

تحليل نوعي لخصائص المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية

Qualitative Analysis of the Characteristics of Creative Accounting In the Algerian Economic Entities

فؤاد صديقي*

جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، الجزائر
seddiki.fouad@univ-ouargla.dz

تاريخ النشر: 2021/06/30

تاريخ القبول: 2021/06/12

تاريخ الاستلام: 2020/12/19

ملخص:

تعتبر ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية من أهم التحديات التي تثير انشغال أصحاب المصلحة خاصة (المستثمرين و المقرضين)، هذه الدراسة تجيب على إشكالية جوهرية حول ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي.

خلصت نتائج الدراسة إلى وجود مجال للمحاسبة الإبداعية رغم الإصلاحات المهمة من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما أن ممارسة المحاسبة الإبداعية مرتبطة بقطاع النشاط وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي، حيث تستخدم تقنيات طويلة الأجل مثل : تغيير طرق التقييم و الإدراج...، وأخرى قصيرة الأجل مثل: تفعيل المزايا الضريبية و تغيير وتيرة عمليات الاستغلال. الكلمات المفتاحية: محاسبة إبداعية ، نظام محاسبي مالي، خيارات محاسبية، نظرية الوكالة.

Abstract:

The creative accounting practice in the Algerian economic entities is considered one of the most important challenges that show concern for stakeholders notably (investors and lenders), the presented study is to respond to a fundamental problem about the creative accounting practice in the Algerian economic entities in the context of the financial accounting system application.

The study concluded that there is a Field of earnings management despite of the important reforms through the financial accounting system application .furthermore, the creative accounting practice is linked to the

activity sector in order to reduce the tax base where a long term techniques are used such as: changing assessment methods and the insertion. And another is of a short-term such as: activating tax benefits and changing the proportion of exploitation operations.

Keywords: Creative accounting, financial accounting system, Accounting options, Theory of agency.

مقدمة:

تمثل المنافع الخاصة الدافع الأساس لسلوكيات الأفراد، حيث ان الفرد يميل إلى تعظيم المنافع الخاصة به، و تحسين الوضعيات المختلفة: (الاجتماعية والاقتصادية والصحية ...) ، كما ان السلوك الانتهازي للأفراد يمثل المميز الأساسي لمعظم سلوكياته، من خلال توجيه إمكانياته وقدراته بما يسمح بتحقيق المنافع الشخصية الخاصة.

تصنف ممارسات المحاسبة الإبداعية من طرف المديرين ضمن السلوكيات الانتهازية، حيث ان استغلال الإمكانيات و القدرات المحاسبية غرضه تحقيق أهداف شخصية. كما أن حصر مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية يمثل الانشغال الأهم لجهود ضمان التطبيق السليم للممارسات المحاسبية، وذلك بضبط تعدد الخيارات المحاسبية وكذا تعزيز متطلبات الإفصاح بما يسمح بتحقيق الصورة الشاملة حول المعاملات الاقتصادية التي يقوم بها الكيان، وكذا تطوير طرق القياس بما يساعد في عرض عناصر الأصول بالقيمة العادلة ضمن القوائم المالية المنشورة .

يدخل تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) في الكيانات الاقتصادية الجزائرية ضمن أهم الجهود الايجابية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال بناء إطار تصوري يكون الدليل الأساسي لإعتماد وتفسير المعايير المحاسبية، من هنا تبرز إشكالية جوهرية هي: **فيما تتمثل الخصائص النوعية المميزة لممارسات المحاسبة الابداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر مهنيين واكاديميين؟**

يمكن الإجابة على الإشكالية الرئيسية من خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

- هل تمارس الكيانات الاقتصادية الجزائرية سلوكيات المحاسبة الابداعية ؟
- ما مدى خصوصية ممارسة المحاسبية الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية ؟

يمكن الإجابة على التساؤلات من خلال اختبار الفرضيات التالية:

- تمارس الكيانات الاقتصادية الجزائرية بعض السلوكيات التي تصنف ضمن ممارسات المحاسبة الإبداعية .

- تتميز ممارسات المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية بخصائص مميزة تتكيف حسب طبيعة بيئة الاعمال.

الدراسات السابقة:

1. Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes à travers une analyse qualitative. (Hamza, 2008)

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أهم الأهداف التي تدفع بالكيانات الاقتصادية التونسية إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث حاول الباحث الإجابة على إشكالية الدراسة بالتحليل مجموعة من المقابلات مع خبراء ومهنيين في مجال دراسة ممارسة المحاسبة الإبداعية (محاسبين ،محللين ماليين ومحافظي الحسابات ومديرين ...).

