، ولضمان مصداقية هذه المعلومات، ينبغي أن تخضع لركائزتين أساسيتين: الامتثال للقواعد المحاسبية، والتحلي بمبدأ الإخلاص في عرض الحقائق المالية.

المطلب الأول: العوامل المحددة لممارسات المحاسبة الإبداعية

يتناول هذا المطلب مختلف العوامل المحددة لممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من منظور مجموعة من الباحثين المتخصصين في المجال المحاسبي.

أولاً: يرى الباحثون Cristina Moroi Roxana Aurelia Mart و Carmen Valcu (2019)،
أن من أهم العوامل المحددة لممارسات المحاسبة الإبداعية ما يلي:²

1. الخبرة المهنية للمحاسبين: تعد كفاءة المحاسبين وخبرتهم المهنية من أبرز العوامل المحددة لممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يميل المديرون إلى تفضيل المحاسبين ذوي الخبرة الواسعة في المجال، بالنظر إلى أن هذه الممارسات لا تعتبر في نظرهم انتهاكاً للقانون أو لأخلاقيات المهنة، بل تعتبر وسائل مشروعية تهدف إلى تعزيز ربحية المؤسسة وتحسين أدائها المالي.

¹- دفتر، (2025)، "قائمة التغيير في حقوق الملكية وأهميتها مع أمثلة عملية"، الموقع: .2025، تم التصفح بتاريخ 24 جوان <https://www.daftra.com/hub/>

²- Vâlcu, C., Mart, R. A., & Moroi, C. (2019), (2019),The Determining Factors of Creative Accounting, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Volume 19, Issue 2, Romania, p 931-932.

2. القوانين الجبائية والقواعد المحاسبية: تعتبر من العوامل الأساسية المؤثرة في انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بسبب ما تنسمه القواعد المحاسبية من مرونة تتيح إمكانيات متعددة للتأويل والتفسير، حيث تستغل هذه التغرات أحياناً من قبل المحاسبين أو الإدارات لتحقيق أرباح وهمية أو تقليل الأرباح المعونة، بهدف تخفيف العبء الضريبي أو التهرب من الضغوط الجبائية المفروضة على المؤسسة.

3. أوقات الأزمات وعدم الاستقرار الاقتصادي والمالي: ظهر مفهوم المحاسبة الإبداعية وزادت حدته عندما سعت شركات كثيرة إلى تجاوز الصعوبات المالية نتيجة لتقلبات السوق، وزيادة أسعار الفائدة، وارتفاع معدل التضخم بهدف تعزيز قدرتها التافسية والبحث عن حلول بديلة من خلال استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية؛

4. السلوك الأخلاقي: إن الامتثال بحسن نية لقواعد المحاسبة وآليات المهنة عنصر يحدد تطبيق تقنيات المحاسبة الإبداعية.

ثانياً: أكد Muhammad shajib Rahman (2023)، "إن الامتثال للقيم الأخلاقية يمكن أن يقلل من ممارسات المحاسبة الإبداعية ويعزز أداء المؤسسة"، أي أن المؤسسات ذات الامتثال العالي لأخلاقيات المهنة هي أقل عرضة لاستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية، كما تعتبر الروابط السياسية من العناصر المحددة لممارسات المحاسبة الإبداعية، إذ أن المؤسسات التي تربطهم علاقات سياسية هم أكثر استخداماً لأساليب المحاسبة الإبداعية، كما تتعرض استقلالية المدقق للخطر بسبب هذه العلاقات.¹

ثالثاً: أضاف Abed (2022)، "أن جودة الإفصاح محدد مهم لاستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية من عدمه، حيث كلما كانت الإفصاح ذو جودة عالية كلما كانت المعلومات متناسقة ودل ذلك على قلة استخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية والعكس صحيح".²

¹- Muhammad Shajib Rahman and others, (2023), Antecedents and Effect of Creative Accounting Practices on Organizational Outcomes: Evidence from Bangladesh, *Heliyon*, Vol 9, p3-4.

²-Abed and others, (2022), Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure, *journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity*, Vol 8, Issue. 1, p 5.

رابعاً: يرى الباحثان Shabou, Boulila Taktak (2002)، إن من بين محددات المحاسبة الإبداعية ما يلي:¹

1. طرق تقييم المخزون: تعتبر الحرية الممنوحة للمؤسسات في اختيار طريقة تقييم المخزون، سواء بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) أو بطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CUMP)، شكلاً من أشكال التلاعب المحاسبي المحتمل، ففي ظل ظروف التضخم، تتيح طريقة FIFO تأخير انعكاس تأثير ارتفاع الأسعار، من خلال ضمان الحد الأدنى لنقديم المواد الخام والمنتجات التامة ونصف التامة، مما يؤدي إلى انخفاض تكلفة المخزون وارتفاع قيمة الأصول المخزنة، وبالتالي تحقيق أرباح مستقبلية أكبر في السنوات المالية اللاحقة، وفي المقابل، تسمح طريقة CUMP بتوزيع تقلبات الأسعار على مدار السنة المالية، مما يؤدي إلى تقييم أقل للمخزون، ويتربّ عليه تقليل الأرباح المحققة خلال الفترة الحالية.

2. سياسة توزيع المصارييف: تعد من العوامل التي قد تستغل في إطار المحاسبة الإبداعية، لاسيما فيما يتعلق بمصاريف البحث والتطوير والمصاريف المالية، إذ يتم عادة إطفاء مصاريف التطوير على مدى عمر المنفعة الاقتصادية للأصل المرتبط بها، مما يسمح بتوزيع هذه المصاريف على عدة فترات مالية، أما مصاريف البحث، فهي غالباً الأحياناً تعتبر مصاريف جارية قابلة للخصم من النتيجة المحاسبية للسنة المالية الجارية، لعدم توفر مؤشرات كافية على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية منها، وهو ما يفتح المجال للتأثير على نتائج الفترة حسب توجهات الإدارة.

3. سياسة إعادة تقييم الأصول: تمثل إحدى الآليات المحاسبية التي قد تؤثر على الصورة المالية للمؤسسة، فعادة ما يتم تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية، سواء كانت تكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج، وذلك وفقاً لمبدأ التحفظ المحاسبي، غير أن هذا الأسلوب قد يؤدي في بعض الحالات إلى تقديم صورة غير دقيقة عن الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، خاصة في ظل تقلبات السوق وارتفاع الأسعار، ومن أجل تجنب هذا التشويه، تلجأ بعض المؤسسات إلى إعادة تقييم أصولها بهدف تقرير قيمتها الدفترية من قيمتها السوقية الحقيقية، مما يؤدي إلى رفع قيمة الأصول المسجلة في الميزانية، وينتج عن ذلك

¹-Ridha Shabou & Neila Boulila Taktak, (2002), Les Déterminants de la Comptabilité Créative: Etude Empirique dans le Contexte des Entreprises Tunisiennes, Comptabilité-Contrôle-Audit, Tome 08, Vol 1, p 7-8.

زيادة في قيمة الاتهالكات المحسوبة، وهو ما ينعكس سلباً على النتيجة المحاسبية ويؤدي إلى تقليل الوعاء الضريبي

خامساً: يرى Abderrahim Faracha و Youssef Jouali (2022)، "أن الأدبيات التي عالجت محددات المحاسبة الإبداعية والتلاعب المحاسبي تشرح من منطلق تحليل دوافع استخدام المديرين لهذه الأساليب"، وقد فسرا الباحثين محددات المحاسبة الإبداعية من خلال ما يلي:¹

1. مؤشر الأداء: توصل الباحثان إلى أن المؤسسات ذات الأداء المنخفض تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، وذلك في إطار سعي المديرين إلى تحسين الصورة الظاهرة لأداء المؤسسة أمام الأطراف المعنية، ويعكس هذا السلوك الرغبة في التخفيف من الانعكاسات السلبية للأداء الضعيف، عبر تقديم نتائج مالية غير حقيقة، وبناء عليه، يمكن اعتبار الأداء المالي عاملاً محفزاً على تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية، بهدف إظهار المؤسسة في وضع أفضل مما هي عليه.

2. هيكل رأس المال: يرى الباحثان أن هيكل رأس المال يعد من العوامل المؤثرة على النتيجة المحاسبية للمؤسسة، إذ غالباً ما يسعى المديرون إلى توظيف أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين المؤشرات المالية، سواء بغرض تسهيل الحصول على مصادر تمويل جديدة أو لتفادي القيود المرتبطة بالشروط المصرفية والمالية المفروضة من قبل الممولين والمؤسسات المالية.

3. سياسة توزيع الأرباح: قد يلجأ بعض المدراء لتوزيع أرباح عالية لتلبية توقعات المساهمين ولمواجهة انخفاض الإيرادات أو الخسائر، وفي حالة تحقيق خسائر يكون من الصعب على المدراء تبريره لأصحاب المصلحة، الأمر الذي يدفعهم إلى اللجوء لممارسات المحاسبة الإبداعية والتلاعب المحاسبي.

سادساً: يرى الباحثون Laeli Budiarti Puji Lestari Maureen Maudia (2022)، أن المكافآت والتعويضات تعتبران من المحددات الأساسية لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات، ويعود ذلك ل усили المدراء تقديم نتائج محاسبية أفضل باستخدام تقنيات المحاسبة الإبداعية للحصول على المكافآت والتعويضات المرتبطة بالأداء.¹

¹- Youssef JOUALI, Abderrahim FARACHA, (2022), Pratique de la Comptabilite Creative: Determinants et Indicateur de Detection et de Prevention, Revue Économie, Gestion et Société, Vol 1, N°34, p 5-6.

المطلب الثاني: نماذج الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

تعتبر المعلومات المحاسبية المدرجة في القوائم المالية حجر الأساس في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، مما يدفع الهيئات المحاسبية الدولية إلى إصدار معايير محاسبية تهدف إلى إنتاج معلومات تتسم بالدقة والموثوقية، إلا أن المرونة الممنوعة في اختيار السياسات المحاسبية، واللغزات الكامنة في القواعد المحاسبية، تفتح المجال أمام معيدي القوائم المالية لاستغلال هذه في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية، بما يؤدي إلى تحريف صورة الواقع المالي للمؤسسة ويخدم مصالحهم الخاصة، ونتيجة لذلك، اتجه العديد من الباحثين إلى تطوير أدوات قياس كمية للكشف عن هذه الممارسات، من خلال اعتماد نماذج إحصائية، أبرزها:

أولاً: طريقة المستحقات الكلية

اتجهت العديد من الدراسات في الآونة الأخيرة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاعتماد على "المستحقات"، فهي تمثل مجموع الإيرادات والالتزامات المسجلة في قائمة الدخل دون أن ينتج عنها تدفق نقدi خلال فترة النشاط²، وتستخدم طريقة المستحقات الكلية كوسيلة أساسية لقياس احتمالية وجود تلاعب محاسبي، وهي تمثل المدخل الكمي الأساسي الذي تعتمد عليه معظم نماذج القياس، ويقسم إجمالي المستحقات إلى:³

- **المستحقات الاختيارية:** وهي تلك المستحقات التي تنشأ عن المعاملات التي تقوم بها المؤسسة، والتي تخضع لتقدير الإدارة وحكمها الشخصي، وذلك ضمن نطاق السلطة الممنوعة لها، مستفيدة من مرونة المعايير المحاسبية الدولية واللغزات القانونية والتنظيمية، غالباً ما تستخدم هذه المستحقات

¹-Maureen Maudia and others, (2022), Factors that Influencing Creative Accounting Practices at Manufacturing Company that Listed on Indonesia Stock Exchange, Journal Riset Akuntansi Soedirman (JRAS), Universitas Jenderal Soedirman , Vol 1, No1, P 5.

²-Ines Fakhfakh Ben Amar, (2009), Free cash flow, gestion des résultats et gouvernement des entreprises, étude comparative des entreprises françaises et américaines, thèse du doctorat publiée, faculté des sciences économiques, sociales et de gestion, université de Reims Champagne-Ardenne, France , p 66.

³- فداوي أمينة، (2013)، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 03، العدد 05، ص124.

كوسيلة لممارسة المحاسبة الإبداعية السلبية، من خلال التأثير على النتائج المالية للمؤسسة بما يخدم أهدافاً معينة، كتحسين الصورة المالية أو التهرب الضريبي.

- المستحقات غير الاختيارية: وهي عبارة عن مجموع المستحقات التي تنشأ نتيجة المعاملات الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتي تعد ضرورية للامتنال للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وتمثل هذه المستحقات الجزء الذي لا يخضع لتقدير الإدارة، ولا تملك سلطة التأثير فيه، إذ يفرض تسجيله وفقاً للقواعد المحاسبية الموضوعية دون تدخل تقديرى أو حكمي.

ويعبر عن إجمالي المستحقات (Total Accruals) بالعلاقة التالية:

$$\text{المستحقات الكلية} = \text{المستحقات الاختيارية} + \text{المستحقات غير الاختيارية}$$

ويعبر عنها رياضياً بالعلاقة التالية:

$$TAC_{i,t} = DAC_{i,t} + NDAC_{i,t}$$

حيث:

$TAC_{i,t}$: المستحقات الكلية (Total Accruals) للمؤسسة i في الفترة t ؛

$DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية (Discretionary Accruals) للمؤسسة i في الفترة t .

$NDAC_{i,t}$: المستحقات غير الاختيارية (Non-Discretionary Accruals) للمؤسسة i في الفترة t ؛

كما اتفق الباحثون على وجود منهجين رئيسين لقياس المستحقات الكلية، وهما:¹

1. **المنهج القائم على قائمة التدفقات النقدية (Cash-Flow Statement Approach):** تحسب المستحقات الكلية حسب هذا المنهج بالاعتماد على قائمة التدفقات النقدية وتمثل الفرق بين صافي الدخل والتدفقات النقدية التشغيلية، أي:

$$TAC_{i,t} = NI_{i,t} - CFO_{i,t}$$

حيث:

¹ - لعروسي آسيا، قاسمي السعيد، (2016)، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 06، ص241.

المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة t : $TAC_{i,t}$

صافي دخل المؤسسة في خلال الفترة t : $NI_{i,t}$

التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة في خلال الفترة t : $CFO_{i,t}$

2. منهج الميزانية العامة (Balance Sheet Approach): يعتمد هذا المنهج في قياس المستحقات الكلية على التغيرات التي تطرأ على عناصر الميزانية العمومية بين فترتين محاسبيتين، ويفترض في هذا المنهج أن جميع التغيرات في الأصول والخصوم المتداولة، باستثناء النقدية والديون قصيرة الأجل تمثل مستحقات ناتجة عن تسويات محاسبية، ويستخدم هذا المنهج بشكل كبير في الدراسات التجريبية، نظراً لتوافر بيانات الميزانية بسهولة، ويحسب إجمالي المستحقات بالعلاقة التالية:

¹

$$TAC_{i,t} = (\Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta STD_{i,t} - DEP_{i,t})$$

حيث:

المستحقات الكلية للمؤسسة في السنة t : $TAC_{i,t}$

$\Delta CA_{i,t}$: التغيير في الأصول المتداولة للمؤسسة في خلال الفترة t ؛

$\Delta Cash_{i,t}$: التغيير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة خلال الفترة t ؛

$\Delta CL_{i,t}$: التغيير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة خلال الفترة t ؛

$\Delta STD_{i,t}$: التغيير في الديون قصير الأجل للمؤسسة في خلال الفترة t ؛

$DEP_{i,t}$: إجمالي مخصصات الاتهادات والمؤونات للمؤسسة في خلال الفترة t .

ثانياً: نماذج قياس المستحقات

ركزت جهود العديد من الباحثين في مجال الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية على تطوير نماذج كمية تهدف إلى قياس المستحقات الاختيارية، وذلك انتلافاً من كون هذه الأخيرة تمثل المجال الأكثر مرونة أمام الإدارة لممارسة التقدير والتلاعب في النتائج المالية، نظراً لصعوبة

¹ – Mostafa, Weal & Dixon, Rob, (2023), “The Relative Valuation of Cash-Flow and Current Accruals Affected by Their Extremity.” Review of Accounting and Finance, Volume 23, Issue 1, p 59–79.

اكتشافها مقارنة بالممارسات الناتجة عن تغيير السياسات أو الطرق المحاسبية التي تتطلب إفصاحاً صريحاً، ومن بين أبرز هذه النماذج الآتي:

1. نموذج هيلى (Healy Model, 1985): يقوم هذا النموذج على حساب المستحقات الاختيارية المقدرة خلال فترة معينة من خلال تقسيم المستحقات الكلية للفترة الحالية على إجمالي الأصول للفترة السابقة حسب المعادلة التالي:¹

$$NDAC_t = TAC_t / A_{t-1}$$

حيث:

$NDAC_t$: المستحقات غير الاختيارية للفترة t ؛

TAC_t : المستحقات الكلية للفترة t ؛

A_{t-1} : إجمالي الأصول للفترة السابقة $t-1$.

رغم بساطته، إلا أن هذا النموذج واجه العديد من الانتقادات نظراً لأنه لا يتحكم في العوامل الاقتصادية التي قد تؤثر على المستحقات، مثل التغير في المبيعات أو الأصول.

2. نموذج دي أنجلو (DeAngelo Model, 1986): يعتبر هذا النموذج تطويراً لنموذج Healy، حيث يعتمد على فكرة أن المستحقات العادية يمكن تقديرها باستخدام المستحقات الكلية لفترة سابقة واحدة فقط بدلاً من متوسط فترات مرجعية متعددة، وبناءً على ذلك، يتم احتساب المستحقات الاختيارية في الفترة الحالية على أساس الفرق بين المستحقات الكلية في الفترة الحالية والمستحقات الكلية للفترة السابقة، مقسومة على إجمالي الأصول في الفترة السابقة:²

$$EDAC_{i,t} = (TAC_{i,t} - TAC_{i,t-1}) / A_{i,t-1}$$

¹ - بن عمارة عبد الغني، (2023)، *تقييم مداخل قياس ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الاعمال الجزائرية*، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 20.

² - Denich, Ervin, (2021), Methodological Analysis of Accounting Quality - Empirical Approach to DeAngelo's Model and the Modified Jones Model. Public Finance Quarterly = Pénzügyi Szemle, 66 (2). p201.

حيث:

: المستحقات الاختيارية التقديرية للمؤسسة i خلال الفترة t ; $EDAC_{i,t}$

: المستحقات الكلية للمؤسسة i خلال الفترة t ; $TAC_{i,t}$

: المستحقات الكلية للمؤسسة i خلال الفترة $t-1$; $TAC_{i,t-1}$

: إجمالي الأصول للمؤسسة i خلال الفترة السابقة $t-1$. $A_{i,t-1}$

يفترض هذا النموذج عدم وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية إذا كان الاختلاف

بين المستحقات الكلية للسنة والسنة السابقة مساوي للصفر، كما يفترض أن المستحقات الاختيارية

تتبع سلوك عشوائي (Random Behavior)، ويعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$NDAC_{i,t} = TAC_{i,t-1} / A_{i,t-2} = TAC_{i,t-1} / A_{i,t-1}$$

حيث:

: المستحقات غير الاختيارية للمؤسسة i خلال الفترة t ; $NDAC_{i,t}$

: المستحقات الكلية للمؤسسة i خلال الفترة $t-1$; $TAC_{i,t-1}$

: إجمالي الأصول في آخر الفترة $t-2$. $A_{i,t-2}$

هذا النموذج بدوره واجه نفس الانتقاد الموجه إلى نموذج Healy، والمتمثل في افتراض ثبات المستحقات غير الاختيارية، مما ينفي تأثير التغيرات الاقتصادية على هذه الأخيرة، غير أن عدة دراسات، أبرزها دراسة كابلن (Kaplan, 1985)، أثبتت أن المستحقات غير الاختيارية تتأثر بالظروف والمتغيرات الاقتصادية التي تمر بها المؤسسة، وهو ما ساعد في ظهور نماذج تقدير جديدة تهدف إلى تحسين النموذجين السابقين من خلال تجاوز فرضية ثبات المستحقات غير الاختيارية.¹

3. نموذج جونز (Jones, 1991): يعد هذا النموذج نسخة مطورة لنموذج Healy و DeAngelo، وقد جاء استجابة للانتقادات التي طالت فرضية ثبات المستحقات غير الاختيارية، فقد قام جونز بإدخال

¹ - فداوي أمينة، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مرجع سابق، ص 128.

الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وأليات الكشف والحد منها

عاملين متغيرين في النموذج وهما: رقم الأعمال (الإيرادات) وإجمالي الأصول الثابتة، ويسمح هذا النموذجأخذ التطور الاقتصادي للمؤسسة بعين الاعتبار عند تقدير المستحقات، وفقاً للمعادلة التالية:¹

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \beta_1 (1 / A_{i,t-1}) + \beta_2 (\Delta REV_{i,t} / A_{i,t-1}) + \beta_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

حيث:

$TAC_{i,t}$: إجمالي المستحقات للمؤسسة i خلال الفترة t ؛

$A_{i,t-1}$: إجمالي الأصول في الفترة $t-1$.

$\Delta REV_{i,t}$: التغير في رقم الاعمال (الإيرادات) المؤسسة i في السنة $t-1$ ؛

$PPE_{i,t}$: القيمة الصافية للتجهيزات المادية للمؤسسة i خلال الفترة t ؛

$\varepsilon_{i,t}$: الخطأ العشوائي (Error term)؛

$\beta_1, \beta_2, \beta_3$: معاملات النموذج يتم حسابها باستخدام طريقة المربعات الصغرى.

يهدف نموذج جونز إلى تقدير المستحقات غير الاختيارية المرتبطة بالتغييرات الاقتصادية العادلة (التغير في الإيرادات أو الاستثمار في الأصول الثابتة)، ومن ثم يتم استخلاص المستحقات الاختيارية عبر الفرق بينها وبين إجمالي المستحقات، وذلك لتحديد احتمال وجود ممارسات محاسبة إبداعية.

هذا النموذج هو الآخر لم يسلم من الانتقادات، حتى من طرف صاحبته الباحثة Jennifer J. Jones، التي أشارت إلى أن افتراض أن رقم الأعمال عنصر غير اختياري لا يعكس الواقع بدقة، فقد تبين أن المؤسسات قد توجل استلام بعض المشتريات في سنة ما، مما يؤدي بدوره إلى تأجيل تسجيل المبيعات إلى السنة المالية الموالية، ويسمح هذا السلوك بالتللاع في رقم الأعمال بشكل يؤثر على تقدير المستحقات غير الاختيارية، وبالتالي يؤدي إلى انحراف نتائج القياس، وهو ما أضعف فعالية هذا النموذج في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.²

¹- خالدي عادل، موسى سعداوي، (2017)، استخدام نموذج جونز المعدل للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمـه لـخـضرـ، المـجلـد 10، العـدـد 01، صـ90.

²- بن عمارة عبد الغني، مرجع سابق، ص 22.

1. نموذج جونز المعدل (Modified Jones Model, 1995): قام كل من Sloan ، Dechow و Sweeney تعديل نموذج جونز الأصلي بهدف الحد من تأثير التلاعب المحتمل في الإيرادات من قبل الإدارة، والذي يؤثر بدوره على تقدير المستحقات الاختيارية، وقد اقترحوا استخدام التغير في المبيعات النقدية بدلاً من التغير في رقم الأعمال الكلي، وذلك لاحتساب المستحقات غير الاختيارية بطريقة أكثر دقة، وبذلك يتم تقدير المستحقات غير الاختيارية وفق المعادلة التالية:¹

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (I/A_{i,t-1}) + \alpha_2 ((\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \varepsilon_{i,t}$$

حيث:

$\Delta REC_{i,t}$: التغير في الحسابات المدينة (Accounts Receivable)، والتي تستخدم كمؤشر على المبيعات الآجلة التي يمكن التلاعب بها.

الهدف من الطرح الجديد هو استبعاد الجزء من الإيرادات الذي قد يكون عرضة للتلاعب (المبيعات الآجلة)، والاكتفاء بالمبيعات النقدية أو المتحققة فعلاً، لضمان تقدير أكثر واقعية للمستحقات غير الاختيارية، وبالتالي كشف أدق لممارسات المحاسبة الإبداعية.

تعرض نموذج جونز المعدل بدوره لعدة انتقادات، من أبرزها اعتبار أن التغير في رقم الأعمال يعكس تحريفا دائماً، دون مراعاة احتمال وجود تلاعب في المبيعات النقدية أيضاً، ما يعيد طرح نفس الإشكالية التي واجهها نموذج جونز الأصلي (1991)، كما أن النموذج لا يأخذ بعين الاعتبار الجزء الاختياري بدقة عند تقدير المستحقات غير الاختيارية، مما يضعف من دقته في بعض الحالات، وقد لاحظ بعض الباحثين أن هذا التعديل لا يتلاءم مع جميع الفترات، بل فقط مع تلك التي تكون فيها ممارسات المحاسبة الإبداعية فعالة، بشرط أن يتماشى التغير في حساب الزبائن مع طبيعة هذه الممارسات.² وفي هذا السياق، قامت دراسة (1995) Dechow, Sloan & Sweeney بتقييم فعالية عدة نماذج باستخدام مقاربة المجموعات المرتبة واختبارات إحصائية معمقة، حيث أظهرت النتائج

¹-Fakhfakh Ben Amar, Op. Cit, p 71-73.

² - Ronen, Yaari , op cit, p 434

أن جميع النماذج كانت ذات قدرة محدودة على كشف التحريفات الاقتصادية المعقولة، باستثناء نموذج جونز المعدل، الذي أظهر قوة تفسيرية أفضل مقارنة بباقي النماذج.¹

5. نموذج (Kothari, Leane & Wasley, 2005): سمي هذا النموذج بـ"نموذج المستحقات الاختيارية المعدلة بالأداء"، حيث يربط بين المستحقات وأداء المؤسسة في الفترة الحالية والسابقة، من خلال إدراج العائد على الأصول (ROA) كمتغير تحكم، ويشير هذا النموذج إلى إمكانية تحسين فعالية النماذج السابقة، لا سيما نموذج "جونز المعدل"، من خلال التحكم في عنصر الأداء، نظرًا لكونه قد يؤثر على حجم المستحقات المقدرة وبالتالي يؤدي إلى انحراف في نتائج القياس، ويعد هذا النموذج من بين النماذج الأكثر دقة في تقدير المستحقات الاختيارية، حيث يتضمن مطابقة المؤسسات وفقاً للأداء، مما يقلل من التحيز الناتج عن اختلاف الأداء التشغيلي.²

الصيغة الرياضية للنموذج معطاة كالتالي:

$$TAC_{i,t} / A_{i,t-1} = \alpha_1 (I / A_{i,t-1}) + \alpha_2 ((\Delta REV_{i,t} - \Delta REC_{i,t}) / A_{i,t-1}) + \alpha_3 (PPE_{i,t} / A_{i,t-1}) + \alpha_4 ROA_{i,t} + \varepsilon_{i,t}$$

حيث:

$ROA_{i,t}$: معدل العائد على أصول المؤسسة i في السنة t .

يعود هذا النموذج من بين النماذج الأكثر دقة في تقدير المستحقات الاختيارية، حيث يتضمن مطابقة الشركات وفقاً للأداء (Return on Assets)، مما يقلل من التحيز الناتج عن اختلاف الأداء التشغيلي.

ثالثاً: نماذج الكشف الأخرى

لقد تعرضت النماذج القائمة على أساس تحليل الاستحقاق الكلي وتقسيمه إلى مستحقات إجبارية وأخرى اختيارية إلى العديد من الانتقادات، لعل أبرزها اعتمادها على تقديرات محاسبية غير دقيقة،

¹ - Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). Detecting earnings management. The Accounting Review, 70(2), p193–225.

² - بن عمارة عبد الغني، مرجع سابق، ص 24.

مما يضعف من موثوقية النتائج المستخلصة من هذه النماذج، ويعود ذلك أساساً إلى صعوبة الفصل الدقيق بين المستحقات الاختيارية وغير الاختيارية، الأمر الذي يضفي طابعاً ذاتياً على عملية القياس، ونتيجة لهذه الإشكالية المنهجية، اتجه عدد من الباحثين إلى استخدام نماذج بديلة لا تعتمد على منهج الاستحقاق، ومن أبرزها: نموذج Beneish ونموذج Altman ونموذج Muller، وهي نماذج تعتمد على التحليل الكمي للمؤشرات المالية للكشف عن السلوكيات غير العادلة في القوائم المالية.

1. نموذج Beneish: قدم هذا النموذج من قبل البروفيسور Daniel Messod Beneish، حيث صاغ مجموعة من النسب التحليلية والمتغيرات لتحديد ميل المؤسسة للانخراط في الاحتيال المالي وممارسات المحاسبة الإبداعية، ويعد هذا النموذج من النماذج الأكثر دقة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، كونه يقوم على استخدام نماذج الاحتمالية والنماذج اللوغاريتمية إلى جنب الانحدار الخطي لتحديد التغير في الاستحقاق الكلي.

وقد تم تطبيق هذا النموذج على عدد من الفضائح المالية الكبرى، مثل فضيحة شركة WorldCom، حيث استخدمه الباحث Joost Impink سنة 2010 في تحليله، وأظهرت النتائج أن الشركة كانت تعتمد بشكل مفرط على التمويل الخارجي، مما يُعد مؤشراً مقلقاً يمكن أن يرتبط بالأنشطة الاحتيالية.¹

يعتمد نموذج Beneish على ثمانية مؤشرات مالية تشتغل من بيانات القوائم المالية، ويتم بناء ما يعرف بـ "مؤشر التلاعب (M-Score)"، الذي يستخدم لتحديد ما إذا كانت المؤسسة قد قامت فعلًا بالتلاعب في أرباحها.² الجدول الموالي يوضح المؤشرات المالية لنموذج Beneish:

¹-Ganga Bhavani, Christian,TabiAmponsah, (2017),M-SCORE AND Z-SCORE FOR DETECTION OF ACCOUNTING FRAUD, Accountancy Business and the Public Interest, p 72.

² -أحمد بن محمد العامري، (2023)، أثر الحوكمة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في السوق السعودي، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 04، العدد 02، جامعة دمياط، مصر، ص 1444.

