

## الآليات المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية عند الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية في الجزائر -

### دراسة ميدانية

يوسف سائيحي

جامعة تامنغست (الجزائر)، [saihi.youcef@cu-tamanrasset.dz](mailto:saihi.youcef@cu-tamanrasset.dz)

## Mechanisms that contribute to limiting creative accounting practices upon accounting disclosure of intangible assets in Algeria - A Field Study

Youcef SAIHI

University of Tamanrasset (Algeria)

تاريخ الاستلام: 2021/04/21 ؛ تاريخ القبول: 2021/11/12 ؛ تاريخ النشر: 2021/12/30

### ملخص:

يهدف هذا البحث إلى التعرف على مدى مساهمة كل من تطبيق النظام المحاسبي المالي، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي في كشف أساليب واجراءات المحاسبة الابداعية عند الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع استبيان على عدد من الأكاديميين والمهنيين، كما تم الاعتماد على برنامج SPSS الإصدار 25. وتوصلت الدراسة إلى أن التوجه الجبائي السائد يؤدي إلى تدني جودة عملية الإفصاح المحاسبي عن عناصر الأصول المعنوية في الجزائر، وذلك يعود إلى أن الإدارة الضريبية هي المستخدم الأساسي للقوائم المالية. وأوصت الدراسة بالعمل على القيام بالتحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي، ومتابعة التطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى مواكبة التغيرات التي قد تطرأ في المعايير المحاسبية الدولية.

الكلمات المفتاح: أصول معنوية؛ محاسبة إبداعية؛ تدقيق؛ إفصاح محاسبي.

تصنيف JEL: M40 ؛ M41 ؛ M42.

### Abstract:

This research aims to identify the extent of the contribution of the application of the financial accounting system, the quality of external auditing and the effectiveness of internal auditing in the detection of creative accounting methods and procedures upon the accounting disclosure of intangible assets, and to achieve this objective a questionnaire was distributed to a number of academics and professionals, it was also relying on SPSS version 25. The study found that the prevailing tax trend leads to a poor quality of the accounting disclosure process for the components of intangible assets in Algeria, due to the fact that the tax administration is the main user of the financial statements. The study recommended working on the continuous modernization of the financial accounting system, And follow-up developments in the international accounting environment and in IAS/IFRS.

**Keywords:** Intangible assets; Creative accounting; Audit; Accounting disclosure.

**Jel Classification Codes :** M40 ; M41 ; M42.

كيفية الاستشهاد بهذا المقال حسب أسلوب APA

يوسف سائيحي (2021)، الآليات المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية عند الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية في الجزائر

- دراسة ميدانية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 09 (02)، الجزائر: جامعة 20 اوت 1955 -سكيكدة-، ص ص 353-366.

المؤلف المرسل: يوسف سائيحي، الإيميل: [dr.saihi.youcef@gmail.com](mailto:dr.saihi.youcef@gmail.com)

## 1. مقدمة.

تعد القوائم والتقارير المالية المنشورة من طرف إدارة المؤسسة أساسا للملاك وللمستخدمين الخارجيين في مجال اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية المختلفة، بحيث تعكس مدى النجاح في استغلال الموارد المتاحة. إلا أن الإدارة قد تستغل المرونة التي تسمح بها القواعد المحاسبية والجبائية عند إعداد هاته القوائم المالية، بما يسمح لها بتحقيق أهدافها ومصالحها التي تكون في الغالب شخصية، لكن ذلك قد يكون على حساب مصداقية وعدالة القوائم المالية للمؤسسة.

تكمّن أهمية هذا البحث في الاهتمام المتزايد بمواضيع إدارة الأرباح والمحاسبة الإبداعية وسبل الحد منها، خاصة مع ما شهدته الفترة ما بعد الازمة المالية العالمية سنة 2008 من زيادة في مخاوف وانتقادات المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية حول صحة ودقة ما تقدمه المؤسسات من معلومات. كما تقدم الدراسة الحالية بحثا جديدا عن الأصول المعنوية خاصة مع قلة الأبحاث المعالجة لهذا الموضوع.

### الإشكالية:

وأمام الطرح السابق يأتي التساؤل الرئيسي التالي: ما مدى مساهمة كل من تطبيق النظام المحاسبي المالي، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي في كشف أساليب واجراءات المحاسبة الادعائية عند الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والحد منها؟

وتندرج تحت هذا التساؤل مجموعة من الأسئلة الفرعية كما يلي:

- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي وموثوقية البيانات المالية المتعلقة بالأصول المعنوية؟
- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين جودة التدقيق الخارجي وكشف أساليب المحاسبة الادعائية المتعلقة بالأصول المعنوية؟
- هل هناك علاقة ذات دلالة إحصائية بين فعالية التدقيق الداخلي وكشف ممارسات المحاسبة الادعائية على الأصول المعنوية والحد منها؟

### فرضيات الدراسة:

للإجابة على التساؤلات السابقة تم تبني فرضية رئيسية تحتوي على فرضيات فرعية كالتالي:

#### الفرضية الرئيسية:

- لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي على موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

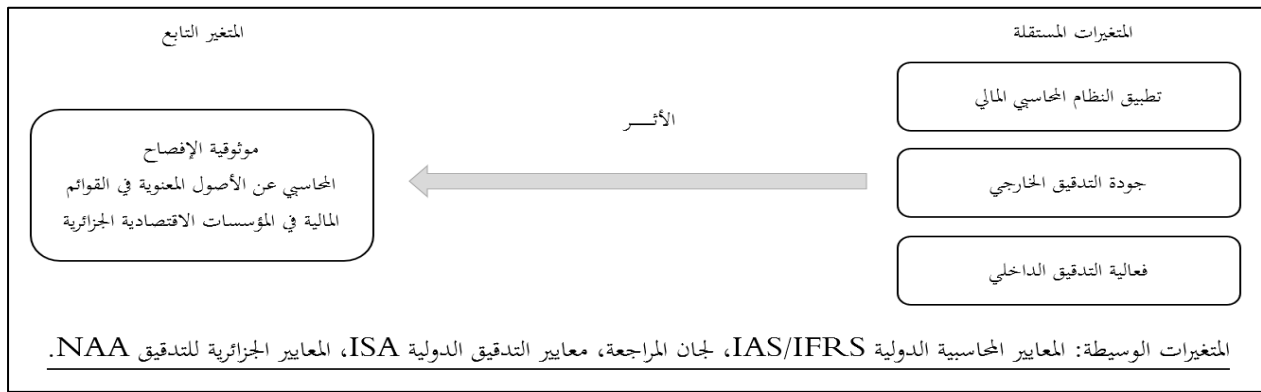
#### الفرضيات الفرعية:

- لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبية الدولية وموثوقية البيانات المالية المتعلقة بالأصول المعنوية؛
- لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة التدقيق الخارجي على كشف أساليب واجراءات المحاسبة الادعائية المتعلقة بالأصول المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- لا توجد فروق ذات دلالة معنوية حول الدور الفعال للمدققين الداخليين في اكتشاف ممارسات المحاسبة الادعائية المتعلقة بالإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية والحد منها.

