

قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية.
-دراسة حالة بعض المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر -

Measurement of creative accounting practices in the Algerian environment using the optional receivables.

-A study of the case of certain institutions listed ALGIERS-

آسيا لعروسي، السعيد قاسمي، جامعة المسيلة، الجزائر

تاريخ التسليم: (2016/06/7)، تاريخ التقييم: (2016/09/17)، تاريخ القبول: (2016/11/9)

Abstract:

ملخص:

The study aims to analyze the extent of the practice of the institutions included in the Algiers Stock Exchange accounting creative during the period (2013-2014), and for that you are relying on a model Jones average to measure the optional dues to the institutions concerned, and the results indicate a discrepancy in the accounting practice of creative enterprises in the study, during the each year of the study period, but the descriptive analysis of the results shows that most of the institutions of the sample under study did not practice creative accounting.

تهدف الدراسة لتحليل مدى ممارسة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر للمحاسبة الإبداعية وذلك خلال الفترة (2013-2014)، ومن أجل ذلك تم الاعتماد على نموذج جونز المعدل لقياس المستحقات الاختيارية للمؤسسات المعنية، وتشير النتائج إلى وجود تباين في ممارسة المحاسبة الإبداعية للمؤسسات محل الدراسة، خلال كل سنة من سنوات فترة الدراسة، إلا أن التحليل الوصفي للنتائج يبين أن أغلب مؤسسات العينة محل الدراسة لم تمارس المحاسبة الإبداعية.

مقدمة:

في أعقاب الانهيارات المالية الكبرى التي طالت كبريات الشركات العالمية مثل شركة إنرون للطاقة وشركة آرثر أندرسون للمراجعة، تتفق أدبيات المحاسبة على بعض أسباب الفضائح المالية السابقة، والتي منها ضعف الإفصاح المحاسبي والشفافية في المعلومات، وميل الشركات لممارسة أساليب معقدة لتغيير القوائم المالية مما هي عليه لتصبح بالصورة التي يرغب معدوها أن تظهر به، وهذا ما يطلق عليه تسمية المحاسبة الإبداعية (**creative accounting**)، إذ تعد هذه الأخيرة من أحدث ممارسات التلاعب في البيانات المالية لإخفاء الأداء للفعلي للمؤسسات، ويتفق أغلب المحاسبين، على استخدام المستحقات الاختيارية كأساس لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية باعتبارها تنشأ نتيجة المفاضلة التي يقوم بها المسيرين بين البدائل والسياسات المحاسبية المتاحة لهم إضافة للأحكام الشخصية والتقدير التي يصدرونها عند تطبيقها، من هنا تأتي هذه الدراسة لبحث وتحليل أبعاد هذه الظاهرة وقياس مدى تفشيها في البيئة الجزائرية باستخدام المستحقات الاختيارية، وعلى هذا الأساس يمكن تلخيص مشكلة الدراسة على النحو التالي:

- ما مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية المدرجة ببورصة الجزائر للمحاسبة الإبداعية باستخدام المستحقات الاختيارية؟

2- فرضيات الدراسة: تقوم هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى: "تمارس المؤسسات الجزائرية المدرجة ببورصة الجزائر المحاسبة الإبداعية".

- الفرضية الثانية: "لا تمارس المؤسسات الجزائرية المدرجة ببورصة الجزائر المحاسبة الإبداعية".

3- نتائج الدراسات السابقة: يزخر الفكر المحاسبي بالعديد من الدراسات التي تناولت المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب بالدراسة والتحليل، فمنها من اهتمت بتحديد المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية ومنها من ركزت على تحديد نماذج قياسها، ومن الدراسات من حاولت ربطها بمتغيرات أخرى كالحوكمة والتدقيق، ومن أهم الدراسات نجد:

- دراسة (Oriol Amat): تناقش الدراسة مفهوم المحاسبة الإبداعية في البيئة الإسبانية، كما تتناول المظهر الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود العديد من العوامل التي تدفع بالمديرين لممارسة المحاسبة الإبداعية، كما أن ممارسة هذه الأخيرة يعتبر تحدياً أخلاقياً للقائمين على تطوير مهنة المحاسبة وممارسيها (Oriol, 1999).

- دراسة (Dechow et al): تهدف إلى تحديد النموذج الأكثر ملاءمة لقياس المستحقات الاختيارية للكشف عن المحاسبة الإبداعية، وقد شملت الدراسة النماذج التالية: نموذج "Healy"، "De Angelo" ونموذج "Jones"، نموذج "Industry Model" وأخيراً "Modified Jones Model"، وقد شملت

الدراسة عينة مكونة من 3032 شركة، وتوصلت إلى أن نموذج جونز المعدل هو الأكثر قدرة من بين تلك النماذج على الكشف عن المحاسبة الإبداعية.