الجدول رقم (08) : المؤشرات المالية لنموذج Beniesh

النسبة المئوية	العلاقة	التفسير
مؤشر طول فترة التحصيل للدسم المدينة.	(صافي حساب الدائنين في السنة الحالية ÷ مبيعات السنة الحالية) (صافي حساب الدائنين في السنة السابقة ÷ مبيعات السنة السابقة)	قد تشير الزيادة الكبيرة في هذا المؤشر إلى التعرف السريع على الإيرادات لتضخيم الأرباح
مؤشر الهاشم الإجمالي.	(مبيعات السنة السابقة – تكلفة المباعة للسنة السابقة) (مبيعات السنة الحالية – تكلفة البضاعة المباعة للسنة الحالية)	يعطي تراجع هذا المؤشر إشارة سلبية حول آفاق الشركة ويخلق حافزاً لتضخيم أرباح المؤسسة.
مؤشر جودة الأصول.	$1 - \frac{(\text{الأصول المتداولة للسنة الحالية} + \text{الأصول الثابتة للسنة الحالية})}{\text{إجمالي الأصول للسنة الحالية}}$ $1 - \frac{(\text{الأصول المتداولة للسنة السابقة} + \text{الأصول الثابتة للسنة السابقة})}{(\text{جمالي الأصول للسنة السابقة})}$	تشير الزيادة في الأصول طويلة الأجل إلى أن المؤسسة قد زادت مشاركتها في إرجاء التكاليف لتضخيم الأرباح.
مؤشر نمو المبيعات.	$\frac{\text{مبيعات السنة الحالية}}{\text{مبيعات السنة السابقة}}$	ارتفاع المؤشر يشير إلى الضغط لتحقيق توقعات السوق، مما يحفز التلاعب.
مؤشر الاتهالك.	$\frac{\text{معدل الاتهالك السنة السابقة}}{\text{معدل الاتهالك للسنة الحالية}}$	يؤدي انخفاض مستوى الاتهالك بالنسبة إلى صافي الأصول الثابتة إلى زيادة احتمال قيام المؤسسة بمراجعة عمر الإنتاجي المقدر للأصول صعوداً أو اعتماد طريقة

الفصل الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية وأليات الكشف والحد منها

<p>جديدة لزيادة الدخل.</p> <p>يفسر المحللون الزيادة غير المتناسبة في النفقات العامة والإدارية بالنسبة للمبيعات على أنها إشارة سلبية حول الآفاق المستقبلية للمؤسسة، وبالتالي خلق فكرة إبداعية لتضخيم الأرباح</p>	<p><u>المصاريف العامة والإدارية للسنة الحالية</u></p> <p><u>المصاريف العامة والإدارية للسنة السابقة</u></p>	<p>النفقات العامة والإدارية للمبيعات.</p> <p>(SGAI)</p>
<p>يفسر المحللون ان زيادة الرافعة المالية يؤدي إلى خلق حافز للتلاعب بالأرباح من أجل الوفاء بتعهدات الديون.</p>	<p>$\frac{(\text{المطلوبات المتداولة للسنة الحالية} + \text{الديون طويلة الأجل للسنة الحالية})}{(\text{المطلوبات المتداولة للسنة السابقة} + \text{الديون طويلة الأجل للسنة السابقة})} \div (\text{إجمالي الأصول للسنة الحالية} - \text{إجمالي الأصول للسنة السابقة})$</p>	<p>مؤشر الرافعة المالية.</p> <p>(LVGI)</p>
<p>تحسب المستحقات الإجمالية كتغير في رأس المال العامل (باستثناء النقد) مقسوماً على إجمالي الأصول، وهي تعكس مدى تدخل المديرين في التقدير المحاسبي.</p>	<p><u>التحسن في حسابات رأس المال العامل – التغير في النقدية – الاتهاب</u></p> <p><u>إجمالي الأصول</u></p>	<p>إجمالي المستحقات إلى إجمالي الأصول.</p> <p>(TATA)</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

Adoboe-Mensah, et al. (2023), **Using the Beneish M-score Model to Detect Financial Statement Fraud in the Microfinance Industry in Ghana, International Journal of Economics and Financial, Vol 13, Issues (4), p52.**

وتحسب M-SCORE بالصيغة التالية:¹

$$M = -4.84 + (0.92 * DSRI) + (0.528 * GMI) + (0.404 * AQI) + (0.892 * SGI) + (0.115 * DEPI) - (0.172 * SGAI) - (0.327 * LVGI) + (4.679 * TATA)$$

بالأرباح أو محاسبة إبداعية سلبية، أما إذا كانت $M\text{-Score} \leq -2.22$ لا توجد أدلة قوية على التلاعب أو ممارسة للمحاسبة الإبداعية.

2. نموذج ALTMAN: طور الباحث Edward I. Altman سنة 1968 نموذجا رياضيا يستخدم في التنبؤ بِإفلاس المؤسسات، بالإضافة إلى إمكانية توظيفه في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث يرى أنه يمكن التنبؤ بِإفلاس المالي بدقة تصل إلى 95% قبل عام من حدوثه، وتعتمد صيغة النموذج على معادلة تشمل عدة مؤشرات مالية، وتمثل كما يلي:²

$$Z = 1.2X_1 + 1.4X_2 + 3.3X_3 + 0.6X_4 + 1.0X_5$$

حيث:

X_1 : رأس المال العامل / إجمالي الأصول؛

X_2 : الأرباح المدورة / إجمالي الأصول؛

X_3 : الأرباح قبل الفوائد والضرائب / إجمالي الأصول؛

X_4 : القيمة السوقية لرأس المال / القيمة الدفترية لمجموع الديون؛

X_5 : المبيعات / إجمالي الأصول.

وتسرر النتيجة كما يلي:

- إذا كانت $Z < 2.99$ منطقة آمنة؛

¹- Beneish, M. D. (1999). **The Detection of Earnings Manipulation**. Financial Analysts Journal, 55(5), p 27-29.

²- إيمان زنودة، مرجع سابق، ص25.

- إذا كانت $Z < 2.99$ منطقة رمادية؛

- $Z < 1.81$ منطقة الخطر.

3. نموذج ميلر (Miller, 2007): اقترح Miller سنة 2007 نموذجاً للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية، وذلك من خلال تحليل العلاقة بين التغير في رأس المال العامل، باعتباره عنصراً قابلاً للتلاءب، والتغيرات النقدية من الأنشطة التشغيلية، باعتبارها عنصراً أقل عرضة للتلاءب، ويرى Miller أنه في حال عدم وجود تلاءب في الأرباح، فإن العلاقة بين هذين المتغيرين تكون مستقرة، ولذلك أطلق على هذه النسبة اسم "نسبة ميلر" (Miller Ratio)، وتعتبر قيمة هذه النسبة صفرًا مؤشرًا على غياب التلاءب، في حين أن أي انحراف عن الصفر يشير إلى احتمال وجود تلاءب في الأرباح.

وتحسب نسبة ميلر وفق المعادلة التالية:¹

$$EM = (\Delta WC / CFO)_t - (\Delta WC / CFO)_{t-1}$$

حيث:

EM : تمثل إدارة الأرباح (مؤشر المحاسبة الإبداعية)؛

ΔWC : التغير في صافي رأس المال؛

CFO : صافي التدفق النقدي التشغيلي.

ما سبق يتضح أنه كلما اختلفت نسبة ميلر عن الصفر ($EM \neq 0$) سواء بالسالب أو الموجب كان ذلك مؤشراً على وجود تلاءب في رقم الأرباح المعدة وفقاً أساس الاستحقاق.

المطلب الثالث: اتجاهات الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية

شهدت العقود الأخيرة انهيار عدد من الشركات الكبرى مثل ENRON وCOM WORLD، وقد تم تحويل شركة ARTHUR ANDERSEN، المسئولة عن مراجعة حسابات هذه الشركات، جزءاً

¹- بريش خالد، (2020)، ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 03، ص ص 33-34.

من المسؤولية بسبب استخدامها لأساليب المحاسبة الإبداعية السلبية، مستفيدة من الثغرات القانونية وتعدد السياسات المحاسبية، وقد أثر ذلك سلباً على مصداقية القوائم المالية، وتكررت هذه الممارسات في ظل بيئة أعمال تشجع على تجميل البيانات المالية لتحقيق مصالح خاصة على حساب المصلحة العامة، مما أثار دعوات متزايدة لضرورة التصدي لهذه الممارسات لما لها من آثار خطيرة على مستخدمي القوائم المالية وعلى الاقتصاد ككل، ومن أبرز الاتجاهات والأساليب الحديثة المستخدمة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ما يلي:

أولاً: جهود الهيئات الدولية للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

1. مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) FASB: يعتبر هذا المجلس الهيئة المسؤولة عن إصدار معايير المحاسبة المالية والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي أعقاب سلسلة من الفضائح المالية التي طالت شركات كبرى، تم إصدار قانون (ساريينز - أوكتسي) (SOX) المعروف أيضاً باسم "قانون إصلاح المحاسبة العامة وحماية المستثمرين"، والذي جاء لوضع معايير جديدة تهدف إلى تعزيز الشفافية وحماية المستثمرين من الاحتيال المحاسبي واستعادة الثقة في الأسواق المالية من خلال تحسين الإفصاح المالي وتعزيز الرقابة الداخلية.¹

2. مجلس المعايير المحاسبية الدولية: تعد المعايير المحاسبية الدولية من الأدوات الأساسية التي تحظى باهتمام واسع من قبل المحاسبين والمهنيين على مستوى العالم، حيث أعدت من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بهدف تعزيز التوافق الدولي وتوفير معايير محاسبية عالية الجودة وواضحة وقابلة للتطبيق عبر مختلف الدول، وقد ساهم ذلك في توحيد مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح ضمن إطار نظري موحد، واستناداً إلى هذه المبادئ، اعتمدت العديد من الدول معايير وطنية مستندة إلى المعايير الدولية، إلا أن بعض المحاسبين استغلوا الثغرات الموجودة في بعض هذه المعايير، ما أدى إلى ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية، ونتيجة لذلك، بادر مجلس معايير التقارير المالية

¹ - عبد الرحمن زهير عبد القادر، (2018)، انعكاسات قانون ساريينز اوكتسي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 117، جامعة الموصل، العراق، ص281.

الدولية بإدخال تعديلات وتحديثات تهدف إلى سد الثغرات ومنع استغلال المعايير القديمة (IAS) في التحريف أو التضليل المحاسبي، ومن بين أبرز هذه التعديلات:¹

- أ. توحيد المعالجات المحاسبية من خلال إلغاء غالبية بدائل المعالجات المحاسبية؛
- ب. إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي للمعيار لتجنب أي استغلال لبعض المحاسبين في القيام بالتلاء مع المعايير أو تحريف بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح والفهم السليم للمعيار.

3. المنظمة الدولية لهيئة الأوراق المالية (IOSCO): تأسست المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) سنة 1983 وتضم اعتباراً من سنة 2019 ما يقارب 224 هيئة تنظيمية من مختلف دول العالم، وتعتبر من أبرز الهيئات الدولية المعنية بالإشراف على الأسواق المالية، وتهدف الأساسية إلى حماية المستثمرين من خلال تطوير وتطبيق معايير تنظيمية فعالة، وتعزيز الشفافية والنزاهة في الأسواق، ومراقبة المعاملات الاستثمارية على المستوى العالمي.²

4. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC): تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977، بهدف تعزيز جودة المعلومات المحاسبية وزيادة الثقة فيها من خلال وضع معايير تخدم المصلحة العامة، ويشمل ذلك إصدار قواعد التعليم المهني المستمر عبر مجلس معايير التعليم المحاسبي المهني، ووضع معايير أخلاقيات المهنة من خلال المجلس الدولي لمعايير أخلاقيات المحاسبين (IESBA)، إضافة إلى إصدار معايير خاصة بمهنة المراجعة تضمن الالتزام والكفاءة في الأداء المهني.³

يختلف تطبيق هذه اللجان باختلاف التشريعات المعمول بها في كل دولة، أو وفقاً لقرارات مجلس الإدارة في كل مؤسسة بما ينسجم مع مصلحتها ومصلحة الأطراف ذات العلاقة، ويسمح وجود هذه اللجان في التخفيف من حدة تعارض المصالح بين المالك والمسيرين، كما توضحه نظرية الوكالة، من خلال

¹- سبعة ناهد، (2021)، دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -أوماش-بسكرة، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، ص 102-103.

²- Economist Intelligence Unit. (2017). The road to action: Financial regulation addressing climate change, <https://www.eiu.com>, Retrieved, February 20th, 2024.

³- نوي الحاج، (2018)، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، ص 221.

ضبط سلوك الإدارة والحد من الممارسات التي تهدف إلى تحقيق مكاسب شخصية على حساب أصحاب المصلحة.¹

ثانياً: دور آليات الحكومة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها

عقب الانهيارات التي شهدتها كبرى الشركات في أواخر الثمانينات وأوائل التسعينات سارعت بورصة لندن بتشكيل لجنة كادبوري Cadbury Committee سنة 1991، وانبعث عنها وضع مشروع للممارسات المالية لمساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية وتجنبها للخسائر والانهيارات، وفي سنة 1992 تم اصدار أول تقرير لهذه اللجنة يفيد بضرورة دراسة العلاقة بين الإدارة والمستثمرين ودورهم في تعزيز دور التدقيق في الشركات وال الحاجة إلى لجان تدقيق فاعلة، كما أشار إلى دور مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية والدعوة إلى تعزيز استقلالية كل منهما من خلال الفصل بين المسؤوليات، ثم توالت جهود دول العالم في سبيل تحقيق أفضل ممارسات لحكومة الشركات، ثم تطورت فكرة هذا المفهوم وتعززت أكثر نتيجة الجهد المبذولة التي برزت أعقاب الأزمة الآسيوية التي حدثت في أسواق تايلاند ومالزيا سنة 1997.²

نتيجة للتطور المستمر في العمليات المالية للشركات، أصبح من الضروري أن تعتمد مجالس الإدارة مبادئ حوكمة الشركات لممارسة مهامها الرقابية بكفاءة وفعالية ودرجة عالية من الاستقلالية، وقد عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من العلاقات التي تربط بين إدارة الشركة ومجلس إدارتها ومساهميها والأطراف ذات العلاقة. وتشمل هذه الحوكمة الهيكل الذي يتم من خلاله تحديد أهداف الشركة، والوسائل التي تستخدم لتحقيق تلك الأهداف، وكذلك الآليات التي يتم بها متابعة الأداء وقياسه".³

¹- سعدي فارس، (2021)، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها، رسالة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، ص 235.

²- سبعة ناهد، مرجع سابق، ص 04

³- NofanHamed Al-Olimat, Mohannad Obeid Al Shbail, (2021), The Mediating Effect of External Audit Quality on the Relationship Between Corporate Governance and Creative Accounting, International Journal of Financial Research, Vol. 12, No 1, p150.

ترتبط المحاسبة الإبداعية ارتباطاً وثيقاً بضعف تطبيق مبادئ حوكمة الشركات، حيث يعتبر الخل في منظومة الحوكمة من العوامل الرئيسية التي تتيح المجال لممارسات محاسبية مشكوك فيها، وقد تناولت الأدبيات المحاسبية كلا المفهومين؛ حوكمة الشركات والمحاسبة الإبداعية على نطاق واسع، إلا أن الاختلاف بينهما يكمن في طبيعة التناول، فبينما ينظر إلى حوكمة الشركات باعتبارها مفهوماً مقبولاً عند الجميع، فإن المحاسبة الإبداعية لا تزال مثاراً للجدل من حيث المعنى والموضوعية.

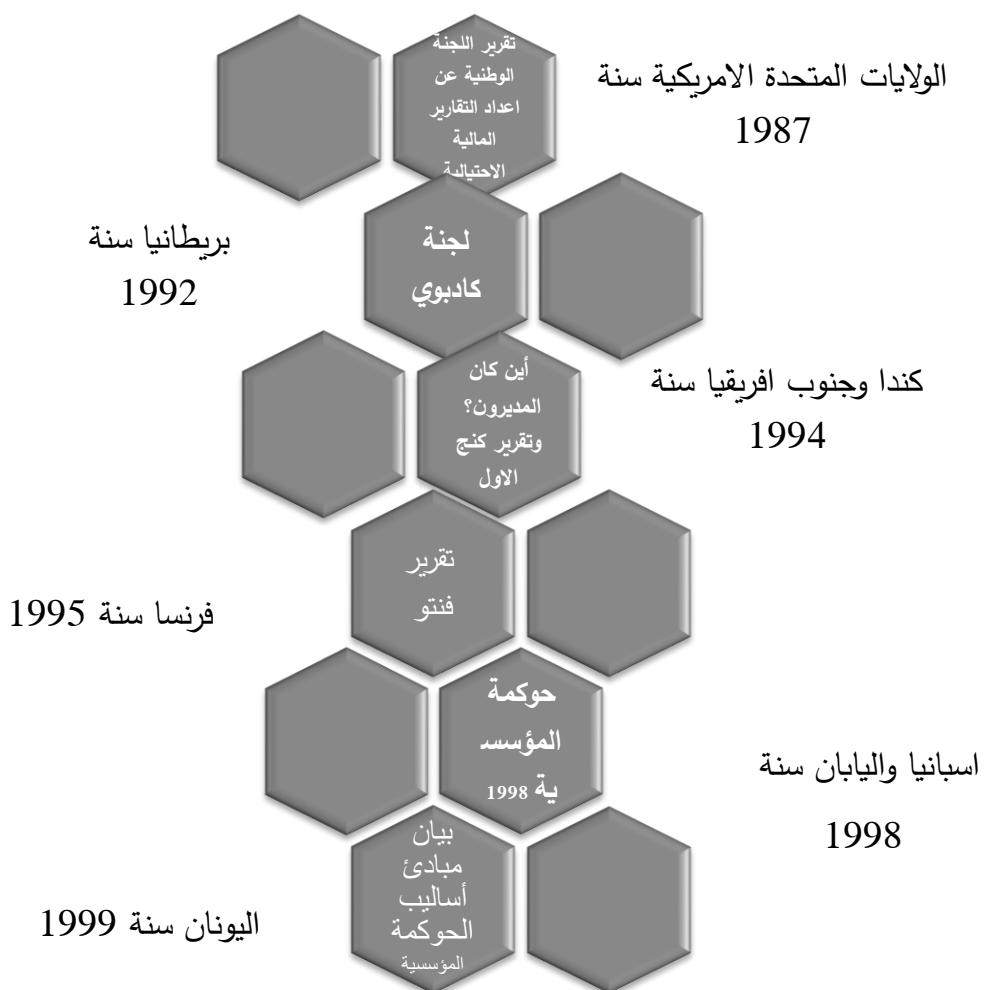
وفي هذا السياق، أجرى كل من Dye و Trueman سنة 1988 دراسات رائدة تناولت العلاقة بين عدم تناسق المعلومات وإدارة الأرباح، وخلصت إلى أن وجود فجوة في المعلومات بين الإدارة والمستثمرين يرتبط مباشرة بمارسات إدارة الأرباح، ومنذ ذلك الحين، أصبح عدم تناسق المعلومات عاملاً مفسراً للتلاعب المحاسبي في العديد من الدراسات.

وتعد فضيحة شركة Enron مثالاً بارزاً على فشل منظومة الحوكمة، حيث أظهرت التحقيقات أن معظم مبادئ الحوكمة، وعلى رأسها مبدأ الشفافية، لم يحترم، فقد قامت الشركة بالتلاعب في نتائجها المالية وميزانيتها العمومية باستخدام مكثف لأساليب المحاسبة الإبداعية، وهو ما أدى في نهاية المطاف إلى انهيارها، وكشف هشاشة آليات الرقابة والحكومة داخلها.¹

يمكن تلخيص الجهد الدولي لتحقيق آليات الحكومة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشكل التالي:

¹- Haouam Djemaa, Feddaoui Amina, (2013), Corporate governance and creative accounting, Faculty of Economics and Management, Badji Mokhtar University, Annaba, Algeria, p 02-03.

الشكل رقم (08): الجهود الدولية المبذولة لترسيخ آليات حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على ما سبق.

1. لجان المراجعة

ظهرت فكرة لجان المراجعة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد سلسلة من الهزات المالية العنيفة، كان أبرزها فضيحة شركة McKesson & Robbins، التي تورطت في عمليات تلاعب واسعة في قوائمها المالية كرد فعل على هذه الأحداث، وأوصت كل من بورصة نيويورك وهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية (SEC) بضرورة إنشاء لجنة داخل الشركات المسجلة، تتكون من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين، وتتمثل مهام هذه اللجنة في تعين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه، وذلك بهدف تعزيز استقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية.

في ذات سياق، أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) سنة 1967 بضرورة إنشاء لجان مراجعة لدى جميع المؤسسات، سواء كانت مدرجة في البورصة أو مؤسسات عامة،

وتواصلت الجهود التنظيمية في هذا المجال، حيث أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية سنة 1972 توصيات تلزم المؤسسات بإنشاء لجان مراجعة، وتطورت هذه التوصيات إلى إلزام قانوني سنة 1978، حين فرضت بورصة نيويورك على جميع الشركات المسجلة لديها تكوين لجان مراجعة.

وقد ازدادت أهمية لجان المراجعة بعد صدور قانون ساربينز أوكسلري (SOX) من قبل الكونغرس الأمريكي بتاريخ 30 جويلية 2002، والذي جاء ليضع مجموعة من المعايير الصارمة بهدف حماية المستثمرين من الممارسات المحاسبية الإبداعية، وتعزيز فعالية آليات الرقابة الداخلية والشفافية المالية داخل المؤسسات.¹

يختلف تطبيق لجان المراجعة من بلد إلى آخر تبعاً للتشريعات المحلية المعمول بها، كما قد يختلف داخل نفس الدولة من مؤسسة لأخرى وفقاً لرؤية مجلس الإدارة المخول بإنشاء هذه اللجان بما يتماشى مع مصلحة المؤسسة والأطراف ذوي العلاقة، ويعتبر وجود لجان المراجعة أحد الآليات الفعالة في تقليل حد الخلاف القائم بين مصالح المالكين والإدارة التنفيذية، وذلك في إطار نظرية الوكالة، إذ تعمل هذه اللجان على تقييد سلوك الإدارة، والحد من الإجراءات التي تهدف إلى خدمة المصالح الذاتية للمسيرين على حساب أصحاب الملكية، من خلال تعزيز الرقابة وتحقيق مستوى أعلى من الشفافية والمساءلة.²

2. المراجعة الداخلية والخارجية

أ. المراجعة الداخلية: عرفت لجنة رعاية المؤسسات (COSO) المراجعة الداخلية على أنها: "إجراء يوفر الأمان الأساسي للأعمال فيما يتعلق بمصداقية المعلومات المالية"، وقد بين التقرير الصادر عنها مفهوم الرقابة الداخلية، وقدم إطاراً متكاملاً لتطبيقها داخل المؤسسات، ويتميز هذا الإطار كونه لا يكتفي بوضع تعريف نظري للرقابة، بل يقدم معايير عملية أيضاً يمكن للإدارة استخدامها من أجل تقييم فعالية أنظمة الرقابة الداخلية المعتمدة لديها، كما تعتبر الرقابة الداخلية، بحسب COSO، آلية تنظيمية داخل المؤسسة

¹- نوي الحاج، المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18، 2018، ص 221.

²- سعيدي فارس، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها، اطروحة دكتوراه، مرجع سابق، ص 235.

تهدف إلى تعزيز كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية، وتسهم بشكل مباشر في تحقيق القيمة المضافة، من خلال حماية الأصول وضمان الامتثال للقوانين وتحقيق أهداف الحكومة.¹

إن الهدف الرئيسي لعملية المراجعة الداخلية يكمن في توفير تأكيد معقول بشأن خلو القوائم المالية من أية اختلالات جوهرية، سواء كانت نتيجة أخطاء أو تلاعبات متعمدة، والتأكيد من أن البيانات تعبّر بصورة عادلة عن الواقع المالي للمؤسسة، وفي هذا السياق، تضطلع المراجعة الداخلية بدور محوري في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الإجراءات التحليلية التي يقوم بها المدقق الداخلي بهدف التحقق من صدق وموثوقية المعلومات المالية المعروضة.²

إضافة إلى ذلك، تتوقف جودة تنفيذ مهام المدقق الداخلي على عدة متغيرات أهمها خطة عمل محكمة ونطاق عمل معقول ووجود دليل متعارف عليه يحكم عمل المدققين، بالإضافة إلى وجود نظام لمراقبة جودة الأداء، كل هذا يعزز قدرة المدققين الداخليين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.³

مما سبق يستنتج أن المراجعة الداخلية تهدف في الأساس إلى ضمان خلو القوائم المالية من أي تحريف، ويعتبر المراجع الداخلي للحسابات أهم طرف في مكافحة هذه المخاطر من خلال تنفيذ إجراءاته التصحيحية والحمائية، وكل ذلك يجعل من المراجعة الداخلية أداة فعالة في الكشف عن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية وتقليل مخاطرها والحد من آثارها.

ب. المراجعة الخارجية: يؤدي مراجع الحسابات الخارجي دوراً محورياً في بيئة الأعمال المعاصرة، لاسيما في الشركات المساهمة العامة، حيث يعتمد على تقريره المهني من قبل العديد من الأطراف، مثل المستثمرين والدائنين والجهات الرقابية وغيرهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية، حيث يقوم المراجع الخارجي، استناداً إلى مبادئ الموضوعية والحياد المهني، بجمع أدلة الإثبات الكافية والملائمة حول موضوع الفحص، ثم يجري مقارنة دقيقة بين المعلومات المالية المعروضة في القوائم وبين المعايير

¹-Abou Bakr Essedik Kidaouene, (2018), The Role of the Internal Audit Function in Reducing the Practices of Creative Accounting: Case Study in some Companies in the Provinces of Ain Defla and Chlef, Revue des études humaines et sociales -A/ Sciences économiques et droit, N 20, p85.

²- زيانى عبد الحق، مجذوب خيرة، (2020)، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01، ص 410.

³- محمد البشير بن عمر وآخرون، (2021)، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02، ص 339.

المحاسبية المعتمدة، بهدف التحقق من مدى صدقها وملائمتها للقوانين، وما إذا كانت هذه القوائم تعكس بصورة عادلة الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة، وعلى ضوء نتائج الفحص، يعد المراجع الخارجي تقريراً مستقلاً يوضح من خلاله رأيه بشأن مدى إمكانية الاعتماد على القوائم المالية، ويقوم بإيصاله إلى الأطراف المعنية لاتخاذ القرارات بناءً عليه.¹

رغم الأهمية الكبيرة لعملية التدقيق ودورها في التتحقق من صدق القوائم المالية، إلا أنها لا توفر ضماناً مطلقاً لاكتشاف جميع ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتبقى هناك احتمالية قائمة لعدم اكتشاف بعض الممارسات التحريفية، حتى مع الالتزام الكامل بأفضل المعايير المهنية وتنفيذ إجراءات المراجعة بكفاءة عالية، ويرجع ذلك إلى أن محاولة اكتشاف جميع صور المحاسبة الإبداعية قد تتطلب تكاليف مرتفعة جداً، مما يجعلها غير اقتصادية أو غير مقبولة من الناحية العملية، ومن ثم، فإن على المدقق الخارجي أن يوجه جهوده نحو المجالات ذات المخاطر العالية، حيث تزداد احتمالية وجود تحريفات جوهرية أو تلاعبات محاسبية.²

لكل هذا، وجب على مراجع الحسابات تركيز جهوده على المجالات ذات المخاطر العالية، نظراً لعدم إمكانية تقديم تأكيد مطلق، فهو يهدف إلى تحقيق تأكيد إيجابي مرتفع حول صدق القوائم المالية، مما يعزز ثقة المستخدمين بها، ونتيجة لذلك، ترتفع كفاءة أسواق رأس المال من خلال تحسين جودة المعلومات المالية، مما يجعل المراجعة الخارجية أداة تحقق منافع اقتصادية واجتماعية هامة.³

يستنتج مما سبق، أن للمراجعة الخارجية دور في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية لكن لا توفر ضماناً كاملاً باكتشاف كافة الممارسات المستخدمة حتى في ظل أفضل أداء لعدة أسباب أبرزها تكلفة عملية التدقيق نفسها.

خلاصة لما تم شرحه حول آليات حوكمة الشركات، يمكن القول أنها تسهم بفعالية في تقليل عدم تناسق المعلومات، وتعزيز الامتثال لمتطلبات الإفصاح، مع الحفاظ على مصداقية القوائم المالية وحمايتها من التلاعب المحاسبي، كما أن التطبيق الفعال لمبادئ الحوكمة يحد من الممارسات السلبية

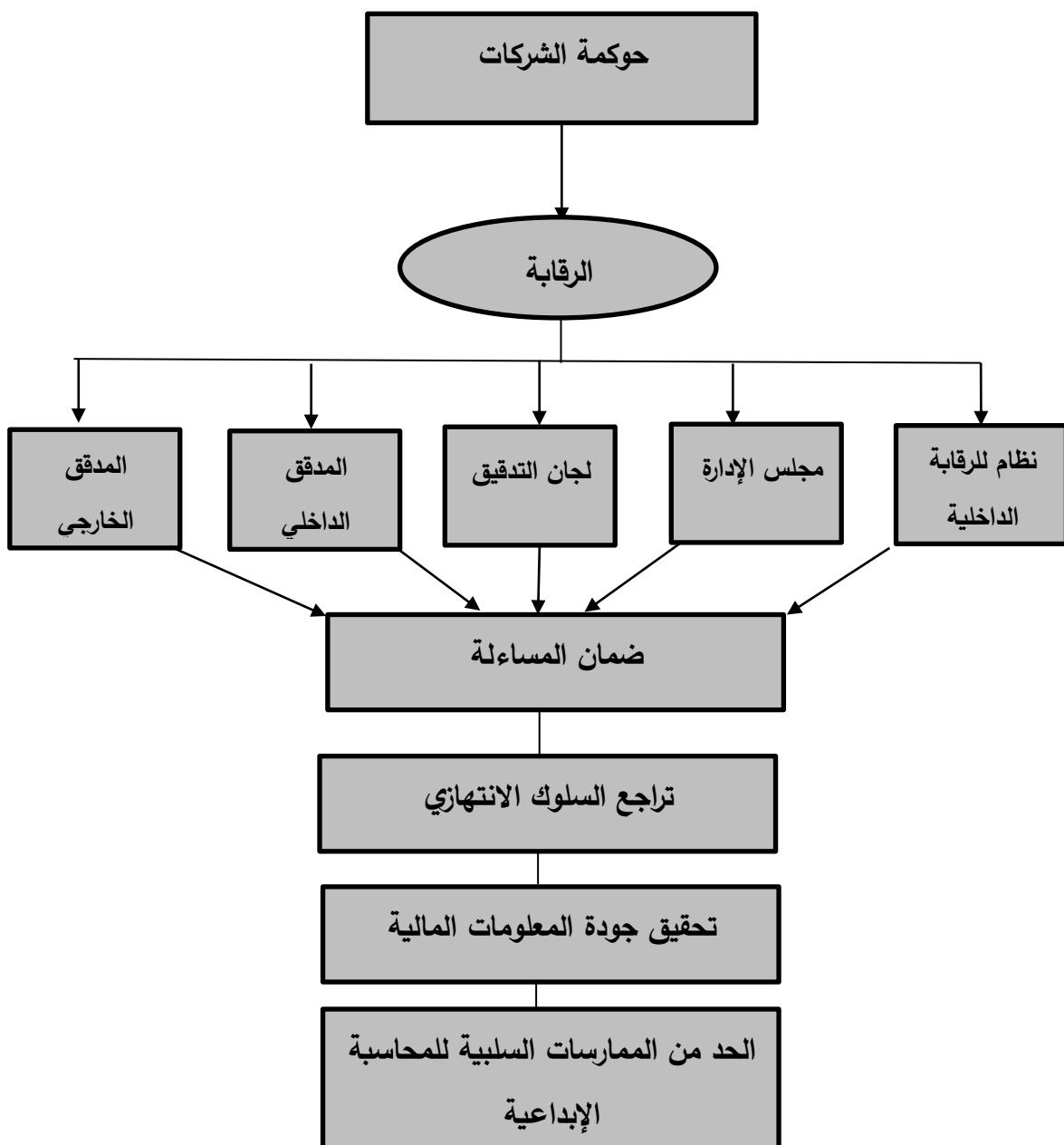
¹- أمين السيد احمد لطفي، (2005)، مسؤوليات إدراك المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبة الخاطئة، دار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 20.