خلصت نتائج الدراسة إلى سعي الكيانات الاقتصادية المدرجة في البورصة التونسية إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية لأجل حماية أسهم وسندات الكيان من خسائر القيم ، مقابل نشاط اقل للسوق المالي التونسي في ظل اعتماد الكيانات على البنوك المالية كمصدر للتمويل.

كما خلصت الى وجود ارتباط بين ممارسة المحاسبة الإبداعية وتركيبية الكيانات الاقتصادية، حيث يتباين مدى صرامة القوانين بين مختلف فروع الكيانات. كما يعتبر حجم الكيانات عامل مهم في تفسير ممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث تمارس الكيانات الصغيرة والمتوسطة بكثافة للمحاسبة الإبداعية.

تعتبر عمليات تخفيض التكاليف الضريبية وكذا تحسين ظروف الحصول على قروض اهم دوافع الكيانات الاقتصادية التونسية الى ممارسة المحاسبة الإبداعية. حيث تستخدم تقنيات تغيير معايير تقدير مخاطر الاستغلال و طرق تقييم عناصر المخزونات و كذا تأخير وتسريع العمليات الاستغلال.

2. Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions (Mark w, John A, & Robin, Supplement 2002).

تهدف هذه الدراسة إلى معرفة تجارب المدققين مع الشركات التي تحاول ممارسة المحاسبة الإبداعية، وتكمن أهمية الدراسة في جمع الخبرات حول محاولات الشركة لممارسة المحاسبة الإبداعية، حيث تم وصف 515 أسلوب مستخدم في ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التجارب المختلفة لهؤلاء المدققين، وكذا تحديد قراراتهم لمنع تلك الممارسات من خلال إجراء تعديلات خاصة للبيانات المالية، وشملت عينة الدراسة 353 استبيان، خلال فترة 1998 في شركات الولايات المتحدة الأمريكية، حيث كانت موزعة على 253 مراجع في Big5 (14 سنة خبرة)، و43 مساهم، و57 مدير.

خلصت الدراسة إلى النتائج التالية : ترجيح سعي المديرين لممارسة المحاسبة الإبداعية، من خلال استخدام الأساليب الأقل عرضة لضبط المدققين عند التوافق مع المعايير، وكذا استخدام المديرين للطرق التي ترفع الدخل الحالي، من خلال المعاملات غير المنتظمة او المعايير غير الدقيقة، إلا أن المدققين يواجهون تلك الطرق بالتعديلات الضرورية، وكذا مراجعة البيانات المالية لتحقيق توافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، اي أن الشركات تمارس المحاسبة الإبداعية في إطار احترام قيود المحاسبة المالية ذات العلاقة بالمعايير.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى ابراز واختبار مختلف الخصائص النوعية المميزة لممارسات المحاسبة الابداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية، مما يسمح بتبيان اهمها حسب وجهة نظر المهنيين و الأكاديميين، والتي يمكن ان تكون ضمن المميزات النوعية لممارسات المحاسبة الابداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية.

منهجية الدراسة: تمت معالجة الإشكالية باستخدام طريقة الاستبيان، من خلال تجميع وتحليل (76) استمارة، حيث استهدفت هذه الدراسة كل من الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة والمالية: أساتذة، خبراء، محافظي الحسابات، وكذا مستخدمي الكيانات الاقتصادية في مجال المحاسبة والمالية.

خطة الدراسة: اعتمدت الدراسة على الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع لتوضيح مختلف المفاهيم، ثم عرض الادبيات النظرية المرتبطة بالدراسة، وكذا توضيح المجالات المتاحة في ممارسات المحاسبة الإبداعية في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) في الكيانات الاقتصادية الجزائرية. اما في الدراسة التطبيقية فتم تقسيم عناصر الإشكالية إلى مجموعة محاور متضمنة في استبيان يتم توزيعها على أفراد العينة، و بعد تجميع الاستمارات تم ترميز بياناتها ومعالجتها باستخدام برنامج (SPSS) ، حيث تم عرض النتائج الإحصائية و تفسيرها واختبار فرضيات و نتائج الدراسة في الخاتمة.

أولاً. المحاسبة الإبداعية : تظهر ممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل واضح على المدى الطويل في الكيانات الاقتصادية، حيث تتعدد أشكاله وفق الدوافع والأهداف.

