

واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في بيئة الأعمال الجزائرية

-دراسة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية -

The Reality of Practicing Creative Accounting in the Algerian Business Environment

- A study of a Group of Economic Institution's-

عتيق لعلی

جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر

laalatik@gmail.com

تاريخ النشر: 2024/01/22

شیحي حسین*

مخبر متطلبات تأهيل وتنمية الاقتصاديات النامية في ظل الانفتاح

الاقتصادي العالمي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة – الجزائر

Hocine.chihi@univ-ouargla.dz

تاريخ القبول: 2024/01/19

تاريخ الإستلام: 2023/09/14

ملخص:

إن المؤسسات الاقتصادية هي كيان يسعى الى تعظيم الأرباح بشتى الطرق سواء بطرق قانونية او غير قانونية، ومن هذه الطرق هي المحاسبة الإبداعية إذ تعتبر وسيلة تحقيق الأرباح بالنسبة للمؤسسات الاقتصادية، وتسعى جاهدة الى محاولة ترسيخ تلك المعاملات التي تعود لها بالفائدة، بواسطتهم أو بواسطة من لهم مصالح شخصية، كالمسيرين، ولاكن المنظمات والهيئات تسعى جاهدة لترسيخ الشفافية وتستعمل شتى الطرق من أجل محاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية خاصة تلك الغير قانونية منها، مثل تفعيل دور مراجعة الحسابات وكذلك تفعيل دور منظمات العالمية، وقد عالجنا في هذه الدراسة واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الاقتصادية الجزائرية عن طريق تسليط الضوء على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتوصلت هذه الدراسة الى المؤسسات في الجزائر كغيرها في شتى دول العالم تسعى جاهدة الى ممارسة المحاسبة الإبداعية من أجل تحسين صورتها وكذلك تحقيق أهدافها المستطرة عن طريقها. الكلمات المفتاحية: المؤسسات الاقتصادية، المحاسبة الإبداعية، الخداع المحاسبي، ممارسات المحاسبة الإبداعية، بيئة الأعمال الجزائرية.

تصنيفات JEL: D02، M41.

Abstract:

Economic institutions are an entity that seeks to maximize profits in various ways, whether by legal or illegal means, and one of these methods is creative accounting, as it is considered a means of achieving profits for economic institutions, and it strives to try to establish those transactions that benefit them, through them or through those who have personal interests, such as managers, but organizations and bodies strive to establish transparency, and use various methods in order to combat creative accounting practices, especially those that are illegal, such as activating the role of auditing as well as activating the role of international organizations. In this study, we addressed the reality of practicing creative accounting in The Algerian economic environment through By shedding light on a group of Algerian economic institutions, this study found that institutions in Algeria, like others in various countries of the world, strive to practice creative accounting in order to improve their image as well as achieve their established goals.

Keywords: Economic institutions, creative accounting, accounting deception, creative accounting practices, Algerian business environment.

Jel Classification Codes: D02; M41.

* المؤلف المراسل.

1. مقدمة:

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير، وكذلك من طرف المؤسسات، التي تسعى جاهدة الى تعظيم أرباحها بشتى الطرق وذلك عن طريق الممارسات المحاسبية الإبداعية، سواء تلك التي يسمح بها القانون او التي لا يسمح بها القانون، أو طريق الضغط على ممارسين المهنة من أجل ممارسة المحاسبة الإبداعية، والبيئة الاقتصادية الجزائرية على الرغم من الجهود الحثيثة من طرف الدولة من الحد من هذه الممارسات لكن يبقى ذلك نسبي لأنه ليس من السهل مراقبة المؤسسات وجميع معاملاتها التي تندرج تحت راية المحاسبة الإبداعية وكذلك نظرا لتعدد البدائل المحاسبية التي تساعد على ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف المؤسسات، وكذلك من أجل تحسين صورة المؤسسة الخارجية، لعدة أسباب منها الحصول على امتيازات خارجية...الخ

1.1. إشكالية البحث: ومع هذه الطرح السابق تاتي إشكالية دراستنا التي نريد التطرق لها وهي:

ما واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية من طرف المؤسسات الاقتصادية في بيئة الاعمال الجزائرية؟

2.1. الأسئلة الفرعية: ومنه يأتي الأسئلة الفرعية التالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال هذه الدراسة:

- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية؟
- ماهي أهم الممارسات للمحاسبة الإبداعية؟
- ماهي أهم دواعي ممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- ماهي أهم الوسائل الحديثة للممارسة المحاسبة الإبداعية؟
- ماهي أهم الوسائل لمحاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية في البيئة الاعمال الجزائرية؟

3.1. فرضيات الدراسة:

- يوجد مفهوم محدد للمحاسبة الإبداعية؛
- يوجد ممارسات محددة ودوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية؛
- لا يوجد وسائل لمحاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المؤسسات في البيئة الاقتصادية في الجزائر لا تقوم باي ممارسات للمحاسبة الإبداعية.

4.1. منهجية البحث:

ومن أجل اثبات الفرضيات أو نفمها وللإجابة على التساؤلات السابقة اتبعنا المنهج الوصفي لتوصيف الأحداث المتعلقة بدراسة أم في الجزء التطبيقي المنهج الوصفي والتحليلي.

5.1. أهمية الدراسة:

- توضيح مفهوم المحاسبة الإبداعية.
- معرفة أهم الممارسات ودواعي ممارسة المحاسبة الإبداعية.
- تسليط الضوء على البيئة الاقتصادية الجزائرية لمعرفة واقع ممارسة المحاسبة الإبداعية وأهم الممارسات التي تقوم بها.

6.1. الدراسات السابقة:

❖ دراسة مارتين (2002) Martin, بعنوان "Quality Earning in Case A" حالة في جودة الإقراض

هدفت الدراسة إلى البحث في التغييرات الأخيرة في تعيين مدراء وأعضاء مجلس الإدارة وتنقلاتهم للتدني الاقتصادي الكبير الذي يعاني منه الاقتصاد الأمريكي للاطلاع في شركة ZAR الأمريكية نظرا على وجهات نظرهم في الآليات والطرق المستخدمة لرفع مبلغ الدخل، وتوصلت الدراسة إلى أن توجهات المدراء تركز على تحسين الوضع المالي للشركة من خلال - استخدام جميع السياسات المحاسبية التي تسهم في إظهار وضع مالي مستقبلي أفضل والذي ينعكس في صورة الأرباح على الأرباح.

