

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير

شعبة: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبية

رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطالبتين:

❖ عبد اللاوي عائشة

❖ بوسكرة ايناس

تحت عنوان:

نموذج مقترح لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية
لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
أ.د. طاهر ميمون	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
أ.د. رزيقات بوبكر	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
أ.د. جباري عبد الوهاب	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد بوضياف - المسيلة

ميدان: علوم اقتصادية تجارية وعلوم التسيير
شعبة: المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة وتدقيق



كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: العلوم المالية والمحاسبية
رقم:

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي

إعداد الطالبتين:

❖ عبد اللاوي عائشة

❖ بوسكرة ايناس

تحت عنوان:

نموذج مقترح لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية
لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة

لجنة المناقشة:

الاسم واللقب	الجامعة	الصفة
أ.د. طاهر ميمون	جامعة محمد بوضياف المسيلة	رئيسا
أ.د. رزيقات بوبكر	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مشرفا ومقررا
أ.د. جباري عبد الوهاب	جامعة محمد بوضياف المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شُكْرُهُ وَعِرْفَانُهُ

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين ومحمد بن عبد الله وعلى آله وصحبه أجمعين،
نحمده حمدا كثيرا ونشكره على توفيقه لنا وتقديرنا على إتمام هذا العمل المتواضع.

ونرجو حسن الختام وحسن الجزاء.

يطيب لنا أن نتقدم بجزيل الشكر وعظيم الامتنان وخالص الدعاء الى كل من له الفضل بعد الله تعالى على إتمام هذا
البحث، ونخص بالذكر الأستاذ المشرف "د بوبكر رزيقات" على توجيهاته وإرشاداته المخلصة، نسأل الله أن يجازيه
عنا خير الجزاء.

وأخيرا نسأل الله ان يزيدنا فهما صالحا ويرزقنا العلم النافع وان يجعل أعمالنا جميعا صالحة وخاصة لوجهه الكريم ان
على كل شيء قدير.

الحمد لله

الإهداء

الحمد لله حبا وشكرا وامتنانا على البدء والختام

(وآخر دعواهم أن الحمد لله رب العالمين)

شيء جميل أن يسعى الانسان الى النجاح ويحصل عليه والأجمل أن يذكر من كان السبب في ذلك

أهدي ثمرة تخرجي الى الذي زين اسمي باجمل الألقاب واعطاني بلا حدود داعمي الأول في مسيرتي الى سندي في هذه الحياة ومصدر الأمان إلى من استمد منه قوتي إلى من ارشدني و علمني إلى عوني بعد الله وضلعي الثابت الذي لا يميل، أطال الله في عمرك "أبي"

إلى من جعل الجنة تحت قدميها ، واحتضني قلبها قبل يديها وسهلت لي الشدائد بدعائها ، وتحملت كل لحظة ألم مررت بها وساندتني عند ضعفي ، أطال الله في عمرك بالصحة والعافية "أمي"

إلى الإنسانية العظيمة "فقيدتي جدتي" لطالما تمنيت أن تفر عينها برؤيتي في يوم كهذا.. إلى التي توسدها التراب قبل أن تراني خريجة.. فرحتي تنقصها وجودك ونجاحي ينقصه فخرك بي ، رحمك الله.

إلى من عليهم أعتد ويوجودهم اكتسب القوة ومحبة لا حدود لها وإلى من عرفت معهم معنى الحياة اخواني واخواتي (طه ، يوسف ، هاجر ، بتول ، ايمان ،)

إلى من مدت يديها في أوقات الضعف وكانت موضع إتكاء إلى صديقة المواقف لا السنين "أميرة"

إلى من رافقتني ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح في مسيرتنا العلمية إلى رفيقة دربي "بوسكرة إيناس"

إلى رفقاء الروح الذين شاركوني خطوات هذا الطريق إلى من هونوا تعب الطريق إلى من شجعوني على المثابرة وإكمال المسيرة إلآ رفقاء السنين ممتنة لكم "سارة، جميلة ، كريمة"

عبد اللاوي عائشة

الإهداء

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيد المرسلين وعلى آله وصحبه أجمعين، قال تعالى "ربي اوزعني أن أشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه"
أحمد الله تعالى الذي بارك لي في إتمام بحثي هذا بجزيل الشكر وخالص الإمتنان .

إلى من كلله الله بالهيبه والوقار.. إلى من علمني العطاء بدون إنتظار .. إلى من أحمل إسمه بكل
إفتخار... "والدي" حفظه الله

إلى من أبصرت بها طريق حياتي .. إستمدت منها قوتي وإعتزازي بذاتي.. إلى الكفاح الذي لا يتوقف .. إلى
الشاحنة التي علمتني معنى الإصرار وأن لا شيء مستحيل في الحياة إلى "والدي الغالية " أمد الله في عمرها،
وجزاها الله عني خير الخزاء.

إلى من وهبني الله نعمة وجودهم في حياتي الى العقد المتين من كانوا عوننا لي في رحلة بحثي "إخواني

وأخواتي "

إلى من رافقتني ونحن نشق الطريق معا نحو النجاح في مسيرتنا العلمية إلى رفيقة دربي "عبد اللاوي عائشة"
إلى رفيقات المشوار اللاتي قاسمني لحظاته رعاهم الله ووقفهم "سارة ، جميلة ، كريمة "
إلى اساتذتي وأهل الفضل علي الذين غمروني بلحب والتقدير والنصيحة وتوجيه والإرشاد.
إلى من كان لهم أثر على حياتي، وإلى كل من أحبهم قلبي ونسيهم قلبي .

بوسكرة ايناس

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتويات
-	الشكر والعرفان.....
-	اهداء.....
I	فهرس المحتويات.....
III	قائمة الجداول.....
III	قائمة الاشكال.....
أ	مقدمة.....
-	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية
8	تمهيد.....
9	المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية
9	المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية
9	المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية (تعريف، خصائص)
12	المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية
14	المبحث الثاني: عوامل ظهور وأشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها وممارساتها
14	المطلب الأول: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية
15	المطلب الثاني: اشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها
18	المطلب الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية
21	المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإبداعية ونماذج قياسها
21	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية
27	المطلب الثاني: نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الاختياري والاستحقاق غير الاختياري
32	المطلب الثالث: نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الاجل والاستحقاق طويل الاجل
34	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- المسيلة-

36	تمهيد
37	المبحث الأول: عرض محتوى الدراسة
37	المطلب الأول: المنهج العلمي المعتمد للدراسة
38	المطلب الثاني: تعريف بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة
42	المبحث الثاني: الخطوات المتبعة في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية.
42	المطلب الأول: نموذج المتبع لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية (نموذج ميلر).
45	المطلب الثاني: قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج ميلر
55خلاصة الفصل
57الخاتمة
61قائمة المراجع
65الملاحق
-	الملخص

قائمة الجداول والاشكال

صفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
38	المؤسسات النشاط الاقتصادي، الموقع الجغرافي	01
44	نتائج تطبيق نموذج ميلر على المؤسسات الاقتصادية بمؤشر EM، حساب رأس المال العامل WC	02
47	نتائج تطبيق نموذج ميلر على المؤسسات الاقتصادية حساب التغير في رأس المال العامل ΔWC	03
50	نتائج تطبيق نموذج ميلر على المؤسسات الاقتصادية، حساب مؤشر محاسبة الإبداعية EM	04
52	نتائج تطبيق نموذج ميلر على المؤسسات الاقتصادية	05

الصفحة	عناوين الاشكال	رقم الشكل
11	مختلف تسميات المحاسبة الإبداعية	01
13	دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية	02
16	أشكال المحاسبة الإبداعية	03
27	أساليب المحاسبة الإبداعية	04

مقدمة

تعود بداية ظهور المحاسبة إلى المشروع الفردي، ومن ثم ظهورها في الشركات المشتركة. وقد نصح أحد الكتاب الأوائل في المحاسبة بأن الخطوة الأولى في عملية التسجيل المحاسبي هي إعداد جرد أو بيان رأس المال، والذي تظهر فيه جميع المقبوضات الشخصية، فضلا عن الديون عليه/ وله منذ اليوم الأول للعمل.

ومع ظهور الثورة الصناعية ظهرت الحاجة إلى زيادة رأس مال المؤسسات نظرا لـ كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها، فكان لابد من تمويلها عن طريق الجمهور العام وتم ذلك من خلال الأسواق المالية. ومنذ ذلك الحين، اتسمت معظم المنظمات الاقتصادية بفصل الملكية عن الإدارة وخاصة في الشركات المساهمة، وقد أدى ذلك إلى انتشار ما يعرف بظاهرة الملكية الغائبة، والتي نتج عنها ما يعرف بنظرية الوكالة كإحدى نظريات تفسير المؤسسة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية الصريحة أو الضمنية بين الطرفين، وهما المساهمين (الموكل) والإدارة (الوكيل)، يكلف على أساسها الطرف الثاني بأنشطة معينة لصالح الطرف الأول ويفوض له صلاحيات اتخاذ القرارات نيابة عنه نتيجة لتضارب المصالح بين الإدارة والملاك وبقية أصحاب المصلحة في المؤسسة يحاول كل طرف تعظيم فوائده.

ولكن عندما يكون رأس مال المؤسسة متوزعا بين عدد كبير من المساهمين وتظهر الحاجة الملحة للاستعانة بخبرات إدارية من خارج المساهمين فإن ذلك سيكون مدعاة للخوف على مصالحهم، خاصة عندما لا يكون للإدارة حق في التدفقات النقدية المتولدة من أداؤها المتميز لموارد المؤسسة إلا بالقدر المتفق عليه، ولذلك فإن التناقض بين حقوق الرقابة الإدارية وحقوق المساهمين في التدفقات النقدية يؤدي إلى إنحراف الإدارة عن سلوكها الوظيفي من منظور تعظيم ثروة المساهمين، من خلال اتخاذ قرارات تزيد من وظيفة المنفعة الشخصية لهم و تلحق الضرر بمصالح حملة الأسهم خاصة في حقوقهم غير المؤكدة المتمثلة في صافي التدفقات النقدية المتبقية من نتائج الأداء أو صافي قيمة التصفية، ويزيد من مستوى تعرضهم لمخاطر الأعمال الناشئة عن التناقض بين التدفقات النقدية المتوقعة من الموارد المتاحة والتدفقات النقدية الخارجية المتفق عليها مع الإدارة، مما يعني حدوث تضارب في المصالح، ومنه تظهر مشكلة الوكالة والتي يمكن أن تتجسد في شكل ممارسات إدارية انتهازية، والتي تعرف في الفكر المحاسبي بالمحاسبة الإبداعية، وقد عرفت هذه الظاهرة اهتمام كبير بسبب ما ينتج عنه من تظليل و طمس للحقائق، حيث زاد اهتمام الفكر المحاسبي بموضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية كأحد تكاليف الوكالة خاصة في السنوات الأخيرة في ظل الازمة المالية العالمية الأخيرة.

تتعرض آثار المحاسبة الإبداعية بشكل مباشر على المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية، وتؤثر على جودتها من خلال تظليل نتائج الأعمال والوضع المالي للمؤسسات، وإخفاء الوضع الحقيقي، وبالتالي التأثير سلبا على جودة المعلومات المحاسبية عن طريق تشويهها وتضليل مستخدمي المعلومات المحاسبية دون الاخلال

بالقوانين والمعايير المحاسبية لتحقيق أهداف الإدارة على حساب الأطراف الأخرى، بحيث أن هناك عدة نماذج التي يتم إستخدامها لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية ، ومن بينها نموذج ميلر والذي يعتمد على رأس المال العامل للاستغلال NWC وصافي التدفق للأنشطة التشغيلية CFO.

أولاً: إشكالية الدراسة

مما سبق يمكن طرح الإشكالية في صيغة السؤال الآتي:

كيف يتم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج ميلر لعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة؟

ويمكن تحقيق الغرض من هذه الدراسة من خلال الإجابة عن الأسئلة الفرعية الآتية:

الأسئلة الفرعية:

- هل تمارس المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإبداعية؟
- كيف تتم ممارسة المحاسبة الإبداعية من قبل المؤسسات الاقتصادية؟
- كيف يتم قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاعتماد على نموذج ميلر؟

ثانياً: فرضيات الدراسة

تقوم هذه الدراسة على مجموعة من الفرضيات الرئيسية، والتي يمكن إدراجها وفق الآتي:

- تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية.
- توجد مؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها وهناك من تمارسها عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها.
- يستخدم نموذج ميلر في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاعتماد العلاقة بين رأس المال العامل وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية.

ثالثا: أهمية الدراسة

- تتبع أهمية هذه الدراسة من أهمية الموضوع، حيث تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية من المواضيع المهمة والحديثة نسبيا، حيث زاد الإهتمام بها في الآونة الأخيرة بعد قيام العديد من المؤسسات الكبرى في عالم بإخفاء الوضع الحقيقي للمؤسسات بإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية مما أدى إلى إفلاسها.
- هناك جدل كبير حول ما إذا كانت المحاسبة الإبداعية تعتبر شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي، أم أنها عمل أخلاقي يتماشى مع أخلاقيات مهنة المحاسبة، ولذلك فإن الدراسة الحالية تستمد أهميتها من دورها في تحديد الوجه الحقيقي للمحاسبة الإبداعية.

رابعا: أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق أهداف التالية:

- التعرف على المحاسبة الإبداعية من حيث النشأة والمفهوم.
- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في إعداد القوائم المالية.
- التعرف على كيفية استخدام نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.
- إلقاء الضوء على موضوع المحاسبة الإبداعية.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

لقد تم اختيار هذا الموضوع لعدة أسباب من أهمها:

- الرغبة الذاتية لدراسة موضوع المحاسبة الإبداعية.
- الرغبة في التعرف على ممارسات المحاسبة الإبداعية في مختلف القوائم المالية.
- الرغبة في اختبار نموذج ميلر على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- محاولة إثراء معلوماتنا في هذا المجال.

سادسا: منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة وإختبار صحة الفرضية سننقد على المنهج الوصفي الذي سنناقش فيه سير الدراسة النظرية، كما سننقد على المراجع المكتبية المتوفرة في المكاتب العربية والأجنبية، وكذلك الأبحاث المتوفرة في شبكة الانترنت الخاصة بالدراسة في مجال ممارسات المحاسبة الإبداعية ونماذج قياسها، أما فيما يتعلق بالإطار التطبيقي سيتم استخدام نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية لدى عينة من مؤسسات الاقتصادية.

سابعا: حدود الدراسة

- الحدود الزمانية: تمت الدراسة الميدانية في المؤسسات شهري مارس وأفريل سنة 2024
- الحدود المكانية: بالنسبة للحدود المكانية فيتعلق الأمر هذه الدراسة على مستوى عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة وهي: مطاحن الحضنة، مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، مؤسسة النقل الحضاري للحافلات، مؤسسة الصناعية للأنسجة الصناعية، مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON، مؤسسة TRANSPORT LOGISTIQUE، مؤسسة X، مؤسسة Y.

ثامنا: الدراسات السابقة

من خلال الدراسات السابقة نجد:

- 1- دراسة (بوبكر رزيقات، 2019) هدفت هذه الدراسة الى قياس تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من شركات مساهمة المقيدة في أسواق الأوراق المالية التالية: بورصة لندن مؤشر (FCFE100)، بورصة باريس مؤشر (SBF250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX100)، بورصة عمان خلال الفترة الممتدة من (2015_2017)، بحيث تم قياس ممارسات إدارة الأرباح باستخدام نموذج مطور هو نموذج ميلر Miller والذي يعتمد على إيجاد علاقة بين تغير في رأس المال العامل و صافي التدفق من الأنشطة التشغيلية. وتوصلت الدراسة الى أن العينة المدروسة من شركات المساهمة المقيدة في أسواق الأوراق المالية التالية: بورصة لندن مؤشر (FCFE100)، بورصة باريس مؤشر (SBF250)، البورصة المصرية مؤشر (EGX100)، بورصة عمان تمارس إدارة الأرباح بدرجات متفاوتة، باتجاه سلبي عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها، وبتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها، وبالتالي لم يؤثر التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية IFRS على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في شركات عينة الدراسة، وهذا يدل على أن إدارة الأرباح هي ظاهرة وليست حالات محدودة.

2- **دراسة (بالراقي تيجاني، 2012)** هدف هذا المقال إلى التعرف على أساليب التلاعب في البيانات المحاسبية المستخدمة لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسات، وكذا التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية في إعداد القوائم المالية، والوقوف على الدور يقوم به مدققو الحسابات في الحد من إجراءات المحاسبة الإبداعية التي تمارس عند إعداد القوائم المالية، وقد وصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات أهمها:

- أن المحاسبة الإبداعية هي في الغالب الأعم عملية للتلاعب بالأرقام المحاسبية، لنقل البيانات المالية عما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات.
- للمدقق دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية، ولديه الكثير من الوسائل التي تمكنه من ذلك.

3- **دراسة (أمينة فداوي، 2014)** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، على غينة مكونة من (50) مؤسسة مساهمة فرنسية معبرة بمؤشر (SBF250) خلال الفترة الممتدة من 2007 إلى 2009، وتم قياس ممارسة المحاسبة الإبداعية باستخدام جونز المعدل 1995، وقياس ممارسات تمهيد الدخل باستخدام المستحقات الاختيارية بشكل سالب، كما توصلت الدراسة إلى وجود مؤشرات ذات دلالة إحصائية على دور ركيزة الرقابة في الحد من تلك الممارسات ويرجع ذلك حسب الدراسة لعدم الفصل بعدد معتبر من الشركات غينة الدراسة بين منصبين رئيس مجلس الإدارة والمدير التنفيذي.

4- **دراسة (القطيش والصوفي، 2011)** تهدف الدراسة إلى تبيان أهم الأساليب في المحاسبة الإبداعية، وأثرها على مصداقية المعلومات المحاسبية، ومعرفة الإتجاهات والوسائل لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ومدى تقييدها لعملية التلاعب في القوائم المالية مع إظهار دور المدقق في التعرف على ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية عند إستخدامها على البيانات المالية في الكشف عن الوضع المالي للمؤسسات التجارية.

وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود تلاعب في الإلتزامات في المؤسسات التجارية المساهمة العامة في الأردن وأنها لا تتلاعب في إيراداتها.

5- **دراسة (الحلبي ليندا، 2009)** تهدف الدراسة إلى معرفة أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وبيان دوافع الإدارة في إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، والتعرف على الدور الذي يقوم به مدققو الحسابات تلك المؤسسات في الحد من إجراءات المحاسبة الخلاقة التي تمارسها مجالس إدارة شركات المساهمة العامة الأردنية في القوائم المالية.

وقد توصلت الدراسة إلى أهم النقاط التالية:

- المحاسبة الإبداعية هي "عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال إنتهاز الفرصة للتخلص من الإلتزام بالقواعد المحاسبية وبدائل القياس وتطبيقات الإفصاح لنقل البيانات المالية مما يجب أن تكون عليه إلى ما يفضله معد هذه البيانات.
- تؤثر أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة الأردنية.
- تمارس مجالس إدارات الشركات العامة الأردنية أساليب وإجراءات المحاسبة الإبداعية لدى إعداد البيانات المالية الصادرة عن تلك الشركات، لكن وبالمقابل يقوم مدققو الحسابات بالإجراءات والإختبارات اللازمة للكشف عن هذه الإلتزامات.

تاسعا: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تتميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بمحاولة قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة وهي : مطاحن الحضنة، مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، مؤسسة النقل الحضاري للحافلات، مؤسسة الصناعية للأنسجة الصناعية، مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON، مؤسسة TRANSPORT LOGISTIQUE ، مؤسسة X، مؤسسة Y ،حيث أن الباحثين إعتدوا على نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية ، والذي يعتمد على إيجاد العلاقة بين تغير في رأس المال العامل بوصفه عنصرا خاضعا لتلاعب من قبل الإدارة، وصافي تدفق من الأنشطة التشغيلية بوصفه المقياس البديل للأداء الذي لا يتأثر بالاستحقاق.

عاشرا: تقسيمات الدراسة

تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين أساسيين وكل فصل يتكون من ثلاث مباحث على نحو التالي:

- **الفصل الأول:** سنتناول في هذا الفصل المبحث الأول ماهية المحاسبة الإبداعية، أما في المبحث الثاني سنتطرق عوامل ظهور وأشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها وممارساتها، أما في المبحث الثالث تطرقنا لأساليب ونماذج قياس ممارسات المحاسبية الإبداعية.
- **الفصل الثاني:** سنتناول في هذا الفصل واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية لعينة من المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة وهي مطاحن الحضنة، مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، مؤسسة النقل الحضاري للحافلات، مؤسسة الصناعية للأنسجة الصناعية، مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON ، مؤسسة TRANSPORT LOGISTIQUE ، مؤسسة X، مؤسسة Y.

الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية

تمهيد الفصل:

نتيجة للالزامات المالية التي عرفتها العديد من مؤسسات والتي أدت الى حالات إفلاس وإنهيار وهذا ما أدى إلى ضرورة إعادة النظر في الآليات والجهات المسؤولة عن إعداد للقوائم المالية، حيث وجد أن السبب الذي أدى الى هذه الحالات هو عمليات التلاعب بالبيانات المالية وإظهارها بصورة غير حقيقية من خلال استغلال ثغرات التي تركتها المعايير المحاسبية في بعض المعالجات والسياسات وهذه الأخيرة تسمى "المحاسبة الإبداعية".