1. تعريف المحاسبة الإبداعية: تتباين تعريف المحاسبة الإبداعية وذلك بالنظر لاختلاف المواقف من هذه الممارسات حيث نجد :

- حسب Scott2003 " هو عملية اختيار المديرين لسياسات محاسبية متاحة و ذلك لغرض تحقيق أهداف محددة مسبقاً " (حلال و رزان، 2014).
- حسب COPELAND 1968 "وهو وجود إمكانية لرفع أو تخفيض قيمة النتيجة الصافية المراد الاعلان عنها " (KELLY & KHENG, 2010) .
- حسب Healy and Whalen 1999 " هو استخدام الإدارة للأحكام الخاصة عند اعداد التقرير المالي وكذا القيام بالمعاملات بهدف تغيير المحتوى الاعلامي للتقارير المالية، مما يسمح بتضليل أصحاب المصلحة حول الأداء الاقتصادي للكيان، أو التأثير في النتائج التعاقدية التي تعتمد على البيانات المحاسبية المنشورة" (حلال و رزان، 2014).
- حسب SCHIPPER 1989 " هو عملية التدخل المستمر في إجراءات الافصاح عن المعلومات المالية من اجل تحقيق أهداف خاصة ".(حلال و رزان، 2014).

2. مقاربات أساسية مرتبطة بتفسير المحاسبة الإبداعية : حيث نجد عند دراسة ممارسة المحاسبة الإبداعية اهمية لتطرق إلى المقاربات النظرية التي اهتمت بتوضيحها وهي : (1977 . RONEN et AL ،(RONEN et SADAN 1981) ،(BUCKMASTER 1992) ،(HEALY et WAHLEN 1999) ،(JEANJEAN 2001) ،(FIELDS LYS ،(1997) ،(et VINEENT 2001)....

تتمت نظرية الوكالة أساسا بتفسير ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال توضيح طبيعة العلاقة بين ملاك الكيان (المساهمين) و إدارته (المديرين)، حيث تسعى الأخيرة إلى تعظيم مكافآتها، أما المساهمين فيسعون إلى حماية أصول كياناتهم التي يمتلكونها؛ في المقابل نجد نظرية كفاءة السوق المالي (النظريات المالية) التي تعتبر أوسع النظريات المفسرة لحجم ومجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال اختبار وتحليل الممارسة وفق آليات كفاءة السوق، حيث تتمثل الفرضية الأساسية في : "أن آليات السوق لا تسمح بإثبات ممارسة المحاسبة الإبداعية بشكل واضح ومعقول"، كما أن نظرية السلوك المالي تعتبر المحاسبة الإبداعية أكثر وضحا في الكيانات الاقتصادية الا انه لا يتوافق مع هدف بناء إستراتيجية مالية متكاملة للكيان؛ بالنسبة للنظرية الايجابية في المحاسبة فإن المديرين يهدفون

باستخدام المحاسبة الإبداعية إلى التأثير في قرارات المستثمرين من أجل تجنب مخاطر تحويل رؤوس الأموال من كيان إلى آخر حيث ساهمت هذه النظرية بشكل مهم وجوهري في مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال وضع إطار تصوري يسمح بتصنيف الأشكال المختلفة لتلك الممارسات، وكذا إنجاز أبحاث تجريبية خلصت إلى وضع نماذج مختلفة تسمح بقياس مستوى المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية، وذلك باستخدام مؤشرات مختلفة مثل: المستحقات الكلية و متغير المكافآت (المقدرة بربحية كل سهم (BPA)) ومتغير الهيكل المالي للكيان (نسبة الاستدانة الصافية /الأموال الخاصة)...

3. فرضيات النظرية الايجابية في تفسير دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية : حسب ZIMMERMAN .WATTS 1990 حيث يستنتجون وجود ارتباط تجريبي بين ممارسة المحاسبة الإبداعية وبعض العوامل المرتبطة بالكيانات الاقتصادية مثل: (حجم المؤسسة ،نسبة الاستدانة ،مكافآت مجلس الإدارة، تركيبة المساهمين ، المساهمات الأجنبية... (Demaria & Dufour, 2007).

1.3. فرضية التكلفة السياسية: حسب JENNJIAN 2002 فإن حجم الكيانات عامل مهم في تفسير دوافع المحاسبة الإبداعية لأن الكيانات ذات الحجم الكبير تلجأ الى قياس التكلفة السياسية قبل الافصاح عن نتائجها المحاسبية (Demaria & Dufour, 2007)، مما يتطلب استخدام المحاسبة الإبداعية من طرف الكيانات الكبيرة من اجل إظهار أفضل وضعية مالية مقابل التحكم في تكاليفها السياسية.

2.3. فرضية فرص الاستدانة : حسب ZIMMERMAN .WATTS 1990 فإن انخفاض معدل مؤشر الاستدانة دليل على المستوى الاقل لمخاطر إفلاس الكيان، مما يخفف من بنود الحصول على القرض من المقرضين ،حيث تهدف الكيانات من استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية الى تحسين فرص الاقتراض المناسبة (Demaria & Dufour, 2007)، من خلال تخفيض معدل الاستدانة وذلك بالرفع في قيم عناصر الأموال الخاصة المبينة في القوائم المالية.