❖ مقال علمي منشور في مجلة مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية حافي هدى 2019 تحت عنوان "

ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافه"

تناولت هذه الدراسة إلى التعريفات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها، وكذلك إلى الممارسات المحاسبية الإبداعية وفق المعايير المحاسبية، حيث توصلت إلى النتائج، أهم الاتجاهات والأساليب المتبعة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها عن طريق اختبار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصدقية العالية وعن طريق حوكمة الشركات، تغيير بعض السياسات المحاسبية. بالإضافة إلى اكتشاف طرق وأساليب الاحتيال المحاسبي في القوائم المالية بواسطة قانون - Sarbanes OXELY وقانون بالفورد وأسلوب العصف الذهني.

❖ مقال علمي منشور في مجلة مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا سنة 2018 من إعداد د. نوى الحاج تحت عنوان "

لمحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق"

تناولت هذه الدراسة المحاسبة الإبداعية وأساليبها والجهود التي تقوم بها الهيئات الدولية والمحلية من أجل الحد منها. حيث توصلت إلى أن بعض الهيئات الدولية تسعى جاهدة من أجل ترسيخ الشفافية في الصريجات من المؤسسات الاقتصادية، وكذلك توحيد الجهود الدولية، ومحاولة الرقي ببعض الهيئات التي لعل علاقة مباشرة بممارسة المحاسبة الإبداعية، عن طريق ترسيخ مبدأ المسؤولية التي تلقى عاتق المهنيين، وقد أعطت هذه الدراسة أهمية للجانب الهيات الدولية أو المحلية، على الرغم من بعض الحالات تكون ليس لهم فعالية لأن أصحاب المال والاعمال هم يضغطون على المهنيين من أجل ممارسة المحاسبة الإبداعية لصاح المؤسسة.

❖ دراسة الخشاوي والدوسري (2008) بعنوان " المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"،

تطرق وهدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة الإبداعية من عدة جوانب مع التركيز على دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وقد توصل الباحثان إلى أن أهم أساليب صورة الدخل بغرض تقديم انطباع مضلل عن الأرباح والعديد من الممارسات التي تستخدم في إدارة الأرباح وتجميل صور الدخل والهدف من القيام بها.

كما توصل الباحثان إلى أهم الاتجاهات والوسائل اساليب استخدام المحاسبة الإبداعية والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها كما بين الباحثان دور المنظمات المهنية لمواجهة أي مشاكل أو أخطار قد تؤثر على المهنة من خلال بيان دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

بالإضافة إلى بيان دور المدقق في التحقق من ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال إطار مسؤولياته وكذلك التعرف على كيفية تعزيز أداء عمل، تسليط الضوء على دور المدقق المحوري المدقق للحد من الممارسات الإبداعية.

المحور الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية أو الخداع المحاسبي (أو الخداع المالي)

تناولت العديد من الأدبيات المحاسبية تعريف المحاسبة الإبداعية (Creative Accounting) أو (الخداع المحاسبي Accounting Shenanigans)، يجب الإشارة إلى المعنى اللغوي لكلمة إبداع، أبدع في عمله أي أجاد في عمله، تفكير إبداعي أي خلاق وأصيل، أبدع بمعنى طريقة جديدة، أو أنشأ من غير سابق مثال أو ابتكار. وفي قاموس أوكس فورد جاءت بمعنى المهارات والقدرة على إنتاج الجديد، الإبداع إيجاد شيء غير مسبق بمادة أو زمان، أو تأسيس الشيء عن الشيء (3). ولا يوجد ما يعبر عن الخداع أو الاحتيال في اللغة لكلمة إبداع. (الحاج، 2018، صفحة 215)

1.2. تعريف المحاسبة الإبداعية

قد حاول العديد من الباحثين والكتاب والمختصين وضع تعريف لمفهوم المحاسبة الإبداعية، ونظرا لاختلاف توجهات هؤلاء الباحثين والكتاب، فقد ظهرت العديد من التعريفات لهذا المفهوم، وقد بنيت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها:

1.1.2. تعريف ناصر وبند لبيوري (Naser and Pendlebury): المحاسبة الإبداعية "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة و/أو تجاهل بعضها أو جميعها. (الحاج، 2018، صفحة 215)

2.1.2. تعريف الخشاوي، وآخرون (الصوفي، 2011، صفحة 362): يستخدم العاني اصطلاح المحاسبة المبدعة بدلا المحاسبة الإبداعية، إذ يصفها بأنها هي " المحاسبة الإبداعية "عملية تلاعب بالأرقام من خلال انتهاز الفرصة للتخلص من الالتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح، لنقل الكشوف المالية مما يجب أن تكون عليه، إلى ما يفضل معد هذه الكشوف أن يبلغ عنه، وهي أيضا عملية تتم من خلالها هيكلة المعاملات لكي تنتج نتائج محاسبية مطلوبة، بدلا من الإبلاغ عن هذه المعاملات بطريقة منسقة وحيادية"، ولهذا الأمر فإنه يمكن تلخيص مفهوم المحاسبة الإبداعية بأنها عبارة عن "عمليات أو ممارسات حديثة ومعقدة ومبتكرة يقوم من خلالها المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد والقوانين المحاسبية لمعالجة الأرقام المسجلة في حسابات الشركات أو التلاعب بها بقصد تحقيق أهداف محددة."

من خلال ما سبق يمكن تعريف المحاسبة الإبداعية من طرف الباحث " هي عبارة عن إستغلال ممارسين للمحاسبة ومعدو القوائم المالية لخبراتهم، واستغلال البدائل المحاسبية المتاحة من توجيه تلك التصريحات بما يخدم مصالح سواء الشخصية أو المؤسسية (أصحاب رؤوس الأموال)"

المحور الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع ممارستها

1.3. العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عدة عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

- اختيار المبادئ: تسمح القواعد والسياسات أحيانا لتختار بين مختلف الطرق، المحاسبية التي تستخدمه المؤسسة في إعداد قوائمها المالية، هذا يترتب عليه اختيار الشركة للبدائل المناسبة التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها التي تحقق صورة حسنة لشركة (الله، 2019، صفحة 141).

- حرية التقديرات المحاسبية: يضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع، وهذا يتيح لإدارة التلاعب في بعض التقديرات بغرض الحصول على تقديرات مسبقة (هدى، 2019، الصفحات 92-93).

- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية: يمكن أن تؤدي التحكم توقيت تنفيذ وحداث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن طريق الحسابات والقوائم المالية للشركة، فإذا ترك الحرية لشركة لتنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل من تنفيذ هذه العمليات أو تعجل في تنفيذها (كاظم، 2017، صفحة مذكرة ماجستير 36).

