

أثر ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة  
في التصنيف المهني

**The impact of creative accounting practices on the quality of financial  
statements of companies wishing to professional classification**

مصطفى عوادي  
جامعة الوادي، الجزائر  
pr.aouadi@gmail.com

رشيدة مراوي  
جامعة بسكرة، الجزائر  
Mraouirachida94@gmail.com

عبد القادر عوادي  
جامعة بسكرة، الجزائر  
abdelkader.aouadi39@gmail.com

تاريخ التسليم: 2019/03/16 تاريخ المراجعة: 2019/04/19 تاريخ القبول: 2019/05/13

**Abstract**

This study aims at clarifying the effect of the application of creative accounting methods on the quality of the financial statements of the companies interested in the professional classification and identifying the reasons why the institutions resort to the methods of manipulation and distortion in the financial statements, which had an impact on the decisions taken by users of the financial statements.

The various methods of calculating the creative and its impact on the accounting of the enterprise and thus make the financial statements in accordance with a particular perspective to obtain certain privileges and licenses.

This study concluded the following results:

-The practice of creative accounting methods to show financial statements in the best picture for specific purposes and interests, a double-edged sword may be in favor of the institution and works to develop and promote, and may be in the interest of the enterprise and work to impede and discouraging the activity or prevent its sustainability.

**Keywords:** Creative Accounting, Financial Statements, Creative Accounting, contracting.

**المخلص**

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة في التصنيف المهني، والتعرف على الأسباب التي جعلت المؤسسات تلجأ إلى أساليب التلاعب والتحرير في القوائم المالية، والتي كان لها أثر على القرارات المتخذة من قبل مستخدمي القوائم المالية. وكذلك تبيان مختلف أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على محاسبة المقاولات

وقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية لإظهار قوائم مالية في أحسن صورة لغايات ومصالح معينة، سلاح ذو حدين قد يكون في صالح المؤسسة ويعمل على تطويرها وترقيتها، وقد يكون في غير صالح المقاولات فيعمل على عرقلتها و تثبيطها عن النشاط أو الحؤول دون إستدامتها.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإبداعية، تجميل القوائم المالية، أساليب محاسبة إبداعية، المقاولات.

**المؤلف المراسل:** عبد القادر عوادي.  
الإيميل:

abdelkader.aouadi39@gmail.com

## مقدمة:

شهد العالم في الآونة الأخيرة بروز فرع من فروع المعرفة كان له تأثير قوي على إنبهار مؤسسات عالمية، حيث لحقت بها خسائر كبيرة. وهذا راجع للتلاعب بالبيانات المحاسبية لهذه المؤسسات مستغلة بعض الثغرات والمعالجات والسياسات التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الصحيح باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.

ونظرا لأهمية القوائم المالية الصادرة من قبل المقاولات كمصدر للمعلومات لعدة جهات مستفيدة، هذا الأمر شجع أصحاب المقاولات على التحريف والتلاعب والتغيير في القوائم المالية بهدف إظهارها في أحسن صورة لها يخدم مصالحهم الشخصية، والحصول على عوائد، لذلك تصبح القوائم المالية المبنية على هذا الأساس مصدر غير موثوق على متخذي القرار.

## إشكالية الدراسة:

يمكن تلخيص الإشكالية المطروحة في التساؤل الرئيسي التالي:

**كيف تؤثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية لدى المقاولات الراغبة في التصنيف المهني؟**

ومن الإشكالية السابقة يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية له تأثير على مصداقية القوائم المالية للمقاولات؟
- هل الغاية من استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية هو عرض قوائم مالية تعبر عن صورة جيدة للمؤسسة؟
- هل الغاية من استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية هو الحصول على إمتيازات معينة لصالح المؤسسة؟

## الفرضيات

وللإجابة على التساؤلات السابقة يتم صياغة الفرضيات التالية:

- استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية له تأثير على مصداقية القوائم المالية للمقاولات.
- الغاية من استخدام أسلوب المحاسبة الإبداعية هو عرض قوائم مالية تعبر عن صورة جيدة للمؤسسة للتأثير على أشخاص معينين بهدف الحصول على إمتيازات لصالح المؤسسة.
- المحاسبة الإبداعية سلاح ذو حدين، قد يستخدم لصالح المؤسسة وقد يستخدم ضد مصلحة المؤسسة.