ومن خلال هذا الفصل سوف نتطرق الى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

- المبحث الاول: ماهية المحاسبة الإبداعية.
- المبحث الثاني: عوامل ظهور وأشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها وممارساتها.
- المبحث الثالث: أساليب ونماذج قياس المحاسبة الإبداعية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإبداعية

يعرض هذا المبحث ماهية المحاسبة الإبداعية من حيث نشأة والمفهوم والخصائص إضافة الى دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة الإبداعية

لجأت عدد من الوحدات الاقتصادية في القرن الثامن عشر تحديدا لأن تندمج فيما بينها بهدف تشكيل وحدات اقتصادية ضخمة وكبيرة، مما دعا لنشوء نظام محاسبي يسعى لتلافي الأخطاء المحاسبية والتحكم بها واكتساب القدرة على تحديد الثروة ضمن أي فترة والحد من السرقات، وبذلك واجه المحاسبين أكبر مشكلة لديهم تتمحور في قدرتهم على تقدير قيمة الموجودات الثابتة واختفائها وتكاليف صيانتها أو استبدالها.

واعتبرت فترة الثمانيات من القرن العشرين هي الانطلاقة الأولى لنشوء المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة، بفعل مواجهة مؤسسات لتحديات نتيجة مدة الركود، ووجود ضغط هائل للوصول الى أجود الأرباح، ولكن الواقع يشير لوجود صعوبة في تحقيق الأرباح، وقد أرغمت العديد من الوحدات الاقتصادية التي أعلنت عن أرباح صورية على التصفية مما جعل فترة آخر مدة ركود تدوم فترة طويلة.

وتواجدت الكثير من بدائل المعالجة المحاسبية لعدد من الاحداث لتتوافق مع الظروف المحيطة بها، مما أدى لوجود ممارسات محاسبة إبداعية تظهر تدخل الإدارة بعمليات الإفصاح المحاسبي والقياس ولكن الإدارة وظفت هذه المرونة لمصلحتها الخاصة لتحقيق الأهداف التي تسعى لها، وهذا من شأنه أن جعل العملية مسيطر عليها من ناحية الإدارة لاختيار السياسات والطرائق المحاسبية لإحداث الصورة النهائية المؤثرة للدوافع والعوامل التي تؤثر على سلوك الإدارة مثل تمهيد الدخل، المحاسبة الإبداعية . (النمرين، 2019، صفحة 14)

المطلب الثاني: مفهوم المحاسبة الإبداعية (تعريف، خصائص)

1- تعريف المحاسبة الإبداعية:

في البداية قد تعتبر المحاسبة الإبداعية على أنها مفهوم غريب وجديد لأنها تثير العديد من التساؤلات عن كيف يتم الابداع المحاسبي، وماهي الإجراءات والأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية.

ولذلك سوف نتطرق إلى مفاهيم مختلفة عن المحاسبة الإبداعية.

- تعرف على أنها استعمال أساليب وطرق ومفاهيم ونظريات جديدة يمكن استخدامها لتفسير وتحليل وحل مشكلة تواجه الإدارة (بوعايدة و سراي، 2012، صفحة ص5) .

- تعرف المحاسبة الإبداعية كذلك على أنها "إستخدام المحاسبة المعرفية للتأثير على الأرقام المفصح عنها، بينما تظل ضمن إختصاص قواعد المحاسبة والقوانين، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو الموقع الفعلي للمؤسسة فهي تعكس ما تريد الإدارة إظهاره لأصحاب المصلحة". (بوسعدية و قمان، كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية، 2023، صفحة 29)
- كما يمكن أيضا وصف المحاسبة الإبداعية على انها "سلسلة من الإجراءات التي تقوم بها إدارة المؤسسة والتي تؤثر على نتيجة الاعمال التي تم الإبلاغ عنها والتي لا تحقق منافع اقتصادية حقيقية للمؤسسة ولكن يمكن أن تؤدي الى أضرار كبيرة على المدى الطويل. (مزيمش و شريف، التدقيق الخارجي كاحد اهم الاليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، 2020، صفحة 249)
- من خلال وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد "العملية المحاسبية تشتمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الاحداث المالية والعمليات التجارية، وهذه مرونة توفر فرصة للتلاعب والغش والخداع والتحريف وأصبحت هذه الأنشطة التي تمارسها عناصر المهنة المحاسبية تعرف بالمحاسبة الإبداعية (نقموش، صفحة ص4_5)
- قدم PHILLIPS تعريف المحاسبة الإبداعية على أنها عبارة عن وصف شامل وعام لعملية التلاعب بالمبالغ أو العرض المالي لدوافع داخلية (مومن، عطالله، و جريوني، 2017، صفحة ص5).
- تعرف عل أنها عملية تحويل القيم المالية من صورتها الحقيقية الى صورة مرغوبة لتعطي القيم الجديدة ميزة إيجابية للمؤسسة (ابو تمام، 2013، صفحة ص20).
- هي عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية من صورتها الحقيقية الى ما يرغب به المعدون من خلال الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها. (عبد الحميد مراد، 2017، صفحة 133)
- يقصد بالمحاسبة الإبداعية «التحريف المتعمد للأرباح، الأمر الذي يفضي بدوره إلى أرقام محاسبية تختلف بشكل أساسي عما يمكن أن تكون عليه في غياب التلاعب، وذلك عندما يتخذ المديرون قرارات لا تخضع لأسباب استراتيجية بل لمجرد التعديل على الأرباح." (ابو عجيلة و علام، 2009، صفحة 6)
- من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي عملية تحويل الأرقام المالية المحاسبية من وضعها الحقيقي الى الوضع الذي يفضله معدو تلك الارقام من خلال الاستفادة من القوانين.

كما تجدر الإشارة الى مختلف تسميات المحاسبة الإبداعية والتي يتم توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): مختلف تسميات المحاسبة الإبداعية.



المصدر: اعداد الباحثين باعتماد على ما سبق.

2- خصائص المحاسبة الإبداعية

من خلال التعاريف السابقة يمكن تلخيص أهم القواسم المشتركة للمحاسبة الإبداعية في لنقاط الآتية:

- المحاسبة الإبداعية هي تلاعبات في الأرقام المحاسبة والمركز المالي.
- تعدد بدائل القياس في النظام المحاسبي ساعد في ظهور المحاسبة الإبداعية.
- ممارسي المحاسبة الإبداعية يمتلكون قدرات عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها الى شكل المرغوب فيه (نقموش، الاساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، (2019).
- إن استعمال المحاسبة الإبداعية لا يكون في الإجراءات والمبادئ المحاسبة بحد ذاتها، بل يتم إستخدامها في تحويل القوائم المالية مما يجب أن تكون عليه الى ماهي معدة من أجله لخدمة أغراض معينة.

- إن الهدف من استخدام المحاسبة الإبداعية هو الوصول لرقم صافي الربح الى رقم معين يحقق مصالح إدارة المؤسسة ومصالح غير مباشرة لمؤسسة في الاجل القصير لها. (عبد الحميد مراد، 2017، صفحة 133)
- المحاسبة الإبداعية ينمو في بيئتها التلاعب، الغش، الخداع، التحريف، أو سوء العرض وخفة اليد المحاسبية.
- نقد الذاتي، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد التهذيب والتقييم للأفكار والمعلومات ووسائل التحليل التي يستخدمها.
- قدرة المحاسب على التخيل.
- أن يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس. (بن محمد، 2016_2017، صفحة 29)

المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تلجأ المؤسسات لاقصادية لاستعمال المحاسبة الإبداعية لتحقيق جملة من الأهداف (زرقي و شعباني، 2021، صفحة 719)

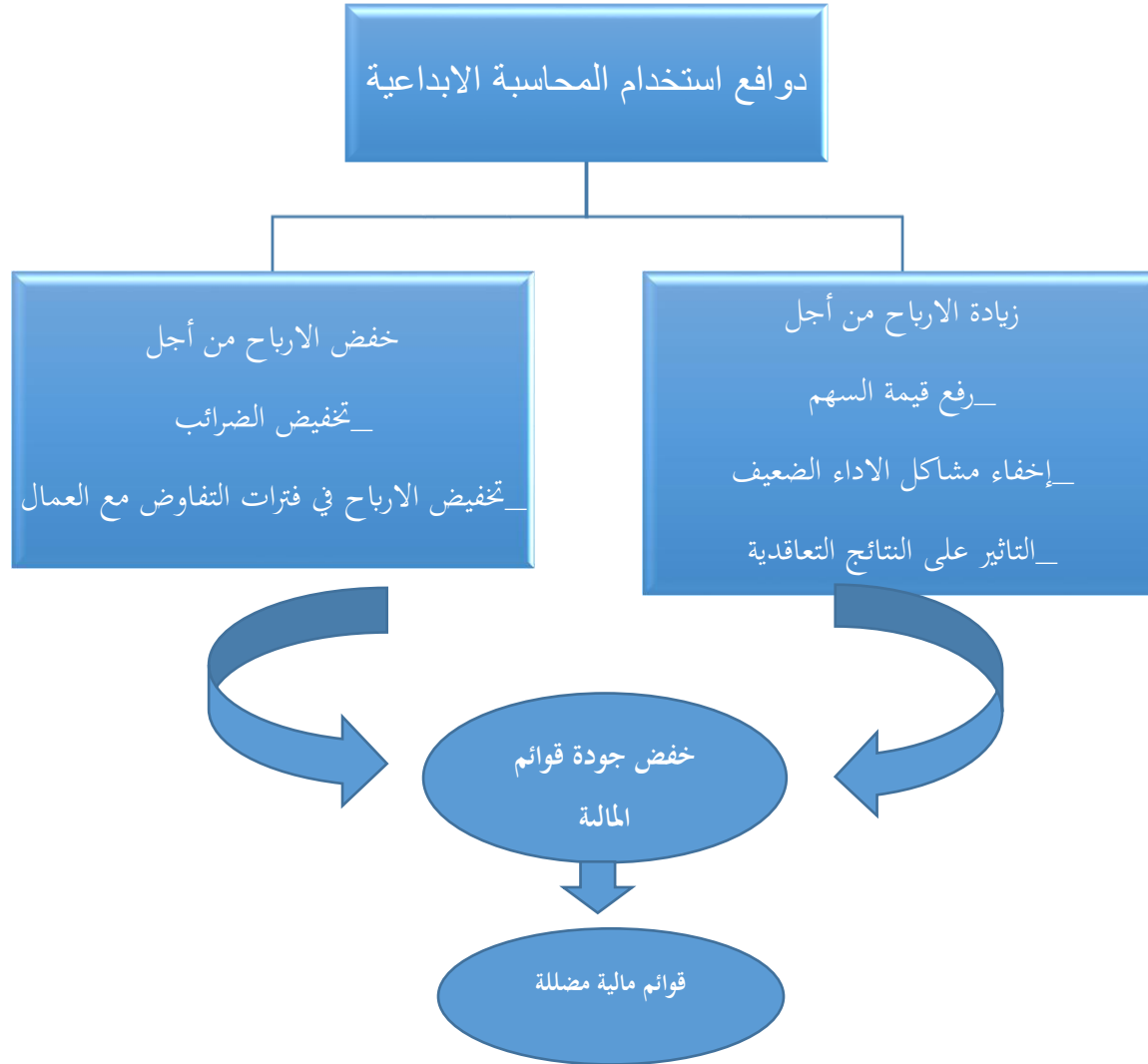
- **التأثير الإيجابي على سمعة المؤسسة في السوق:** تستخدم المحاسب الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء المؤسسة التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عنها أمام منافسيها.
- **التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية:** يؤثر تراجع القيم المالية للمؤسسة سلبا في أسعار أسهمها في السوق المالية، التي تتداول فيها الأسهم في حين بقائها كما هي يؤدي بالضرورة الى انخفاض الأسعار، لذلك فان استخدام المحاسبة الإبداعية تهدف لتعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك مؤسسات في الأسواق المالية.
- **زيادة الاقتراض:** يستخدم العديّة من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء مؤسسات كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض لها، لذلك تلجأ مؤسسات الى استخدام المحاسبة الإبداعية بغرض تحسين تلك المؤشرات او المعايير، الامر الذي سيؤثر إيجابا في عملية اتخاذ الإقرار الائتماني بمنح القروض.
- **لغايات التهرب الجبائي:** تقوم بعض مؤسسات بتخفيض الإيرادات وزيادة النفقات بغرض تقليل الأرباح وعليه، تخفيض هوامش الاقتطاع الجبائي المترتب عنها
- **تحسين الأداء المالي للمؤسسة بهدف تحقيق مصالح شخصية:**

يقوم بعض المسؤولون عن إدارة مؤسسات بتحسين قيم ادائها المالي لعكس صورة إيجابية امام مجلس الإدارة عن أدائها، لغايات شخصية.

- تفادي التكاليف السياسية:

يعد دافع تفادي التكاليف السياسية من العوامل المؤثرة في إختبار المسيرين للسياسات المحاسبية والتي تؤدي الى تقليل من الربح وذلك بهدف تخفيض التكاليف السياسية التي تتحملها المؤسسة بشكل مباشر، أو غير مباشر نتيجة ما تقوم به الدولة من تشريعات تؤثر بها على المؤسسة. (لوالبيةفوزي، 2019\2020)

الشكل رقم (02) : دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية.



المصدر: (لوالبيةفوزي، 2019\2020)

المبحث الثاني: عوامل ظهور وأشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها وممارساتها

تعد المحاسبة الإبداعية من أحدث ممارسات التلاعب المحاسبي إذ أصبحت سمة من سمات المؤسسات التي تتبع سبلا ملتوية في قياس عملياتها حيث تعتبر المحاسبة الإبداعية وسيلة تستخدم في إخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة قصد إعطاء الصورة التي ترغب فيها هذه الأخيرة للأطراف المتعامل معهم أو لأي دافع آخر يخدم مصالحها.

المطلب الأول: عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية

إن تعدد مصالح بين مختلف أطراف ذات العلاقة بالمؤسسة رغم تعارضها هو ما تسبب في ظهور وانتشار المحاسبة الإبداعية حيث يسعى كل طرف في تحقيق مصالحه الذاتية التي تتعارض مع مصالح أطراف أخرى ولهذا تنشأ صراعات تضارب في المصالح ' فمثلا مصلحة مدير تكمن في تقليل الضرائب وأرباح الموزعة بينما مصلحة حملة الأسهم تكمن في تعظيم عوائد على استثماراتهم ومصلحة الموظفين في زيادة تعويضاتهم الإدارية المختلفة وفيما يأتي سنعرض أهم العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية.

هناك عوامل ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي: (الاعا، 2010، صفحة 82_83)

1- حرية إختيار للمبادئ والسياسات المحاسبية:

تعطي السياسات والقواعد المحاسبية أحيانا للمؤسسة إختيار بين مختلف طرق المحاسبة في إعداد قوائمها المالية حيث أن العديد من المعايير المحاسبة الدولية تسمح بالاختيار بين مختلف البدائل المحاسبية مما يؤدي الى إختيار المؤسسة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة.

2- حرية التقديرات المحاسبية:

إن القيام ببعض العمليات المحاسبية يتضمن درجة كبيرة من التقدير والتوقع والحكم الشخصي وهذا ما يسمح لإدارة المؤسسة التلاعب في هذه التقديرات لتحقيق الوصول الى أهداف محددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للاستثمارات بغرض إحتساب الاهتلاكات، عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة إذ تتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه وذلك يتم عبر صياغته للتقرير أو تحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متقاعل أو متحفظ حسب إحتياجات إدارة المؤسسة و رغبتها في التأثير على البيانات قوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل منها.

3- توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

أ- الصفقات الحقيقية: التحكم في توقيت التنفيذ وحدث العمليات الحقيقية يمكن أن يؤدي الى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن حسابات والكشوف المالية للمنشأة، حيث أن ترك الحرية للإدارة في تنفيذ بعض عمليات في وقت الذي تراه مناسباً فإنها قد تؤول تنفيذ بعض العمليات أو تعجل في تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة.

ب- الصفقات المصطنعة: يمكن أن تستعمل لتلاعب في قيم الميزانية أو تغير الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك بإدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بطرف الثالث، مثلاً أن يكون هناك بيع أحد موجودات مؤسسة و إعادة إستجارتها حتى تنتهي مدة إندثارها، إن سعر بيع المشتري بإعادة تأجير يمكن أن يكون أعلى أو أقل من قيمة فعلية للموجودات بحيث يستخدم الفرق بالزيادة أو تخفيض قيمة الموجود والأرباح. (هادي، 2017، صفحة 20_21)

المطلب الثاني: أشكال المحاسبة الإبداعية والمنظور الأخلاقي لها

تتنوع أشكال المحاسبة الإبداعية بتعدد أساليب التلاعب بالحسابات ويمكن توضيحها كالتالي : (حسن و الحلبي، 2009، صفحة 21)

1- أشكال المحاسبة الإبداعية:

1-1 المحاسبة النفعية :

الإصرار على إختيار وتطبيق المتعمد لمبادئ محاسبية محددة للوصول الى أهداف المرغوبة وعادة ما تكون أرباح عالية سواء كانت الممارسات متبعة مستندة الى مبادئ محاسبية متعارف عليها أم لا.

1-2 تطبيق صورة الدخل :

هي شكل من أشكال المحاسبة الإبداعية المتخذة لإزالة تقلبات التي تظهر في الدخل بين فترات مالية مختلفة، وذلك من خلال تخفيض الدخل في سنوات ذات دخل الجيد ونقلها إلى سنوات منخفضة الأداء.

1-3 إدارة الأرباح :

هي التلاعب في الأرباح بغرض الوصول الى أهداف محددة بشكل مسبق من الإدارة، أو المتنبئ فيها من قبل المحللين الماليين أو القيم المنفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة وإستدامة مالية.

4-1 التقارير المالية المغشوشة:

هو تقرير مالي حول الوضعية المالية للمؤسسة مبني على بيانات مالية خاطئة من خلال حذف وعدم إفصاح عن مبالغ لتظليل مستخدمي القرارات.

ويمكن وصفها بالتقارير المالية الاحتيالية وهي تقارير التي تتضمن أخطاء مقصودة بما في ذلك عدم ذكر مبالغ أو إفصاحات في بيانات مالية من أجل خداع مستخدمي البيانات المالية. (احمد، 2021، صفحة 52)

5-1 ممارسة المحاسبة الإبداعية:

هي ممارسات الأساليب التي تستخدم في لعبة الأرقام المالية، بما في ذلك التطبيق المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية وأي طريقة تتخذ أرباح أو تخفيض تقلبات الدخل.

الشكل رقم (03): أشكال المحاسبة الإبداعية



المصدر: من اعداد الباحثتين باعتماد على ما سبق.

1- المنظور الأخلاقي لها:

تعرف أخلاقيات المهنة حسب الشميري والعريفان، 2008 على أنها "نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيارا للسلوك المهني القويم" فلكل مهنة أخلاقياتها التي شكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن الى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا ونتيجة لذلك برزت الحاجة الى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة منها المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق والمحظورات التي يجب التقيد بها عن ممارسة عمل مهني محدد. (قوشيش ، 2023 ، صفحة 15_16)

لذلك يمكن القول بأن الالتزامات الأخلاقية تبني على أساس أهداف المهنة والتي تتضمن تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للأفراد المجتمع، بإضافة إلى أن هناك الكثير من التزامات الأخلاقية لها أيضا أساس خلقي عام.

وعلم المحاسبة له جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي: (الاغا، 2010، صفحة 108)

- العدالة: وجود أسس ومعايير عادلة لمعاملة بين كل أطراف المستفيدة.
- الصدق: يقصد به المطابقة للحقيقة.
- عدم التحيز: إعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب فئات أخرى.

ومن ثم فالمحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي، أي خروج للمحاسب على مقتضيات الأمانة وأداء وظيفته بالشكل الذي يجلب الثقة التي يوليها مستخدمو القوائم المالية في تلك القوائم كما في حالة التزوير أو تغير السجلات أو الاختلاس أو تسجيل عمليات وهمية أو حتى حذف أو الغاء نتائج العمليات من السجلات، بالإضافة إلى ذلك عدم الارتباط السليم بالقواعد المحاسبية وغيرها سواء لمنفعة خاصة أو بهدف الانحياز لمصلحة فئة بعينها عن إعداد وعرض المعلومات المفصح عنها بما يتعارض مع اعتبارات الموضوعية والاستقلال المهني.

إن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكا إنتهازيا لا أخلاقي.