3.3. فرضية تعظيم مكافأة مجلس الإدارة: يرى ZIMMERMAN .WATTS 1978 (Demaria & Dufour, 2007) أن المديرين يسعون إلى تعظيم مكافأتهم الخاصة مما يجعل المحاسبة الإبداعية السبيل الافضل لتحقيق ذلك ، كما أكد WIULLTAMS 2006 على أن ارتفاع حصص مكافأة مجلس الإدارة في الارباح الموزعة يؤدي إلى زيادة الحافز نحو ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية (KELLY & KHENG, 2010) .

4.3. فرضية تركيبة المساهمين : يرى HEAUY AL 1999 أن المساهمين المؤسسين للكيانات أكثر ميولا نحو التقييم المبالغ فيه عند قياس عناصر الأصول، كما ان ممارسة الضغوط الكبيرة على الكيان من اجل التأثير نحو وضع إجراءات الحوكمة في الكيانات (Demaria & Dufour, 2007). كما يرى AL AZOFRA 2000 ان المساهمين المؤسسين يحاولون الحفاظ على مساهمتهم للأجل الطويلة والمتوسطة.

5.3. فرضية المساهمات الأجنبية : يمثل وجود مستثمرين أجنب حافز اساسي إلى تبني معايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) (Demaria & Dufour, 2007)، حيث ينعكس ذلك على مستوى الاختلاف الحاصل في الممارسات مما يتيح مجال اوسع لممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية .

4. اساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية: يسمح تحليل الأدبيات والنظريات المفسرة لممارسات المحاسبة الإبداعية الى إظهار التقنيات المستخدمة من طرف المديرين، حيث أن المديرين يستخدمون (KELLY & KHENG, 2010) :

- ✓ تكاليف إعادة الهيكلة "المحاسبة حمام كبير"؛
- ✓ الاحتياطي المتنوع (الاحتياطيات الخفية التي لا تظهر في الميزانية وتستخدم لضبط تقارير الأرباح الفصلية)؛
- ✓ الاعتراف بالإيرادات السابق لأوانه وبشكل مفرط؛
- ✓ اكتساب المحاسبة الإبداعية فيما يخص مصاريف البحث والتطوير.

كما يستخدم المديرين الأساليب الأقل عرضة لضبط المدققين عند تطبيق المعايير ، وتتلخص فيما يلي (Mark, John, & Robin, 2012)

- ✓ تفسير البيانات الخاصة بالمعاملات بما يبرر التأثير المحاسبي؛
- ✓ تفسير احكام وبنود المعايير بطريقة تبرر التأثير المحاسبي؛
- ✓ بناء هيكلية للمعاملات مما يسمح بتحقيق التأثير المحاسبي.

5. مجالات ممارسة المحاسبة الإبداعية في النظام المحاسبي المالي (SCF): تبرز أهم المجالات فيما يلي:

- 1.5. طرق تقييم تكلفة المخزونات: تميز طريقتين :
 - يتم استخدام التكلفة المعيارية وتمثل في قيمة المواد الأولية مضاف إليها مصاريف يد العاملة....(مصاريف الانتاج)؛
 - يتم استخدام سعر بيع المخزونات منسوب إلى الهامش الإجمالي للربح.
 - 2.5. يعتمد عند تحديد تكلفة إخراج المخزون على طريقة التكلفة الوسطية المرجحة، أو طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً.
 - 3.5. طرق تحديد نسب تقدم عقود الانشاء الطويلة :
 - طريقة مرجعية : من خلال إدراج الأعباء والمنتجات وفق نسبة تقدم عمليات الانجاز؛
 - طريقة مرخص بها : يتم تسجيل الإيرادات بقيم تعكس الأعباء المثبتة و التي يكون تحصلها محتملا جدا.
 - 4.5. تقييم عناصر التثبيتات المعنوية والمادية :
 - يتم استخدام التكلفة التاريخية مطروح منها مجموع الاهتلاكات وكذا خسارة القيمة ؛
 - يمكن إعادة التقييم وذلك باعتماد اساس القيمة العادلة عند تاريخ إقفال الحسابات.
 - 5.5. ادراج تكلفة الاقتراض :
 - معالجات مرجعية: يتم ادراج تكلفة الاقتراض ضمن مصاريف الدورة المعنية بتحملها؛
 - معالجات مرخص بها: يمكن استخدام الإدراج المباشرة ضمن تكلفة الاقتناء أو الانجاز أو إنتاج الأصل المالي.
 - 6.5. تقييم ومحاسبة العقارات الموظفة:
 - طريقة القيمة العادلة عند إقفال الحسابات؛
 - طريقة التكلفة مطروح منها مجموع الاهتلاكات وكذا خسارة القيمة.
- تتيح الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي المالي خيارات أخرى وتمثل في درجة تقدير مؤونات التكاليف والأخطار ،آجال اهتلاك التثبيتات ، مؤشرات تحديد انخفاض قيم عناصر الأصول.