**أهداف الدراسة:** نسعى من خلال هذه الدراسة إلى:

- التعرف بشكل خاص على أساليب المحاسبة الإبداعية.
- التعرف على دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية.
- محاولة معرفة مدى تأثير ممارسات المحاسبة الإبداعية على جودة القوائم المالية.
- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية للمقاولات الراغبة في التصنيف المهني.

#### منهج الدراسة:

لدراسة هذا الموضوع والإجابة عن الإشكالية الرئيسية، اعتمدنا عن المنهج الوصفي بالنسبة للجزء النظري من خلال استخلاصه من الدراسات السابقة والكتب والمقالات العلمي، المجالات والمدخلات، أما فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي، وذلك من خلال المقابلة مع مقال التي مكنتنا من التعمق وفهم مختلف جوانب الموضوع.

#### الإطار النظري المتعلق بالمحاسبة الإبداعية

##### 1.2 ماهية المحاسبة الإبداعية

نظرا لإختلاف توجهات الباحثين والكتاب فقد ظهرت العديد من التعريفات للمحاسبة الإبداعية، وقد بينت تلك التعريفات كل حسب وجهة نظر من وضعها، وفيما يلي سوف نقوم بعرض من التعاريف المتعلقة بالمحاسبة الإبداعية فيما يلي:

- هي مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يعتمدها المحاسب لتحقيق مصلحة أصحاب المؤسسة والمحاسبة الإبداعية مظهر قانوني يصادق عليه مدقق الحسابات الخارجي عن الاستفادة من الثغرات والقوانين والبدائل المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة، ومظهر غير قانوني ينتج عنه تواطؤ مدقق الحسابات الخارجي وتتضمن تلاعب والتحرير في الأرقام المحاسبية". (بله، 2012، صفحة 60)

- من وجهة نظر المحاسب المهني تؤكد أن العملية المحاسبية تشمل على معالجة العديد من قضايا الحكم وحسم الصراعات ما بين المناهج أو المداخل المتنافسة من أجل عرض نتائج الأحداث المالية والعمليات التجارية. وهذه المرونة توفر الفرص للتلاعب والغش أو الخداع والتحرير أو سوء العرض. وأصبحت هذه الأنشطة التي ثمارها عناصر مهنة المحاسبة تعرف بالمحاسبة الإبداعية (2: naser, 1992).

- تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها "عبارة عن تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه فعلا إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو كلها". (جبار، 2015، صفحة 243)

ويخلص بالرفقي تيجاني مفهوم المحاسبة الإبداعية فيما يلي في: (تيجاني، 2012، الصفحات 32-34)

- إن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب والاحتيال في مهنة المحاسبة.  
- تعمل ممارسات المحاسبة الإبداعية على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقية.  
- تتحصر ممارسات المحاسبة الإبداعية في إطار ممارسة الخيار بين المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها، وبالتالي فهي ممارسات قانونية.  
- إن ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها وتحويرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

والحقيقة أن مفهوم المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليه من زاويتين:  
الأولى إيجابية: وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعملها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية؛  
الثانية سلبية: وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليف والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة.

## 2.2 دوافع وأساليب استخدام المحاسبة الإبداعية: تتمثل فيما يلي:

يعتمد الجهاز الإداري إلى استخدام العديد من السلوكيات والتصرفات سواء كانت محاسبية أو غير محاسبية، التي تهدف في النهاية إلى تحسين صورة الشركة أمام مختلف أطراف المجتمع، أو إظهار المنافسين في صورة سيئة، بهدف استقطاب الموردين و العملاء والمساهمين والصحافة ودفعهم للتعامل مع الشركة وجعلهم يخدمون مصالح الشركة كل في مستواه. ونورد أمثلة على هذه السلوكيات والتصرفات:

- التصريح بأرباح وهمية لإغراء المساهمين بزيادة الاستثمار في الشركة.  
- إيهام الموردين بملاءة الشركة وقدرتها على التسديد من أجل زيادة قيمة المشتريات غير مسددة فورا.