²- بن عبد العزيز سفيان، منصورى هواري، (2017)، دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، ص 21.

³- علي محمود الخشاوى، محسن ناصر الدسوسي، مرجع سابق، ص ص 18-19.

للمحاسبة الإبداعية، مما يعزز الشفافية والثقة في البيئة المالية للمؤسسات، والشكل الموالي يظهر مركبات الحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

الشكل رقم (09): مركبات حوكمة الشركات



المصدر: فداوي أمينة، مرجع سابق، ص 271 (بتصرف).

ثالثاً: المحاسبة القضائية

تعرف المراجعة القضائية على أنها عملية فحص منهجية وموضوعية للقواعد والتقارير المالية، يقوم بها مراجع متخصص بناء على طلب جهة قضائية، وذلك بهدف التحقق من دقة وسلامة المعلومات المالية والكشف عن أية حالات غش أو تلاعب أو احتيال، وتهدف هذه العملية إلى تقديم أدلة فنية محايدة تساعد القضاة في فهم خلفيات الأرقام المحاسبية المعروضة أمامهم، وتسرع الفصل في النزاعات التجارية والاقتصادية والمصرفية والحسابية المطروحة على المحاكم المتخصصة.¹

كما تساهم المراجعة القضائية في الكشف عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية والحد منها، وذلك من خلال توظيف أدوات وتقنيات التحليل المالي والمحاسبي للكشف عن التلاعبات المخفية ضمن القوائم المالية، فهي تسهم في تقسيم وتبسيط القضايا المالية المعقدة أمام الجهات القضائية، مما يسمح للعدالة من تحديد المسؤولين عن الاحتيال المالي بسهولة أكبر، كما تساعد في التحقيق في الجرائم المالية التي ترتكبها المؤسسات، من خلال توفير أدلة فنية دقيقة تدعم الهيئات القضائية والرقابية المختصة في اتخاذ قراراتها.²

خلاصة لما سبق، يمكن القول إن المراجعة القضائية تعد أداة فعالة في التحقيق في الفضائح المالية، خاصة تلك التي يشتبه في ارتكابها عن طريق الاحتيال أو السرقة، فهي لا تقتصر على كشف التلاعبات فقط، بل تساهم أيضا في تعزيز آليات الرقابة من خلال تحديد المناطق التي تشهد ممارسات غير قانونية، بالإضافة إلى كشف الثغرات القانونية التي تشكل بيئة خصبة لحدوث الغش والاحتيال المالي.

¹ - محمد طويلب، (2022)، دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة المدبر، المجلد 09، العدد 01، ص 60.

² - عادل نقموش، (2019)، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر - دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، ص 720.

رابعاً: أخلاقيات المهنة

تساهم الالتزام بالمعايير الأخلاقية في الحد من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والمراجعة ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهني التي من أهم وظائفها وضع قواعد أكثر إلزامية يلتزم بها معدو الكشوف المالية والمراجعين ويسترشد بها في استخدام المحاسبة الإبداعية وتوجيهه استخدامها دون أن يضر بأصحاب المصلحة.¹

يستنتج مما سبق، أنه يمكن القضاء على التجاوزات الناشئة القائمة على الممارسات المحاسبية الإبداعية عن طريق تحسين الممارسات الأخلاقية والمحاسبية، وتحقيقاً لهذه الغاية ينبغي تكثيف العمل بشأن مواصلة تطوير مدونة أخلاقيات المحاسبة.²

خامساً: توعية المستثمرين بمارسات التلاعب في المعلومات المالية

تعتبر توعية المستثمرين والمستخدمين للمعلومات المالية من الوسائل الفعالة للحد من ممارسات التلاعب المحاسبي، ويمكن أن تتم هذه التوعية من خلال مبادرات فردية يقوم بها المستثمرون عبر التثقيف الذاتي بهدف تعزيز فهمهم للمفاهيم المحاسبية، أو من خلال برامج تتظمها الجهات المعنية بسلامة ومصداقية القوائم المالية، سواء كانت جهات حكومية أو تابعة للقطاع الخاص، كتقديم برامج محاسبية توعوية وإرسال رسائل إعلامية وتنظيم ورش عمل أو حلقات نقاشية تهدف إلى شرح ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تعتمدها بعض المؤسسات وغيرها.³

في الختام، يمكن التأكيد على أن مسؤولية الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية لا تقع على جهة واحدة فقط، بل تمثل مسؤولية جماعية تشمل مختلف الأطراف ذات العلاقة، وفي المقام الأول،

¹-Godsday Edesiri Okoro, Emmanuel Ikechukwu Okoye,(2016), Taming Creative Accounting Via International Financial Reporting Standards: The Nigerian Scenario, Business Trends, Vol. 6, No. 4, p16.

²- Hans-Christian Brauweiler et al, (2019), Avoiding Creative Accounting: Corporate Governance and Leadership Skills, Towarzystwo Naukowe Wnizceastrzeżone, Vol 104, N160, p17.

³- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، (2011)، أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية والجامعة، العدد 27، 2011، ص 370-371.

يتحمل مجلس وضع المعايير المحاسبية جزءاً كبيراً من هذه المسؤولية من خلال العمل على تقليل التغرات والفجوات الموجودة في المعايير الحالية، كما تتحمل مهنة التدقيق دوراً محورياً، نظراً لأن المحاسب الذي يمارس المحاسبة الإبداعية يتمتع بخبرة و دراية كافية بالمبادئ المحاسبية، الأمر الذي يتطلب وجود مدقق يمتلك مستوى عالٍ من الكفاءة والاحترافية لكشف تلك الممارسات، إضافة إلى ذلك، تبرز أهمية المنظمات المهنية والدولية في نشر الوعي وتقديم التدقيق المحاسبي، من خلال إعداد برامج تعليمية متخصصة تشرح هذه الممارسات وطرق اكتشافها، بهدف الرفع من مستوى الوعي المحاسبي لدى مستخدمي القوائم المالية، بما يضمن تعزيز الشفافية والمصداقية في التقارير المالية.

خلاصة الفصل

سلط هذا الفصل الضوء على واقع البيئة المحاسبية في الجزائر، مبيناً أثر التحولات الاقتصادية التي عرفتها البلاد على المنظومة المحاسبية، وهو ما استدعي اعتماد نظام محاسبي مالي جديد بموجب القانون 07-11، يتوافق مع المعايير الدولية ويهدف إلى تعزيز الشفافية والمصداقية في إعداد القوائم المالية، غير أن هذا النظام، رغم تطوره، يتسم بقدر من المرونة في معالجة الأحداث الاقتصادية و اختيار التقديرات المحاسبية، مما يتيح المجال للشكوك في ظهور ممارسات المحاسبة الإبداعية، سواء الإيجابية أو السلبية.

وقد ناقش الفصل ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل هذا النظام المحاسبي، مبرراً التحديات التي تطرحها على جودة المعلومات المالية، لا سيما في ظل وجود ثغرات في المعايير وصعوبات في التطبيق العملي. كما تم التطرق إلى أبرز النماذج الكمية المستخدمة للكشف عن هذه الممارسات، مثل نموذج Miller، Modified Jones، Jones، Healy، بالإضافة إلى استعراض مجموعة من الآليات الحد منها، كحكومة الشركات، المراجعة القضائية، والمعايير المحاسبية الدولية.

وتعد هذه العناصر المعالجة في هذا الفصل قاعدة لانتقال إلى الفصل الموالي، الذي يتناول بالدراسة الميدانية حقيقة ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بغرض التحقق من مدى انتشار هذه الظاهرة، واختبار الآليات الممكنة للكشف عنها والحد من آثارها على مستوى الممارسة الفعلية.

الفصل الثالث

**دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية
في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**

تمهيد

بعد استعراض الجانب النظري للمفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية، بما يشمل أشكالها والد الواقع وراء ممارستها، والتركيز على الممارسات المستخدمة في البيئة المحاسبية الجزائرية مستندة إلى الأدبيات المتعلقة بمتغير الدراسة، ولتحقيق أهداف البحث كان من الضروري إسقاط الجانب النظري على الواقع، لذا تم تدعيم الدراسة بدراسة إحصائية تستند إلى أسس وقواعد علمية تمثل في أداة الاستبيان للإجابة عن الاشكالية المطروحة وتأكيد أو نفي صحة الفرضيات؛ كما تم تحديد عينة الدراسة على من يشتغلون في حقل المحاسبة في الجزائر من مهنيين (خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين) ومحاسبين في مؤسسات اقتصادية، بغية حصر عينة الدراسة في الأشخاص المطلعين على تطبيق المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بالإضافة إلى ذلك تم الاعتماد على نموذج ميلر" وتطبيقه على بيانات مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للفترة (2019-2023) للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية فيها.

وفي هذا السياق سيشتمل هذا الفصل على ثلاثة مباحث إذ يستعرض المبحث الأول "واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين"، بينما حُصص المبحث الثاني لـ" الكشف الكمي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة باستخدام نموذج ميلر"، أما المبحث الثالث فيعني بـ" اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة".

المبحث الأول: واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر المحاسبين

يعتبر الإطار المنهجي للدراسة خطوة أساسية للبدء في الجانب التطبيقي، وذلك بعد تحديد مجتمع الدراسة الذي يتلاءم مع موضوع البحث وأدوات جمع البيانات الملائمة، حيث يتضمن هذا المبحث وصفاً للإجراءات المعتمدة لتحقيق أهداف الدراسة والمتعلقة بواقع المحاسبة الإبداعية في الجزائر من وجهة نظر المحاسبين، وتحليل تصوراتهم حول مدى انتشار هذه الظاهرة ودوافعها وانعكاساتها على مصداقية المعلومات المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة

في هذا المطلب سيتم تقديم الإطار المنهجي للدراسة والذي يشتمل على منهج الدراسة، إضافة إلى مجتمع وعينة الدراسة وأداة جمع المعلومات.

أولاً: منهج الدراسة

كل دراسة تستدعي منهجاً ملائماً لها، والمنهج هو: "مجموعة من الأساليب والمداخل المتعددة التي تستعمل لغرض جمع البيانات والوصول من خلالها إلى تفسيرات أو نتائج".¹

تماشياً مع أهداف وإشكالية الدراسة ولإثبات فرضيات البحث لابد من اتباع منهج علمي يخلق انسجام بين فرضيات البحث وعملية إثباتها ميدانياً، حيث تم الاعتماد في هذه الدراسة على **المنهج الوصفي**، والذي يعرف بأنه " طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها عن طريق جمع المعلومات المقننة عن المشكلة وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة" ،² وقد تم استخدام هذا المنهج لتناسبه وطبيعة الدراسة، كونه لا يقتصر فقط على جمع البيانات لظاهرة معينة، بل يتناول تحليل هذه الظاهرة ورصدتها، حيث تم جمع البيانات والمعلومات عنها ووصفها وصفاً تفسيرياً دقيقاً من خلال

¹ - لويس كوهين، (1990)، (ترجمة كوثر حسين كوجيك): *مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربية*، ط1، القاهرة، مصر، دار العربية للنشر، ص62.

² عمار بحوش وآخرون، (2000)، *مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحوث*، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ص 32.

البيانات المجمعة والمتوفرة، ومعبرين عنها تعبيرًا كيًّفياً وكميًّا سواء بفقرات أو في شكل رسوم بيانيّة أو في جداول رقمية وصفية.

إن التعبير الكيّفي يصف الظاهرة ويوضح خصائصها، أما التعبير الكمي يقدم وصف رقمي ملموس يوضح مقدار هذه الظاهرة وحجمها.¹

بناء على منطقات هذا المنهج تم القيام كمرحلة أولى بجمع بيانات كافية ودقيقة عن الموضوع بالاعتماد على طرق جمع البيانات المستخدمة في البحث العلمي تتمثل في أداة الاستبيان، ثم تم تسجيلها وترتيبها وتحليل ما تم جمعه من البيانات بطريقة علمية موضوعية، وكل ذلك محاولة لتشخيص واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بالاعتماد على البيانات المجمعة حول عينة الدراسة.

ثانياً: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة: يعرف المجتمع بأنه: "جميع المفردات التي تتواجد فيها الخصائص المطلوب دراستها"²، ويعرف مجتمع الدراسة بأنه: "جميع المفردات التي تمثل الظاهرة موضوع البحث، وتشترك في صفة معينة أو أكثر المطلوب جمع البيانات حولها"³، كما يعرف أيضًا بأنه: "عبارة عن جميع الوحدات أو رأس المال البشري أو المشاهدات أو الحالات التي تشترك في صفة أو مجموعة من الصفات تميزها عن غيرها ويرغب الباحث في تعميم النتائج المتوصّل إليها".⁴

مجتمع الدراسة في دراستنا هذه هو فئة المحاسبين الذين يشغلون في حقل المحاسبة في الجزائر

¹- خالد بن بوزيد، بشير بلحاري، (2024)، *تصنيف البيانات النوعية والكمية*، مجلة التمكين الاجتماعي، المجلد 06، العدد 02، جامعة الاغواط، الجزائر، ص 230.

²- بعيطيش شعبان، (2016)، *أثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية*، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسلية-، الجزائر، ص 186.

³- خليفى رزique، شيقارة هجيرة، (2017)، *منهجية تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمية*، مجلة المعارف علمية دولية محكمة، جامعة بويرة، العدد 23، ص 280-294.

⁴- مصطفى طوبي، التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج excel-الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر 2018، ص 19.

(خبير محاسبي، محافظ الحسابات محاسب معتمد ومحاسب في المؤسسة).

2. عينة الدراسة: إن العينة هي عبارة عن جزء أو قسم من مجتمع دراسة¹، لتحديد حجم العينة المعبأة عن مجتمع الدراسة، وقد تم اعتماد قاعدة ستيفن تومسون (Tevenson Thomson Rule)، (2012)، في تحديد عينة الدراسة، وبما أن حجم مجتمع الدراسة غير محدود فإن حجم العينة حسب هذه القاعدة يحدد وفقاً للمعادلة التالية²:

$$n = (Z^2 \times p \times (1 - p)) / E^2$$

حيث:

- n: حجم العينة المطلوب؛
- Z: القيمة Z المرتبطة بمستوى الثقة (1.96 عند 95%)؛
- p: نسبة الأفراد الذين يُتوقع أن يمتلكوا السمة محل الدراسة (غالباً يستخدم 0.5 لزيادة الدقة)؛
- E: هامش الخطأ المسموح به (0.05).

$$\begin{aligned} n &= (1.96^2 \times 0.5 \times 0.5) / 0.05^2 \\ n &= (3.8416 \times 0.25) / 0.0025 \\ n &= 0.9604 / 0.0025 \\ n &= 384.16 \approx 385 \end{aligned}$$

مما سبق يتضح أن حجم العينة المعبأة عن المجتمع الاحصائي هو 385، تم توزيع الاستبيان على عينة الدراسة وتم استلام 198 استبيان عادي و146 استبيان الكتروني والجدول رقم (09) الموالي يوضح آلية توزيع الاستبيانات على أفراد العينة:

¹ - مصطفى طويطي. المرجع السابق، ص 20.

² - Steven K. Thompson, (2012), Sampling, 3rd ed, Hoboken, NJ: Wiley, p 54-55.

الجدول رقم (09): يبين توزيع الاستمرارات على أفراد العينة

العدد النهائي للاستبيانات التي تم تفريغها والاعتماد عليها في الدراسة (المقبولة)	عدد الاستبيانات غير الصالحة للدراسة	عدد الاستبيانات المسترجعة	عدد الاستبيانات الموزعة	
146	00	146	146	استبيان الكتروني
198	17	215	300	استبيان عادي
344	17	361	446	
نسبة الردود = (عدد الاستبيانات المقبولة / عدد الاستبيانات الموزعة) * 100				

المصدر: من إعداد الطالبة.

بعد الضبط النهائي للاستبيان، تم توزيعه على عينة الدراسة إذ تم استلام 215 استبيان عادي و 146 استبيان الكتروني، وبعد الفحص التفصيلي لجميع الاستبيانات المسترجعة تبين أن 17 استيانة موزعة بشكل عادي غير صالحة للتحليل، وبالتالي فإن إجمالي عدد الاستبيانات الصالحة هو 344 استبيان من بينها 198 استبيان عادي و 146 استبيان الكتروني، أي أن نسبة الاستبيانات الصالحة للمعالجة الإحصائية لبياناتها بلغت (77.13 %) والتي قمنا بتقريغ محتوياتها في برنامج SPSS-V29 للمعالجة الإحصائية.

المطلب الثاني: تصميم أداة الدراسة وأساليب الإحصائية المستخدمة

تم تصميم استبيان بناءً على الجوانب النظرية للدراسة، ومراجعة الدراسات السابقة والأدب المتعلق بالمحاسبة الإبداعية، وقبل توزيع الاستبيان، كان لزاماً بمراجعة أداة الدراسة وضبطها علمياً ومنهجياً وإحصائياً، بالإضافة إلى التأكد من دقتها اللغوية وتضمينها المعلومات الأساسية من عنوان وطبيعة الموضوع وهدفه، وفي هذا السياق خصص هذا المطلب لعرض تصميم أداة الدراسة، محتوياتها الرئيسية، وأساليب الإحصائية المعتمدة في التحليل.

أولاً: تصميم أداة الدراسة

لقياس متغيرات الدراسة فإنه تم الاعتماد على أداة الاستبيان لاستطلاع آراء المحاسبين الذي يشغلون في حقل المحاسبة في الجزائر (محافظ حسابات، خبير محاسبي ، محاسب معتمد، محاسب في مؤسسة)، في هذا الشأن تم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع البيانات ورؤيتي في تصميمه ما تم تناوله في الجانب النظري وما تم التطرق إليه في الدراسات السابقة وأيضاً وضوح العبارات لتسهيل فهمها، ومن أجل التأكد أن عبارات الاستبيان تقيس فعلاً ما وضعت لقياسه ومدى سلامة ودقة الصياغة اللغوية والعلمية لعبارات الاستبيان، تم عرض الاستبيان للتحكيم على مجموعة من الأساتذة من أهل الاختصاص من أجلأخذ اقتراحاتهم (انظر ملحق رقم 02)، وتم إخراج النسخة النهائية من الاستبيان بعدأخذ الاقتراحات بعين الاعتبار ليصبح في صورته النهائية متكون من 33 عبارة وتتضمن الاستبيان، إضافة إلى البيانات الشخصية أربعة محاور، كما هو موضح في الجدول أسفله:

الجدول رقم (10): هيكل أداة الدراسة (الاستبيان)

أقسام الاستبيان	
	أولاً: البيانات الشخصية
عدد العبارات	ثانياً: محاور الموضوع
من عبارة رقم 01 إلى عبارة 08	المحور الأول: مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
من عبارة رقم 09 إلى عبارة 18	المحور الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
من عبارة رقم 19 إلى عبارة 28	المحور الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
من العبارة رقم 29 إلى عبارة 33	المحور الرابع: آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية.
33 عبارة	مجموع عبارات الاستبيان

المصدر: من إعداد الطالبة.

يمثل الجدول أعلاه الصورة النهائية لأداة الدراسة المستخدمة في استطلاع آراء المستجوبين حول موضوع البحث، حيث رُوعي في تصميم الاستبيان التناقض من حيث الشكل وعدد العبارات، أما من حيث المضمون، فقد تم صياغة العبارات بشكل واضح ومفهوم لتمكن أفراد العينة من تقديم إجابات دقيقة، تضمن الحصول على بيانات صالحة للمعالجة الإحصائية، حيث اشتمل الجزء الأول على البيانات الشخصية والتي تضمنت (**المؤهلات العلمية، الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية**)، أما الجزء الثاني فيحتوي على عبارات متعلقة بكل محور على حد:

- المحور الأول يحتوي على عبارات تتعلق بـ " مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"؛
- المحور الثاني يحتوي على عبارات تتعلق بـ: **أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**؛
- المحور الثالث يحتوي على عبارات تتعلق بـ " دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"؛
- المحور الرابع يحتوي على عبارات تتعلق بـ " آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" (انظر الملحق رقم 01).

ثانياً: سلم القياس المستخدم في الاستبيان

وفقاً للدراسات السابقة التي تم التطرق إليها وتماشيا مع نوعية الإجابات المراد الحصول عليها من مفردات عينة الدراسة، فقد تم اعتماد مقياس ليكرت (Likert Scale)^{*} الخماسي، بحيث يقابل كل عبارة قائمة تحمل الب戴ائل، ويرمز لها رقميا عند ادخال البيانات لبرامح الحاسوب بـ (1,2,3,4,5) على التوالي:

* - مقياس ليكرت: "يعود أساس ظهور هذا المقياس إلى الباحث Resis وهو مقياس نفسي يستخدم عموما في الاستبيانات، وهو المقياس الأكثر شيوعا في الاستخدام خاصة في البحوث النفسية، وعند الإجابة على مقياس ليكرت يقوم المبحوثين بتحديد مستوى موافقتهم على بنود التي تضمنها الاستبيان... ويعرف البند وفقا لمقياس ليكرت بأنه عبارة بسيطة يتم سؤال المبحوث للتنقييم وذلك اعتمادا على المعايير الموضوعية أو الشخصية والتي يمتلكها ورؤيته المسبيقة حول ذلك، وبشكل عام فإن مستوى الموافقة أو عدم الموافقة هو ما يتم قياسه في هذا المقياس ... وفي الغالب يتكون مقياس

الجدول رقم (11): توزيع درجات المقياس المستخدم في الاستبيان

غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما	بدائل القياس
1	2	3	4	5	الدرجة/الترميز

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مقياس ليكرت (Likert Scale).

لتسهيل تحليل ومناقشة أراء المستجيبين نحو مدى موافقتهم أو عدم موافقة على ما تضمنته عبارات ومحاور الاستبيان فإنه تم إعداد دليل الموافقة لتحليل إجابات أفراد العينة الدراسة وتم الاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

المدى العام: لتحديد طول خلايا مقياس ليكرت الخماسي المستخدم في الاستبيان، تم حساب المدى كالتالي: (أعلى درجة في المقياس - أدنى درجة في المقياس) = (5-1)=4، وللحصول على طول الخلية الصحيح تتم قسمة المدى العام على عدد درجات الموافقة، وذلك على نحو التالي: $4/5=0.8$ ، وبإضافة هذه القيمة في كل مرة للحد الأدنى لدرجة الموافقة يتم الحصول على الحد الأعلى، وهكذا مع كل درجات الموافقة، وتقييد هذه العملية في التعرف على موقف مشترك لإجمالي أفراد العينة، كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): تحديد الاتجاه حسب قيم المتوسط الحسابي

مستوى الموافقة	مجال المتوسط الحسابي
درجة منخفضة جدا	من 1.00 إلى 1.80 درجة
درجة منخفضة	من 1.81 إلى 2.60 درجة
درجة متوسطة	من 2.61 إلى 3.40 درجة
درجة عالية	من 3.41 إلى 4.20 درجة
درجة عالية جدا	من 4.21 إلى 5.00 درجة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على مقياس ليكرت الخماسي.

ليكرت من خمسة مستويات مرتبة يطلب الإجابة عليها" نقلًا عن المرجع مصطفى طوبي، وعيل ميلود: مرجع سابق، ص 51.

إضافة إلى تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان، فإنه يتم ترتيب العبارات من خلال أهميتها في المحور بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور، وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين تأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري (أقل تشتت) بينهما.

ثالثاً: الأساليب المعالجة للإحصائية المستخدمة

من أجل اختبار صلاحية أداة الدراسة تم الاعتماد على مجموعة من الأساليب والأدوات الإحصائية المحسوبة باستعمال برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) متمثلة فيما يلي:

1. اختبار كشف التوزيع الطبيعي للبيانات (Tests of Normality)

من أجل معالجة صحيحة لبيانات المستجيبين نحو متغيرات الدراسة ومن أجل اختيار الأساليب الإحصائية المناسبة، فإنه يتبعن أولاً تحديد ما إذا كانت بيانات المستجيبين نحو المتغيرات التي يتم دراستها تتبع التوزيع الطبيعي أو تتبع التوزيعات الاحتمالية أخرى.

تقيد عملية تحديد نوع توزيع البيانات في اختيار نوع الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل البيانات وختبار الفرضيات، حيث يوجد نوعان من الأساليب الإحصائية وهي: أساليب احصائية معلمية والتي تشرط أن تتبع البيانات المستجيبين نحو محاور الاستبيان التوزيع الطبيعي، وأساليب احصائية اللامعلمية والتي لا تشرط أن تتبع البيانات المستجيبين نحو محاور الاستبيان للتوزيع الطبيعي.

وهناك عدة طرق إحصائية للكشف عن نوع التوزيع للبيانات الاستبيان منها:¹

أ. طريقة اختبار كولومنجروف - سيرنوف (Kolmogorov-Smirnov): يستخدم هذا الاختبار إذا كان عدد العينة أكبر أو يساوي 50 مفردة؛

ب. طريقة اختبار شابир ويلك (Shapiro-Wilk): يستخدم إذا كان عدد حجم العينة أقل من 50 مفردة.

¹-أبو زيد، محمد خير سليم، (2005)، *أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS*، دار جرير للنشر والتوزيع ، الرياض، السعودية، ص 156.

لكل اختبار قيمة احتمالية يرمز لها بالرمز (Sig)، حيث من خلالها يتم الحكم على نوع التوزيع وهذا بمقارنتها مع مستوى الدلالة (0.05) والقاعدة العامة المعمول بها في حالة كشف عن نوع التوزيع البيانات هي¹:

- إذا كانت القيمة الاحتمالية (Sig) أقل من 0.05، فإن بيانات لا تتوافق مع التوزيع الطبيعي؛
- إذا كانت القيمة الاحتمالية (Sig) أكبر من 0.05، فإن بيانات العينة نحو متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي.

وفيمما يلي نتائج الكشف عن نوع التوزيع لبيانات المستجيبين لعينة الدراسة:

الجدول رقم (13): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

نوع التوزيع بيانات كل محور	Shapiro-Wilk اختبار شابيرو ويلك			Kolmogorov-Smirnov اختبار كولومنجروف - سيمرنوف			محاور الاستبيان
	Sig. القيمة الاحتمالية	Df درجة الحرية	القيمة الإحصائية للاختبار	Sig. القيمة الاحتمالية	Df درجة الحرية	القيمة الإحصائية للاختبار	
يتبع التوزيع الطبيعي	0.765	344	0.38	0.237	344	0.064	<u>المotor الأول:</u> مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
يتبع التوزيع الطبيعي	0.675	344	0.041	0.328	344	0.053	<u>المotor الثاني:</u> أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في

¹ - أسامي ربيع أمين، (2008)، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS-مهارات أساسية اختبارات الفروض الإحصائية (المعلمية- اللامعلمية)، الدار العالمية، القاهرة، مصر، ص 121.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

								المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
يتبع التوزيع طبيعي	0.877	344	0.015	0.311	344	0.096	<u>المحور الثالث:</u> دowافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية	
يتبع التوزيع طبيعي	0.690	344	0.046	0.211	344	0.082	<u>المحور الرابع:</u> آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية	

القاعدة: إذا كانت قيمة Sig أكبر من 0.05 فإن البيانات المستجوبين نحو ما تضمنه محور الاستبيان تتبع التوزيع الطبيعي.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS - V 29 (انظر للملحق رقم 03).

يوضح الجدول أعلاه أن عدد افراد عينة الدراسة يساوي 344 فردا، وعند الاستدلال بنتائج اختبار Shapiro-Wilk (Kolmogorov-Smirnov) أو اختبار (Shapiro-Wilk) تظهر أن القيمة الاحتمالية (Sig) لبيانات المستجوبين نحو محاور الاستبيان هي أكبر من (0.05)، حيث:

- بالنسبة لبيانات المستجوبين نحو المحور الأول (مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بلغت القيمة الاحتمالية بلغت قيمة (Sig=0.237) بالنسبة للاختبار الأول و(Sig=0.765) بالنسبة للاختبار الثاني، وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05، وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو المحور الأول تتبع التوزيع الطبيعي.

- بالنسبة لبيانات المستجوبين نحو المحور الثاني (أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية) بلغت القيمة الاحتمالية بلغت قيمة ($Sig=0.328$) بالنسبة للاختبار الأول و($Sig=0.675$) بالنسبة للاختبار الثاني وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05، وعليه ووفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو المحور الثاني تتبع التوزيع الطبيعي.

- بالنسبة لبيانات المستجوبين نحو المحور الثالث (أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية) بلغت القيمة الاحتمالية بلغت قيمة ($Sig=0.311$) بالنسبة للاختبار الأول و($Sig=0.877$) بالنسبة للاختبار الثاني وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05، وعليه وفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو المحور الثالث تتبع التوزيع الطبيعي.

- بالنسبة لبيانات المستجوبين نحو المحور الرابع (أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بلغت القيمة الاحتمالية بلغت قيمة ($Sig=0.211$) بالنسبة للاختبار الأول و($Sig=0.690$) بالنسبة للاختبار الثاني وهي أكبر من مستوى دلالة 0.05، وعليه وفق القاعدة أعلاه فإن بيانات العينة نحو المحور الرابع تتبع التوزيع الطبيعي، (أنظر الملحق رقم 03).

يستنتج مما سبق أن البيانات المستجوبين تتبع التوزيع الطبيعي، وعليه سيتم استخدام الأساليب الإحصائية المعملية لتحليل إجابات أفراد العينة واختبار فرضيات الدراسة.

2. أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات المستجوبين

تم إخضاع البيانات إلى عملية التحليل الإحصائي بالاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS - V29)، كما تم الاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

- أ. التكرارات والنسب المئوية: للوصف الاحصائي للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة؛
- ب. الرسوم البيانية: من أجل عرض القيم والمؤشرات الإحصائية بيانياً كي يسهل فهمها أكثر؛
- ج. المتوسط الحسابي: وهو أحد مقاييس النزعة المركزية وأهمها؛ فهو يعبر عن تمركز إجابات العينة حول قيمة معينة وتكون عادة محسوبة بين (01 إلى 05 درجات) تبعاً لدرجات المعطاة لبدائل لمقاييس ليكارت المستخدم في الاستبيان، كما يستخدم في تحديد اتجاهات العينة نحو مدى موافقتهم على عبارات الاستبيان، كما يتم الاستعانة بقيم المتوسط الحسابي في ترتيب عبارات المحاور وابعاد الاستبيان من

خلال أهميتها في كل محور، وهذا بالاعتماد على أكبر قيمة متوسط حسابي في المحور أو البعد وعند تساوي المتوسط الحسابي بين عبارتين فإنه يأخذ بعين الاعتبار أقل قيمة للانحراف معياري (أقل تشتت) بينهما¹؛

د. الانحراف المعياري: وهو مقياس من مقاييس التشتت، يستخدم لقياس تشتت إجابات مفردات عينة الدراسة حول وسطها الحسابي؛

هـ. معامل الثبات ألفا كرو نباخ: وذلك لاختبار مدى موثوقية أداة جمع البيانات المستخدمة (الاستبيان) في قياس المتغيرات التي اشتملت عليها الدراسة؛ المجالات المختلفة لدرجة الثبات لمعامل الفا كرو نباخ

هي:¹

- إذا كانت $a > 0.6$ (غير كافية)؛
- إذا كانت $0.65 > a > 0.6$ (ضعيفة)؛
- إذا كانت $0.70 > a > 0.65$ (مقبولة نوعاً ما)؛
- إذا كانت $0.85 > a > 0.70$ (حسنة)؛
- إذا كانت $0.90 > a > 0.85$ (جيدة)، وإذا كانت أكبر من 0.9 تكون قيم الثبات ممتازة.

وـ. معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation): يستخدم لقياس صدق الاستبيان وتقع قيمة معامل الارتباط بين -1 و +1 وهذه القيمة تدل على قوة أو ضعف العلاقة بين المتغيرين، فإذا كانت القيمة كبيرة كافية بغض النظر عن الإشارة، فإن العلاقة بين المتغيرين قوية، أما إشارة معامل الارتباط فإنها تدل على اتجاه العلاقة بين المتغيرين فإذا كانت الإشارة موجبة فان زيادة قيم أحد المتغيرات ترافقها زيادة في المتغير الآخر أي العلاقة بينهما طردية والعكس صحيح، ويمكن تقسيم مجالات قيمة معامل الارتباط:

ضعيفة	أقل أو يساوي 0.30
متوسطة	من 0.3 إلى 0.7
عالية	أكبر من 0.7

¹ Mana Carricano et Fanny Poujol,(2009), Analyse des Données Avec SPSS, Edition PERSON, p53.

ز. تحليل الانحدار (Regression Analysis): تحليل الانحدار أداة إحصائية قوية ومرنة تستعمل

لتحليل العلاقة الارتباطية بين متغير تابع واحد والمتغيرات المستقلة ويستعمل:¹

- لتحديد ما إذا كان المتغير المستقل قادر على شرح تغيرات معنوية في المتغير التابع (وجود علاقة)؛
- لتحديد كمية الاختلاف في المتغير التابع التي يمكن شرحها بواسطة المتغير المستقل (قوة العلاقة)؛
- لتحديد البناء أو شكل العلاقة: أي المعادلة أو العلاقة الرياضية التي تربط المتغير المستقل أو عدة متغيرات مستقلة مع المتغير التابع؛
- للتنبؤ بقيمة المتغير التابع.

المطلب الثالث: صدق وثبات أداة الدراسة وتحليل النتائج

يشير الصدق إلى درجة استقلالية الإجابات عن الظروف العرضية للبحث، ومن ثمة إلى مدى صلاحية أداة جمع البيانات لقياس ما وضعت لقياسه، أما الثبات فيشير إلى الحد الذي يتم فيه فهم نتائج الاستبيان فهما صحيحاً، أي بمدى دقة النتائج ودرجة توافقها في حالة تكرارها أكثر من مرة ومن ثم قابلية تعميمها.²

أولاً: حساب صدق الاستبيان

يتم التأكيد من صدق عبارات الاستبيان من خلال صدق الاتساق البنائي، حيث يتم قياس مدى تحقق الدلالة الاحصائية للعلاقة الارتباطية بين الدرجة الكلية لكل بعد مع الدرجة الكلية لمحوره الذي ينتمي إليه، إضافة إلى قياس مدى تتحقق الدلالة الاحصائية للعلاقة الارتباطية بين الدرجة الكلية لكل محور مع الدرجة الكلية لعبارات الاستبيان، ويعبر وإحصائياً عن الصدق الاتساق البنائي من خلال حساب معامل الارتباط بيرسون، وهذا الأخير محصور بين (-1) و(+1)، وعليه يتعين تحصص الدلالة

¹ - عايدة نخلة رزق الله، (2002)، "دليل الباحثين في التحليل الاحصائي الاختبار والتفسير"، الطبعة الأولى، ص ص 211-210.

² - فضيل دليو، (2014)، معايير الصدق والثبات في البحوث الكمية والكيفية، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد 02 ص 91-82

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

الإحصائية لمعامل الارتباط، وهذا من خلال مقارنة القيمة الاحتمالية (Sig) المصاحبة لكل معامل ارتباط مع مستوى الدلالة 0.05، وفق القاعدة التالية :

- إذا كانت قيمة (Sig) أقل من مستوى الدلالة: 0.05، فإن معامل الارتباط بيرسون ذو دلالة إحصائية أي توجد علاقة بين البعد والدرجة الكلية لمحوره، أي بعبارة أخرى أن البعد صادق متسبق لما وضع لقياسه.

عند عدم تحقق خاصية الصدق، فإنه يتبع القيم بفحص العبارات المؤثرة على صدق الاستبيان، ويتم بعد ذلك حذفها من الاستبيان للتوصل إلى عبارات ومحاور وأبعاد تتحقق خاصية صدق الاستبيان، الجدول المولى يبين نتائج حساب صدق الاتساق البنائي لعبارات ومحاور والاستبيان كما يلي:

الجدول رقم (14): يوضح صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة

النتيجة	الارتباط مع الدرجة الكلية لمحور			محاور الاستبيان	
	القيمة الاحتمالية	معامل ارتباط بيرسون			
(الصدق الداخلي للعبارات) أي مدى جودة العلاقة الارتباطية بين العبارة ومحورها:					
المحور الأول: مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية					
دال	0.001	.0.433**	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على دراية بمفهوم المحاسبة الإبداعية.	1	
دال	0.001	0.623**	المحاسبة الإبداعية تعد ممارسة شائعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	2	
دال	0.001	0.644**	تنشر الممارسات المحاسبية الإبداعية بشكل أكبر في القطاع الخاص مقارنة بالقطاع العام في الجزائر	3	
دال	0.001	0.688**	تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر جزءاً من الاستراتيجية المالية لمعظم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر	4	
دال	0.001	0.590**	تُستغل المؤسسات الاقتصادية الثغرات في النظام المحاسبي المالي (SCF) لتطبيق ممارسات محاسبية	5	

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

			إبداعية.	
دال	0.001	0,704**	تعتبر المؤسسات الاقتصادية في الجزائر استخدام المحاسبة الإبداعية أمراً ضرورياً للوصول إلى أهدافها في السوق المحلية.	6
دال	0.001	0.579**	تلعب الثقافة التنظيمية دوراً كبيراً في انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	7
دال	0.00	0.656**	تحدث ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية بشكل خاص في سياقات محددة مثل نهاية السنة المالية أو فترات الضغط المالي.	8
المحور الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية				
دال	0.001	0.600**	التغيير غير المبرر في طرق الاتهلاك وتقدير المخزون	09
دال	0.000	0.701**	تضخيم قيمة الأصول من خلال التقديرات المتنائلة.	10
دال	0.001	0.722**	التقدير الشخصي في تصنیف الأصول غير الجارية على أنها جارية.	11
دال	0.001	0.660**	إدماج الأرباح المحتجزة في نتیجة الدورة المالية.	12
دال	0.001	0.663**	استخدام قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل في نهاية السنة المالية.	13
دال	0.001	0.727**	عدم ادراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	14
دال	0.001	0.795**	تضخيم الإيرادات من خلال تسجيل معاملات وهمية.	15
دال	0.001	0.678**	الاعتراف بالإيرادات المؤجلة في الفترة الحالية.	16
دال	0.001	0.764**	نقل المصاروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية.	17
دال	0.001	0,671**	التلاعب في تصنیف التدفقات النقدية التشغيلية.	18
المحور الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية				

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

دال	0.001	0.630**	إِبراز صورة مالية قوية تجعل المؤسسة تبدو أكثر استقراراً وقدرة على مواجهة المنافسة.	19
دال	0,001	0.547**	المؤسسات تسعى من خلال المحاسبة الإبداعية إلى تقليل الأعباء الضريبية.	20
دال	0,001	0.576**	ضعف الرقابة الداخلية يشجع على ممارسات المحاسبة الإبداعية.	21
دال	0.001	0,669**	تعد المنافسة القوية في السوق من بين المحفزات لتبني المؤسسات الاقتصادية المحاسبة الإبداعية.	22
دال	0,001	0.617**	ضغط المساهمين والمستثمرين يلعب دوراً في توجه المؤسسات نحو المحاسبة الإبداعية.	23
دال	0,001	0.684**	تحسين الأداء المالي لجذب مستثمرين جدد أو زيادة التمويل اللازم للتوسيع.	24
دال	0,001	0,662**	ربط مكافآت المديرين التنفيذيين بالأداء المالي يدفعهم إلى تحسين النتائج بشكل مصطنع.	25
دال	0,001	0,734**	تحسين النتائج المالية لتقليل تأثير الأزمات الاقتصادية أو الضغوط الخارجية.	26
دال	0,001	0,725**	تقديم رؤية مستقبلية إيجابية من خلال تحسين النتائج المالية لتأكيد التزام الشركة بتحقيق أهدافها المستقبلية	27
دال	0,001	0,692**	تقديم نتائج مالية إيجابية لتجنب خرق الاتفاقيات المتعلقة بالتمويل أو الإيجارات.	28

المحور الرابع: آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

دال	0,001	0,730**	تشويه الصورة الحقيقة للأداء المالي للمؤسسة مما يجعل القوائم المالية تبدو أكثر إيجابية من الواقع مما ينعكس سلباً على قرارات الأطراف ذات المصلحة.	29
دال	0,001	0,756**	اكتشاف استخدام المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً على سمعة المؤسسة وبشكل كبير على مصداقية القوائم المالية وقدرتها على جذب الاستثمارات المستقبلية.	30
دال	0,001	0,688**	استخدام المحاسبة الإبداعية بطرق غير قانونية يمكن أن يعرض المؤسسة للمسائلة القانونية والعقوبات يؤثر	31

			سلبا على مصداقية قوائمها المالية واستقرارها المالي.	
دال	0,001	0,758**	قد تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية عن ضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما يهدد مصداقية القوائم المالية ويعرضها للمخاطر المالية على المدى الطويل.	32
دال	0,001	0,690**	المحاسبة الإبداعية يمكن أن تحسن التوازن في القوائم المالية وتزيد من الشفافية إذ ما تم استخدامها في الاطر القانونية والأخلاقية الازمة، مما يعزز الثقة بين المستثمرين والدائنين.	33

قاعدة: إذا كانت قيمة الاحتمال الخطأ (Sig. or P-value) أقل من أو تساوي مستوى الدالة 0.05 فإنه يوجد ارتباط معنوي (دال احصائيا) بين العبارة والدرجة الكلية لمحورها.

دال: أي (دال احصائيا) أي يوجد ارتباط بين عبارات محاور الاستبيان والمحور لكل عبارة أي هناك اتساق داخلي بين العبارة والمحور.

*: تدل في برنامج SPSS على وجود دلالة احصائية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V29,

من خلال الجدول أعلاه يلاحظ أن جميع العبارات لها علاقة ارتباطية ودالة إحصائية عند مستوى دلالة 0.05، لأن قيمة Sig (القيمة الاحتمالية) لكل عبارة هي أقل من مستوى دلالة 0.05، فمثلاً قيمة معامل الارتباط للعبارة الأولى بلغت * = 0.433**، والقيمة الاحتمالية (Sig) بلغت قيمة (0.001) وهي أقل من مستوى الدلالة 0.05، وعليه فإن معامل الارتباط بيرسون يعبر على وجود علاقة بين (العبارة الأولى) والدرجة الكلية لمحور الأول (مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية)، أي بعبارة أخرى أن العبارات صادقة متسقة لما وضع لقياسه. (أي أنه لا يمكن الاستغناء عن أي عبارة من عبارات المحور الأول في التحليل)، فهي تعتبر عبارات صادقة لما وضعت لقياسه، ونفس المقارنة والناتج مع باقي العبارات ومحاور الاستبيان. (أنظر الملحق رقم 04).

وكلنتيجة لما سبق يعتبر الاستبيان المستخدم في الدراسة على درجة عالية من الصدق، ومن ثم يمكن الاعتماد على محاوره وعباراته في التحليل الاحصائي لبيانات المستجيبين واختبار فرضيات الدراسة.

ثانياً: ثبات أدلة البحث

تم قياس ثبات الأداة بعد جمع البيانات من خلال حساب معامل ألفا (**Alpha Cronbach's**) وهو أكثر المقاييس شيوعاً لتحديد درجة الاتساق بين محتويات الأداة، لأنّه يتسم بدرجة عالية من الدقة، لذلك تم استخدامه لقياس درجة مصداقية الاستبيان وكانت النتائج كما يلي:

الجدول رقم (15): نتائج اختبار Alpha Cronbach's

ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's	موثوقية المحاور	حجم العينة
0,908	الاستبيان ككل	344

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS-V29.

يلاحظ من الجدول أن قيمة معامل صدق الاستبيان هي 0.908 وهي أكبر من 0.60، وعليه يكون الاستبيان أداة ملائمة لأغراض البحث. (أنظر الملحق رقم 05).

ثالثاً: تحليل النتائج

تم تحليل بيانات الدراسة بالاستعانة بمجموع من الأدوات الإحصائية منها: التكرارات، المتواسطات الحسابية والإنحراف المعياري، إضافة إلى النسب المئوية لتوضيح النتائج المتحصل عليها.

1. تحليل البيانات الشخصية لأفراد العينة: تم تشخيص عينة الدراسة بعد الحصول على البيانات الشخصية لأفراد العينة، والتي تتميز بعده خصائص، كما يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (16): تحليل البيانات الشخصية والوظيفية

البيانات الشخصية الوظيفية	البيان	النكرار	النسبة المئوية (%)
المؤهلات العلمية	ليسانس	113	32,8
	ماستر	152	44.2
	ماجستير	15	4.4
	دكتوراه	64	18.6
	شهادة مهنية	-	-
	المجموع	344	100
الوظيفة الحالية	محافظ حسابات	104	30.23
	خبير محاسبي	28	8.13
	محاسب معتمد	44	12.79
	محاسب في مؤسسة	168	48.83
	المجموع	344	100
	5-1 سنوات	72	20,93
الخبرة المهنية	10-6 سنوات	76	22.1
	15-11 سنوات	92	26,74
	أكثر من 15 سنة	104	30,23
	المجموع	344	100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS-V29.

من خلال النتائج المتحصل عليها من الاستبيان يلاحظ أن 44.2 % من أفراد عينة الدراسة حاصلون على شهادة الماستر، أما نسبة 32.8 % فهم حاصلون على شهادة لisanس، أما النسب المتبقية فهي بين الحاصلون على شهادة الماجستير والدكتوراه على التوالي 4,4 % و 18,6 %، أما بخصوص الوظيفة الحالية فإن 48.83 % من أفراد عينة الدراسة هم محاسبين في مؤسسات اقتصادية و 28.7 % محافظ حسابات، أما النسب المتبقية: 8.13 % و 12,9 % فهي على التوالي: خبير محاسبي ومحاسب معتمد، أما بخصوص الخبرة المهنية فيلاحظ أن أعلى نسبة هي 30,23 % من عينة الدراسة لديهم خبرة

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

مهنية أكبر من 15 سنة، والنسبة المتبقية من أفراد عينة الدراسة فهي: 26.7% لديهم خبرة ما بين 11 و15 سنة، و22,1% لديهم خبرة من 6 إلى 10 سنوات، و 20.93% لديهم خبرة ما بين 1 و5 سنوات، وهذا يمكن القول، أن ما يميز العينة المدروسة أن أصحاب الخبرة الأكثر لديهم الدرائية الكافية بالمعلومات المحاسبية، وتجعل إجابات أفرادها أكثر دقة ووضوح، وهذا ما سترى ملاحظته من خلال باقي التحليل لمحاور الاستبيان، كما أن التباين في المستوى الوظيفي والخبرة المهنية لأفراد العينة، يمكن من الفهم الدقيق لعبارات الاستبيان ويسهم في تقديم إجابات موضوعية وواقعية وشفافة.

2. تحليل إجابات أفراد لمحاور الاستبيان: سيتم عرض وتحليل إجابات عينة الدراسة لمختلف المحاور ومعرفة درجة الموافقة لإجابات المستجيبين، ولتحقيق ذلك وجب حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الاستبيان.

أ. تحليل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الاستبيان: يتضمن هذا الجانب تحليل متوسط الحسابي والانحراف المعياري لمحاور الاستبيان الأربع، كما هو موضح في الجدول رقم (17) المولى:

الجدول رقم (17): محاور الاستبيان

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
المحور الأول: مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية				
1	المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على دراية بمفهوم المحاسبة الإبداعية.	3,23	1,209	درجة متوسطة
2	المحاسبة الإبداعية تعد ممارسة شائعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	3.34	1.136	درجة متوسطة
3	تنتشر الممارسات المحاسبية الإبداعية بشكل أكبر في القطاع الخاص مقارنة بالقطاع العام في الجزائر	3.51	1.099	درجة عالية
4	تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر جزءاً من الاستراتيجية المالية لمعظم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر	3.32	1.065	درجة متوسطة
5	تُستغل المؤسسات الاقتصادية الثغرات في النظام المحاسبي المالي (SCF) لتطبيق ممارسات محاسبية	3.77	1.116	درجة عالية

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

			إبداعية.	
درجة متوسطة	1.076	3.38	تعتبر المؤسسات الاقتصادية في الجزائر استخدام المحاسبة الإبداعية أمراً ضرورياً للوصول إلى أهدافها في السوق المحلية.	6
درجة عالية	0.937	3,55	تلعب الثقافة التنظيمية دوراً كبيراً في انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	7
درجة عالية	0.965	3.73	تحدث ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية بشكل خاص في سياقات محددة مثل نهاية السنة المالية أو فترات الضغط المالي.	8
درجة عالية	1.07	3,47	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول	
المحور الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية				
درجة متوسطة	1.080	3.19	التغيير غير المبرر في طرق الاتهلاك وتقييم المخزون	09
درجة متوسطة	1.044	3.26	تضخيم قيمة الأصول من خلال التقديرات المتقائلة.	10
درجة عالية	0.932	3.40	التقدير الشخصي في تصنیف الأصول غير الجارية على أنها جارية.	11
درجة عالية	0.845	3.67	إدماج الأرباح المحتجزة في نتيجة الدورة المالية.	12
درجة عالية	0.948	3.57	استخدام قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل في نهاية السنة المالية.	13
درجة عالية	0.901	3.60	عدم ادراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	14
درجة متوسطة	1.228	3.10	تضخيم الإيرادات من خلال تسجيل معاملات وهمية.	15
درجة عالية	0.975	3.41	الاعتراف بالإيرادات المؤجلة في الفترة الحالية.	16
درجة عالية	0.973	3.45	نقل المصاريفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية.	17
درجة متوسطة	1.095	3.18	التلاعب في تصنیف التدفقات النقدية التشغيلية.	18

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

درجة عالية	0,89	3.41	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني	
المحور الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية				
درجة عالية	1.009	3.71	إبراز صورة مالية قوية تجعل المؤسسة تبدو أكثر استقراراً وقدرة على مواجهة المنافسة.	19
درجة عالية	0.965	4.08	المؤسسات تسعى من خلال المحاسبة الإبداعية إلى تقليل الأعباء الضريبية.	20
درجة عالية	1.027	3.69	ضعف الرقابة الداخلية يشجع على ممارسات المحاسبة الإبداعية.	21
درجة عالية	1.015	3.78	تعد المنافسة القوية في السوق من بين المحفزات لتبني المؤسسات الاقتصادية المحاسبة الإبداعية.	22
درجة عالية	1.057	3.55	ضغط المساهمين والمستثمرين يلعب دوراً في توجه المؤسسات نحو المحاسبة الإبداعية.	23
درجة عالية	1.049	3.59	تحسين الأداء المالي لجذب مستثمرين جدد أو زيادة التمويل اللازم للتوسيع.	24
درجة عالية	1.007	3.88	ربط مكافآت المديرين التنفيذيين بالأداء المالي يدفعهم إلى تحسين النتائج بشكل مصطنع.	25
درجة عالية	1.004	3.66	تحسين النتائج المالية لتقليل تأثير الأزمات الاقتصادية أو الضغوط الخارجية.	26
درجة عالية	0.899	3.93	تقديم رؤية مستقبلية إيجابية من خلال تحسين النتائج المالية لتأكيد التزام الشركة بتحقيق أهدافها المستقبلية	27
درجة عالية	0.913	3.92	تقديم نتائج مالية إيجابية لتجنب خرق الاتفاقيات المتعلقة بالتمويل أو الإيجارات.	28
درجة عالية	0,79	3.77	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث	
المحور الرابع: آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية				
درجة عالية	1.134	3.77	تشويه الصورة الحقيقة للأداء المالي للمؤسسة مما يجعل القوائم المالية تبدو أكثر إيجابية من الواقع مما ينعكس سلباً على قرارات الأطراف ذات المصلحة.	29
درجة عالية	1.056	3.81	اكتشاف استخدام المحاسبة الإبداعية تؤثر سلباً على سمعة المؤسسة وبشكل كبير على مصداقية القوائم	30

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

			المالية وقدرتها على جذب الاستثمارات المستقبلية.	
درجة عالية	1.055	3.87	استخدام المحاسبة الإبداعية بطرق غير قانونية يمكن أن يعرض المؤسسة للمسائلة القانونية والعقوبات يؤثر سلبا على مصداقية قوائمها المالية واستقرارها المالي.	31
درجة عالية	0.879	4.01	قد تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية عن ضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما يهدد مصداقية القوائم المالية ويعرضها للمخاطر المالية على المدى الطويل.	32
درجة عالية	0.997	3.98	المحاسبة الإبداعية يمكن أن تحسن التوازن في القوائم المالية وتزيد من الشفافية إذ ما تم استخدامها في الاطر القانونية والأخلاقية الازمة، مما يعزز الثقة بين المستثمرين والدائنين.	33
درجة عالية	1.02	3,88	المتوسط والانحراف الاجمالي للمحور الرابع	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V29.

من نتائج الجدول أعلاه تبين أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات " المحور الأول " مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية " تساوي 3.74 وانحراف معياري 1.07 مما يدل على وجود التوافق في إجابات المستجيبين على درجة موافقة عالية ب (موافق) على أن هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وانها تطبق وبدرجة عالية أساليب المحاسبة الإبداعية إثناء إعداد قوائمها المالية، كما اتفقت اجابة المستجيبين في المحور الثاني "أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" ، على درجة موافقة عالية " موافق " بمتوسط حسابي 3,41 وانحراف معياري قدره " 0,89 " على أن هناك عدة أساليب لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وتسعى جاهدة إلى محاولة ترسیخ تلك المعاملات التي تعود لها بالفائدة سواء كان بواسطة مجلس الإدارة أو بواسطة من لهم مصالح شخصية (كالمسيرين، المالك)، كما اتفقت اجابة المستجيبين في المحور الثالث دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على درجة موافقة عالية " موافق " بمتوسط حسابي 3,77 وانحراف معياري قدره 0.79 " على أن هناك دوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية

الجزائرية بغية التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في الأسواق بهدف تحسين القيمة المتعلقة بآدائها المالي، بالإضافة إلى التأثير في أسعار الأسهم في السوق المالي، والغاية من ذلك أيضا هو تعظيم القيمة المالية لها، ويعزز ذلك رفع تصنيفها المهني، كما تبين النتائج أن المتوسط الحسابي لجميع فقرات "المحور الرابع آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية ، تساوي 3.88 وانحراف معياري 1.02، هو ما يدل على وجود التوافق في إجابات المستجيبين على درجة موافقة عالية بـ (موافق) على أن هناك آثار لممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية، وهذا ما ينعكس بالإيجاب والسلب على المؤسسة وعلى سمعتها وتوازنها المالي على حسب كيفية استعمالها لتلك الممارسات وفقاً لمبدأ الممارسة القانونية والأخلاقية. (انظر الملحق رقم 06).

المبحث الثاني: الكشف الكمي عن ممارسات المحاسبة الإبداعية للمؤسسات محل الدراسة

باستخدام نموذج ميلر (Miller Model)

تعتبر الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية أحد أبرز التحديات التي تمس مصداقية القوائم المالية، إذ تستغل التغرات والمرونة في القواعد والسياسات المحاسبية لتعديل محتوى القوائم المالية بشكل مضلل، وفي هذا السياق يعتبر "نموذج ميلر" ذا أهمية خاصة كأداة كمية تساعد على كشف هذه الانحرافات وتشخيص ممارسات التلاعب المحاسبي داخل المؤسسات الاقتصادية.

المطلب الأول: عرض المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة والنموذج المستخدم

لتحقيق أهداف الدراسة ومعالجة الإشكالية المطروحة، من الضروري أن تتماشى المنهجية العلمية مع الإطار العام للدراسة، وذلك من خلال اعتماد منهج علمي مناسب يسهم في الوصول إلى نتائج دقيقة ومتكاملة، في هذا المطلب سيتم التعرف على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة والنموذج المستخدم.

أولاً: عرض المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة

تم تطبيق نموذج ميلر على مجموعة من مؤسسات اقتصادية جزائرية، تم اختيارها على أساس توافر البيانات المالية اللازمة خلال فترة الدراسة (2019-2023) نظراً لثقافة سرية المعلومات السائد

في البيئة الاقتصادية الجزائرية ولا يتيح الاطلاع على القوائم المالية إلا للأطراف التي لها مصالح مباشرة مع المؤسسة، اعتمدت الطالبة على القوائم المالية التي نشرتها هيئة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة CNRC، موقع COSOB والقواعد المالية المنشورة على موقع المؤسسات.

تغطي هذه المؤسسات قطاعات متعددة، مما يسمح بالحصول على مؤشرات كمية تعكس تنويع الواقع الاقتصادي الجزائري وبالتالي تم حصر عينة الدراسة في عشرة مؤسسات، كما هو موضح في الجدول أسفله.

الجدول رقم (18): عرض تقديمي للمؤسسات محل الدراسة

أبرز الأنشطة	المقر الرئيسي	سنة التأسيس	الشكل القانوني	القطاع	اسم المؤسسة	رقم
استكشاف، إنتاج وتكثير، نقل وتسويق النفط والغاز	الجزائر العاصمة	1963	شركة مساهمة عمومية	طاقة والمحروقات	سوناطراك (SONATRACH)	1
إنتاج الزيوت، الأغذية، توزيع محلي ودولي	الجزائر العاصمة	2000	شركة ذات أسهم	الصناعات الغذائية	سيفيتال (CEVITAL)	2
مشاريع سياحية، صكوك مالية، تكوين	الجزائر العاصمة	2011	شركة مساهمة	السياحة والاستثمار	AOM INVEST	3
هاتف، إنترنت، VPN، مراكز بيانات	الجزائر العاصمة	غير محدد	مؤسسة عمومية اقتصادية	الاتصالات	اتصالات الجزائر (ALGERIE TELECOM)	4
إنتاج أدوية، بحث علمي، توسيع خارجي	الجزائر العاصمة	1992	شركة خاصة	الصناعات الدوائية	بيوفارم (BIOPHARM)	5
توزيع وقود وغاز،	الجزائر	1981	شركة	توزيع الوقود	نفطال (NAFTAL)	6

محطات وخدمات	العاصمة		فرعية لسوناطرا ك	والطاقة		
هاتف نقال، ، VPN ، إنترنت، رعاية رياضية	الجزائر العاصمة	2003	مؤسسة عمومية	الاتصالات النقالة	موبليس (ATM Mobilis)	7
أدوية، بحث وتطوير ، صادرات	الجزائر العاصمة	1982	شركة مساهمة عمومية	الصناعات الصيدلانية	صيدال (SAIDAL)	8
خدمات فندقية، مؤتمرات، مطاعم	الجزائر العاصمة	1975	شركة ذات أسهم درجة	السياحة والفندقة	فندق الأوراسي	9
ألواح عازلة، أسواق دولية	المسيلة	1999	شركة خاصة	الصناعات المعدنية	HODNA METAL	10

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الموقع الرسمي للمؤسسات محل الدراسة.

ثانياً: تقديم نموذج الدراسة "نموذج ميلر Miller Model"

تم اختيار نموذج ميلر للدراسة لأنه من أحدث النماذج المستخدمة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك بسبب اعتماده على بيانات فعلية بدلاً من التقديرات الشمولية، وأنه لا يقتصر على نشاط معين؛ هذا يميّزه عن النماذج الأخرى، ومع ذلك، فإن هذا لا يعني أن النماذج الأخرى غير صحيحة؛ فالاختيار دقيق ويراعي الأسباب التالية:

1. يتسم بالموضوعية لاعتماده أساس احصائي يوفر مقاييس واضحاً لممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك لأنّه بعيد عن التقديرات والأحكام الشخصية واعتماده على بيانات فعلية في عملية القياس.

2. يأخذ بعين الاعتبار جميع الوسائل المستخدمة في ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال اختيار نمط سلوك إدارة الأرباح قياساً بسلوك التدفقات النقدية التشغيلية (CFO) خلال مدة زمنية محددة وباستخدام سلسلة زمنية من البيانات الفعلية.

الباحث Miller من خلال دراسته أكد على أن التلاعُب لا يتجسد في التدفقات النقدية التشغيلية وإنما يتجسد في رأس المال العامل WC من أسفل الميزانية وبالضبط في حسابات الزبائن والمخزون والموردين، حيث يستطيع المترس في كل حساب من الحسابات الآنفة الذكر أن يؤثر في الأرباح صعوداً أو نزولاً بما يتفق مع أهداف الإدارة.

**المطلب الثاني: كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية
Miller Model باستخدام نموذج ميلر**

في هذا المطلب سيتم استعراض نتائج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال تطبيق نموذج ميلر على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة بالاعتماد على القوائم المالية التي نشرتها هيئة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة CNRC وموقع COSOB والقوائم المالية المنشورة على موقع المؤسسات محل الدراسة خلال الفترة 2019-2023.