إن إفتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض حيث يصعب تحديد نوايا الإدارة في هذا الإتجاه وخاصة معظم تصرفات الإدارة غالبا ما تتصف بأنها قانونية وتتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تصرفات في نطاق صلاحياتها ومسؤولياتها، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هناك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية وهي:

- أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الدخل دون أن يدخل المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا.
- ألا يحتاج الأسلوب المستخدم الى القيام بعمليات فعلية مع أطراف خارجية أخرى.
- أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

- أن تستمر المؤسسة في استخدام الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية. (تيجاني، 2012،
صفحة 41_42)

وبالتالي تعتبر المحاسبة الإبداعية سلوك مهني لا أخلاقي لما لها من مخلفات جسيمة ينتهجها المحاسبين في مهنتهم، ذلك لأنها تخدم أصحاب المصلحة لفئة معينة على حساب باقي فئات الأخرى، لذا يجب على المحاسبين والمدققين تحمل مسؤولياتهم إتجاه هذه التصرفات والتخلي بأخلاقيات مهنة للحصول على بيانات على قدر عال من الشفافية والموثوقية. (الاغا، 2010، صفحة 108)

المطلب الثالث: ممارسات المحاسبة الإبداعية

فيما يلي أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسات: (الجبوري و زواوية ، دور المدقق في الحد من ممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية ، 2020، صفحة 441)

1- ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

- 1-1 الأصول غير الملموسة: حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة الى الاعتراف المحاسبي بالأصول والقواعد المنصوص عليها.
- 2-1 الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية كذلك يتم التلاعب في نسب الاستهلاك.
- 3-1 الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة الى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض الأسعار.
- 4-1 النقدية: يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة والتلاعب في أسعار الصرف.
- 5-1 الذمم المدينة: ويتم التلاعب هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المشكوك في تحصيلها، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها.
- 6-1 الاستثمارات طويلة الاجل: تتغير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الاجل.
- 7-1 الموجودات الطارئة: حيث يتم اثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحقيقها.
- 8-1 المطلوبات المتداولة: عدم ادراج الأقساط المستحقة من القروض طويلة الاجل خلال العام الجاري ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسبة السيولة.
- 9-1 المطلوبات طويلة الاجل: مثل الحصول على المطلوبات طويلة الاجل قبل الإعلان عن الميزانية.

10-1 **المخزون:** في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة.

11-1 **حقوق المساهمين:** مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة الى صافي الربح العام الجاري بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب باعتباره من البنود السنوات السابقة.

2- ممارسة المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:

1-2 **تصنيف النفقات التشغيلية:** يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية بوصفها نفقات استثمارية، او نفقات تمويلية والعكس، إذ أن هذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية.

2-2 **تدفع تكاليف التطوير الرأسمالية:** تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطوير الرأسمالية، وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية ومن ثم فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

2-3 **التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية :** تتوفر لدى المؤسسة إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية من خلال عمل تعديلات على التدفقات النقدية التشغيلية، مثلا: تخفيض مكاسب بيع استثمارات وبعض حقوق الملكية والحال نفسه بالنسبة للعمليات غير المكتملة اذ تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية من خلال ازالة تأثير الضريبة على هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية، لذلك واثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية "يتم ازالة تأثير مكاسب او خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة، او التخلص منها في الدخل الصافي".

2-4 **لتلاعب بالدخل من العمليات المستمرة:** وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وهذا من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمنشأة بعدها أسهما تجارية، اذ يمكن تصنيفها كاستثمارات تجارية، او غير جارية اعتمادا على فترة الاحتفاظ بها. (هادي، 2017، صفحة 20_21)

3- ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل:

أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في هي:

1-3 **تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما يلي عملية البيع لا تزال موضع الشك:** حسب الأصول المتعبة فان تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل ان تكتمل العملية ذاتها على ارضع الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

2-3 **تسجيل إيراد مزيف:** تتمثل هذه الطريقة بتسجيل إيرادات وهمية او مزيفة.

3-3 زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة: تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة مؤسسة ما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية من خلال زيادتها لمرة واحدة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة المؤسسة من خلال زيادة إيراداتها وأرباحها في الوقت الذي يكون فيه ادائها سيئا وعادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من العائدات، بالإشارة الى أنه ناجم على عمليات غير جوهرية وغير تشغيلية.

3-4 نقل المصاريف الجارية الى فترات محاسبية سابقة: ان هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات حيث من المعروف ان المصاريف المترتبة على تنفيذ الاعمال قد تؤدي الى تحقيق منافع قصيرة الاجل مثل الإيجارات والرواتب والاعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي الى منافع بعيدة الاجل مثل مباني والآلات التي تعد اصولا يحسم اهتلاكها على مدى طويل الاجل، في الوقت الذي تكون الفائدة تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فان بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل.

3-5 الاخفاق في تسجيل او تخفيض غير ملائم للالتزامات:

تقوم إدارة بعض مؤسسات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، او الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات.

3-6 نقل الإيرادات الجارية الى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة الى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها الى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع المؤسسة في السنة الجارية ممتازة فتقوم بترحيل هذه الأرباح الى فترات مستقبلية تعتقد إدارة المؤسسة انه يمكن ان تكون صعبة من المعروف محاسبيا ان الإيرادات يجب ان تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية نفسها.

3-7 نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا الى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه في الأوقات التي تواجه فيها مؤسسات أوقات صعبة، لان تراجع الاعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين الى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على امل ان المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع. (جبار، 2015، صفحة 244)

4- ممارسات المحاسبة الإبداعية في قائمة تغيرات الأموال الخاصة:

إن جميع عناصر هذه القائمة معرضة لممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في رأس المال المدفوع أو المكتسب أو المحتسب بزيادة أو بالتخفيض، وأيضا لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة. (بوسعدية و قمان، واقع تطبيق اساليب المحاسبة الإبداعية اثناء اعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية ، 2023، صفحة 303)

المبحث الثالث: أساليب ونماذج قياس المحاسبة الإبداعية ونتائجها

جميع المؤسسات الاقتصادية تسعى إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالي للتعبير عن مدى استقرارها الاقتصادي لما لذلك من تأثير على قيمة الوحدة الاقتصادية التي تظهر بوضوح في أسعار أسهمها في السوق، ووفقا لذلك فقد تلجأ إدارة المؤسسة تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الاختيار بين القواعد المحاسبية، الاختيار الذي يؤدي إلى تحقيق أهدافها على حساب باقي فئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، مما يفتح المجال للتلاعب عن طريق تقديم معلومات مظلة لمستخدمي المعلومات المحاسبية مما يجعلهم يتخذون قرارات غير رشيدة، لذا سنحاول الإلمام بباقي جوانب النظرية متعلقة بالمحاسبة الإبداعية وذلك بالتطرق إلى أساليبها و النماذج قياسها.

المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو أن المحاسبة الإبداعية "هي عبارة عن أساليب أو وسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق استغلال القواعد الحالية و/أو إهمال بعض منها أو جميعها " (القطيش و الصوفي، 2011، صفحة 365)

غاية المؤسسة من تطبيق المحاسبة الإبداعية هي الاستفادة من السياسات والطرق المحاسبية التي يمكن تطبيقها لتحقيق أهدافها، وعليه فإن أساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية تختلف من مؤسسة إلى أخرى حسب أهداف كل إدارة، كما أن هناك شبه إجماع لدى الباحثين على تقسيم ممارسات المحاسبة الإبداعية إلى نوعين هما ممارسات الحقيقية للمحاسبة الإبداعية والممارسات محاسبية أو المصطنعة، لذا سنقوم بعرض هذه الأساليب كما يلي:

1- الأساليب الحقيقية للمحاسبة الإبداعية:

تقوم الإدارة بالتلاعب في الأنشطة التشغيلية (الإنتاج والاستثمار، المبيعات) الخاضعة تحت سلطة القرارات الإدارية، حيث يهدف هذا النوع من الإجراءات بشكل أساسي لتأثير على صافي التدفقات من الأنشطة المختلفة وبالتالي تأثير على الأرباح ومن أهم الأساليب الحقيقية التي تستخدمها المؤسسات هي:

1-1 إدارة المبيعات والمشتريات: تعد من أهم الممارسات الحقيقية التي تستخدمها المؤسسة، فهي عبارة عن مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب في عمليات البيع التي قامت بها المؤسسة بتعجيل توقيت الاعتراف بالمبيعات من خلال نقل مبيعات الفترة التالية الى الفترة الحالية ومن ثم زيادة أرباح أو تقديم خصم تجاري كبير للعملاء مما يؤدي إلى زيادة مبيعات ومن ثم زيادة أرباح.

1-2 إدارة المصروفات الاختيارية: يمكن لإدارة المؤسسة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التلاعب في المصروفات الاختيارية عن طريق التخفيض منها أو زيادتها حيث يمكن للمؤسسة أن تختار بين سياسة اعتبار هذه المصاريف مصاريف جارية في نفس سنة حدوثها، أو رسملتها وإستفادتها على مدى فترات زمنية معينة، وبالتالي بإمكان إدارة مؤسسة إختيار طريقة التي تخدم أهدافها.

1-3 إدارة إنتاج: يمكن للمؤسسة ممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التحكم في حجم الإنتاج، يمكن تخفيض التكاليف الثابتة المحملة على كل وحدة منتجة ومن ثم تخفيض تكلفة الوحدة، ومن ناحية أخرى تؤدي إلى زيادة الإنتاج إلى زيادة مخزون في نهاية السنة مما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المبيعات، كل ذلك يقود إلى زيادة الأرباح، ومن ثم الوصول إلى رقم الربح المرغوب به، هذا ويؤثر ما سبق سلبيا على التدفقات النقدية الخارجة و من ناحية أخرى فإن زيادة الإنتاج قد تؤدي إلى زيادة المشتريات بنسبة أعلى من زيادة المخزون آخر المدة مما يؤدي إلى زيادة تكلفة البضاعة المباعة، ومن ثم إنخفاض الأرباح، كما أن زيادة المخزون ستؤدي إلى تحمل المؤسسة بتكاليف تخزين مرتفعة، وقد يتعرض المخزون للتلف خاصة إذا عجزت المؤسسة عن تصريفه. (العدي و صقور ، 2014، صفحة 393)

2- الأساليب المحاسبية أو مصطنعة للمحاسبة الإبداعية:

إن ممارسات المحاسبية الإبداعية ذات طبيعة المحاسبية أو وهمية تقوم على أساس إستخدام إدارة لمتغيرات محاسبية أو وهمية، يمكن تقسيمها إلى ممارسات تعتمد على إستغلال المرونة المتاحة في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كإدارة المستحقات المحاسبية والتغيرات المحاسبية الاختيارية، وإختيار توقيت ملائم لتطبيق سياسة محاسبية اللازمة وممارسات ذات طبيعة محاسبية أو وهمية التي تقوم على إستخدام ممارسات وأساليب إحتيال تكون خارج نطاق المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بهدف تشويه من شفافية أو التقليل

من شفافية التقارير المالية المنشورة كالإعتراف مبكر للإيرادات، والمبالغة في جرد المخزون وتسجيل مخزونات وهمية. (جاسم، 2017، الصفحات 395-396)

2-1 الممارسات المحاسبية المصطنعة في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: تقتضي المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً الثبات في تطبيق الممارسات من السياسات و التقديرات المحاسبية في عملية قياس الأحداث الاقتصادية، وذلك لتسهيل عملية إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات محاسبية مختلفة، وأن التغيير في هذه السياسات والتقديرات المحاسبية قد يجعل عملية المقارنة عديمة الفائدة و يفقد القوائم المالية خاصية قابليتها للمقارنة، وعلى الرغم من ذلك لقد سمحت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وكذلك معايير المحاسبية وفقاً لما تراه الإدارة مناسباً وذلك لتحسين جودة التقارير المالية، وجعلها أكثر ملائمة لمتخذي القرارات الاقتصادية. (حسين و عدالت ، صفحة 363)، وتستطيع إدارة المؤسسة القيام بممارسات المحاسبية الإبداعية بحجة مرونة المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً في عديد من الجوانب أهمها:

2-1-1: إدارة المستحقات: يرى كلا من "Ronen & yaari" إلى أن المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدوث التدفقات النقدية وتوقيت الإعتراف المحاسبي بالعمليات والأحداث التي تقوم بها المؤسسة خلال فترة معينة، وتتكون المستحقات الكلية "Total Accnuals" من نوعين من المستحقات الاختبارية "Discretionary accruals" والمستحقات الغير اختيارية "Non-Discretionary accruals" (joshua & varda). حيث هذه الأخيرة هي مستحقات ناتجة عن المعاملات التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة الحالية وهي طبيعية بالنسبة للمؤسسة لتقييم مستوى أدائها، إستراتيجية أعمالها الإتفاقيات صناعية وباقي العوامل الاقتصادية، أما المستحقات إختيارية هي المستحقات الناتجة عن المعاملات التي قامت بها المؤسسة أو الإختيار بين المعالجات المحاسبية. (شاوشي ، 2016/2015، الصفحات 81-82).

ويعد مدخل المستحقات من أكثر المداخل إستخداماً من قبل الباحثين لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تقوم بها إدارة المؤسسة، وذلك لكون الأساس المستخدم في المحاسبة المالية والمعتمد فيها بشكل أساسي هو أساس الإستحقاق المحاسبي الذي يقوم على مبدأ مقابلة الإيرادات و المصروفات التي تخص المدة الحالية، إلا أنه بسبب الإنتقادات الموجه لهذا الأساس الذي يتطلب من المحاسب الكثير من التقدير والإجتهاد الشخصي، ولا سيما في مجال تقدير المخصصات و الإختيار فيما بين طرق تقويم المخزون فإنه يتيح الفرصة لإدارة في الاختيار والتقدير والحكم الشخصي واستغلال هذه الفرصة لممارسة المحاسبة الإبداعية والتأثير في مبلغ الربح التحقق. (التميمي و ساعدي ، إدارة أرباح عوامل نشوئها و أساليبها و سبل الحد منها.، 2015م-1436هـ، صفحة 75).

يرى " كامل محمد عيسى، 2008" أن نظام المحاسبة على أساس الاستحقاق يتطلب وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية المتعارف عليها من المديرين القيام بوضع العديد من التقديرات المحاسبية التي لها تأثير جوهري على

الأرباح المعلنة، ومن بين أحكام التقديرات المحاسبية التي يمكن أن تؤثر على الأرباح في اتجاه أو آخر كما يلي:

- تتطلب عقود الانشاءات طويلة الاجل تقديرات تتعلق بالتقدم في انجاز الاعمال وتكلفة هذا الإنجاز، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للتقدم في إنجاز أعمال وذلك بغرض تضخيم الأرباح.

- يتطلب حساب الإهلاك تقدير العمر الإنتاجي وقيمة خردة للأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للعمر الإنتاجي وقيمة خردة، وذلك لتدنية مصروف الإهلاك بنية تضخيم أرباح.

- يجب أن يظهر حساب عملاء بالقيمة الصافية القابلة للتحقق، وبالتالي يمكن للمديرين أن يستخدموا تقديرات متفائلة للقيم قابلة للتحصيل بغرض تخفيض مخصص الديون مشكوك فيها، ومن ثم تضخيم الأرباح.

- يجب تصنيف التكاليف الى تكاليف إنتاج وتكاليف فترية ويمكن للمديرين أثناء فترات نمو المخزون تصنيف بعض التكاليف الهامشية كتكاليف إنتاج بدلا من تكاليف فترية، مما يؤدي إلى تدنية المصروفات، ومن ثم تضخيم الأرباح.

- يجب الاعتراف بأرباح بيع الأصول بالكامل في فترة البيع، ويمكن للمديرين التلاعب بتوقيت بيع الأصول كأوراق المالية والأصول الثابتة، مما يؤدي إلى تدعيم الأرباح.

- يجب اهلاك التكاليف المدفوعة مقدما مقابل ضمان الأصول على فترة الاستفادة من هذا الضمان، ويمكن للمديرين من خلال التقديرات المتفائلة لتكاليف الضمان تخفيض المصروفات الحالية بهدف تضخيم الأرباح.

- يجب اعتبار المصاريف الصيانة العادية مصاريف دورية تحمل على الفترة أما مصاريف الصيانة غير العادية فتعتبر مصروف رأسمالي تحمل على الأصل موضوع الصيانة، ويمكن لمديرين تدعيم الأرباح الحالية من خلال معالجة مصاريف الصيانة العادية كمصاريف غير عادية.

- يمكن لمديرين تحفيز العملاء على تعجيل بالشراء على طريقة تخفيض السعر، ذلك بغرض زيادة المبيعات، ومن ثم تدعيم الأرباح.

- يجب أن يظهر المخزون بالدفاتر على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، ويمكن للمديرين من خلال استخدام قيم سوقية متفائلة تخفيض قيمة المخزون، ومن ثم ممارسة المحاسبة الابداعية . (فداوي، قياس ممارسات إدارة الأرباح في شركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر ، الصفحات 5-6)

2-1-2 اختيار التوقيت الملائم لتطبيق سياسة محاسبة الإلزامية: عندما يصدر معيار محاسبي جديد فإنه يتم تحديد ميعاد لاحق لصدوره كبداية للتطبيق، ومع ذلك فإنه عادة ما تسمح المعايير المحاسبية بتطبيق المبكر لأي معيار عن الميعاد المحدد، ويتاح للمؤسسات الفرصة أن تقوم بالتطبيق المبكر أو الانتظار حتى الميعاد المحدد للتطبيق. (فداوي ، نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات إدارة الأرباح، صفحة 124)

2-1-3 التغيرات المحاسبية الاختيارية: تفرض خاصية الثبات المحاسبي استخدام نفس السياسات و الطرق المحاسبية المتبعة في القياس و الإفصاح عن الاحداث والعمليات والظروف وذلك لتسهيل عملية إجراء المقارنات بين النتائج المالية لفترات زمنية مختلفة لنفس المؤسسة او بين النتائج المالية لمجموعة من المؤسسات التي تنتمي لنفس القطاع الصناعي في فترة معينة وبالرغم من ذلك فقد أتاحت المبادئ و المعايير المحاسبية الفرنسية للشركات، إجراء تغييرات محاسبية معينة وبشكل اختياري وفقا لظروف المؤسسة وبما تقتضيه الضرورة، وبشرط ان يكون هناك مبررات منطقية لإجراء هذه التغييرات، وتشمل التغييرات المحاسبية الاختيارية على التغيير الاختياري للسياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية. (العدي و صقور ، 2014 ، صفحة 393)

- التغيير في السياسات المحاسبية:

حسب معيار المحاسبي الدولي الثامن فإن السياسات المحاسبية هي عبارة عن الأسس المحددة والقواعد والأعراف والاحكام والممارسات التي تتبعها وتطبيقات المنشأة في عملية إعداد وعرض القوائم المالية. (حميدات، 2014، صفحة 101)

أن تعدد بدائل السياسات المحاسبية بالإضافة الى حرية الاختيار بين تلك البدائل المحاسبية، يفتح باب على مصراعيه أمام إدارة مؤسسات للممارسة المحاسبة الإبداعية والتأثير في رقم الربح المحاسبي بصورة غير مبررة، ومن أهم الموضوعات بدائلها والتي يمكن استغلالها: (العدي و صقور ، 2014 ، صفحة 393)

-تغير في سياسات تقييم المخزون.

-تغيير في طرق استهلاك الأصول.

-تغيير في طرق معالجة الاستثمار في أوراق المالية.

-تغيير في طرق ترجمة العمليات

- التغيير في التقديرات المحاسبية: عرفه المعيار المحاسبي الدولي الثامن على أنه عبارة عن تعديل للقيمة المسجلة لأصل أو الالتزام أو للقيمة المستنفذة أو المستهلكة لأصل خلال الفترة المعينة، ويكون هذا التعديل ناتج عن تقييم للوضع الحالي أو للمنافع أو للالتزامات المستقبلية المرتبطة بالأصل او الالتزام، وبناء عليه فإن التغيير في التقدير المحاسبي يكون ناتج عن ظهور معلومات جديدة أو تطورات لم تكن موجودة في السابق، أي ان التغيير في التقدير المحاسبي يختلف عن عميلة تصحيح الأخطاء .

تعتبر التقديرات المحاسبية جزء مهم في إعداد التقارير المالية ويتم استخدام المتكرر للتقديرات للعديد من البنود مثل: (حميدات، 2014، صفحة 101)

-الاعمار الإنتاجية للأصول القابلة للإهلاك أو نمط الإهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المتمثلة في تلك الأصول.

-قيمة الخردة للأصول الملموسة طويلة الأجل.

-الديون المشكوك في تحصيلها.

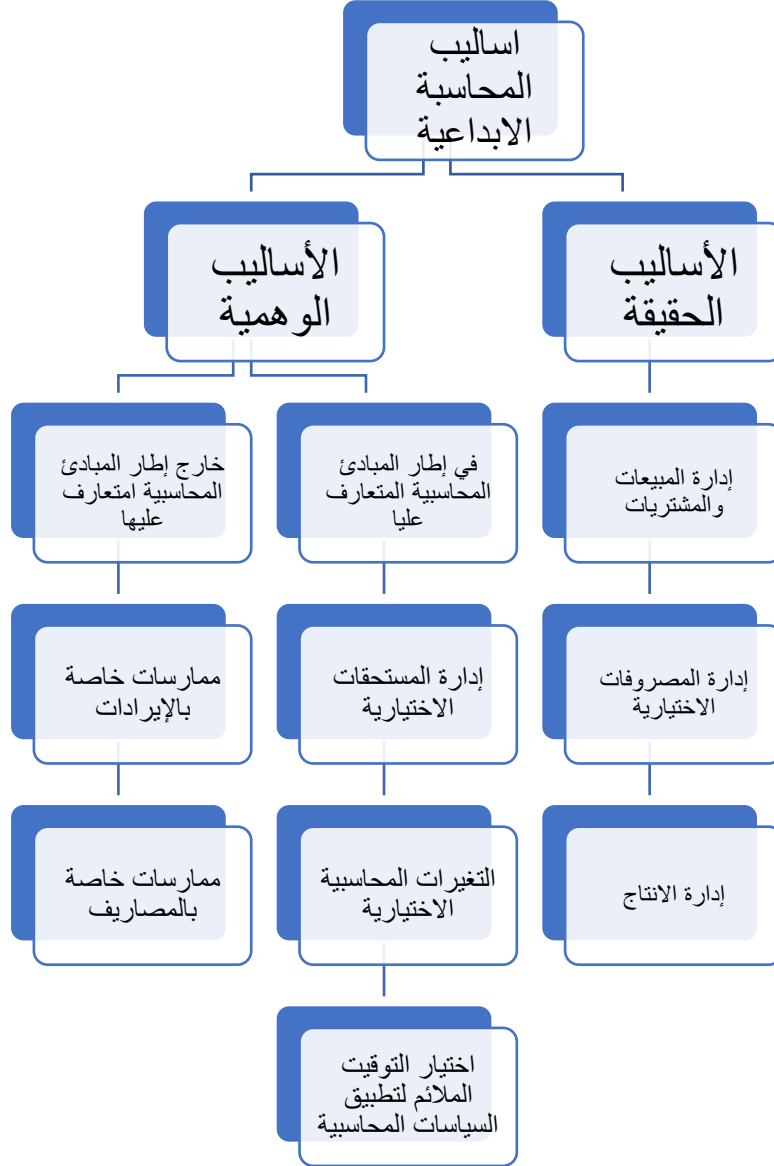
-تكاليف التقاعد.