- دراسة الباحثة: (مريم مصطفى عبد الحليم) بعنوان: "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي"، هدفت الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية، والتحري عن أساليب المحاسبة الإبداعية المطبقة في تلك الشركات، وتقييم الإجراءات المطبقة من قبل المدقق الخارجي في سبيل كشف تلك الأساليب، ولتحقيق ذلك تم توزيع إستبيان على عدد من المدققين في سوريا، وقد توصل الباحث إلى جملة من النتائج من أهمها أن إدارة الشركات المساهمة تطبق أساليب المحاسبة الإبداعية (مريم مصطفى، 2014)؛

- دراسة الباحث: (بدر الزمان خفاني وآخرون) بعنوان "واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية" تسعى هذه الدراسة إلى تقديم نموذج لمراجع الحسابات الخارجي لاستبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية من التقارير المالية مع التطبيق على عينة من الشركات البترولية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير هام لمراجع الحسابات في استبعاد ممارسات المحاسبة الإبداعية بإتباع نموذج الدراسة (الخمقاني، 2015، العدد 8)؛

- دراسة الباحثة (هوام جمعة وآخرون): قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المدرجة ببورصة باريس، تسعى هذه الدراسة إلى قياس ممارسات إدارة الأرباح في عينة من الشركات المدرجة في بورصة باريس خلال الفترة (2007-2009) باستخدام المستحقات الاختيارية، وقد توصلت الدراسة بأن الشركات الفرنسية لم تمارس إدارة الأرباح خلال فترة الدراسة (هوام ، 2013 ، ص.305) .

أولاً- الإطار النظري للدراسة:

1- تعريف المحاسبة الإبداعية: ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة خلال عقد الثمانينات من القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، (مطر، 2009، ص.7)، وللمحاسبة الإبداعية تعريفات متعددة يتداولها المهنيون والأكاديميون فيعرفها ناصر كمال بأنها "عملية تحويل للصورة المحاسبية المالية من ما هي عليه في الواقع لما يرغب المعد من خلال الاستفادة من القواعد المحاسبية القائمة و/أو تجاهل بعض أو كل منها" (Mahesh ، 2014 ، p194)، كما تعرف بأنها "العملية التي يستخدم من خلالها المحاسبون معرفتهم بالقواعد المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في منشآت الأعمال" (Brijesh ، 2014 ، p38)، كما عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها "مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمد عليها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المصلحة بالشركة وللمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي وينتج عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في معايير المحاسبة المعتمدة،

ومظهر غير قانوني ينتج عن تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي ويتضمن تلاعب وتحريف في الأرقام المحاسبية" (مطر، 2009، ص.9).

من التعاريف السابقة نستخلص بأن المحاسبة الإبداعية هي عبارة عن تحويل القيم المحاسبية الحقيقية إلى القيم المرغوبة لتحقيق مصالح الشركة، وذلك باستغلال الثغرات والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعمول بها ودون المساس بأي من القواعد والمبادئ المحاسبية.

2- مداخل ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية: يوفر النظام المحاسبي المالي عدة مداخل يمكن ان يستغلها معدي القوائم المالية في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وهي:

أ- أساس الإستحقاق: وفقا لهذا الفرض يتم الإعتراف وتسجيل مختلف الأحداث والعمليات المحاسبية، وقت التعاقد أي فور التعهد بها ويتم اثباتها بوثيقة وتسجيلها محاسبيا، وقد جاء هذا في المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08-156، ويتيح هذا الفرض العديد من الثغرات والتي تتعلق بمدى تحصيل إيرادات فعليا او دفع المصاريف لتطبيق ممارسات المحاسبة الإبداعية.

ب- النتيجة غير العادية: في جدول حسابات النتائج حسب النظام المحاسبي المالي نلاحظ أن النتيجة الغير عادية جاءت بعد فرض الضريبة على النتائج، بالإضافة إلى هذا فإن النظام المحاسبي المالي لم يحدد المصاريف والإيرادات الغير عادية، وعليه تعتبر هذه ثغرة من الثغرات التي يمكن أن يستغلها معدي القوائم المالية لتضخيم الإيرادات ومن ثم تضخيم الأرباح المفسح عنها.

- ادماج المعلومات في التقارير المالية: نص النظام المحاسبي المالي من خلال المادة 6 من المرسوم التنفيذي 08-156 والتي من بين ما جاء فيها " يمكن جمع المبالغ الغير معتبرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة" وهذا ما يوفر ثغرة لممارسي المحاسبة الإبداعية، بحيث تمكنهم هذه المادة من دمج عمليات غير حقيقية مع مبالغ مماثلة لها بهدف تحقيق أهداف الإدارة(الخمقاني، 2015، ص.3)؛

ت- حرية التقديرات المحاسبية: وفق النظام المحاسبي المالي يتم إعداد بعض العمليات المحاسبية بدرجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة سابقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الانتاجي للأصول الثابتة بغرض احتساب الإهلاك عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح للمحاسب المبدع فرصة التلاعب بشكل غير مُعلن ومن الصعب اكتشافه، ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

فضلا عن التصنيفات المذكورة هناك العديد من المجالات الأخرى التي يمكن من خلالها ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية منها (سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية، العمليات المتبادلة بين شركات المجموعة

القابضة والتابعة، إدارة النفقات الإختيارية مثل نفقات الإعلان والبحث والتطوير، إدارة المبيعات والإنتاج).
3- قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام المستحقات الإختيارية: تعبر المستحقات (**Accruals**) عن مجموع الإيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم تنتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط، ويشير كلا من (Yaari & Ronen, 2008) إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، (Ronen, Yaari, 2008)، وتقسّم المستحقات إلى (كيموش، 2014، ص.48):

- **المستحقات غير الإختيارية (Non-Discretionary Accruals):** تنشأ نتيجة المعاملات التي تقوم بها المؤسسة في الفترة الحالية، وهذه طبيعية نظر المستوى أداء المؤسسة، استراتيجياتها، اتفاقيات الصناعة، والعوامل الاقتصادية الأخرى.