ثانيا. الدراسة التطبيقية: يتضمن هذا الجزء توضيح لطريقة انجاز الدراسة التطبيقية ثم عرض مختلف نتائج الدراسة و مناقشها .

1. طريقة انجاز الدراسة : تمت معالجة الإشكالية باستخدام طريقة الاستبيان، حيث تم توزيع (110) استمارة و استرجاع (76) استمارة قابلة لدراسة والتحليل، حيث استهدفت كل من الباحثين والمهنيين في مجال المحاسبة والمالية من: أساتذة، خبراء، محافظي الحسابات، مستخدمي الكيانات الاقتصادية في مجال المحاسبة والمالية...، كما أن عملية بناء الاستبيان والتوزيع مرت بالمراحل التالية:

- الاطلاع على الدراسات السابقة المتعلقة بموضع الإشكالية من اجل الإلمام بمختلف مفاهيم و حيثيات الدراسة؛
- إجراء بعض النقاشات والمقابلات المعمقة حول الموضوع مع بعض الباحثين والمهنيين من اجل إثراء الأفكار ومحاولة إسقاطها على واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي. (SCF) ؛
- تقسيم عناصر الإجابة على الإشكالية إلى مجموعة محاور، ثم إعداد مسودة الاستبيان من اجل اختبارها وإجراء التصحيحات الضرورية عليها؛
- توزيع استمارة الاستبيان على أفراد العينة مع الحرص على التواجد بالقرب من المستجوبين بالإضافة إلى إدراج رقم الهاتف النقال وكذا العنوان الالكتروني الخاص؛
- تجميع استمارات الاستبيان من اجل ترميز الإجابات ومعالجتها ببرنامج تحليل المعطيات (SPSS).

2. النتائج الاحصائية للدراسة : من خلال مخرجات برنامج (SPSS) والمبينة في الجدول الملحق رقم 01 يتم عرض النتائج التالية:

- 1.1. المحور الأول :** يتضمن كل الخصائص من خلال : (الاعمار، الشهادات العلمية، الشهادات المهنية، المعيار الأكاديمي، الخبرة، المناطق، القطاعات) حيث كانت النتائج كما يلي:
- تباينت أعمار عينة الدراسة حيث كانت فئة اقل من 35 سنة تمثل الأغلبية بنسبة 71%، أما فئة 35 سنة فأكثر فكانت بنسبة 29 % ؛

- تتوزع عينة الدراسة وفق الشهادات العلمية إلى فئة ليسانس بنسبة 29% فئة أعلى من ليسانس بنسبة 47% أما فئة دكتورة فكانت نسبة 24%؛
- بخصوص الشهادات المهنية كانت أغلبية العينة بدون شهادة مهنية بنسبة 66%، أما الباقي فكانت فئة محافظي الحسابات بنسبة 34%؛
- تتوزع أفراد العينة وفق معيار أكاديمي وممارس إلى فئة أستاذ فقط بنسبة 45%، أما الباقية فكانوا ممارسين بنسبة 55%؛
- تباينت درجة الخبرة لدى عينة الدراسة حيث شكلت فئة (أقل من 5 سنوات) الأغلبية بنسبة 60% أما فئة (5 - 10) سنوات كانت بنسبة 18% في حين بلغة فئة أكثر من 10 سنوات نسبة 21%؛
- توزعت عينة الدراسة على مختلف أقطار الجزائر حيث كانت فئة المتواجدين في مدينة ورقلة تمثل الأغلبية بنسبة 63% أما الباقي (خارج مدينة ورقلة) فكان بنسبة 37%؛
- تنوعت القطاعات التي ينتمي إليها أفراد العينة حيث شكل فئة قطاع حكومي الأغلبية بنسبة 74% أما فئة القطاع الخاص فكانت بنسبة 26% في حين كانت فئة القطاع المختلط معدومة.

2.2. المحور الثاني : يتضمن تحديد موقف افراد العينة من ممارسات المحاسبة الإبداعية وكذا وجود مجال لممارستها في سياق تطبيق النظام المحاسبي المالي.

- بخصوص السؤال رقم 07 وفق الاستمارة : (ما مَوْفِقُكَ من ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية؟) كانت الإجابات في اغلبها بغير موافق بنسبة 53% أما موافق فكانت بنسبة 16% والباقي بدون جواب بنسبة 31%؛
- بخصوص السؤال رقم 08 وفق الاستمارة (هل ترى في تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF)، وجود مجال لممارسة المحاسبة الإبداعية للكيانات الاقتصادية الجزائرية؟)، كانت أغلبية الإجابات ب (نعم) بنسبة 44%، أما ب (لا) فكانت بنسبة 29%، والباقي بدون جواب بنسبة 26%؛
- بخصوص التبرير بالنسبة لمجيبين ب (نعم) كانت بنسبة 40% والباقي بنسبة 60%؛

3.2. المحور الثالث : يتضمن تحديد اجابات افراد العينة من ارتباط ممارسات المحاسبة الإبداعية وبالعناصر التالية : (حجم الكيان ،قطاع النشاط، ادراج الكيان في البورصة).