-القيمة العادلة للأصول الملموسة طويلة أجل.

2-2 الممارسات المحاسبية المصطنعة خارج إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يشير "Ronen&yaari" إلى أن الممارسات المحاسبية الإبداعية عادة ما تكون في إطار المعايير والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، لكن هذه الممارسات ستتعد مع مرور الوقت إلى أن تصبح خارج إطار المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ويطلق عليها بممارسات المحاسبة الاحتياطية، نجد من بينها تسجيل مبيعات وهمية والتلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد، رسلة وتأجيل المصاريف إلى فترات لاحقة. (Joshua & Varda, Earning management: Emerging Insights in theory practice and research, 2008, p. 28)

يمكن تلخيص أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية كما يلي:

الشكل 4: أساليب المحاسبة الإبداعية.



المصدر: إعداد الباحثين باعتماد على ما سبق.

المطلب الثاني: نماذج ركزت على التفرقة بين الاستحقاق الاختياري والاستحقاق غير الاختياري

إن المرونة المحاسبية التي تظهر في شكل مرونة في الطرق والبدائل المحاسبية، والمرونة التشغيلية من خلال التحكم ببعض القرارات التشغيلية من حيث الحجم والتوقيت، والذي يكون له كبير الأثر على نوعية المعلومات المحاسبية الموجهة للأطراف ذات العلاقة، تتيح القدرة لدى المدراء على تمهيد الدخل لتحقيق مصالح الشخصية، هذا التمهيد يظهر في شكل زيادة في المستحقات، وقد اتجهت الدراسات للكشف عن ممارسة المحاسبة الإبداعية، ومدى جودة الأرباح من خلال الكشف عن المستحقات. (حمدان و أبو عجيلة ، 2012، صفحة 4)

حيث ان المستحقات هي مجموعة إيرادات والمصاريف المسجلة في قائمة الدخل والتي لم تنتج عنها تدفقات نقدية خلال فترة النشاط، وهذه المستحقات تنشأ عندما يكون هناك تباين بين توقيت حدود التدفقات النقدية وتوقيت الاعتراف المحاسبي بالعمليات والاحداث التي قامت بها المؤسسة خلال الفترة معينة، وتتكون المستحقات الكلية من نوعين من المستحقات: " المستحقات الاختيارية" و" المستحقات غير الاختيارية". (فداوي ، 2013، صفحة 124_125)

إذ أن:

المستحقات الكلية = المستحقات الإختيارية + المستحقات غير الاختيارية

ويمكن التعبير عن هذه المعادلة كما يلي:

$$TA_{i,t} = NDA_{i,t} + DAC_{i,t}$$

بحيث:

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

$NDA_{i,t}$: المستحقات الغير اختيارية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$DAC_{i,t}$: المستحقات الاختيارية للمؤسسة (i) في السنة (t).

وتعرف كلا من: (كيموش ، 2014، صفحة 45)

- **المستحقات الاختيارية:** تنشأ نتيجة عملية المفاضلة التي يقوم بها المديرون عند إختيار البدائل المحاسبية، وكذا نتيجة للتقديرات والاحكام التي يصدرونها عند تطبيقها، حيث تؤكد معظم الدراسات أن أغلب المديرين يعملون على زيادة، أو تخفيض المستحقات المحاسبية المتعلقة بحسابات تحت تحصيل (العلاء والديون المشكوك فيها)، حسابات المخزون (خسائر الانخفاض في القيمة)،

حسابات الذمم الدائنة، الإيرادات المؤجلة، الالتزامات المستحقة إلخ، وذلك من أجل وصول إلى رقم الربح المستهدف

- **المستحقات غير اختيارية:** تنشأ نتيجة المعاملات التي تقوم بيها المؤسسة في الفترة الحالية، وهي طبيعية نظرا لمستوى أداء المؤسسة، إستراتيجياتها، إتفاقيات الصناعة، والعوامل الاقتصادية أخرى. ويتم تحديد المستحقات الكلية بطريقتين: (فداوي ، قياس ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر ، صفحة 8)

الطريقة الأولى: منهج قائمة التدفقات النقدية

وتمثل المستحقات الكلية وفقا لهذا المنهج الفرق بين النتيجة الصافية والتدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة وذلك وفق المعادلة التالية:

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

بحيث:

$TA_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$NI_{i,t}$: النتيجة الصافية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$CFO_{i,t}$: التدفقات النقدية التشغيلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

الطريقة الثانية: منهج الميزانية العامة

ويتم حساب المستحقات الكلية حسب هذا المنهج وفق المعادلة التالية:

$$TA_{i,t} = \Delta CA_{i,t} - \Delta Cash_{i,t} - \Delta CL_{i,t} + \Delta DCL_{i,t} - DEP_{i,t}$$

بحيث:

$TA_{i,t}$: المستحقات الكلية للمؤسسة (i) في السنة (t).

$\Delta CA_{i,t}$: التغير في الأصول المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t).

$\Delta Cash_{i,t}$: التغير في القيم الجاهزة للمؤسسة (i) في السنة (t).

$\Delta CL_{i,t}$: التغير في الالتزامات المتداولة للمؤسسة (i) في السنة (t).

– نموذج "Dechaow,Sloan,Sweeney 1995"

تم صياغة هذا النموذج ضمن نماذج المستحقات الاختيارية كما هو موضح في معادلة التالية:

$$Tat = (\Delta CA_t - \Delta CL_t - \Delta Cash_t + \Delta DCLT - Dept)/(At - 1)$$

توضح الرموز التالية:

Tat : المستحقات الإجمالية في السنة.

ΔCA : التغير في الأصول المتداولة.

ΔCL : التغير في المطلوبات المتداولة.

$\Delta Cash$: التغير في النقد والمكافآت النقد.

$\Delta DCLT$: التغير في الديون القصيرة الاجل الداخلة ضمن الالتزامات المتداولة.

Dep: مصاريف الاهتلاك ومصاريف الإطفاء الأصول غير ملموسة.

At : إجمالي الأصول.

– نموذج "Healy,1985"

ينظر نموذج "Healy" إلى الاستحقاق الاختياري المقدر خلال فترة معينة على أنه إجمالي الاستحقاق مقسوم على إجمالي الأصول أول الفترة، وهذا يعني أن الاستحقاق غير الاختياري يتوقع أن يكون صفر، لذلك أنه وفقا لنموذج "Healy" يتم اختبار المحاسبة الإبداعية عن طريق إحتساب متوسط الاستحقاق (إجمالي الاستحقاق مقسوما على إجمالي الأصول) ومقارنة الناتج بين الفترات وبعضها.

بمعنى أن نموذج "Healy" يقسم الاستحقاق إلى إستحقاق إختياري وإستحقاق غير إختياري وحجم الاستحقاق تحدد درجة المحاسبة الإبداعية وهو يساوي إجمالي الاستحقاق مقسوما على إجمالي الأصول أول الفترة. وتعتبر المعادلة التالية عن نموذج Healy:

$$EDAC_{it} = TAC_{it}/A_{it-1}$$

إذ أن:

$EDAC_{it}$: المستحقات الاختيارية التقديرية للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

TAC_{it} : إجمالي استحقاقات للمؤسسة (i) خلال الفترة (t).

A_{it-1} : إجمالي أصول المؤسسة (i) خلال الفترة (t-1).

ويعد نموذج "Healy" أبسط النماذج التي قدمت لتقدير المحاسبة الإبداعية لذلك يتوقع أن يتضمن أكبر قدر من أخطاء القياس لأنه لا يأخذ في الاعتبار طبيعة العمليات التي قد تتطلب مستوى معين من الاستحقاق. (الرفاعي ، 2010)

– نموذج "De Angelo، 1986"

طور "De Angelo" نموذجاً آخر كتعديل لنموذج "Healy"، ومن خلاله طورت طريقة أخرى لحساب المستحقات الغير اختيارية، ومن خلالها استخدم مجموع المستحقات الكلية للفترة السابقة للفترة المدروسة لقياس المستحقات الغير اختيارية، ويظهر هذا النموذج من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_{t+1} = TA_{t-1}/A_{t-1}$$

بحيث:

NDA_{t+1} : المستحقات الغير اختيارية إلى إجمالي الأصول للسنة (t+1).

TA_{t-1} : المستحقات الكلية للسنة (t-1).

A_{t-1} : مجموع الأصول للسنة (t-1).

مستحقات اختيارية، هي السنة السابقة لسنة الإختيار، إلا أن هذا النموذج بدوره تعرض لنفس الانتقاد الذي وجه لنموذج "Healy، 1985"، بحيث أنه يلتقي أثر التغيرات الاقتصادية على تغيير المستحقات الغير الاختيارية، ويعد هذا النموذج حالة خاصة لنموذج "Healy، 1985"، فمن خلاله فترة التقدير أين لا يتوقع فيها وجود كما أن المستحقات الإختيارية قد افترض بمعدل يساوي الصفر في فترة التقدير، أي السنة التي تسبق سنة كشف المحاسبة الإبداعية، وقد اجتمع الباحثون على أن هذا النموذج لا يسمح بأي طريقة بتقدير المستحقات الإختيارية، وكشف ممارسات إدارة الإستحقاق، ومن جهة أخرى فإذا كانت المستحقات الغير اختيارية ثابتة عبر الزمن والمستحقات الكلية بمعدل الصفر إلى فترة التقدير، فكلا من نموذجي "Healy، 1985" و "DeAngelo، 1986" يقدران دون خطأ قياس المستحقات الغير اختيارية، وقد أثبتت عدة دراسات أهمها دراسة كابلان "Kaplan، 1985"، أن المستحقات الغير اختيارية تتغير حسب الظروف والتغيرات الاقتصادية للمؤسسة وبذلك ظهرت نماذج أخرى للتقدير كان غرضها تحسين النموذجين السابقين، و إلغاء فرضية ثبات المستحقات الغير اختيارية (فداوي، 2013)

– نموذج "Jones، 1991"

إن الهدف الرئيسي لنموذج "Jones" هو الرقابة على تأثير التغيرات في ظروف المؤسسة عند حساب المستحقات غير الاختيارية، والتي يمكن حسابها بالمعادلة التالية:

$$NDA_t = a_1(1/A_{t-1}) + a_2(\Delta REV_t/A_{t-1}) + a_3(PPE_t/A_{t-1})$$

إذ أن:

NDA_t : المستحقات غير الاختيارية في سنة الحدوث t التي تقاس بواسطة إجمالي الموجودات.

ΔREV_t : التغير في إيرادات السنة الحالية عن إيرادات السنة السابقة.

PPE : إجمالي الموجودات الثابتة في نهاية السنة t .

A_{t-1} : إجمالي موجودات السنة السابقة لسنة القياس $t-1$.

a_1, a_2, a_3 : مقاييس خاصة بكل مؤسسة.

ويتم حساب هذه المقاييس الخاصة بهذه الشركات بواسطة معادلة التالية:

$$A_t/A_{t-1} = a_1(1/A_{t-1}) + a_2(\Delta REV_t/A_{t-1}) + a_3(PPE_t/A_{t-1}) + E_t$$

إذ أن a_3 و a_2, a_1 تمثل OLS المقدرة لـ a_1, a_2, a_3 و a_3 . أما E_t فهي الجزء المتبقي من المستحقات الاختيارية من إجمالي المستحقات.

– نموذج "Jones المعدل"

من أجل إستبعاد الميل الحدسي في نموذج "Jones" في قياس المستحقات الاختيارية، وتقليل الأخطاء في قياس المستحقات الاختيارية بصورة أكثر فصاحة، تم حساب متغيرات النموذج بموجب المعادلة الآتية:

$$NDA_t = a_1(1/A_{t-1}) + a_2[(\Delta REV_t - \Delta REC_t)/A_{t-1}] + a_3(PPE_t/A_{t-1})$$

إذ أن:

ΔREV : التغير في الذمم المدينة بين السنة الحالية والسنة السابقة.

يتم بعد ذلك تتبع نفس إجراءات حساب المستحقات الاختيارية المستخدمة في النموذج السابق، وقد اعتمد أكثر الباحثين على نموذج "Jones" المعدل في حساب المستحقات الاختيارية لأنه يقلل من الأخطاء في نموذج السابق، إذ أن إضافة التغير في الذمم المدينة يعكس مدى تدخل الإدارة لممارسة إدارة أرباح شركاتها من خلال التلاعب بالمبيعات الآجلة، والتي تكون أكثر عرضة لمجالات التلاعب وتدخل الإدارة في المبيعات النقدية، وهذا ما يمثل تدخل الإدارة في عمليات القياس المحاسبي من خلال مبدأ الاعتراف بالإيراد. (التميمي و الساعدي ، 2015م-1436هـ)

المطلب الثالث: نماذج ركزت على الاستحقاق قصير الاجل والاستحقاق طويل الاجل

ظهرت حديثا بعض النماذج للتنبؤ بممارسات المحاسبة الإبداعية ركزت هذه النماذج على الاستحقاق قصير الاجل ومن بين هذه النماذج (نموذج Chou,Gombola and Liu 2006، نموذج visvanathana 2006، نموذج Miller 2007).

– نموذج Chou,Gombola and Liu سنة 2006: أوضحت دراسة Chou,Gombola and Liu سنة 2006 انه من السهل على الإدارة التلاعب في الأرباح باستخدام الاستحقاق قصير الاجل، حيث تختار السياسات المحاسبية التي يترتب عليها تسويات للأصول قصير الاجل مثل التغيير أرصدة حسابات المدينين. (علي شريف، 2016، صفحة 60)


– نموذج visvanathana سنة 2006: يعتمد هذا النموذج على ان الاستحقاق يتكون من استحقاق طويل الاجل الاهتلاك والضرائب المؤجلة، واستحقاق قصير الاجل والذي يتضح من التغيير في المخزون والتغيير في الدائون والالتزامات المستحقة المدينون والتغير في الضرائب المستحقة بالإضافة الى التغيير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة الأخرى.

وبالتالي يؤثر الاستحقاق على ارصدة معينة في الميزانية وينعكس على الأصول المتداولة أو الالتزامات المتداولة ولذلك يمكن معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق التلاعب في الأرباح في الاجل القصير من خلال التغيير في عناصر الأصول والخصوم المتداولة ومن ناحية أخرى فإن التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية والذي يعد مقياسا بديلا للأداء لا يتأثر بالاستحقاق فإنه بعد أقل قابلية للتلاعب من صافي الدخل المعد وفقا لأساس الاستحقاق. (visvanthan, 2006, pp. 109–120)

– نموذج نسبة ميلر (Miller Ratio 2007): سيتم التطرق إليه في الجانب التطبيقي.

خلاصة الفصل الأول:

تطرقنا في هذا الفصل الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإبداعية التي تعتبر من أحدث ممارسات التلاعب بالمحاسبة فهي ممارسات غير أخلاقية يقوم بها أصحاب المصلحة للتلاعب بالقيم المالية من أجل تحقيق مصالح واهداف معينة من خلال إعطاء صورة غير حقيقة عن الأداء المالي للمؤسسة وحاولنا ابراز اهم جوانب المختلفة للمحاسبة الإبداعية، أساليب ونماذج قياسها ونتائجها.



**الفصل الثاني : الدراسة الميدانية
لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية
الجزائرية-المسيلة-**

تمهيد

سنتطرق في هذا الفصل نموذج ميلر وتطبيقه على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في بلدية المسيلة، حيث تم تقسيم الدراسة التطبيقية الى مراحل والتي تتمثل في:

_ اختيار العينة من المجتمع المراد دراسته لتطبيق نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية.

_ اعداد جداول بالاعتماد على برامج Excel

_ تطبيق نموذج ميلر على المؤسسات محل الدراسة وحساب معادلة محاسبة الإبداعية.

_ تحليل نتائج.

المبحث الأول: عرض محتوى الدراسة

من المهم أن تكون المنهجية العلمية تتماشى والإطار العام للدراسة بغية الوصول إلى تحقيق أهدافها ومعالجة الإشكالية المطروحة وهذا من خلال استخدام منهج علمي مناسب.

المطلب الأول: المنهج العلمي المعتمد للدراسة

- أولاً: مجتمع الدراسة.
- يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي تعمل في قطاعات اقتصادية مختلفة (انتاجي، تجاري، خدماتي).
- ثانياً: عينة الدراسة.
- تضم عينة الدراسة بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة والتي تم التوصل والحصول على قوائمها المالية، وقد استوفت هذه المؤسسات شروط دراستنا وتتمثل في ثماني مؤسسات وهي:
- مؤسسة مطاحن الحضنة.
- مؤسسة النقل الحضري للحافلات.
- مؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية.
- مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز لفرع ولاية المسيلة.
- مؤسسة Sarl Ressal AGlo Biton.
- مؤسسة TRANSPORT LOGISTIQUE.
- المؤسسة X، المؤسسة Y (مع عدم الإفصاح على إسم المؤسسة بطلب من ملاكها).
- ثالثاً: شروط اختيار عينة الدراسة.
- ان تكون المؤسسات محل الدراسة ذات أنشطة اقتصادية مختلفة.
- توفر جميع القوائم المالية خلال الفترة (2020-2022) للحصول منها على البيانات اللازمة.
- عدم توقف المؤسسات من مزاولة النشاط خلال الفترة (2020-2021).
- انطلاقاً من الشروط سابقة الذكر تم التوصل لعينة الدراسة المبنية فالجدول ادناه والتي توضح عينة الدراسة ونشاطها الاقتصادي والقطاع التي تنتمي اليه والموقع الجغرافي لها.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمسيلة

مؤسسات عينة الدراسة	النشاط الاقتصادي	الموقع الجغرافي
مؤسسة مطاحن الحضنة	انتاج الدقيق (إنتاجية، تجارية)	ولاية المسيلة
مؤسسة النقل الحضاري	تقديم خدمات	ولاية المسيلة "منطقة الصناعية"
مؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية	انتاج الانسجة (إنتاجية)	ولاية المسيلة "منطقة الصناعية"
مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز	خدماتية	ولاية المسيلة
مؤسسة Sarl Ressel AGlo Biton	تجارية	ولاية المسيلة
مؤسسة TRANSPORT LOGISTIQUE	خدماتية	ولاية المسيلة
المؤسسة X	تجارية	ولاية المسيلة
المؤسسة Y	تجارية	ولاية المسيلة

المطلب الثاني: تعريف بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

- المؤسسة مطاحن الحضنة:

تقع مؤسسة مطاحن الحضنة التابعة للمؤسسة الفرعية لحبوب قسنطينة، على بعد 2 كلم من وسط المدينة على جهة الجانب الشرقي على الطريق الرابط بين ولايتي المسيلة وبرج بوعرييج، تم بناؤه في سنة 1980 وبدأت في العمل لأول مرة سنة 1982، حيث عرفت هذه المؤسسة تغيرات عديدة في اسمها التجاري بحيث كان يطلق عليها اسم الوحدة الإنتاجية التابعة لرياض سطيف سابقا، ثم مؤسسة مطاحن حضنة ذات أسهم تابعة لمجمع لرياض سطيف، تأسست هذه المؤسسة سنة 1997.10.01.

- المؤسسة العمومية لنقل الحضاري وشبه حضاري:

تأسست المؤسسة العمومية لنقل الحضاري وشبه حضاري بموجب المرسوم التنفيذي رقم 505-06 بتاريخ 24 ديسمبر 2006، بدأت في نشاطها سنة 2008.11.01، هي مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي تجاري، الهدف من المؤسسة ضمان نقل المسافرين بكل الوسائل الملائمة على امتداد النسيج الحضري لولاية المسيلة، نشاطها نقل المسافرين، مقر هذه المؤسسة المنطقة الصناعية ولاية المسيلة، تمتلك المؤسسة 30 حافلة من نوع VANHOLL بحيث ان (27 حافلة مستغلة - 01 احتياطية - 02 معطلة) و 03 سيارات

- مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز:

إن سونلغاز هو المتعامل التاريخي في ميدان التموين بالطاقة الكهربائية والغازية في الجزائر، مساهمته في تجسيد السياسة الوطنية للطاقة من خلال البرامج المهمة الخاصة بالربط بالطاقة الكهربائية وتلك الخاصة بالربط بقنوات الغاز والتي سمحت برفع نسبة التغطية من الكهرباء إلى 99% ونسبة انتشار الغاز إلى حدود 59%. نشاطه الأساسي هو: إنتاج الطاقة الكهربائية ونقلها وتوزيعها ونقل الغاز وتوزيعه.