- تغليب العملاء بضمانات بيع وهمية لإستقطابهم.
- تقديم رشاوي وعمولات للصحافيين من أجل ترغيبهم في نقل أخبار جيدة حول الشركة و تقادي الأخبار السيئة.
- تغليب المجتمع بمشاريع ومنجزات وهمية من تمويل الشركة من أجل تحسين صورة الشركة في المجتمع.
- عن طريق تخفيض الإيرادات وزيادة النفقات وذلك من أجل تخفيض الوعاء الضريبي وبالتالي تقليل قيمة الضرائب المسددة.
- حجب المعلومات الداخلية عن الأطراف الخارجية: في بعض الحالات تسمح القوانين للمدراء وموظفو المؤسسة بتداول أسهم مؤسستهم بحرية كباقي المساهمين ففي هذه الحالة سيقوم هؤلاء المدراء باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية لتأخير خروج المعلومات الحقيقية إلى السوق، الأمر الذي يقوي فرصتهم من الاستفادة بالمعرفة الداخلية لأخبار المؤسسة.
- ترقية التصنيف المهني: ذلك للحصول على تصنيف متقدم للمؤسسة في مجال معين، مثل الحصول على شهادة ISO، رخصة استغلال سياحي، وغيرها الذي تجريه بعض المؤسسات الدولية والوطنية بالاستناد إلى معايير معينة، من ضمنها تقييم الوضع المالي للمؤسسة، ولهذا تلجأ العديد من المؤسسات إلى تحسين قوائمها المالية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية المختلفة مثل تضخيم رقم الأعمال بشكل وهمي، اكتساب عتاد بشكل صوري لتضخيم قائمة العتاد، توظيف وهمي للإطارات من أجل زيادة عدد العمال، تحويل مخزونان إلى استثمارات.
- تضخيم مكافآت المديرين : يقوم المديرين باستخدام شتى الأساليب التي تؤدي إلى زيادة الأرباح الحقيقية والوهمية، والاستفادة من كل أشكال الامتيازات الموجودة بالمؤسسة، وخاصة إذا كانت المكافآت عبارة عن مكافآت نقدية مباشرة تقدم للمديرين سنويا كنسبة مئوية من الأرباح المصرح بها. -يكون التقدم التكنولوجي أحد دوافع إستخدام هذه الممارسات فالتكنولوجيات الجديدة وأساليب العمل تتطور بشكل أسرع من التشريعات والقواعد المحاسبية، هذه الأخيرة تعاني من عدم تمكنها من مواكبة التطور بشكل يوازي التقدم بأساليب العمل، أي التشريعات المحاسبية تتأخر في تلبية تلك المستجدات مما يتيح الفرصة لإستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية. (لعبيدي، 2018، الصفحات 202-203)

-تخفيض تقلبات الدخل:تزيد المخاطر كلما زاد التقلب في الدخل ، فهناك علاقة طردية بين المخاطر وزيادة التقلب، ولذلك تعمل إدارة المؤسسات للحفاظ على سلسلة مستقرة من الأرباح وإزالة

أي ارتفاعات كبيرة في الربح، وفي سبيل ذلك إذ وجدت سنة فيها أرباح كبيرة عن المعتاد فإنها تعمل على التحفظ بشكل أفضل، بحيث تقلل من هذه الأرباح وتقوم بتخزينها للسنوات التي ينخفض بها مستوى الربح عن المستوى العادي، وما يعرف بتمهيد الدخل أو تسوية الدخل. (حمادة، 2011، صفحة 41)

### 3.2 أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة للتلاعب بالقوائم المالية:

1.3.2 أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة المركز المالي: تتمثل أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية التي قد تتم على قائمة المركز المالي فيما يلي:(عوادي، 2014، الصفحات 71-72)

#### -الأصول غير الملموسة :

حيث يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية، إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة، وبما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي مثل الاعتراف بشهرة المحل غير المشتراة، تسجيل شراء برامج حاسوبية بشكل مبالغ فيه، تسجيل إمتيازات و ترخيصات.

#### - الأصول الثابتة :

حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، مثل تضخيم قيمة العتاد، تحويل أصول متداولة وإعتبارها أصول ثابتة، إضافة إلى إجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإهلاك المتبعة في تخفيض هذه الأصول، إدراج أصول ثابتة بشكل صوري عن طريق عمليات إكتساب وهمية، تحويل مخزونات الى أصول دائمة.

#### - الاستثمارات المتداولة :

حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية إضافة إلى إجراءات تخفيضات غير مبررة في مخصصات الإهلاك، التلاعب بالديون المعدومة، تسجيل لعمليات بيع وهمية.

- المخزونات: في هذه المجموعة تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تغيير طرق تقييم المخزون، تضمين كشوفات الجرد بنود مخزون غير مطلوبة في السوق، تضخيم

وهي لقيم المخزونات عن طريق عمليات شراء وهمية، القيام بتحويل أصول ثابتة واعتبارها مخزونات مثل قطع غيار، والتلاعب بنسب استهلاك المواد الأولية، و كذلك تغيير هامش الربح على بيع هذه المخزونات.

