جامعـة يحي فارس بالمديـة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضـوع:

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

-دراسة ميدانية،بمكتب محافظ حسابات - بالبليدة-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

إعداد الطالبة :

- بن بحة وفاء

إشراف الأستاذ :

أ .د. شبوطي حكيم

أعضاء لجنة المناقشة

د. بوعرار أحمدشمس الدين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	**رئيسا**
أ.د. شبوطي حكيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	**مشرفا ومقرارا**
د. يرقي كريم	أستاذ محاضر " أ "	جامعة المدية	**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية: 2019-2020

جامعـة يحي فارس بالمديـة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

الموضـوع

دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

-دراسة ميدانية،بمكتب محافظ حسابات - بالبليدة-

مذكر مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في شعبة المالية والمحاسبة

تخصص: مالية ومحاسبة

إعداد الطالبة :

- بن بحة وفاء

إشراف الأستاذ :

- د. شبوطي حكيم

أعضاء لجنة المناقشة

د. بوعرار أحمد شمس الدين	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	**رئيسا**
أ.د شبوطي حكيم	أستاذ التعليم العالي	جامعة المدية	**مشرفا ومقرارا**
د. يرقي كريم	أستاذ محاضر "أ"	جامعة المدية	**عضوا ممتحنا**

السنة الجامعية: 2019-2020


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفـان:

الحمد لله رب العالمين، المحمود على كل حال وعلى ماله من الجلال والكمال، وما امتن به على خلقه من نعم جزال، والمستحق لكل حمد ومحبة وثناء، الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

كلمات الثناء لا توفيك حقك، مهما نطقت الألسن بأفضالها ومهمها خطت الأيدي بوصفها ومهما جسدت الروح معانيها تضل مقصرة أما روعتها وعلو همتها أسعدك المولى وجعل ما تقدمه في ميزان حسناتك، شكرا لك على عطائك الدائم، شكر من الأعماق للأستاذ والمشرف على العمل:

الدكتور حكيم شبوطي.

الشكر الجزيل **لمحافظ الحسابات فوفا حميد** الذي عرفني على المجال الميداني وزودني ببعض المعلومات العملية.فله جزيل الشكر مني والشكر لكل من علمني حرفا وكان سببا في صعودي في سلم العلم درجة واحدة.

شكرا لأساتذتي من الطور الابتدائي إلى الطور الجامعي، إن قلت شكرا فشكري لن يوافيكم حق سعيكم وكان السعي مشكورا.

الإهداء

إلى بؤرة النور التي عبرت بي نحو الأمل والأماني الجميلة وتسع قلبه ليحتوي حلمي حين ضاقت الدنيا فروض الصعاب من أجلي وصار في حلكة الدرب ليغرس معاني النور السخاء في القلب وعلمني معنى أن نعيش من أجل الحق والعلم لنظل أحياء.

إلى الذي أحمل اسمه بكل فخر ويرتعش قلبي بذكره إلى **والدي الغالي.**

إلى التي طالما كانت دعواتها عنوان دربي وتبقى أمنياتي على وشك التحقق طالما يدها في يدي وصنارة جهدها وسهرها تصطاد لي الراحة وتخطف التعب من قلبي وعندما تكسوني الهموم أسبح في بحر حبها وحنانها ليخفف بل ويزيل ألامي.**إلى أمي الحبيبة.**

إلى التي لم تنساني من دعواتها أناء اليل وأطراف النهار إلى التي أنجبت لي أجمل أب في الدنيا إلى **جدتي العزيزة**

إلى قوتي وسندي وملاذي بعد الله إلى من أثاروني عن نفسهم، إلى من علموني علم الحياة، إلى من أظهروا لي ما هو أجمل من الحياة. إلى إخوتي **فوزي وحكيم وأيمن.**

إلى شقيقة القلب والروح إلى الأم الثانية إلى التي لم تتوانى في تقديم كل ما أطلبه ومالا أطلبه. إلى **أختي أمال** وزوجة أخي والتي كانت بمثابة الأخت **فاطمة الزهراء.**

إلى من جمعني بهم مقعد العلم وأصبحوا عائلتي الثانية التي أقضي معها معظم وقتي واقتسمت معهم أجمل اللحظات إلى من سأفتقدهم إلى أخواتي **أنفال، أمينة، خديجة، هناء، رفيدة، كوثر، أميرة، فريال، شيماء.**

إلى جميع عائلتي من **أعمام وعمات وخالي وبنات عمي وعماتي.**

إلى كل من كان له مساهمة ولو بدعوة في هذا العمل المتواضع

إلى هؤلاء جميعا أهدي هذا العمل

وفاء

ملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية، حيث تلجأ المؤسسات إلى استخدام المحاسبة الإبداعية من أجل التأثير على استقرار مستوى الدخل وبذلك ضبط جميع الأمور التي تريد تحقيقها إدارة المؤسسة والوصول إلى النتائج المرجوة، وهنا يكون دور المدقق المحوري والفعال في وضع إجراءات مضادة للمحاسبة الإبداعية في إضفاء المصداقية على المعلومات المالية، التي تقدمها المؤسسة وذلك من خلال تقريره الذي يبدي فيه رأيه الفني المحايد عن مدى صدق الحسابات السنوية ومدى شفافيتها.

خلصت الدراسة إلى أن المدقق الخارجي له دور فعال في اكتشاف أثر المحاسبة الإبداعية التي تتبعها المؤسسة و وجود الأخطاء في القوائم المالية مما أثار الشك في أن المؤسسة محل الدراسة تنتهج سياسة المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية.

Résume :

L’étude vise a connaitre la relation entre l’audit externe et la comptabilité créative , par laquelle les institutions recourent à la comptabilité créative pour influencer la stabilité du niveau de revenu et ainsi ajuster tout ce que la direction de l’institution veut atteindre les résultats souhaités et ici le rôle de l’audit est essentiel et efficace dans établir des contre- mesures pour une comptabilité créative afin de donne de la crédibilité. Sur les informations financières. fourni par la fondation à travers son rapport, dans lequel il exprime son opinion sur l’honnêteté des comptes annuels et l’étendue de leur transparence.

L’étude a conclu que l’auditeur externe a un rôle efficace pour découvrir l’impact de la comptabilité créative que l’institution suit et la présence d’erreurs dans les états financiers, ce que l’institution étudiée applique la politique de comptabilité créative

Les mots clés : l’audit externe, comptabilité créative l’état financière

فهرس المحتويات

قائمة المحتويات

العنوان	الصفحة
بسملة	-
شكر	-
إهداء	-
ملخص	-
فهر المحتويات	I
قائمة الجداول	IV
قائمة الأشكال	V
مقدمة عامة	أ-هـ
الفصل الأول:التدقيق الخارجي، مفاهيم نظرية وتطبيقية في الجزائر.	
تمهيد	02
المبحث الأول: عموميات التدقيق الخارجي	19-03
المطلب الأول: ماهية التدقيق الخارجي	10-03
المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي	11-10
المطلب الثالث: المنهجية العملية للتدقيق الخارجي	19-12
المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.	36-20
المطلب الأول: الهيئات المشرفة والقانون المنظم للمهنة سنة 2010.	28-20
المطلب الثاني: معايير التدقيق في الجزائر.	36-28
خلاصة الفصل	37
الفصل الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية.	
تمهيد	39
المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية.	57-40
المطلب الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية.	46-40
المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.	51-47
المطلب الثالث: الأساليب والتقنيات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية	57-51
المبحث الثاني: سبل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وإجراءات	68-58

الحد منها.	
المطلب الأول: الإتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في الحد منها.	62-58
المطلب الثاني: دور المدقق في التحقق من ممارسات لمحاسبة الإبداعية والإجراءات التي يقوم بها للحد من آثارها.	68-62
خلاصة الفصل.	69
الفصل الثالث: دراسة ميدانية	
تمهيد	71
عرض الفصل	83-72
خلاصة الفصل	84
خاتمة	87-85
قائمة المراجع	95-89
الملاحق	-

قائمة

الجداول والأشكال

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي	07-06
(02-01)	المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي	09-07
(03-01)	الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة	12
(01-02)	مسميات الأشكال المختلفة لعملية التلاعب بالحسابات	44
(02-02)	أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	57
(03-02)	إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل	66-65
(04-02)	إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي	68-66
(01-03)	موردو المخزونات	73
(02-03)	دائنو الخدمات	73
(03-03)	حسابات أخرى دائنة	73
(04-03)	الإستثمارات	74
(05-03)	تجهيزات إعلام آلي	75
(06-03)	المخزونات	76
(07-03)	حسابات الخزينة	76
(08-03)	حسابات الأطراف والحسابات الملحقة	77
(09-03)	الأموال الخاصة	78-77
(10-03)	حساب الديون	78
(11-03)	مستخدمون وأعباء إجتماعية	79
(12-03)	الضرائب والرسوم	79
(13-03)	الإستهلاكات	80
(14-03)	خدمات	80
(15-03)	أجور وتكاليف إجتماعية	81
(16-03)	الضرائب والرسوم	81
(17-03)	أعباء الإستغلال الأخرى	82
(18-03)	حسابات المنتوجات	83

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
(01-01)	تصنيفات التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة	05
(02-01)	تقسيمات المجلس الوطني للمحاسبة	22
(03-01)	العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر	25

مقدمة

صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاط المؤسسات الاقتصادية، فانتقلت من كونها مؤسسات صغيرة ذات معاملات بسيطة إلى مؤسسات ضخمة. حيث صاحب هذا قيام إدارات الشركات والمنظمات إتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية،على فيستطيع المحاسب وبناءا رغبة الإدارة واعتمادا على خبرته المكتسبة من أرض الواقع ومعرفته الدقيقة بكل قواعد ومبادئ المحاسبة التلاعب في القوائم المالية وما يتلاءم مع وضع المؤسسة وذلك من خلال إجراءات محددة والتي تعرف بالمحاسبة الإبداعية Créative Accounting ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المؤسسة ومركزها المالي، إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية.

كما تبين أن نسبة كبيرة من النمو الظاهري الذي شهده العالم في الثمانينات من أرباح كان نتيجة التلاعب بالبيانات المالية، أو المحاسبة الإبداعية وليس نتيجة للنمو الاقتصادي الحقيقي، مما جعل هذه الأخيرة، ومباشرة بعد انهيار شركة(ENRON) وغيرها من الشركات الرائدة في العالم، والتي تحمل جزء من مسؤولياتها إلى شركة (آرثر أندرسون) والتي كانت المسئولة عن مراجعة حسابات شركتها.

تزايدت أهمية التدقيق الخارجي و أصبح من الميادين الواسعة التي تطورت بشكل متواصل وملحوظ حيث تعد هذه الخطوة من الرقابة مهمة حفاظا على أموال المالكين من جهة وإضفاء الثقة بين مختلف الأطراف القائمين على المؤسسة من جهة أخرى، وكانت في بداية الأمر وظيفة المدقق الخارجي منحصرة في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية فقط، ومع مرور الوقت تطورت إلى إبداء رأي فني محايد يدل على صدق خلوها من الغش والتلاعب، فهي تعتبر الوسيلة الكفيلة في الحكم على مدى صدق مخرجات النظام المحاسبي المعبر عن الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة، ومدى الالتزام بتطبيق المعايير الضابطة للمهنة من حيث الشكل والجوهر.

إلا أن مهنة التدقيق إلا أن مهنة التدقيق ومهمة المدقق ليست بهينة خاصة بعد ظهور المحاسبة الإبداعية، والتي يجب على المدقق أن يكون ذو مهارة وخبرة عالية من أجل الكشف عنها. كونها تقع في

المنطقة الرمادية مابين الممارسات المتعارف عليها وما بين الاحتيال الصريح. لذا يجب على المدقق الخارجي أن يكون فطنا ومطلعا على كل كبيرة وصغيرة في القوائم المالية لإعطاء الصورة الصادقة بكل شفافية.