سنة 1947:

في بداية القرن العشرين كانت هناك 16 مؤسسة، ذكر منها المؤرخ Daniel LEFEUVRE 15 فقط تنقسم الامتيازات الطاقوية في الجزائر، وبموجب المرسوم الصادر في 05 جوان 1947 تم تأسيس مؤسسة «EGA» «كهرباء وغاز الجزائر» «Electricité et Gaz d'Algérie» والتاريخ الفعلي لبداية نشاطها كان في 16 أوت 1947.

سنة 1969:

تمت في 28 جويلية 1969 عن طريق المرسوم 59-69 الصادر في الجريدة الرسمية بتاريخ 01 أوت 1969 تأسيس سونلغاز. «Société National de l'Électricité et du GAZ»

سنة 1983: تمت أول إعادة هيكلة شهدتها المؤسسة بإنشاء فروع خاصة بالأشغال و هي:

- كهريف KAHIRIF : للإنارة وإيصال الكهرباء الريفية.

- كهركيب KAHRAKIB : للتركيبات والمنشآت الكهربائية.

- قناغاز KANAGHAZ: لإنشاء شبكة لنقل الغاز.

- إينرغا INERGA : للهندسة المدنية.

- التركيب ETTERKIB: للتركيب الصناعي.

سنة 1991: تحولت سونلغاز إلى مؤسسة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري EBIC

(Entreprise Publique à caractère Industriel et Commercial) وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 475-91 المؤرخ في 14 ديسمبر 1991 و في القانون رقم 280-95 الصادر في 17 سبتمبر 1995 يؤكد طبيعة المؤسسة الموضوعة تحت وصاية وزارة الطاقة و المناجم، مع العلم انها تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلالية المالية.

سنة 2002: تم تحويل نظامها الأساسي إلى مؤسسة ذات أسهم بموجب القانون رقم 02-01 الصادر في 05/02/2002 و هذا ما يسمح لها بتوسعة نشاطها في مجالات مختلفة و حتى خارج حدود البلاد.

سنة 2004: أصبحت سونلغاز مجمع شركات (holding de sociétés) منها من تمارس المهن الأساسية المتعلقة بنشاط المؤسسة و هي: SPE مؤسسة إنتاج الكهرباء، GRTE مؤسسة تسيير شبكة نقل الكهرباء، GRTG مؤسسة تسيير شبكة نقل الغاز، SDC مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز وسط.

لقد أقر المخطط التنظيمي الجديد إنشاء المؤسسة الجزائرية لتوزيع الكهرباء والغاز المسماة اختصارا (SDC) مؤسسة ذات أسهم كنتيجة لضم شركات التوزيع للشرق و الوسط و الغرب من جهة و إلحاق مؤسسة التوزيع للجزائر (SDA) من جهة أخرى و كان ذلك في 2017/04/04 برأس مال يفوق 64 مليار دينار جزائري، يتواجد مقرها الاجتماعي بـ 20 نهج محمد بوضياف بالبلدية تسهر على تسيير 52 مديرية توزيع متفرقة على 48 ولاية.

1- مكونات مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز:

1-1 قطب الصناعات الطاقوية (Pôle des Industries Energétiques):

مكلفة بمتابعة عدة شركات والتي نذكر منها: المؤسسة الجزائرية لإنتاج الكهرباء SPE، مؤسسة الكهرباء والطاقات المتجددة SKTM، المؤسسة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الكهرباء GRTE، المؤسسة الجزائرية لتسيير شبكة نقل الغاز GRTG.....

1-2 قطب الأشغال والخدمات (Pôle des Travaux et Services):

مكلفة بمتابعة عدة شركات منها:

مؤسسة الأشغال والتركيب الكهربائي KAHRAKIB، مؤسسة إنجاز القنوات KANAGHAZ، مؤسسة إنجاز المنشآت الأساسية INERGA.....

1-3 قطب النشاطات الصناعية (Pôle des Activités Industriels):

مكلفة بمتابعة عدة شركات منها: المؤسسة الوطنية للقياس و المراقبة AMC، مؤسسة روية للإنارة ROUIBA ECLAIRAGE، مؤسسة صيانة التجهيزات الصناعية MEI، المتجر الجزائري للعتاد الكهربائي والغازي CAMEG.....

1-4 قطب أنشطة الأمن الداخلي (Pôle des Activités de Sûreté Interne):

مكلفة بمتابعة عدة شركات منها: مؤسسة الوقاية وأمن المنشآت الطاقوية SWAT، مؤسسة أمن ورعاية المنشآت الطاقوية SAR، مؤسسة أمن المنشآت الطاقوية SAT، مؤسسة الأمن والحماية SAH.

- مؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية.

- نشأتها :

- إن فكرة إنشاء مؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية * مركب المسيلة * جاء نتيجة إستراتيجية التي اتبعتها الحكومة الجزائرية قصد إنعاش الاقتصاد الوطني والنهوض به وذلك بعد سنوات من الاستقلال بسبب الأوضاع الاقتصادية التي عاشتها البلاد في تلك الفترة .

- وتبلورت أولى خطوات تجسيد هذه الفكرة من خلال شروع الحكومة في إنجاز هذه المؤسسة في سنة 1979.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمسيلة

حيث تم دراسة جميع الجوانب المتعلقة بتوفير المواد النسيجية لإنتاج 4500 طن سنويا أي ما يعادل 15.500.500 متر طولي من القماش منها 5 ملايين متر طولي موجهة إلى قسم التفصيل، وكان هذا من طرف وزير الصناعة والطاقة ولقد تم تسجيله في برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف في 1971، ولكن بعد التقسيم الإداري الجديد 1975/1974 الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة حيث تم إنشاء هذا المشروع بولاية المسيلة الذي سجل بعقد مؤرخ في : 1975/11/13 وتبلغ مساحته الكلية حوالي 329800 متر مربع منها 65561 متر مربع مغطاة، وقد بدأت الأشغال بتاريخ 1977/04/11 وانتهت سنة 1979 وفي 1980/12/01، تم الدخول الفعلي في الإنتاج وتعمل هذه المؤسسة في ظل نظام عمل متواصل.

تعريف بالمؤسسة:

تعتبر المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية مؤسسة وطنية ذات اسهم بطابع اقتصادي عمومي ويتمثل طبيعة نشاط المؤسسة في إنتاج الأنسجة الصناعية والتقنية (الأقمشة)، تتميز بمجموعة من الوحدات الإنتاجية موزعة على ولايات الوطن، تسييرها المديرية العامة المتواجدة على مستوى العاصمة وبمجلس ادارة يقوده المدير العام للمؤسسة، حيث تهدف هذه المؤسسة الى تحقيق مجموعة من الاهداف منها :

- تحقيق الأرباح المادية والمالية.
- الاستمرار والاستقرار وديمومة المؤسسة
- زيادة المداخيل والأرباح المؤسسة
- الحفاظ على العمال وزيادة اليد العاملة
- تغطية احتياجات السوق الوطنية ومنافسة الشركات المحلية
- تحسين الجودة والتنوعية للإنتاج
- إيجاد أسواق جديدة يمكن الدخول إليها
- الحفاظ على عملاء داخل الوطن

- وبعد إجراء إعادة الهيكلة للمؤسسة سنة 2012 انبثقت ما يسمى

* بالمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية *

(Enterprise Algérienne des Textile Industriel et Technique) (EATIT -M'sila)

موقع المركب:

يقع المركب في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة في الجهة الجنوبية لولاية يحدها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سوناطراك ومحطة البرية لنقل المسافرين، ومن الجهة الجنوبية مؤسسة سويح لإنتاج لوحات ساندويش سابقا ومن الجهة الغربية 160 مسكن.

المبحث الثاني: الخطوات المتبعة في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية.

المطلب الأول: نموذج المتبع لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية (نموذج ميلر).

يرى ميلر (MILLER) انه من السهل على إدارة المؤسسة ممارسة محاسبة الإبداعية باستخدام الاستحقاق قصير الاجل من خلال اختيار السياسات المحاسبية التي تكون لها التأثير المرغوب في الاجل القصير على الحسابات المتداولة لقائمة المركز المالي، مثل السياسات التي تؤثر على أرصدة المدينين والدائنين أو التي تترتب عليها مستويات المخزون السلعي، والسياسات التي تؤثر على الاستحقاق طويل الاجل، مثل السياسات المتعلقة بالإهلاكات والضرائب المؤجلة والالتزامات المحتملة، وعليه يرى ميلر أنه بالإمكان معرفة مدى استخدام الإدارة للاستحقاق لممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال التغيير في عناصر رأس المال. (الفضل ، 2017، صفحة 26)

وجه ميلر انتقادات للإفترضات التي تقوم عليها نماذج حساب الاستحقاق الإجمالي تقسيمه إلى استحقاق اجباري واستحقاق اختياري، وملخص هذه الانتقادات أنها تؤدي إلى أخطاء قد يكون لها تأثير بالغ على النتائج، وذلك بفعل صعوبة تفرقة بين ما يعتبر استحقاقا اختياريًا وما يعد استحقاقا اجباريا الامر الذي دفع ميلر إلى تقديم نموذج آخر يقوم على أساس الاستحقاق قصير الاجل أو ما أصبح يعرف باستحقاق رأس مال العامل.

على هذا الأساس طور ميلر تلك النماذج وذلك من خلال إيجاد علاقة بين التغيير في رأس المال العامل بوصفه عنصرا خاضعا لتلاعب من قبل الإدارة، وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية بوصفه المقياس البديل للأداء والذي لا يتأثر بالاستحقاق، وبالتالي أقل عرضة للمحاسبة الإبداعية من صافي الدخل العد وفقا لأساس الاستحقاق، وقد أطلق على هذه العلاقة (نسبة ميلر MILLER Ratio)، وقد بين ميلر أن نتيجة النسبة هي التي تقرر وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية من عدمه، حيث تشير القيمة الصفرية للنسبة حالة عدم

وجود محاسبة الإبداعية، أما إذا اختلفت النسبة عن قيمتها عن الصفر (سواء بالسالب أو الموجب) فإن ذلك يكون مؤشرا على وجود محاسبة الإبداعية ويلخص هذا النموذج بالمعادلة التالية:

$$EM=(\Delta WC/CFO)_{t-0} - (\Delta WC/CFO)_{t-1} = 0$$

$$EM=(\Delta WC/CFO)_{t-0} - (\Delta WC/CFO)_{t-1} \neq 0$$

إذ أن:

EM: المحاسبة الإبداعية.

WC: التغير في صافي رأس المال العامل.

CFO: التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

t - 0: السنة الحالية.

t - 1: السنة السابقة.

CA: الأصول المتداولة.

CL: الخصوم المتداولة.

المطلب الثاني: قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية باستخدام نموذج ميلر:

الجدول الآتية توضح نتائج تطبيق نموذج ميلر لاحتساب مؤشر المحاسبة الإبداعية (EM)

للمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة فإذا كان:

- مؤشر المحاسبة الإبداعية (EM) = 0 فالمؤسسة لا تمارس المحاسبة الإبداعية.

- مؤشر المحاسبة الإبداعية (EM) \neq 0 فالمؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية

الفصل الثاني دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمسيلة

الجدول رقم (01): نتائج تطبيق نموذج ميلر في مؤسسات الاقتصادية بمؤشر *em*, حساب راس المال العامل.

الشركة	السنة	اصول متداولةCa	خصوم متداولةCL	راس المال العامل WC
CIC HODNA M28	2020	1 330 388 717,47	403 891 091,65	926 497 625,82
	2021	1 165 098 728,21	355 260 686,06	809 838 042,15
	2022	1 225 181 647,80	119 726 860,32	1 105 454 787,48
zone industrielle	2020	544 256 234,12	984 413 820,35	-440 157 586,23
	2021	767 798 296,31	980 821 537,52	-213 023 241,21
	2022	663 568 624,12	991 871 291,49	-328 302 667,37
مؤسسة النقل الحضاري msila	2020	1 389 996 624,97	914 887 784,54	475 108 840,43
	2021	1 268 837 743,14	841 505 078,04	427 332 665,10
	2022	1 279 544 471,36	718 138 798,02	561 405 673,34
مؤسسة الجزائرية للانسجة الصناعية	2020	9 572 427 796,25	4 794 652 319,26	4 777 775 476,99
	2021	13 510 529 495,63	8 892 235 847,53	4 618 293 648,10
	2022	17 400 716 085,35	15 742 700 195,84	1 658 015 889,51
EATIT MSILA والتقنية	2020	71 753 108,38	175 476 181,00	-103 723 072,62
	2021	74 155 343,96	68 205 054,80	5 950 289,16
	2022	83 194 932,09	50 338 232,33	32 856 699,76
سونلغاز -SONELGAZ Distribution	2020	8 263 940,16	3 437 938,18	4 826 001,98
	2021	17 805 432,82	11 341 779,43	6 463 653,39
	2022	11 672 754,58	322 202 198,81	-310 529 444,23
SARL RESSAL	2020	22 727 861,33	217 293,28	22 510 568,05
	2021	23 087 958,37	80 436,13	23 007 522,24
	2022	23 388 740,42	115 214,29	23 273 526,13
AGLO BITON	2020	156 849,30	1 742 679,00	-1 585 829,70
	2021	119 832,73	2 062 859,00	-1 943 026,27
	2022	103 132,73	2 195 359,00	-2 092 226,27
X	2020	22 727 861,33	217 293,28	22 510 568,05
	2021	23 087 958,37	80 436,13	23 007 522,24
	2022	23 388 740,42	115 214,29	23 273 526,13
Y	2020	156 849,30	1 742 679,00	-1 585 829,70
	2021	119 832,73	2 062 859,00	-1 943 026,27
	2022	103 132,73	2 195 359,00	-2 092 226,27
TRANSPORT LOGISTIQUE	2020	22 727 861,33	217 293,28	22 510 568,05
	2021	23 087 958,37	80 436,13	23 007 522,24
	2022	23 388 740,42	115 214,29	23 273 526,13

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel

- تحليل النتائج

يلاحظ من نتائج الجدول رقم (01)، بحسب مؤشر راس المال العامل، ان هناك تغيرات في ارتفاع وانخفاض على مستوى الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة. إذا كانت النتيجة إيجابية فهذا يدل على ان الأصول المتداولة أكبر من الخصوم المتداولة، مما يدل على ان الأصول المتداولة مولت كل الخصوم المتداولة ويشير المؤشر السلبي الى ان الأصول المتداولة لم تغطي كافة الالتزامات المتداولة علما ان المؤسسات التي حققت اتجاها إيجابيا لديها فائض في تمويل الأصول المتداولة في المدى القصير على الالتزامات قصيرة الاجل. ولذلك فإننا في هذه الحالة نعتبر ان المؤسسة في حالة من الأمان المالي ،اما في حالة مؤسسات التي حققت اتجاها سلبي في راس المال العامل في هذه الحالة يعتبر ان المؤسسة تعاني من صعوبات مالية ، أي ان الأصول المتداولة اقل من الالتزامات المتداولة مما يجعل المؤسسة تقترب من مخاطر مالية مثلا .

- مؤسسة مطاحن الحضنة CIC HODNA M28

نلاحظ ان المؤسسة حققت نتائج إيجابية خلال السنوات بحيث سجلت نتيجة سنة 2020 ب (926497625,82) مع انه انخفض راس المال العامل في سنة 2021 الى (809838042,15) وذلك بانخفاض كل من الأصول المتداولة والخصوم المتداولة مقارنة بسنة 2020 وربما يرجع ذلك الى قيام المؤسسة بزيادة اقتراضاتها قصيرة الاجل وعدم زيادة سرعة دوران الأصول المتداولة وخلال سنة 2022 ارتفع راس المال الى (1105454787,48) ممكن نتيجة زيادة سرعة دوران الأصول المتداولة

- مؤسسة نقل الحضاري للحافلات zone industrielle msila

سجلت المؤسسة خسارة في سنة 2022 بقيمة (328302676,37-) وفي سنة 2021 و2020 (-213023241,21 / -440157586,23) نتيجة ان الأصول المتداولة اقل من الخصوم المتداولة حيث سجلت في خصوم المتداولة مدفوعات الموردين أقرب أكبر من مبالغ تحصيلات الزبائن

- مؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT MSILA

حققت المؤسسة خلال السنوات 2020_2021_2022 نتائج إيجابية حيث كان راس المال العامل سنة 2020 (475108840,43) مع انه انخفض في سنة 2021 الى (427332665,10) ممكن حسب قراءة بيانات قائمة الخصوم المتداولة نتيجة زيادة مدفوعات الموردين، وارتفع سنة 2022 الى (561405673,34) ممكن نتيجة زيادة في سرعة دوران الأصول المتداولة خلال سنتين 2021_2022.

- مؤسسة سونلغاز SONELGAZ-Distribution:

نلاحظ ان راس المال العامل في انخفاض خلال السنوات الثلاث حيث كان في سنة 2020 (4 618 293 648,10) ولكن بنسبة قليلة اما في سنة 2022 انخفض بنسبة أكبر من سنوات السابقة حيث سجل ب (1 658 015 889,51) وهذا راجع الى كل من الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

- مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON:

خلال سنة 2020 سجلت نتيجة (-103 723 072,62) وهذا يدل على ان المؤسسة لا يوجد لديها هامش امان لان راس المال في هذه السنة كان سالب وفي سنة 2021_2022 ارتفع راس المال العامل الى (5 950 289,16)، (32 856 699,76).

ومنه المؤسسة حققت هامش امان موجب بمعنى ان المؤسسة حققت شرط الأول من توازن المالي.

- المؤسسة X:

سجلت المؤسسة X قيم إيجابية لراس المال العامل خلال سنتين 2020_2021 (4 826 001,98)، (6 463 653,39) وهذا يدل ان المؤسسة X حققت هامش امان المالي، وخلال سنة 2022 راس المال العامل الى (-310 529 444,23) ربما يرجع ذلك الى قيام المؤسسة بزيادة اقتراضاتها قصيرة الاجل وعدم زيادة سرعة دوران الأصول المتداولة.

- TRANSPORT LOGISTIQUE

نلاحظ ان رقم راس المال العامل للمؤسسة في تحسن الجيد وانه في ارتفاع خلال السنوات فقد سجلت في سنة 2020 (22 510 568,05) وارتفعت الى مبلغ خلال سنة 2021 قيمة إيجابية بقيمة (23 007 522,24) وارتفعت الى مبلغ خلال سنة 2022 الى قيمة (23 273 526,13) وهذا راجع نتيجة زيادة ارتفاع في تحصيلات في المدى القصير وانخفاض في المدفوعات في المدى الطويل.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمسيلة

- مؤسسة Y:

سجلت المؤسسة حدوث خسارة خلال السنوات الثلاثة ففي سنة 2020 سجلت بقيمة () وفي سنة 2021 () وفي سنة 2022 () وذلك نتيجة الخصوم المتداولة كانت اكبر من الأصول المتداولة بمعنى ان الأصول المتداولة لم تغطي كافة الخصوم المتداولة.

الجدول رقم (02): نتائج تطبيق نموذج ميلر في المؤسسات الاقتصادية حساب التغير في راس المال العامل وصافي تدفق الأنشطة التشغيلية.

الشركات	السنة	راس المال WC	متغير راس مال العامل WC	صافي تدفقات أنشطة تشغيلية CFO
CIC HODNA M28	2020	926 497 625,82		
	2021	809 838 042,15	-116 659 583,67	-157 409 039,30
	2022	1 105 454 787,48	295 616 745,33	153 789 962,67
zone industrielle msila	2020	-440 157 586,23		
	2021	-213 023 241,21	227 134 345,02	-93 289 293,73
	2022	-328 302 667,37	-115 279 426,16	-117 775 080,24
مؤسسة الجزائرية للانسجة الصناعية والتقنية EATIT MSILA	2020	475 108 840,43		
	2021	427 332 665,10	-47 776 175,33	23 092 132,35
	2022	561 405 673,34	134 073 008,24	-1 487 496,68
سونلغاز -SONELGAZ Distribution	2020	4 777 775 476,99		
	2021	4 618 293 648,10	-159 481 828,89	7 464 525 769,58
	2022	1 658 015 889,51	-2 960 277 758,59	9 431 847 351,02
SARL RESSAL	2020	-103 723 072,62		
	2021	5 950 289,16	109 673 361,78	6 457 745,36
	2022	32 856 699,76	26 906 410,60	-18 153 456,12
X	2020	4 826 001,98		
	2021	6 463 653,39	1 637 651,41	-10 730 837,88
	2022	-310 529 444,23	-316 993 097,62	-16 209 906,95
TRANSPORT LOGISTIQUE	2020	22 510 568,05		
	2021	23 007 522,24	496 954,19	-2 058 354,60
	2022	23 273 526,13	266 003,89	-6 650 649,45
y	2020	-1 585 829,70		
	2021	-1 943 026,27	-357 196,57	-247 354,57
	2022	-2 092 226,27	-149 200,00	-119 200,00

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel

- تحليل النتائج:

من خلال الجدول رقم (02) للمؤسسات الاقتصادية والمقارنة للمتغير في راس المال العامل بين السنتين 2021 و2022 أن هناك نتائج موجبة وسالبة، مع تحقيق قيم إيجابية وسلبية لصافي تدفق الأنشطة التشغيلية حسب قائمة التدفقات النقدية للخزينة من خلال تحليل المؤسسات.