#### - الخزينة :

ويتم في هذا البند عدم التصريح عن كل حسابات النقدية، والتلاعب بأسعار الصرف المستخدمة في تقييم عناصر الخزينة، تضخيم رصيد الصندوق بشكل وهمي عن طريق إيداعات المالكين،

#### - الذمم المدينة :

ويتم التلاعب فيها من خلال التلاعب بالحقوق المدومة، بهدف تخفيض قيمة المخصصات، و إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

#### - الإستثمارات طويلة الأجل:

تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة التاريخية إلى طريقة حقوق الملكية، أو تقييم حسب طريقة الإتمام.

#### - الخزينة الطارئة:

حيث يتم إثبات الموجودات المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيها أو تسجيل تسبيقات عملاء وهمية، أو عدم تسجيل تسديدات الموردين.

#### - الخصوم المتداولة:

مثل عدم إدراج تسديدات مستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة على المدى القصير ، تسجيل ديون وهمية للشركاء أو الملاك.

- الخصوم طويلة الأجل : مثل تسجيل قروض طويلة الأجل قبل إختتام الميزانية، أو إعتبار وعود بمنح قروض على أنها قروض بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

- حقوق المساهمين: مثل إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلاً من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، باعتباره بنوداً من بنود سنوات سابقة.

### 2.3.2 أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة الدخل: يتم التلاعب في جدول حسابات النتائج من خلال الأساليب التالية:(لعبيدي، 2018، صفحة 206)

- تسجيل وهمي لمبيعات وهمية أو عدم تسجيل تكاليف معينة.
- تضخيم الإيرادات من خلال بيع أصول ثابتة لتحقيق أرباح وهمية. إضافة إلى تسجيل عوائد الاستثمار باعتباره دخلا تشغيليا، وبشكل عام إنشاء دخل من خلال إعادة تصنيف حسابات الميزانية.
- نقل الإيرادات الحالية إلى فترة زمنية محاسبية لاحقة.
- نقل المصاريف الحالية إلى فترات محاسبية سابقة أو قادمة، وتشمل رسملة التكاليف التشغيلية العادية وتغيير السياسات المحاسبية إضافة لاهتلاك التكاليف بشكل بطيء جدا، والفشل في تسجيل الأصول التالفة، وتخفيض خدمات الأصول.
- نقل المصاريف التي تعتمد على التقدير الشخصي في الفترة المحاسبية الحالية.

### 3.3.2 أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية :

تعد قائمة التدفقات النقدية من أفضل المؤشرات عن الأداء المالي في الشركات، حيث ألزم المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 المؤسسة بتقديم معلومات حول التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها، وذلك بإعداد قائمة التدفقات النقدية إلى تدفقات تشغيلية واستثمارية وتمويلية، لذلك فإن هذا البند يخضع إلى تلاعب الجهاز الإداري كغيره من بنود القوائم المالية الأخرى، حيث تهدف الإدارة من جراء التلاعب في قائمة التدفقات النقدية إلى إعطاء انطباع مزيف غير واقعي عن القدرة المالية للمؤسسة من خلال التدخل في محتويات قائمة التدفقات النقدية عن طريق تصنيف بعض بنود التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس وخاصة أن ذلك لن يؤثر في النهاية على رصيد النهائي للتدفقات النقدية. (الزيادي، 2014)

تتمثل الإجراءات والاختبارات الواجب تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية فيما يلي:(جعارة، 2015)

على كل من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة



- التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل حتى يكون هذا الاجراء متبوعا بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم، ومن الإجراءات المضادة:
- التحقق من مدى توفر شروط الرسملة للمصاريف التشغيلية.
- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة.
- التحقق حول تغيير طريقة احتساب قسط إطفاء الأصول غير ملموسة.
- إعادة احتساب مصروف الإهلاك وفقا لمعدلات الإهلاك المتعارف عليها في الصناعة التي تنتمي لها منشأة الأعمال.
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.
- استبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي.
- التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل والمركز المالي.
- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير.