بالإضافة إلى هدف الإجابة على التساؤلات الواردة في الإشكالية واختبار مدى صحة الفرضيات المتبناة، يهدف هذا البحث واعتمادا على ما توصلت إليه الدراسات السابقة إلى التعرف على الآليات المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية المتعلقة بالإفصاح عن الأصول المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل خصوصيات البيئة المحاسبية الجزائرية، ولتحقيق هذا الهدف تم توزيع استبيان على عدد من الأكاديميين والمهنيين، وتم تحليل نتائجه بواسطة برنامج SPSS الإصدار 25.

استخدم في هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي للوصول إلى نتائج منطقية تدعم فرضيات الدراسة، والمنهج الاستقرائي عند تحليل اجابات افراد العينة، حيث تم تجميع وتحليل البيانات والمعلومات من خلال الاطلاع على الدراسات السابقة، البحوث المتخصصة والمنشورات ذات العلاقة بالموضوع، مما سمح للباحث بدراسة مختلف العوامل التي يمكن ان تساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية المتعلقة بالإفصاح عن الأصول المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهو ما مكن من تحديد متغيرات الدراسة. وبالتالي يمكن توضيح نموذج الدراسة كما يلي:

شكل 1. نموذج الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث.

## 2. الدراسات السابقة.

أجرى العديد من الباحثين الجزائريين والأجانب دراسات عن مواضيع المحاسبة الابداعية، التدقيق والاصول المعنوية، والتي اختلفت من حيث أهدافها، ومتغيراتها. وركزت بعض الدراسات على الآليات الداخلية التي يمكنها الحد من ممارسات ادارة الارباح (استقلالية مجلس الادارة، لجان التدقيق، التدقيق الداخلي...)، في حين تناولت دراسات أخرى العوامل الخارجية (التدقيق الخارجي، خصوصيات البيئة المحاسبية،...).

توجد العديد من العوامل التي تسببت في تدني مستويات إفصاح المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويرجع العامل الرئيسي وراء عزوف المؤسسات على الإفصاح حسب دراسة (العايب، 2017) إلى طبيعة بنية الاقتصاد (النمط الريعي) وكذا لطبيعة النسيج الاقتصادي (مؤسسات صغيرة ومتوسطة ومجموعات خاصة عائلية وعمومية) إضافة للنمط التمويلي الذي تعتمد المؤسسات، فعبّر تحليل البيانات المتاحة لعينة من 43 شركة قام بها (Saihi, 2017) توصل إلى أن عملية الإفصاح المحاسبي عن الأصول غير الملموسة في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ترتبط بالعاملين التاليين: حجم الشركة والانتماء لقطاعات التكنولوجيا العالية. ورأت (مغدوري، 2020) إلى أن نماذج التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر تحتاج إلى إعادة النظر في المعلومات التي يتم الإفصاح عنها، وعليها التعرف أكثر على احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية للإلمام بالجوانب التي تحتاج التوسع أكثر في الإفصاح المحاسبي لتلبية احتياجات السوق من المعلومات اللازمة، ولذا فعلى الدولة تفعيل دور الهيئات الرقابية.

ويمكن الحد من تأثير المحاسبة الإبداعية ليس فقط من خلال التغييرات في لوائح المحاسبة ولكن أيضاً من خلال التطبيق الصحيح للمعايير الأخلاقية وقواعد الحوكمة في عالم الشركات، ومن المحتمل حسب (Akpanuko & Umoren, 2018) أن تكون اللوائح التنظيمية بدون تقنيات تنفيذ شاملة غير فعالة في منع الأفراد من استخدام ممارسات إبلاغ مضللة، كما يمكن أن يكون التحدي المتمثل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن مجموعة من السياقات الثقافية المحاسبية المختلفة مشكلة، فمن خلال تحليل تأثير تصحيح النتائج حول ربحية 31 شركة في ولاية بجاية خلال الفترة (2011-2014) بهدف التحقق من وجود سلوك إداري انتهازي محتمل يتجلى في إدارة الأرباح توصلت مقالة (Amokrane & Rasdi, 2018) إلى أن الشركات التي تمت دراستها تميل إلى إدارة نتائجها بتخفيضها.

إن تورط الشركات في عمليات الاحتيال أو الفضائح يكون حسب (Tassadaq & Qaisar, 2015) بسبب عدة عوامل مثل السلوكيات غير الأخلاقية ومشكلة الوكالة والسلوك غير المهني، فمن خلال اختيار عينة مكونة من 150 مدققاً بناءً على طريقة أخذ العينات العشوائية البسيطة من إجمالي مجتمع المراجعين الممارسين في الأردن، توصل (Momani & Ibrahim, 2013) إلى أن استقلالية المدقق، والنزاهة، والموضوعية، والرسوم الطارئة، وحقوق الإعلان، وتحديد العمولة، وشكل المنظمة، والاسم تؤثر على قدرة المدققين على اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية، وهو ما يتوافق مع ما انتهى إليه (Rusmin, 2011) عند دراسته للعلاقة بين حجم إدارة الأرباح وخاصيتين لقيمة المدقق: استقلالية المدقق وجودة المدقق، حيث قدّم بحثه دليلاً على وجود علاقة سلبية بين تخصص المدقق ومؤشر إدارة الأرباح، وتشير هذه النتيجة إلى أن حجم إدارة الأرباح بين الشركات التي تشارك في خدمات مدقق متخصص أقل بكثير من الشركات التي تشتري خدمات التدقيق من مدقق غير متخصص.

وأشارت أبحاث متعددة إلى كون التفاعل بين آلية التدقيق الخارجي وآليتي التدقيق الداخلي ولجان التدقيق يؤدي إلى تعزيز الدور الحوكمي للمدقق الخارجي بهدف كشف الاحتيال، وهو الأمر الذي أكدته (زواق، 2019) من خلال دراسة ميدانية استقصائية على عينة من مدققي الحسابات الجزائريين مع وجود علاقة ارتباط طردية بين هذا التفاعل وبين الحد من ممارسات الاحتيال، وفي هذا الاتجاه توصل (بلقاسم كحلولي و معطى الله، 2018) إلى أن التدقيق الداخلي يساهم في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية على مستوى المؤسسة المينائية لسكيدة، وذلك من خلال توفره على محددات الجودة (الاستقلالية والموضوعية، الكفاءة المهنية)، بالإضافة إلى دوره في تقييم وتحسين نظامي الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، كما أنه يساهم في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية، وذلك بتوفير تأكيد معقول حول توفر المعلومات المحاسبية على خصائص الجودة (الموثوقية، الملاءمة، الثبات)، ويشير (شعلان جبار، 2015) إلى أنّ للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات وينتج من الاستفادة من الثغرات في القوانين والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، وثانيهما غير قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي تواطئاً ينتج من التلاعب والتحرّف في الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه.

#### ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تأتي هذه الدراسة لمتابعة ما تناوله الباحثين من قبل، ومحاولة تدارك بعض الجوانب التي لم يتم التطرق إليها، حيث يشترك هذا العمل مع عديد الدراسات السابقة في استخدام منهجية البحث الميداني الاستنتاجي والوصفي، لكنه يختلف عنها في تركيزه على ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالإفصاح عن الأصول المعنوية في ظل خصوصيات البيئة المحاسبية في الجزائر، فموضوع الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية لم يتم تناوله بالشكل الكافي، فالأبحاث السابقة ركزت على الأصول الثابتة الملموسة أو عاجلت موضوع ممارسات المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية بشكل شامل وكوحدة واحدة (قائمتي الدخل والمركز المالي)، بالإضافة إلى ما سبق هدفت الدراسة الحالية إلى توضيح دور SCF، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي في تقديم معلومات محاسبية ذات مصداقية عن الأصول المعنوية.

### 3. الإطار النظري للدراسة.

يقصد بالمحاسبة الإبداعية Creative accounting أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها "محاسبة إبداعية" إذا تمت ممارستها باستغلال عنصر المرونة والاختيار في المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية في زعزعة الثقة في المعلومات الواردة في القوائم المالية لتلك الشركات. (شعلان جبار، 2015، صفحة 238)

في ظل غياب سوق حر مؤهل لتقدير القيم الحقيقية للأصول المعنوية باختلاف أنواعها تجد المؤسسات في الجزائر صعوبة في تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية، مثل تحديد القيمة العادلة عند إعادة تقييم التثبيات، أو تحديد فارق الاقتناء (goodwill) عند حدوث عمليات حيازة أو اندماج بين مؤسسات، فضلا عن التكاليف الناتجة عن المتطلبات من الإمكانات المالية والمادية التي تتحملها المؤسسات من أجل جلب الخبراء الماليين والتقنيين للقيام بمختلف الدراسات لتحديد وتقييم الأصول. فمثلا خسارة القيمة التثبيات وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 36 حتى يمكن حسابها (إذا وجدت مؤشرات على ذلك) يتم تحديد القيمة القابلة للتحويل التي تتطلب معرفة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة باستعمال معدل استحداث، ويتم إسناد هذا الأمر إلى خبراء في التقييم، ويتم مراقبته من مدقق خارجي، وهو ما يؤدي إلى تحمل تكاليف إضافية. (بكحيل وكتوش، 2016، صفحة 68)

النظام المحاسبي المالي المتطابق مع المعيار IAS 38 عرف التثبيات المعنوي بأنه "أصل غير نقدي معرف وبدون جوهر كمي"، وعليه لا يدرج العنصر كشيء معنوي إلا إذا استوفى الشروط التالية: (شناوي و عقاري، 2016، صفحة 79)

- إمكانية فصله بحيث يكون في استطاعة الوحدة بيعه، تحويله، أو تأجيله؛
  - أو أن يكون ناتج عن حقوق تعاقدية أو قانونية؛
  - استطاعت الوحدة تحقيق شرطان مترامنان هما: احتمال تحقيق المنافع الاقتصادية المستقبلية والتقييم الصادق لتكلفة الأصل.
- وفق النظام المحاسبي المالي يدرج التثبيات المعنوي في الحسابات بالتكلفة المنسوبة إليه مباشرة والتي تتضمن: تكاليف الاقتناء + الرسوم المدفوعة غير المسترجعة والأعباء المباشرة الأخرى، بالإضافة إلى اقتناء الأصل عن طريق الشراء، وهناك عدة طرق والتي نوردتها باختصار: (مايده، 2017، صفحة 149)
- الاقتناء كجزء من اندماج المؤسسات؛
  - الاقتناء بموجب إعانة حكومية؛
  - الاقتناء عن طريق التبادل؛
  - الانجاز الداخلي.

إن موضوع التثبيات المعنوية المكونة داخليا يرتبط بقوة الوحدة الاقتصادية ومستقبل وجودها لأنه ينطوي وبشكل كبير على عملية الابتكار، الذي يعد في ظل التقدم التكنولوجي المتسارع وثورة المعلوماتية وتقنيات الاتصالات الحديثة سر وجود الوحدات الاقتصادية وديمومتها من خلال الميزة التنافسية التي تتمتع بها الوحدات التي تنفق على الابتكارات، وعلى ذلك فإن عملية الابتكار التي يشهدها العالم في ظل المنافسة الشديدة تتطلب تحمل نفقات البحث والتطوير التي تدخل في جميع فقرات التثبيات المعنوية المكونة داخليا مثل البرمجيات والعلامة التجارية وبراءة الاختراع وغيرها. (التميمي و السعد، 2013، صفحة 53)

إن القاعدة العامة في تحديد تكلفة التثبيتات المعنوية هي أن هذه التكلفة يجب أن تتضمن جميع التكاليف المعقولة والضرورية اللازمة للحصول على الأصل ووضعه وتقييمه للاستخدام في العملية الإنتاجية في المؤسسة، ويعتمد تحديد تكلفة التثبيتات المعنوية حسب طريقة امتلاكها من طرف المؤسسة. فحسب البند 121-14 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، القرار المؤرخ في: 26 جويلية 2008 (الصادر في العدد 19 للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية بتاريخ 25 مارس 2009) المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سيرها، فنفقات البحث والتطوير الناجمة عن تطوير أو تنمية مشروع داخلي تقوم به المؤسسة تعد تثبيتا معنويا إذا توفرت الشروط التالية:

- إذا كانت النفقات ذات الصلة بعمليات نوعية مستقبلية تنطوي على حظوظ كبيرة لتحقيق مردودية شاملة؛

- إذا كانت المؤسسة تنوي وتمتلك القدرة التقنية والمالية لإتمام العمليات المرتبطة بنفقات التنمية أو استعمالها أو بيعها؛

- إذا كان يمكن تقييم هذه النفقات بصورة صادقة.

أما نفقات البحث أو النفقات الناجمة عن طور البحث في مشروع داخلي فإن أعبائه حسب البند 121-15 من نفس القرار تدرج في الحسابات حسب طبيعتها، ولا يتم إدراجها كتثبيات معنوي.