بخصوص السؤال رقم 09 وفق الاستمارة (هل ترى أن ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية مرتبط بالعناصر التالية؟):

- بخصوص ارتباط ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية بحجم الكيان، كانت أغلبية الإجابات ب (لا) بنسبة 42%، أما الإجابة ب (نعم) فكانت بنسبة 40%، أما الباقي فكان ب (دون جواب) بنسبة 18%؛
- بخصوص التبرير بالنسبة للمجيبين ب (نعم) كانت بنسبة 34% والباقي بنسبة 66%؛
- بخصوص ارتباط ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية بقطاع النشاط، كانت أغلبية الإجابات ب (نعم) بنسبة 40%، أما الإجابة ب (لا) فكانت بنسبة 26%، أما الباقي كانت ب (دون جواب) بنسبة 34%؛
- بخصوص التبرير بالنسبة للمجيبين ب (نعم) كانت بنسبة 32% والباقي بنسبة 68%؛
- بخصوص ارتباط ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية بإدراج الكيان في البورصة، كانت الإجابات ب (نعم) بنسبة 34%، أما الإجابة ب (لا) فكانت بنسبة 34%، أما الباقي كانت ب (دون جواب) بنسبة 32%؛
- بخصوص التبرير بالنسبة لمجيبين ب (نعم) كانت بنسبة 32% والباقي بنسبة 68%.

4.2. المحور الرابع : يتضمن تحديد اجابات افراد العينة من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية.

بخصوص السؤال رقم 10 وفق الاستمارة (كيف تفسر دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية؟) كانت النتائج كما يلي :

- لتحسين ظروف الاقتراض تم تأكيده بنسبة 37% من أفراد العينة؛
- لتخفيض الوعاء الضريبي تم تأكيده بنسبة 79% من أفراد العينة؛
- لتعظيم مكافآت مجلس الإدارة تم تأكيده بنسبة 32% من أفراد العينة؛
- لرفع قيم الأسهم والسندات في البورصة تم تأكيده بنسبة 32% من أفراد العينة؛
- لتحقيق شروط الخاصة بالإعانات العمومية تم تأكيده بنسبة 26% من أفراد العينة؛

- أخرى تم تأكيده بنسبة **11%** من أفراد العينة.

5.2. المحور الخامس : يتضمن تحديد اجابات افراد العينة من أهم التقنيات المستخدمة في ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التمييز بين تقنيات على المدى الطويل والقصير .

بخصوص السؤال رقم 11 وفق الاستمارة (وفق رأيك ما هي أهم التقنيات المستخدمة عند ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية على المدى الطويل؟) كانت النتائج كما يلي:

- بتغيير طرق الإدراج (التثبيتات، المخزونات ...) تم تأكيده بنسبة **40%** من أفراد العينة؛
- بتغيير طرق تقييم (طرق الاهتلاك، طرق إخراج المخزونات ...) تم تأكيده بنسبة **53%** من أفراد العينة ؛
- بتغيير تقديرات المؤونات الأخطار والتكاليف تم تأكيده بنسبة **42%** من أفراد العينة؛
- بتغيير تركيبة الكيان و الفروع التابعة تم تأكيده بنسبة **32%** من أفراد العينة؛
- أخرى تم تأكيده بنسبة **03%** من أفراد العينة.

بخصوص السؤال رقم 12 وفق الاستمارة (وفق رأيك ما هي أهم التقنيات المستخدمة في ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية على المدى القصير؟) كانت النتائج كما يلي:

- بتأخير وتسريع العمليات الاستغلال تم تأكيده بنسبة **47%** من أفراد العينة؛
- بالتنازل عن عناصر الأصول تم تأكيده بنسبة **24%** من أفراد العينة ؛
- بعمليات الإيجار والتأجير عناصر التثبيتات تم تأكيده بنسبة **42%** من أفراد العينة؛
- بتقنيات تسوية المنافع الاقتصادية بين الكيان و الكيانات التابعة تم تأكيده بنسبة **26%** من أفراد العينة؛
- بالاستفادة من المزايا الضريبية تم تأكيده بنسبة **53%** من أفراد العينة؛
- أخرى تم تأكيده بنسبة **03%** من أفراد العينة.