#### 4.3.2 أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة تغير الأموال الخاصة:

تعتبر قائمة تغير الأموال الخاصة، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها، ويتم الاعتماد في عرضها على أساس مبدأ الاستحقاق، إن جميع عناصر هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراءات تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه، وكذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب، والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية. (عوادي، 2014)

### دراسة ممارسات المحاسبة الإبداعية للمقاولات الراغبة في التصنيف المهني

#### 1.3 لمحة حول شروط إكتساب درجة التصنيف المهني:

مزاولة النشاط في قطاع البناء والري والأشغال العمومية يتحتم على المقاولات اكتساب رخصة التصنيف المهني Qualification ، ومن أجل الحصول على هذه الرخصة يشترط فيها الخضوع إلى القانون الخاص للتصنيف المهني الصادر في الجريدة عدد 7 المؤرخ في 2017/02/07 والذي يحدد الشروط الواجب توافرها في المقاولات من أجل منحها رخصة التصنيف المهنية وفق الدرجة المطلوبة.

وبعد الاطلاع على هذا القانون يمكن أن نذكر مجموع المعايير التي يجب أن تتوفر في المقاوله كما يلي:

- عدد العمال: حيث يتم منح نقطة التقييم بناء على عدد العمال المستخدمين في المقاوله، حيث ذكر القانون أن لكل درجة تصنيف معينة لها عدد معين من العمال.

- التأطير: ويقصد بها الموارد البشرية التي تمتلك شهادات جامعية أو كفاءة مهنية في التخصص المطلوب، حيث نلاحظ من جدول التصنيف المهني أن الحصول على درجة مهنية معينة يجب توظيف عدد مناسب لهذه الفئة.

- توظيف المتمهين و المتكويين: في إطار سياسة التكوين التي تعتمدها الدولة لتسهيل إدماج الشباب في عالم الشغل، سنت الدولة الجزائرية تشريعات تحث فيها المقاولات إلى تكوين وتوظيف المتربصين والمتمهين لدى مراكز التكوين المهني والتمهين، من اجل تسهيل إجراءات الولوج إلى عالم التشغيل. حيث تم منح النقاط على حسب عدد المتمهين والمتربصين الذين يمارسون تكوينهم لدى المقاوله في مقابل إعفاؤهم من تسديد رسم التمهين لمراكز التكوين المهني والتمهين.

- قيمة الوسائل المادية:

ويقصد بها قيمة الممتلكات والعتاد الموجه لإنجاز الأشغال المطلوبة، حيث يشترط جدول التصنيف المهني لكل درجة تصنيف معينة عتاد وآليات معينة بقيمة معينة وفق الشروط التقنية لإنجاز المشروع.

- رأس المال الاجتماعي:

ويقصد به رأس المال الذي تحوزه المقاوله سواءا كانت فردية أو معنوية، وهو يعبر عن القدرة المالية للمقاوله، لذلك نلاحظ أن جدول التصنيف المهني يشترط لكل درجة تصنيف معينة مقدار معين من رأس المال، فالمشاريع الصغيرة تتطلب رأس مال إجتماعي صغير، بينما المشاريع الكبيرة تتطلب رأس مال إجتماعي كبير، والهدف من هذا الشرط هو التأكد من القدرة المالية للمقاوله حتى يتمكن من إنجاز المشروع المعني في الأجل المحدده.

#### - رقم الأعمال:

ويقصد به رقم الأعمال الذي حققته المقاوله في الثلاث السنوات الأخيرة، وهو مؤشر عن الخبرة والقدرة المالية على تنفيذ المشروع المعني وفق الشروط المطلوبة، حيث خصص جدول التصنيف المهني لكل شريحة معينة من رقم الأعمال تنقيط معين يتناسب مع نوعية المشاريع المطلوبة، أي بعبارة أخرى المقاولات التي حققت رقم أعمال صغير في الثلاث السنوات الأخيرة لديها الحق في مسك مشاريع مماثلة بنفس القيمة، ولا يمكن لها مسك المشاريع الضخمة.

#### - الوثائق الإدارية:

يشترط القانون الخاصة بالتصنيف مجموعة من الوثائق الإدارية للتأكد من موثوقية المقاوله وقدرتها على تنفيذ الأشغال المطلوبة، السجل التجاري، الرقم الجبائي، الهوية، وغير ذلك من الوثائق.

#### - الشهادات وعمليات التأهيل:

ويقصد بها مثلا شهادات حسن الإنجاز للمشاريع السابقة، للتأكد من مصداقية المقاوله في تنفيذ الأشغال، حيث يمنح جدول التصنيف المهني تنقيط معين للشهادات بحسب التخصص المعني. والتي تثبت فيها طبيعة وأهمية الأشغال وفئة المشاريع المنجزة وتكاليفها ونوعيتها التقنية وكذا إحترام آجال الإنجاز المحددة في العقد وكذلك هذه الشهادات تكون مصنفة ( أ - ب - ج - د - هـ ) من أجل تنقيطها وتصنيفها. ويمكن أن نذكر كذلك شهادات ISO الخاصة بالجودة. تمكن من الحصول على درجة أعلى في شهادة التأهيل والتصنيف المهني.