لقد تحفظ المعيار الدولي IAS 33 الخاص بالأصول غير الملموسة على رسملة نفقات البحث بشكل تام ووضع شروطاً قاسية على رسملة نفقات البحث والتطوير، وإن المبرر الأساس لذلك هو قيد التحفظ، حيث نفقات البحث تكون منافعها المستقبلية غير واضحة، فضلاً عن كون المبالغ المنفقة فيها لا تقدم منافع مباشرة. فالبحوث المحاسبية التي تناولت موضوع الاستثمار في الأصول غير الملموسة قد واجهت مازقاً في كيفية التعامل معها، وذلك لغياب نظرية محاسبية شاملة يمكن أن تستند إليها هذه البحوث. ومن الأسباب الرئيسة لذلك هو عدم وجود طريقة واحدة وجامعة لقياس الأصول غير الملموسة المكونة داخلياً بحيث تتجاوز القصور القائم في الإبلاغ، مما أدى إلى ظهور اتجاه محافظ تُجاه الإفصاح المحاسبي عن هذا النوع من الأصول. (التميمي و السعد، 2013، الصفحات 69 - 70)

يعتمد النظام الجبائي الحالي على التقنيات المألوفة للإهلاكات (خطي، متناقص ومتزايد)، كما يعتمد على نفس التعريف في المخطط المحاسبي الوطني الذي يعتبر الإهلاك تدني في قيمة الأصول المهدف منه استرجاع تكلفة الأصل غير أن تعريف الإهلاك في SCF يختلف عنه فهو عبارة عن توزيع منتظم للمبلغ القابل للإهلاك على مدة منفعة الأصل المتوقعة حسب مخطط الإهلاك مع الأخذ بعين الاعتبار القيمة المتبقية المحتملة. وبالتالي على المؤسسة عند تطبيقها للنظام المحاسبي المالي أن تعيد تحديد طريقة إهلاك الأصول القابلة للإهلاك، وبالتالي التأثير على أقساط الإهلاك وعلى الوعاء الضريبي. (تسعديت، 2010، صفحة 93) كما أنه عند إعادة تقييم الاستثمارات، تكون في الغالب قيمة مبالغ الإهلاكات المحفظة من الضريبة معتبرة وأكبر بكثير مقارنة بمبلغ الضريبة قبل إعادة التقييم، وعوض فائض قيمة يمكن أن تكون ناقص قيمة وهنا فائض القيمة يؤثر على الوعاء الضريبي بطريقة واضحة. (كردودي، 2013، صفحة 487)

كما أنه جبائياً لا يمكن مراجعة طريقة ووتيرة الإهلاك مهما تغيرت الوتيرة الناتجة عن الأصول، ففي حالة تغيير طريقة الإهلاك فإنه يجب حسب المادة 174 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة إرفاق رسالة اختيار هذه الطريقة في تصريحها السنوي، وعند الانتقال من نظام الإهلاك الخطي إلى نظام الإهلاك التنازلي، فإنه يجب الإدلاء كتابياً بهذا الاختيار الذي لا رجعة فيه بخصوص نفس التثبيتات.

في حالة تحقيق المؤسسة لفوائض قيم سواء كانت قصيرة أو طويلة الأمد يحسب مبلغها في حدود 70 % و 35 % من الوعاء الخاضع للضريبة، وإن التزم المكلف بالضريبة بأن يعيد استثمار هذا الفائض في شكل تثبيات في مؤسسته قبل انقضاء أجل 03 سنوات، فإنه يحقق تأثير إيجابي أين يتحصل المكلف بالضريبة على إعفاء من الضريبة عوض تسديد ضريبة بقيمة الفائض المحقق، في حين لا تدخل فوائض القيمة الناتجة عن التنازلات ضمن الربح الجبائي بالنسبة للسنة المالية التي حققت فيها. (Barki, 2007, p. 23)

#### 4. الدراسة التطبيقية.

في هذه الورقة البحثية تم الاعتماد على طريقة الاستبيان في جمع المعلومات، حيث وزّع استبيان إلكتروني على مجموعة من الخبراء الأكاديميين والمهنيين (تم توزيع الاستبيان خلال شهري فيفري ومارس 2021)، كما تم الاعتماد على برنامج SPSS الإصدار 25. 1.4. عينة الدراسة.

يمكن تصنيف مجتمع الدراسة ضمن فئتين رئيسيتين هما: الأكاديميين (تضم أساتذة جامعيين حاملين لشهادات ماجستير أو دكتوراه في المحاسبة المالية) والمهنيين (وتضم خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين، مدققين داخليين ومحاسبين بمؤسسات اقتصادية).

جدول 1. المعلومات الوصفية لعينة الدراسة

| النسبة المئوية (%) | الاستمارات المعتمدة | الفئة المستجوبة            |
|--------------------|---------------------|----------------------------|
| 12.5 %             | 9                   | أساتذة جامعيين             |
| 5.55 %             | 4                   | خبراء محاسبين              |
| 59.72 %            | 43                  | محافظي حسابات              |
| 13.89 %            | 10                  | محاسبين معتمدين            |
| 4.17 %             | 3                   | مدققين داخليين             |
| 4.17 %             | 3                   | محاسبين في مؤسسات اقتصادية |
| 100 %              | 72                  | المجموع                    |

المصدر: من إعداد الباحث

عينة الدراسة هي عينة عشوائية بسيطة، حيث كان عدد الاستمارات الموزعة هو 75 استمارة، وتم استرجاع 72 استمارة، ولقد كانت الإجابات لكل فقرة من فقرات الاستبيان وفقا لمقياس ليكرت الخماسي، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 2. درجات مقياس ليكرت الخماسي

| مرتفعة جدا | مرتفعة      | متوسطة      | منخفضة      | منخفضة جدا | درجة الموافقة        |
|------------|-------------|-------------|-------------|------------|----------------------|
| 5 - 4.20   | 4.19 - 3.40 | 3.39 - 2.60 | 2.59 - 1.80 | 1.79 - 1   | مجال المتوسط الحسابي |

المصدر: (عز، 2007، صفحة 540)

#### 2.4. تقديم أداة الدراسة.

بناء على طبيعة البيانات المراد جمعها وعلى المنهج الذي اختارناه لهذه الدراسة، تم اختيار الاستبيان كأداة لتحقيق أهداف البحث. وعلى ضوء مشكلة الدراسة وفرضياتها ولتحقيق غرضها والوصول إلى أهدافها المحددة واعتمادا على الدراسات السابقة تم تحديد متغيرات وأبعاد الدراسة، وذلك بهدف الوصول إلى صورة واقعية عن حقيقة الممارسات المرتبطة بموضوع الدراسة، حيث يوضح الجدول 3 أبعاد الاستبيان والذي يبين وجود أربع متغيرات، حيث لدينا المتغير التابع (موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية)، وثلاث متغيرات مستقلة (تطبيق النظام المحاسبي المالي، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي).

جدول 3. أبعاد الاستبيان

| تسلسل الفقرات | المتغير                                     | عدد الفقرات |
|---------------|---------------------------------------------|-------------|
| 6-1           | موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية | 6           |
| 12-7          | تطبيق النظام المحاسبي المالي                | 6           |
| 18-13         | جودة التدقيق الخارجي                        | 6           |
| 24-19         | فعالية التدقيق الداخلي                      | 6           |
|               | إجمالي المحاور                              | 24          |

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS V25 (n= 72).

### 3.4. صدق أداة الدراسة وثباتها.

تم اختبار صدق الأداة (Validity) المستخدمة في الدراسة من خلال عرضها على مجموعة محكمين من ذوي الخبرة والاختصاص في موضوع الدراسة وقد تم إجراء التعديلات المطلوبة، في حين تم قياس ثبات الاستبيان (Reliability) من خلال استخراج معامل ألفا كرونباخ (Cronbach's Coefficient Alpha) ومعامل الصدق (يساوي الجذر التربيعي لمعامل ألفا كرونباخ).