أولاً: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة سوناطراك (SONATRACH)

حساب مؤشر نموذج MILLER خلال الفترة 2019-2023 يتطلب حساب كل من الرأس المال العامل الإجمالي والتدفق النقدي التشغيلي باعتباره مقياس للأداء من وجهة نظر MILLER كما يلي:

1. حساب رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية لمؤسسة سوناطراك SONATRACH
قياس مؤشر ميلر Miller Ratio الخاص بـممارسة المحاسبة الإبداعية، يتطلب أولاً حساب رأس المال العامل لكل الفترة باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{رأس المال العامل (WC)} = \text{الأصول المتداولة} - \text{الخصوم المتداولة}$$

وحساب التدفق النقدي التشغيلي ثانياً، والنتائج وكل فترة الدراسة تظهر في الجدول رقم (19) الموالي:

**الجدول رقم (19): قياس مؤشر رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة سوناطراك
للفترة: 2017-2023 SONATRACH**

(مليون دج)

السنة	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة	WC	التدفق النقدي التشغيلي
2017	4174000.00	3979000.00	195 000.00	-
2018	4932000.00	4353000.00	581000.00	1293000.00
2019	5781201.00	4894830.00	88 6370.00	-124615.00
2020	5914556.00	4942007.00	972 549.00	799725.00
2021	6374418.00	4786817.00	1 587 602.00	1629913.00
2022	8365726.00	5321372.00	3 044 354.00	1508277.00
2023	7219187.00	3864709.00	3354478.00	2672561.00

.المصدر: من إعداد الطالبة بناه على الملحق رقم 07

يعكس تطور رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي بين سنتي 2020 و 2023 تطورا لافتا في قدرة المؤسسة على تسخير نشاطها التشغيلي وتحقيقية التزاماتها قصيرة الأجل، حيث سجلت أعلى مستويات لرأس المال العامل في سنتي 2022 و 2023، وهو ما يعكس تحسّن السيولة الهيكلية، غير أن هذا التطور لم يكن دائمًا متسقًا مع تطور التدفق النقدي التشغيلي، إذ سُجّل في بعض السنوات (مثل 2019 و 2022) وجود فجوة نسبية بين رأس المال العامل والتدفقات الفعلية الداخلة من النشاط التشغيلي، وفي ظل غياب توافق تام بين تطور رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي في بعض الفترات (كما في 2019، حيث يظهر تفاوت كبير بين قيمة WC والتدفق النقدي)، قد تعكس اعتماد سياسات محاسبية تؤثر على توقيت الاعتراف ببعض البنود المالية، أو تحركات غير اعتيادية في عناصر الأصول والخصوم المتداولة، مما يُحتمل معه وجود ممارسات محاسبة إبداعية تهدف إلى تجميل الواقع المالي للمؤسسة.

2. حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات مؤسسة سوناطراك للفترة (2019-2023)

من خلال المؤشرات الموضحة في الجدول رقم (19) أعلاه تم تطبيق نموذج ميلر على بيانات مؤسسة سوناطراك (SONATRACH)، وقيم المؤشر يوضحها الجدول المواري:

الجدول رقم (20): قياس مؤشر ميلر لمؤسسة SONATRACH

للفترة: 2023-2019

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (مليون دج)	ΔWC (مليون دج)	السنة
-	0.298	931048.00	991 695,00	2018
-2.765	-2.466	-124615.00	307371.00	2019
2.574	0.107	799725.00	86 179,00	2020
0.269	0.377	1629913.00	615 053,00	2021
0.588	0.965	1508277.00	1 456 753,00	2022
-0.85	0.116	2672561.00	310124.00	2023

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجدول رقم 19.

تشير النتائج المتحصل عليها أن العلاقة بين تغير رأس المال العامل (ΔWC) والتدفق النقدي التشغيلي (CFO) غير متواقة، وهذا ما يوضحه مؤشر Miller $\Delta WC/CFO$ و مؤشر ميلر Ratio، حيث يعتبران من الأدوات التحليلية المهمة للكشف عن مدى تطابق السياسات التشغيلية للمؤسسة مع التدفقات النقدية التشغيلية الفعلية، مما يعكس مدى احتمالية وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية.

- في سنة 2019، أشارت النتائج إلى ان $\Delta WC/CFO$ كانت قيمة سالبة (-2.46) وقيمة مؤشر ميلر لم تساوي الصفر إذ سجلت قيمة سالبة (-2.765)، بالرغم من ان رأس المال العامل سجل وجود تدفق نقدي إيجابي، مما يُشير إلى وجود فجوة واضحة بين الأداء المحاسبي والأداء النقدي.

- في سنة 2020، يلاحظ ان التغير في رأس المال العامل كان محدوداً نسبياً، رافقه زيادة في التدفق النقدي التشغيلي في حين أن مؤشر ميلر Miller Ratio سجل قيمة موجبة مرتفعة مقدرة ب 2.57 أي انه بعيد عن القيمة المعيارية.

- في سنة 2021، كانت قيمة مؤشر ميلر Miller Ratio (0.27) أي قريبة من 0، إذ تعتبر هذه القيمة مقبولة وتدل على استقرار نسبي ما يعكس انسجاماً نسبياً بين التغير في رأس المال العامل والتدفقات النقدية، وهو ما يشير إلى غياب ممارسة المحاسبة الإبداعية.

- في سنة 2022، بلغ مؤشر ميلر قيمة 0.588، وهي نسبة تقترب من الصفر، ولكنها تعكس اتجاهًا تصاعدياً في استهلاك رأس المال العامل للتدفقات التشغيلية، مما يشير إلى تغيرات في عناصر الأصول المتداولة وهي إحدى اساليب المحاسبة الإبداعية التجميلية.

- في سنة 2023، سجلت قيمة سالبة لمؤشر ميلر قدرها -0.85، وهي نسبة تشير إلى انخفاض كبير في رأس المال العامل مقارنة بالسنة السابقة، في مقابل ارتفاع حاد في التدفقات التشغيلية $\Delta WC/CFO$ 0.116 ، مما قد يعبر عن محاولة تحسين صورة التدفقات النقدية من خلال تقليل عناصر الأصول المتداولة، مثل تخفيض المخزون أو تسريع التحصيل، وهو ما يشير إلى استخدام أحد الامثليات التجميلية ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

من خلال مؤشر ميلر **Miller Ratio** لم تساوي قيمته الصفر خلال الفترة، وهو ما يوحي بأن قد يكون هناك ممارسات للأسلوب السلبية للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة بنساب متقارنة وفي الاتجاهين.

ثانيا: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة سوفيتال (CEVITAL)

خطوات حساب المؤشرات التي يعتمدتها نموذج ميلر Miller Ratio هي كالتالي:

- حساب مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2022):
الجدول رقم (21) الموالي يوضح احتساب رأس المال العامل لشركة **CEVITAL** للفترة الممتدة :2022-2017

الجدول رقم (21): قياس مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة سوفيتال

للفترة: 2022-2017 CEVITAL

الوحدة (دج)

السنة	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة	رأس المال العامل WC	تغير في رأس المال العامل ΔWC
2017	1432084291,25	363589118.40	1068495173.00	-
2018	1886121178.00	655508853.00	1230612325.00	162117152.15
2019	2491150124.00	850540121.00	1640610003.00	409997678.00
2020	3069361948.00	1035416849,00	2033945099.00	393335096.00
2021	3238138889.00	985318089,00	2252820800.00	218875701.00
2022	4034925071.00	1028375122.00	3006549949.00	753729149.00

المصدر: من إعداد الطالبة ببناء على الملحق رقم 08.

يظهر الجدول أعلاه تطور رأس المال العامل للمؤسسة خلال الفترة الممتدة من 2017 إلى 2022، حيث يظهر بوضوح ان القيمة الإجمالية لرأس المال العامل في تطور ملحوظ عبر السنوات، ما يشير إلى تعزيز قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل من خلال أصولها المتداولة، كما يلاحظ أن أكبر ارتفاع سُجل في سنة 2022، ما قد يشير إلى توجه إداري نحو تضخيم السيولة الظاهرة، وهو ما يمكن ربطه ضمنياً بممارسات المحاسبة الإبداعية، خاصة إذا لم يقابل هذا الارتفاع مبرراً بنمو حقيقي في النشاط التشغيلي.

كما أن التغيرات الحادة وغير المتوازنة بين السنوات (مثل ما بين 2019 و2020 ثم 2021 و2022) قد تشكل مؤشراً مبدئياً على اعتماد سياسات محاسبية تؤثر في بنود الأصول أو الخصوم المتداولة، بما يخدم أغراضًا معينة، كتجميل السيولة أو تحسين مؤشرات الأداء المالي.

2- حساب التدفقات النقدية للشركة سوفيتال للفترة (2019-2022):

من أجل تحقيق اهداف الدراسة يجب الاعتماد أيضا على قائمة التدفقات النقدية، وفي ظل عدم الحصول على هذه القائمة تم حساب التدفقات النقدية التشغيلية بالاعتماد على الميزانية وجدول حساب النتائج وفقا للطريقة المباشرة كالتالي:

صافي التدفق النقدي التشغيلي = مقبوضات التشغيلية (البيان + مقبوضات الاستغلال) - مدفوعات التشغيلية (الموردين + المستخدمين + مدفوعات الفوائد + الضرائب على النتائج + مصاريف تشغيلية أخرى) + صافي التدفقات النقدية للأنشطة غير العادية (إيرادات استثنائية - أعباء استثنائية).

**الجدول رقم (22): قياس مؤشر صافي التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة CEVITAL
للفترة: 2022-2018.**

الوحدة (دج)

السنة	البند	2022	2021	2020	2019	2018
مقبوضات الزبائن		1173189148,00	806454859,00	526370952,00	469502295,00	605188865,00
مقبوضات تشغيلية أخرى		65965266,00	157850293,00	17785706,00	36798672,00	29159376,00
مدفوعات الموردين والمستخدمين		559297682,00	557847732,00	301371881,00	434335900,00	8797992,00
المصاريف المالية		830515,00	1569776,00	23 374,00	781 000,00	63807,00
الضرائب على النتائج		147002,00	156596,00	7898677,00	11478367,00	28871323,00
مصاريف تشغيلية أخرى		13097435,00	10976760	15700422,00	21 285449,00	14551023,00
إيرادات العناصر غير العادية (1)		0	0	0	0	0
أعباء العناصر غير العادية (2)		0	0	0	0	0
صافي تدفقات النقدية التشغيلية للأنشطة غير العادية (1)-(2)		0	0	0	0	0
صافي التدفقات النقدية التشغيلية		665781780,00	393754288,00	233347791,00	38420251,00	625079671,00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 08.

من الجدول أعلاه يتضح أن تطور التدفق النقدي التشغيلي طيلة فترة الدراسة متذبذب إذ بلغ سنة 2018 حوالي 63 مليون دج وهذا ما يعكس كفاءة في الأداء التشغيلي، ليتراجع المستوى سنة 2019 ويبلغ حوالي 38 مليون دج ثم بدأت المؤسسة تسترجع أدائها التشغيلي ابتداء من سنة 2020 مسجلة 233 مليون دج لتصل إلى أعلى قيمة حوالي 665 مليون دج سنة 2022 وهو ما يعكس تحسن في الأداء التشغيلي.

3- حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات المؤسسة للفترة (2019-2022):

بالاعتماد على نتائج الجداول رقم 20 و 21 يتم حساب مؤشر ميلر Miller Ratio كما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (23): مؤشر ميلر للمؤسسة CEVITAL للفترة: 2019-2022.

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (دج)	ΔWC (دج)	السنة
-	0.278	582064096,00	162117152.15	2018
10.393	10.671	38420251.00	409997678.00	2019
-8.986	1.685	233347791.00	393335096,00	2020
-1.130	0.555	393754288.00	218875701,00	2021
0.577	1.132	665781780.00	753729149,00	2022

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجداول 21 و 22.

تشير نتائج الجدول أعلاه أن الفترة الممتدة بين 2018 و 2022 تشهد تذبذب لافت في هذا المؤشر، إذ بلغت أعلى قيمة سنة 2019 حوالي 10.39 +، وهي نسبة مرتفعة جدًا تشير إلى تغير غير متناسق في رأس المال العامل مقارنة بتراجع حد في التدفق النقدي، ما يُعد مؤشرًا لاحتمال وجود ممارسات تهدف إلى تعديل الصورة المالية للمؤسسة.

في سنة 2020، انخفض المؤشر بشكل حاد إلى -8.986، وهو ما يعكس تغير سلبي كبير لا يمكن تجاهله يكشف عن تصحيح فجائي أو إعادة هيكلة لعنصر رأس المال العامل دون أن يتوافق مع تغير مناسب في التدفقات النقدية التشغيلية.

أما في سنة 2021، فقد سجل المؤشر قيمة 1.13، وهي أقل تشتتاً لكنها لا تزال تشير إلى عدم التوافق مع المنطق الطبيعي للعلاقة، مما قد يعكس استمرار بعض الآثار المتبقية للممارسات السابقة أو توجهاً نحو تحسين صورة الوضع المالي للمؤسسة.

في سنة 2022، ارتفع المؤشر مجدداً إلى +0.577، رغم أن هذه القيمة قريبة من الصفر، إلا أنه يبقى أعلى من الحد المثالي، ما يدل على أن العلاقة بين WC وCFO لا تزال تتسم بعدم الاتساق الكامل، مما يبرز ملامح حول وجود لممارسات ترتبط ببعض الأساليب المحاسبية الإبداعية.

مما سبق، يتضح أن مؤشر ميلر خلال الفترة المدروسة لم يساوي القيمة المعيارية، مما يعزز احتمالية وجود ممارسات محاسبة إبداعية بالمؤسسة.

ثالثاً: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة بيوفارم BIO-PHARM

حساب مؤشرات نموذج ميلر Miller خلال الفترة 2019-2023 لمؤسسة بيوفارم يتطلب حساب كل من الرأس المال العامل الإجمالي والتدفق النقدي التشغيلي باعتباره مقياس للأداء من وجهة نظر Miller.

1. حساب مؤشر رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي للفترة (2019-2023):
بالاعتماد على بيانات الملحق رقم 09 يتم حساب رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة، كما يوضحه الجدول الموالي:

**الجدول رقم (24): مؤشر رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة بيوفارم
للفترة: 2017-2023 BIO- PHARM**

الوحدة (دج)

السنة	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة	رأس المال العامل WC	التدفق النقدي التشغيلي CFO
2017	43932106895,50	19943606992,75	23988499902,75	-
2018	48786378352,00	21771714360,00	27014663992.00	3640000000.00
2019	57738307674,50	24808778724,97	32929528949,53	3064000000.00
2020	61258878267.00	29682624464	31576253803.00	6586000000.00
2021	14796507603,00	11404902516,00	3391605087,00	7360751230.00
2022	64165644906	30 090 505 440	34075139466,00	8118233219.00
2023	65569000000.00	32248000000.00	33321000000.00	6306000000.00

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 09.

يلاحظ من الجدول أعلاه أن رأس المال العامل خلال فترة الدراسة في تطور متذبذب، إذ سجل في سنة 2018 حوالي 27 مليار دج ليستمر في الارتفاع إلى غاية 2022 ليبلغ ذروته (34 مليار دج) ثم يتراجع إلى حوالي 33 مليار في السنة التي تليها.

كما عرف التدفق النقدي التشغيلي طيلة فترة الدراسة تطور غير منتظم إذ بلغ ذروته سنة 2022 بحوالي 8.11 مليار دج، ثم عاد إلى مستويات أقرب إلى المتوسط في باقي السنوات.

إن بعض الفجوات التي ظهرت بين نمو رأس المال العامل ومستوى التدفق النقدي، خاصة في 2019 تعكس اختلال في توازن التمويل التشغيلي، أو ترجع إلى تأثيرات محتملة لممارسات محاسبية تهدف إلى تحسين صورة السيولة من خلال التحكم في عناصر الأصول والخصوم المتداولة؛ ورغم أن أغلب السنوات لم تُظهر نسباً مفرطة، إلا أن تطور WC لم يقابله تطور متناسب في CFO، هذا التشتت يثير الانتباه حول ضرورة التحليل المعمق للكشف عن مدى اتساق الأداء المالي الحقيقي مع المخرجات المحاسبية المعلنة.

2. حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات المؤسسة للفترة (2019-2023):

يوضح الجدول رقم (25) أدناه نتائج حساب مؤشر ميلر للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (25): مؤشر ميلر للمؤسسة بيوفارم BIO PHARM للفترة: 2019-2023

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (دج)	ΔWC (دج)	السنة
-	0.831	3640000000.00	3026164089,25	2018
1.099	1.930	3064000000.00	5914864957,53	2019
-2.135	-0.205	6586000000.00	-1353275147	2020
-3.623	-3.828	7360751230.00	-28184648716	2021
7.607	3.779	8118233219.00	30683534379,00	2022
-3.898	-0.119	6306000000.00	-754139466.00	2023

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجدول رقم 24.

يشير الجدول اعلاه ان مؤشر ميلر لم يأخذ القيمة المعيارية طيلة فترة الدراسة، ما يُعد مؤشراً لاحتمال وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية بالمؤسسة.

في سنة 2019، بلغ المؤشر +1.099، مما قد يدل على زيادة في الأصول المتداولة أو تضخيم محتمل في رأس المال العامل ولم يقابلها تدفق نقدي تشغيلي موازٍ، مما يثير الشكوك حول وجود توجه نحو تحسين الصوري للوضع المالي.

في سنتي 2020 و 2021 اخذت قيمة مؤشر ميلر -2.135 و -3.623 - على التوالي ما يعكس انخفاض في رأس المال العامل بناء على العلاقة $\Delta WC/CFO$ ، وهو ما يشير إلى إما وجود تحسن فعلي في إدارة السيولة أو تسوية تلاعبات سابقة.

أما في سنة 2022 اخذ المؤشر قيمة موجبة 7.607 وهي قيمة مرتفعة، تعكس احتمالاً قوياً بممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال تضخيم الأصول المتداولة لإظهار تحسن زائف في الأداء المالي، وبعد هذا الارتفاع انخفضت نسبة ميلر في سنة 2023 انخفاض حاد بقيمة -3.898.

كنتيجة لما سبق، وحسب ما جاء به ميلر فإن هذه التغيرات تمثل قرائن كمية محتملة على ممارسة المحاسبة الإبداعية بالمؤسسة خلال الفترة.

رابعا: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة AOM INVEST

حتى يتم حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لمعرفة ممارسات مؤسسة AOM INVEST للأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية من عدمها يتبع حساب مؤشرات النموذج كما يلي:

1- حساب مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة للفترة (2017-2022)

الجدول الموالي يوضح رأس المال العامل للمؤسسة محل الدراسة خلال الفترة 2017-2022.

الجدول رقم (26): رأس المال العامل للمؤسسة AOM INVEST للفترة: 2017-2022.

الوحدة (دج)

التدفق النقدي التشغيلي CFO	رأس المال العامل WC	الخصوم المتداولة	الأصول المتداولة	السنة
-	60293728.00	219954.00	61247947.00	2017
-23 612 518.00	64768597.00	1197704.00	65966301.00	2018
- 79 930 330.00	42798924.88	9423109.69	52222034.57	2019
-38 881 365.85	50942804,03	11122344,00	62065148.03	2020
-	124129689,00	26782170,00	150911859,00	2021
-	144640077.00	35359407.00	179999484.00	2022

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 10.

2- حساب التدفقات النقدية لمؤسسة AOM INVEST للفترة (2019-2022)

يعد التدفق النقدي التشغيلي من بين المتغيرات التي يقوم عليها نموذج ميلر باعتباره مقياس للأداء والجدول الموالي يوضح حساب هذا المتغير للفترة 2021-2022.

الجدول رقم (27): التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة AOM INVEST للفترة: 2021-2022.
الوحدة (دج)

السنة	البند		
		2022	2021
مقبوضات الزبائن	56345101,08	207034712,00	
مقبوضات تشغيلية أخرى		762,00	
مدفوعات الموردين	37825632,7	11942217,00	
مدفوعات المستخدمين			
المصاريف المالية	-	4074,00	
الضرائب على النتائج	7495308,71	1633802,00	
مصاريف تشغيلية أخرى	101248,00	5579005,00	
إيرادات العناصر غير العادية(1)			
أعباء العناصر غير العادية(2)			
صافي تدفقات النقدية التشغيلية لأنشطة غير العادية (2)-(1)			
صافي التدفقات النقدية التشغيلية	10922911,66	187876376,00	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 10.

يلاحظ من الجدولين أعلاه بالاعتماد على البيانات المالية للفترة الممتدة من سنة 2017 إلى سنة 2022، ان هناك تفاوت واضح في العلاقة بين رأس المال العامل (WC) والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (CFO)، وهو ما يُعد دلالة على وجود ممارسات محاسبة إبداعية محتملة؛ إذ سجلت سنة 2018 التغير في رأس المال العامل يقابل تغير مواز للتدفق النقدي التشغيلي، في المقابل شهدت سنة 2019 تراجعاً كبيراً في رأس المال العامل بالتزامن مع تسجيل تدفق نقدي سلبي مرتفع، ما يشير إلى وجود مشاكل في السيولة أو خلل في الأنشطة التشغيلية، أما في سنتي 2021 و2022، فقد لوحظ ارتفاع كبير في رأس المال العامل، خاصة في 2021، حيث تضاعف بشكل غير معتمد،

وتزامن ذلك مع تدفق نقدی مرتفع للغاية، هذا الارتفاع ان لم يكن مدعاً بزيادة حقيقة في النشاط التشغيلي فهذا مؤشر على تضخيم محاسبي لتجميل القوائم المالية، أما في سنة 2022، فبالرغم من استمرار ارتفاع رأس المال العامل، فإن التدفق النقدي المسجل كان ضعيفاً نسبياً، ما يُشير شكواً حول إمكانية اللجوء إلى ممارسات محاسبة إبداعية تهدف إلى تحسين الصورة المالية للمؤسسة عبر تضخيم الأصول المتداولة.

3- حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات المؤسسة للفترة (2019-2022):

يوضح الجدول أدناه نتائج حساب مؤشر ميلر للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة AOM INVEST خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (28): مؤشر ميلر للمؤسسة AOM INVEST للفترة: 2019-2022.

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (دج)	ΔWC (دج)	السنة
-	0.198	23612518.00	4474864,93	2018
0.076	0.274	-79930330.00	-21969668,52	2019
-0.483	-0.209	-38881365.85	8143879,15	2020
0.598	0,389	187876376,00	73186884,97	2021
1.488	1.877	10922911,66	20510387,65	2022

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجدول رقم 26 و 27.

يشير الجدول أعلاه ان نتائج تطبيق نموذج ميلر على بيانات مؤسسة AOM INVEST طيلة فترة الدراسة أن مؤشر ميلر شهد انحرافاً عن القيمة المثالية (الصفر)، إذ اخذ قيم متذبذبة بلغت **0.076** في 2019، ثم -0.483 في 2020، لترتفع مجدداً إلى **0.598** سنة 2021، وتبلغ ذروتها عند **1.488** في 2022، هذا الانحراف في منحى تصاعدي منذ 2020 يشير إلى وجود ممارسات

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

للمحاسبة الإبداعية من خلال تضخيم رأس المال العامل دون ان يقابله تغير مواز في التدفقات النقدية تشغيلية بهدف إعطاء صورة ايجابية حول اداء المؤسسة.

رغم أن النتائج كانت في معظم الفترة كانت قرينة من الصفر، الا انه وحسب النموذج المعتمد يشير انحرافها عن قيمة المعيارية إلى احتمال وجود للممارسات المحاسبة الإبداعية.

خامسا: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة اتصالات الجزائر

ALGERIE TELECOM

للكشف عن ممارسات مؤسسة اتصالات الجزائر لأساليب المحاسبة الإبداعية السلبية من عدمها يتبع اتباع الخطوات التالية:

1. حساب مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة اتصالات الجزائر للفترة (2017-2022):

الجدول الموالي يوضح رأس المال العامل للمؤسسة اتصالات الجزائر خلال الفترة 2017-2022.

**الجدول رقم (29): رأس المال العامل للمؤسسة اتصالات الجزائر ALGERIE TELECOM
خلال الفترة: 2017-2022.**

الوحدة (دج)

السنة	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة	رأس المال العامل WC	تغير في رأس المال العامل ΔWC
2017	231734909803,82	180233301672,57	51501608131,25	-
2018	166299117419,99	134617271040,00	31681846379,99	-19819761751,26
2019	182854556711,28	124419179621,95	58435377089,33	26753530709,34
2020	188077816346,85	135643625789,39	52434190557,46	-6001186531,87
2021	176649760407,55	129012609655,65	47637150751,90	-4797039805,56
2022	181680737315,43	124598328571,04	57082408744,39	9445257992,49

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 11.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

2. حساب التدفقات النقدية لمؤسسة اتصالات الجزائر ALGERIE TELECOM للفترة (2018-2022):

يوضح الجدول رقم (30) أدناه نتائج حساب التدفق النقدي التشغيلي لمؤسسة اتصالات الجزائر خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (30): التدفق النقدي التشغيلي لمؤسسة اتصالات الجزائر ALGERIE TELECOM خلال الفترة: 2018-2022.

السنة	البند	2022	2021	2020	2019	2018
مقبوضات الزبائن	219779142605,20	119433921719,64	115122792855,14	415429962,63	74771517151,36	
مقبوضات تشغيلية أخرى	8858280736,80	5 636 416 716,88	4986694176,26	6097 983 472,38	3127378738,74	
مدفوعات الموردين و المستخدمين	82578754660,72	81351150735,96	52327552713,81	82848523713,48	55123845085,26	
المصاريف المالية	286583575,79	4322626215,96	2220585439,56	1160 443 556,50	1428455280,07	
الضرائب على النتائج	17882957087,18	11857882449,50	18548122187,72	8707 053 026,40	6115324770,04	
مصاريف تشغيلية أخرى	952379879,44	470198978,56	332025540,09	543 627 613,12	815416289,17	
إيرادات العناصر غير العادية (1)	33504126,28	65168252,86	227402296,18	342 128 969,79	0	
أعباء العناصر غير العادية (2)	-	0	311715,92	493 469,07	0	
صافي تدفقات النقدية التشغيلية للأنشطة غير العادية (2) - (1)	33 504 126,28	65168252,86	227 090 580,26	341 635 500,72	0	
صافي التدفقات النقدية التشغيلية	126970252265,15	27133648309,40	46908291730,48	-86404598973,77	14415854465,57	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 11.

يشير الجدول رقم (30) أعلاه أن الفترة (2018-2019) شهدت تطوراً متذبذباً لرأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي؛

- الفترة (2018-2019): لوحظ في سنة 2018 انخفاض كبير في رأس المال العامل مع تدفق نقدي تشغيلي إيجابي، مما قد يدل على انخفاض في الأصول المتداولة ناتج عن تصفيفها أو تسديد المستحقات ليعيد ارتفاع رأس المال العامل مع تدفق نقدي تشغيلي سلبي سنة 2019؛

- الفترة (2020-2022): شهدت الفترة انخفاض تدريجي في رأس المال العامل في سنين 2020 و2021، مع الحفاظ على تدفقات نقدية إيجابية سنة 2022، كما تميزت بارتفاع في رأس المال العامل صاحبته قفزة كبيرة في التدفق النقدي التشغيلي، مما يثير التساؤل ما إذا كانت ناتجة عن إداء تشغيلي قوي أو احتمال وجود للممارسات المحاسبة الإبداعية كتضخيم الإيرادات أو تأجيل المستحقات أو التحسين الصوري للتدفق النقدي التشغيلي.

3. حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات المؤسسة للفترة (2019-2022):

يبين الجدول رقم (31) أدناه نتائج تطبيق نموذج ميلر وحساب قيمة مؤشره على البيانات المالية للمؤسسة خلال فترة الدراسة:

الجدول رقم (31): مؤشر ميلر للمؤسسة اتصالات الجزائر ALGERIE TELECOM

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (دج)	ΔWC (دج)	السنة
-	-1,374	14415854465,57	-19819761751,26	2018
1,065	- 0,309	-86404598973,77	26753530709,34	2019
0,181	- 0,128	46908291730,48	- 6001186531,87	2020
-0,048	- 0,176	27133648309,40	- 4797039805,56	2021
0,25	0,074	126970252265,15	9445257992,49	2022

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجداولين 29 و30.

تشير النتائج أعلاه أن قيمة مؤشر ميلر Miller Ratio لكل السنوات لم تساوي القيمة المعيارية، إذ أخذت في الاتجاهين الموجب والسلبي، حيث بلغت أعلى قيمة موجبة سنة 2019 بـ 1.065، و 0.181 سنة 2020، لكن أخذ قيمة سالبة سنة 2021 بـ -0.084، ثم 0.25 سنة 2022.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية لممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

إن هذا الانحراف عن القيمة المعيارية وفي منحى تنازلي يشير إلى احتمال وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في السنوات الأولى، خاصة سنة 2019 قد يشير إلى استخدام مكثف للموارد القصيرة الأجل أو تضخيم في عناصر الأصول المتداولة، مما قد يكون مدفوعاً برغبة في تحسين المؤشرات المالية الظاهرة يتبعها انخفاض ناتج عن إجراءات تصحيحية للممارسات السابقة.

سادسا: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة نفطال NAFTAL

لتطبيق نموذج ميلر على بيانات مؤسسة نفطال تتبع نفس الخطوات السابقة في حساب مؤشراته وهي كما يلي:

1. حساب مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة نفطال للفترة (2017-2022):
الجدول رقم (32) الموالي يوضح طريقة حساب رأس المال العامل للمؤسسة نفطال خلال الفترة:
:2022-2017

الجدول رقم (32): رأس المال العامل للمؤسسة NAFTAL للفترة: 2017-2022.

الوحدة (دج)

السنة	الأصول المتداولة	الخصوم المتداولة	رأس المال العامل	تغير في رأس المال العامل
2017	183766005792,29	114882755125,70	68883250666,59	-
2018	235180484851,78	146396478228,47	88784006623,31	19900755956,72
2019	246283459129,02	126896737685,39	126896737685,39	30602714820,32
2020	306032581 413,84	159154161 708,3	146878419705,48	27491698261,85
2021	316497645232,41	169360736010,60	147136909221,81	258489516,33
2022	147136909221,81	174551445730,72	160315287195,51	13178377973,70

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 12.

2. حساب التدفقات النقدية لمؤسسة NAFTAL للفترة (2019-2022):
يوضح الجدول أدناه نتائج حساب التدفق النقدي التشغيلي خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (33): التدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة نفطAL NAFTAL للفترة: 2018-2022.