إشكالية الدراسة:

مما سبقا يمكن صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

"ما هو دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"؟

ولإبراز معالم إشكالية هذه الدراسة، يتم التطرق إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نقصد بالمحاسبة الإبداعية؟
- ما هي آليات وتقنيات اكتشاف المحاسبة الإبداعية؟
- ما هو الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- ما هو واقع المحاسبة الإبداعية وطرق اكتشافها في مكتب المراجعة محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية صغنا فرضيات البحث على النحو التالي:

- المحاسبة الإبداعية هي وسيلة فعالة لتظليل المعطيات المحاسبية.
- هناك تقنيات وآليات تستعملها المحاسبة الإبداعية يصعب كشفها.
- التدقيق الخارجي كفيل بكشف التلاعبات التي تستعملها المحاسبة.
- هناك محاولات لممارسات المحاسبة الإبداعية تم اكتشافها من طرف مكتب المراجعة محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خطورة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، وإبراز الدور الفعال لها في المؤسسات من خلال استغلال مرونة المعايير المحاسبية، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية بكل مصداقية

وشفافية بعيدا عن التحيز، هذا ما يزيد من أهمية التدقيق الخارجي في ضمان إعطاء صورة صادقة عن مخرجات النظام المحاسبي للواقع الفعلي شكلا ومضمونا.

أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف الدراسة في:

- التعرف على المحاسبة الإبداعية ومختلف أساليبها ودوافع الإدارة لانتهاجها؛
- الوقوف على مدى قدرة المدقق في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الإجراءات المضادة التي يستخدمها المدقق الخارجي، لحد والتخلص من تلك الممارسات،
- تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لتناول جوانب أخرى من موضوع المحاسبة الإبداعية ودور المدقق الخارجي؛

دوافع اختيار الموضوع:

من أهم الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع هو:

- الرغبة الشخصية في الموضوع كونه ضمن التخصص.
- تعتبر المحاسبة الإبداعية من مواضيع الساعة على المستوى الدولي، خاصة بعد انهيار أكبر الشركات في العالم.
- معرفة إلى أي مدى وصلت المحاسبة الإبداعية، وهل المدقق الخارجي له إمكانية الكشف عنها.

منهج الدراسة:

للإجابة عن التساؤلات المطروحة والإحاطة بمختلف جوانب الموضوع وأبعاده واختبار فرضياته، تم استخدام المنهج الوصفي لعرض الجانب النظري، وذلك بالاعتماد على الدراسة المكتبية، وعلى البيانات الثانوية والتي تم تحصيلها من مختلف المنشورات العملية التابعة لمراكز المعلومات المختلفة. أما الجزء التطبيقي فقد اعتمدنا على المنهج التحليلي وذلك من خلال تحليل القوائم المالية للمؤسسة المدروسة.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع (خاصة الكتب) في المحاسبة الإبداعية.

- ضيق الوقت وصعوبة التنقل.
- صعوبة الدراسة الميدانية نظرا لثقافة التحفظ على المعلومات السائدة في المؤسسات الجزائرية بشكل عام وبالخصوص المعلومات المحاسبية مما حال دون الوصول إلى المعلومات التي نحتاجها في هذه الدراسة وهذا يؤثر سلبا على صياغة ونوعية المخرجات والنتائج المتحصل عليها.

الدراسات السابقة:

- **دراسة (الخشاوي والدوسري،2008)المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها.**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم الأساليب المستخدمة في ظل ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية مع التعرف على إلى الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها، ثم بيت الدراسة أيضا دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ونتائج المحاسبة الإبداعية، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة وجود العديد من الاتجاهات والأساليب الحديثة للكشف والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، ومن أبرزها حوكمة الشركات ولجان المراجعة، وأن للمدقق الخارجي دور مهم ومحوري في التحقق والكشف عن ممارسات ونتائج المحاسبة الإبداعية.

- **دراسة (عادل خالدي 2016)، الإبداع المحاسبي وتأثره بالإستراتيجية المالية للمؤسسة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة يحي فارس –المدية-**

تمحورت الدراسة حول تأثر الإبداع المحاسبي بالإستراتيجية المالية للمؤسسة، حيث هدفت هذه الدراسة إلى تحديد العلاقة بين الإستراتيجية المالية للمؤسسة ومستوى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في المؤسسات المدرجة بالبورصة الفرنسية بمؤشر SBF 250. كما هدفت إلى معرفة دوافع وأسباب تبني إدارة المؤسسات الفرنسية محل الدراسة السياسية وأساليب المحاسبة الإبداعية.

وتوصل الباحث إلى أن المحاسبة الإبداعية تؤثر على مصداقية وعدالة القوائم المالية لتأثيرها على نتائج النشاط ومركزها المالي، وأن المرونة في المبادئ المحاسبية فتح مجال الاختيار بين بدائل السياسات والطرق

والمبادئ، فسهل ذلك على الإدارة أن تختار ما يلائمها ويخدم أهدافها، والمؤسسات الفرنسية تلجأ إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على استقرار الدخل وذلك للعديد من الدوافع.

هيكل الدراسة:

الفصل الأول: التدقيق الخارجي، مفاهيم نظرية وتطبيقية في الجزائر، تم التطرق في هذا الفصل إلى عموميات حول التدقيق الخارجي والذي تناولنا من خلاله مفهوم التدقيق،خصائصه،أهدافه،أنواعه،مسؤوليات وصلاحيات المدقق...، كذلك تم التطرق إلى تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر بعد قانون 10-01 والذي تطرق إلى الهيئات المشرفة على المهنة والقوانين المنظمة لها.

الفصل الثاني: علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية، في هذا الفصل حاولنا إعطاء مفاهيم عامة للمحاسبة الإبداعية، وأخلاقيات المهنة، وفي الأخير حاولنا إبراز دور المدقق الخارجي للحد من هذه الظاهرة من خلال استخدام التقنيات الحديثة لكشف هذه الممارسات وكيفية محاربتها.

الفصل الثالث: دراسة ميدانية، حاولنا في هذا الفصل عرض دراستنا التطبيقية المتمثلة في تقرير تربص بإحدى الشركات بالبليدة، واستخلاص النتيجة منها.

الفصل الأول: التدقيق الخارجي،مفاهيم نظرية وتطبيقية في الجزائر

تمهيد:

ارتبطت مهنة مدقق الحسابات ارتباطا بنوعية الخدمة المقدمة للعملاء والمستفيدين، حيث يعتبر التدقيق الأداة الفعالة التي لجأ إليها الملاك لمراقبة أعمال من أوكلت إليهم الإدارة المهمة من جهة، والتأكد من صحة وسلامة البيانات المالية للشركة والاطمئنان على الوضعية المالية لها ونتيجة نشاطها من جهة أخرى، لهذا وجب لزوما على المدقق الالتزام بمسؤولياته واستخدام المنهجية الصحيحة والمنتظمة للحصول على القرائن الدالة على الأحداث التي قامت بها الشركة، واستخدام أدوات كفيلة للوصول إلى رأي فني محايد حول مدى دلالة القوائم المالية الختامية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها .

ومن هذا المنطلق، فإن هذا الفصل يدور حول التدقيق الخارجي حيث يوفر الاستقلال والحياد للمدقق الخارجي ويعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره على القوائم المالية، وقد قسم إلى مبحثين:

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر.

المبحث الأول: عموميات حول التدقيق الخارجي

ازداد الاهتمام بالمدقق و التدقيق من حيث التنظيم والكفاءة نظرا للاهتمام الكبير بالأقسام المحاسبية والتي هي مصدر المعلومات الرئيسية، حيث أن البيانات التي يتم تدقيقها تستخدم لعدة أغراض وتخدم عدة أطراف، وأن ظهور عملية التدقيق كان أمرا حتميا لعدة أسباب أهمها الحاجة إلى رأي فني محايد، كذلك يعتبر وسيلة لاكتشاف التلاعبات وإبداء رأيه حول مصداقية هذه القوائم.

وعليه سوف نحاول في هذا المبحث التطرق إلى المفاهيم العامة للتدقيق في المطلب الأول، ومسؤولياته وصلاحيته في المطلب الثاني، والمنهجية المتبعة في المطلب الثالث.

المطلب الأول:ماهية التدقيق الخارجي

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى تعريف التدقيق الخارجي وخصائصه وكذلك أنواعه وفيما تكمن أهميته.

الفرع الأول:تعريف التدقيق الخارجي

تعددت التعاريف التي تناولت التدقيق الخارجي، إلا أن جميعها تتفق في مضمون الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها. وفيما يلي استعراض بعض التعاريف:

❖ وفقا لما قدمته لجنة المفاهيم الأساسية للمراجعة المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية فإنه يتم تعريف التدقيق بأنه:"عملية منظمة تنطوي على تجميع وتقويم موضوعي للأدلة المتعلقة بمعلومات مقدمة عن أحداث وتصرفات اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعة مع توصيل النتائج للمستخدمين ذوي الاهتمام".[1]

❖ ويعرف التدقيق الذي يتم بواسطة طرف من خارج المنشأة أو الشركة، حيث يكون مستقلا عن إدارة المنشأة بهدف فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والدفاتر الخاصة فحصا إنتقاديا منظما

[1] عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، **"أصول المراجعة"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2000 ، ص7.

بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي للمؤسسة في نهاية فترة زمنية tومدى تصويرها لنتائج أعمالها من ربح أو خسارة. [1]

❖ أما porter فقد عرف التدقيق الخارجي على أنه"عملية الفحص الحيادي المستقل، والتي تتم وفقا لمتطلبات الأطراف الخارجية التي تستفيد من خدمات المدقق، والتي تنتهي إلى إبداء الرأي في القوائم المالية للمؤسسة عن طريق مدقق حيادي". [2]

من خلال التعاريف السابقة فإننا نخلص إلى أن التدقيق الخارجي يعني التحقق الموضوعي الحيادي المستقل من مصداقية المعلومات المتعلقة بالأنشطة والأحداث الاقتصادية ومطابقتها مع الأهداف المرجوة من أجل إبلاغ الجهات المعنية بذلك في الوقت الصحيح.

الفرع الثاني: خصائص التدقيق الخارجي: يتميز التدقيق الخارجي بمجموعة من الخصائص نذكر منها:[3]

أولا- التدقيق الخارجي عملية هادفة: يهدف التدقيق الخارجي بصفة عامة إلى إبداء الرأي في القوائم المالية التي يتم تقديمها للأطراف الخارجية ذات المصلحة مع الشركة، هذه الأطراف تتميز بخاصية محدودية السلطة فيما يخص حصولهم على احتياجاتهم من المعلومات، وهو ما يجعلهم يعتمدون بصفة شبه كاملة على القوائم المالية التي تقدمها الإدارة في تقييم أدائها.

ثانيا- التدقيق الخارجي عملية منظمة: يتم ممارسة التدقيق الخارجي وفق إطار منظم على شكل خطوات مترابطة، حيث يبدأ المدقق الخارجي عملية التدقيق بجمع البيانات اللازمة المتعلقة بالشركة لاستكشاف البيئة التي سيجرى فيها الفحص، ثم يقوم بعملية تقييم نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة والضعف فيه. وعلى ضوء هذا التقييم يقوم المدقق بوضع برنامج للتدقيق الخارجي، ويستكمله بعمليات الفحص الميداني،وينهي عمله بإعداد تقرير يشمل رأيه في القوائم المالية المعروضة عليه.

---

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، "المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها المعايير الدولية"،الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص:30.

[2] Porter,b.,**Principles of External Auditing**,JohnWielyandsons,1997,p:19.