جدول 4. معامل ثبات الاتساق الداخلي لأبعاد الاستبيان

| تسلسل الفقرات  | المتغير                                     | عدد الفقرات | معامل ألفا كرونباخ | معامل الصدق |
|----------------|---------------------------------------------|-------------|--------------------|-------------|
| 6-1            | موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية | 6           | % 84.5             | % 91.9      |
| 12-7           | تطبيق النظام المحاسبي المالي                | 6           | % 70.7             | % 84.1      |
| 18-13          | جودة التدقيق الخارجي                        | 6           | % 80.7             | % 89.8      |
| 24-19          | فعالية التدقيق الداخلي                      | 6           | % 76.6             | % 87.5      |
| إجمالي المحاور |                                             | 24          | % 80.1             | % 89.5      |

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS V25 (n= 72).

يتضح من خلال الجدول رقم 4 أن قيمة الثبات (معامل ألفا كرونباخ) ككل تساوي 80.1 %، كما أنها تجاوزت 70 % في كل محاور الاستبيان وهو ما يشير إلى قوة الارتباط والتماسك بين فقرات المقياس.

### 4.4. الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة.

يستند التحليل الإحصائي الوصفي لمحاور الاستبيان إلى مؤشرين إحصائيين هما: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري.

جدول 5. المتوسطات والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمتغير التابع

| الفقرة                                                     | العبارات                                                                                                                                                | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|
| 1                                                          | ليس هناك مغالاة في تقييم بعض بنود الأصول المعنوية عند إعداد القوائم المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.                                           | 3.99            | 0.459             |
| 2                                                          | إن اختيار السياسات المحاسبية التي تلائم تحقيق أهداف إدارة المؤسسة أو أصحابها لا يؤثر على موثوقية البيانات المالية.                                      | 4.11            | 0.491             |
| 3                                                          | ليس هناك إجراء تغيير غير مبرر في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض عناصر الأصول المعنوية.                                                                    | 3.97            | 0.443             |
| 4                                                          | ليس هناك استخدام لمعدلات إطفاء للأصول المعنوية أقل أو أكبر من معدلات الإطفاء المتعارف عليها.                                                            | 3.94            | 0.471             |
| 5                                                          | ليس هناك اعتراف محاسبي ببعض الأصول المعنوية بما لا ينسجم مع الاعتراف بها وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.                                                 | 3.93            | 0.513             |
| 6                                                          | في حالة عدم إمكانية التمييز بين مرحلة البحث ومرحلة التنمية لأي مشروع فإنه يتم معالجة هذه النفقات كأنها أنفقت كلها في مرحلة البحث، وبالتالي تسجل كأعباء. | 3.94            | 0.471             |
| المعدل العام (موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية) |                                                                                                                                                         | 3.98            | 0.475             |

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS V25 (n= 72).

من خلال الجدول اعلاه يتضح أن اتجاهات عينة الدراسة ايجابية نحو جميع العبارات المتعلقة بموثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية حيث بلغ المتوسط الإجمالي للمحور 3.98 وهي تشير إلى درجة مرتفعة من الموافقة، والتي تبين ثقة غالبية افراد عينة الدراسة في البيانات المالية للأصول المعنوية المفصح عنها في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهذا ما يظهره الانحراف المعياري أيضا، والذي تراوحت قيمته ما بين 0.443 و 0.513.

لم تأخذ القواعد الجبائية بعين الاعتبار القيمة المتبقية في نهاية مدة استعمال التثبيتات المعنوية، كما أن الاهتلاك وفقا للنظام المحاسبي المالي إبتداء من بداية استعمال وتشغيل الأصل المعنوي وليس تاريخ الحصول على التثبيت كما هو معتمد في النظام الجبائي، ولا يسمح النظام الجبائي بمراجعة مخطط الاهتلاك ولا يأخذ أيضا بعين الاعتبار خسارة القيمة التي قد تسجل على الأصل المعنوي والعيني كذلك، ويرجع ذلك أساسا إلى أن الإدارة الجبائية تعتمد على طريقة التكلفة التاريخية فقط. (سحنون و بن ربيع، 2019، صفحة 711)

جدول 6. المتوسطات والانحرافات المعيارية للفقرات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة

| الفقرة                                             | العبارات                                                                                                                                                              | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
|----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------|-------------------|
| 7                                                  | يعتبر النظام المحاسبي المالي SCF نقلة نوعية في مجال التقييم والقياس للعناصر المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.                                                | 4.01            | 0.393             |
| 8                                                  | المعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة عن المعالجة المحاسبية في نقاط متعددة.                                                                                        | 3.96            | 0.458             |
| 9                                                  | هناك عوائق وتحديات تجعل البيئة المحاسبية الجزائرية غير ملائمة لتطبيق نموذج القياس بالقيمة العادلة للأصول المعنوية.                                                    | 4.11            | 0.461             |
| 10                                                 | هناك صعوبات في الحصول على المؤشرات الحقيقية للاقتصاد الوطني (كمعدلات التضخم) والتي تساعد على التقييم الحقيقي للشبكات المعنوية.                                        | 3.96            | 0.516             |
| 11                                                 | يؤثر غياب سوق مالية فعالة ومتخصصة في الجزائر على تحديد وحساب بعض القيم المتعلقة بالأصول المعنوية.                                                                     | 4.08            | 0.467             |
| 12                                                 | تلجأ بعض المؤسسات إلى تطبيق سياسات محاسبية عند الإفصاح عن الأصول المعنوية بهدف تحسين صورة الوضع المالي.                                                               | 4.14            | 0.421             |
| <b>المعدل العام (تطبيق النظام المحاسبي المالي)</b> |                                                                                                                                                                       |                 |                   |
| 13                                                 | يقوم المدققون الخارجيون بالإجراءات الكافية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية على الأصول المعنوية.                                                                   | 3.92            | 0.366             |
| 14                                                 | تتوفر لدى المدققين الخارجيين الكفاءات والمؤهلات اللازمة للتأكد من موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي SCF.               | 4.07            | 0.539             |
| 15                                                 | يلتزم المدققين الخارجيين بإعداد تقرير التدقيق الخارجي وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق والمستمدة من معايير التدقيق الدولية.                                            | 3.97            | 0.503             |
| 16                                                 | يلتزم المدققين الخارجيين بالتحقق من جودة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية والمتعلقة بالأصول المعنوية.                                                    | 3.89            | 0.491             |
| 17                                                 | يلتزم مدققي الحسابات بالتحقق من السياسات المحاسبية المطبقة في اطفاء شهرة محل Goodwill، ومدى ثباتها.                                                                   | 3.96            | 0.568             |
| 18                                                 | يلتزم مدققي الحسابات بالتأكد من توفر الشروط المطلوبة من SCF في نفقات التنمية المدرجة كأصول معنوية (ح/203).                                                            | 3.93            | 0.539             |
| <b>المعدل العام (جودة التدقيق الخارجي)</b>         |                                                                                                                                                                       |                 |                   |
| 19                                                 | هناك تنسيق بين وحدة التدقيق الداخلي والمدققين الخارجيين للمؤسسة                                                                                                       | 4.04            | 0.516             |
| 20                                                 | تفصح المؤسسة عن عمليات التدقيق الداخلي ونتائجها المتعلقة بالقياس والإفصاح عن الأصول المعنوية.                                                                         | 4.17            | 0.475             |
| 21                                                 | يمكن للتدقيق الداخلي الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية عند الإفصاح عن الأصول المعنوية.                                                                                | 4.03            | 0.503             |
| 22                                                 | تركز أقسام التدقيق الداخلي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الجوانب المرتبطة بعملية التقييم والقياس للعناصر المعنوية يساهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. | 4.00            | 0.444             |
| 23                                                 | يساهم وجود لجان التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ضمان استقلالية المدقق الداخلي.                                                                              | 4.01            | 0.544             |
| 24                                                 | معرفة فريق التدقيق الداخلي بالجوانب الفنية للعمليات المتعلقة بالقياس والإفصاح عن الأصول المعنوية يؤدي إلى زيادة فعالية التدقيق الداخلي في الرقابة والتقرير.           | 4.01            | 0.489             |
| <b>المعدل العام (فعالية التدقيق الداخلي)</b>       |                                                                                                                                                                       |                 |                   |
|                                                    |                                                                                                                                                                       | 4.04            | 0.495             |