2.3. دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية:

أثبتت العديد من الدراسات وجود عمليات إدارة الأرباح وانتشارها كلما أرادت الشركة أو واجهت قرارات مهمة وتنحصر دوافع الإدارة من استخدام المحاسبة الإبداعية بالنقاط الآتية:

- التهرب الضريبي: يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجيين. (الصوفي، 2011، صفحة 362):

- تحقيق مكاسب شخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية الحالية. أحياناً تتقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً (الحلي، 2009، صفحة 24 مذكرة ماجستير).

- الوفاء بالمتطلبات اللازمة: تتقيد الشركات وإدارتها بالعديد من المتطلبات القانونية والتعاقدية وأحياناً بالمتطلبات التنافسية اللازمة للاستمرار والمحافظة على الحصة السوقية، إن تحقيق هذه المتطلبات يمكن الشركة من المحافظة على عملائها وزبائنها واستمرار تطورها، لذلك تستخدم الشركات أساليب المحاسبة الإبداعية للوفاء بالمتطلبات اللازمة عندما لا تسمح ظروفها التشغيلية والاستثمارية بتحقيق تلك المتطلبات. ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول عليه (أسماء، 2017، صفحة 368).

- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالباً التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها لسداد التزاماتها. وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية. إظهار الوضع المالي للشركة وليس حقيقياً بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات الشركة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه. إن إظهار الوضع المالي للشركة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع يدفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على المكاسب المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية (مراد، 2017، صفحة 137).

المحور الثالث: الوسائل الحديثة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فعلى المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار المعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد

منها، فبعد اهتمام الباحثين بالنماذج المالية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وجدوا أنها ليست بحل كاف لمواجهة هذه الممارسات ما (الدوسري، 2008، صفحة 14).

لم تقتزن بحلول أخرى، ومن أهم الاتجاهات الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها ما يلي (الدوسري، 2008، صفحة 14):

أولاً: اتجاه مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB:

تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها، وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية IFRS كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها (2) (العربي، 2010، صفحة 34)

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية US GAAP، وتلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالاتحاد الأوروبي بإصدار معايير محاسبية جديدة تساعد على توحيد التطبيق المحاسبي بين الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبة محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية. استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة عندما قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الاتحاد الدولي للمحاسبين إجراء دول الاتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.
- الحد من بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس اصدار المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة وذلك تلاقيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة ذلك في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة ومن أهم التعديلات (الدوسري، 2008، صفحة 14):

العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و (المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بين عدة بدائل بحيث تستغل تلك البدائل في تجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو التغطية على بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا الأمر من وجهة نظر الباحثين من أهم التغييرات أو التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية الجديدة، فقد اتضح أن هنالك صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبة، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار الأمر الذي قد يستغله بعض ضعاف النفوس في القيام بعملية تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير إلى داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

ثانياً: الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية

ويتم ذلك عن طريق سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغاؤها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت وهنا تجدر الإشارة إلى ألا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبو الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية بند الطوارئ "لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، لهذا الأمر فقد رأت

هيئة المعايير المحاسبية البريطانية الغاء " فقد الطواري " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ، أما الطريقة الأخرى فتتمكن في تفعيل فرضية " الثبات "، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسها في أحد الأعوام فيجب عليها هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات (الدوسري، 2008، صفحة 14)

ثالثاً: تفعيل دور مراجعة الحسابات

ويكون ذلك من خلال (فداوي، 2014 اطروحة دكتوراه ، صفحة 193):

- تحديد سلطة لجان المراجعة من منظور نزاهة قوائم الشركات المالية.
- التركيز على استقلالية وكفاءة المراجع الخارجي والداخلي.
- تقديم المساعدة لإدارة المخاطر، رغم أن الإدارة مسئولة وبشكل مباشر عن المخاطر التي تتعرض لها الشركة، إلا أن لجنة المراجعة مطالبة بمناقشة كل من المراجعين الداخليين والخارجيين حول الآلية التي تتبعها إدارة الشركة للسيطرة على المخاطر المالية المتعددة، وماهية الخطوات التي تتخذها ضمن السياسات والتوجيهات الموضوعة من قبلها لتقليل تلك المخاطر.
- تقييم تقرير المدقق الخارجي لمرة واحدة على الأقل سنوياً، ومناقشة القوائم المالية الربع سنوية والسنوية مع كل من الإدارة والمراجع المستقل، بما في ذلك التطرق للآليات المتبعة من قبل الإدارة في عملية الإفصاح، ومناقشة المواضيع المتعلقة بالدخل كالألية المتبعة من قبل الإدارة في اختيار شكل ونوع تقديم القوائم.
- ترتيب لقاءات مع الإدارة، والمراجعين الداخليين والخارجيين، في سبيل أن تتمكن لجنة المراجعة من تفعيل وظيفة الملاحظة.
- اختيار مكاتب تدقيق ذات كفاءة ومصداقية عالية، حيث أن المراجع الكفاء والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.
- تصميم خطة مهام مكتوبة، يكون من أهم أهدافها الكشف عن المحاسبة الإبداعية بوسائلها المتعددة.
- مراجعة المشاكل المتعلقة بالتدقيق ومدى استجابة إدارة الشركة، حيث يجب على اللجنة المراجعة وبشكل دوري مراجعة المشاكل التي تعترض المراجعين الخارجيين خلال عملهم، مثل المشاكل المتعلقة بالقيود المفروضة على عملية المراجعة، أو القيود المفروضة على الوصول إلى معلومات معينة، وجميع الخلافات بينهم وبين إدارة الشركة.
- إنشاء وتفعيل سياسات خاصة بالاستماع ومصارحة موظفي شركات المراجعة من منطلق بأن هؤلاء قد يسعون للحصول على مركز وظيفي مرموق بالشركة التي يقومون بتدقيقها.

رابعاً: تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية

ويتم هذا الأمر عن طريق التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية، أو إرسال

رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة (المنعم، 2010، صفحة 92).

خامسا: تفعيل دور أخلاقيات الأعمال

وذلك عن طريق تفعيل التنظيم المهني لمهنتي المحاسبة والمراجعة، ووضع ميثاق للسلوك المهني، وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمراجع المعتمد (الدوسري، 2008، صفحة 13).