### 2.3 سلوك المقاولات في مجال الحصول على رخصة التصنيف المهني:

من أجل الحصول على رخصة التصنيف المهني المطلوبة، يضطر المقاول إلى استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية بالاستعانة بمحاسبين ذوي كفاءة وخبرة مهنية للحصول على المعايير المذكورة في نص القانون الخاص بالتصنيف وهي:

- من أجل حياة النقاط الخاصة بعدد العمال:

يلتجئ المقاول إلى عمليات توظيف عمال لديه بمؤسسته حتى قبل حصوله على الأشغال التي تتطلب يد عاملة، بمعنى أن المقاول يضطر إلى القيام بتشغيل وهمي للعمال وفق شروط المنصوص في القانون الخاص بالتصنيف المهني بحسب درجة التصنيف المطلوبة. هذا يترتب عليه دفع الإشتراكات الخاصة بالعمال لدى مصالح الضمان الاجتماعي والهيئات المعنية، وتسديد أجورهم بشكل وهمي دون وجود الأشغال فعلياً، حيث يفترض أن توظيف العمال يكون مقرون بوجود الأشغال وهو ما يمثل إجحاف في حق المقاول وخاصة المقاولين المبتدئين الذين يجدون أنفسهم في مواجهة صعوبة مالية لتحقيق هذا الشرط. الأمر الذي يدفع بالمقاولين إلى تسريح كل العمال المنتسبين إليه بمجرد حصوله على التصنيف المهني وهو ما يتنافى مع سياسة التشغيل المعتمدة من الدولة.

من الجانب المحاسبي هذه الأجر المدفوعة والإشتراكات سواء كانت حقيقية أو وهمية يتم تسجيلها في محاسبة المؤسسة وتسديدها من خزينة المؤسسة وهو ما يمثل خروج أموال نقدية، الأمر الذي يدفع بالمحاسب إلى القيام بإنشاء رصيد صندوق وهمي بمبالغ كبيرة لا تعبر عن الواقع لتغطية هذه التسديدات الوهمية للأجر.

- من أجل حياة النقاط الخاصة بالتأطير :

يسعى المقاول إلى الحصول على التتقيط الخاص بهذا المعيار عن طريق القيام بتوظيف الإطارات المطلوبة في سلم التتقيط الخاص بالتصنيف، سواء توظيفاً حقيقياً أو توظيفاً وهمياً خاصة في ظل عدم امتلاكها للأشغال، فالأجر المدفوعة لهذه الكفاءات المهنية والإشتراكات المترتبة عنها تثقل كاهل المقاول وتدفعه لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية ويتحتم عليه الإلتجاء إلى التوظيف الوهمي للكفاءات المهنية مقابل بدل "كراء الدبلوم" حيث يفترض أن توظيف الكفاءات يشترط عند بداية الأشغال فعلاً وليس قبل وجود الأشغال.

من الجانب المحاسبي يتطلب إنشاء رصيد وهمي في حساب الصندوق لمواجهة التسديدات الوهمية للأجر.

- من أجل حياة النقاط الخاصة بقيمة الوسائل المادية:

للحصول على التتقيط الخاص بهذا المعيار يلتجئ المقاول إلى القيام بعدة ممارسات قانونية وحتى غير قانونية، والهدف منها الحصول على تضخيم لقيمة الموجودات الثابتة في مؤسسته، فيلتجئ إلى أساليب احتيالية عدة، للتأثير في قيمة التثبيات مثلاً يقوم بجلب عتاد الأشغال

المطلوب في التصنيف ليس عن طريق الشراء بل عن طريق الكراء أو على سبيل السلفة، ويحرر محضر تقييم عتاد صادر من محافظ التقييم " مثل محافظ البيع بالمزايدة". وبذلك يصبح مالك للعتاد بصفة رسمية ولكن بشكل صوري، هذه الوضعية تفرض على المحاسب تسجيل هذا العتاد في محاسبة المؤسسة وتسديد قيمة العتاد بشكل وهمي أي يلتجئ إلى إنشاء أرصدة وهمية في حساب الصندوق لمواجهة هذه التسديدات النقدية، وكما نلاحظ هنا أن هذا المعيار يعتبر عائقاً أمام المقاولات المبتدئة حيث يضطرون فيها إلى القيام بمثل هاته الممارسات رغم صعوبتها.