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS V25 (n= 72).

يلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع المتوسطات الحسابية التي تم التوصل إليها تقع في مجال درجة الموافقة المرتفعة (3.40-4.19)، وهذا يشير إلى أن استجابات عينة الدراسة كانت إيجابية على جميع العبارات، وأن هناك تأثيرا للمتغيرات المستقلة (تطبيق النظام المحاسبي المالي، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي) على المتغير التابع (موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية).

وبما أننا فتحنا المجال لأفراد عينة الدراسة لإعطاء رأيهم فيما يخص العوامل المساهمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بالإفصاح عن الأصول المعنوية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فقد قامت مجموعة من أفراد عينة الدراسة بتقديم مجموعة من المقترحات يمكن تلخيصها فيما يلي:

- إن التنسيق بين المدقق الداخلي والمدقق الخارجي من جهة، وبين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق في المؤسسة من جهة أخرى يؤدي في النهاية إلى تعزيز الدور الحوكمي للتدقيق في الحد من التلاعبات عند الإفصاح عن الأصول المعنوية في القوائم المالية المنشورة؛
- في ظل غياب سوق مالي نشط، ستكون القيمة العادلة للشبكات المعنوية محل الحكم الشخصي عند تقديرها مما يؤثر على موضوعية القياس المحاسبي وبالتالي الإفصاح عن الأصول المعنوية في القوائم المالية للمؤسسة، ويساهم في تكريس هذا الوضع عدم التجانس بين التشريعات المحاسبية والجبائية وعدم تشجيع النظام الضريبي للمؤسسات في الجزائر للاعتماد على القياس المحاسبي للأصول المعنوية بالقيمة العادلة ووفق متطلبات النظام المحاسبي المالي، وعدم وجود قاعدة بيانات أو نظام معلومات حول مؤشرات الاقتصاد الوطني.

## 5.4. تحليل مدى ملائمة البيانات لاختبار فرضيات الدراسة.

تم توصيف معادلة نموذج الدراسة كما يلي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + U_i$$

حيث أن:

Y : موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية؛

X<sub>1</sub> : تطبيق النظام المحاسبي المالي؛

X<sub>2</sub> : جودة التدقيق الخارجي؛

X<sub>3</sub> : فعالية التدقيق الداخلي.

من خلال الجدول أدناه رقم 7 تم اختبار التوزيع الطبيعي لتوزيع البيانات للمحاور الثلاثة من خلال اختبار Shapiro-Wilk، وتم التأكد أيضا من إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي من خلال حساب معامل الالتواء Skewness، إذ أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كانت قيمة معامل الالتواء بالقيمة المطلقة أقل من 1.

جدول 7. حساب معامل الالتواء Skewness ونتائج اختبار Shapiro-Wilk

| أبعاد الدراسة                               | معامل الالتواء<br>Skewness | اختبار Shapiro-Wilk |             |                         |
|---------------------------------------------|----------------------------|---------------------|-------------|-------------------------|
|                                             |                            | إحصائيات الاختبار   | درجة الحرية | القيمة الاحتمالية (Sig) |
| موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية | -0.401                     | 0.987               | 72          | 0.691                   |
| تطبيق النظام المحاسبي المالي                | -0.354                     | 0.988               | 72          | 0.729                   |
| جودة التدقيق الخارجي                        | -0.216                     | 0.983               | 72          | 0.466                   |
| فعالية التدقيق الداخلي                      | -0.056                     | 0.977               | 72          | 0.220                   |

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS V25 (n= 72).

يتضح لنا بأن القيمة الاحتمالية لجميع أبعاد الدراسة من خلال نتائج اختبار Shapiro-Wilk كانت أكبر من مستوى الدلالة 0.05 وهذا يعني أن توزيع البيانات لهذه المحاور يتبع التوزيع الطبيعي وتخلو من القيم المتطرفة التي تؤثر في النموذج. وقد تم التأكد من أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي بحساب معامل الالتواء Skewness حيث كانت القيم بالقيمة المطلقة أقل من 1.

للتأكد من مدى توافر شروط طريقة المربعات الصغرى العادية المستخدمة في بناء نموذج الانحدار المتعدد، لابد من اختبار عدم التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة، حيث تم استخدام معامل تضخم التباين VIF واختبار التباين المسموح به Tolerance لكل متغير من متغيرات الدراسة المستقلة (قيمة معامل تضخم التباين VIF تساوي 1 ÷ قيمة التباين المسموح به Tolerance)، مع مراعاة عدم تجاوز معامل تضخم التباين المسموح به VIF للقيمة 10.

جدول 8. نتائج اختبار التداخل الخطي

| تسلسل الفقرات | المتغيرات المستقلة           | VIF   | Tolerance |
|---------------|------------------------------|-------|-----------|
| 12-7          | تطبيق النظام المحاسبي المالي | 1.041 | 0.961     |
| 18-13         | جودة التدقيق الخارجي         | 1.047 | 0.955     |
| 24-19         | فعالية التدقيق الداخلي       | 1.010 | 0.990     |

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS V25 (n= 72).

من مخرجات تحليل الانحدار عدم الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة (تطبيق النظام المحاسبي المالي، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي) الموضحة في الجدول رقم 8، تشير النتائج أن قيمة معامل تضخم التباين VIF لمتغيرات الدراسة أقل من 10 مما يعني عدم وجود مشكلة التداخل الخطي بين المتغيرات المستقلة.