سادسا: تفعيل دور حوكمة الشركات:

وتعد حوكمة الشركات كنظام رقابي متكامل تحكمه مبادئ وآليات رقابية داخلية وخارجية، من أهم الوسائل التي يمكن أن تشكل خططا دفاعيا للحد من ظاهرة المحاسبة الإبداعية والآثار التي قد تترتب عنها.

سابعا: الإصلاحات الجبائية:

تعتبر الإصلاحات الجبائية من أهم العناصر الأساسية للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، لأن معظم ان لم نقل كل الأسباب التي تؤدي بأصحاب المؤسسات خاصة في العالم الثالث هي التهرب الضريبي الذي بدوره يؤدي الى تقليل العبء الضريبي عليهم وهنا يأتي دور الدول في محاولة الإصلاح بشكل دوري ومركز على القوانين والتشريعات، التي تؤدي بالمكلفين بالضريبة الى التملص من اداء الضريبي عن طريق ممارسة المحاسبة الإبداعية (إيمان، 2020، صفحة 42).

2.4. الدراسة التطبيقية:

سنقوم في هذه الدراسة التطبيقية بعرض مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، التي تزاوّل نشاطها في بيئة الأعمال الجزائرية وسنقوم بعرض لجدول يبين رقم أعمالها، ومصاريفها (قائمة الدخل)، حيث سنقارن تلك المداخيل با لنتيجة المصروح بها، وسنختار مجموعة من المؤسسات المختلفة القطاعات، اثنين منها تمارس نشاط الانتاج واثنين نشاط الخدمات واثنين تمارس نشاط البيع (التجارة). حيث كما هو معروف لدى إدارة الضرائب، انه هناك هامش ربح معتمد لديهم وهو:

- نشاط الانتاج بيع المواد الغذائية المدعمة محدد بمرسومالمصدر (الرسمية، 2022) www.dgi.dz
- نشاط الانتاج 15 %
- نشاط البيع 15 %
- نشاط الخدمات 20 %

(اعتمادا على مراسه إدارية من الإدارة الجبائية المركزية سنة 2006 وتحت تعليمات التالية:

- (Note n° 1146/ME/DGI/DOF/VRF/B3 du 23/06/92)
- (Note n° 729/MF/DGI/[GSE du 11/07/94)
- Note n° 94/MF/DGI/DOF/SDOF/B1 du 12/02/95)
- (Note n° 469/MF/DGI/DOF/VRF/B4 du 29/07/95)
- (Note n° 1769 MF/DGI/DOF/SDOF/B2 du 21/04/97)
- (Note n° 628 MF/DGI/DOF/SDOF du 02/05/98)

من خلال هذه المقاربة سنقوم بمقارنة النتيجة المصرحة في الميزانية المحاسبية التي بدورها تكون مصرحة لدى الضرائب بالنتيجة التقديرية بعد تطبيق هوامش الربح المذكورة سابقا من أجل معالجة الإشكالية المطروحة ومعرفة مدى ممارسة المؤسسات الاقتصادية، للمحاسبة الإبداعية بالرغم أن الإدارة الجبائية لا تحث على نسبة معينة لأن الجزائر بها سوق حر وهذه الهوامش دائما ما يعتمدون عليها في برمجة الملفات.

3.4. مؤسسات اقتصادية قطاع الخدمات:

1.3.4. المؤسسة الاقتصادية الأولى:

- تعريف بالشركة: هي عبارة عن مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة ذات شخص وحيد براس ماله: يقدر ب 155.000.000.00 دج تمارس نشاط كراء العتاد والاشغال العمومية، ومقرها ولاية ورقلة الجزائر، لها إدارة متكون من مسير ومحاسب ورئيس العتاد ورئيس المستخدمين وبها حوالي 10 عمال بين سائق وميكانيكي.
- دراسة تحليله لجدول الدخل لمؤسسة الاقتصادية الأولى: هذا الجدول يحتوي على قائمة الدخل لهذه الشركة (جدول حسابات النتائج لمدة ثلاثة سنوات):

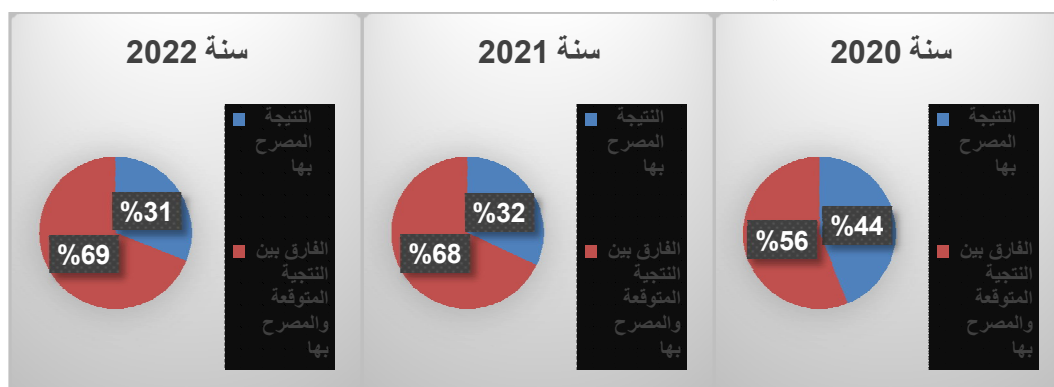
جدول رقم (01): جدول يبين قائمة الدخل بالنسبة لشركة رقم 01

الوحدة: بالدينار الجزائري

السنة	2020	2021	2022
رقم الاعمال خدمات	52.487.721.00	80.555.181.00	66.466.840.00
استهلاكات السنة	46.042.861.00	67.701.357.00	48.001.250.00
تكاليف المستخدمين	1.415.523.00	811.848.00	843.699.00
الضرائب والرسوم	688.180.00	25.725.00	412.086.00
مصاريف مالية وإهتلاكات	7.377.142.00	7.377.142.00	13.836.757.00
النتيجة المحاسبية المصرحة بها	4.639.109.00	4.639.109.00	3.373.048.00
النتيجة المتوقعة حسب النشاط 20 % من رقم الاعمال	10.497.544.00	16.111.036.20	13.293.368.00
الفارق بين المتوقع والمصرح	(-5.858.435.00)	(-11.471.927.20)	(-9.920.320.00)
نسبة الفارق مقارنة بين المتوقع والمصرح به	(%56) اقل من المتوقع	(%68) اقل من المتوقع	(%69) اقل من المتوقع

مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مسير الشركة

الشكل رقم (01): رسم بياني يبين النتيجة المصرح بها والفارق بين النتيجة المتوقعة والمصرح بها



مصدر: من إعداد الباحثان: اعتماد على النتائج المتوصل الي في الجدول رقم 01

من خلال البيانات المقدمة سابقا نلاحظ أن نسبة النتيجة المحققة والمصرحة في القوائم المالية لشركة هي 44 % مقارنة بالنسبة المتوقعة أي صرحت المؤسسة بمبلغ 4.639.109.00 دج بدلا من المتوقع وهو 4.639.109.00 دج أي بنقص 56 % أي ما مقداره 5.858.435.00 دج وهذا راجع لان المؤسسة تقوم بتخفيض النتائج المصرح بها بواسطة تضخيم التكاليف من أجل عدم تحمل تكاليف جبائية أقل. وكذلك الحال بالنسبة لسنة 2021. 2022 وذلك راجع للممارسة المحاسبية الإبداعية عن طريق التهرب الضريبي ، بواسطة تضخيم التكاليف المصرح بها من طرف هذه الشركة .