- **المستحقات الإختيارية (Discretionary Accruals):** تنشأ نتيجة عملية المفاضلة التي يقوم بها المسيرون عند اختيار البدائل المحاسبية، وكذا نتيجة للتقديرات والأحكام التي يصدرونها عند تطبيقها.

المستحقات الكلية = المستحقات الإختيارية + المستحقات غير الإختيارية.
ويتفق الباحثون على استخدام منهجين لقياس وتقدير المستحقات الكلية (بوسنة، 2012/2011، ص.122):
- **منهج الميزانية العامة: (Balance Sheet Approach)** وفقا لهذا المنهج المستحقات الكلية يمكن حسابها باستخدام الصيغة التالية:

$$TACit/Ait-1 = (\Delta CAit - \Delta Cashit - \Delta CLit - \Delta DCLit - DEPit)/Ait-1$$

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

Ait-1: إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t-1).

ΔCAit: التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCashit: التغير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCLit: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔDCLit: التغير في الديون المستحقة والمدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

DEPit: إجمالي مخصصات الاهتلاكات والمؤونات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

- **منهج قائمة التدفقات النقدية (Cash Flows Statement Approach):** يمكننا أيضا حساب المستحقات الكلية اعتمادا على قائمة التدفقات النقدية وفق الصيغة التالية:

$$TACit = NLit - CFOit$$

حيث أن:

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

NLit: صافي دخل المؤسسة (i) خلال الفترة (t).

CFoit: التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

يعد التلاعب من خلال المستحقات الإختيارية وسيلة مثيرة للاهتمام بالنسبة للإدارة، فمن خلالها يمكن التلاعب في الحسابات بدلا من تغيير الطرق والمعالجات المحاسبية، إضافة إلى أن التأثير في قرارات الإدارة من خلال المستحقات أقل وضوحا، لأن التغيير في المستحقات لا يمكن كشفه بسهولة من طرف مستخدمي البيانات المالية ومراجعي الحسابات مقارنة بتغيير الأساليب المحاسبية التي يمكن اكتشافها، لذلك فقد اكتشف الباحثون أن المستحقات الإختيارية هي الوسيلة التي من خلالها يمكن كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية (Ines Fakhfakh، 2009، p66).

حسب الدراسات السابقة توجد عدة نماذج يمكن استخدامها لتقدير المستحقات الإختيارية نموذج "Healy"، نموذج "De Angelo" ونموذج "Jones"، نموذج "Industry Model" وأخيرا "Modified Jones Model"، وهذا النموذج الأخير هو الأكثر استخداما من قبل الباحثين في تقدير المستحقات الإختيارية.

ثانيا- الدراسة التطبيقية:

1- مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في جميع المؤسسات الجزائرية المدرجة ببورصة الجزائر خلال الفترة (2010-2014)، أما عينة الدراسة فقد شملت 05 مؤسسات هي EL الكلية 20 مشاهدة خلال الفترة بمعدل 5 مشاهدات خلال كل عام، مع العلم أنه قد تم التخلي عن بعض المؤسسات بسبب عدم توفر القوائم المالية اللازمة لإجراء إختبارات الدراسة، فمثلا خلال فترة (2010-2012) تم استبعاد مؤسسة NCA-ROUIBA SPA بسبب عدم توفر القوائم المالية الخاصة بها، كما تم استبعاد مؤسسة Sonelgaz خلال الفترة (2013-2014)، لنفس السبب، ومن أجل جمع البيانات المالية اللازمة، تم الاعتماد على الموقع الإلكتروني الرسمي للجنة مراقبة عمليات البورصة (COSOB).

2- نموذج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية: توجد العديد من النماذج المستخدمة في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية من أهمها، Jones، Modified Jones، De Angela وتعتمد جميع النماذج السابقة على المستحقات الإختيارية كمقياس للمحاسبة الإبداعية، ولقد اخترنا نموذج Modified Jones من طرف "Dechow & Al" في سنة 1995، والذي يعتمد في حساب المستحقات الإختيارية على الخطوات التالية:

أ- **الخطوة الأولى: تقدير المستحقات الكلية (Total Accruals):** تم تقدير المستحقات الكلية من خلال منهج الميزانية وفق المعادلة التالية:

$$DEPit = \Delta DCLit - \Delta CLit - \Delta Cashit - \Delta CAit . \dots \dots . TACit . (01)$$

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCAit: التغيير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCashit: التغيير في النقدية وما يعادلها للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔCLit: التغيير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

ΔDCLit: التغيير في الديون المستحقة والمدرجة ضمن الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

DEPit: إجمالي مخصصات الإهلاكات والمؤنات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

اعتمادا على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة وبالاعتماد على المعادلة (01) تم الحصول على النتائج المتوصل إليها موضحة في الجدول رقم (01) لكل مؤسسات عينة الدراسة.