- مؤسسة مطاحن الحضنة M28 CIC HODNA:

نلاحظ ان قيمة المتغير راس المال العامل WC مقارنة بين السنتين 2021 بقيمة (-116659583,67) و2022 ب (295616745,33) عند اجراء المقارنة بين سنتين نلاحظ ارتفاع بقيمة (412276329,00) وهذا يدل ان المؤسسة شهدت ارتفاع في راس المال العامل أي انه غطى كافة احتياجات الخصوم المتداولة وعليه فإن المؤسسة حققت أرباح مع تسجيل قيمة صافي تدفقات الأنشطة التشغيلية خلال سنة 2021 (-) (157409039,30) و2022 (153789962,67)

- مؤسسة نقل الحضاري للحافلات zone industrielle msila:

نلاحظ قيمة متغير راس المال العامل WC عند المقارنة بين السنتين 2021 و2022 حيث كان في سنة 2021 (227134345,02) وسنة 2022 (115279426,16-)، انخفض بقيمة (342413771,18) وهذا يعني ان هناك انخفاض في راس مال العامل للمؤسسة بمعنى ان أصول المتداولة لم تغطي كل الخصوم المتداولة وعليه حدوث انخفاض في أرباح المؤسسة مع تحقيق قيمة صافي تدفق الأنشطة التشغيلية خلال سنة 2021 (-93289293,73) و2020 (117775080,24)

- مؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT MSILA:

نلاحظ قيمة المتغير راس المال العامل خلال السنتين مقارنة بينهم انها حققت قيمة باتجاه سلبي (-47776175,33) خلال سنة 2021 وقيمة إيجابية (134073008,24) خلال سنة 2022 , فبالمقارنة بينهما هناك ارتفاع بقيمة (181 849 183,57) أي انها مولت كل احتياجات الخصوم المتداولة ومنه تعظيم الأرباح المؤسسة بنسبة جيدة.

- **مؤسسة سونلغاز -SONELGAZ-Distribution:**

من خلال الجدول نلاحظ انها شهدت انخفاض في متغير راس المال العامل سنة 2021 (89,159481828-) وفي سنة 2022 انخفضت الى قيمة (59,296077758-) وهذا يدل على ان راس المال العامل للمؤسسة قد انخفض، وبذلك تتجه الى العسر المالي فبالتالي هناك صعوبة في تغطية الأصول المتداولة للخصوم المتداولة وبالتالي وعليه صعوبة في تسديد الديون.

- **مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON:**

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة سجلت قيم إيجابية للمتغير راس المال العامل بين سنتين 2021 (78,109673361) و 2022 (60,26906410) وعند اجراء المقارنة بين السنتين نجد انخفاض للمتغير بقيمة (18,82766951).

- **المؤسسة X:**

نلاحظ ان قيمة متغير راس المال عامل للمؤسسة X مقارنة بين السنتين بقيمة النتائج التالية 2021 (41,1637651) و 2022 (62,316993097-) فعند المقارنة بين السنتين نلاحظ انخفاض بقيمة (30,230950) وهذا يدل ان المؤسسة سجلت انخفاض في راس المال العامل أي انه لم تغطي كافة احتياجات الخصوم المتداولة، مع تسجيل قيمة صافي تدفق أنشطة التشغيلية خلال سنة 2021 (-88,10730837) و 2022 (95,16209906-)

- **TRANSPORT LOGISTIQUE:**

نلاحظ من خلال النتائج حققت المؤسسة نتائج إيجابية خلال السنتين 2021 بقيمة (19,496954) وسنة 2022 بقيمة (89,266003)، وعند المقارنة بين السنتين نجد حدوث انخفاض في متغير راس المال العامل بقيمة (30,230950)، مع تحقيق قيمة صافي تدفقات الأنشطة التشغيلية 2021 (60,2058354-) و 2022 (45,6650649-).

- **مؤسسة Y:**

سجلت المؤسسة لاجلال السنتين نتائج سلبية لمتغير راس المال العامل حيث كان سنة 2021 (57,247354-) و سنة 2022 (00,149200-) وعند المقارنة نجد ارتفاع في المتغير بقيمة (57,128154-)، قيمة صافي تدفقات الأنشطة التشغيلية لسنة 2021 (75,247354-) وسنة 2022 (00,119200).

الفصل الثاني دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمسيلة

الجدول رقم (03): نتائج تطبيق نموذج ميلر في مؤسسات الاقتصادية، حساب مؤشر محاسبة الإبداعية EM.

EM	ΔWC/CFO	CFO	ΔWC	السنة	المؤسسة
				2020	CIC HODNA MSILA
	0,74	-157 409 039,30	-116 659 583,67	2021	
1,18	1,92	153 789 962,67	295 616 745,33	2022	
				2020	zone industrielle msila
	-2,43	-93 289 293,73	227 134 345,02	2021	
3,41	0,98	-117 775 080,24	-115 279 426,16	2022	
				2020	مؤسسة الجزائرية للانسجة الصناعية والتقنية EATIT MSILA
	-2,07	23 092 132,35	-47 776 175,33	2021	
-88,06	-90,13	-1 487 496,68	134 073 008,24	2022	
				2020	سونلغاز -SONELGAZ Distribution
	-0,02	7 464 525 769,58	-159 481 828,89	2021	
-0,29	-0,31	9 431 847 351,02	-2 960 277 758,59	2022	
				2020	SARL RESSAL
	16,98	6 457 745,36	109 673 361,78	2021	
-18,47	-1,48	-18 153 456,12	26 906 410,60	2022	
				2020	X
	-0,05	-10 730 837,88	496 954,19	2021	
0,03	-0,02	-16 209 906,95	266 003,89	2022	
				2020	TRANSPORT LOGISTIQUE
	-0,24	-2 058 354,60	496 954,19	2021	
0,20	-0,04	-6 650 649,45	266 003,89	2022	
				2020	y
	1,44	-247 354,57	-357 196,57	2021	
-0,19	1,25	-119 200,00	-149 200,00	2022	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel

- تحليل النتائج:

نلاحظ من خلال نتائج الجدول رقم (03) للدراسة بالمؤشر EM محاسبة إبداعية، تبين أن المحاسبة الإبداعية تمارس بيت المؤسسات بدرجات مختلفة، معناه أنه إذا كانت قيمة المؤشر أكبر أو أقل من الصفر بأن المؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية باتجاه إيجابي أو سلبي أما إذا كانت تساوي الصفر المؤسسة لا تمارس المحاسبة الإبداعية.

سجلت مؤسسة مطاحن الحضنة قيمة المؤشر المحاسبة الإبداعية بقيمة 1,18 باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها ومنه نستنتج أن المؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية لأن قيمة المؤشر أكبر الصفر، أما مؤسسة النقل السبه الحضاري سجلت أعلى قيمة لمؤشر المحاسبة الإبداعية بقيمة 3,41 باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها ومن هنا نستنتج أنها تمارس محاسبة الإبداعية نتيجة قيمة المؤشر أكبر من الصفر، و مؤسسة النسيج للصناعة التقليدية سجلت أعلى قيمة لمؤشر المحاسبة الإبداعية بقيمة 88,06 باتجاه سلبي عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها أي أن المؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية حيث أن قيمة مؤشر أقل من الصفر، أما مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز توصلت إلى قيمة مؤشر محاسبة الإبداعية بقيمة 0,29 باتجاه سلبي عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها ومنه فالمؤسسة تمارس محاسبة الإبداعية حيث أن قيمة المؤشر أقل من الصفر بينما مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON سجلت قيمة مؤشر محاسبة الإبداعية ب 18,47 باتجاه سلبي عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها أي أن المؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية لأن قيمة المؤشر أقل من الصفر، بينما المؤسسة X حققت المؤسسة قيمة المؤشر 0,03 باتجاه إيجابي أي أن المؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها لأن قيمة المؤشر أقل من الصفر، والمؤسسة TRANSPORT LOGISTIQUE قيمة المؤشر 0,20 باتجاه إيجابي عن طريق تعظيم المتعمد لأرباحها ومنه فالمؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية لان قيمة المؤشر اكبر من الصفر وبالنسبة للمؤسسة Y قيمة المؤشر هي 0,19 باتجاه سلبي عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها وعليه فان المؤسسة Y تمارس المحاسبة الإبداعية لان قيمة المؤشر اقل من الصفر.

الفصل الثاني دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالمسيلة

جدول رقم (04): نتائج تطبيق نموذج ميلر في مؤسسات الاقتصادية، تدفقات النقدية الداخلة والخارجة

صافي الأنشطة لشغلية cfo				
صافي الأنشطة لشغلية	تدفقات نقدية للخارجة	تدفقات نقدية للداخلية	لسنة	اسم المؤسسة
344 090 088,00	3 100 859 822,00	3 444 949 910,00	2020	CIC HODNA MSILA
-157 409 039,30	3 747 003 483,66	3 589 594 444,36	2021	
153 789 962,67	3 448 490 716,78	3 602 280 679,45	2022	
-85 697 840,63	145 038 603,00	59 340 762,69	2020	zone industrielle
-93 289 293,73	179 702 107,01	86412813,28	2021	مؤسسة النقل الحضاري msila
-117 775 080,24	202 641 282,25	84 866 202,01	2022	
-7 627 115,62	336 805 384,30	329 178 268,70	2020	
23 092 132,35	555 656 830,45	578 748 962,80	2021	مؤسسة الجزائرية للانسجة لصناعية
-1 487 496,68	566 581 701,81	565 094 205,13	2022	EATIT MSILA وفتية
4 563 554 183,31	763 395 284,66	5 326 949 467,97	2020	سونلغاز -SONELGAZ Distribution
7 464 525 769,58	771 484 559,77	8 236 010 329,35	2021	
9 431 847 351,02	682 949 478,53	10 114 796 829,55	2022	
-9 759 702,71	15 477 085,01	5 717 382,30	2020	SARL RESSAL
6 457 745,36	156 495 007,99	162 952 753,35	2021	AGLO BITON
-18 153 456,12	126 053 409,25	107 899 953,13	2022	
-298 411,46	298 411,46	0,00	2020	
-10 730 837,88	17 765 522,88	7 034 685,00	2021	X
-16 209 906,95	16 209 906,95	0,00	2022	TRANSPORT LOGISTIQUE
0,00	0,00	0,00	2020	
-2 058 354,60	2 058 354,60	0,00	2021	
-6 650 649,45	6 650 649,45	0,00	2022	y
-2 197 992,70	2 197 992,70	0,00	2020	
-247 354,57	247 354,57	0,00	2021	
-119 200,00	119 200,00	0,00	2022	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات Excel

- تحليل النتائج:

يتضح لنا من خلال الجدول رقم (04) حسب مؤشر صافي تدفق الأنشطة التشغيلية أن هناك ارتفاع وانخفاض من حيث تدفقات النقدية الداخلية والتدفقات النقدية الخارجية، بحيث انه في حالة إذا كانت النتيجة إيجابية تدل ان التدفقات الداخلية أكبر من التدفقات الخارجية، اما في حالة نتيجة سالبة تكون التدفقات النقدية الخارجية أكبر من التدفقات الداخلية.

- **مؤسسة مطاحن الحضنة CIC HODNA M28:**

عرفت المؤسسة خلال سنة 2020 اتجاه إيجابي بقيمة (344090088,00) وفي سنة 2021 اتجاه سلبي بقيمة (157409039,30) هذا يدل على أن التدفقات الداخلية اقل من تدفقات الخارجية، أما سنة 2022 اتجاه إيجابي بقيمة (153789962,67) يعني ان التدفقات النقدية الداخلية تغطي كل التدفقات النقدية الخارجية.

- **مؤسسة نقل الحضاري للحافلات zone industrielle msila:**

حققت المؤسسة خلال سنة 2020 اتجاه سلبي بقيمة (85697840,63) و سنة 2021 اتجاه سلبي بقيمة (932892293,73) أما في سنة 2022 ايضا اتجاه سلبي بقيمة (117775080,24) و من هنا نلاحظ ان تدفقات النقدية الداخلية لم تغطي التدفقات النقدية الخارجية خلال السنوات الثلاث.

- **مؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية EATIT MSILA:**

عرفت مؤسسة الانسجة الصناعية خلال سنة 2020 اتجاه سلبي بقيمة (7627115,62) بمعنى ان التدفقات الداخلية لم تغطي كل التدفقات الخارجية اما في سنة 2021 حققت المؤسسة اتجاه إيجابي بقيمة (23092132,35)، أي التدفقات الداخلية غطت التدفقات الخارجية أما سنة 2022 حققت اتجاه سلبي لان التدفقات الداخلية لم تغطي كافة التدفقات الخارجية.

- **مؤسسة سونلغاز SONELGAZ-Distribution:**

عرفت المؤسسة خلال سنة 2020 اتجاه إيجابي بقيمة (4563554183,31)، أما خلال سنة 2021 اتجاه إيجابي بقيمة (7464525768,58)، و في سنة 2022 حققت اتجاه إيجابي ب(9431847351,02)

وهذا يدل على ان التدفقات الداخلية أكبر من التدفقات الخارجية خلال ثلاث السنوات.

- **مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON:**

حققت المؤسسة خلال سنة 2020 اتجاه سلبي بقيمة (9759702,71) بمعنى ان التدفقات الداخلية لم تغطي كل التدفقات الخارجية أما سنة 2021 حققت المؤسسة اتجاه إيجابي بقيمة (6457745,36)،

أي التدفقات الداخلة غطت كل التدفقات الخارجة، أما سنة 2022 حققت اتجاه سلبي ب (12،18153456) لان التدفقات الداخلة اقل من التدفقات الخارجة.

- **المؤسسة X:**

عرفت المؤسسة X سنة 2020 اتجاه سلبي بقيمة (46،298411)، أما سنة حققت اتجاه سلبي 2021 بقيمة (88،10730837)، وكذلك بالنسبة لسنة 2022 اتجاه سلبي بقيمة (95،16209906) وهذا يدل على ان التدفقات النقدية الداخلة لم تغطي التدفقات الخارجة خلال السنوات الثلاث.

- **TRANSPORT LOGISTIQUE**

حققت المؤسسة خلال السنة 2020 نتيجة (00) وفي سنة 2021 حققت اتجاه سلبي بقيمة (60،2058354) وسنة 2022 حققت كذلك اتجاه سلبي بقيمة (60،6058356) وهذا يعني ان التدفقات النقدية لهذه المؤسسة اقل من التدفقات النقدية الخارجة.

- **مؤسسة Y:**

عرفت المؤسسة اتجاه سلبي خلال السنوات الثلاث 2020 و2021 و2022 حيث كان صافي التدفق الأنشطة التشغيلية (70،2197992)، (57،247354)، (00،119200) وهذا يدل على ان المؤسسة لديها تدفقات نقدية خارجة أكبر من التدفقات النقدية الداخلة.

◆ خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تناولنا تطبيق نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية المسيلة وهي: مطاحن الحضنة، مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، مؤسسة النقل الحضاري للحافلات، مؤسسة الصناعية للأنسجة الصناعية، مؤسسة SARL RESSAL AGLO BITON، مؤسسة TRANSPORT LOGISTIQUE، مؤسسة X، مؤسسة Y، ذلك لتوفر شروط فيها خلال الفترة 2020-2022، حيث تطرقنا إلى الجانب النظري الذي تناولنا فيه التعريف بالمؤسسات أما الجانب التطبيقي قمنا باستخدام نموذج ميلر من أجل حساب مؤشر محاسبة الإبداعية وتحليل النتائج المتوصل إليها ومنه قد توصلنا إلى النتائج التالية:

- أن المحاسبة الإبداعية تمارس من قبل المؤسسات الاقتصادية بدرجات مختلفة.
- إذا كان المؤشر EM يساوي الصفر فإن المؤسسة لا تمارس المحاسبة الإبداعية أما إذا كان المؤشر أكبر أو أقل من الصفر فإن المؤسسة تمارس المحاسبة الإبداعية باتجاه إيجابي أو اتجاه سلبي.



الخاتمة

الخاتمة:

تناولت هذه الدراسة أحد أهم المواضيع المحاسبية الأكثر جدلا في المجال المحاسبية، والمتعلق بمدى استخدام الإدارة للمرونة المحاسبية، وحرية اختيار السياسات المحاسبية المتاحة في معالجة نفس الأحداث الاقتصادية، خدمة لأهدافها الخاصة على حساب باقي المستخدمين، حيث تمحورت إشكالية الموضوع المعالج في " نموذج مقترح لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية لعينة من مؤسسات الاقتصادية الجزائرية "وللإجابة على هذه الإشكالية المطروحة ومن هذا المنطلق عملنا في الفصل الأول على بناء أرضية للمفاهيم النظرية المتعلقة بهذا الموضوع، وذلك بتوضيح أهم المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية من خلال نشأتها وتعريفها وإبراز أهم خصائصها ودوافع الإدارة من استخدامها، أما في المبحث الثاني تطرقنا لبعض جوانب المحاسبة الإبداعية (عوامل ظهورها، أشكالها والمنظور الأخلاقي لها، وممارسات المحاسبة الإبداعية)، وفي مبحث الثالث تناولنا أساليب المحاسبة الإبداعية ونماذج قياسها، أما في الفصل الثاني من هذا البحث كان من الضروري مواجهة العرض النظري بالجانب التطبيقي، حيث تقتصر الدراسة التطبيقية على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية المسيلة التي تم التعرف عليها في الجانب التطبيقي للفترة الزمنية 2020-2022 باستخدام نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية مع تحليل النتائج للمؤشرات تطرقنا لها في الدراسة " رأس المال العامل، صافي تدفق الأنشطة التشغيلية، قانون نموذج ميلر " .

اولا: نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة يمكن الوصول إلى النتائج التالية:

- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية شكلا من أشكال التلاعب المحاسبي والتي يستطيع المحاسب من خلال خبرته التلاعب بالتسجيلات المحاسبية والتقييم دون خرق قوانين محاسبية.
- إن أهم أهداف المحاسبة الإبداعية هو تقديم انطباع "مضلل" عن البيانات المالية الواردة في القوائم المالية؛ وذلك لخدمة مختلف الأغراض والأهداف، وهناك العديد من الأساليب والممارسات التي تستخدم في سبيل تحقيق ذلك.
- المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليها من جهتين قد تستخدم لصالح المؤسسة فتعمل على تطويرها وترقيتها أو تستخدم ضد صالح المؤسسة وبالتالي تؤدي إلى عرقلتها وتوقفها عن النشاط.

- تعود أهم عوامل ظهور المحاسبة الإبداعية إلى ثغرات الموجودة في القواعد، المبادئ والمعايير المحاسبية كحرية التقديرات المحاسبية وحرية اختيار البدائل المحاسبية التي تسمح للمؤسسة باختيار ما يتلاءم مع أهدافها ورغباتها الخاصة والتي تعطي للغير صورة أفضل عن أداء المؤسسة.
- الأبعاد الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية تتنافى مع قواعد وأخلاقيات مهنة المحاسبة لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم وذلك لتحقيق غايات واهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستخدمة للبيانات المحاسبية.
- تلجأ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية عند إعداد القوائم المالية لعدة أسباب ومن أهم هذه الأسباب نجد تقليل الأرباح بهدف تخفيض الوعاء الضريبي ومن ثم تهرب الضريبي.
- تعود دوافع استخدام الإدارة لأساليب المحاسبة الإبداعية إلى رغبة المؤسسة في إظهار قيمها المالية بشكل معين يخدم مصالحها الخاصة، ويكون ذلك عن طريق إظهارها بمعلوماتها المالية بصورة تساعد في رفع قيمها المالية في السوق وزيادة استثماراتها مع الغير أو بشكل يظهر عائدها المالي أقل مما هو عليه فعلا وخسائرها أكبر مما هي عليه حقيقة.

ثانيا: اختبار صحة الفرضيات:

سنقوم في هذه النقطة باختبار الفرضيات التي تم وضعها كآلاتي:

(1) الفرضية الاولى "تقوم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية".

صحيحة، تم التأكيد هذه الفرضية وهي على أن هناك عدد من المؤسسات الاقتصادية تقوم بممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية باختلاف الهدف منها والظروف والفرص المتاحة للمحاسب، وتمثلت غالبيتها في:

- التلاعب في تقييم أقساط الإهلاكات من خلال زيادتها.
 - تضخيم الأعباء من خلال إلحاق المصاريف الشخصية وربطها بالأعباء التشغيلية للمؤسسة.
 - تسجيل فواتير شار وبيع وهمية.
 - التقليل بتصريح بالإيرادات الفعلية خاصة المبيعات.
- (2) الفرضية الثانية "توجد مؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية عن طريق التعظيم المتعمد لأرباحها وهناك من تمارسها عن طريق تخفيض المتعمد لأرباحها".

صحيحة، هناك مؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية باتجاهات موجبة وسالبة عن طريق تعظيم وتخفيض الأرباح، وهناك مؤسسات لا تمارس المحاسبة الإبداعية.

3) الفرضية الثالثة" يستخدم نموذج ميلر في قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاعتماد العلاقة بين راس المال العامل وصافي التدفق من الأنشطة التشغيلية".
صحيحة، يستخدم نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية عن طريق حساب رأس المال العامل وصافي الأنشطة التشغيلية حسب ما هو موضح في الدراسة التطبيقية.

ثالثاً: الاقتراحات

- توعية المحاسبين على أضرار الناجمة من استخدام المحاسبة الإبداعية.
- يجب اتخاذ إجراءات ردعية ضد ممارسي المحاسبة الإبداعية التي تسبب آثار سلبية.
- ضرورة معرفة الفرق بين مصطلح المحاسبة الإبداعية والمصطلحات المتعلقة بها.

رابعاً: آفاق الدراسة

بعد دراستنا لهذا الموضوع، نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية يمكن فتح إشكاليات أو بحوث مستقبلية وهي:

- هدف المؤسسات الاقتصادية من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية.

قائمة المراجع



أولاً: الكتب.