#### 6.4. اختبار فرضيات الدراسة وتحليل النتائج.

لإثبات مدى صحة أو عدم صحة فرضيات الدراسة تم استخدام أسلوب الانحدار المتعدد لتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة (تطبيق النظام المحاسبي المالي، جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي) والمتغير التابع (موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية). وانطلاقاً مما سبق، وبعد التأكد من أن توزيع البيانات يخضع للتوزيع الطبيعي، ومن عدم وجود تداخل خطي بين المتغيرات المستقلة، فيمكننا الآن اختبار فرضيات الدراسة بما أن البيانات ملائمة لافتراضات تحليل الانحدار، وذلك باستخدام برنامج SPSS V25 كما يلي:

جدول 9. نتائج تحليل الانحدار المتعدد

| المتغير التابع | معامل الارتباط<br>R | معامل التحديد<br>R <sup>2</sup> | F المحسوبة | F معنوية | المتغيرات      | $\beta$ | T المحسوبة | T معنوية |
|----------------|---------------------|---------------------------------|------------|----------|----------------|---------|------------|----------|
|                |                     |                                 |            |          | الثابت         | 2.599   | 3.945      | 0.000    |
|                |                     |                                 |            |          | X <sub>1</sub> | - 0.419 | - 3.521    | 0.001    |
|                |                     |                                 |            |          | X <sub>2</sub> | 0.513   | 5.347      | 0.000    |
| Y              | 0.625               | 0.391                           | 14.546     | 0.000    | X <sub>3</sub> | 0.260   | 2.577      | 0.012    |

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام برنامج SPSS V25 (n= 72).

ويتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- قيمة معامل الارتباط الكلي (R) تعادل 0.625 مما يدل على أن هناك علاقة طردية وقوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من وجهة نظر عينة الدراسة؛

- قيمة معامل التحديد (R square) تعادل 0.391 مما يدل على أن التغير الكلي في المتغير التابع يمكن تفسيره أو يتسبب فيه مجموعة المتغيرات المستقلة السابقة الذكر بنسبة 39.1 %؛

- قيمة (F) المحسوبة تعادل 14.546، معنوية (F) تعادل 0.000، أي أقل من المستوى المطلوب (5%)، أي أنه تقع في منطقة الرفض، مما يؤكد رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأن هناك علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من وجهة نظر عينة الدراسة، وذلك بدرجة ثقة (95%)؛

- بالرجوع إلى قيمة ( $\beta$ ) وقيمة (T) المحسوبة الخاصة بالمتغيرات المستقلة وكذلك الأرقام الدالة على معنوية (T) يتضح أن المتغيرات المستقلة الثلاث معنوية إحصائياً وهو ما يعني أنها تفسر المتغير التابع؛

- بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير تطبيق النظام المحاسبي المالي ( $\beta_1 = -0.419$ )، أي أنه توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية، فزيادة تطبيق النظام المحاسبي المالي بوحدة واحدة يؤدي إلى انخفاض موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية بواقع 0.416 وحدة.

حيث إن المرونة التي تتمتع بها الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية توفر فرصاً للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لحالة المؤسسة، فالمعالجة الجبائية للأصول المعنوية مختلفة عن المعالجة المحاسبية في نقاط متعددة، فمثلاً وعملاً بمبدأ الحيطة والحذر، فالتكاليف المتعلقة بالأصول المعنوية المنتجة داخلياً مثلاً لا يمكن في العموم تحميلها لتكلفة الأصل المعنوي، كما لا يمكن خصمها جبائياً، مما يؤدي إلى التأثير على نتيجة الدورة للمؤسسة؛

- بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير جودة التدقيق الخارجي ( $\beta_2 = 0.513$ )، أي أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية، مما يعني أن زيادة جودة التدقيق الخارجي بوحدة واحدة تؤدي إلى ارتفاع موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية بواقع 0.513 وحدة.

حيث وحسب آراء عينة الدراسة فتتميز بيئة الأعمال في الجزائر بانتشار تضخيم الفواتير بالعملة الصعبة، أما غش التحويلات الالكترونية فهو أقل شيوعاً عكس ما هو عليه الحال في الدول المتقدمة. وتعد آلية التدقيق الخارجي غير كافية للقضاء على ظاهرة تضخيم

الفواتير فلا بد هنا من تدخل البنوك ووزارة التجارة والمالية ممثلة في البنك المركزي، ومصالح الضرائب، والجمارك لتشرف على عملية الاستيراد والتصدير وفرض الرقابة القبلية والبعدية؛

- بلغت قيمة معامل الانحدار لمتغير فعالية التدقيق الداخلي ( $\beta_3=0.260$ )، أي أنه توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية، مما يعني أن زيادة فعالية التدقيق الداخلي بوحدة واحدة تؤدي إلى زيادة موثوقية الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية بواقع 0.260 وحدة.

وأشار أفراد عينة الدراسة إلى أن الإفصاح المحاسبي عن عناصر الأصول المعنوية في القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية يتم وفق طريقة التقييم بالتكلفة التاريخية وليس وفق القيمة العادلة كما يتطلبه تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، ويعود ذلك أساسا لعدم توفر المعلومات والمؤشرات الاقتصادية لتبني هذا النموذج.

**5. الخاتمة.** من خلال ما التوصل إليه من خلال الدراسة التطبيقية، فإن جودة التدقيق الخارجي وفعالية التدقيق الداخلي يساهمان في كشف أساليب واجراءات المحاسبة الابداعية عند الإفصاح المحاسبي عن الأصول المعنوية في القوائم المالية والحد منها، خاصة وأن الإدارة الضريبية هي المستخدم الأساسي للقوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وهو الأمر الذي يسمح للمدقق بتحديد وحصر نقاط الأهمية النسبية عند إجراء عملية التدقيق، كما تم تأكيد وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق النظام المحاسبي المالي وموثوقية البيانات المالية المتعلقة بالأصول المعنوية، ولكنها علاقة عكسية وذلك نظرا للمرونة التي تتمتع بها الممارسات المحاسبية في ظل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية مما يوفر فرصا للتلاعب وإظهار صورة غير حقيقية لوضعية المؤسسة.

انطلاقا مما تم التطرق إليه في هذا البحث، ومن خلال تواصلنا مع أفراد عينة الدراسة، فإنه يمكن استخلاص النتائج التالية:

- من بين مختلف عناصر الأصول المعنوية يثير الإفصاح المحاسبي عن نفقات البحث والتطوير العديد من الإشكاليات، وذلك لكونه من الأصول المعنوية المولدة داخليا، والتي تكونت من طرف واحد؛

- يؤدي التوجه الجبائي السائد في البيئة المحاسبية الجزائرية إلى تدني جودة عملية الإفصاح المحاسبي عن عناصر الأصول المعنوية في القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ويكرس هذا الواقع تفضيل المؤسسات الجزائرية للسرية على الشفافية وكون الوضع الاقتصادي الحالي لا يتطلب المعلومة المحاسبية والمالية من طرف المستثمرين ومختلف المستعملين للتقارير والقوائم المالية للمؤسسة؛

- رغم النصوص الصادرة في قوانين المالية السنوية والتكميلية للسنوات بعد 2009 إلا أن القواعد الجبائية مازالت غير متوافقة مع نظيراتها المتضمنة في النظام المحاسبي المالي، مما يولد فروقا مؤقتة ودائمة. ويمكن أيضا في النهاية طرح بعض التوصيات كما يلي:

- ضرورة التعجيل بإصلاح مدروس على المنظومة الجبائية في الجزائر انطلاقا من الواقع الاقتصادي للبلاد وخصوصية بيئة الأعمال بما يسمح بالاستفادة من مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، ويعمل على تقليص الفجوة بين النظام المحاسبي المالي SCF والتشريع الضريبي؛

- العمل على القيام بالتحديث المستمر للنظام المحاسبي المالي، ومتابعة التطورات الحاصلة في بيئة المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى مواكبة التغيرات التي قد تطرأ في المعايير المحاسبية الدولية؛

- إجراء دورات تكوينية للأكاديميين والمهنيين وكل الفاعلين في البيئة المحاسبية الجزائرية حول القياس والإفصاح عن الأصول المعنوية وفق متطلبات النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية.