#### - من أجل حيافة النقاط الخاصة برأس المال الاجتماعي:

يضطر المقاول إلى الحصول على التتقيط الخاص لهذا المعيار عن طريق رفع رأس المال الاجتماعي بشتى الطرق والأساليب، حيث تلجأ المؤسسات الفردية إلى اعتماد رأس مال وهمي يودع في صندوق المؤسسة محاسبياً فقط لتغطية عمليات شراء العتاد وتسديد الأجور وفواتير الشراء وغيرها سواء كانت حقيقية أو وهمية، أما بالنسبة للشركات المعنوية فتلتجئ كذلك إلى إنشاء رأس مال اجتماعي وهمي والتصريح به لدى الهيئات المختصة وفق إجراءات التوثيق المعتمدة، خاصة مع عدم إشتراط تسديد هذا المبلغ أمام الموثق، أو القيام بمناورات تدليسية تتعلق برفع رأس المال بإدماج أرباح وهمية في رأس المال الشركة بالمرور على الموثق. وبعد تحرير العقد التوثيقي برفع رأسمال الشركة يقوم المحاسب بتسجيل رأس المال الجديد في محاسبة الشركة، و بهذا القيد تتغير قائمة أصول وخصوم الشركة، ويمكن القول عندئذ أن المحاسب قد قام بعملية تجميل للقوائم المالية لتحقيق الأهداف المرغوبة في التصنيف المهني. والجدير بالذكر هنا أن الدولة ألزمت الموثقين مؤخراً بمعاينة فعلية لهذه التسديدات لتفادي مثل هذه المناورات.

#### - من أجل حيافة النقاط الخاصة برقم الأعمال:

للحصول على التتقيط الخاص برقم الأعمال التصنيف المهني تلتجئ المقاولات إلى تضخيم رقم الأعمال بعمليات أشغال وهمية، خاصة عمليات كراء العتاد التي تسهل فيها عملية التضخيم، وكذلك عن طريق تحقيق رقم أعمال متأتي من أشغال المؤسسة لذاتها، وهذه العمليات الوهمية قد تشكل عائق للمقاولات المبتدئة حيث يترتب عليها تسديد ضرائب ورسوم على هذه العمليات الوهمية مما يحول دون استدامتها.

من الجانب المحاسبي هذه العمليات الوهمية يفترض أنها تسجل في محاسبة المؤسسة، وتسمح برفع رقم الأعمال الى المستوى المرغوب فيه للحصول على التتقيط الخاص برقم الأعمال المذكور في جدول التتقيط المهني.

### 3.3 الجوانب الإيجابية والسلبية للعمليات التي يقوم بها المقاول:

نلاحظ أن هذه العمليات التي يقوم بها المقاول لها جوانب إيجابية وجوانب سلبية في نظر القانون: **من الناحية الإيجابية:** لو درسنا السلوك الاقتصادي لهذه المقاولات عند قيامها بهذه الممارسات السلبية التي هي في نظر القانون ممنوعة، لوجدنا أن المقاولات مجبرة للقيام بهذه الممارسات، فهي مضطرة إلى رفع رقم أعمالها والقيام بالتوظيف الوهمي وغيرها للحصول على التقييط الذي يمكنها من الحصول على التصنيف، وهذا الأخير سيسمح لها بالاستمرارية في النشاط وتطوير أنشطتها إلى مستوى أفضل وبالتالي ستعمل على تحقيق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية. **من الناحية السلبية:** هذه الممارسات التي تقوم بها المقاولات في نظر القانون غير شرعية، وهي مخالفة للتوجهات العامة للمشرع الجزائري، لكن المقاولات ترى وجهة نظر أخرى وتعتقد أن القوانين مجحفة وظالمة في حقها، وتطلب مراجعة القوانين وإحداث إستثناءات لازمة لبعض المقاولات. وهو ما يستدعي دراسة وتحليل السلوك الاقتصادي لهذه المقاولات بشكل معمق لوضع قوانين مناسبة تساعد في إستدامة هذه المقاولات ورفع العوائق التي تحول دون إستمراريتها حتى لا تضطر إلى إستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية.