- حماد طارق المبيضين، و أسامه عبد المنعم. (12, 2010). دور المحاسبة الإبداعية في نشو الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية (من وجهة مدققي الحسابات والاساتذة الجامعيين). 89. الجزائر.
- طارق عبد العال حماد. (2011). المحاسبة الابتكارية دوافعها_اساليبها_اثارها. 46. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية الاسكندرية.
- كهينة شاوشي . (2016/2015). إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في حد من ممارسات إدارة أرباح في الشركات جزائرية. 81-82.
- محمد الطيب علي شريف. (2016). دراسة تحليلية لممارسات المحاسبة الإبداعية وآليات الحد منها وأثارها علر أسعار الاسهم المتداولة في سوق الاوراق المالية الليبي. 60. مصر.
- مؤيد محمد علي الفضل . (2017). حوكمة الشركات ودورها في الحد من المحاسبة الإبداعية . صفحة 26.

ثانياً: المجلات والدوريات.

- ابراهيم العدي ، و رنا صقور . (2014). مدى تأثير نظام الرقابة الداخلية الفعال في حد من ممارسات المحاسبة الإبداعية . مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية وقانونية ، صفحة 393.
- ابراهيم مبارك الرفاعي . (2010). جودة أنشطة المراجعة الداخلية ودورها في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة تطبيقية على البيئة السعودية، (صفحة 15). السعودية.
- الزهراء فاطمة مومن، عمر عطالله، و اسماء جريوني. (2017). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. مجلة العلوم الادارة والمالية، صفحة ص5.
- أمينة فداوي . (بلا تاريخ). قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر . مجلة التنظيم والعمل، صفحة _.
- أمينة فداوي . (2013). نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية . مجلة الاستراتيجية والتنمية، صفحة 128.
- أمينة فداوي . (بلا تاريخ). نحو مفاضلة إحصائية بين نماذج قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية .
- أمينة فداوي. (بلا تاريخ). قياس ممارسات المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة المسجلة ببورصة الجزائر . مجلة التنظيم والعمل ، الصفحات 5-6.
- بالرقي تيجاني. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والاساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل. صفحة 41_42.
- بلال كيموش . (2014). دور المصاريف والنواتج غير النقدية واحتياجات رأس المال العامل في المحاسبة الإبداعية . مجلة الباحث ، صفحة 45.
- داليا عادل عباس السيد ناصر، و شيماء أبو الخير أبو الخير بدير . (يوليو، 2020). أثر المحاسبة الإبداعية على أداء الشركات خلال عمليات الاندماج والاستحواذ في ظل الظروف السياسية في مصر: دراسة تطبيقية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، صفحة 304.
- سامي محمود عبد الحميد مراد. (2017). احباط الاثر الضريبي السلمي للممارسات المحاسبة الإبداعية. المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة، 17، صفحة 133.
- سليمان عبد الله حسين، و توفيق محمد عدالت . (بلا تاريخ). مفهوم الانصاف المحاسبي ودوره في الحد من مماريات المحاسبة الإبداعية . مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية ، صفحة 363.

قائمة المراجع

- عادل نقموش. (2019). الاساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبية الابداعية والحد منها. *مجلة العلوم الاقتصادية والتفسير والعلوم التجارية*، صفحة ص4_5.
- عباس حميد يحيى التميمي ، و حكيم حمد فليح الساعدي . (2015م-1436هـ). *المحاسبة الابداعية عوامل نشوئها واساليب وسبل الحد منها (المجلد الأولي)*.
- عبد الحميد حسيني . (بلا تاريخ). *المحاسبة الابداعية في الشركات الجزائرية . مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية* ، الصفحات 165-166.
- عبودي نعمة علي الجبوري، و احلام زواوية . (25 03, 2020). دور المدقق في الحد من ممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية . *مجلة الدراسات المالية المحاسبية والادارية* ، صفحة 441.
- علام محمد موسى حمدان ، و عماد محمد أبو عجيلة . (أكتوبر، 2012). *جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح . المجلة العربية للمحاسبة*، صفحة 4.
- علي عبودي نعمه الجبوري ، و حلام زواوية. (25 03, 2020). دور المدقق في الحد من ممارسات السلبية للمحاسبة الابداعية. *مجلة الدراسات المالية المحاسبية والادارية*، صفحة 441.
- فاتن حسن علي الجبوري، و علي عباس كريم الخفاجي . (2022). تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية / بحث تطبيقي في مؤسسة التأمين الوطنية العامة. *مجلة دراسات المحاسبية والمالية*، صفحة 159.
- محمد محمد جاسم. (2017). أثر مكونات إدارة أرباح وفقا لنموذج 2005 على قيمة مؤسسة. *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية و الادارية*، الصفحات 395-396.
- محمد جاسم محمد. (بلا تاريخ). اثر مكونات المحاسبة الابداعية وفقا لنموذج kothari2005 على قيمة المؤسسة . *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية*، صفحة 392.
- مومن فاطمة الزهراء، عمر عطا الله، و جريوني اسماء. (2017). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات الابداعية. *مجلة العلوم الادارة*، صفحة ص5.
- مسعود بوسعيدية، و مصطفى قمان. (2023). واقع تطبيق اساليب المحاسبة الابداعية اثناء اعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية . *مجلة الاقتصاد والتنمية المستدامة*، صفحة 303.
- ناظم شعلان جبار. (2015). اساليب المحاسبة الابداعية واثرها على موثوقية البيانات المالية . *مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية* ، صفحة 244.
- وسام زرقواد، و لطفي شعباني. (01 01, 2021). اثار المحاسبة الابداعية على القوائم المالية ودور التدقيق الداخلي في الكشف عنها واستبعادها. *مجلة الاقتصاد الجديد*، صفحة 719.

ثالثا: المؤتمرات والملتقيات.

- جمعة حميدات. (2014). *خبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية*.
- حسان بوبعاجة ، و صالح سراي. (2012). دور واهمية الابداع المحاسبي والمالي في عملية الافصاح عن المعلومات المالية. *مدخلو ضمن الملتقى الدولي الال محاسبة والمراجعة في ظل بيئة الاعمال* ، صفحة ص5.
- عماد محمد علي ابو عجيلة، و حمدان علام. (20_21 أكتوبر، 2009). اثر الحوكمة المؤسسية على المحاسبة الابداعية . *الازمة المالية والاقتصادية الطولية والحوكمة العالمية* . كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التفسير جامعة فرحات عباس السطيف ملتقى العلمي الدولي.

رابعا: المذكرات والاطروحات.

- اسماء مزيمش ، و عمر شريقي . (29 06, 2020). التدقيق الخارجي كاحد اهم الاليات الخارجية للحوكمة ودوره في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. *مجلة الدراسات الاقتصادية*، صفحة 249.

قائمة المراجع

- اميرة قوشيش . (2023). اثر الرقابة الجبائية على ممارسة المحاسبة الابداعية. 15_16. المسيلة، الجزائر: جامعة محمد بوضياف المسيلة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير اطروحة دكتورا.
- انفال بن محمد. (2016_2017). دور اليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الاداعية. 29. جامعة ممحم خيضر بسكرة تخصص فحص محاسبي مذكرة ماستر.
- حسن فليح فليح القطيش، و فارس جميل حسين الصوفي. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان. صفحة 365.
- حكمت مصطفى احمد. (2021). دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية. 52. جامعة شرق الاردن كلية العلوم الاقتصادية وادارية قسم المحاسبة رسالة ماجستير.
- عبد الله محمود عبد الله النمرين. (2019). ممارسات المحاسبة الابداعية واثرها على ربحية السهم في الشركات الصناعية. 14. جامعة الشروق الاوسط قسم المحاسبة قدمت لاستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسب.
- علي عبد الله أحمد شاهين. (يوليو , 2011). المحاسبة الابداعية ومخاطرها في البيئة المصرفية " دراسة تحليلية تطبيقية على المصارف الوطنية الفلسطينية". صفحة 10.
- علي بن موقفي . (17, 12, 2019). دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية و انعكاسه على موثوقية القوائم المالية. *إدارة الأعمال و الدراسات الاقتصادية*، صفحة 75.
- عماد سليم الاغا. (2010). دور حوكمة الشركات في الحد من تاثير السلبي للمحاسبة الابداعية. 82_83. غزة، فلسطين: كلية العلوم الاقتصادية و الادارية مذكرة ضمن نيل شهادة ماجستير.
- لوالبية فوزي. (2019\2020). محددات المحاسبة الابداعية للمؤسسات في ظل البيئة المالية والمحاسبية الجزائرية. ادرا: جامعة احمد دراية_ ادرا_ الجزائر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .
- ليندا حسن، و تامر الحلبي. (2009). دور المدقق حسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن شركات المساهمة الاعام الاردنية. 21. رسالة ماجستير في المحاسبة كلية اعمال قسم المحاسبة.
- محمد مطر، و حسن الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الابداعية على موثوقية البيانات الصادرة عن الشركات المساهمة العامة. 41. الاردن: جامعة الشرق الاوسط مذكرة ماجستير.
- مسعود بوسعدية ، و مصطفى قمان. (17, 06, 2023). كفاءة المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات اساليب المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية. صفحة 29.
- مهدي الاء هادي. (2017). العلاقة بين ممارسات المحاسبة الابداعية وحجم تداول باستخدام نموذج ميلر في قياس المحاسبة الابداعية . رسالة مقدمة الى مجلس كلية الادارة والاقتصاد، 20_21. جامعة القادسية جزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة.
- ميساء محمد ابو تمام. (2013). مدى ادراك المحاسبي والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية للممارسة المحاسبة الابداعية على قائمة التدفق النقدي. الشرق الوسط: قسم المحاسبة جامعة الشرق الاوسط رسالة ماجستير.
- نور الدين بن خليفة، خالد دويس، و محمد عرار. (2020_2021). اثر المحاسبة الابداعية ونتائجها على القوائم المالية. 3. جامعة الوادي تخصص محاسبة مذكرة ماستر.

خامسا: المراجع باللغة الأجنبية.

- G visvanthan .(2006) .AN EMPIRICAL investigation of closeness to cash as a determinant of earnings
resonse cofficients . *accounting and Bussinness research*.120-109 الصفحات ،
- ronen joshua و yaari varda.(بلا تاريخ). .
- ronen joshua و yaari varda .(2008) .Earning management: Emerging Insights in theory practice and
research .*springer edition*.28 صفحة ،

قائمة والملاحق

الملاحق:

CIC FODNA M28

EDITION_DU:21/04/2024 15:15
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

BILAN (ACTIF) -copie provisoire

ACTIF	NOTE	2022		2021	
		Montants Bruts	Amortissements Provisions et pertes de valeurs	Net	Net
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles	A01	505 653,49	191 653,49	314 000,00	98 000,00
Immobilisations corporelles		3 698 450 798,29	2 030 042 768,91	1 668 408 029,38	1 679 611 286,30
Terrains	A02	255 898 153,36		255 898 153,36	255 898 153,36
Bâtiments	A03	1 465 620 529,51	697 934 767,52	777 685 761,99	802 195 977,01
Groupe D'actif Destinés à La Cession	A04	91 414 430,68		91 414 430,68	92 771 865,30
Autres immobilisations corporelles	A05	1 885 517 684,74	1 342 108 001,39	543 409 683,35	528 745 290,63
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés (DAT plus 12 Mois)					
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif	A06	20 550 786,90		20 550 786,90	18 800,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 719 507 238,68	2 030 234 422,40	1 689 272 816,28	1 699 949 664,38
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Stocks matières premières et fournitures		287 389 759,08	6 942 152,89	280 447 606,19	150 425 036,64
Produits finis et encours		117 014 450,49		117 014 450,49	29 082 998,55
Autres stocks		35 759 714,57		35 759 714,57	16 962 597,87
Créances et emplois assimilés		134 815 594,02	6 942 152,89	127 673 441,13	104 379 440,22
Clients	A08	178 852 790,67	3 338 400,27	175 514 390,40	25 577 991,66
Groupes et Associés					
Impôts et assimilés	A09	5 999 954,55		5 999 954,55	591 514,66
Autres débiteurs	A10	159 819 306,82		159 819 306,82	44 747 426,35
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie	A11	603 400 389,84		603 400 389,84	943 756 758,90
TOTAL ACTIF COURANT		1 235 462 200,96	10 280 583,16	1 225 181 647,80	1 165 098 728,21
TOTAL GENERAL ACTIF		4 954 969 439,64	2 040 514 975,56	2 914 454 464,08	2 865 048 392,59



CIC FODNA M28

EDITION_DU:21/04/2024 15:16
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

BILAN (PASSIF) -copie provisoire

	NOTE	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Dotatton Définitive de l'Etat en Fonds Propres			
Autres Apports			
Prime de Fusion			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		520 317 484,17	278 994 244,38
Autres capitaux propres - Report à nouveau			
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
Liaisons Inter-Unités		2 147 842 454,25	2 115 234 948,98
TOTAL I		2 668 159 938,42	2 394 229 193,36
PASSIFS NON-COURANTS			
Empunts et dettes financières			
Impôts différés-Passif	P03	43 362 793,59	19 368 613,69
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		83 204 871,75	96 189 899,48
Prov p/pensions et oblig.similaires	P04	83 204 871,75	96 189 899,48
Autres Provisions			
TOTAL II		126 567 665,34	115 558 513,17
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés			
Opérations Groupe	P05	58 153 265,72	24 360 722,74
Impôts			
Autres dettes	P06	302 680,00	1 263 461,00
Trésorerie passif	P07	61 270 914,60	329 636 502,32
TOTAL III		119 726 860,32	355 260 686,06
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		2 914 454 464,08	2 865 048 392,59

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés



الملحق رقم 01: مؤسسة كيك حضنة - الميزانية

CIC HODNA M28

EDITION_DU:21/04/2024 15:17
EXERCICE:01/01/22 AU 31/12/22

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE -copie provisoire

	NOTE	2022	2021
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		3 602 246 247,17	3 600 920 831,90
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-3 447 472 044,13	-3 746 738 987,69
Intérêts et autres frais financiers payés		-1 018 672,65	-264 495,97
Impôts sur les résultats payés			
Opérations en attente de classement (47) !!!!			-11 874 674,22
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		153 755 530,39	-157 957 325,98
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		34 432,28	548 286,68
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		153 789 962,67	-157 409 039,30
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décassements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-88 477 328,07	-9 259 630,65
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décassements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-88 477 328,07	-9 259 630,65
Flux de trésorerie provenant des activités de financements			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts		386 011 884,00	
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		-792 249 251,30	
Subventions		568 363,64	2 018 450,31
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-405 669 003,66	2 018 450,31
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-340 356 369,06	-164 650 219,64
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		943 756 758,90	1 108 406 978,54
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		603 400 389,84	943 756 758,90
Variation de la trésorerie de la période		-340 356 369,06	-164 650 219,64
Rapprochement avec le résultat comptable		-1 079 016 538,53	-356 818 338,15



الملحق رقم 03: مؤسسة النقل الحضري وشبه الحضري المسيلة - الميزانية -

ETUS M'SILA					
Adresse : ZONE INDUSTRIELLE M'SILA					
Activité : TRANSPORT URBAIN ET SUBURBAIN DE M'SILA					
Article d'imposition : 28012502488					
Identifiant fiscal : 000728019005252					
BILAN					
Exercice clos le : 31/12/2022					
ACTIF	N	Exe : 2022			Exe : 2021
		Brut	Amort-Prov	Net	Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition - Goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		252 100,00	117 375,00	134 725,00	149 225,00
Immobilisations corporelles					
Terrains		41 519 300,00		41 519 300,00	41 519 300,00
Bâtiments		42 163 654,00	32 758 195,63	9 405 458,37	11 513 641,07
Autres immobilisations corporelles		914 378 968,53	898 431 065,32	15 947 903,21	8 198 331,67
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours					
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					
Prêts et autres actifs financiers non courant		30 000,00		30 000,00	30 000,00
Impôts différés actif					
TOTAL ACTIF NON COURANT		998 344 022,53	931 306 635,95	67 037 386,58	61 410 497,74
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
Créances et emplois assimilés		40 811 233,31		40 811 233,31	21 709 918,14
Clients		21 500 515,00		21 500 515,00	23 299 140,00
Autres débiteurs		1 768 759,59		1 768 759,59	1 796 009,59
Impôts et assimilés		35 742 911,87		35 742 911,87	34 185 783,99
Autres créances et emplois assimilés		224 000,00		224 000,00	
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers cour		563 521 204,35		563 521 204,35	666 807 444,59
Trésorerie					
TOTAL ACTIF COURANT		663 568 624,12	0,00	663 568 624,12	767 798 296,31
TOTAL GENERAL ACTIF		1 661 912 646,65	931 306 635,95	730 606 010,70	829 208 794,05

ETUS M'SILA				
Adresse : ZONE INDUSTRIELLE M'SILA				
Activité : TRANSPORT URBAIN ET SUBURBAIN DE M'SILA				
Article d'imposition : 28012502488				
Identifiant fiscal : 000728019005252				
BILAN				
Exercice clos le : 31/12/2022				
PASSIF	NOTE	Exe : 2022		Exe : 2021
CAPITAUX PROPRES				
Capital émis		263 232 954,00		263 232 954,00
Capital non appelé				
Primes et réserves - Réserves consolidées(1)				
Ecart de réévaluation				
Ecart d'équivalence (1)				
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-109 652 537,32		-105 017 354,75
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-414 845 697,47		-309 828 342,72
Part de la société consolidante (1)				
Part des minoritaires (1)				
TOTAL I		-261 265 280,79		-151 612 743,47
PASSIFS NON COURANTS				
Emprunts et dettes financières				
Impôts (différés et provisionnés)				
Autres dettes non courantes				
Provisions et produits constatés d'avance				
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		0,00		0,00
PASSIFS COURANTS				
Fournisseurs et comptes rattachés				
Impôts		983 224 956,68		972 668 823,61
Autres dettes		5 847 413,37		5 134 522,59
Trésorerie Passif		2 798 921,44		3 018 191,32
TOTAL PASSIFS COURANTS III		991 871 291,49		980 821 537,52
TOTAL GENERAL PASSIF		730 606 010,70		829 208 794,05

الملحق رقم 04: جدول حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة

Copyright Winaco SCS 2010 - 06.01.20.24.28

Copyright Winaco SCS 2010 - 06.01.20.24.28

ETUS M'SILA

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE M'SILA
Activité : TRANSPORT URBAIN ET SUBURBAIN DE M'SILA
Article d'imposition : 28012502488
Identifiant fiscal : 000728019005252

COMPTE DE RESULTATS
(Par nature)

Période du : 01/01/2022 au : 31/12/2022

	NOTE	Exe : 2022	Exe : 2021
Ventes et produits annexes		68 174 542,03	63 855 815,12
Variation stocks produits finis et en cours			
Production immobilisée		4 780 899,85	
Subventions d'exploitation			
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		72 955 441,88	63 855 815,12
Achats consommés		49 173 498,14	38 186 553,91
Services extérieurs et autres consommations		9 233 165,13	9 552 907,63
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		58 406 663,27	47 739 461,54
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		14 548 778,61	16 116 353,58
Charges de personnel		119 686 727,69	118 125 825,81
Impôts, taxes et versements assimilés		2 419 863,13	1 445 143,03
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-107 557 812,21	-103 454 615,26
Autres produits opérationnels		1 939 908,57	3 252 656,97
Autres charges opérationnelles		191 822,67	741 468,30
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		3 842 811,01	4 073 928,16
Reprise sur pertes de valeur et provisions			
V - RESULTAT OPERATIONNEL		-109 652 537,32	-105 017 354,75
Produits financiers			
Charges financières			
VI - RESULTAT FINANCIER			
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		-109 652 537,32	-105 017 354,75
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		74 895 350,45	67 108 472,09
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		184 547 887,77	172 125 826,84
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-109 652 537,32	-105 017 354,75
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX - RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-109 652 537,32	-105 017 354,75

ETUS M'SILA

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE M'SILA
Activité : TRANSPORT URBAIN ET SUBURBAIN DE M'SILA
Article d'imposition : 28012502488
Identifiant fiscal : 000728019005252

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode directe)

Période du : 01/01/2022 au : 31/12/2022

	NOTE	Exe : 2022	Exe : 2021
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		84 866 202,01	86 412 813,28
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-193 449 530,02	-166 151 071,12
Intérêts et autres frais financiers payés		-37 030,83	-37 393,40
Impôts sur les résultats payés		-9 154 721,00	-13 513 642,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		-117 775 079,84	-93 289 293,24
Encaissements D'éléments extraordinaires			
Décaissements D'éléments extraordinaires		-0,40	-0,49
Flux de trésorerie lié à des éléments extraordinaires		-0,40	-0,49
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-117 775 080,24	-93 289 293,73
Flux de trésorerie provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-5 511 160,00	-172 124,20
Encaissements sur ventes d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur ventes d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement (B)		-5 511 160,00	-172 124,20
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements liés à l'émission d'actions			
Distributions et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant d'emprunts			330 341 822,41
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées			
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		0,00	330 341 822,41
Incidences des variations des taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-123 286 240,24	236 880 404,48
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		686 807 444,59	449 927 040,11
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		563 521 204,35	686 807 444,59
Variation de trésorerie de la période		-123 286 240,24	236 880 404,48
Rapprochement avec le résultat comptable		0,00	0,00

Copyright Winaco SCS 2010 - 06.01.20.24.28

EATIT M'SILA

BILAN (ACTIF)