وفي الأخير فإن البحث في هذا الموضوع مازال بحاجة إلى دراسات تحيط بمختلف جوانبه، ونشير إلى إمكانية دراسة أثر سياسات التحفظ المحاسبي على جودة الإفصاح عن عناصر الأصول المعنوية في القوائم المالية المنشورة من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

## المراجع .

1. أحلام بلقاسم كحلولي، و خير الدين معطى الله. (30 جوان، 2018). دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية: دراسة حالة المؤسسة المينائية لسكيكدة. مجلة الباحث الاقتصادي، 6(1)، 199-224. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/54751>
2. أسامة سحنون، و حنيفة بن ربيع. (2019). واقع المحاسبة عن التثبيات المادية في الجزائر بين الاستجابة للنظام المحاسبي المالي أو الخضوع للنظام الجبائي - دراسة حالة شركة Irragris و Eurl Confection. مجلة البشائر الاقتصادية، 5(1)، 702-719. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/95106>
3. آصال سليمان سالم العجلوني. (2015). دور لجان التدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات المساهمة العامة الأردنية / الخدمية - دراسة ميدانية. رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة جرش - الأردن.
4. بوسبعين تسعديت. (2010). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على النظام الجبائي الجزائري. مذكرة ماجستير - المدرسة العليا للتجارة.
5. سهام كردودي. (2013). تحليل التأثير الجبائي على أنظمة الإخضاع والمخرجات الجبائية وفقا للنظام المحاسبي المالي. مجلة دراسات جبائية، 2(2)، 477-490. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23475>
6. شهرزاد مغدوري. (2020). دراسة أثر إمتثال مراقبي الحسابات لمتطلبات النظام المحاسبي المالي في التحقق من الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية في القوائم المالية بحث تطبيقي لعينة بيانات مراقبي الحسابات و مؤسسات. رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة البليدة 2.
7. عباس حميد التميمي، و عبد الحسين توفيق السعد. (2013). الأصول غير الملموسة المكونة داخليا و متطلبات الإبلاغ المالي عنها. (جامعة البصرة - العراق، المحرر) دراسات إدارية، 5(10)، 46-72. تم الاسترداد من <https://www.iasj.net/iasj/download/a2ca1ad8b2c7ac31>
8. عبد الفتاح عز. (2007). مقدمة في الإحصاء الوصفي والاستدلالي بإستخدام SPSS . الرياض - السعودية: دار خوارزم العلمية للنشر والتوزيع.
9. عبد القادر بكحيل، و عاشور كتوش. (2016). المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) بين مزايا وصعوبات التطبيق - دراسة حالة الجزائر. الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، 8(1)، 63-70. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/73652>
10. عبد الكريم شناوي، و مصطفى عقاري. (2016). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي في تقييم التثبيات المادية والمعنوية. مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، 9(2)، 72-85. تم الاسترداد من <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/23092>
11. غنية بن حركو. (2017). واقع وتحديات النظام المحاسبي المالي في ظل البيئة المحاسبية الجزائرية - دراسة تحليلية. رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية - جامعة قسنطينة 2.
12. فوزية العايب. (2017). أثر محددات الإفصاح المحاسبي و المالي على نوعية المعلومات الواردة في التقارير السنوية. دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. رسالة دكتوراه في العلوم التجارية - جامعة قسنطينة 2.
13. كمال زواق. (2019). أهمية التدقيق المحاسبي ضمن آليات الحوكمة ودور في الحد من ممارسات إدارة الاحتيال - دراسة ميدانية استقصائية لبيئة الجزائر. رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3.

14. محمد حولي. (2017). *انعكاسات تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة المراجعة الخارجية بالجزائر*. رسالة دكتوراه في المحاسبة، جامعة عنابة.
15. محمد فيصل مايدة. (2017). *تأثير تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على إعداد وعرض عناصر القوائم المالية في المؤسسة - دراسة حالة: عينة من المؤسسات*. رسالة دكتوراه - جامعة بسكرة.
16. ناظم شعلان جبار. (2015). *أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية - دراسة ميدانية في عينة من الشركات العامة العراقية*. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، 9(32)، 238-263.
17. Akpanuko, E., & Umoren, N. (2018). The influence of creative accounting on the credibility of accounting reports. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(2), 292-310. doi:10.1108/JFRA-08-2016-0064
18. Amokrane, M., & Rasdi, S. (2018). Effet des pratiques de la comptabilité créative sur la rentabilité des entreprises - étude empirique des entreprises de la wilaya de Bejaïa (Algérie). *Revue d'Economie et de Statistique Appliquée*, 15(2), 146-160. Récupéré sur <https://www.asjp.cerist.dz/en/article/71989>
19. Barki, M. (2007). *Comptabilité fiscale de l'entreprise* (éd. 2ème édition). Batna, Algérie: Imprimerie A. Guerfi.
20. Momani, M., & Ibrahim, M. (2013, June). The Effect of Auditors' Ethics on Their Detection of Creative Accounting Practices: A Field Study. *International Journal of Business and Management*, 8(13), 118-136. doi:10.5539/ijbm.v8n13p118
21. Rakotomalala, R. (2011). *Tests de normalité - Techniques empiriques et tests statistiques*. Consulté le 01 05, 2020, sur [http://eric.univ-lyon2.fr/~ricco/cours/cours/Test\\_Normalite.pdf](http://eric.univ-lyon2.fr/~ricco/cours/cours/Test_Normalite.pdf)
22. Rusmin, R. (2011, January). The role of auditors in detecting creative accounting: Singaporean and Australian evidence. *Corporate Ownership and Control*, 8(3), 124-138. doi:10.22495/cocv8i3p10
23. Saihi, Y. (2017). *Incidence de la communication financière des actifs incorporels sur l'asymétrie informationnelle en IAS/IFRS : Étude empirique sur un échantillon d'entreprises algériennes*. Thèse de doctorat En Sciences Commerciales et Financières, ESC Alger.
24. Tassadaq, F., & Qaisar, A. (2015, June). Creative accounting and financial reporting: Model development and empirical testing. *International Journal of Economics and Financial*, 5(2), 544-551.