الخطوة الثانية: تقدير معالم النموذج: حتى نتمكن من حساب المستحقات الاختيارية للمؤسسات محل

الدراسة يجب أولا تقدير معالم نموذج جونز المعدل ($\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$) لمعادلة الإنحدار التالية:

$$TACit / Ait-1 = \alpha_1 (1 / Ait-1) + \alpha_2 [(\Delta REVit - \Delta RECit) / Ait-1] + \alpha_3 (2)$$

$$PPEit / Ait-1 + \epsilon it ..$$

TACit: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

Ait-1: إجمالي الأصول للمؤسسة (i) في نهاية الفترة (t-1).

ΔREVit: التغيير في رقم الأعمال للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1).

ΔRECit: التغيير في صافي رصيد العملاء للمؤسسة (i) بين الفترة (t) و (t-1).

PPEit: إجمالي العقارات والممتلكات والآلات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

εit: الخطأ العشوائي ويعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

$\alpha_3, \alpha_2, \alpha_1$: معالم نموذج خاصة للمؤسسة (i).

استنادا على معادلة الانحدار رقم (2)، والقوائم المالية الخاصة بمؤسسات عينة الدراسة خلال الفترة (2010-

2014)، حصلنا على 20 معادلة انحدار المبينة في الجدول رقم (02).

ث- الخطوة الثالثة: دراسة شروط المربعات الصغرى للنموذج: (Normality Test): حتى يتم

تقدير معالم معادلات الانحدار السابقة باستخدام طريقة المربعات الصغرى، يجب التأكد أولا من

توافر شروط هذه الطريقة كما يلي:

- **اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبواقي**: تم إختبار اعتدالية التوزيع في النموذج

باستخدام، (Kolmogorov-Smirnov) وإختبار Shapiro-Wilk كما يبينه الجدول رقم (3)، ويتضح

من نتائج التحليل الاحصائي أن قيمة P-VALUE أكبر من مستوى المعنوية 0.05 في كلا الإختبارين،

ومن ثم فإن البواقي تتبع التوزيع الطبيعي، وبالتالي فإن الشرط الأول من شروط استخدام طريقة

المربعات الصغرى العادية متوافر.

- الاستقلال الذاتي للبواقفي: يتم الحكم على مدى وجود استقلال ذاتي بين البواقفي من خلال اختبار Durbin Watson فمن خلال الجدول رقم (4) ومن جدول معامل التحديد نجد أن قيمة هذا الاحصائي تساوي (2.396) ، وبالعودة إلى جدول القيم الحرجة ل Durbin- Watson نجد أن القيم الحرجة عند $n=20$ و $K=3$ عند مستوى معنوية 0.05 ، بلغت: $du=1.68$ $dl=1.00$ وبما أن $du > 4-dl$ أي $2.396 > 2.32$ وبالتالي لا يمكننا اتخاذ قرار محدد حول الاستقلال الذاتي للبواقفي وفقا لاختبار Durbin- Watson.

- اختبار تجانس البواقفي: (ثبات التباين): يتم اختبار تجانس التباين باستخدام طريقة Goldfield Quandt من الجدول رقم 6و نجد أن مجموع مربعات الخطأ 1 (SSE) للسلسلة الأولى تساوي (0.028) وللسلسلة الثانية 2 (SSE) تساوي (0.026) ، وبذلك يمكن حساب قيمة (\hat{F}) المحسوبة كما يلي:

$$(\hat{F}) = \text{SSE1}/\text{SSE2} = 0.028/0.026 = 1.0769$$

وهذه القيمة أقل من F الجدولية عند $n=12$ و مستوى معنوية 0.05 التي تساوي 2.6866 ، مما يعني وجود تجانس في تباين الأخطاء.

بعد التأكد من توافر شروط طريقة المربعات الصغرى في النموذج، تم تقدير معاملات نموذج الانحدار باستخدام هذه الطريقة لكل سنة، ولقد حصلنا على النتائج الموضحة في الجدول رقم (07).

د- الخطوة الرابعة: حساب المستحقات غير الاختيارية إلى إجمالي الأصول: باستخدام المعالم المقدرة في المرحلة السابقة، يتم تقدير قيمة المستحقات غير الاختيارية إلى إجمالي الأصول لمجموع شركات الدراسة في كل سنة على حدة، وفق المعادلة التالية:

$$\text{NDAC}_{i,t} / \text{Ai,t-1} = \hat{\alpha}_1 (1 / \text{Ai,t-1}) + \hat{\alpha}_2 [(\Delta \text{REVi,t} - \Delta \text{RECi,t}) / \text{Ai,t-1}] + \hat{\alpha}_3 (3) \text{PPE}_{i,t} / \text{Ai,t-1}$$

NDAC_{i,t}: المستحقات غير الاختيارية.