2.3.4. المؤسسة الاقتصادية الثانية:

- تعريف بالشركة: هي عبارة عن مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة براس ماله: يقدر ب 38.000.000.00 دج تمارس نشاط كراء العتاد والاشغال العمومية ومقرها ولاية ورقلة الجزائر، لها إدارة متكون من مسير ومحاسب ورئيس العتاد ورئيس المستخدمين وبها حوالي 05 عمال بين سائق وميكانيكي وحارس حضيرة.

- دراسة تحليله لجدول الدخل لمؤسسة الاقتصادية الثانية: هي عبارة عن مؤسسة ذات المسؤولية المحدودة براس ماله: يقدر ب 38.000.000.00 دج تمارس نشاط كراء العتاد والاشغال العمومية ومقرها ولاية ورقلة الجزائر، لها إدارة متكون من مسير ومحاسب ورئيس العتاد ورئيس المستخدمين وبها حوالي 05 عمال بين سائق وميكانيكي وحارس حضيرة. هذا الجدول يحتوي على قائمة الدخل لهذه الشركة (جدول حسابات النتائج لمدة ثلاثة سنوات التالية 2020.2021.2022):

جدول رقم (02): جدول يبين قائمة الدخل بالنسبة للمؤسسة رقم 02

الوحدة: بالدينار الجزائري

السنة	2020	2021	2022
رقم الاعمال خدمات	58.350.000.00	56.085.230.00	41.631.750.00
استهلاكات السنة	1.463.744.00	37.582.00	186.486.00
تكاليف المستخدمين	854.927.00	683.932.00	781.788.00
الضرائب والرسوم	1.005.949.00	503.711.00	600.801.00
مصاريف مالية وإهلاكات	52.655.795.00	52.655.795.00	37.615.233.00
النتيجة المحاسبية المصرحة بها	2.369.585.00	2.204.003.00	2.447.442.00
النتيجة المتوقعة حسب النشاط 20 % من رقم الاعمال	11.670.000.00	11.217.046.00	8.326.350.00
الفارق بين المتوقع والمصرح	(-9.300.415.00)	(-9.013.043.00)	(-5.878.908.00)
نسبة الفارق مقارنة بين المتوقع والمصرح به	(80%) اقل من المتوقع	(81%) اقل من المتوقع	(71%) اقل من المتوقع

مصدر: من إعداد الباحث اعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مسير الشركة

الشكل رقم (02): رسم بياني يبين النتيجة المصرح بها والفارق بين النتيجة المتوقعة والمصرح بها



مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على النتائج المتوصل الى في الجدول رقم 02

من خلال البيانات المقدمة سابقا نلاحظ أن نسبة النتيجة المحققة والمصرحة في القوائم المالية لشركة هي 20 % مقارنة بالنسبة المتوقعة أي صرحت المؤسسة بمبلغ 2.369.585.00 دج بدلا من المتوقع وهو 11.670.000.00 دج أي بنقص 80 % أي ما مقداره 9.300.415.00 دج وهذا يعتبر كثير جدا، ويدق ناقوس الخطر من طرف أصحاب القرار لأنه على حساب الخزينة العمومية، وراجع لأن المؤسسة تقوم بتخفيض النتائج المصرح بها بواسطة تضخيم التكاليف من أجل عدم تحمل تكاليف جباية أقل. وكذلك الحال بالنسبة لسنة 2021. ال 2022 التي 81 % 71 % وذلك راجع للممارسة المحاسبية الإبداعية عن طريق التهرب الضريبي، بواسطة تضخيم التكاليف المصرح بها من طرف هذه الشركة.

3.3.4. مؤسسات اقتصادية قطاع الإنتاج:

❖ المؤسسة الاقتصادية الأولى:

- تعريف بالشركة: هي عبارة عن مؤسسة شخص طبيعي براس ماله: يقدر ب 22.833.370.00 دج تمارس نشاط الانتاج ومقرها حاسي مسعود ولاية ورقلة الجزائر، لها إدارة متكونة من مالك ومسير مالي ورئيس قسم الإنتاج ورئيس المستخدمين وبها حوالي 12 بين عمال الورشة، ومسيرين.

- دراسة تحليله لجدول الدخل لمؤسسة الاقتصادية الأولى لقطاع الإنتاج: هذا الجدول يحتوي على قائمة الدخل لهذه المؤسسة (جدول حسابات النتائج لمدة ثلاثة سنوات):

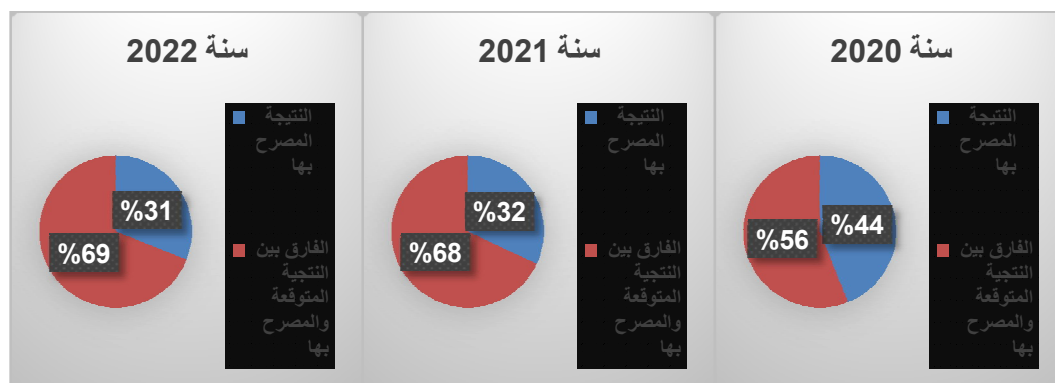
جدول رقم (03): جدول يبين قائمة الدخل بالنسبة للمؤسسة رقم 03