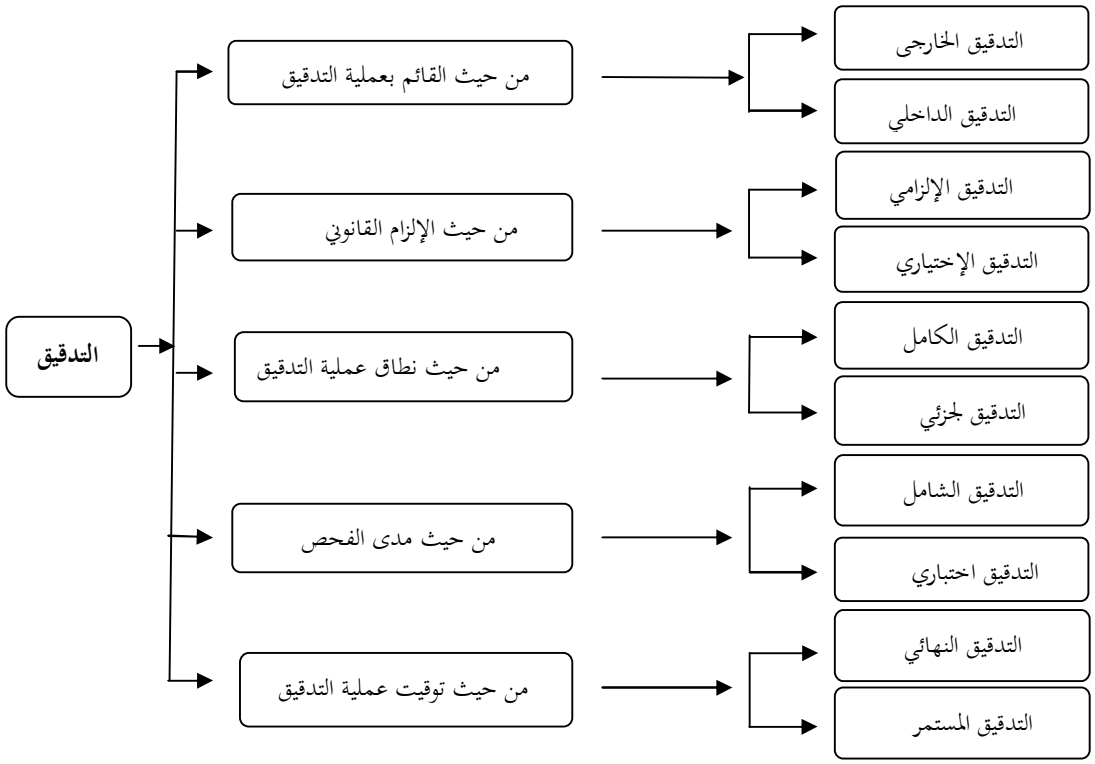
[3]عمر علي عبد الصمد، **"التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"**، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، بوزريعة، الجزائر، الجزء الأول،2018 ، ص ص :41-42.

ثالثا- التدقيق الخارجي يمارسه مدقق مستقل: تعتبر الحاجة لاستقلال المدقق الخارجي وليدة مسؤوليته اتجاه مستخدمي القوائم المالية لأنهم لا يملكون الوسائل الملائمة والكافية التي تمكنهم من التحقق من دقة هذه القوائم المالية، لذلك فهم يعتمدون على ما يقوم به المدقق المستقل عن العميل، حيث لا تكون له مصالح مباشرة أو غير مباشرة معه، وعليه القيام بعمله دون الخضوع لضغوط الغير.

رابعا- التدقيق الخارجي عملية اتصال متكاملة: بالنظر لعملية التدقيق الخارجي نجد أنها تستوفي بصفة عامة على مقومات الاتصال، حيث أن الرسالة تتمثل في الرأي المهني الذي يبديه المدقق الخارجي في تقريره، ويحمل في طياته معلومة حول صدق وسلامة القوائم المالية، ويتمثل المستقبل في الأطراف المستعملة للمعلومات المالية.

الفرع الثالث: أنواع التدقيق الخارجي: رغم تعدد أنواع التدقيق إلا أنه يجتمع في نفس الأهداف، ويكمن هذا الاختلاف من الزوايا التي ينظر إليه من خلاله، وعليه يمكن توضيح تلك التصنيفات كما يلي:

الشكل رقم (01-01) تصنيفات التدقيق حسب وجهات النظر المختلفة



المصدر: عاشوري عبد الناصر، **"دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:** دراسة تطبيقية لبعض المؤسسات الاقتصادية العمومية في ولاية سطيف"، رسالة ماجستير،قسم: علوم التسيير، تخصص: الحوكمة ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2016/2015، ص:65 .

أولا -من حيث القائم بعملية التدقيق:

1- **التدقيق الخارجي:** ويطلق عليه أحيانا التدقيق المستقل، وهو الفحص الانتقادي المنظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات ومفردات القوائم المالية لإعداد تقرير يحتوي رأيا فنيا محايدا عن صحة القوائم المالية ومدى الاعتماد عليها للدلالة على المركز المالي ونتائج الأعمال.[1]

2- **التدقيق الداخلي:** لقد كان ظهور التدقيق الداخلي لاحقا للتدقيق الخارجي، ومن ثم فهو يعتبر حديث إذا ماقورن بالتدقيق الخارجي، ولقد نشأ التدقيق الداخلي بناءا على احتياجات الإدارة لإحكام عملية الرقابة على المستويات التنفيذية. فالتدقيق الداخلي أداة مستقلة، تعمل داخل المؤسسة للحكم والتقييم لخدمة أهداف الإدارة في مجال الرقابة، عن طريق مراجعة العمليات المحاسبية والمالية والعمليات التشغيلية الأخرى.[2]

ومن هنا سوف نميز بين هذين النوعين من التدقيق في الجدول التالي:

الجدول رقم (01-01): التمييز بين التدقيق الداخلي والخارجي

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1-الهدف أو الأهداف	*الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك)عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. *الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	*الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن النظام المعلومات المحاسبية كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2-نوعية من يقوم بالتدقيق.	*شخص مهني مستقل من خارج المشروع يعين بواسطة الملاك.	*موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمشروع ويعين بواسطة الإدارة.
3-درجة الاستقلال في الأداء العمل و إبداء الرأي.	*يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	*يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون،**"علم تدقيق الحسابات العملي"**، لطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011،ص: 34.

[2] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، **"التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية:دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG وحازم حسن وشركاءهم"**، رسالة ماجستير، قسم: علوم تجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير،جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص: 23.

4-المسؤولية.	*مسؤول أمام الملاك، ومن ثم يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية إليهم.	*مسؤول أمام الإدارة ومن ثم يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5-نطاق العمل.	*يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائدة ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال التدقيق الخارجي	*تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق الداخلي فيقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمدقق الداخلي، يكون نطاق عمله.
6-توقيت الأداء.	*يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية وقد يكون في بعض الأحيان على فترات منقطعة خلال السنة.	*يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي،**"المراجعة وتدقيق الحسابات:الإطار النظري والممارسة التطبيقية"** الطبعة الثانية ، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005،ص ص: 34-35.

وهنا سوف نوضح بشكل خاص أنواع التدقيق الخارجي كما هي في الواقع والتي تتمثل في ثلاثة أنواع:[1]

1- **التدقيق القانوني (Audit légal):** وهي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإجبارية التي يقوم بها محافظ الحسابات (Commissaire aux comptes).

2- **التدقيق التعاقدي (الإختياري) (Audit contractuel) :** هي التي يقوم بها محترف بطلب من أحد الأطراف (الداخلية أو الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والتي يمكن تجديدها سنويا.

3- **الخبرة القضائية (Expertise judiciaire) :**يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة.

إن لأنواع التدقيق التي تخضع لها المؤسسة (القانونية، التعاقدية، الداخلية، الخبرة القضائية) فروق يمكن حصرها و الوقوف عليها من خلال جدول المقارنة التالية:

الجدول رقم (01-02): المقارنة بين أنواع التدقيق الخارجي

المميزات	مراجعة قانونية	مراجعة تعاقدية	مراجعة داخلية	خبرة قضائية
1-طبيعة المهمة.	مؤسساتية، ذات طابع عمومي.	تعاقدية.	وظيفة دائمة في المؤسسة.	تحدد بكل دقة من طرف المحكمة.
2-التعيين.	من طرف المساهمين	من طرف المديرية العامة أو مجلس إ.	من طرف الإدارة العامة.	من طرف المحكمة.
3-الهدف.	المصادقة على شرعية	المصادقة على شرعية	تحسين الدورة الإدارية.	إعلام العدالة وإرشادها

[1] محمد بوتين، **"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005، ص: 27.

	وصدق الحسابات والصورة الفوتوغرافية الصادقة.تدقيق معلومات مجلس إ.	ودقة الحسابات.	اقتراح شروط تحسين التنظيم ومعاملة المعلومات للإدارة.	حول أوضاع مالية ومحاسبية. تقديم مؤشرات بالأرقام.
4-التدخل.	مهمة دائمة تغطي مدة التعيين الشرعية.	مهمة محددة حسب الاتفاقية.	مهمة تحددها المديرية العامة.	مهمة ظرفية يحدد القاضي مدتها.
5-الاستقلالية.	تامة تجاه مجلس الإدارة و المساهمين.	تامة من حيث المبدأ.	عدم الخضوع سلميا ووظيفيا إلا للإدارة العامة.	تامة تجاه الأطراف.
6-مبدأ عدم التدخل في التسيير.	يجب احترامه تماما.	يحترم مبدئيا لكن له تقديم إرشادات في التسيير.	تدخل مباشر في التسيير.	ينبغي احترامه.
7-إرسال التقارير إلى	مجلس الإدارة،الجمعية العامة (عادية، غ عادية)	المديرية العامة، مجلس الإدارة	المديرية العامة	إلى القاضي المكلف بالقضية
8-شروط ممارسة المهنة	التسجيل في الجمعية الوطنية لخبراء المحاسبة،محافظي الحسابات....	التسجيل مبدئيا في في الجمعية الوطنية.	أجير في المؤسسة.	التسجيل في قائمة خبراء المحاسبة لدى مجلس القضاء.
9-إخبار وكيل الجمهورية بالأعمال غ.ش.	نعم	لا	لا	غ.م
10-الالتزام	بحسب الوسائل	بحسب الوسائل أو بحسب النتائج حسب نوع المهمة.	بحسب النتائج مبدئيا.	بحسب النتائج مبدئيا.
11-المسؤولية	مدنية، جنائية،تأديبية.	مدنية، جنائية ،تأديبية	حسب عقد العمل	مدنية، جبائية، تأديبية
12-التسريح	مهمة تأسيسية،عادة من طرف القضاء، بعد طلب المؤسسة.	محددة في العقد	تطبيق عقد العمل	من طرف القاضي المشرف على الخبرات.
13-الأتعاب	قانون رسمي	محددة في العقد	أجرة	اقتراح من الخبير يحدد من طرف القاضي
14-طريقة العمل	تقييم	تقييم الإجراءات،تقييم	تقييم الإجراءات،تقييم	طريقة تتماشى وحاجة الخبرة

المتبعة	الإجراءات،تقييم المراقبة الداخلية،مراقبة الحسابات،مراقبة قانونية	المراقبة الداخلية،مراقبة الحسابات	المراقبة الداخلية، مراقبة الحسابات	القضائية المطلوبة.

المصدر:محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 28.

الفرع الرابع: أهمية التدقيق الخارجي

هناك فئات عديدة تعتمد على تقرير المدقق الخارجي لاتخاذ قرارات معينة لما له من أهمية لدى جهات مختلفة مثل الإدارة، المساهمون ومصلحة الضرائب ....الخ.