3. مناقشة نتائج الدراسة: من خلال الدراسة يمكن مناقشة ما يلي:

1.3. مناقشة نتائج المحور الثاني:

يوجد تباين للآراء في البيئة الجزائرية بخصوص المواقف من ممارسة المحاسبة الإبداعية بين الموافق و غير الموافق، حيث كانت أغلبية العينة ترفض هذا السلوك وتدرجه ضمن السلوكيات السيئة (التلاعب المحاسبي) (53%)، أما المؤيدين فيرون انه يحقق أهداف لصالح الكيان وبما تسمح به أحكام النظام المحاسبي المالي (SCF) في الجزائر (16%)، في حين لم يستطع باقي العينة الحسم في مواقفهم من ممارسة المحاسبة الإبداعية (31%).

يعتبر الانتقال إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) خطوة ايجابية نحو حصر مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية، إلا أن أغلبية المبيين ترى وجود مجال لممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية (44%)، أما بخصوص عدم وجود مجال، نظرا لوضع إطار تصوري يضبط ممارسة المحاسبة الإبداعية (29%)، في حين لم يستطع باقي العينة الحسم في مواقفهم من وجود مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية من عدمه (26%).

إن تعدد الخيارات المحاسبية لبعض العمليات التقييم والإدراج، وكذا بقاء بعض الاستثناءات في تطبيق الأحكام لتشمل جميع عناصر الميزانية وحسابات النتائج (وفق النظام المحاسبي المالي (SCF)) أدى إلا أن مجال ممارسة المحاسبة الإبداعية لا يزال متاحا في الكيانات الاقتصادية الجزائرية (40%).

2.3. مناقشة نتائج المحور الثالث:

لا وجود للارتباط بين ممارسة المحاسبة الإبداعية و حجم الكيان في الكيانات الاقتصادية الجزائرية (42%) أما فيما يتعلق بوجود ارتباط فكان الاتفاق على تناسب ممارسة المحاسبة الإبداعية طرديا مع حجم الكيان (40%).

يوجد ارتباط بين ممارسة المحاسبة الإبداعية و قطاع النشاط في الكيانات الاقتصادية الجزائرية (40%)، وقد سجل أعلى نسبة امتناع عن الإجابة (34%) حيث تم الاتفاق على وجود خصائص مميزة لكل نشاط تنعكس على ممارسة المحاسبة الإبداعية (32%).

كان التأكيد متباين بالنسبة لارتباط ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية بإدراج الكيان في البورصة، حيث يظهر ذلك في توزيع أفراد العينة بالتوازي بين مختلف الإجابات (نعم 34%، ب (لا) 34%، ب (دون جواب) 32%).

3.3. مناقشة نتائج المحور الرابع : يتضمن تحديد اجابات افراد العينة من دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية.

يمثل تخفيض الوعاء الضريبي أهم دافع لممارسة المحاسبة الإبداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية (79%)، بالإضافة إلى دافع تحسين ظروف الاقتراض وتعظيم مكافآت مجلس الإدارة بالإضافة الى رفع قيم الأسهم والسندات في البورصة.

5.3. مناقشة نتائج المحور الخامس :

تعتبر تقنية تغيير طرق تقييم أهم التقنيات المستخدمة في إدارة الأرباح للكيانات الاقتصادية الجزائرية على المدى الطويل (53%) بالإضافة إلى تغيير طرق الإدراج و تغيير تقدير مؤونات الأخطار والتكاليف.

تعتبر تقنيات تفعيل المزايا الضريبية أهم التقنيات المستخدمة في المحاسبة الابداعية للكيانات الاقتصادية الجزائرية على المدى القصير (53%)، بالإضافة إلى تأخير وتسريع عمليات الاستغلال (47%) و عمليات الإيجار والتأجير لعناصر الثبنيات (42%).

خاتمة:

تتباين المواقف من تصنيف ممارسة المحاسبة الإبداعية بين الرفض و التأييد إلا أن الأغلبية العينة في البيئة الجزائرية تدرجه ضمن السلوكيات السيئة، كما يوجد مجال لممارسة المحاسبة الابداعية في الكيانات الاقتصادية الجزائرية، ويعود ذلك إلى تعدد الخيارات المحاسبية لبعض عملية التقييم والإدراج، وكذا احتواء بعض الاستثناءات عند تطبيق الأحكام النظام المحاسبي المالي (SCF)، حيث يثبت ذلك صحة الفرضيات التي تنص على "ممارس الكيانات الاقتصادية الجزائرية بعض السلوكيات التي تصنف ضمن ممارسات المحاسبة الابداعية".