#### الخاتمة:

توصلنا من خلال هذا العمل إلى أن للمحاسبين خبرات ومهارات وقدرات تمكنهم من إستخدام ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على القوائم المالية، بحسب رغبة معدي القوائم المالية. وعلى هذا الأساس جاءت دراستنا حول "أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية لدى المقاولات الراجعة في التصنيف المهني" بحيث حاولنا الإجابة عليها من خلال دراسة سلوك المقاولات من أجل الحصول على التصنيف المهني وذلك عن طريق تجميل القوائم المالية حيث قسمت الخاتمة إلى نتائج الدراسة، والتوصيات.

#### - نتائج الدراسة:

-إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية له تأثير كبير على مصداقية القوائم المالية للمقاولات حيث يجعلها مضللة وبذلك تأثر على إتخاذ القرارات.  
-غايات المحاسبة الإبداعية تقديم قوائم مالية تعبر عن صورة جيدة للمؤسسة للتأثير على مستخدمين.

-المحاسبة الإبداعية سلاح ذو حدين، قد تستخدم لصالح المؤسسة فيعمل على تطويرها و ترقيتها، وقد يستخدم ضد صالح المؤسسة وبالتالي يؤدي الى عرقلتها وتوقفها عن النشاط.  
-إقرار مجلس معايير المحاسبية الدولية لبدائل محاسبية متعددة تعتبر ثغرة قانونية يمكن إستغلالها للتلاعب.

-مهنة المحاسبة لا تقتصر فقط على البعد الفني بل كذلك يجب توفر البعد الأخلاقي.

#### 1. التوصيات:

- بعد الإجابة على الإشكالية المطروحة يمكن الإشارة إلى مجموعة من التوصياتوهي كالاتي:
- يجب إتخاذ أساليب ردية ضد ممارسي المحاسبة الإبداعية التي تسبب آثار سلبية.
  - حث المحاسبين على ضرورة الحفاظ على أخلاقيات مهنة المحاسبة.
  - حث المحاسبين على التعرف على الأضرار الناجمة جراء إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية.
  - تفعيل آليات الرقابة المختلفة في المؤسسات.
  - تفعيل ركائز حوكمة المقاولات للحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية.
  - مراجعة التشريعات الناظمة لعمليات التصنيف المهني والحوؤل دون إستخدام ممارسات السلبية للمحاسبة الأبداعية.
  - دراسة السلوك الأقتصادي للمقاولات بشكل معمق لفهم الضغوطات والعوائق التي تجول دون ترقية المقاولات.
  - تنمية الثقافة المحاسبية لدى المقاولين وإيضاح الأساليب القانونية وتمييزها عن الأساليب غير القانونية ضمن عرض برامج محاسبية تكوينية وعقد حلقات نقاشية يمثل بحد ذاته إجراء مضادا للممارسات السلبية المحاسبة الإبداعية، ومن أهم المداخل المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
  - مراجعة التشريعات الخاصة بالتصنيف ووضع إستثناءات للمقاولات الناشئة، تسمح بتطوير قدراتها دون اللجوء إلى إستخدام وسائل غير قانونية للحصول على مكسب ينص عليه القانون.
  - وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية يطلق عليها حوكمة المقاولات، لترقية المقاولاتية.
  - خفض البدائل المحاسبية بوضع معالجة قياسية في المعايير.
  - التقليل من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية، وتفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.

قائمة المراجع:

1. الزيايدي، ن. ت. (2014). تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية . مجلة القادسية للعلوم الإدارية . 202, (02)
2. بلة، س. ع. (2012). دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية .مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير . 60, (12)
3. تيجاني، ب. (2012). المحاسبة الإبداعية: المفاهيم والأساليب المبتكرة لتجميل صورة الدخل . مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير . 32-34, (12)
4. جبار، ن. ش. (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية القوائم المالية .مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية . 243, (32)
5. جعارة، أ. ع. (2015). أثر إدراك المالىين ممارسة المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي -دراسة ميدانية في الشركات المساهمة الصناعية الاردنية .دراسات العلوم الادارية (1), 131.
6. حمادة، ط. ع. (2011). المحاسبة الابتكارية . الدر الجامعية للنشر والتوزيع.
7. عوادي، ج. ب. (2014). أساليب المحاسبة الإبداعية بالقوائم المالية من منظور معايير المحاسبة الدولية .مجلة الدراسات المالية المحاسبية والإدارية، جامعة أم البواقي . 71-72 ,
8. لعبيدي، م. ف. (2018). أثر إستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية .مجلة البحوث الاقتصادية المتقدمة. 202-203, (04)