الوحدة (دج)

السنة	البند	2022	2021	2020	2019	2018
مقبوضات الزبائن		577402207160,24	498358918865,88	433 281 486 585,12	473848191538,55	465640008762,71
مقبوضات تشغيلية أخرى		0	2 311 912 983,06	1 469 877 618,82	4 953 676 699,72	1 856 668 723,92
مدفوعات الموردين		34879719968,41	428893150837,57	971 396 901,35	33660581228,41	370726548575,20
مدفوعات المستخدمين		2 016 079 460,75	49885855716,82	47 414 598 550,13	46691023619,08	37749750497,27
المصاريف المالية		2 802 447 100,83	2071593219,08	1 924 713 755,72	1 589 182 753,14	1110850671,09
الضرائب على النتائج		48778508541,08	5967413771,47	2 361 131 591,07	18 293 702 834,90	6092631511,73
مصاريف تشغيلية أخرى		19 311 323 038,40	196555021,94	6 278 018 016,66	233 085 195,90	131582876,29
إيرادات العناصر غير العادية (1)						
أعباء العناصر غير العادية (2)						
صافي تدفقات النقدية التشغيلية لأنشطة غير العادية (1)-(2)						
صافي التدفقات النقدية التشغيلية		469614129050,77	13656263282,06	375801505389,01	378334292606,84	51685313355,05

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 12.

من الطبيعي أن يكون هناك علاقة عكسية بين تغير رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي أي الارتفاع رأس المال العامل (نتيجة زيادة المخزون أو الحسابات المدينة) يقابله تناقص في التدفق النقدي التشغيلي والعكس صحيح.

لكن ما يلاحظ في نتائج الجدول أعلاه ان هذه العلاقة غير محققة إذ لوحظ في سنتي 2019 و2020، ارتفاع رأس المال العامل ومع ذلك تضخمت التدفقات النقدية التشغيلية بشكل كبير وفي 2021 تراجعت التدفقات التشغيلية بشكل غير متوقع رغم استقرار رأس المال العامل، كما قفز التدفق النقدي التشغيلي سنة 2022 إلى أعلى مستوى رغم أن التغير في رأس المال العامل لم يكن بنفس الحدة.

3. حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات مؤسسة نفطال خلال الفترة (2019-2022)

الجدول رقم (34) أدناه يبين نتائج حساب مؤشر ميلر لمؤسسة نفطال خلال فترة الدراسة:

الجدول رقم (34): مؤشر ميلر لمؤسسة نفطال NAFTAL للفترة: 2019-2022.

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (دج)	ΔWC (دج)	السنة
-	0.385	51685313355.05	19900755956.72	2018
-0.305	0.080	378334292606.84	30602714820.32	2019
-0.007	0.073	375801505389.01	27491698261.85	2020
-0.054	0.019	13656263282.06	258489516.33	2021
0.009	0.028	469614129050.77	13178377973.70	2022

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجدولين 32 و33.

تشير النتائج في الجدول أعلاه أن مؤشر ميلر Miller Ratio اخذ قيمة سالبة سنوات 2019، 2020، وهي على التوالي: -0.305، -0.007، وأخذ قيمة موجبة سنة 2022 بـ 0.009، وما يلاحظ من هذه النتائج أنها قريبة جدا من القيمة المعيارية (الصفر)، أي ما يعكس استقرار نسبي في العلاقة بين التغير في رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية في مؤسسة نفطال معظم فترة الدراسة، ماعدا سنة 2019 التي سجلت انحرافاً سالباً كبيراً عن القيمة المرجعية مقارنة بالسنوات الأخرى، وهو ما يُعد وفقاً للنموذج مؤشراً على احتمال وجود ممارسات محاسبة إبداعية خلال تلك

السنوات، أما بقية السنوات، فقد اتسمت النسبة فيها بالتقرب من الصفر، مما يفسر عموما ووفق ميلر عدم وجود مؤشرات قوية على وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية في مؤسسة نفطال خلال فترة الدراسة.

سابعا: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية لمؤسسة ATM MOBILIS

للكشف عن ممارسات مؤسسة ATM MOBILIS للأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية من عدمها خلال فترة الدراسة يتبع حساب مؤشرات نموذج ميلر كما يلي:

1. حساب مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2022):

الجدول الموالي رقم (35) يبيّن طريقة حساب التغير في رأس المال العامل لمؤسسة ATM MOBILIS خلال الفترة 2017-2022.

الجدول رقم (35): رأس المال العامل للمؤسسة ATM MOBILIS للفترة: 2017-2022.

الوحدة (دج)

التغير في رأس المال العامل ΔWC	رأس المال العامل WC	الخصوم المتداولة	الأصول المتداولة	السنة
-	26948092764	85 641 426 386.92	112 589 519 150.78	2017
3886957291,45	30835050055,31	80071262553,51	110906312608,82	2018
-31211192846,04	-376142790,73	91585081073,73	91208938283,00	2019
-15827235061,65	-16203377852,38	87867674181,56	71664296329,18	2020
5167206144,73	-11036171707,65	87511900358,84	76475728651,19	2021
16859725701,99	5823553994,34	79453149028	85276703023	2022

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 13.

2. حساب التدفقات النقدية لمؤسسة ATM MOBILIS للفترة: 2018-2022

يوضح الجدول رقم (36) الموالي نتائج حساب التدفق النقدي التشغيلي لمؤسسة خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (36): التدفقات النقدية التشغيلية لمؤسسة ATM MOBILIS للفترة: 2018-2022

الوحدة (دج)

السنة	البند	2022	2021	2020	2019	2018
مقبوضات الزبائن	142270806181,05	136498877347,38	116813975697,74	111489250591,06	109895395295,83	
مقبوضات تشغيلية أخرى	11710569278	8 995 377 615,70	9623639168,52	14635611759,40	10363910857,14	
مدفعات الموردين	81323231412,86	57696112402,12	61899310459,09	-543569124865,94	59822870033	
مدفعات المستخدمين	14843815419,49	11371869043,61	10298840198,49	8759741984,18	12570385301,86	
المصاريف المالية	865367686,32	567057742,49	1269780313,97	608 930 893,32	918512268,36	
الضرائب على النتائج	17397010442	17047769014,69	69496603913,70	8 244 288 028,99	18519302467,46	
مصاريف تشغيلية أخرى	11710569278,41	503590495,42	17623693720,72	156 581 655,65	397229724,38	
صافي تدفقات النقدية التشغيلية للأنشطة غير العادية (1)-(2)	-	-	-	-	-	
صافي التدفقات النقدية التشغيلية	27841381220,54	58307856264,75	-34150613739,71	651924444654,26	28031006358,00	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 13.

يشير الجدول رقم (36) أعلاه إلى تقلبات حادة واحتلالات واضحة بين تطور رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية، فقد شهدت الفترة 2019-2020 قفزة للتدفقات التشغيلية، خاصة سنة 2019 مع تحول رأس المال العامل إلى القيمة السالبة، وتراجع حاد للتدفقات في سنة 2020 بالتزامن مع تفاقم العجز في رأس المال العامل. كما استمرت التقلبات خلال سنتي 2021 و2022، مما يعكس عدم انسجام تطور التدفقات النقدية التشغيلية مع تطور رأس المال العامل، مما يثير الانتباه حول طبيعة هذه التدفقات وما إذا كانت تعكس الأداء التشغيلي الحقيقي للمؤسسة.

3. حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات مؤسسة للفترة (2019-2022):

الجدول رقم (37) أدناه يبين نتائج حساب مؤشر ميلر خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (37): مؤشر ميلر للمؤسسة ATM MOBILIS للفترة: 2019-2022.

مؤشر ميلر Miller Ratio	ΔWC/CFO	CFO (د)	ΔWC (د)	السنة
-	0,138	28031006358,00	3886957291,45	2018
- 0,186	- 0,048	651924444654,26	-31211192846,04	2019
0,511	0,463	-34150613739,71	-15827235061,65	2020
-0,375	0,088	58307856264,75	5167206144,73	2021
0,517	0,605	27841381220,54	16859725701,99	2022

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجداولين 35 و36.

تشير النتائج أعلاه أن كل قيم مؤشر ميلر Miller Ratio ولجميع السنوات لم تساوي القيمة المعيارية، مما يشير إلى تقلبات حادة وعدم استقرار في العلاقة بين التغير في رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي عبر السنوات، حيث أخذت سنتي 2019 و2021 قيمتين سالبتين وهما على التوالي: -0.186 و-0.375 - وقيمتين موجبتين سنتي 2020 و2022 وهما على التوالي: 0,511 و 0,517، هذا التذبذب عبر السنوات المدرستة يظهر انحرافات متكررة عن القيمة المعيارية وباتجاهات متعاكسة، ما يُعد وفقاً للنموذج ميلر دليلاً على ممارسات محاسبة إبداعية محتملة، أي وجود تدخلات مالية تؤثر على الإفصاح دون أن تعكس بالضرورة الواقع الاقتصادي الحقيقي للمؤسسة.

ثامناً: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية لمؤسسة EL AURASSI

للكشف عن ممارسات مؤسسة الأوراسي EL AURASSI للأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية من عدمها خلال فترة الدراسة يتبع حساب مؤشرات نموذج ميلر كما يلي:

1. حساب مؤشر رأس المال العامل لمؤسسة الأوراسي للفترة (2017-2023):

الجدول رقم (38) الموالي يوضح طريقة حساب رأس المال العامل لمؤسسة الأوراسي خلال الفترة: 2017-2023.

الجدول رقم (38): رأس المال العامل لمؤسسة EL AURASSI للفترة: 2017-2023.

الوحدة (دج)

التدفق النقدي التشغيلي CFO	رأس المال العامل WC	الخصوم المتداولة	الأصول المتداولة	السنة
-	1976131062.88	1389974996.00	00.3366106059	2017
1006234612.18	1473352263,84	1479235677,36	2952587941,20	2018
638671643.54	1914958631,40	1104948690,53	3019907321,93	2019
22729686.43	1758943886,39	1149716918,15	2908660804,54	2020
84639984.33	1773146793,19	768838255,67	2541985048,86	2021
331698577.81	2183695874,47	943716561.00	3127412436.00	2022
860821962.35	2879004270.55	779494293.17	3658498563.72	2023

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 14.

يشير الجدول رقم (38) أعلاه أن رأس المال العامل خلال الفترة 2017-2023 شهد تطويراً تصاعدياً بشكل عام، حيث ارتفع من 1.97 مليار في 2017 إلى 2.87 مليار في 2023، مع تسجيل أدنى قيمة في 2018 (1.47 مليار) ثم تدرج في التحسن خلال السنوات اللاحقة، أما التدفق النقدي التشغيلي، فقد سجل أعلى قيمة سنة 2018 (1.00 مليار)، ثم انخفض تدريجياً إلى 22 مليون في 2020، قبل أن يعيد الارتفاع في 2021 و 2022 ليبلغ 860 مليون في 2023.

2. حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات المؤسسة للفترة (2019-2023):

الجدول رقم (39) أدناه يبين نتائج حساب مؤشر ميلر لبيانات مؤسسة الأوراسي خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (39): مؤشر ميلر للمؤسسة EL AURASSI

للفترة: 2019-2023.

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (ج)	ΔWC (ج)	السنة
-	- 0.499	1006234612.18	-502778799.04	2018
1.143	0.644	638671643.54	441606367.56	2019
-7.508	- 6.864	22729686.43	-156014745.01	2020
7.031	0.167	84639984.33	14202906.80	2021
1.070	1.237	331698577.81	410549081.31	2022
-0.430	0.807	860821962.40	695308396.08	2023

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجدول رقم 38.

سجلت نتائج تطبيق نموذج ميلر على البيانات المالية للمؤسسة خلال فترة الدراسة انحرافاً عن القيمة المعيارية، إذ اخذت قيمًا موجبة وسلبية، ما يُعد وفق نموذج ميلر علامة محتملة على وجود ممارسات محاسبة إبداعية أثرت على الصورة المالية للمؤسسة دون أن تعبّر بالضرورة عن أداء تشغيلي حقيقي.

بلغت قيمة مؤشر ميلر **1.143** سنة 2019، وهي أعلى من القيمة المعيارية، ويُعد وفقاً للنموذج المعتمد دلالة على انحراف غير طبيعي في سلوك التدفقات النقدية التشغيلية بالنسبة لرأس المال العامل، وفي سنة 2020 سجلت قيمة سالبة للمؤشر (**-7.508**)، وهي تمثل أقصى انحراف في كامل سنوات الدراسة، ما يعكس تغيراً حاداً وسلبياً في العلاقة بين رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي، ويفسر ذلك على أنه مؤشر قوي لاحتمال وجود ممارسات محاسبة إبداعية أثرت على عرض التدفقات النقدية، كما عادت قيمة المؤشر إلى الاتجاه الموجب بقيمة مرتفعة (**7.031**) سنة 2020، وفي سنة 2021 تراجعت قيمة المؤشر عند **1.07**، ورغم أنه بعيد عن القيمة المعيارية لكنه أقل حدة مقارنة بتقلبات السنتين السابقتين، ثم سُجلت قيمة سالبة طفيفة نسبياً (**-0.43**) سنة 2023 وتعتبر أقل حدة مقارنة بالسنوات السابقة لكنها لا تعتبر عودة كاملة إلى العلاقة الطبيعية بين رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي، بل استمرار لحالة عدم الانسجام المحاسبى بين المتغيرين.

تاسعا: كشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة صيدال SAIDAL

للكشف عن ممارسات مؤسسة صيدال SAIDAL للأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية من عدمها خلال فترة الدراسة يتعين حساب مؤشرات نموذج ميلر كما يلي:

1. حساب مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2023):

الجدول رقم (40) الموالي يوضح رأس المال العامل للمؤسسة والتدفق النقدي التشغيلي لمؤسسة صيدال SAIDA خلال الفترة 2017-2023:

الجدول رقم (40): رأس المال العامل والتدفق النقدي التشغيلي للمؤسسة SAIDAL
للفترة: 2017-2023.

الوحدة (دج)

التدفق النقدي التشغيلي CFO	رأس المال العامل WC	الخصوم المتداولة	الأصول المتداولة	السنة
-	7290874204,28	7068715920.00	14359590124.00	2017
-1250246168.96	7937121435,06	6806609953,78	14743731388,84	2018
-661645594.69	7467781494,16	6193189703,75	13660971197,91	2019
569871758.20	8486555734,80	6398017799,03	14884573534	2020
-1845576660.31	12238210947,40	6320073576,42	18558284523,82	2021
-1766942434.14	18527219106,82	779494293,17	19306713399,99	2022
-1440540410.60	12847937360.90	10588471669.8	23436409030.7	2023

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 15 والقوائم المالية المنشورة على الرابط التالي:

<https://www.calameo.com/read/0021858240e09708c43a3>

من خلال الجدول اعلاه يلاحظ أن رأس المال العامل اخذ منحى تصاعديا واضحأ، حيث ارتفع من 7.29 مليار دج سنة 2017 إلى ذروته في 2022 بقيمة 18.5 مليار دج، ثم تراجع نسبيا في 2023 إلى 12.8 مليار دج، وبالمقابل، سجل تدفق نقدي تشغيلي سالب معظم فترة الدراسة، باستثناء سنة 2020 التي عرفت تحسنا مؤقتا بلغ نحو 570 مليون دينار، هذه البيانات تعكس نمطا غير مستقر في التدفقات التشغيلية، مقارنة بالتطور المستمر في رأس المال العامل، مما قد يشير إلى وجود أزمة سيولة فعلية أو إلى اختلالات في الكفاءة التشغيلية.

2. تطبيق نموذج ميلر MILLER RATIO على بيانات المؤسسة للفترة: (2019-2023):

الجدول رقم (41) أدناه يبيّن نتائج حساب مؤشر ميلر لبيانات مؤسسة صيدال خلال فترة الدراسة.

الجدول رقم (41): مؤشر ميلر للمؤسسة SAIDAL للفترة: 2019-2023.

مؤشر ميلر Miller Ratio	$\Delta WC/CFO$	CFO (دج)	ΔWC (دج)	السنة
-	-0.517	-1250246168.96	646247230,78	2018
1.226	0.709	- 661645594.69	-469339940,90	2019
1.078	1.787	569871758.20	1018774240,64	2020
-3.819	-2.032	-1845576660.31	3751655212,60	2021
-1.527	-3.559	-1766942434.14	6289008159,42	2022
-0.994	-4.553	-1440540410.60	6558929201.48	2023

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجدول رقم 40.

من الجدول أعلاه يلاحظ أن قيم مؤشر ميلر Miller Ratio كانت بعيدة عن القيمة المعيارية (الصفر) خلال كامل الفترة، حيث أخذت قيم موجبة وأخرى سالبة، ما يعبر حسب نموذج ميلر مؤشراً لاحتمال وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسة خلال فترة الدراسة.

سجلت في بداية الفترة وخلال سنتي 2019 و 2020 نسباً موجبة (1.226 و 1.078)، ما يدل على وجود انحرافات متتالية، يمكن تفسيرها حسب ميلر باختلالات بين التغير في رأس المال العامل والتتدفقات النقدية، أما سنة 2021، فقد عرفت اقصى انحراف سلبي (-3.819)، وهو ما يعكس تغييراً حاداً وغير معتمد في العلاقة بين العاملين، مما يُعد وفق النموذج مؤشراً قوياً لاحتمال وجود ممارسات محاسبة إبداعية، وفي سنتي 2022 و 2023 استمرت النسبة في الاتجاه السلبي، لكنها سجلت مستويات أقل حدة (-1.527 و -0.994)، لكن تبقى بعيدة عن القيمة المعيارية.

عاشرًا: الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية بمؤسسة HODNA METAL

للكشف عن ممارسات مؤسسة HODNA METAL للأساليب السلبية للمحاسبة الإبداعية من عددها خلال فترة الدراسة يتبع حساب مؤشرات نموذج ميلر بإتباع الخطوات التالية:

1. حساب مؤشر رأس المال العامل للمؤسسة محل الدراسة للفترة (2017-2022):
الجدول رقم (42) المواري يوضح رأس المال العامل لمؤسسة HODNA METAL خلال الفترة 2017-2022.

**الجدول رقم (42): رأس المال العامل للمؤسسة HODNA METAL
للفترة: 2017-2022.**

الوحدة (دج)		رأس المال العامل WC	الخصوم المتداولة	الأصول المتداولة	السنة
R	C				
-135 100 546,12	197 812 289,81	62 711 743,69	2017		
1 551 424 697,51	171 812 544,04	1 723 237 241,55	2018		
1 446 752 165,14	148 854 526,39	1 595 606 691,53	2019		
1 507 273 137,17	70 680 941,71	1 577 954 078,88	2020		
1 899 136 353,16	82 372 431,60	1 981 508 784,76	2021		
2 107 560 652,25	85 263 594,70	2 192 824 246,95	2022		

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 16.

2. حساب التدفقات النقدية التشغيلية لمؤسسة HODNA METAL للفترة (2019-2022):
يوضح الجدول رقم (43) أدناه نتائج حساب التدفق النقدي التشغيلي لمؤسسة HODNA METAL خلال الفترة: (2018-2022).

**الجدول رقم (43): التدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة HODNA METAL
للفترة: 2022-2018.**

الوحدة (دج)

السنة	البند	2022	2021	2020	2019	2018
مقوضات الزبائن		2 227 898 269,89	239 213 6011,48	2 163 417 228,62	238 226 4367,76	272 745 6886,56
مقوضات تشغيلية أخرى		49 430 345,45	64 471,01	2 942 734,83	2 545 887,09	119 887 241,83
مدفعات الموردين		168 429 1986,87	147 552 0624,87	1 499 602 474,60	212 590 4832,49	218 233 2 601,63
مدفعات المستخدمين		68 895 323,80	94 644 391,10	81 958 438,77	87 553 550,69	114 930 065,77
المصاريف المالية		103 291,86	507 228,94	291 602,44	529 517,88	5 199 639,42
الضرائب على النتائج		120 074 709,39	96 055 501,61	77 557 334,20	37 942 365,83	66 251 840,24
مصاريف تشغيلية أخرى		2 924 154,12	24 999 257,40	23 170 250,64	24 948 875,44	141 755 386,54
صافي تدفقات النقدية التشغيلية للأنشطة غير العادية (1)-(2)		-	-	-	-	-
صافي التدفقات النقدية التشغيلية		401 039 149,30	700 473 478,57	483 779 862,80	107 931 112,52	336 874 594,79

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الملحق رقم 16.

تشير نتائج الجدول رقم (42) أن رأس المال العامل اخذ منحى تصاعدي ملحوظاً خلال فترة الدراسة، حيث انتقل من قيمة سالبة في 2017 (135- مليون دج) إلى أكثر من 2.1 مليار دج في 2022، مما يعكس قدرة المؤسسة على تغطية التزاماتها قصيرة الأجل، بالمقابل، شهدت التدفقات النقدية التشغيلية تقلبات واضحة كما هو مبين في الجدول رقم (43)؛ فبعد أن سجلت حوالي 336 مليون دج في 2018، تراجعت إلى 107 مليون دج في السنة التي تليها (2019)، ثم ارتفعت تدريجياً إلى ذروتها في سنة 2021 بحوالي 700 مليون دج، قبل أن تتحفظ مجدداً إلى 401 مليون دج في 2022.

3. حساب مؤشر ميلر Miller Ratio لبيانات مؤسسة HODNA METAL

الجدول رقم (44) أدناه يبيّن طريقة حساب مؤشر ميلر لبيانات المؤسسة خلال الفترة: (2019-2022) :

HODNA METAL : نتائج تطبيق نموذج ميلر لمؤسسة
للفترة: 2022-2019.

MILLER RATIO	$\Delta WC/CFO$	CFO (دج)	ΔWC (دج)	السنة
-	5.006	336 874 594,79	1686525243,63	2018
-5,975	- 0,969	107 931 112,52	-104672532,37	2019
1,094	0,125	483 779 862,80	60520972,03	2020
0,431	0,559	700473478,57	391863215,99	2021
-0,040	0,519	401 039 149,30	208 424 299,09	2022

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على بيانات الجداولين 43 و44.

ما يلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة مؤشر ميلر Miller Ratio كانت بعيدة عن القيمة المعيارية (الصفر)، ما عدى السنة الأخير (2022)، كما كانت قيم المؤشر متارجحة بين الموجبة والسلبية، ما يفسر حسب النموذج مؤشراً لاحتمال وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية.

في بداية الفترة، سجل المؤشر سنة 2019 أقصى انحراف بقيمة سالبة -5.975، يمكن تفسيره حسب ميلر باختلالات بين التغير في رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية،

أما سنتي 2020 و2021 كان المؤشر أقل حدة (0.431، 1.094)، ما يعكس تغيراً في العلاقة بين رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية، أما في السنة الخيرة (2022) فقد سجل المؤشر قيمة سالبة (-0.04) لكن قريبة من القيمة المعيارية، مما يُعد وفق النموذج مؤشراً لاستمرار وجود اختلالات هيكلية في عرض الأداء المالي لكن بأقل حدة مقارنة بالسنوات التي تسبقها.

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل نتائج الدراسة

يمثل هذا المبحث نقطة النقاء حاسمة إذ يجمع بين نتائج الاستبيان والنتائج المستخلصة من تطبيق نموذج ميلر على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، وهذا للمقارنة بين الادراك الذاتي للمستجيبين حول المحاسبة الإبداعية وبين الأدلة الكمية المستخلصة من النموذج المعتمد، بهدف الوصول إلى نتائج تسهم في تقسيير واقع المحاسبة الإبداعية في البيئة المحاسبية الجزائرية عامة وفي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة.

المطلب الأول: اختبار الفرضيات

يهدف هذا المطلب إلى اختبار فرضيات الدراسة بناء على النتائج المستخلصة من الاستبيان، وذلك لتحليل تصورات المحاسبين حول واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وانعكاساتها على مصداقية القوائم المالية استناداً على الأدوات الاحصائية المناسبة.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

تتمثل الفرضية الأولى للدراسة في ما يلي:
"يتمتع المحاسبون والمديرون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمستوىوعي متفاوت بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة".

كما يتم صياغة الفرضين الصفرى والبديل على النحو التالي:

H₀: لا يتمتع المحاسبون والمديرون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمستوىوعي متفاوت بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة.

H₁: يتمتع المحاسبون والمديرون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمستوى وعي متفاوت بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة.

لاختبار الفرضية الأولى تم استخدام one sample t-test ، حيث أظهرت النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا الاختبار أن قيمة t المحسوبة بلغت 98,89، وبما أن قيمة الدالة الإحصائية (Sig) بلغت 0,00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05، يقبل الفرض البديل الذي ينص على: " يتمتع المحاسبون والمديرون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمستوى وعي متفاوت بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة"؛

الجدول رقم (45): نتائج اختبار t-test للفرضية الأولى

الدالة Sig	قيمة t المحسوبة	الفرضية الأولى
0.001	98.89	" يتمتع المحاسبون والمديرون الماليون في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمستوى وعي بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها المختلفة."

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS- V29 (انظر الملحق رقم 17).

ثانياً: اختبار الفرضية الثانية

تتمثل الفرضية الثانية للدراسة في ما يلي:

" تعدد أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الجزائرية"؛

ويتم صياغة الفرضين الصفرى والبديل على النحو التالي:

H₀: لا يوجد تعدد لأساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الجزائرية.

H₁: تعدد أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الجزائرية.

لاختبار الفرضية الثانية تم استخدام one sample t-test ، حيث أظهرت النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذا الاختبار، وكما هو مبين في الجدول رقم (46)، أن قيمة t المحسوبة بلغت 89,324، وبما أن قيمة الدالة (Sig) بلغت 0,00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05، فإنه يتم قبول

الفرض البديل الذي ينص على: "تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الجزائرية".

الجدول رقم (46): نتائج اختبار t -test للفرضية الثانية

الدلالـة <i>Sig</i>	قيمة t المحسوـبة	الفرضـية الثانـية
0.00	89,324	تتعدد أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الجزائرية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V29 (انظر الملحق رقم 18).

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة

تتمثل الفرضية الثالثة للدراسة في ما يلي:

"تشكل الأهداف الإدارية، والضغوط التنافسية، والاعتبارات الضريبية عوامل رئيسية تُحفز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية؟"

كما يتم صياغة الفرضين الصفرى والبديل على النحو التالي:

1. H_0 : لا تشكل الأهداف الإدارية، والضغوط التنافسية، والاعتبارات الضريبية عوامل رئيسية تُحفز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. H_1 : تشكل الأهداف الإدارية، والضغوط التنافسية، والاعتبارات الضريبية عوامل رئيسية تُحفز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية.

لاختبار الفرضية الثالثة تم استخدام t -test one sample، حيث أظهرت نتائج الاختبار كما هي مبينة في الجدول رقم (47) أن قيمة t المحسوـبة بلغت 107,964، وبما ان قيمة الدلالـة (*Sig*) بلغت 0,00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05، فإنه يتم قبول الفرض البديل الذي ينص على: "تشكل الأهداف الإدارية، والضغوط التنافسية، والاعتبارات الضريبية عوامل رئيسية تُحفز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية".

الجدول رقم (47): نتائج اختبار t -test للفرضية الثالثة

Sig الدلالة	قيمة t المحسوبة	الفرضية الثالثة
0.00	107.964	تشكل الأهداف الإدارية، والضغوط التافسية، والاعتبارات الضريبية عوامل رئيسية تُحفز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تبني ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS-V29 (انظر الملحق رقم 19).

رابعاً: اختبار الفرضية الرابعة

تتمثل الفرضية الرابعة للدراسة في ما يلي:

"تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تراجع مصداقية وشفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟"

يتم صياغة الفرضين الصفيري والبديل على النحو التالي:

1. H_0 : لا تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تراجع مصداقية وشفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

2. H_1 : تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تراجع مصداقية وشفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

لاختبار الفرضية الرابعة تم استخدام one sample t-test، حيث اظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (48) أن قيمة t المحسوبة بلغت 0,007، وبما ان قيمة الدلالة (Sig) بلغت 0,00 وهي أقل من مستوى المعنوية 0,05 ، يقبل الفرض البديل الذي ينص على: " تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تراجع مصداقية وشفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية".

الجدول رقم (48): نتائج اختبار t -test للفرضية الرابعة

Sig الدالة	قيمة t المحسوبة	الفرضية الرابعة
0.00	100.705	تؤدي ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى تراجع مصداقية وشفافية القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS- V29 (انظر الملحق رقم 20).

المطلب الثاني: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

خصص هذا المطلب تقديم تحليل شامل يجمع بين النتائج المستخلصة من الأداة الإحصائية (الاستبيان) والأداة التطبيقية (نموذج ميلر)، بهدف الوقوف على درجة التوافق أو التباين بين الإدراك المهني لممارسات المحاسبة الإبداعية والمؤشرات المالية الفعلية، بما يسمح بالوصول لاستنتاجات معمقة تعكس مدى الانسجام أو التناقض بين التصور المهني والسلوك المحاسبي الفعلي داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أولاً: مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أظهرت نتائج الاستبيان أن غالبية المستجيبين لديهم إدراك واضح بمفهوم المحاسبة الإبداعية، بل تعددى هذا الوعي الجانب المفاهيمي إلى الإدراك العملي، إذ اقر العديد من المستجيبين على وجود هذه الممارسات في الواقع العملي.

بالمقابل تدعم نتائج مؤشر "ميلا" هذا الطرح، حيث اظهرت النتائج انحرافات عن القيمة المعيارية، ما يشير إلى اختلال العلاقة بين رأس المال العامل والتدفقات النقدية التشغيلية الحقيقية في معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، مما يدل على وجود ممارسات سلبية للمحاسبة الإبداعية.

إن هذا الانسجام التام بين وعي المحاسبين من جهة، والمؤشرات المحاسبية الفعلية من جهة ثانية، يدل على أن هذه الممارسات قائمة فعلا في البيئة الاقتصادية الجزائرية، وهو ما ينسجم مع الفرضية الأولى ويؤكد صحتها.

ثانياً: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

أشارت نتائج الاستبيان إلى وجود تنوع واضح في الأساليب المستخدمة، من خلال تقديم الاعتراف بالإيرادات أو تأجيل المصاريف، التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية التشغيلية، والتلاعب بالتقديرات المحاسبية مثل الاهلاك أو المؤونات ...الخ، هذا التعدد يعكس مرنة الممارسات داخل المؤسسة، ويفكك استخدام استراتيجيات مختلفة حسب الهدف المراد تحقيقه.

أما تحليل مؤشر ميلر فقد أظهر أنه تم تسجيل طيلة فترة الدراسة قيم موجبة وسلبية للمؤشر، ما يعني أن التلاعب كان في الاتجاهين بتضخيم الأرباح للتحسين الظاهري للنتائج وتخفيضها لتقادي الضرائب أو ضغوط رقابية.