النتائج المتحصل عليها موضحة في الجدول رقم (08).

هـ- الخطوة الخامسة: حساب المستحقات الاختيارية: يتم الحصول على المستحقات الاختيارية من خلال الفرق بين المستحقات الكلية والمستحقات غير اختيارية كما تبينه المعادلة التالية:

$$\text{DAC}_{i,t} / \text{Ai,t-1} = \text{TAC}_{i,t} / \text{Ai,t-1} - \text{NDAC}_{i,t} / \text{Ai,t-1} \dots \dots \dots (04)$$

DAC_{i,t}: المستحقات الاختيارية.

والجدول رقم (08) يبين قيمة كلا من المستحقات الكلية، الاختيارية وغير الاختيارية إلى إجمالي الأصول الخاصة بالمؤسسات محل الدراسة.

و- الخطوة السادسة: تقرير مدى ممارسة مؤسسات العينة لممارسات المحاسبة الإبداعية: بعد حساب المستحقات الاختيارية لكل مؤسسة خلال سنوات الدراسة، يجب حساب القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية

الشركة خلال سنوات الفترة ومتوسط هذه القيمة، فإذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تفوق المتوسط فإن الشركة قد مارست المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (1)، أما إذا كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية في سنة معينة تقل عن المتوسط فإن الشركة لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنة وتعطى متغير وهمي (0) والجدول رقم (9) يتضمن قيم المستحقات غير الاختيارية والمستحقات الاختيارية المتحصل عليها لعينة الدراسة، بعد استبعاد إجمالي الأصول، بالإضافة إلى مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة (2010-2014)، حيث يظهر في الجدول أن هناك تباين في ممارسات المحاسبة الإبداعية بين شركات الدراسة مثل ما يوضحه الجدول رقم (10).

3- التحليل الإحصائي للنتائج: بلغ متوسط المستحقات الاختيارية خلال فترة الدراسة (2010-2014)، (0.5629) والانحراف المعياري (1.8922)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (8.43) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "Sonelgaz" خلال سنة 2012، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (-0.518) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "NCA ROUBA" خلال سنة 2013.

من جهة تشير النتائج إلى وجود تباين بين السنوات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية، ففي سنة 2010 قدر متوسط المستحقات الاختيارية لعينة الدراسة (-0.031175)، والانحراف المعياري (0.0729)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0.0767) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "Sonelgaz"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فقد بلغت (-0.0785) وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "SPA DAHLI".

في سنة 2011 قدر متوسط المستحقات الاختيارية (-0.04597)، والانحراف المعياري (0.00005)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (-0.0459) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "EL AURASSI"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فبلغت (-0.0460)، وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "SPADAHLI" و "Sonelgaz".

في سنة 2012 قدر متوسط المستحقات الاختيارية (-2.7477)، والانحراف المعياري (3.7884)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (8.43) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "Sonelgaz"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فبلغت (0.82)، وتعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "SPA DAHLI".

في سنة 2013 قدر متوسط المستحقات الاختيارية (-0.142750)، والانحراف المعياري (0.2633)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0.0443) وهي تعبر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة

الاختيارية لمؤسسة "SPA DAHLI" أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فبلغت (-0.518)، وتعبّر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "NCA-ROUIBA".

في سنة 2014 قدر متوسط المستحقات الاختيارية (0.287)، والانحراف المعياري (1.8922)، في حين بلغت أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية (0.577) وهي تعبّر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "SPA DAHLI"، أما أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية فبلغت (-0.268)، وتعبّر عن قيمة المستحقات الاختيارية لمؤسسة "NCA-ROUIBA".

4- إختبار فرضيات الدراسة: سيتم اختبار مدى ممارسة المؤسسات الجزائرية المكونة لعينة الدراسة للمحاسبة الإبداعية وذلك خلال الفترة الممتدة ما بين (2010-2014) من خلال التحليل الوصفي لنتائج الجدول رقم (10) والجدول رقم (11).

يظهر في الجدول رقم (10) أن مؤسسة "SAIDAL" لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، إذ أن متوسط المستحقات الاختيارية والذي بلغ (34352749643.93)، أكبر من القيمة المطلقة لكل سنة من السنوات محل الدراسة.

أما بالنسبة لمؤسسة "EL AURASSI" فنلاحظ أن متوسط المستحقات الاختيارية والذي بلغ (3101327071.62) أقل من القيمة المطلقة خلال كل سنة من سنوات الدراسة، وبالتالي فمؤسسة "EL AURASSI" قد مارست المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة ما عدا سنة 2012 أين كانت القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية أقل من القيمة المتوسطة، وبالتالي فالمؤسسة لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنة.

بالنسبة لمؤسسة "SPA DAHLI" نجد أن القيمة المتوسطة للمستحقات الاختيارية والتي بلغت (6642539022.97) كانت أكبر من القيمة المطلقة خلال السنوات 2010 و2011 و 2013، وبالتالي فالمؤسسة لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنوات، أما في السنوات 2012 و2014 فقد مارست مؤسسة "SPA DAHLI" المحاسبة الإبداعية لأن القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية كانت أكبر من القيمة المتوسطة خلال هذه الفترة.