الوحدة: بالدينار الجزائري

السنة	2020	2021	2022
رقم الاعمال إنتاج	22.488.126.00	25.735.086.00	45.568.490.00
استهلاكات السنة	20.031.725.00	22.334.511.00	40.1133.697.00
تكاليف المستخدمين	974.843.00	974.843.00	1.514.844.00
الضرائب والرسوم	575.923.00	575.923.00	161.431.00
مصاريف مالية وإهلاكات	576.473.00	576.473.00	1.596.061.00
النتيجة المحاسبية المصرحة بها	1.273.336.00	1.273.336.00	2.182.457.00
النتيجة المتوقعة حسب النشاط 15 % من رقم الاعمال	3.373.218.90	3.860.262.90	6.835.273.00
الفارق بين المتوقع والمصرح	(-3.373.218.90)	(-2.586.926.00)	(-4.652.816.00)
نسبة الفارق مقارنة بين المتوقع والمصرح	(56%) اقل من المتوقع	(68%) اقل من المتوقع	(69%) اقل من المتوقع

مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مسير الشركة.

الشكل رقم (03): رسم بياني يبين النتيجة المصرح بها والفارق بين النتيجة المتوقعة والمصرح بها



مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على النتائج المتوصل الي في الجدول رقم 03

من خلال البيانات المقدمة سابقا نلاحظ أن نسبة النتيجة المحققة والمصرحة في القوائم المالية لشركة هي 44 % مقارنة بالنسبة المتوقعة أي صرحت المؤسسة بمبلغ 1.273.336.00 دج بدلا من المتوقع وهو 3.373.218.90 أي بنقص 56 % أي ما مقداره 3.373.218.90 دج وهذا يعتبر كثير جدا أي تقريبا النصف بالرغم أن نشاط الإنتاج يعتبر نشاط مربحا في البيئة الاعمال الجزائرية، وراجع لان المؤسسة تقوم بتخفيض النتائج المصرح بها بواسطة تضخيم التكاليف من أجل تحمل تكاليف جبائية أقل. وكذلك الحال بالنسبة لسنة 2021. ال 2022 التي 68 % 69 % وذلك راجع للممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق التهرب الضريبي، بواسطة تضخيم التكاليف المصرح بها من طرف هذه المؤسسة.

❖ المؤسسة الاقتصادية الثانية:

- تعريف المؤسسة: هي عبارة عن مؤسسة اقتصادية تمارس نشاط الإنتاج براس مال قدر 22.833.370.00 دج مقرها حاسي مسعود ولاية ورقلة بها إدارة على الشكل التالي مسير المالك، مسر مالي، عمال الورشة، عدد عمالها حوالي 08 عمال بين عمال الورشة ومسيرين.

- دراسة تحليله لجدول الدخل لمؤسسة الاقتصادية الثانية لقطاع الإنتاج: هذا الجدول يحتوي على قائمة الدخل لهذه المؤسسة (جدول حسابات النتائج لمدة ثلاثة سنوات):

جدول رقم (04): جدول يبين قائمة الدخل للحالة رقم 04

الوحدة: بالدينار الجزائري

السنة	2020	2021	2022
رقم الاعمال إنتاج	36.979.147.00	35.903.947.00	45.670.066.00
استهلاكات السنة	27.376.474.00	25.953.713.00	35.752.697.00
تكاليف المستخدمين	1.600.945.00	1.016.136.00	637.920.00
الضرائب والرسوم	541.501.00	583.119.00	451.959.00
مصاريف مالية واهتلاكات	6.280.471.00	7.252.304.00	7.252.304.00
النتيجة المحاسبية المصرحة بها	1.179.756.00	1.098.675.00	1.565.186.00
النتيجة المتوقعة حسب النشاط 15 % من رقم الاعمال	7.395.829.40	5.385.592.05	6.835.273.00
الفارق بين المتوقع والمصرح	(-6.216.073.40)	(-4.286.917.05)	(-4.652.816.00)
نسبة الفارق مقارنة بين المتوقع والمصرح	(85%) اقل من المتوقع	(80%) اقل من المتوقع	(69%) اقل من المتوقع

مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مسير الشركة.

الشكل رقم (04): رسم بياني يبين النتيجة المصرح بها والفارق بين النتيجة المتوقعة والمصرح بها



مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على النتائج المتوصل في الجدول رقم 04

من خلال البيانات المقدمة سابقا نلاحظ أن نسبة النتيجة المحققة والمصرحة في القوائم المالية لسنة 2020 لشركة هي 15 % مقارنة بالنسبة المتوقعة أي صرحت المؤسسة بمبلغ 1.179.756.00 دج بدلا من المتوقع وهو 7.395.829.40 أي بنقص 85 % أي ما مقداره 6.216.073.40 دج وهذا يعتبر كثير جدا أي تقريبا العشر من المتوقع بالرغم أن نشاط الإنتاج يعتبر نشاط مربحا في البيئة الاعمال الجزائرية، وراجع لان المؤسسة تقوم بتخفيض النتائج المصرح بها بواسطة تضخيم التكاليف من أجل تحمل تكاليف جبائية أقل. وكذلك الحال بالنسبة لسنة 2021. ال 2022 التي 80 % و 69 % وذلك راجع للممارسة المحاسبية الإبداعية عن طريق التهرب الضريبي، بواسطة تضخيم التكاليف المصرح بها من طرف هذه المؤسسة.

4.3.4. مؤسسات اقتصادية قطاع التجارة:

❖ المؤسسة الاقتصادية الأولى:

- تعريف بالشركة: هي عبارة عن مؤسسة شخص طبيعي براس ماله: يقدر ب 29.237.469.00 دج تمارس نشاط الانتاج، ومقرها حاسي مسعود ولاية ورقلة الجزائر، لها إدارة متكونة من مالك هو مسير ومحاسب، وعمال البيع، عدد عمالي حول 7 عمال، بين العمال المبيعات والمسيرين.