إن تقاطع نتائج الاستبيان مع نتائج ميلر يؤكد تعددية وتنوع أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بما يتحقق مع اهدافها، وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

ثالثاً: دوافع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني ممارسات المحاسبة الإبداعية

كشفت نتائج الدراسة الميدانية أن الدوافع الجوهرية لممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظور المهنيين المحاسبين تتمحور أساساً حول السعي إلى التهرب الضريبي، كما أظهرت النتائج أن الضغوط التنافسية والأهداف الإدارية، ولا سيما تلك المرتبطة بآليات تحفيز المديرين من خلال ربط مكافآتهم بمؤشرات الأداء المالي، تُسهم بصفة ملحوظة في تعزيز هذه الممارسات بهدف تحسين الصورة المالية الظاهرة للمؤسسة.

كما تبين من تحليل مؤشر "ميلر" للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أن القيم الموجبة تُوظَّف عادةً لتضخيم الأرباح بغية مواجهة ضغوط المنافسة أو تحقيق الأهداف الإدارية، في حين تُستعمل القيم السالبة لتخفيف الأرباح كآلية للتهرب من الأعباء الضريبية.

تشير هذه النتائج مما لا يدع للشك، إلى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية ليست سلوكاً عرضياً، بل هي نتاج لمجموعة من الحوافز والدوافع التي تخلق بينة مشجعة على تبني مثل هذه الممارسات داخل المؤسسات، وهذا يعتبر سند قوي لإثبات صحة الفرضية الثالثة.

رابعاً: آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية

كشفت نتائج الاستبيان المتعلقة بمحور "آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية" انعاق المستجيبين على الآثار السلبية التي تخلفها الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية على القوائم المالية غير أن النتائج ذاتها أظهرت وجود رأي متزن لدى شريحة من المستجيبين، مفاده أن المحاسبة الإبداعية ليست بالضرورة سلوكاً سلبياً في جوهره، بل قد تساهم في زيادة شفافية ومصداقية القوائم المالية إذ ما تم استخدامها ضمن الأطر الأخلاقية والمهنية.

وفي هذا السياق يعد مؤشر ميلر أداة مالية كمية تركز فقط على كشف الانحرافات غير المبررة في العلاقة بين التدفقات التشغيلية والتغير في رأس المال العامل، ويفسرها دوماً كمؤشر لممارسات محاسبة إبداعية سلبية.

بناء على ما سبق فإن نتائج ميلر في هذه الدراسة تعزز مضمون الفرضية المتعلقة بـ التأثير السلبي للممارسات، وتؤكد صحة الفرضية الرابعة من زاوية التدهور الفعلي في شفافية القوائم المالية لكنها لا تتعارض مع وجهة النظر التي ترى إمكانية توجيه هذه الممارسات نحو الإطار الإيجابي المشروع إذا ما تمت ضمن معايير أخلاقية صارمة.

خلاصة الفصل

يعتبر هذا الفصل الركيزة التطبيقية للدراسة، إذ سعى إلى مقاربة واقع المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من منظور تحليلي مزدوج، نظري- كمي، يجمع بين التحليل الميداني لآراء المحاسبين عبر الاستبيان وتطبيق نموذج ميلر للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

اذ اثبتت نتائج تحليل الاستبيان لمجمل الفرضيات التي تم بناؤها استناداً إلى الإطار النظري والدراسات السابقة ان هناكوعي للمحاسبين حول المحاسبة الإبداعية كما تعدّدت أساليبها وتتنوع دوافعها، بدءاً من الأهداف الإدارية الداخلية، مروراً بالضغط التنافسية، ووصولاً إلى اعتبارات المعالجة الضريبية، كما خلصت النتائج إلى أن هذه الممارسات قد تنعكس سلباً على مصداقية وشفافية القوائم المالية، كما يمكن توجيه هذه الممارسات نحو إطار ايجابي مشروع إذ ما تمت ضمن اطر اخلاقية صارمة.

كما دعم نموذج ميلر هذه النتائج إذ كشفت النتائج عن انحرافات كمية في التدفق النقدي التشغيلي والتغير في رأس المال العامل مما جعل قيم مؤشر ميلر تحرف عن القيمة المعيارية مما يؤكّد على وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية.

إن هذا التوافق بين آراء المحاسبين والنتائج الكمية باستخدام نموذج ميلر شكل دعماً قوياً للفرضيات وسمح ببناء تصور متكامل حول واقع المحاسبة الإبداعية في الجزائر لا على مستوى الإدراك فحسب بل على مستوى منهج كمي وموضوعي كل، ليؤكّد ان ممارسات المحاسبة الإبداعية ليست مجرد تصوّرات إدراكية، بل واقع محاسبي ملموس.

الخاتمة

الخاتمة

تثير المحاسبة الإبداعية نقاشا واسعا في ميدان المحاسبة، إذ تقف على الحد الفاصل بين الاجتهاد المهني المشروع والتحايل المقنن على الحقائق المالية، ومع التطور المتتسارع في بيئة الأعمال، والتوسيع في تطبيق المعايير الدولية، والتنافس الشديد داخل الأسواق؛ كلها عوامل مشجعة لانتشار هذه الظاهرة، حيث وجد بعض المحاسبين والإداريين في مرونة القواعد المحاسبية فرصة لتعديل وتوجيه النتائج المالية بما يتفق مع أهدافهم، كجذب المستثمرين أو الحصول على تسهيلات تمويلية، دون أن يعكس ذلك بالضرورة الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة، تتجلى خطورة هذه الظاهرة اذا ما تم استخدامها خارج الاطر الأخلاقية في أنها تمارس غالبا ضمن الإطار القانوني للمعايير، مما يصعب كشفها، ويقوض مصداقية المعلومات المالية، ويضعف ثقة المستخدمين في التقارير المالية المقدمة.

من هذا المنطلق، سعت هذه الدراسة إلى تسلیط الضوء على ظاهرة المحاسبة الإبداعية وواقعها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ولتحقيق أهدافها، تناولت الدراسة الإطار النظري للمحاسبة الإبداعية من خلال التطرق إلى مفاهيمها الأساسية، ودوافع ظهورها، والأساليب المستخدمة في ممارستها وانعكاساتها على القوائم المالية، مع إبراز الثغرات القانونية في النظام المحاسبي المالي الجزائري التي قد تتيح مجالا لاستغلال هذه الممارسات، كما ركزت الدراسة على المخاطر والسلبيات المرتبطة بها، واستعرضت أبرز الآليات المعتمدة للكشف عنها والحد من آثارها، مع الإشارة إلى إمكانية توظيفها بصورة إيجابية في إطار القواعد القانونية والأخلاقية.

ولتعزيز الجانب النظري، تم دعم الدراسة بجانب تطبيقي هدف إلى مقاربة واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، من خلال تحليل مزدوج نظري-كمي، شمل استطلاع آراء نخبة من المهنيين في الميدان المحاسبي، من بينهم خبراء محاسبون، محافظو حسابات، محاسبون معتمدون، ومحاسبون عاملون في مؤسسات اقتصادية، كما تم تطبيق نموذج "ميرل" للكشف عن هذه الممارسات، وقد مكنت الدراسة من استخلاص نتائج واقتراح توصيات علمية من شأنها الإسهام في تعميق الفهم حول هذه الظاهرة والحد من آثارها السلبية على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

أولاً: نتائج الدراسة

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج الهامة، من منظورين: نظري وتطبيقي يمكن إيجازها فيما يلي:

1. **النتائج العامة:** تتمثل أهم النتائج العامة للدراسة في ما يلي:
 - أ. المحاسبة الإبداعية تعبر عن ممارسات تضليلية تم داخل إطار قانونية، من خلال استغلال الثغرات والمرونة في القواعد المحاسبية لتعديل صورة الأداء المالي والمركز الاقتصادي للمؤسسة، بما يخدم صالح فئة معينة على حساب الشفافية والعدالة في عرض المعلومات المالية.
 - ب. الممارسات العملية في البيئة المهنية اخذت بالجانب السلبي فقط تحت مسميات عديدة منها: المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية، المحاسبة الخلاقة، المحاسبة العنيفة، المحاسبة الابتكارية، فن طبخ الدفاتر، فن حساب الأرباح ولعبة الأرقام المالية، ولكن هذا لا يمنع من إمكانية توجيه هذه الممارسات باتجاه إيجابي في إطار "الإبداع المحاسبي".
 - ج. تتعارض ممارسات المحاسبة الإبداعية مع أخلاقيات المهنة إذا ما تم استخدامها بشكل تضليلي لتحقيق غايات واهداف تخدم فئة على حساب الفئات الأخرى.
 - د. الممارسات المحاسبة الإبداعية، رغم قانونيتها، قد تقوض مصداقية وشفافية القوائم المالية عند استخدامها خارج إطار الأخلاقية، إلا أنه بالإمكان توجيهها بشكل إيجابي لتعزيز مصداقية القوائم المالية متى ما خضعت لرقابة مهنية صارمة؛
 - هـ. يهدف النظام المحاسبي المالي الجديد بموجب القانون 11-07، المتوافق مع المعايير الدولية، إلى تعزيز شفافية ومصداقية القوائم المالية من خلال المرونة المتاحة في التقديرات والمعالجات المحاسبية، وهو ما قد يفتح المجال أمام المؤسسات للممارسة السلبية للمحاسبة الإبداعية.
 - وـ. تتجسد آليات الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية في تعزيز الرقابة الداخلية والخارجية واعتماد معايير محاسبية صارمة وترسيخ الثقافة الأخلاقية وتكرис مبدأ الشفافية والإفصاح بما يعزز مصداقية القوائم المالية.
2. **نتائج الدراسة الميدانية:** خلصت الدراسة الميدانية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى ما يلي:

خاتمة

- أ. اتجهت اراء المستجوبين حول وجود وعي لدى المحاسبين والمديرين الماليين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليبها.
- ب. أظهرت نتائج الدراسة الميدانية حقيقة اعتماد بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على أساليب المحاسبة الإبداعية في عرض قوائمها المالية أبرزها: تأجيل أو تسريع الاعتراف بالإيرادات والمصاريف، التلاعب في تقييم المخزون وتصنيف عناصر التدفق النقدي التشغيلي، والتقديرات المحاسبية الخاصة بالمخصصات.
- ج. أظهرت الدراسة أن من بين المحفزات الرئيسية لتبني ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هي تحقيق أهداف إدارية مواجهة الضغوط التنافسية وتقليل العبء الضريبي.
- د. أثبتت نتائج التحليل الكمي باستخدام نموذج ميلر (M-Score) على وجود انحراف مؤشر ميلر عن القيمة المعيارية في بيانات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة، ما يشير بوضوح إلى ممارسات فعلية للمحاسبة الإبداعية، مثبتا بذلك النتائج المستخلصة من الاستبيان، ومؤكدا أن هذه الظاهرة تمثل واقعا ملماسا في بيئه الاقتصادية الجزائرية.

ثانيا : إقتراحات الدراسة

على ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج على المستويين النظري والميداني، يمكن اقتراح جملة من التوصيات التي من شأنها الحد من شأنها الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية وتعزيز شفافية ومصداقية التقارير المالية:

- 1. على مستوى التشريعات والمعايير المحاسبية**
- أ. مراجعة التغيرات القانونية الموجودة في النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) التي تتيح فرصا للتلعب والتقدير المفرط.
- ب. العمل على توسيع وتوضيح المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس والإفصاح، بما يقلل من هامش التقدير الشخصي الذي يستغل في ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- ج. تبني معايير محاسبية أكثر تطوراً تواكب التغيرات الاقتصادية والمالية وتحد من فجوة التطبيق مقارنة بالمعايير الدولية (IFRS).

خاتمة

2. على مستوى المؤسسات الاقتصادية

- أ. تعزيز ثقافة الأخلاقيات المهنية داخل المؤسسات من خلال تبني مدونات سلوك واضحة وملزمة فيما يتعلق بالمارسات المحاسبية.**
- ب. تقوية أنظمة الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي لضمان اكتشاف أي انحرافات أو تلاعبات محتملة في النتائج المالية.**
- ج. تحفيز الشفافية والإفصاح الطوعي كوسيلة لتعزيز ثقة المستثمرين ومختلف الأطراف ذات العلاقة.**

3. على مستوى مهنة المحاسبة

- أ. تكثيف التكوين المستمر للمحاسبين والمراجعين حول المعايير الدولية، وأحدث التقنيات المستخدمة في الكشف عن الممارسات الاحتيالية.**
- ب. تشجيع الهيئات المهنية (كالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) على لعب دور رقابي وتوجيهي أكبر لمهنة المحاسبة في الجزائر.**

4. على مستوى التعليم والبحث العلمي

- أ. إدراج موضوع المحاسبة الإبداعية ضمن البرامج الأكademie بشكل أكثر تعمقاً، مع التركيز على الحالات التطبيقية والنماذج الكمية للكشف عنها؛**
- ب. تشجيع الدراسات المستقبلية لتطوير نماذج جديدة أو تكييف نماذج أجنبية (مثل نموذج ميلر) لتناسب مع خصوصية البيئة المحاسبية الجزائرية؛**
- ج. إنشاء قواعد بيانات وطنية للممارسات المحاسبية تستخدم كمرجع لتحليل الاتجاهات وتحديد المؤشرات الخطرة.**

ثالثاً: آفاق الدراسة

نظراً للأهمية القصوى لموضوع المحاسبة الإبداعية والجدل القائم حول مشروعيتها، تفتح هذه الدراسة المجال أمام أبحاث أعمق تتناول:

خاتمة

- 1.** دور التحول الرقمي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية السلبية: دراسة ميدانية في البيئة الجزائرية.
- 2.** البعد السلوكي لتخاذل القرار المحاسبي وعلاقته بالمحاسبة الإبداعية لدى المحاسبين الجزائريين.
- 3.** دراسة مقارنة لممارسات المحاسبة الإبداعية بين القطاعين العمومي والخاص في الجزائر.
- 4.** المحاسبة الإبداعية كآلية لإدارة الأزمات المالية: حالة المؤسسات الجزائرية بعد جائحة كوفيد-19.
- 5.** دور التكوين والتعليم المحاسبي في تشكيل مواقف المحاسبين تجاه المحاسبة الإبداعية في الجزائر.
- 6.** مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمعايير الشفافية والإفصاح في ظل ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المراجع

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

I. القوانين والمراسيم

1. المادة رقم 62، قانون المالية التكميلي المؤرخ في 27 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42.
2. المرسوم التنفيذي 110-09 المؤرخ في 7 أبريل 2009 المتعلق بشروط وطرائق إجراء المحاسبة من خلال نظم وسائل الإعلام الآلي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية .
3. المادة 06، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27.
4. المادة 07، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27.
5. المواد 2 و 3 و 4 من المرسوم التنفيذي رقم 12-125 المؤرخ في 19 مارس 2012، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 17.
6. المادة رقم 03، القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74.
7. المادة رقم 04، القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن لنظام المحاسبي المالي الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74.
8. المادة رقم 05، القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن لنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74.
9. المادة رقم 07، قانون 11-07، المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 الموافق لـ 15 دو القعدة 1428 المتضمن لنظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74.
10. التعليمية الوزارية رقم 02 بتاريخ 29 أكتوبر 2009 تتضمن اول تطبيق لنظام المحاسبي المالي.

11. المادة رقم 08، القانون رقم 10- 01 المؤرخ 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42، الصادرة في 11 جوان 2010.
12. المواد 15، 16 و17، القانون رقم 10- 01 المؤرخ 29 جويلية 2010 والمتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 42.
13. المادة رقم 01، المرسوم التنفيذي رقم 156-08، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 27.
14. القرار رقم 71 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19.
15. القرار رقم 72 المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19.
16. القرار المؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق ل 26 جويلية 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 19.
17. المواد من 11-18، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 26 ماي 2008، المؤرخ في 20 جمادى الأول عام 1429هـ الموافق ل 26 ماي 2008، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، العدد 27.

II. الكتب

1. أبو زيد، محمد خير سليم، (2005)، **أساليب التحليل الإحصائي باستخدام برمجية SPSS**، دار جرير للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية.
2. أحمد محمد علوان الهمباوي، براهيم جابر السيد أحمد، (2019)، **سلسلة في المحاسبة الإبداعية**، دار العلم والإيمان للنشر والتوزيع.
3. أسامة ربيع أمين، (2008)، **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS- مهارات أساسية اختبارات الفروض الاحصائية (المعلمية-اللامعلمية)**، الدار العالمية، القاهرة، مصر.

4. أمين السيد احمد لطفي، (2005)، **مسؤوليات إدراك المدقق في التقرير عن الغش والممارسات المحاسبة الخاطئة**، دار الجامعية، الإسكندرية.
5. زياد عبد الحليم ذيبة، نضال محمود الرحمي، عمر عيد الجعدي (2011)، **نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق**، ط1، دار المسيرة، عمان.
6. عايدة نخلة رزق الله، (2002)، **"دليل الباحثين في التحليل الاحصائي الاختبار والتفسير"**، الطبعة الأولى.
7. عمار بوحوش واخرون، (2000)، **مناهج البحث العلمي وطرق اعداد البحث**، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكnon، الجزائر.
8. لويس كوهين، (1990)، (ترجمة كوثر حسين كوجيك): **مناهج البحث العلمي في العلوم الاجتماعية والتربوية**، ط1، القاهرة، مصر، دار العربية للنشر .
9. مصطفى طويطي، **التحليل الإحصائي لبيانات الاستبيان - تطبيقات عملية على برنامج Excel-**، الجزء الأول، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر.

III. المقالات

1. ابتسام بشويط، نصر الدين عيساوي، (2021)، **أثر أخلاقيات مهنة المحاسبة والمراجعة على جودة المعلومات المالية**، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 08، العدد 02، ديسمبر .
2. إبراهيم العدي، رنا صقور (2014)، **مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في الحد من ممارسات إدارة الأرباح**، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 36، العدد 3.
3. أحمد بن محمد العامري، (2023)، **أثر الحكومة المؤسسية على ممارسات المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في السوق السعودي**، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، المجلد 04، العدد 02، جامعة دمياط، مصر .
4. آسيا بشير، فاطمة الحسين، (2023)، **أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على تحسين الصورة المالية لمؤسسات الأعمال**، مجلة البحث المحاسبية، العدد 2.
5. بالرقي التيجاني، (2012)، **المحاسبة الإبداعية: المفاهيم، والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12 .

6. بتول محمد نوري وآخرون، (2011)، **حوكمة الشركات ودورها في تخفيض مشاكل نظرية الوكالة**، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، العدد 2، المجلد 2.
7. بدر الزمان خمقان، مسعود صديقي، (2015)، **واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية دراسة حالة عينة من الشركات البترولية للفترة 2012-2013**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 08.
8. بن صابر سليمان أسماء، بندي عبد الله عبد السلام، (2016)، **أثر الإصلاحات الاقتصادية المتبناة في الجزائر في إعادة النظر في النظام المحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 03.
9. بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، (2017)، **دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08.
10. بوبكر رزيقات، (2022)، **أثر الانتقال نحو مدخل المبادئ في اعداد المعايير المحاسبية على ممارسات المحاسبة الابتكارية**، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 07، العدد 01.
11. بونعجة سحنون، (2020)، **أهمية القيمة العادلة كأسلوب لقياس ما بين المرجعية المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي في الجزائر**، مجلة شاعر للدراسات الاقتصادية، المجلد 04، العدد 01.
12. جبل علاء الدين وآخرون، (2009)، **دور المعرفة المحاسبية في التنبؤ بالفشل المالي للشركات: دراسة تطبيقية على شركات الغزل والنسيج التابعة للقطاع العام في سوريا**، المجلد 31، العدد 95.
13. جمال نوري دحمان، (2023)، **تدقيق التقديرات المحاسبية وما يتعلق بها من افصاحات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دور معيار التدقيق الدولي IAS 540 تمهد الدخل في القوائم المالية (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين)**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 18، العدد 63.
14. حافي هدى، (2019)، **ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها**، مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، المجلد 01، العدد 01.
15. حدة متلف، على بوخالفة، (2019)، **الإطار التصوري كانعكاس تقييمي لمدى تطبيق النظام المحاسبي المالي**، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 09، العدد 02.

16. حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسين الصوفي، (2011)، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل والمركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم لاقتصادية والجامعة، العدد 27.
17. حسيني عبد الحميد، (2015)، **المحاسبة الإبداعية في الشركات الجزائرية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، المجلد 03، العدد 08، جامعة الوادي، الجزائر.
18. خالد بن بوزيد، بشير بلحاري، (2024)، **تصنيف البيانات النوعية والكمية**، مجلة التمكين الاجتماعي، المجلد 06، العدد 02، جامعة الاغواط، الجزائر.
19. خالدي عادل، موسى سعداوي، (2017)، **استخدام نموذج جونز المعدل للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمه لحضرر، المجلد 10، العدد 01.
20. خليفی رزیقہ، شیقارہ هجیرہ، (2017)، **منهجیة تحديد نوع وحجم العينة في البحوث العلمیة**، مجلة المعارف علمیة دولیة محکمة، جامعة بویرہ، العدد 23.
21. زهرة حسن العامري، ابتهاج إسماعيل يعقوب، (2012)، **"المحاسبة بين الإبداع والابداع"**، مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد 1، جامعة واسط، العراق.
22. زیانی عبد الحق، مجدوب خیرة، (2020)، **دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادي**، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 01.
23. سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، (2019)، **متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية**، Economics AL RIYADA For Business، المجلد 05، العدد 01.
24. سردوک فاتح، (2021)، **أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على مصداقية القوائم المالية**، مجلة البحث الاقتصادية المتقدمة، المجلد 06، العدد 02.
25. سعیدی فارس، العرابی حمزة، (2020)، **تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على مبدأ الأفصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولي**، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 03.

26. سفاحلو رشيد، (2024)، دوافع استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها - دراسة ميدانية، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، المجلد 7 ، العدد 2.
27. سمير كامل، محمد عيسى، (2008)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات لإدارة الارباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد 45، العدد 2، جامعة الاسكندرية، مصر.
28. شوقي مرداسي، عبود زرقين (2018)، واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر بعد 10 سنوات من الصدور، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، المجلد 05، العدد 01.
29. صبرينة حلوش، ياسين لعككزة، (جوان 2023)، تحديات تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في الجزائر، مجلة أبحاث ودراسات التنمية، مجلد 10 ، العدد 01.
30. طه حسين أحمد ارديني، (2007)، التحديات التي تواجه تطبيق اخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق، مجل تتميم الرافدين، جامعة الموصل، المجلد 29، العدد 85.
31. عادل نعموش، (2019)، الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر-دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12 ، العدد 02.
32. عبد الرحمن زهير عبد القادر، (2018)، انعكاسات قانون ساربينز اوكلسي على دور ومسؤولية المدقق في اكتشاف ومنع الاحتيال، مجلة الإدراة والاقتصاد، العدد 117 ، جامعة الموصل، العراق.
33. عبد اللطيف طيبى، عبد الحميد بن الشيخ، (2020)، تقييم دور خصائص المعلومات المحاسبية في تفعيل جودة التقارير المالية، مجلة مجاميع، المجلد 06، العدد 01.
34. عبير فايز الخوري، محمد زياد شخاترة، (2014)، مدى استخدام ممارسات تمهيد الدخل في قطاع الخدمات الأردني، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، الجامعة الأردنية، المجلد 10 ، العدد 4.
35. عجيلة محمد بن مبروك، (2013)، معوقات الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية والمالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 28 ، العدد 1.
36. عز الدين القنيعي، عبد الحق القنيعي، (2019)، أساليب المحاسبة الإبداعية وتأثيرها على القوائم المالية في المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر المدقق الخارجي، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، المجلد 20 ، العدد 02 ، ديسمبر.
37. عسول محمد الأمين وآخرون، (2020)، أهمية تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر في ظل المعايير المحاسبية الدولية، مجلة الدراسات المالية، المحاسبية والإدارية، المجلد 07 ، العدد 02.

38. علي ابراهيم حسني، (2010)، "أثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق" دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة بحوث مستقبلية، العدد 31، مركز الدراسات المستقبلية، كلية الحدباء الجامعة، 2010.
39. عماد آغا، (2012)، المحاسبة الإبداعية، مجلة المال والاعمال، العدد 2، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، غزة.
40. عمر جموعي، فوزية براهمي، (2021)، أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي: IES04 دراسة ميدانية، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، جامعة الجلفة، المجلد 07 ،العدد 01.
41. غندير عون، محمد عجيلة(2017)، متطلبات واقع الإبداع المحاسبي في المؤسسات الاقتصادية - نظرة استشرافية، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، المجلد 01، العدد 01، جوان.
42. غنية بن حركو، (2022)، تقييم تطبيق النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 13، العدد 01.
43. فاتن علي حسن الجبوري، علي عباس كريم الخفاجي، (2022)، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 17 ،العدد 61 .
44. فداوي أمينة، (2013)، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 03، العدد 05.
45. فضيل دليو، (2014)، معايير الصدق والثبات في البحوث الكمية والكيفية، مجلة العلوم الاجتماعية، العدد 02.
46. فضيلة زواوي (2022)، تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية من منظور معايير المحاسبية الدولية، مجلة التنمية والاستشراف للبحوث والدراسات، المجلد 07، العدد 01، جوان 2022.
47. فوزي الحاج وآخرون، (2021)، المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية وأثره على القوائم المالية، مجلة اقتصاديات الاعمال والتجارة، المجلد 06، العدد 01.
48. فيروز خويладات وآخرون، (2015)، واقع مهنة المحاسبة في الجزائر بين التحولات والتحديات "دراسة ميدانية على عينة من الممارسين والمهتمين بالمهنة"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 07.

49. فيصل عطة، مسعود دروسي، (2021)، مدى توفر الخصائص النوعية في المعلومات المحاسبية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي SCF وأثرها على الإفصاح المحاسبي-دراسة ميدانية -، مجلة الأبحاث الاقتصادية، المجلد 16 ، العدد 02.
50. قادری عبد القادر، (2015)، أخلاقيات المهنة عامل أساسی لنجاح مهمة مدقق الحسابات في تدقيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مجلد 5 ، العدد 9.
51. قوادري عبلة، (2018)، دراسة مقارنة بين بديلی القياس المحاسبي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة -دراسة استقصائية-، مجلة الاقتصاد الصناعي، المجلد 02، العدد 14.
52. قوشيش لأمينة، (2019)، أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، المجلد 13 ، العدد 02.
53. كتوش عاشور، (2009)، متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IFRS/IAS) في الجزائر، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 06.
54. لخضر لعروس، يحيى سعدي، (2013)، إمكانية استخدام قانون بنفورد للكشف المبكر عن الأخطاء والغش في البيانات المحاسبية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 27 ، العدد 2.
55. لعروسي آسيا، (2018)، ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مسلية، مجلد 11 ، العدد 02.
56. لعروسي آسيا، قاسمي المسعيد، (2016)، قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 06.
57. لقمان محمد سعيد، مقداد معروف حسن، (2019)، أثر سياسة تمهيد الدخل على جودة الارباح المحاسبية، مجلة LFU، مجلد 04 ، العدد 04 ، اربيل ، العراق.
58. مجبل داوي اسماعيل، (2014)، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية "بحث تطبيقي في أحد المصارف الحكومية، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 16 ، العدد 03.

59. محمد البشير بن عمر وآخرون، (2021)، دور التدقيق الداخلي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02.
60. محمد حلو داود الخرسان، عبد الرضا حسن سعود، (2014)، مدى تأثير نظام التحاسب الضريبي في العراق بالمحاسبة الإبداعية، مجلة جامعة ذي قار، المجلد 9، العدد 3.
61. محمد طويلب، (2022)، دور المراجعة القضائية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة المدبر، المجلد 09، العدد 01.
62. محمد عجيلة، أحمد قنيع، (2020)، متطلبات الإبداع المحاسبي في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات والاتصال، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، مجلد 11، العدد 1.
63. مشيد محمد، (2012)، الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية-دراسات اقتصادية، المجلد 27، العدد 01.
64. مقدم خالد وآخرون، (2021)، تأثير اخلاقيات مهنة المحاسبة على الخصائص الأساسية لجودة المعلومات المالية، مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة، المجلد 04، العدد 02.
65. منال حسين لفته صالح، (بدون سنة نشر)، استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وتأثيراتها على القوائم المالية، مجلة دنانير، العدد 08، جامعة العراق، ص 585.
66. مولدي زاييمي، (2023)، قراءة في التلاعب المحاسبي وقياسه من زاوية التحقيقات الجبائية المحاسبية، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، المجلد 14، العدد 1.
67. مومن فاطمة الزهراء، مهاوات لعبيدي، (2018)، أثر استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة، جامعة حمه لحضر، العدد 04.
68. ناظم شعلان جبار، (2015)، أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية، مجلة الغري، المجلد 11، العدد 32.
69. ناهض نم محمد الخالدي، (2014)، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على القوائم المالية، مجلة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 6، غزة، فلسطين.

70. نوال بن خالدي، محمد بن بوزيان، (2016)، **النظام المصرفي الجزائري: بين معوقات تطبيق نموذج الصيرفة الشاملة ومحدوية الصيرفة التقليدية**، Les cahiers du MECAS، المجلد 12، العدد 01.
71. نور عبد الناصر، حنان العواودة، (2017)، **إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية**، المجلة الأردنية في إدارة الاعمال، مجلد 13، العدد 02.
72. نوي الحاج، (2018)، **المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق**، مجلة اقتصadiات شمال إفريقيا، المجلد 14، العدد 18.
73. هلا محمد مذير المالح، (2016)، **المحاسبة الإبداعية بين الإيجابية والسلبية ورأي مدقق الحسابات المستقل**، مجلة المحاسبة، العدد 46، مارس.
74. يحياوي فوزي، أحمد عزوز، (2022)، **الاعتراف بالأصول الثابتة وتقييمها في ظل مبدأ اسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني** "دراسة حالة الديوان الوطني للأشغال التربوية والتمهين، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 06، العدد 01.

III. الأطروحة

1. أحمد فنيع، (2019)، **دور تكنولوجيا المعلومات والاتصال في تنمية الإبداع المحاسبي**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية.
2. آسيا لعروسي، (2019)، **تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف-المسلية.
3. بريش خالد، (2020)، **ممارسة الإدارة لأساليب إدارة الأرباح وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التجارية، جامعة الجزائر 03.
4. بعيطيش شعبان، (2016)، **أثر التسويق بالعلاقات في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الجزائرية**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، مسلية.
5. بغداد محمد، (2022)، **دور آليات الحكومة في تأثير المحاسبة الإبداعية وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في مؤسسات التأمين**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم المالية والمحاسبة. تخصص محاسبة ومراجعة، جامعة تيسيسيل.