أولا- أهمية التدقيق للمساهمون: يعتبر المساهمون المستخدم الأول للقوائم المالية ولتقرير المدقق باعتبارهم الملاك الذين يعينون المدقق ليساعدهم في الرقابة على إدارة الشركة كوكيل عنهم، ويحتاج المساهمون إلى المعلومات التي تمدهم بها القوائم المالية لاتخاذ القرارات، ومن أهم هذه المعلومات: عائد السهم، الأداء المالي للشركة ومن ثم القيمة السوقية للشركة في البورصة. ويعتمد المساهمون على تقرير المدقق باعتباره شخصا متخصصا ومستقلا .

ثانيا- أهمية التدقيق لإدارة الشركة: تعتمد إدارة الشركة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل، إذ يمثل تقريره أداة لإضفاء الصدق على إفصاح الإدارة للملاك أو المساهمين، فهو ذو تأثير ملموس في إثبات أن الإدارة قامت بدورها في إدارة أموال الملاك بكفاءة.[1]

ثالثا- أهمية التدقيق للدائنين والموردين: يعتمدون على تقرير المدقق بسلامة وصحة القوائم المالية ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالالتزام قبل الشروع في منح الائتمان التجاري والتوسع فيه، وتفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

رابعا- أهمية التدقيق لنقابة العمال: تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور وتحديد الأسعار.

[1] شريقي عمر،**"التنظيم المهني للمراجعة :دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"** ،أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير،جامعة سطيف1، الجزائر،2012/2011،ص ص: 13-14.

خامسا- أهمية التدقيق لمصلحة الضرائب: تعتمد على الحسابات والقوائم المالية المعتمدة لتقليل الإجراءات الروتينية، وحصولها على الكشف الضريبي في الوقت المناسب وسرعة تحديد الوعاء الضريبي وتحصيل الضريبة.[1]

المطلب الثاني: مسؤوليات وصلاحيات المدقق الخارجي

الفرع الأول: مسؤوليات المدقق الخارجي

أولا- مسؤولية مدنية (Responsabilité civile): إن المدقق مسؤول تجاه المؤسسة وتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بهؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء و تقصير، غير أنه لابد من إثبات أن الضرر ناتج، بصفة مباشرة أو غير مباشرة، من تلك الأخطاء وذلك التقصير.

ثانيا- مسؤولية جنائية (Responsabilité pénale): قد يجد المدقق نفسه مسؤولا جنائيا، عند مخالفته بعض نصوص قانون العقوبات، في الحالات التالية، وهذا إذا استثنينا حالة عدم التصريح بالاعمال غير شرعية لوكيل الجمهورية:

- تقديم معلومات كاذبة حول وضعية المؤسسة (information mensongères sur la situation de l'entreprise)
- عدم احترام سر المهنة (Non respéct du sucret professionnel)

ثالثا: مسؤولية تأديبية (Responsabilité disciplinaire): إذا أخل المدقق باعتباره كعضو، بواجباته حسب ما تنص عليه قواعد الجمعيات والنقابات المهنية التي ينتسب إليها فقد يتلقى المعني بالأمر إنذارا لوما، فالتوقيف المؤقت عن مزاولة المهنة إلى شطب الاسم من جدول الأعضاء المرخص لهم بمزاولة المهنة.[2]

الفرع الثاني: صلاحيات المدقق الخارجي

لكي يتمكن المدقق الخارجي من القيام بمهامه، وإنجاز عملية التدقيق الموكلة إليه بكفاءة وفاعلية، فإنه يجب أن يكون متمتعا بالعديد من الصلاحيات التي نسردها فيما يلي:

[1] رأفت سلامة محمود وآخرون، مرجع سابق، ص ص: 23-24.
[2] محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص: 57-58.

✓ حق طلب أي مستندات أو دفاتر أو سجلات و الإطلاع عليها للحصول على بيان معين أو معلومة معينة أو تفسير نتيجة معينة، وحق الإطلاع على القوانين واللوائح التي تحكم طبيعة عمل نشاط المؤسسة.

✓ حق طلب أو تقرير أو استفسار أو إيضاح معين من أي مسؤول في المؤسسة، ليتمكن من القيام بعمله.

✓ حق المدقق في فحص ومراجعة الحسابات المختلفة والدفاتر و السجلات وفقا للقوانين واللوائح ذات الصلة، وكذلك وفقا للقواعد والمبادئ والأعراف المحاسبية المتعارف عليها.

✓ صلاحيته في جرد المخزونات المختلفة في المؤسسة عند الحاجة إلى ذلك .

✓ حق المدقق في مراجعة وفحص باقي أصول المؤسسة على اختلاف أنواعها، وكذلك التحقق من التزاماتها، وحق الاتصال بدائني المؤسسة للتأكد من صحة أرصدة تلك الالتزامات.

✓ حق دعوة الجمعية العمومية للمساهمين للانعقاد في حالة الضرورة القصوى.

✓ حق حضور اجتماعات الجمعية العمومية للمساهمين بصفته الشخصية أو من ينوبه من مساعديه، وذلك لتقديم تقرير مراجعة وعرضه وحضور المناقشة ورد على أي استفسار حول ما تضمنه التقرير.[1]

كذلك من صلاحيات المدقق الخارجي:

✓ مناقشة اقتراح عزله وذلك منعا للعزل التعسفي له.

✓ حبس المستندات والأوراق، لغرض الحصول على كامل أتعابه من موكله (عميل المدقق).

أيضا من ضمن صلاحيته حق الاجتماع مع إدارة المراجعة الداخلية بالجهة التي يراجعها للمناقشة والتنسيق حول عملية المراجعة، بما من شأنه توفير الجهد والوقت وعدم الازدواجية في العمل، كل ذلك بغرض إنجاز عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية.[2]

[1] كمال الدين مصطفى الدهراوي و محمد السيد سرايا، **"دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص ص: 211-212.

[2] يوسف محمود جربوع، **" مراجعة الحسابات بين النظرية والعملية"**، الطبعة الاولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:248.

المطلب الثالث: المنهجية العملية للتدقيق الخارجي

تتم عملية التدقيق من خلال المراحل التالية:

الفرع الأول: سير المراجعة

أولا - الحصول على معرفة حول المؤسسة:

قد يضن البعض أنه بإمكان المدقق الخارجي فحص حسابات المؤسسة حقل الدراسة مباشرة أي فهمها والحكم عليها. لكن، كيف يتسنى له ذلك، مهما كانت تجربته وكفاءته، أي الحكم على المنتج النهائي المتمثل في القوائم المالية.[1]

لذلك فإن المدقق الخارجي يبدأ انطلاقته في تنفيذه لمهمته بالحصول على معرفة عامة حول المؤسسة محل التدقيق، وذلك من خلال قيامه بجمع المعلومات والمعطيات العامة حولها.[2]

وهذه الخطوات الرئيسية تتضمن خطوات فرعية يوضحها الشكل التالي:

الجدول رقم (01-03): الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

أ- أشغال أولية.	- التعرف على الوثائق الخارجية للمؤسسة. - التنظيم المهني. - عناصر المقارنة مابين المؤسسات.
ب- اتصالات أولى مع المؤسسة.	- حوار مع المسؤولين. - زيارات ميدانية. - التعرف على الوثائق الداخلية.
ج- انطلاق الأعمال.	- تكوين الملف الدائم. - إعادة النظر في برنامج التدخل.

المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 68.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 67.

[2] عبد السلام عبد الله أبو سرعة، مرجع سابق، ص: 76.

وفيما يلي شرح الخطوات السابقة، التي تضمنها الشكل السابق.[1]

1-الأشغال الأولية: هي خطوة يطلع المدقق من خلالها على الوثائق الخارجية عن المؤسسة، مما يسمح له من التعرف على محيطها ومعرفة القوانين والتنظيمات الخاصة بالقطاع، وما كتب حوله وخصوصياته وحول المهنة والمؤسسة أحيانا.مما يمكنه من استخراج معايير المقارنة مابين مؤسسات القطاع.

2- الاتصالات الأولى مع المؤسسة المدققة: يتعرف المدقق من خلال هذه الخطوة على المسؤولين ومسيري مختلف المصالح ويجري حوارا معهم ومع من سيشتغل معهم، أكثر من غيرهم، أثناء أدائه للمهمة. كما يقوم بزيارات ميدانية يتعرف من خلالها على أماكن المؤسسة، نشاطاتها ووحداتها. وعليه أن يغتنم الفرصة والاستفادة من زيارة العمل هذه فقد يتعذر عليه تكرارها.

3- انطلاق الأشغال: يحصل المراجع على نظرة عامة، شاملة وكاملة حول المؤسسة بعد قطع مختلف الخطوات وجمع معلومات تتصف بالديمومة، نسبيا، في ملف هو الملف الدائم الذي سبقت الإشارة إليه، كما يمكنه في نهاية هذه المرحلة إعادة النظر في برنامج تدخله المسطر.

ثانيا- فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:

وفي تقييمه لنظام الرقابة الداخلي لابد عليه من إتباع خمس خطوات وهي كالأتي:[2]

1-جمع الإجراءات(saisie de procédures): يتعرف المدقق على نظام الرقابة من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وتدوينه للملخصات لها(المكتوبة وغير المكتوبة)، إن نظام الرقابة الداخلية نظام شامل وحسب النظرية العامة للنظم فإنه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي وحس نفس النظرية يمكن أن يجزأ إلى أنظمة جزئية أخرى وهكذا ....الخ.

2- اختبارات الفهم(test de conformité): يحاول المدقق أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع وعليه أن يتأكد من فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق أي أن يتأكد بأنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها بعد تتبعه لإجراءات للقيام بالعملية فعلا، إن القيام بهذا الاختبار يعتبر ذا أهمية محدودة، الهدف

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص: 69.

[2] أحمد قايد نور الدين، **"التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، السودان، 2015، ص ص: 62-63.

منه هو تأكد المدقق من أن الإجراء موجود وموجود وأنه أحسن تلخيصه وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

3- **التقييم الأولي للرقابة الداخلية:** بالاعتماد على الخطوتين السابقتين يتمكن المدقق من إعطاء تقييم أولي للرقابة الداخلية باستخراجه مبدئيا لنقاط القوة (ضمانات تسمح بالتسجيل الجيد للعمليات) ونقاط الضعف (عيوب يترتب عنها خطر ارتكاب أخطاء وتزوير) تستعمل هذه الخطوة غالبا استمارات مختلفة أي استمارات تتضمن أسئلة تكون الإجابة عليها إما ب: "نعم" أي إيجابي أو "لا" أي سلبي.

4- **اختبارات الاستمرارية:** يتأكد المدقق من خلال هذا النوع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة.

يحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة لها كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة.

5- **التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية:** باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المدقق من الوقوف على ضعف النظام وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نظام القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي لذلك النظام . وعلى ضوء ما تقدم وبعد إلمام شامل بنظام الرقابة الداخلية وتحدد درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام عند المدقق تتضح المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات ولفحوص التي سيقوم بها المدقق أثناء تنفيذ تحقيقات التدقيق، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المدقق مجال بحثه.

الفرع الثاني: وسائل و أدوات تنفيذ مهمة التدقيق

أولا - وسائل الحصول على أدلة الإثبات:

بشكل عام ترتبط الوسائل المستخدمة لجمع أدلة الإثبات بنوع الأدلة المرغوب بالحصول عليها.