- دراسة تحليله لجدول الدخل المؤسسة الاقتصادية الأولى لقطاع الإنتاج: هذا الجدول يحتوي على قائمة الدخل لهذه المؤسسة (جدول حسابات النتائج لمدة ثلاثة سنوات):

جدول رقم (03): جدول يبين قائمة الدخل بالنسبة للمؤسسة رقم 03

الوحدة: بالدينار الجزائري

السنة	2020	2021	2022
رقم الاعمال بيع	31.632.820.000	19.519.045.00	32.681.393.00
استهلاكات السنة	29.133.361.00	17.635.799.00	30.057.057.00
تكاليف المستخدمين	873.941.00	828.808.00	875.704.00
الضرائب والرسوم	633.468.00	390.382.00	490.200.00
مصاريف مالية وإهلاكات	00.00	00.00	00.00
النتيجة المحاسبية المصرحة بها	992.050.00	664.056.00	1.258.442.00
النتيجة المتوقعة حسب النشاط	4.705.982.83	3.860.262.90	4.902.208.95
15 % من رقم الاعمال			
الفارق بين المتوقع والمصرح	(-3.713.932.83)	(-2.927.856.75)	(-3.643.766.95)
نسبة الفارق مقارنة بين المتوقع والمصرح	(%79) اقل من المتوقع	(%68) اقل من المتوقع	(%75) اقل من المتوقع

مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مسير الشركة.

الشكل رقم (05): رسم بياني يبين النتيجة المصرح بها والفارق بين النتيجة المتوقعة والمصرح بها



مصدر: من إعداد الباحثان اعتماد على النتائج المتوصل الى في الجدول رقم 05 .

من خلال البيانات المقدمة سابقا نلاحظ أن نسبة النتيجة المحققة والمصرحة في القوائم المالية لشركة هي 21 % مقارنة بالنسبة المتوقعة أي صرحت المؤسسة بمبلغ 992.050.00 دج بدلا من المتوقع وهو 4.705.982.83 دج بنقص 79 % أي ما مقداره 3.713.932.83 دج وهذا يعتبر كثير جدا أي تقريبا نقص بقيمة ثلاثة أرباع، وراجع لأن المؤسسة تقوم بتخفيض النتائج المصرح بها بواسطة تضخيم التكاليف من أجل تحمل تكاليف جبائية أقل. وكذلك الحال بالنسبة لسنة 2021. ال 2022 التي 68 % 75 % وذلك راجع للممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق التهرب الضريبي، بواسطة تضخيم التكاليف المصرح بها من طرف هذه المؤسسة.

❖ المؤسسة الاقتصادية الثانية:

- تعريف بالشركة: هي عبارة عن مؤسسة شخص طبيعي برأس ماله: يقدر ب 12.403.650.00 دج تمارس نشاط البيع بالتجزئة، ومقرها حاسي مسعود ولاية ورقلة الجزائر، لها إدارة متكونة من مالك ومسير مالي ورئيس قسم البيع ورئيس المستخدمين وبها حوالي 06 بين عمال المخازن والبيع، ومسيرين.

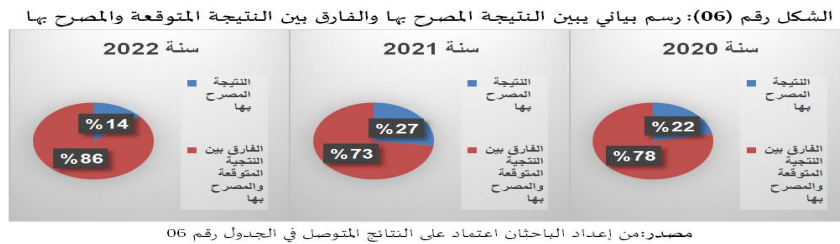
- دراسة تحليله لجدول الدخل لمؤسسة الاقتصادية الثانية لقطاع التجارة: هذا الجدول يحتوي على قائمة الدخل لهذه المؤسسة (جدول حسابات النتائج لمدة ثلاثة سنوات):

جدول رقم (06): جدول يبين قائمة الدخل للحالة رقم 06

الوحدة: بالدينار الجزائري

السنة	2020	2021	2022
رقم الاعمال بيع	49.249.401.00	37.243.427.00	50.724.488.00
استهلاكات السنة	45.255.265.00	33.956.455.00	46.988.104.00
تكاليف المستخدمين	1.099.025.00	832.360.00	812.702.00
الضرائب والرسوم	1.209.379.00	901.489.00	880.883.00
مصاريف مالية وإهلاكات	00.00	00.00	00.00
النتيجة المحاسبية المصرحة بها	1.685.732.00	1.553.123.00	1.129.200.00
النتيجة المتوقعة حسب النشاط 15 % من رقم الاعمال	7.387.410.15	5.586.514.05	7.608.673.20
الفارق بين المتوقع والمصرح	(-5.701.678.15)	(-4.033.391.05)	(-6.479.473.20)
نسبة الفارق مقارنة بين المتوقع والمصرح	(%78) اقل من المتوقع	(%73) اقل من المتوقع	(%86) اقل من المتوقع

مصدر: جدول من إعداد الباحثان اعتماد على القوائم المالية المقدمة من طرف مسير الشركة.



من خلال البيانات المقدمة سابقاً نلاحظ أن نسبة النتيجة المحققة والمصرحة في القوائم المالية لشركة هي 21 % مقارنة بالنسبة المتوقعة أي صرحت المؤسسة بمبلغ 1.685.732.00 دج بدلاً من المتوقع وهو 7.387.410.15 دج بنقص 78 % أي ما مقداره 7.387.410.15 دج وهذا يعتبر كثير جداً أي تقريباً نقص بقيمة ثلاثة أرباع، وراجع لأن المؤسسة تقوم بتخفيض النتائج المصرح بها بواسطة تضخيم التكاليف من أجل تحمل تكاليف جبائية أقل. وكذلك الحال بالنسبة لسنة 2021. ال 2022 التي 73 % 76 % وذلك راجع للممارسة المحاسبة الإبداعية عن طريق التهرب الضريبي، بواسطة تضخيم التكاليف المصرح بها من طرف هذه المؤسسة.