أما بالنسبة لمؤسسة "Sonelgaz" فقد بلغت القيمة المتوسطة للمستحقات الاختيارية (643890586.72) وهي أكبر من القيمة المطلقة خلال سنتي 2010 و 2011 مما يدل على أن المؤسسة قد مارست المحاسبة الإبداعية خلال هذه الفترة، أما في سنة 2012 فقد ظهر العكس، مما يدل على أن "Sonelgaz" لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال هذه السنة.

أخيرا بالنسبة لمؤسسة "NCA-ROUIBA" فيظهر من نفس الجدول أن القيمة المتوسطة للمستحقات الاختيارية قد بلغت (1924719196.91) وهي أقل من القيمة المطلقة في سنة 2013، وأكبر منها في

سنة 2014، مما يدل على أن "NCA-ROUIBA" قد مارست المحاسبة الإبداعية في السنة الأولى ولم تمارس المحاسبة الإبداعية في السنة الثانية.

إن التحليل السابق يظهر تباين حول ممارسة المؤسسات محل الدراسة للمحاسبة الإبداعية لذلك سيتم الاستعانة بالجدول رقم (11) للحكم على مدى ممارسة المؤسسات للمحاسبة الإبداعية، تبين النتائج المتوصل إليها في الجدول أن أغلب المؤسسات الجزائرية لم تمارس المحاسبة الإبداعية خلال فترة الدراسة، بنسبة 60% حيث بلغ أعلى تكرار لعدم ممارسة المحاسبة الإبداعية في سنة 2010 و2011 والذي بلغ 3 مؤسسات بنسبة 75% أما في باقي السنوات فنجد أن المؤسسات التي لم تمارس المحاسبة الإبداعية تساوي المؤسسات التي مارست المحاسبة الإبداعية، إذ بلغ عددها 2 مؤسسات بنسبة 50%، وهذا ما يجعلنا نقبل الفرضية الأولى التي تقول بأن المؤسسات الجزائرية لا تمارس المحاسبة الإبداعية ونرفض الفرضية الثانية.

الخلاصة: تناولت هذه الدراسة واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية خلال الفترة الممتدة ما بين (2010-2014)، باستخدام المستحقات الاختيارية، وقد توصلت إلى جملة من النتائج من بينها:

- تعبر المحاسبة الإبداعية عن عملية تحويل القيم المحاسبية الحقيقية إلى القيم المرغوبة لتحقيق مصالح الشركة، وذلك باستغلال الثغرات والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعمول بها ودون المساس بأي من القواعد والمبادئ المحاسبية.

- يوفر النظام المحاسبي المالي العديد من الثغرات التي تتيح ممارسة المحاسبة الإبداعية، من بينها سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية، وأساس الاستحقاق.

- تتفق أغلب الدراسات على استخدام المستحقات الاختيارية لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتنشأ نتيجة المفاضلة التي يقوم بها المسيرين حول اختيار البدائل والسياسات المحاسبية المتاحة بغرض اعداد وعرض القوائم المالية للمؤسسة.

- تبين النتائج أن أغلب المؤسسات الجزائرية لم تمارس المحاسبة الإبداعية بنسبة 60% حيث بلغ أعلى تكرار لعدم ممارسة المحاسبة الإبداعية في سنة 2010 و2011، والذي بلغ 3 مؤسسات بنسبة 75% أما في باقي السنوات فنجد أن المؤسسات التي لم تمارس المحاسبة الإبداعية تساوي المؤسسات التي مارست المحاسبة الإبداعية، إذ بلغ عددها 2 مؤسسات بنسبة 50%،

من خلال النتائج السابقة نقدم التوصيات التالية:

- توعية المحاسبين بضرورة الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة والابتعاد عن الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.

- ضرورة توعية مستخدمي القوائم المالية بالانعكاسات السلبية للمحاسبة الإبداعية على قراراتهم الاستثمارية.

- ضرورة تضيق الثغرات التي تتيحها قواعد القياس المحاسبي وأساليب الإفصاح المنصوص عليها في ظل النظام المحاسبي المالي، خاصة ما تعلق منها بأساليب التقييم وأساس الاستحقاق.

ملاحق:

الجدول رقم (01): المستحقات الكلية وفقا لمنهج الميزانية

المصدر: من انجاز الباحثين استنادا على القوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة.