6. بن خليفة حمزة، (2018)، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقدير أداء المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة.
7. بن عمارة عبد الغني، (2023)، تقييم مداخل قياس ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.
8. حدادي سارة (2019)، دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من آثارها على جودة المعلومة المالية، أطروحة دكتوراه، جامعة المسيلة.
9. حنان عجيلة، (2020)، إصلاح مهنة المحاسب المعتمد في ضوء النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة غرداية.
10. سبعة ناہد، (2021)، دور حوكمة الشركات في الحد من سلبيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب -أوماش- بسكرة، رسالة دكتوراه، تخصص علوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة بسكرة.
11. سعیدی فارس، (2021)، تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على كفاية الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية بالقوائم المالية وسبل الحد منها، اطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة البليدة 02، الجزائر.
12. سویاد امینة، (2017)، دور مراجع الحسابات في اكتشاف التضليل في التقارير المالية وفق معايير المراجعة الدولية، اطروحة دكتوراه، جامعة سطيف.
13. عبد الله احمد الدعاس، (2019)، ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان، أطروحة دكتوراه، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
14. عريوة رشيد، (2018)، اعداد القوائم المالية المجمعۃ وفق النظم المحاسبي المالي في ظل معايير المحاسبة الدولية - دراسة حالة صيدال، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تسيير ، جامعة المسيلة، الجزائر.

15. عوادي مصطفى، (2014)، **أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على البيئة المحاسبية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه، علوم تجارية، جامعة حمہ لخضر، الجزائر.
16. غندير عون شعيب، (2019)، **أهمية الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية.
17. فداوي أمينة، (2014)، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، أطروحة دكتوراه، جامعة عنابة.
18. قريثي محمد، (2022)، **فعالية التدقيق المحاسبي ودوره في الحد من الفساد والتلاعب**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، جامعة ادرار.
19. مفتاح حمزة، (2020)، **تأثير الانحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية على درجة الإفصاح في القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارة وعلوم التسيير، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير، جامعة الجزائر 03.

V. الملتقىات

1. مданی بن بلغيث، فرید عوینات، (2011)، **الإصلاح المحاسبي في الجزائر - دراسة تحليلية تقييمية**، مداخلة في ملتقى العلمي الدولي "حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقة.

VI. المواقع

1. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SCOPA "قواعد سلوك وأداب المهنة"، ص 10، تاريخ الاطلاع 2023/08/08، متاح على:

<https://socpa.org.sa/Socpa/Professional-standards/International-Standards/2024.aspx>

2. دفتر، (2025)، "قائمة التغيير في حقوق الملكية وأهميتها مع امثلة عملية"، الموقع: <https://www.daftra.com/hub/>، تم التصفح بتاريخ 24 جوان 2025.

ثانيا: المراجع اللغة الأجنبية

I. Ouvrages

1. - Naser, Kamal H. M. (1993), **Creative financial accounting: its nature and use**, Hemel Hempstead, England.
2. Bertin Elisabeth, (2013), Godowski Chrisophe, Khalassi Rédha. **Comptabilité et Audit**. Alger: Berti.
3. Mana carriano et Fanny Poujol, (2009), **Analyse de données avec spss**, Edition PERSON.
4. McKee, Thomas, (2005), E. **Earnings Management: An Executive Perspective**, 1st Edition, East Tennessee State University, Thomson Learning Academic Resource Center, USA.
5. Ronen, J. And Yaaris, (2008), V. **Earnings management: Emerging insights in theory, practice and research**, Springer Science Business Media, LLC, New York.
6. Steven K. Thompson, (2012), **Sampling**, 3rd ed, Hoboken, NJ: Wiley.

II. Revues Scientifiques

1. Abed and others, (2022), **Creative Accounting Determination and Financial Reporting Quality: The Integration of Transparency and Disclosure**, journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity, Vol 8, Issue. 1.
2. Abou Bakr Essedik Kidaouene, (2018), **The Role of the Internal Audit Function in Reducing the Practices of Creative Accounting: Case Study in some Companies in the Provinces of Ain Defla and Chlef**, Revue des études humaines et sociales -A/ Sciences économiques et droit, N 20.
3. Adoboe-Mensah, et al. (2023), **Using the Beneish M-score Model to Detect Financial Statement Fraud in the Microfinance Industry in Ghana**, International Journal of Economics and Financial, Vol 13, Issues (4).
4. Amat, O & Gowthorpe, C. (2004), **Creative Accounting: Nature, Incidence and Ethical Issues**, Journal of Economic Literature Classification, UPF Working Paper, N 749, Spain.

5. Bachir SMAIL, Abdeldjalil DJEMIL, (2021), **Consolidation et Méthodes de Conversion des Entités Etrangères**, Volume VII, NO02.
6. Beneish, M. D. (1999). **The Detection of Earnings Manipulation**, Financial Analysts Journal, 55(5).
7. Beneish, M. D. (2001, April). **Earnings management: A perspective**. Indiana University Kelley School of Business.
8. Bhasin, M. L. (2016), **Accounting manipulation practices in financial statements: an experience of an Asian economy**, *International Journal of Economics and Financial Research*, Vol 2, N 11.
9. Chong, H. Gin. (2006), **Is Income Smoothing Ethical?"** Journal of Corporate Accounting & Finance, vol. 18, no 1.
10. Ciocan, C. C. (2017), **Motivations in choosing creative accounting techniques: A managerial perspective**, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, vol17, NO 02, Romania.
11. Clikeman, P. M. (2003). **Where Auditors Fear to Tread**. High Bean Research. Vol 60, Issue 4.
12. Dechow, P. M., Sloan, R. G., & Sweeney, A. P. (1995). **Detecting earnings management**. The Accounting Review, 70(2).
13. Demerens, F., Paré, J.-L., & Redis, J. (2013), **Investor skepticism and creative accounting: The case of a French SME listed on Alternext**, International Journal of Business, vol18, NO01.
14. Denich, Ervin, (2021), **Methodological Analysis of Accounting Quality - Empirical Approach to DeAngelo's Model and the Modified Jones Model**. Public Finance Quarterly = Péntügyi Szemle, 66 (2).
15. Diana Balacui, Victoria Bbolgdan & alina Beatrice Vladu, (2009), **A brief review of creative accounting literature and its consequences in practice**, *Annales universitatis apulensis series economica*, Vol 11, N 1, Romania.
16. Diana. B, Daiva T, (2022), **Comparing earnings management and creative accounting**, A general review, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Vol26,No 2.
17. Effiok, Sunday O., and Eton, Okon E. (2012) , **Creative Accounting and Managerial Decision on Selected Financial Institutions in Nigeria**, International Journal of Business Research Sunday O. Effiok, Okon and Management (IJBRM),vol 03, NO01.
18. Emma I. Okoye & James Obioma N. (2020), **Impact of Creative Accounting Techniques on Firm Financial Performance: A Study of**

- Selected Firms in Nigeria**, Journal of Accounting and Financial Management, Vol 6, No 2.
19. Esslen, A., & Ntiedo, M. (2018), **The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports** , Journal of Financial Reporting and Accounting, vol 16, NO02.
20. Felix Zogning (2017), **Agency Theory: A Critical Review**, *European Journal of Business and Management* Vol 9, N 2, UK.
21. Fethi Saidi, (2013), **Accounting Developments in Algeria: The Road To IFRS**, International Research Journal of Applied Finance, Vol Iv, Issue 1.
22. Gabrielli, G., and Mediol, (2019), **An overview of instruments and tools to detect fraudulent financial statements**, *Universal Journal of Accounting and Finance*, Vol 7, N 03.
23. Ganga Bhavani, Christian,TabiAmponsah, (2017),**M-SCORE AND Z-SCORE FOR DETECTION OF ACCOUNTING FRAUD**, Accountancy Business and the Public Interest.
24. Godsday Edesiri Okoro, **Emmanuel Ikechukwu Okoye, (2016)**, **Taming Creative Accounting Via International Financial Reporting Standards: The Nigerian Scenario**, Business Trends, Vol. 6, No. 4.
25. Gras Oyeyemi Ogundago,(2021), **Income Smoothing, Earnings Management and the Credibility of Accounting Information**, International Journal of Business, Economics And Management, Vol 8, No 4.
26. Hans-Christian Brauweiler et al, (2019), **Avoiding Creative Accounting: Corporate Governance and Leadership Skills**, Towarzystwo Księgowych W Polsce Prawa Wniczezastrzeżone, Vol 104, N160.
27. Haouam Djemaa, Feddaoui Amina ,(2013), **Corporate governance and creative accounting**, Faculty of Economics and Management, Badji Mokhtar University, Annaba, Algeria.
28. Healy, P. M & Wahlen, J. M, (1999), **A review of the Earnings Management Literature and its Implication for Standard Setting**, Accounting Horizons, vol04, NO 03.
29. Healy, P. M., & Palepu, K. G. (2003), **The Fall of Enron. Journal of Economic Perspectives**, vol17, NO02, USA.
30. Hisham Noori Hussain Al-Hashimy, (2022), **A review of Accounting Manipulation and Detection: Technique and Prevention Methods**, International Journal of Business and Management Invention, Vol 11,N 10.
31. Indrawan, A. S., & Damayanthi, I. G. A. E. (2020). **The effect of profitability, company size, and financial leverage on income smoothing**. American Journal of Humanities and Social Sciences Research, vol4, NO02.

32. Jain, P, Godha, A (2015), **Role of Creative Accounting in Financial Scandals: an Exploratory Study of Some High Profile Companies.** International Journal of Applied Financial Management Perspectives, Vol04, N0 3, July – September, India.
33. Jonada MAMO, Ada ALIAJ, (2014), **Accounting manipulation and its effects in the financial statements of Albanian entities,** *Interdisciplinary Journal of Research and Development*, Vol 1, N 2, Alexander Moisiu University, Durrës, Albania.
34. Khaddam, L. A., et Al. (2021), **A Review of Accrual-Based Aggressive Accounting Techniques and the Market's Reaction.** *Journal of Management Information and Decision Sciences*, Vol 24, Special Issue 1.
35. M, M. Goyal, (2013), **Creative accounting: A devious tools of accounting,** IRJMSH, Vol 3, Issue 01.
36. Massimo Cecchi, (2021), **The Accounting Mechanisms Behind Income Smoothing,** Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Vol 25, No 6.
37. Maureen Maudia and others, (2022), **Factors that Influencing Creative Accounting Practices at Manufacturing Company that Listed on Indonesia Stock Exchange,** Journal Riset Akuntansi Soedirman (JRAS), Universitas Jenderal Soedirman , Vol 1, No1.
38. Michael C. Jensen, William H. Meckling, (May 1976), **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure,** Journal of Financial Economics, vol 3, No 04.
39. Muhammad ShajibRahman and others, (2023), **Antecedents and Effect of Creative Accounting Practices on Organizational Outcomes: Evidence from Bangladesh,** Heliyon, Vol 9.
40. NadiraTraifi, Sawsen Zirek, (2023), **Assessment of the employed accountants' chances to enter and complete the professional accounting education program utilizing ecological systems theory,** Vol 8 Issue 3.
41. Nofan Hamed Al-Olimat, (2019), "The Impact of Cognitive Creativity in Accounting among Jordanian Internal Auditors on Detecting Creative Accounting Practices, A FieldStudy", International Journal of Business and Social Science, Vol10, No 2, February.
42. -NofanHamed Al-Olimat, Mohannad Obeid Al Shbail, (2021), **The Mediating Effect of External Audit Quality on the Relationship Between Corporate Governance and Creative Accounting,** International Journal of Financial Research, Vol. 12, No 1.

43. Nouara Mohamed and others, (2023), **The role of the Algerian financial accounting system in strengthening the principles of corporate governance**, Management and Economics Research journal, Vol 5, N 02.
44. Ridha Shabou & NeilaBoulilaTaktak, (2002), **Les Déterminants de la Comptabilité Creative: Etude Empirique dans le Contexte des Entreprises Tunisiennes**, Comptabilite-Contrôle-Audit, Tome 08, Vol 1.
45. Ronser, R, (2003), **Earnings Manipulation in Failing Firms Contemporary**, Accounting Research, Vol 20, No 2.
46. Schipper, k, (1989), **Commentary on Earnings Management**, Accounting Horizons, Vol 3, No 4.
47. Vâlcu, C., Mart, R. A., & Moroi, C. (2019), **The Determining Factors of Creative Accounting**, "Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Volume 19, Issue 2, Romania.
48. Youssef JOUALI, Abderrahim FARACHA, (2022), **Pratique de la Comptabilite Creative: Determinants et Indicateur de Detection et de Prevention**, Revue Économie, Gestion et Société, Vol 1, N°34.
49. Zouleykha Mahani, Kamel Mouloudj, (2020), **Factors affecting detection of manipulation in financial statements: an empirical study from auditors' perspective**, *Journal of Business Administration and Economic Studies*, Vol 6, No 1, p15.

III. Theses et Memoires

1. Abdelhalim Milian (2022), **Accounting Reform in Algeria under International Accounting Standards IAS/IFRS**, PHD thesis, finance sciences and accounting department, University of DjilaliLiabess.
2. Ben O. Monuk, Joseph. (2007), **Rate Regulation and Earnings Management: Evidence from the U.S. Electric Utility Industry**. Doctoral Dissertation, Department of Accounting, Louisiana State University, USA.
3. Ines Fakhfakh Ben Amar,(2009), **Free cash-flow, gestion des résultats et gouvernement des entreprises, étude comparative des entreprises françaises et américaines**, thèse du doctorat publiée, faculté des sciences économiques, sociales et de gestion, université de Reims Champagne-Ardenne, France.

IV. Séminaires scientifiques

1. Abdelhalim Milian, (2022), **Accounting Reform Process in Algeria: Lessons and Challenges**, Conference Paper, international conference "Reality

of application of accounting, levy and management control in economic institutions", University of Batna.

2. Amat, O., & Oliviera, E. (2004), *Ethics and creative accounting: Some empirical evidence on accounting for intangibles in Spain*, UPF Economics and Business Working Paper, N 732.
3. Mirdala, R., Mizdraković, V., Arežina, N., & Stefanović, D. (2014), **Finansijsko izveštavanje u funkciji korporativnog upravljanja**, Singidunum University International Scientific Conference, Serbia.
4. Shah, S, Butt, (2011), “**Creative Accounting: A Tool to Help Companies in a Crisis or a Practice to Land Them into Crises**”, International Conference on Business and Economics Research, Vol.16, Singapore.
5. Skoda, M., & Vyklyuk, Y. (2018), **Detecting creative accounting practices and their impact on the quality of accounting information**, Zbirnyk naukovykh prats. Ekonomichni nauky, 14(2), Ukraine.
6. Straková, L. (2020). *Earnings Management in Global Background*, SHS Web of Conferences: Vol. 74.
7. Tassadaq, F., & Malik, Q. A. (2015), **Creative accounting and financial reporting: Model development and empirical testing**, International Journal of Economics and Financial Issues, 5(2), Turkey.

V. Sites Internet

1. ACFE. (2014), *Report to the Nations on Occupational Fraud and Abuse: Global Fraud Survey*. Association of Certified Fraud Examiners. Available at: <https://www.acfe.com/rttn/docs/2014-report-to-nations.pdf> (accessed on: 07/07/2023).
2. Chia Lionel. (2019, September 30). **Ethics-creative accounting. BlackStorm Consulting**. Retrieved August 20, 2023, from <https://medium.com/blackstorm-consulting/ethics-creative-accounting-115f5c6d6b55>
3. Economist Intelligence Unit. (2017). **The road to action: Financial regulation addressing climate change**, <https://www.eiu.com>, Retrieved, February 20th, 2024.

<https://www.investopedia.com/terms/c/cookiejaraccounting.asp>

4. Will Kenton, Cookie Jar Reserves: Meaning, Overview, Examples, retrieved on 2nd March, 2024, web site:

الملاـق



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة ابراهيم سلطان شيبوط - الجزائر 03
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم المالية والمحاسبة

استبيان

تحية طيبة وبعد:

في إطار التحضير لأنزروحة تدرج ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص تدقيق ومراقبة تسيير ، بعنوان:

واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

يسريني ان اضع بين ايديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم حول هذا الموضوع ان تعونكم في منحنا جزء من وقتكم الثمين للإجابة على الأسئلة بدقة وموضوعية سيكون له الاثر الاكبر في تحقيق النتائج الإيجابية لهذا الموضوع ونؤكد لكم حرصنا الشديد على سرية المعلومات المقدمة وأنها تستخدم فقط لأغراض البحث العلمي ولهم منا جزيل الشكر.

المشرف: اد حابي احمد

الطالبة: برحومة نريمان

شاكرة لكم حسن تعونكم

الملحق

أولاً: البيانات الشخصية لعينة الدراسة

الرجاء وضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة

1 - المؤهلات العلمية

شهادة مهنية	دكتوراه	ماجستير	ماستر	ليسانس

2 - الوظيفة الحالية

محاسب في مؤسسة	محاسب معتمد	خبير محاسبي	محافظ حسابات

3 - الخبرة المهنية

أكثر من 15 سنة	من 11 سنة - 15 سنة	من 6 - 10 سنوات	من 5 - 1 سنوات

الملحق

ثانياً: محاور الموضوع

المحور الاول: مدى انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية						
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على درية بمفهوم المحاسبة الإبداعية.	01
					المحاسبة الإبداعية تعد ممارسة شائعة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	02
					تنشر الممارسات المحاسبية الإبداعية بشكل أكبر في القطاع الخاص مقارنة بالقطاع العام في الجزائر	03
					تطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية يعتبر جزءاً من الاستراتيجية المالية لمعظم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر	04
					تُستغل المؤسسات الاقتصادية التغرات في النظام المحاسبي المالي (SCF) لتطبيق ممارسات محاسبية إبداعية.	05
					تعتبر المؤسسات الاقتصادية في الجزائر استخدام المحاسبة الإبداعية أمراً ضرورياً للوصول إلى أهدافها في السوق المحلية.	06
					تلعب الثقافة التنظيمية دوراً كبيراً في انتشار ممارسات المحاسبة الإبداعية داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.	07
					تحدث ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الجزائرية بشكل خاص في سياقات محددة مثل نهاية السنة المالية أو فترات الضغط المالي.	08

الملحق

المحور الثاني: أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية						
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					التغيير غير المبرر في طرق الاحتكاك وتقدير المخزون	09
					تضخيم قيمة الأصول من خلال التقديرات المتقائلة.	10
					التقدير الشخصي في تصنیف الأصول غير الجارية على أنها جارية.	11
					إدماج الأرباح المحتجزة في نتيجة الدورة المالية.	12
					استخدام قرض طويل الأجل لسداد قرض قصير الأجل في نهاية السنة المالية.	13
					عدم ادراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات المتداولة لتحسين نسب السيولة.	14
					تضخيم الإيرادات من خلال تسجيل معاملات وهمية.	15
					الاعتراف بالإيرادات المؤجلة في الفترة الحالية.	16
					نقل المصروفات الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة من خلال التغيير في السياسات المحاسبية.	17
					التلاعب في تصنیف التدفقات النقدية التشغيلية.	18

الملحق

المحور الثالث: دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية						
الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
19	إبراز صورة مالية قوية تجعل المؤسسة تبدو أكثر استقراراً وقدرة على مواجهة المنافسة.					
20	المؤسسات تسعى من خلال المحاسبة الإبداعية إلى تقليل الأعباء الضريبية.					
21	ضعف الرقابة الداخلية يشجع على ممارسات المحاسبة الإبداعية.					
22	تعد المنافسة القوية في السوق من بين المحفزات لتبني المؤسسات الاقتصادية المحاسبة الإبداعية.					
23	ضغط المساهمين والمستثمرين يلعب دوراً في توجيه المؤسسات نحو المحاسبة الإبداعية.					
24	تحسين الأداء المالي لجذب مستثمرين جدد أو زيادة التمويل اللازم للتوسيع.					
25	ربط مكافآت المديرين التنفيذيين بالأداء المالي يدفعهم إلى تحسين النتائج بشكل مصطنع.					
26	تحسين النتائج المالية لتقليل تأثير الأزمات الاقتصادية أو الضغوط الخارجية.					
27	تقديم رؤية مستقبلية إيجابية من خلال تحسين النتائج المالية لتأكيد التزام الشركة بتحقيق أهدافها المستقبلية					
28	تقديم نتائج مالية إيجابية لتجنب خرق الاتفاقيات المتعلقة بالتمويل أو الإيجارات.					

الملحق

المحور الرابع : آثار ممارسة المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية						
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	الفقرة	الرقم
					تشويه الصورة الحقيقية للأداء المالي للمؤسسة مما يجعل القوائم المالية تبدو أكثر إيجابية من الواقع مما ينعكس سلبا على قرارات الاطراف ذات المصلحة.	29
					اكتشاف استخدام المحاسبة الإبداعية تؤثر سلبا على سمعة المؤسسة و بشكل كبير على مصداقية القوائم المالية وقدرتها على جذب الاستثمارات المستقبلية.	30
					استخدام المحاسبة الإبداعية بطرق غير قانونية يمكن أن يعرض المؤسسة لمسائلة القانونية والعقوبات يؤثر سلبا على مصداقية قوائمها المالية واستقرارها المالي.	31
					قد تكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية عن ضعف في الرقابة الداخلية للمؤسسة، مما يهدد مصداقية القوائم المالية ويعرضها للمخاطر المالية على المدى الطويل.	32
					المحاسبة الإبداعية يمكن أن تحسن التوازن في القوائم المالية وتزيد من الشفافية إذ ما تم استخدامها في الاطر القانونية والأخلاقية الالزامية، مما يعزز الثقة بين المستثمرين والدائنين.	33

الملحق رقم 02

قائمة الأساتذة المُمكّمين

الجامعة	الرتبة العلمية	الاسم واللقب
جامعة المسيلة	استاذ التعليم العالي	سعيدي يحيى
جامعة المسيلة	استاذ التعليم العالي	قمان مصطفى
جامعة الوادي	استاذ التعليم العالي ومحافظ حسابات	بن خليفة بلقاسم
جامعة عنابة	استاذ محاضر "أ"	دريس خالد

الملاحق

الملحق رقم 03

اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الاستبيان

Kolmogorov-Smirnov ^a			Shapiro-Wilk			
	Statistiques	ddl	Sig.	Statistiques	ddl	Sig.
M1	,064	344	,237	,038	344	,765
M2	,053	344	,328	,041	344	,675
M3	,096	344	,311	,015	344	,877
M4	,082	344	,211	,046	344	,690

a. Correction de signification de Lilliefors

الملحق رقم 04

اختبار العلاقة الارتباطية PERSON للعبارات المحور الأول

	M1	Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6	Q7	Q8
M1	Corrélation de Pearson	1	,433**	,623**	,644**	,668**	,590**	,704**	,579**
	Sig. (bilatérale)		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001
	N	344	344	344	344	342	344	344	344
Q1	Corrélation de Pearson	,433**	1	,254**	,237**	,108*	,001	,153**	,084
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001	,045	,987	,004	,004
	N	344	344	344	344	342	344	344	344
Q2	Corrélation de Pearson	,623**	,254**	1	,267**	,372**	,438**	,320**	,072
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	,183	<,001
	N	344	344	344	344	342	344	344	344
Q3	Corrélation de Pearson	,644**	,237**	,267**	1	,379**	,240**	,292**	,311**
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001
	N	344	344	344	344	342	344	344	344
Q4	Corrélation de Pearson	,668**	,108*	,372**	,379**	1	,350**	,460**	,252**
	Sig. (bilatérale)	<,001	,045	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001
	N	342	342	342	342	342	342	342	342
Q5	Corrélation de Pearson	,590**	,001	,438**	,240**	,350**	1	,320**	,246**
	Sig. (bilatérale)	<,001	,987	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001
	N	344	344	344	344	342	344	344	344
Q6	Corrélation de Pearson	,704**	,153**	,320**	,292**	,460**	,320**	1	,550**
	Sig. (bilatérale)	<,001	,004	<,001	<,001	<,001	<,001		,397**
	N	344	344	344	344	342	344	344	344
Q7	Corrélation de Pearson	,579**	,084	,072	,311**	,252**	,246**	,550**	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	,118	,183	<,001	<,001	<,001		<,001
	N	344	344	344	344	342	344	344	344
Q8	Corrélation de Pearson	,656**	,156**	,244**	,424**	,361**	,278**	,397**	1
	Sig. (bilatérale)	<,001	,004	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	342	344	344	344

** 1 - 2 - 3 - 4 - 5 - 6 - 7 - 8 - 9 - 10 - 11 - 12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 - 22 - 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33 - 34 - 35 - 36 - 37 - 38 - 39 - 40 - 41 - 42 - 43 - 44 - 45 - 46 - 47 - 48 - 49 - 50 - 51 - 52 - 53 - 54 - 55 - 56 - 57 - 58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63 - 64 - 65 - 66 - 67 - 68 - 69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75 - 76 - 77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82 - 83 - 84 - 85 - 86 - 87 - 88 - 89 - 90 - 91 - 92 - 93 - 94 - 95 - 96 - 97 - 98 - 99 - 100

الملحق

اختبار العلاقة الارتباطية PERSON للعبارات المحور الثاني

	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	344
Q9	Corrélation de Pearson	,600**	1	,484**	,364**	,281**	,230**	,217**	,416**	,321**	,400**	,381**	
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q10	Corrélation de Pearson	,701**	,484**	1	,488**	,394**	,397**	,424**	,506**	,268**	,498**	,373**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	342	342	342	342	340	342	342	342	342	342	342	
Q11	Corrélation de Pearson	,722**	,364**	,488**	1	,543**	,616**	,493**	,441**	,326**	,440**	,405**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q12	Corrélation de Pearson	,660**	,281**	,394**	,543**	1	,605**	,587**	,426**	,366**	,374**	,190**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	342	342	340	342	342	342	342	342	342	342	342	
Q13	Corrélation de Pearson	,663**	,230**	,397**	,616**	,605**	1	,599**	,358**	,333**	,394**	,233**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q14	Corrélation de Pearson	,727**	,217**	,424**	,493**	,587**	,599**	1	,540**	,454**	,463**	,391**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q15	Corrélation de Pearson	,795**	,416**	,506**	,441**	,426**	,358**	,540**	1	,631**	,564**	,548**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q16	Corrélation de Pearson	,678**	,321**	,268**	,326**	,366**	,333**	,454**	,631**	1	,567**	,440**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q17	Corrélation de Pearson	,764**	,400**	,498**	,440**	,374**	,394**	,463**	,564**	,567**	1	,602**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q18	Corrélation de Pearson	,671**	,381**	,373**	,405**	,190**	,233**	,391**	,548**	,440**	,602**	1	

اختبار العلاقة الارتباطية PERSON للعبارات المحور الثالث

	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344
Q19	Corrélation de Pearson	,630**	1	,300**	,314**	,324**	,284**	,414**	,380**	,349**	,399**	,343**	
	Sig. (bilatérale)	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q20	Corrélation de Pearson	,547**	,300**	1	,261**	,233**	,136**	,157**	,472**	,303**	,335**	,427**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001		<,001	<,001	,012	,003	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	342	344	342	344	344	344	344	344	344	
Q21	Corrélation de Pearson	,576**	,314**	,261**	1	,443**	,320**	,284**	,219**	,377**	,243**	,267**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q22	Corrélation de Pearson	,669**	,324**	,233**	,443**	1	,478**	,434**	,315**	,383**	,351**	,375**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q23	Corrélation de Pearson	,617**	,284**	,136**	,320**	,478**	1	,659**	,238**	,322**	,321**	,191**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	,012	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q24	Corrélation de Pearson	,684**	,414**	,157**	,284**	,434**	,659**	1	,257**	,452**	,416**	,339**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	,003	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q25	Corrélation de Pearson	,662**	,380**	,472**	,219**	,315**	,238**	,257**	1	,465**	,490**	,519**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q26	Corrélation de Pearson	,734**	,349**	,303**	,377**	,383**	,322**	,452**	,465**	1	,640**	,528**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q27	Corrélation de Pearson	,725**	,399**	,335**	,243**	,351**	,321**	,416**	,490**	,640**	1	,615**	
	Sig. (bilatérale)	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001	<,001		<,001	
	N	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	344	
Q28	Corrélation de Pearson	,692**	,343**	,427**	,267**	,375**	,191**	,339**	,519**	,528**	,615**	1	

الملحق

اختبار العلاقة الارتباطية PERSON للعبارات المحور الرابع

Q29	Corrélation de Pearson	.730**
	Sig. (bilatérale)	0,000
Q30	N	344
	Corrélation de Pearson	.756**
	Sig. (bilatérale)	0,000
Q31	N	344
	Corrélation de Pearson	.688**
	Sig. (bilatérale)	0,000
Q32	N	344
	Corrélation de Pearson	.758**
	Sig. (bilatérale)	0,000
Q33	N	344
	Corrélation de Pearson	.690**

الملحق رقم 05

اختبار ALPHA لصدق الاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,908	33

الملحق رقم 06

المتوسطات والانحرافات المعيارية لعبارات الاستبيان

Statistiques descriptives					
	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
Q1	344	1	5	3,23	1,209
Q2	344	1	5	3,43	1,136
Q3	344	1	5	3,51	1,099
Q4	342	1	5	3,32	1,065
Q5	344	1	5	3,77	1,116
Q6	344	1	5	3,38	1,076
Q7	344	1	5	3,55	,937
Q8	344	1	5	3,73	,965
Q9	344	1	5	3,19	1,080
Q10	342	1	5	3,26	1,044
Q11	344	1	5	3,40	,932
Q12	342	1	5	3,67	,845
Q13	344	1	5	3,57	,948
Q14	344	1	5	3,60	,901
Q15	344	1	5	3,10	1,228
Q16	344	1	5	3,39	,975
Q17	344	1	5	3,45	,973
Q18	344	1	5	3,15	1,095
Q19	344	1	5	3,71	1,009
Q20	344	1	5	4,08	,965
Q21	344	1	5	3,69	1,027
Q22	344	1	5	3,78	1,015
Q23	344	1	5	3,55	1,057
Q24	344	1	5	3,59	1,049
Q25	344	1	5	3,88	1,007
Q26	344	1	5	3,66	1,004
Q27	344	1	5	3,93	,899
Q28	344	1	5	3,92	,913
Q29	344	1	5	3,77	1,134
Q30	344	1	5	3,81	1,056
Q31	344	1	5	3,87	1,055
Q32	344	1	5	4,01	,879
Q33	344	1	5	3,98	,997
N valide (liste)	338				

الملحق 20 - 07

نظراً لحجم الملحق وتنوع محتوياته (الجداول التفصيلية، القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة)، فقد تم إرفاق الملحق من 07 إلى 20 بصيغة إلكترونية في مجلد Google Drive، وذلك لتسهيل الاطلاع عليها وضمان جودتها الكاملة، ويمكن الوصول إلى الملحق عبر الرابط التالي:

https://drive.google.com/drive/folders/1OFi4iP7nK19waK2JjUZAS614gzYNTx2o?usp=drive_link

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