كما خلصت الدراسة إلى تأكيد وجود ارتباط بين ممارسة المحاسبة الإبداعية و قطاع النشاط وعدم وجود ارتباط بحجم الكيان، حيث تسعى الكيانات الاقتصادية إلى استخدام ممارسة المحاسبة الإبداعية في تخفيض الوعاء الضريبي و كذا تحسين ظروف الاقتراض ، من خلال اعتماد تقنيات طويلة الأجل (تغيير طرق التقييم و الإدراج) و قصيرة الأجل (تفعيل المزايا الضريبية) حيث يثبت ذلك صحة الفرضيات التي تنص على "تميز ممارسات المحاسبية الإبداعية بخصائص معينة تتكيف حسب طبيعة بيئة أعمال الكيانات الاقتصادية الجزائرية".

من خلال اختبار بيئة الاعمال للكيانات الاقتصادية الجزائرية يمكن تقديم بعض التوصيات وهي ضرورة تفعيل آليات الحوكمة في الكيانات الاقتصادية بما يسمح بالحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، بالإضافة الى إصدار تشريعات وقوانين تتعلق بحماية أصحاب المصلحة من عمليات التلاعب بالنتيجة المعلنة.

قائمة المراجع

1. حلال, ع. ن. & ,رزان, ش. (2014). إدارة الأرباح في ظل المعايير المحاسبية الدولية مقارنة بالمعايير المحاسبة الوطنية. جامعة قاصدي مرباح ورقلة.
2. Demaria, S., & Dufour, D. (2007). e Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* , 3 Tome 13, p201.
3. Demaria, S., & Dufour, D. (2007/3 Tome 13). e Les choix d'options comptables lors de la transition aux normes IAS/IFRS : quel rôle pour la prudence ? *Comptabilité - Contrôle - Audit* , p201.
4. Hamza, S. E. (2008, May). Les spécificités de la gestion des résultats des entreprises tunisiennes a travers une analyse qualitative. entre changement et stabilité. *Comptabilité - Contrôle - Audit* .
5. KELLY, W., & KHENG, S. (2010). INDIVIDUAL ASSIGNMENT (Earning Management: Is it Good or Bad?). *UNIVERSITY (MSU) MALAYSIA* .
6. Mark w, N., John A, E., & Robin, L. (Supplement 2002). Tarpley Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions. *THE ACCOUNTING REVIEW Vol 77* , 175–202.
7. Mark, W. N., John, A. E., & Robin, L. T. (2012). 41. Evidence from Auditors about Managers' and Auditors' Earnings Management Decisions. *THE ACCOUNTING REVIEW* , Vol. 77Supplement, 175-202.

ملاحق:

شهادات علمية			العمر		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
28,9	22	ليسانس	71.1		اقل من 35 سنة
47,4	36	اعلى من ليسانس	28.9	54	35 سنة وأكثر
23,7	18	دكتورة		22	
100	76	المجموع	100	76	المجموع
أكاديمي/ممارس			شهادات مهنية		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
55,3	42	ممارس	65.7	50	بدون شهادات
44.7	34	استاذ	34.3	26	شهادات مهنية
100	76	المجموع	100	76	المجموع
الخبرة			المكان		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
60,5	46	اقل من 5 سنوات	63,2	48	ورقلة
18,4	14	من 5 إلى 10 سنة	36,8	28	خارج ورقلة
21,1	16	أكثر من 10 سنوات			
100	76	المجموع	100	76	المجموع
قطاع النشاط			السؤال رقم 07:		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
73,7	56	قطاع عام	15,8	12	موافق
26,3	20	قطاع خاص	52,6	40	غير موافق
00	00	قطاع مختلط	31,6	24	بدون جواب
100	76	المجموع	100	76	المجموع
السؤال رقم 08:			التفسير رقم 8:		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
44,7	34	نعم	60,5	46	لا
28,9	22	لا	39,5	30	نعم
26,3	20	بدون جواب			
100	76	المجموع	100	76	المجموع
السؤال رقم 09-1:			التفسير رقم 9-1:		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
39,5	15	نعم	65,8	50	لا
42,1	16	لا	34,2	26	نعم
18,4	7	بدون جواب			
100	76	المجموع	100	76	المجموع

السؤال رقم 2-09:			التفسير رقم 2-9:		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
39,5	30	نعم	68,4	52	لا
26,3	20	لا	31,6	24	نعم
34,2	26	بدون جواب			
100	76	المجموع	100	76	المجموع
السؤال رقم 3-09:			التفسير رقم 3-9:		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
34,2	26	نعم	68,4	52	لا
34,2	26	لا	31,6	24	نعم
31,6	24	بدون جواب			
100	76		100	76	
التفسير رقم 1-10 :			التفسير رقم 1-10 :		
النسب	التكرارات	النتائج	النسب	التكرارات	النتائج
63,2	48	لا	21,1	16	لا
36,8	28	نعم	78,9	60	نعم
100	76	المجموع	100	76	المجموع