1-**الجرد الفعلي Physical Examination:** يتطلب ذلك بان يطلع المدقق أو أحد مندوبيه على وثائق وصور الأصول والقيام بعملية العد أو الوزن أو القياس، وحتى تكون عملية الجرد ناجحة يجب أن تتوفر

فيها الشروط التالية: حضور المدقق أو أحد مندوبيه لإجراء الرقابة الفعالة؛ قدرة المدقق ومندوبيه التعرف على عنصر الجرد وتمييزه؛ قدرة المدقق ومندوبيه التعرف على مدى جودة وصلاحية الأصل.[1]

2- الفحص المستندي Inspection: عند قيام المدقق بجمع هذا النوع من الأدلة فإنه يقوم بفحص هذه المستندات فحصا دقيقا ليتأكد من صحتها وملاءمتها. ومن الأمور التي ينبغي أن يوليها المدقق أهمية عند عملية فحص المستندات المرفقة ليس لها علاقة بالمؤسسة.

3-نظام الاستفسارات Inquiry: عندما يرغب المدقق في الحصول على إفادة من إدارة المؤسسة فإنه يطلب من الموظفين إما شفهيا أو كتابيا بتزويده ببعض المعلومات أو البيانات أو الإجابة على بعض الاستفسارات الضرورية، بهذه الطريقة يستطيع المدقق الحصول على هذا النوع من الأدلة التي لا يستطيع أو يصعب عليه الحصول عليها بنفسه.

4- نظام المصادقات Confirmation: تهدف هذه الوسيلة إلى الحصول على إفادات من أطراف خارج المؤسسة عن صحة أرصدتهم لدى المؤسسة، فعندما يقوم المدقق بفحص بند المدينين مثلا فإنه يستخدم هذه الوسيلة للحصول على تأكيد منهم بصحة أرصدتهم لدى المؤسسة، وينبغي أن تصل إجابات الأطراف الخارجية إلى المدقق مباشرة حتى تكون لها حجية قوية تفاديا لوقوعها بأيدي موظفي المؤسسة فيحصل تعديل أو إخفاء لبعض المعلومات.[2]

ثانيا- أوراق العمل: تعرف أوراق العمل على أنها الدليل الملموس على ماقام به المدقق من أجل الوصول إلى إجراءات المراجعة المستخدمة وهي تشمل كذلك الأدلة والقرائن التي يستند إليها في إعداد تقريره.

ومن هنا سنميز بين أنواع أوراق العمل في النقطتين التاليتين:[3]

1-الملف الدائم: يحتوي الملف الدائم على العناصر الآتية:

أ) عموميات: تشتمل هذه النقطة على كل ما يتعلق بعقود التأسيس وعدد الأسهم وتوزيعها بين المساهمين مع بيان حصة كل مساهم والنظام الداخلي للمؤسسة، وكل ما يصف عملياتها وأنشطتها ومراحل التصنيع

[1] زهير عيسى، **"تدقيق الحسابات الإجراءات العملية"** ، الطبعة الأولى، دار البداية، 2015، ص: 177.

[2] المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، **"مراجعة ومراقبة داخلية"**، المملكة العربية السعودية،2004، ص ص: 39-40.

[3] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص:128،130.

الأساسية داخلها والخريطة التنظيمية مع ذكر أسماء ومراكز الأشخاص المسؤولين داخلها والوسائل التقنية الكفيلة بتحقيق الخطة الإنتاجية المرسومة من قبلها.

ب) وثائق تتعلق بنظام الرقابة الداخلية: يشتمل هذا البند على كل التقارير المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية للسنوات الماضية مع تقديم وصف مدقق لمقوماتها ومدى الالتزام بإجراءاتها على مستوى المديريات والوظائف.

ج) الحسابات السنوية والتقارير: يحتوي هذا العنصر على كل الحسابات المتعلقة بالمؤسسة من موجودات ومطاليب وحسابات النتائج وبرامج المراجعة بالنسبة للسنوات الثلاثة الماضية، وكذا التقارير العامة والخاصة والاستثنائية المتعلقة بحسابات المؤسسة.

هـ) التحاليل الدائمة للحسابات: يكون من المفيد أن يحتفظ المدقق في ملفه الدائم على بعض التحاليل الهامة التي أجريت على بعض الحسابات بغية مقارنتها بالسنوات السابقة وأخذ معطيات السنة الحالية كسنة للمقارنة، عادة ما تستخدم تحاليل الحسابات المتعلقة بالمصاريف الإعدادية، الأسهم، القروض، الديون طويلة الأجل، الزبائن، المؤونات، الموردين، المخزونات وإلى غير ذلك من الحسابات التي يرى المدقق أهميتها انطلاقا من طبيعة نشاط المؤسسة.

و) كل ما يتعلق بالجانب الجبائي والاجتماعي: يحتفظ المدقق بالوثائق الواردة من إدارة الضرائب والدالة عن نظام التصاريح الواجب إتباعه وعن المعدلات الواجب الخضوع لها، وكل ما يتعلق بالرقابة الجبائية وشبه الجبائية والاشتراكات في الضمان الاجتماعي.

ز) كل ما يتعلق بالجانب القانوني: تحتوي هذه النقطة على العناصر المكونة للشق القانوني للمؤسسة، مثل محاضر الاجتماع لمجلس الإدارة وكذا العقود المبرمة مع المؤسسة كعقد التأمين أو عقود الصفقات والوثائق المتعلقة ببراءة الاختراع وما يتعلق بالتقارير القانونية.

2- ملف الدورة الحالية (الملف الجاري):[1] يختلف ملف الدورة الحالية عن الدائم كونه يخص جمع كافة الأدلة والقرائن المبررة للعمليات التي تم تسجيلها، والطرق المتبناة خلال الدورة موضوع التدقيق، لذلك نستطيع أن نقول بأن هذا الملف يحتوي على:

[1] محمد تهامي طواهر ومسعود صديقي، مرجع سابق، ص:130-131.

- ✓ برنامج تفصيلي لعملية التدقيق؛
- ✓ الحسابات السنوية للمؤسسة وكذا التحليلات المدعمة لأرصدتها؛
- ✓ التقارير العامة والخاصة المتعلقة بالدورة موضوع التدقيق؛
- ✓ الخطوات المتبعة لتقييم نظام الرقابة الداخلية، والتقرير المدعم لذلك والوثائق المستعملة في التقييم؛
- ✓ الملاحظات الناجمة عن الحسابات المفحوصة؛
- ✓ كل المراسلات التي تمت مع أطراف من خارج المؤسسة كالبنوك، العملاء والموردون؛
- ✓ المشاكل التي صادفت المدقق أثناء أداء مهمته.

الفرع الثالث: كتابة التقرير

❖ يعرف التقرير على أنه ملخص مكتوب يبدي فيه المدقق الخارجي رأيه الفني المهني المحايد عن صحة البيانات الواردة في القوائم المالية والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ويوجه هذا التقرير إلى الأطراف ذوي العلاقة بمثل هذه البيانات.[1]

حيث يعتبر التقرير بمثابة الحوصلة التي يصل إليها المدقق بعد أن ينتهي من تدقيق جميع أوراق وملفات المؤسسة، حيث يعطي رأيه في التقرير لما توصل له من نتائج. ويجب أن يحتوي التقرير على العناصر التالية: [2]

أولا - محتويات التقرير:

1-**العنوان:** يجب استخدام عنوان مناسب مثل (تقرير المدقق)، وهذا يساعد القارئ على تحديد تقرير المدقق وتمييزه بسهولة عن التقارير التي يصدرها الآخرون كالإدارة مثلا.

2- **الجهة التي يوجه إليها تقرير المدقق:** يتم توجيه التقرير عادة إلى المساهمين (أو أصحاب المشروع بصفة عامة)، كما يمكن أن يوجه التقرير المطول إلى مجلس إدارة المؤسسة.

3- **نطاق ومجال التدقيق:** ويشمل ذلك بصفة أساسية ما يلي:

أ)البيانات المالية التي تمت مراجعتها، والقوائم التي تشملها، والفترة المالية التي تشملها،...وما إلى ذلك.

[1] غسان فلاح المطارنة، **"تدقيق الحسابات المعاصر،الناحية النظرية"**، الطبعة الأولى،دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006، ص:113.

[2] حامد طلبة محمد أبو هيبة، **"أصول المراجعة"**، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2012، ص ص: 163-164.

ب) مدى الفحص الذي قام به المدقق، والاختبارات التي قام بها إلى المدى الذي رآه ضروريا ومناسبا.

4- **رأي المدقق:** يجب أن يبرز التقرير بوضوح لرأي المدقق فيعرض البيانات المالية، وفي مركزها المالي، ونتائج أعمالها.

5- **تاريخ التقرير وتوقيع المدقق وعنوانه:** وذلك حتى يكون واضحا لمن يطلع على هذا التقرير الحدود الزمنية لمسؤولية المدقق والأحداث التي قد تقع بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع التقرير، وما قد يقع خلال ذلك أو بعد ذلك من الأحداث.

ثانيا: أشكال تقرير المراجع: ومن الممكن أن يأخذ أحد شكلين رئيسين:

أولهما: تقرير مختصر Short-Form Report

وثانيهما: تقرير مطول Longe-Form Report

1-**التقرير المختصر:** ويعتبر هذا الشكل العادي المتعارف عليه لتقرير المدقق، و الذي يرفق بالقوائم المالية المنشورة (الميزانية أساسا).وعلى الرغم من أن هذا التقرير يتصف بالاختصار، إلا أن ذلك لا يعني إطلاقا عدم وضوح ما يحتويه، فا الاختصار ينبغي ألا يكون به أي إخلال في توصيل رأي المدقق وحكمه على القوائم المالية لمستخدمي المعلومات المحاسبية إذ انه هو التقرير الذي ينشر مع القوائم المالية مما يؤكد إمكانية الاعتماد عليه سواء من داخل المشروع أم من قبل أي طرف خارجي.[1]

2- **التقرير المطول:** وهو يتضمن التقارير التي تعد لأغراض خاصة مثلل التقرير الخاص بشرح وبيان الأخطاء التي اكتشفها المدقق خلال مراجعته، والتوصيات بإجراء أي تعديلات في النظام المحاسبي لغرض رفع كفاءته أو تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية الموجودة، وقد يتطلب من مدقق الحسابات أيضا إعداد تقرير بنتائج فحصه في نطاق معين بالذات (مثل مراجعة عمليات المخزون لاكتشاف أي اختلاسات بها) [2]

[1] حامد طلبة محمد أبو هيبة، مرجع سابق، ص: 162.

[2] محمد سمير الصبان، **"نظرية المراجعة وآليات التطبيق"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص: 161.

كذلك يترتب على مهمة مدقق الحسابات إعداد ما يلي:[1]

- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر؛
- ✓ تقرير لمصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء؛
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات
- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية؛
- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية؛
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال؛
- ✓ تحديد معايير التقرير وأشكال وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم؛

[1] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/11، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد42، 2010، المادة 25، ص: 7.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

لقد تعرضت مهنة التدقيق الخارجي إلى عدة انهيارات أدت إلى فقدان الثقة في منتجاتها، وذلك من خلال تواطأ بعض مكاتب التدقيق مع الشركات الأمر الذي أدى إلى انهيار الكثير من الشركات. وهو مدعى إلى تحرك الدولة بوضع قوانين لمنع حدوث هذه التواطئات.

بدورها الجزائر مستها هاته الظاهرة، حيث وضعت هيئات مختصة لضبط المهنة ولم تكتفي بهذا بل وضعت جملة من القوانين والتشريعات ليعرف المدقق ماله وما عليه ولا يتعدى أي قانون لأنه مراقب من قبل هيئة مختصة.

المطلب الأول: الهيئات المشرفة والقانون المنظم للمهنة سنة 2010.

سوف نتناول في هذا المطلب كل من الشروط العامة لممارسة المهنة، الهيئات المشرفة عنها و القوانين التي تضبطها.

الفرع الأول: الشروط العامة لممارسة المهنة

نصت المادة الثامنة من القانون 10-01 بعض الشروط لممارسة مهنة التدقيق لتصبح كالتالي:[1]

- ✓ الجنسية الجزائرية؛
- ✓ أن يكون حائزا على الشهادة المطلوبة لممارسة المهنة؛
- ✓ التمتع بكل الحقوق المدنية والسياسية؛
- ✓ أن لا يكون المترشح قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- ✓ تأدية اليمين؛
- ✓ أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها قانونا.