المؤسسات	السنوات	المستحقات الكلية	التغير في الأصول المتداولة	التغير في النقدية	الالتزامات المتداولة	السلفات المصرفية	الاهتلاكات والمؤنات
صيدال	2010	5869563825	6154590901	644357092,1	-484006942,3	-211372503,2	336049429,7
	2011	164053632,3	1078575856	2568570256	-104470482,1	-61547087,98	-1488030462
	2012	2427423692	3528035719	1333917846	1192547834	719075450,7	-2144929105
	2013	-169584349,9	224434083,2	259770678,3	-590298517,9	2155845612	-1431299340
	2014	5736249515	-206359100,4	785203739,7	-2834623599	-2762814494	-1130374262
الأوراسي	2010	-319339736,8	-655916043,6	-507859451,1	-99683403,52	56865406,43	214101141,4
	2011	-334954121,1	-945486297,3	-271342600,3	-130376536,9	-413151489,3	204338450,3
	2012	-2304679954	-713420290,7	-1163993757	-444393951,4	-35875279,89	3235522652
	2013	-52514344,22	1131938443	689393182,3	362328835,9	420977544,3	-288246775
	2014	749510563,9	1175993978	842794075,1	199378639,1	62515538,56	-678204838,8
دهلي	2010	-2043395296	-653969276,8	-405030494,7	420779696,6	57247537,82	1316429279
	2011	1082145857	-153617986,7	-594334831,3	435044866,2	260198301,1	-1336672180
	2012	644964048	916048669,2	580944852,2	617244528,8	556856021,4	-1483960781
	2013	2281908032	482547561,2	884114062,2	-637356789,7	-391107719,4	-1655010024
	2014	2492542961	-153015589,2	-942277175,7	10680662,21	68164473,88	-1782126511
روبية	2013	-1872652631	137533161	-8498060	40602027	130274728	1847807097
	2014	-2441022798	364180753	51765184	325301349	202026242	2226110776
سونلغاز	2010	56939698	-76821801	-43740056	-51604324	18767633	-57184752
	2011	-57405193	-25116919	-88636	-35709387	-3800703	71887000
	2012	-65566000	61320000	16866000	24547000	8580000	76893000

الجدول رقم (02): معادلات الإندثار لمؤسسات العينة خلال فترة الدراسة. الوحدة: %

السنوات	المؤسسات	TACit / Ait-1	1 / Ait-1	(AREVit - ARECit) / Ait-1	PPEit/Ait-1
2010	SAIDAL	0,328493775	5,59656E-11	0,158935189	0,0068487
2010	EL AURASSI	-0,044908915	1,40631E-10	6,26029E-05	0,2929639
2010	SPA DAHLI	-0,06722505	3,28987E-11	-0,000616924	0,6750016
2010	NCA-ROUBA	-	-	-	-
2010	Sonelgaz	0,036179624	6,35402E-10	-0,019433084	0,4455881
2011	SAIDAL	0,005806964	3,53967E-11	0,054810208	0,351715

2011	EL AURASSI	-0,038859372	1,16014E-10	-0,093012375	0,2257293
2011	SPA DAHLI	0,035596009	3,28939E-11	-0,006969689	0,6374054
2011	NCA- ROUIBA	-	-	-	-
2011	Sonelgaz	-0,03191358	5,55935E-10	-0,00682379	0,4716039
2012	SAIDAL	0,088988426	3,66596E-11	0,045003856	0,3535187
2012	EL AURASSI	-0,212062984	9,20141E-11	0,097815304	0,2395483
2012	SPA DAHLI	0,020735152	3,21493E-11	0,013275002	0,7475781
2012	NCA- ROUIBA	-	-	-	-
2012	Sonelgaz	-0,319821665	4,87786E-09	0,940237142	0,0052641
2013	SAIDAL	-0,00564883	3,33099E-11	-0,052270151	0,2810672
2013	EL AURASSI	-0,00472339	8,99448E-11	0,066348504	0,7642794
2013	SPA DAHLI	0,070198405	3,0763E-11	0,022158769	0,0003324
2013	NCA- ROUIBA	-0,407559157	2,17637E-10	0,055072998	0,6811943
2013	Sonelgaz	-	-	-	-
2014	SAIDAL	0,190575775	3,32231E-11	-0,042879519	0,2618489
2014	EL AURASSI	0,062832327	8,38311E-11	0,066632229	0,6081433
2014	SPA DAHLI	0,075155249	3,0152E-11	-0,005733797	0,6158967
2014	NCA- ROUIBA	-0,445232261	1,82396E-10	0,119098075	0,818251
2014	Sonelgaz	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الباحثين استنادا على الجدول رقم (1)، والقوائم المالية للمؤسسات محل الدراسة.

الجدول رقم (03): نتائج اختبار اعتدالية التوزيع الاحتمالي للبيانات.

البيان	إحصائي الاختبار	درجة الحرية	p.value
Kolmogorov-Smirnov	0.136	20	0.200
Shapiro-Wilk	0.915	20	0.081

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	,949 ^a	,900	,800	,091077266294	2,396

الجدول رقم (5): الانحدار الخطي المتعدد بعد استبعاد 12 مشاهدة الأخيرة

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,012	3	,004	,545	,677 ^a
Residual	,028	4	,007		
Total	,040	7			

المصدر: البرنامج الاحصائي SPSS .

الجدول رقم (6): الانحدار الخطي المتعدد بعد استبعاد 12 مشاهدة الأولى.

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	,223	3	,074	11,235	,020 ^a
	Residual	,026	4	,007		
	Total	,249	7			

الجدول(07): معالم نموذج جونز المعدل.