5. خاتمة:

وبعد التقصي لجميع جوانب الدراسة، سواء النظرية أو التطبيقية ومن خلال فرضيات الدراسة توصلنا إلى:

نتائج الدراسة:

- ✓ من خلال الفرضية التي افترضناها أنه "يوجد مفهوم محدد للمحاسبة الإبداعية"، توصلنا أنه من خلال التقصي ومن خلال الجانب النظري أنه للمحاسبة الإبداعية مجموعة من المفاهيم، كل يعرفها حسب مفهومه وحسب استعماله ومنهم من يراها ممارستها قانونية ويسعى إلى ترسيخها كأصحاب المؤسسات والمسيرين، ومنهم من يراها غير قانونية كالنظام الجبائي والمنظمات التي تسعى إلى الشفافية.
- ✓ من خلال الفرضية الثانية التي افترضناها التي كانت "يوجد ممارسات محددة ودوافع لممارسة المحاسبة الإبداعية" توصلنا من خلال التقصي ومن خلال دارسنا سواء النظرية أو التطبيقية، أنه لا توجد ممارسات محددة للمحاسبة الإبداعية يوجد من يمارس المحاسبة الإبداعية من أجل التهرب الضريبي، ومنهم من يمارسها من أجل تحسين صورة المؤسسة، ومنهم من يمارسها من الحصول على امتيازات بنكية كقروض أو تأهيل مهني ... الخ.
- ✓ من خلال الفرضية الثالثة التي افترضناها والتي كانت "لا يوجد وسائل لمحاربة ممارسات المحاسبة الإبداعية" توصلنا واستنتجنا أنه يوجد عدة وسائل لمحاربة المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال النظام الجبائي، عن طريق التعديل في القوانين والتشريعات التي يتم ممارسة التهرب بها، وكذلك عن طريق المنظمات العالمية التي تركز مبدأ الشفافية، وكذلك عن طريق تنمية الثقافة في بيئة الأعمال الجزائرية التي تسعى إلى تكريس مبدأ الشفافية وكذلك مبدأ الحفاظ على الخزينة العامة عن طريق عدم ممارسة التهرب الضريبي لأن ذلك يضر الخزينة العمومية.
- ✓ من خلال الفرضية الثالثة التي افترضناها والتي كانت المؤسسات في البيئة الاقتصادية في الجزائر لا تقوم بأي ممارسات للمحاسبة الإبداعية "ولقد توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية عن طريق تدقيق مجموعة من المؤسسات الاقتصادية في بيئة الأعمال الجزائرية، سواء في النشاط الخدمي أو الإنتاج أو التجارة، أن جميع المؤسسات في بيئة الأعمال الجزائرية تقوم بتغيير الصورة الحقيقة للمداخيل \ وذلك عن طريق تضخيم التكاليف التي بدورها تقوم بتخفيض النتيجة المصرح بها وهذا راجع لعدم وجود الحس الضريبي، لأنه أصحاب المال في البيئة الأعمال الجزائرية دائماً ما

يسعون الى تضخيم ثرواتهم. عن طريق ممارسة التهرب الضريبي وهذا على حساب الخزينة العمومية التي تكلفها مبالغ طائلة.

التوصيات: إن عملية المحاسبة الإبداعية عملية معقدة، ويصعب تحديد أهدافها بحكم الشخص الذي إستعملها وبعد التعرض لهذه الدراسة نوصي بالآتي:

- من أجل تكريس مبدأ الشفافية في بيئة الأعمال الجزائرية، يجب محاربة ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، من أجل إعطاء مصداقية للبيئة الأعمال الجزائرية؛
- محاولة سن قوانين رادة لتلك الأعمال الغير قانونية، التي لا تركس مبدأ الشفافية في بيئة الأعمال الجزائرية.
- من أجل ضمان الحق العام، بواسطة الحفاض على الوعاء الضريبي يجب سن قوانين ضريبية مشددة ومحاولة رقمه قطاع الضرائب من أجل كبح ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية.
- تنمية الثقافة العملية والقانونية، بين المستثمرين في بيئة الأعمال الجزائرية
- تشجيع المستثمرين بواسطة الامتيازات الجبائية، عن طريق تخفيض الضرائب الواجب الدفع، وكذلك تخفيض الضرائب قدر الإمكان، من أجل ضمان شفافية في التصريحات الضريبية لأن كثرة الضرائب تؤدي الى التهرب الضريبي.
- تكثيف المراقبة الجبائية، وذلك بتوفير الوسائل والمعدات اللازمة من أجل تغطية عدد أكثر من المكلفين بالضرائب.
- محاولة جعل نظام جبائي فعال، خالي من العيوب عن طريق توسيع الاستشارات ومحاولة الاستفادة من التجارب الدولية في هذا الجانب.

6. قائمة المراجع:

1. الجريدة الرسمية. (2022). قانون المالية 2022. الجزائر.
2. أمينة فداوي. (2014) أطروحة دكتوراه). دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية -دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF25-. جامعة باجي مختار عنابة: جامعة عنابة .
3. حافي هدى. (26 سبتمبر ، 2019). ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ضمن القوائم المالية وطرق اكتشافها. مجلة استراتيجيات التحقيقات الاقتصادية والمالية، الصفحات 90-107.
4. د. نوي الحاج. (العدد 18، 2018). المحاسبة الإبداعية في المؤسسة الاقتصادية بين المفهوم والتطبيق. مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، الصفحات 213-224.
5. د. سامي محمود عبد الحميد مراد. (01 جانفي ، 2017). إحباط الأثر الضريبي السلبي لممارسات المحاسبة الإبداعية. المجلة العلمية لقطاع كلية التجارة جامعة الأزهر، الصفحات 120-160.
6. د. طارق محاد المبيضن ود. أسامة عبد المنعم. (01 ديسمبر، 2010). دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية -من وجهة نظر المدققين الخارجيين والاساتذة الجامعيين-. أبحاث اقتصادية وإدارية، صفحة 107-74.
7. د. خموش العربي. (2010). أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية -دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية قسنطينة. قسنطينة: جامعة منتوري قسنطينة.
8. زبير عياش. بن يوسف خلف الله. (19 ديسمبر، 2019). انعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي. مجلة العلوم الإنسانية، ص 137-156.
9. زنودة إيمان. (2020). المحاسبة الإبداعية وإشكالية التهرب الضريبي-دراسة حالة مؤسسة طهرواي 2002-2017. بكرة: جامعة محمد خيضر بكرة أطروحة دكتوراه .
10. علي عبد الأمير كاظم. (2017). علاقة المحاسبة الإبداعية في تعظيم الربح وأثرها على زيادة القيمة السوقية للسهم. لبنان: الجامعة الإسلامية لبنان مذكرة ماجستير.
11. علي محمود الخشاري. محسن ناصر الدوسري. (2008). المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات. الكويت: ديوان المحاسبة.
12. فليح مفلح القطيش وفارس جميل حسين الصوفي. (العدد 27 ، 2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في بورصة عمان . مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، الصفحات 356-388.
13. ليندا حسن نمر الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. الأردن: جامعة الشرق الوسط.
14. مومن فاطمة الزهراء. عمر عطاء الله. جرموني أسماء. (01 ديسمبر ، 2017). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة العلوم الادارية والمالية، الصفحات 364-373.