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET 2022	NET 2021
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		308 766,67	235 996,67	72 800,00	
Immobilisations corporelles					
Terrains	722	478 854,97		478 854,97	478 854,97
Bâtiments	625	657 619,81	2/2 668 575,81	353 169 044,00	296 643 329,99
Autres immobilisations corporelles	1	123 532 972,43	399 820 331,06	723 712 941,37	779 103 758,72
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		669 823 826,35		669 823 826,35	733 737 191,55
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées					
Autres titres immobilisés					19 000,00
Prêts et autres actifs financiers non courants					
Impôts différés actif		12 236 499,48		12 236 499,48	13 525 070,35
comptes de liaison					
TOTAL ACTIF NON COURANT		3 154 238 539,71	672 724 873,54	2 481 513 666,17	2 545 507 205,58
ACTIF COURANT					
Stocks et encours					
		799 464 402,56	100 833 794,24	698 630 608,32	768 204 873,79
Créances et emplois assimilés					
Clients		482 563 030,45	66 438 443,45	416 114 587,00	330 858 633,11
Autres débiteurs		13 804 009,28		13 804 009,28	17 527 918,70
Impôts et assimilés		8 768 314,38		8 768 314,38	1 817 090,59
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		142 226 952,38		142 226 952,38	150 329 226,95
TOTAL ACTIF COURANT		1 446 816 709,05	167 272 237,69	1 279 544 471,36	1 268 837 743,14
TOTAL GENERAL ACTIF		4 601 055 248,76	839 997 111,23	3 761 058 137,53	3 814 344 948,72

EATIT M'SILA

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	NOTE	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis			
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidées (1)			
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)		-425 268 320,70	-470 571 211,13
Autres capitaux propres - Report à nouveau		-1 067 284 827,12	-620 530 524,59
Comptes de liaison		4 055 613 329,21	3 559 234 183,28
Part de la société consolidante (1)			
Part des minoritaires (1)			
TOTAL I		2 543 060 181,39	2 468 132 447,56
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		458 321 219,50	458 321 219,50
Impôts (différés et provisionnés)			
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		41 537 938,62	46 386 203,62
TOTAL II		499 859 158,12	504 707 423,12
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		391 527 433,34	342 396 183,29
Impôts		24 004 799,72	23 905 353,05
Autres dettes		302 806 564,96	475 203 541,70
Trésorerie passif			
TOTAL III		718 138 798,02	841 505 078,04
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		3 761 058 137,53	3 814 344 948,72

الملحق رقم 06: جدول حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة

EATIT M'SILA

COMPTE DE RESULTAT/NATURE

LIBELLE	NOTE	2022	2021
Ventes et produits annexes		512 378 426,99	441 178 799,64
Variation stocks produits finis et en cours		9 016 307,17	-20 294 495,44
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
VENTES INTERNES		3 986 647,08	4 035 607,00
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		525 381 381,24	424 919 911,20
Achats consommés		-432 118 111,40	-244 702 591,12
Services extérieurs et autres consommations		-40 276 062,45	-51 406 788,00
ACHATS INTERNES		-6 558 975,00	-85 014 044,00
II-CONSUMMATION DE L'EXERCICE		-478 953 148,85	-381 123 423,12
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		46 428 232,39	43 796 488,08
Charges de personnel		-384 160 203,47	-395 108 549,65
Impôts, taxes et versements assimilés		-2 977 920,36	-4 446 121,99
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		-340 709 891,44	-355 758 183,56
Autres produits opérationnels		1 940 577,41	311 172,06
Autres charges opérationnelles		-3 744 629,12	-2 815 659,58
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs		-81 386 554,89	-98 995 013,97
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 829,78	734 608,95
V- RESULTAT OPERATIONNEL		-423 894 668,26	-456 523 076,10
Produits financiers			
Charges financières		-85 081,57	-15 091 357,72
VI-RESULTAT FINANCIER		-85 081,57	-15 091 357,72
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		-423 979 749,83	-471 614 433,82
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-1 288 570,87	1 043 222,69
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		527 327 788,43	425 965 692,21
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-952 596 109,13	-896 536 903,34
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		-425 268 320,70	-470 571 211,13
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)			
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE			
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		-425 268 320,70	-470 571 211,13

EATIT M'SILA

TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE

LIBELLE	NOTE	2022	2021
Flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		66 380 695,59	216 354 869,22
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		-526 434 722,21	-539 846 254,52
Intérêts et autres frais financiers payés		-402 621,77	-405 933,08
Impôts sur les résultats payés			
Autres encaissements de gestion courante		-1 003 001,83	-100 002,85
Autres encaissements de gestion courante		330 694,75	168 943,58
Encaissements inter-unités		466 382 814,79	362 225 060,00
Décaissements inter-unités		-38 741 356,00	-15 304 640,00
Cautionnements versés et reçus			
Flux de trésorerie provenant des activités extraordinaires			
Flux de trésorerie liés à des événements extraordinaires		-1 487 456,68	23 092 132,35
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles (A)		-1 487 456,68	23 092 132,35
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations corporelles ou incorporelles		-5 542 105,00	-2 118 890,70
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisitions d'immobilisations financières			
Encaissements sur ventes d'immobilisations financières			
Intérêts encaissés sur placements financiers			
Dividendes et quote-parts de capitaux reçus			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissements (B)		-5 542 105,00	-2 118 890,70
Flux de trésorerie provenant des activités de financement			
Encaissements liés à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectuées			
Encaissements provenant de prêts			
Remboursements de financement d'obligations assimilées		-1 072 672,89	
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement (C)		-1 072 672,89	
Incidences des variations de taux de change sur liquidités et quasi-liquidités			
Variation de trésorerie de la période (A+B+C)		-8 102 274,57	20 973 241,65
Trésorerie ou équivalent de trésorerie au début de la période		150 329 226,95	129 355 985,30
Trésorerie ou équivalent de trésorerie à la fin de la période		142 226 952,38	150 329 226,95
Variation de la trésorerie de la période		-8 102 274,57	20 973 241,65
Rapprochement avec le résultat comptable		417 166 046,13	491 544 452,78
ErreurEcart de calcul entre le débit et le crédit			

قائمة الملاحق

الملحق رقم 07: مؤسسة سونلغاز - الميزانية -

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCICE 2022	
CENTRE DD M'SILA		DATE	
BILAN ACTIF		Définitif	
ACTIF	note	brut 2022	amort 2022
		2022	2021
ACTIF NON COURANT			
Ecart d'acquisition (ou goodwill)			
Immobilisations incorporelles			
Frais de développements immobilisables			
Immobilisations corporelles			
Terreins	21 750 061,54		21 750 061,54
Agencements et aménagements de terrains	41 034 545,02	15 113 273,25	25 921 271,77
Constructions (Bâiments et ouvrages)	334 045 515,49	146 801 553,71	187 443 981,78
Installations techniques, matériel et outillage	41 058 056 420,36	19 181 469 431,34	21 876 586 989,02
Autres immobilisations corporelles	3 090 944 003,33	1 424 912 123,83	1 668 031 870,50
Immobilisations en cours	10 351 057 716,31		8 553 174 706,62
Immobilisations financières			
Titres mis en équivalence - entreprises associées			
Titres participations et créances rattachées			
Autres titres immobilisés			
Prêts et autres actifs financiers non courants			
Comptes de liaison			
TOTAL ACTIF NON COURANT		54 896 897 282,05	20 768 096 382,13
			34 128 800 879,92
			20 280 529 571,33
ACTIF COURANT			
Stocks et encours	4 794 436,34		4 794 436,34
Créances et emplois assimilés			
Clients	16 972 042 414,50	175 819 809,43	16 797 641 237,94
Créances sur sociétés du groupe et associés	0,00		0,00
Autres débiteurs	37 636 292,49	15 154 021,34	22 482 271,15
Impôts	295 921 998,91		295 921 998,91
Autres actifs courants	0,00		0,00
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants			
Trésorerie	281 294 773,88		279 876 141,01
compte transitoire**	0,00		0,00
TOTAL ACTIF COURANT		17 591 689 916,12	190 973 830,77
			17 400 716 085,35
			13 510 529 406,63
TOTAL GENERAL ACTIF		72 488 587 178,17	20 959 070 212,90
			51 529 516 965,27
			41 791 059 066,95

mercredi 24 janvier

9 738 457 898,32

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCICE 2022	
CENTRE DD M'SILA		DATE	
BILAN PASSIF		Définitif	
PASSIF	note	2022	2021
CAPITAUX PROPRES			
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées)			
Ecart de réévaluation		0,00	408 307 675,89
Résultat net		- 2 021 304 374,29	- 2 901 509 057,88
Autres capitaux propres - Report à nouveau		0,00	- 31 881 968,81
compte de liaison**		26 908 207 038,03	26 697 820 906,00
TOTAL CAPITAUX PROPRES		24 886 902 663,74	24 172 737 555,40
PASSIFS NON COURANTS			
Emprunts et dettes financières		313 877 527,79	291 129 020,08
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits comptabilisés d'avance		10 586 036 577,90	8 434 956 643,96
TOTAL PASSIFS NON COURANTS		10 899 914 105,69	8 726 085 664,02
PASSIFS COURANTS			
Fournisseurs et comptes rattachés		2 501 574 604,43	2 524 575 109,77
Impôts		316 408 837,94	335 015 756,71
Dettes sur sociétés du Groupe et associés		0,00	0,00
Autres dettes		12 924 716 753,47	6 032 644 981,05
Trésorerie passif		0,00	0,00
compte transitoire**		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS		15 742 700 195,84	8 892 235 847,53
			15 742 700,20
			8 892 235,85
TOTAL GENERAL PASSIF		51 529 516 965,27	41 791 059 066,95
			51 529 516,97
			41 791 059,07

قائمة الملاحق

الملحق رقم 08: جدول حساب النتائج وقائمة تدفقات الخزينة

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCICE 2022	
CENTRE DD M'SILA		DATE	
COMPTES DE RESULTAT PAR NATURE			Définitif
	note	2022	2021
Ventes et produits annexes		10 754 743 936,23	9 831 317 579,25
Subvention d'exploitation		0,00	
I - Production de l'exercice		10 754 743 936,23	9 831 317 579,25
Achats consommés		- 73 888 141,13	- 74 175 898,61
Prestations reçues production energie et matériel		- 7 572 344 150,21	- 7 858 179 543,97
Prestations fournies production energie et matériel		161 797 382,46	145 226 548,27
Services extérieures et autres consommations		- 278 468 662,48	- 343 655 044,33
Prestations fournies services		118 043,01	20 042,01
Prestations reçues services		- 2 200 687 131,53	- 2 025 963 314,50
II - Consommation de l'exercice		- 9 963 472 659,88	- 10 156 727 211,13
III - VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		791 271 276,35	- 325 409 631,88
Charges de personnel		- 1 516 899 740,85	- 1 431 634 766,06
Impôts, taxes et versements assimilés		- 143 685 815,79	- 185 702 844,39
IV - EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		- 869 314 280,29	- 1 942 747 242,33
Autres produits opérationnels		455 520 898,67	443 418 643,89
Autres charges opérationnelles		- 37 473 403,87	- 34 123 394,48
Autres Prestations reçues		- 42 820 645,97	0,00
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeur		- 1 565 292 900,03	- 1 474 100 750,11
Charges d'amortissement et autres provisions reçues		0,00	
Reprise sur pertes de valeur et provisions		42 692 386,70	119 681 101,24
Dotations d'amortissement et autres provisions fournies		0,00	
Prestations reçues sect. auxiliaires		- 4 616 429,50	- 13 637 415,88
V - RESULTAT OPERATIONNEL		- 2 021 304 374,29	- 2 901 509 057,71
VII - RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		- 2 021 304 374,29	- 2 901 509 057,71
Impôts exigibles sur résultats ordinaires			
Autres impôts sur les résultats			
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES		11 414 872 647,07	10 539 663 914,62
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES		- 13 436 177 021,36	- 13 441 172 972,33
VIII - RESULTAT NET DES ACTIVITES		- 2 021 304 374,29	- 2 901 509 057,71
Charges hors exploitation reçues			
Produits hors exploitation reçus		0,00	0,00
Charges hors exploitation fournies		0,00	
X - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		- 2 021 304 374,29	- 2 901 509 057,71

mercredi 24 janvier

1

SOCIETE SONELGAZ-Distribution		EXERCICE 2022	
CENTRE DD M'SILA		DATE 45356.4659722239	
TABLEAU DES FLUX DE TRESORERIE (METHODE DIRECTE)			Définitif
	note	2022	2021
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles			
Encaissements reçus des clients		10 106 256 807,80	8 227 971 156,79
Autres encaissements		8 540 021,79	8 039 172,50
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		161 010 986,19	336 342 327,26
Autres décaissements		590 134 971,36	486 282 888,86
Intérêts et autres frais financiers payés		985 071,02	598 292,05
Autres impôts payés		- 101 181 500,00	- 51 738 949,00
Flux de trésorerie avant éléments extraordinaires		9 431 847 351,02	7 464 525 769,29
Flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles		9 431 847 351,02	7 464 525 769,29
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations corporelles ou incorporelles		- 8 408 201 962,97	- 3 818 957 658,87
Encaissements sur cessions d'immobilisations corporelles ou incorporelles			
Décaissements sur acquisition d'immobilisations financières			
Encaissements sur cessions d'immobilisations financières			
Subventions d'investissement encaissées		- 199 500,00	0,00
Dividendes et quote-part de résultats reçus			
Autres produits financiers encaissés			
Flux de trésorerie net provenant des activités d'investissement		- 8 408 401 462,97	- 3 818 957 658,87
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions			
Dividendes et autres distributions effectués			
Encaissements provenant d'emprunts		0,00	0,00
Remboursements d'emprunts ou d'autres dettes assimilées		20 000,00	0,00
Subventions d'exploitation encaissées			20,00
Encaissements provenant de la trésorerie Groupe			
Remontées des fonds vers la trésorerie Groupe		0,00	0,00
Inter-unité encaissements		12 351 491,39	4 694 675,69
Inter-unité décaissements		19 831 091 840,96	12 730 760 675,57
Flux de trésorerie net provenant des activités de financement		- 7 479 620 453,88	- 8 036 084 984,58
Ecart dû à des erreurs de comptabilisation			
Variation de trésorerie de la période		- 6 456 174 665,83	- 4 390 516 873,89
Trésorerie et équivalents de trésorerie à l'ouverture de l'exercice		133 632 834,75	566 682 422,12
Trésorerie et équivalents de trésorerie à la clôture de l'exercice		281 294 773,88	133 632 834,75
Variation de trésorerie de la période		147 661 939,13	- 433 049 587,37

mardi 05 mars

وزارة التطوير العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بو ضياف - المرسية
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التصدير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Finance and Accounting

المسيلة في:
رقم: إلى السيد المحترم:

الموضوع: طلب الموافقة على إجراء دراسة تطبيقية

تحية طيبة وبعد...
يهدف إعداد مذكرة الماجستير التي تعتبر جزءاً أساسياً من متطلبات نيل شهادة الماجستير الأكاديمي؛ بشرطنا أن نتقدم إلى سيادتكم الموقرة بطلب الموافقة - للطلبة المذكورين أدناه - على إجراء دراسة تطبيقية بمؤسستكم في حدود ما يسمح به القانون والنظام الداخلي لمؤسستكم، وذلك من أجل الوقوف على إمكانية وقابلية تطبيق النتائج المتوصل إليها، و/أو التأكد من صحة فرضيات الدراسة أو دحضها وتفنيدها.
نشكركم على حسن تعاونكم، وتقبلوا منا أسى عبارات الشكر والتقدير.

الطلبة المعنيون:

الرقم	الإسم واللقب	رقم بطاقة التعريف الوطنية	الإمضاء
1	عبد الأوفى عابدين	119991060005330008	
2	عبد الأوفى عابدين	119991060005330008	

عنوان البحث:
.....

المشرف (الإسم واللقب والإمضاء)	المؤسسة المستقبلة (الختم والإمضاء)	إدارة القسم (الختم والإمضاء)

السنة الجامعية 2024 / 2023

وزارة التطوير العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بو ضياف - المرسية
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التصدير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Finance and Accounting

المسيلة في:
رقم: إلى السيد المحترم:

الموضوع: طلب الموافقة على إجراء دراسة تطبيقية

تحية طيبة وبعد...
يهدف إعداد مذكرة الماجستير التي تعتبر جزءاً أساسياً من متطلبات نيل شهادة الماجستير الأكاديمي؛ بشرطنا أن نتقدم إلى سيادتكم الموقرة بطلب الموافقة - للطلبة المذكورين أدناه - على إجراء دراسة تطبيقية بمؤسستكم في حدود ما يسمح به القانون والنظام الداخلي لمؤسستكم، وذلك من أجل الوقوف على إمكانية وقابلية تطبيق النتائج المتوصل إليها، و/أو التأكد من صحة فرضيات الدراسة أو دحضها وتفنيدها.
نشكركم على حسن تعاونكم، وتقبلوا منا أسى عبارات الشكر والتقدير.

الطلبة المعنيون:

الرقم	الإسم واللقب	رقم بطاقة التعريف الوطنية	الإمضاء
1	بوسلمة بوسلمة	119991060005330008	
2	عبد الأوفى عابدين	119991060005330008	

عنوان البحث:
.....

المشرف (الإسم واللقب والإمضاء)	المؤسسة المستقبلة (الختم والإمضاء)	إدارة القسم (الختم والإمضاء)

السنة الجامعية 2024 / 2023

وزارة التطوير العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بو ضياف - المرسية
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التصدير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Finance and Accounting

المسيلة في:
رقم: إلى السيد المحترم:

الموضوع: طلب الموافقة على إجراء دراسة تطبيقية

تحية طيبة وبعد...
يهدف إعداد مذكرة الماجستير التي تعتبر جزءاً أساسياً من متطلبات نيل شهادة الماجستير الأكاديمي؛ بشرطنا أن نتقدم إلى سيادتكم الموقرة بطلب الموافقة - للطلبة المذكورين أدناه - على إجراء دراسة تطبيقية بمؤسستكم في حدود ما يسمح به القانون والنظام الداخلي لمؤسستكم، وذلك من أجل الوقوف على إمكانية وقابلية تطبيق النتائج المتوصل إليها، و/أو التأكد من صحة فرضيات الدراسة أو دحضها وتفنيدها.
نشكركم على حسن تعاونكم، وتقبلوا منا أسى عبارات الشكر والتقدير.

الطلبة المعنيون:

الرقم	الإسم واللقب	رقم بطاقة التعريف الوطنية	الإمضاء
1	فاطمة بنت محمد	119991060005330008	
2	عبد الأوفى عابدين	119991060005330008	

عنوان البحث:
.....

المشرف (الإسم واللقب والإمضاء)	المؤسسة المستقبلة (الختم والإمضاء)	إدارة القسم (الختم والإمضاء)

السنة الجامعية 2024 / 2023

وزارة التطوير العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بو ضياف - المرسية
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التصدير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

Faculty of Economics, Commercial and Management Sciences
Department of Finance and Accounting

المسيلة في:
رقم: إلى السيد المحترم:

الموضوع: طلب الموافقة على إجراء دراسة تطبيقية

تحية طيبة وبعد...
يهدف إعداد مذكرة الماجستير التي تعتبر جزءاً أساسياً من متطلبات نيل شهادة الماجستير الأكاديمي؛ بشرطنا أن نتقدم إلى سيادتكم الموقرة بطلب الموافقة - للطلبة المذكورين أدناه - على إجراء دراسة تطبيقية بمؤسستكم في حدود ما يسمح به القانون والنظام الداخلي لمؤسستكم، وذلك من أجل الوقوف على إمكانية وقابلية تطبيق النتائج المتوصل إليها، و/أو التأكد من صحة فرضيات الدراسة أو دحضها وتفنيدها.
نشكركم على حسن تعاونكم، وتقبلوا منا أسى عبارات الشكر والتقدير.

الطلبة المعنيون:

الرقم	الإسم واللقب	رقم بطاقة التعريف الوطنية	الإمضاء
1	عبد الأوفى عابدين	119991060005330008	
2	بوسلمة بوسلمة	119991060005330008	

عنوان البحث:
.....

المشرف (الإسم واللقب والإمضاء)	المؤسسة المستقبلة (الختم والإمضاء)	إدارة القسم (الختم والإمضاء)

السنة الجامعية 2024 / 2023

ملخص الدراسة:

تهدف هذه الدراسة الى تطبيق نموذج ميلر لقياس ممارسات المحاسبة الإبداعية، باستخدام مؤشر ميلر لقياس وتحليل النتائج، حيث تمت دراسة القوائم المالية من خلال تحليل راس المال العامل، صافي تدفق الأنشطة التشغيلية ونتائج تطبيق مؤشر ميلر، ولتحقيق الدراسة تم اختيار عينة من المجتمع المتمثلة في مؤسسات اقتصادية جزائرية بولاية المسيلة.

حيث وجدنا أن هناك بعض المؤسسات تقوم بممارسة المحاسبة الإبداعية من خلال المستحقات قصيرة الاجل ومؤسسات تمارس المحاسبة الإبداعية من خلال مستحقات طويلة الأجل
الكلمات المفتاحية: نموذج ميلر، محاسبة إبداعية.

Study Summary:

This study aims to apply the Miller model to measure creative accounting practices, using the Miller index to measure and analyze the results, where the financial statements were studied through the analysis of working capital, net flow of operating activities and the results of the application of the Miller index, and to achieve the study, a sample of the community represented by Algerian economic institutions in the state of Messila was selected.

Where we found that there are some institutions that practice creative accounting through short-term receivables and institutions that practice creative accounting through long-term receivables.

Keywords: Miller model, creative accounting.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