السنوات	a1	a2	a3
2010	2.575	2.521	0.019
2011	-86649922.24	0.141	0.134
2012	1.570	-9.296	-0.904
2013	-3.008	1.170	0.067
2014	-5.549	3.862	-0.779

المصدر الجدول رقم (08): المستحقات الاختيارية وغير الإختيارية إلى اجمالي الاصول

المصدر: من اعداد الباحثين استنادا على المعادلة رقم 3 و4 والجدول رقم (7)

الجدول رقم (09): المستحقات الاختيارية والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية.

المتغير الوهمي	متوسط المستحقات الاختيارية	القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية	المستحقات الاختيارية	المستحقات غير الاختيارية	السنة	المؤسسة
0	34352749643.93	1291864554.28	1291864554.28-	7165113226,384	2010	SAIDAL
0		1299554646.29	-1299554646.29	1453411536.48	2011	
0		22558881907.83	22558881907.83	20131142500.5-	2012	
0		1101776039.66	1101776039.66	1269894454.43-	2013	
0		16855761088.88	16855761088.88	11136842148-	2014	
1	3101327071.62	359808081.99	359808081.99-	40673957,0952	2010	ELAURASSI
1		395641858.62	395641858.62-	61027110.21	2011	
0		9933263427	9933263427	-12280730495	2012	
1		1489803212.54	1489803212.54.-	1434213540.43	2013	
1		3328118776.66	3328118776.66	2576608085.16-	2014	
0	6642539022.97	3328118776.66	2386112467.29-	343478609.99	2010	SPADAHLI
0		396503823.45	396503823.45-	2480702339.21	2011	
1		8911680536.26	8911680536.26	24852784940.94	2012	
0		1440040214.52	1440040214.52	841919673.95	2013	
1		19136351763.98	19136351763.98	16648957687.21-	2014	

0	643890586.72	120710897.19	120710897.19	-63739130.85	2010	Soneigaz
0		82743422.99	82743422.99-	2536265.79	2011	
1		1728217440	1728217440	1793820000-	2012	
1	1924719196.91	2380106164.82	2380106164.82-	505427950.06	2013	NCA- ROUIBA
0		1469332229	1469332229-	970417181.26-	2014	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على الجدول رقم 08 و الجدول رقم 02.

الجدول رقم (10): التحليل الوصفي للمستحقات الاختيارية.

الانحراف المعياري	أدنى قيمة للمستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول	أعلى قيمة للمستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول	متوسط المستحقات الاختيارية إلى إجمالي الأصول	السنوات
0.0729	0.0785-	0.0767	0.031175-	2010
0.00005	0.0460-	0.0459-	0.04597-	2011
3.7884	0.82	8.43	2.7477	2012
0.2633	0.518-	0.0443	0.142750-	2013
0.3944	0.268-	0.577	0.287	2014
1.8922	0.518-	8.43	0.5629	الكل

المصدر: من إعداد الباحثين استناداً على الجدول رقم (09).

الجدول رقم (11): المؤسسات الممارسة وغير الممارسة للمحاسبة الإبداعية خلال فترة (2010-2014).

النسبة	المجموع	المؤسسات غير ممارسة		المؤسسات الممارسة		السنوات
		النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	
%100	4	%75	03	%25	01	2010
%100	4	%75	03	%25	01	2011
%100	4	%50	02	%50	02	2012
%100	4	%50	02	%50	02	2013
%100	4	%50	02	%50	02	2014
%100	20	%60	12	%40	08	

قائمة المراجع:

أولاً- المراجع باللغة العربية:

- بوسنة حمزة، دور التدقيق المحاسبي في تفعيل الرقابة على إدارة الأرباح، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2012/2011.
- جمعة هوام وآخرون، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المدرجة ببورصة باريس، المجلة الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2013.
- كيموش بلال ، دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في إدارة الأرباح -دراسة حالة المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر، مجلة الباحث، العدد 14، .
- مريم عبد الحليم، دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة السورية وتقييم إجراءات كشفها من قبل المدقق الخارجي، أطروحة دكتوراه، جامعة تشرين، 2014.
- خمقاني بدر ومسعود صديقي، واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 8، 2015.

ثانياً- المراجع باللغة الأجنبية:

- Brijesh Yadav, Creative Accounting: An Empirical Study from Professional Prospective ,*International Journal of Management and Social Sciences Research* , Volume 3, January 2014.
- Ines Fakhfakh Ben Amar, Free cash flow, gestion des résultats et gouvernement des entreprises, étude comparative des entreprises françaises et américaines, thèse présentée et soutenue en vue de l'obtention du doctorat en sciences de gestion, université de Reims Champagne- Ardenne, France, 2009.
- Mahesh Singh Rajput, CREATIVE ACCOUNTING: SOME ASPECTS , *International Journal of Business and Administration Research Review*, Vol.2, 2014 .
- Oriol Amat, John Blake ,Jack Dowds ,THE ETHICS OF CREATIVE ACCOUNTING ,Economics Working Paper, 1999.
- Ronen, Yaari, Earning management, emerging insights in theory, practice & research, Springer edition, New York, USA, 2008
- La commission d'organisation et de surveillance des opérations de bourse : <http://www.cosob.org->