[1] القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/07/11، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب وحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد42، المادة 08، ص: 5.

والملاحظ على القانون الجديد 10-01 أنه أتى ببعض التغيرات في شروط الممارسة المهنية، حيث أصبح لا يمكن ممارسة مهنة تدقيق الحسابات إلا بعد التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، أو المصف الوطني للخبراء المحاسبين بالنسبة للخبير المحاسب، بالإضافة إلى الاعتماد المسبق من طرف الوزير المكلف بالمالية. ونشير إلى أن طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أصبحت بموجب هذا القانون ترسل إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يبلغ قرار الإعتماد أو الرفض المعلل في أجل أربعة أشهر.

الفرع الثاني: الهيئات المشرفة على مهنة التدقيق(ما بعد المرسوم 10-01)

وهي الهيئات الجديدة التي نشأت بعد صدور قانون 10-01 سنة 2010، والتي حلت محل المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

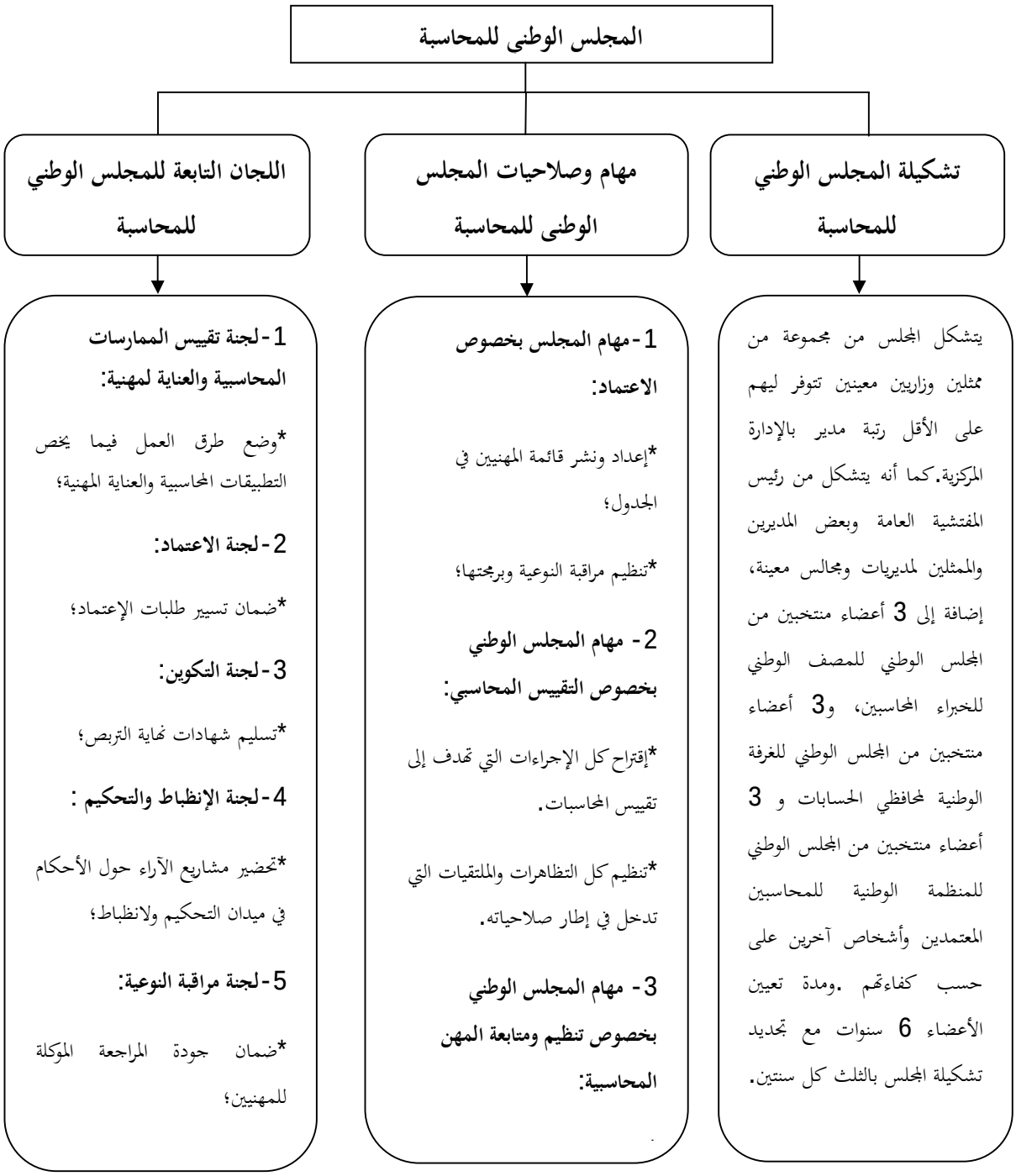
المجلس الوطني للمحاسبة:

تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بصدور المرسوم التنفيذي 96-318 في سنة1996تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية[1]، حيث حدد هذا المرسوم كلا من مهام وصلاحيات المجلس، تشكيلته وكل الأحكام التي تسيره، وكان عمل هذا المجلس بعيدا كل البعد على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي، لكن بعد الإصلاحات التي شهدتها مهنتي المحاسبة والتدقيق خاصة بعد صدور القانون 10-01 تم سن مرسوم تنفيذي 11-24 في سنة 2010 والذي ألغى بدوره المرسوم التنفيذي السابق 96-318، حيث أن المرسوم الجديد أعاد تشكيلة المجلس، تنظيمه وسير عمله، وهو تحت وصاية الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية. يضم المجلس ثلاث منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل كما يضم أعضاء آخرين ممثلين للعديد من الوزارات والهيئات العمومية.

[1] علي معطي الله، حسينة شريخ، **"عن المهن الحرة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"**، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع، 2006، ص: 78.

وفيما يلي عرض كل من مهام وصلاحيات ولجان التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة وهي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم(01-02): تقسيمات المجلس الوطني للمحاسبية



المصدر: من إعداد الطالبة، استنادا على المرسوم التنفيذي رقم 11-24، والمتعلق بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره

وقد ضم المجلس الوطني للمحاسبة ثلاث هيئات، وما يميز هذه الهيئات الجديدة هو الفصل بين المهن الثلاث وهي كلها تحت سلطة المجلس الوطني للمحاسبة الذي تم إعادة تفعيله، وتتمثل هذه الهيئات فيما يلي:

أولا- المصف الوطني لخبراء المحاسبة (ONEC): بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27-01-2011 تحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين لأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني لخبراء المحاسبين ثلاث منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة وتتمثل مهامهم في القيام بالأعمال الآتية:[1]

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني بخبراء المحاسبين وتسييرها.
- ✓ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة ملية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة المالية الموالية.
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ✓ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ✓ تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية والمنظمات الدولية لمماثلة.
- ✓ إعادة النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين .
- ✓ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.

ثانيا- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC): يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-01-2011 وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:[2]

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.

[1] المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد:07، 2011، المادة:4، ص:8.

[2] المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد: 07، 2011، المادة:4، ص:11.

- ✓ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ✓ ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ✓ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- ✓ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

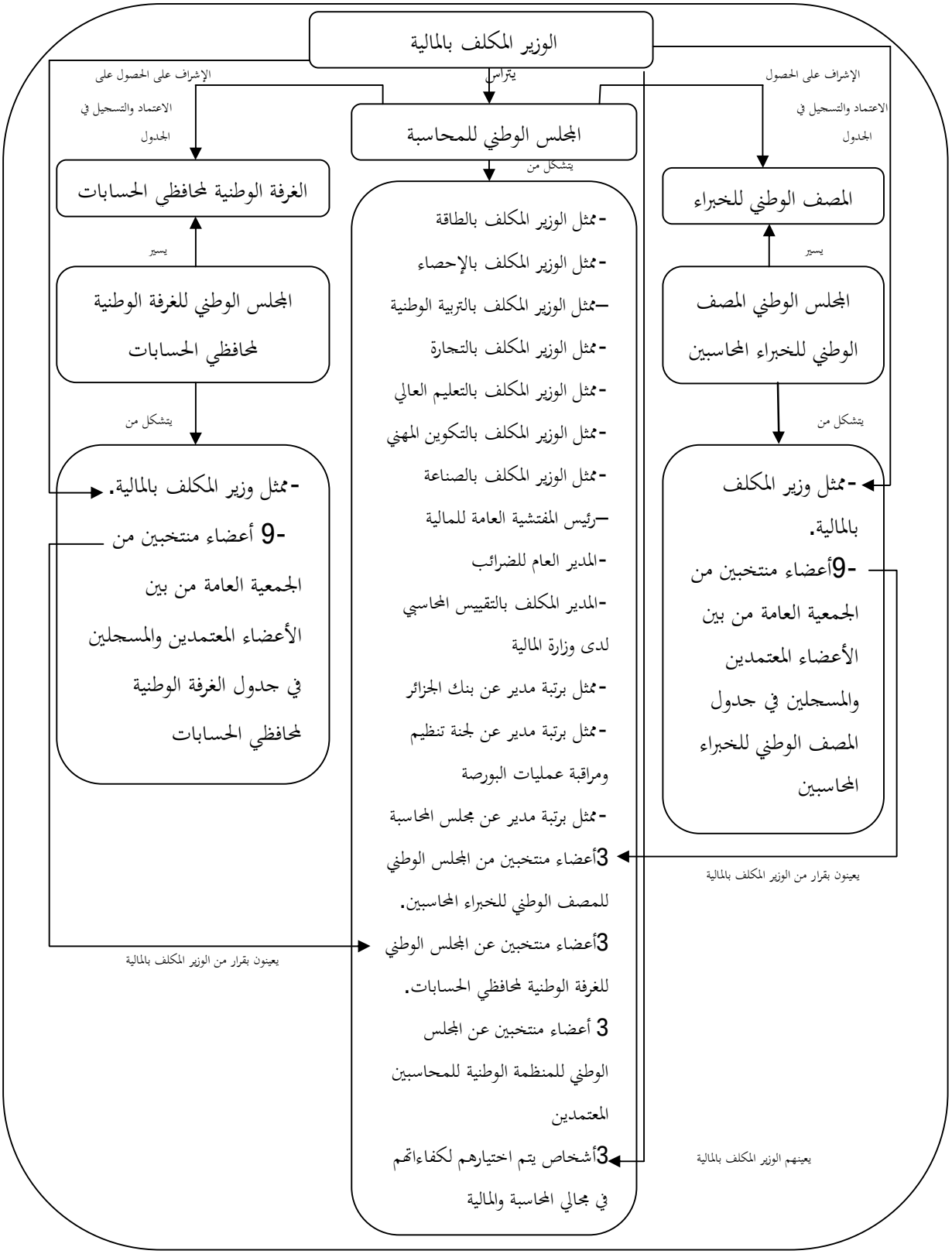
ثالثا- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين(ONCA): يشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-10-2011 حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المطالب بها.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:[1]

- ✓ إدارة وتسيير الأملاك المنقولة وغير لمنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ✓ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية.
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ✓ ضمان تعميم ونشر وتوزيع نتائج الأشغال المتعلقة بمجال الذي تغطيه المهنة.
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ✓ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية.
- ✓ تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

[1] المرسوم التنفيذي11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، **يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره**، العدد:07، 2011، المادة:4، ص:14.

الشكل رقم(01-03): العلاقة بين الهيئات المشرفة على تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر



المصدر: بهلولي نور الهدى،" **أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر**"، أطروحة دكتوراه،كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2017/2016، ص: 133.

الفرع الثالث: القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة: يمكن تناول وتقسيم النصوص والتشريعات التي تناولت تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر إلى:

- تشريعات متعلقة بشخصية المدقق؛
- تشريعات متعلقة بالعمل الميداني؛
- تشريعات متعلقة بإعداد تقرير عملية التدقيق.

أولا - تشريعات متعلقة بشخصية المدقق:

1- المستوى العلمي: يجب على الشخص الذي يريد مزاولة مهنة التدقيق أن يكون محصلا للمستوى العلمي المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 11-72، بحسب نص المادة الثانية: [1]"يجب على المترشحين للتكوين الحصول على شهادة خبير محاسب ومحافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد أخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادات جامعية أو أجنبية معترف بمعدلاتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين".

2- الاستقلال والحياد: إن استقلال وحياد المدقق الخارجي يعتبر من أهم المعايير التي تضمن تحقيق أهداف عملية التدقيق وجودتها. ومن أهم مظاهر الاستقلال وحياد المدقق الخارجي في الجزائر ما يلي:

- **تعيين المدقق:** ويتم تعينه كما يلي:[2]

✓ التعيين عن طريق الجمعية العامة للمؤسسة: تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات لمختلف المؤسسات أو الهيئات بعد موافقتها كتابيا وعلى أساس دفتر شروط محافظي الحسابات وهذا حسب نص المادة 26 من المرسوم 10-01، حيث حدد نفس المرسوم عهدة محافظ الحسابات ب 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، كما أشارت المادة 29 من نفس المرسوم على أنه:[3] "عندما تقرر الشركة أو الهيئة تعيين أكثر من مدقق محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون".

---

[1] مرسوم تنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 20 فبراير سنة 2011، **يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد متخصص لمهنة المحاسب**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد11، المادة02، ص: 5.

[2] عمر علي عبد الصمد، **"التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"**، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، الجزء الثاني، 2018، ص ص:264-263.

[3] القانون 10-01 المؤرخ في 2010/07/11، **يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ لحسابات والمحاسب المعتمد**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد42، المادة 29، ص: 8.

✓ التعيين عن طريق المحكمة: التعيين عن طريق المحكمة نصت عليه المادة 715 مكرر 4: "وإذا لم يتم تعيين الجمعية العامة لمندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة مقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين".

- **عزل المدقق:** [1]

ويتم عزل المدقق لخارجي في الحالات العادية من قبل إدارة المؤسسة بعد انتهاء المدة القانونية والمقدرة بـ 3 سنوات القابلة للتجديد مرة واحدة، إضافة إلى ذلك تطرق المشرع الجزائري إلى حالات العزل غير العادية، من خلال المادتين 715 مكرر08، 715 مكرر 09 من القانون التجاري، والتي أعطت لأعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الحق في اللجوء إلى الجمعية العامة أو العدالة عن طريق الجهات المختصة بطلب عزل المدقق الخارجي وإنهاء مهامه بناءا على أسباب مبررة، دون إمكانية عزله بصفة مباشرة.

ثانيا- تشريعات متعلقة بالعمل الميداني: [2] في غالبية الأوقات يرتكز العمل الميداني لمهمة التدقيق على أربعة عناصر التخطيط والإشراف والتقييم والإقناع، كلها أحكام تصب في بوتقة تأكيد كفاءة العمل المنجز، وفق ما نص عليه في مضمون المادة 35 من القانون 10-01 "مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه" .

ثالثا- تشريعات متعلقة بإعداد التقرير: على ضوء ما جاء في قرار الوزير المكلف بالمالية فإن للتقارير معايير محددة يجب أن يراعيها المدقق (محافظ الحسابات)، كأن يتقيد بما جاء في نصوصها عند إعداد تقريره، منها:

✓ يجب أن ينتهي التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.

✓ يؤسس المحافظ رأيه من خلال فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها.

---

[1] عاشوري عبد الناصر، مرجع سابق، ص: 107.

[2] محمد أمين لونيسة، **"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017/2016، ص ص: 83-84.

✓ ينطلق المحافظ للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية لكل من الميزانية وحساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة،جدول حركة رؤوس الأموال وكذا الملاحق.

✓ يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويرسل للجمعية العامة العادية.

المطلب الثاني: معايير التدقيق في الجزائر

قامت الإصلاحات التي طرأت على مهنة التدقيق في الجزائر من خلال إصدار القانون 10-01 الذي أصدر 8 معايير للتدقيق سنة 2016 و4 أخرى سنة 2017 ويمكن عرض هذه المعايير كما يلي:

أولا: عرض معايير التدقيق الجزائرية (المجموع الأولى):صدرت المجموعة الأولى من معايير التدقيق من طرف وزارة المالية عن المجلس الوطني للمحاسبة المؤرخة في 04 فيفري 2016 والمتضمن الأربع معايير التالية:[1]

1-المعيار الجزائري للتدقيق 210 (اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق):

1-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة، حول أحكام مهمة التدقيق.

✓ ويخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوف المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة أو تدقيقات الكيانات الصغيرة.

1-2 أهداف المعيار:

✓ إن هدف المدقق هو قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها.

✓ يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل إختلاف محتمل.

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، "م.ج.ت210،م.ج.ت 505، م.ج.ت 560، م.ج.ت 580"، المجلس الوطني للمحاسبة.

2-المعيار الجزائري للتدقيق 505 (التأكيدات الخارجية):

2-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يعالج المعيار الجزائري للتدقيق505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

2-2 أهداف المعيار:

✓ هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هي تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية.

✓ التأكيد الخارجي هو دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف غير، سواء أكان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل أخر.

3-المعيار الجزائري للتدقيق 560 (أحداث تقع بعد إقفال الحسابات):

3-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق تجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.

3-2 أهداف المعيار:

✓ الحصول على العناصر المثبتة الكافية والملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشوف المالية(تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشوف المالية أو معلومة متضمنة فيها، قد تمت معالجتها وفقا للمنهج المحاسبي المطبق.

4-المعيار الجزائري للتدقيق 580 (التصريحات الكتابية):

4-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يعالج المعيار الجزائري للتدقيق580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار الكشوف المالية.

2-4 أهداف المعيار:

- ✓ الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوفات المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق،
- ✓ تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكيدات الخاصة المتضمنة فيها عن طريق التصريحات الكتابية، إذا اعتبره المدقق ضروريا أو إذا كان مطلوبا في إطار معايير تدقيق أخرى.
- ✓ الرد بشكل ملائم على التصريحات الكتابية المقدمة من طرف الإدارة أو في حالة عدم تقديم التصريحات المكتوبة المطلوبة من طرف المدقق.

ثانيا- عرض معايير التدقيق الجزائرية (المجموعة الثانية): وقد صدرت المجموعة الثانية بتاريخ 11أكتوبر 2016 وتضمنت المعايير التالية:[1]

1-المعيار الجزائري للتدقيق 500 (العناصر المقنعة):

1-1 مجال تطبيق المعيار:

- ✓ يعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول غلى عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
- ✓ يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

1-2 أهداف المعيار:

- ✓ يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكينه من الحصول على العناصر المقنعة الكافية و المناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه.

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، "م.ج.ت 300، م.ج.ت 500، م.ج.ت 510، م.ج.ت 700"، المجلس الوطني للمحاسبة.

2-المعيار الجزائري للتدقيق 300 (تخطيط تدقيق الكشوف المالية):

2-1 مجال تطبيق المعيار:

- ✓ يدرس المعيار التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية، ويخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة.
- ✓ تعالج على حدا المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار مهمة التدقيق الأولية.

2-2 أهداف المعيار:

- ✓ يستوجب تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشوفات المالية.

3-المعيار الجزائري للتدقيق510 (مهام التدقيق الأولية- الأرصدة الافتتاحية):

3-1 مجال تطبيق المعيار:

- ✓ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، ويجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية،

3-2 أهداف المعيار:

- ✓ جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة التي تسمح بضمان أنه:

-قدتم عند إعادة الافتتاح نقل أرصدة إقفال السنة المالية السابقة بشكل صحيح وأنها لا تحتوي على أي اختلال له تأثير معتبر على الكشوف المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية، -الطرق المحاسبية الملائمة والتي انعكست في الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية، -قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وقد تم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق.

4-المعيار الجزائري للتدقيق 700 (تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية):

4-1 مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار ما يلي:

- التزام المدقق بتشكيل رأي حول الكشوف المالية.
- شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق ويكون قد أدى إلى صياغة رأي غير معدل.

4-2 أهداف المعيار:

تتمثل أهداف المدقق فيما يلي:

أ-تشكيل رأي حول الكشوف المالية القائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة.

ب-التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي.

ثالثا- عرض معايير التدقيق الجزائرية (المجموعة الثالثة): وصدرت هذه المجموعة في 15 مارس 2017 وتضمنت ما يلي:[1]

1-المعيار الجزائري للتدقيق 520 (الإجراءات التحليلية):

1-1 مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار:

✓ استخدام المدقق للإجراءات التحليلية باعتبارها مراقبة مادية في جوهرها.

✓ إلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.

1-2 أهداف المعيار:

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، "م.ج.ت 520، م.ج.ت 570، م.ج.ت 610، م.ج.ت 620"، المجلس الوطني للمحاسبة

✓ يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية.عليه كذلك تور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية.

2-المعيار الجزائري للتدقيق 570 (استمرارية الاستغلال):

2-1 مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار التزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية المتعلقة بتطبيق الإدارة لفرضية استمرار الاستغلال في إعداد الكشوف المالية.

2-2 أهداف المعيار:

أهداف المدقق هي ما يلي:

أ-جمع العناصر مقنعة كافية وملائمة من أجل تقدير صحة فرضية استمرارية الاستغلال الموضوعة من طرف الإدارة أثناء إعداد وعرض الكشوف المالية.

ب- استنتاج وجود (عدم يقين) معتبر أو لا، حول قدرة الكيان على مواصلة استغلاله.

3-المعيار الجزائري للتدقيق 610 (استخدام أعمال المدققين الداخليين):

3-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يعالج هذا المعيار شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار (م.ج.ت315)، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته. لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيه الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

3-2 أهداف المعيار:

✓ إذا وجدت لدى الكيان وظيفة التدقيق الداخلي وخلص المدقق الخارجي إلى إمكانية الاستفادة منها لاحتياجات التدقيق، فإن أهدافه هي:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين.
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.

4-المعيار الجزائري للتدقيق620 (استخدام أعمال خبير معيين من طرف المدقق):

4-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.

✓ الخبير المعين من طرف المدقق هو شخص طبيعي أو هيئة ذوي خبرة في ميدان أخر غير المحاسبة أو التدقيق، والتي تستخدم أعمالهم في هذا الميدان من طرف المدقق لمساعدته في جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة.

4-2 أهداف المعيار:

✓ أهداف المدقق هي كالتالي:

- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه.
- تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات المدقق.

رابعا- عرض معايير التدقيق الجزائرية (المجموعة الرابعة): صدرت هذه المجموعة من المعايير بتاريخ 24 سبتمبر 2018 وتضمنت مايلي:[1]

1- المعيار الجزائري لتدقيق 230 (وثائق التدقيق):

1-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يعالج المعيار 230 المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوفات المالية. لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.

من جهة أخرى يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

[1] وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، "م.ج.ت 230،م.ج.ت 501، م.ج.ت530، م.ج.ت 540"، المجلس الوطني للمحاسبة.

2-1 أهداف المعيار:

✓ أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي:

- تشكل ملفا كافيا وملائما للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛
- تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأداءه وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق ولمتطلبات النصوص القانونية والتنظيمية المطبقة؛
- تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية؛

2- المعيار الجزائري للتدقيق 501 (العناصر المقنعة- اعتبارات خاصة)

2-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و 500 وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوف المالية.

2-2 أهداف المعيار:

✓ يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص:

- وجود المخزونات وحالتها؛
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- وتقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقا للمعيار المحاسبي المطبق؛

3- المعيار الجزائري للتدقيق 530 (السبر في التدقيق):

3-1 مجال تطبيق المعيار:

✓ يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السبر في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق.

يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السبر الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ماء ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.

✓ يتمم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 الذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وانجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.

3-2 أهداف المعيار:

✓ يهدف المدقق الذي يستعين بالسبر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

✓ السبر الذي أجري على نسبة أقل من 100 من عناصر مجتمع إحصائي دال للتدقيق هو وسيلة توفر للمدقق قاعدة معقولة لاستقراء نتائجه حول عينة ما على كافة المجتمع الإحصائي الذي استخرجت منه.

4- المعيار الجزائري للتدقيق 540 (تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها):

4-1 مجال تطبيق اللمعيار:

✓ يعالج المعيار 540 واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق الكشوف المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة. وتحديدا يطور هذا المعيار الكيفية التي من خلالها تطبق المعيار 315، 330، ومعايير أخرى، التقديرات المحاسبية.

4-2 أهداف المعيار:

✓ الهدف المسطر للمدقق هو جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن:

- التقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية، المدرجة في الكشوف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة، معقولة؛
- المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة، وهذا في المرجع المحاسبي المطبق.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا إلى جوهر التدقيق الخارجي المتمثل في تدقيق القوائم المالية وإبداء الرأي حول صحتها ومصداقيتها، فلهذا للتدقيق الخارجي أهمية بالغة تفيد كل أطراف المؤسسة والأطراف الأخرى الخارجية التي لها علاقة بالمؤسسة.

كما تبين لنا من خلال هذا الفصل أن التدقيق الخارجي يتم وفق منهجية منظمة، تتم وفق خطوات والمتمثلة في الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة كذلك فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة وذلك بالاستعانة بوسائل إثبات و أوراق عمل للاستخلاص للتقرير النهائي الذي يكون حوصلة لما تطرق إليه وما توصل له من نتائج، وذلك من قبل شخص محايد مستقل ذو كفاءة علمية وعملية.

ولم يخلو التدقيق من المشاكل ومحاولات الغش من قبل المدققين حيث تم وضع هيئات مشرفة على المهنة وقواعد وقوانين صارمة لتفادي تلك الألاعيب وضبطها بمعايير وضعت من قبل أشخاص متخصصين في المهنة لتصبح أكثر صدقا ومصداقيتا.

الفصل الثاني:

علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

أصبحت المحاسبة الإبداعية قضية العصر حيث شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة وأصبحت محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمدققين خاصة بعد أحداث انهيار شركة "ENRON" وغيرها من الشركات الرائدة في الولايات المتحدة الأمريكية والعالم، فقد تبين من خلال البيانات المالية يستطيع المحاسب المحترف وبخبرته تحريف البيانات المالية باستغلال الثغرات الموجودة في المعايير المحاسبية ومرونة المبادئ دون أن يخالفها، وهذا ما يدعى بالمحاسبة الإبداعية، حيث في الكثير من الأحيان لا يمكن كشفها، لذلك وجب البحث عن أساليب للكشف عنها واتخاذ الإجراءات اللازمة للحد منها من قبل المدقق الخارجي.

ومن هذا المنطلق سوف نتطرق في هذا الفصل إلى ما يلي:

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثاني: سبل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وإجراءات الحد منها.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول المحاسبة الإبداعية.

تعتبر المحاسبة الإبداعية وليدة المبادئ والقواعد المرنة للمحاسبة، حيث ظهر هذا المصطلح نتيجة الركود الاقتصادي الحاصل في بداية الثمانينات مما أثار جدلا واسعا بين الباحثين والمحاسبين. وما يهمنا في موضوعنا هذا المفهوم السلبي للمحاسبة ويقصد بها أساليب التلاعب في الحسابات لإخفاء الأداء الفعلي للمؤسسة وتحسين صورتها لضمان مكانتها في السوق.

المطلب الأول: أساسيات المحاسبة الإبداعية

سوف يتضمن هذا المطلب كل من تعريف المحاسبة الإبداعية، خصائصها ومجالاتها وأشكالها.

الفرع الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

إن التعاريف التي تناولت المحاسبة الإبداعية عديدة نذكر منها:

- "المحاسبة الإبداعية هي تحويل أرقام المحاسبة المالية من ما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب في إعداده من خلال الاستفادة من القواعد الحالية/أو تجاهل بعضها أو كلها".[1]
- وقد عرفها Mulford and Comiskey(2002) بأنها: مجموعة الإجراءات أو الخطوات التي يتم إستخدامها للتلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استخدام الاختيار في ممارسة المبادئ المحاسبية، أو أي إجراءات أخرى باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل.[2]
- وتعرف بأنها عملية معالجة الأرقام المحاسبية عن طريق استغلال الثغرات في المبادئ المحاسبية واختيار المقاييس والإيضاحات بهدف تحويل القوائم المالية عما يجب أن تكون عليه إلى الوضع الذي يفضل مستخدم القوائم المالية رؤيته، أوهي العملية التي تنظم فيها الصفقات بشكل يترتب عليه نتائج محاسبية مطلوبة سلفا بدلا من أن تكون النتائج محايدة ومتسقة.[3]

---

[1] Syed Zulfiqar Ali shah, safdar butt, Créative in a crisis ora practice to Them intto crises, conférence internationale surla recherche économique et commerciale IPEDR. Vol16, IACSIT Press, Singhafura,2011,p :97.

[2] علي محمود رمضان، **"أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي:** دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية"، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، 2014، ص: 70.

[3] Naser, K, Creative Financial Accounting : its nature and use, prentice Hall, london, 1993,p :59.

❖ وعرفها "Atul K. Shah"، 1998، بأنها عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات وحالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للمؤسسة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد والمبادئ المحاسبية بل الإخلال بجوهرها.[1]

ومن هنا يمكن القول أن المحاسبة الإبداعية هي عملية متقنة يقوم بها المحاسب من خلال استغلال الثغرات الموجودة ، وتحويل القوائم المالية على الشكل الذي يساعد أصحاب المصلحة دون المساس بالمبادئ والمعايير المحاسبية في شكلها بل استغلالها في جوهرها.

الفرع الثاني: خصائص ومجالات المحاسبة الإبداعية

أولا- خصائص المحاسبة الإبداعية :تتميز المحاسبة الإبداعية بعدة خصائص هي:[2]

- ✓ قدرة المحاسب من خلال خبرته على التحليل والتجميع.
- ✓ القدرة العالية للمحاسب على التخيل والحدس.
- ✓ المحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من خلال الخبرة والتقويم الذاتي.
- ✓ اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.

ثانيا- مجالات المحاسبة الإبداعية: ويمكن التعرف على مجالات المحاسبة الإبداعية من خلال التصنيفات الثلاثة الآتية:[3]

1-قائمة الدخل : يمكن للإدارة أن تمارس سياسات المحاسبة الإبداعية في مجال التلاعب بأرقام قائمة الدخل والتي تخص على سبيل المثال :

أ- مصاريف الاهتلاك عند التملك.

[1]Shah, Atul K. Exploring the influences and constraints on creative accounting in the United Kingdom, The European Accounting Review. May 1998,vol.7 Issue 1,p p: 83-84.

[2] الهادي أدم محمد إبراهيم وآخرون، **أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الإدارية، العدد 01، 2017، ص:25.

[3] رشا حمادة، **دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد 02، 2010، ص: 97.

ب- الاعتراف المبكر بالإيراد.

ت- تقليل مصاريف مستحقة الدفع.

ث- تضخيم المبيعات والربح الإجمالي.

ج- تقييم الأرصدة بالعملات الأجنبية.

2-قائمة المركز المالي: وهي القائمة التي تطالها ممارسات المحاسبة الإبداعية من قبل الإدارة وذلك من خلال قيامها ببعض الممارسات، منها على سبيل المثال:

أ- تضخيم مصاريف إعادة الهيكلة.

ب- التضخيم في حسابات الأصول المدنية.

ت- تقليل الالتزامات.

ث- تضخيم الممتلكات والمعدات.

ج- تضخيم المستحقات الاختيارية.

ح- زيادة الاحتياطات.

3-مجالات أخرى:[1]

أ- سوء استخدام مفهوم الأهمية النسبية.

ب- العمليات المتبادلة مابين الشركات المجموعة (القابضة و التابعة).

ت- طرائق المحاسبة الإبداعية: بناءا على ما سبق عرضه يمكن أن نميز بين ممارسات المحاسبة الإبداعية التي ينتج عنها نوعان من التلاعب، الأول تلاعب محاسبي والثاني تلاعب غير محاسبي ويبين الآتي طرائق التلاعب لكل نوع على حدى:

1- **طرق التلاعب المحاسبي:** وتكون من خلال

أ- استغلال فرصة اختيار الطرق والسياسات المحاسبية البديلة مثال:

- طرائق تقييم المخزون السلعي.
- معاملة المصاريف الرأسمالية على أنها جارية.

[1] بن محمد أنفال، **"دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:** دراسة لأراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بولاية بسكرة"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم: علوم التسيير، تخصص: فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2017/2016، ص: 31.

ب- استخدام التحيز الشخصي عند وضع التقديرات المحاسبية، مثال ذلك تقدير العمر الإنتاجي للأصل لأغراض الاهتلاك.

2- **طرق التلاعب غير المحاسبي:** وتكون من خلال

أ- تغيير تصنيف الصفقات وما ينتج عنها من تلاعب في الحسابات.

ب- تغير الزمن الحقيقي للصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لتحقيق هدف معين.

الفرع الثالث: أشكال المحاسبة الإبداعية ومنظورها الأخلاقي

أولا- أشكال المحاسبة الإبداعية: يمكن عرض أشكال المحاسبة الإبداعية كالآتي:

1- **المحاسبة النفعية (Aggressive Accounting):** هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبة محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.

2- **إدارة الدخل (Earnings Management):** هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.[1]

3- **تلطيف صورة الدخل (Income Smoothing):** هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ، يعد من أشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والاحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.[2]

---

[1] معاذ بوعروج، **"دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:** دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين"، مذكرة لنيل شهادة الماستر،قسم: العلوم التجارية، تخصص: مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2016/2015، ص: 50.

[2] خلايفة ريحانة، **"دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية:** دراسة ميدانية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، القسم: علوم التسيير، التخصص: تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2015/2014، ص: 41.

4- التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent Finencial Reporting): يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل معتمد، أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية، بهدف تظليل مستخدمي البيانات المالية، وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملا مخالفا للقانون.

5- ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية:[1] هي ممارسات لأساليب تختلف عن أساليب المحاسبة الطبيعية للحصول على أرباح غير حقيقية من خلال ممارسات ابتكاريه ومستحدثة قد تكون معقدة في القيم للمصاريف و الإيرادات.

ويمكن تلخيص هذه الأشكال في الجدول التالي:

الجدول رقم (02-01): مسميات و الأشكال المختلفة لعملية التلاعب بالحسابات

المسمى	التعريف
المحاسبة المتعسفة Aggressive Accounting	اختيار وتطبيق نشط ومعتمد لمبادئ محاسبة معينة بجهد يستهدف تحقيق نتائج مرغوبة- عادة ما تكون أرباح جارية أعلى- سواء كانت الممارسات المتبعة متفقة أو غير متفقة مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
إدارة الأرباح Earninge Management	مناورة نشطة للوصول إلى رقم ربح محدد مسبقا قد يكون موضوعا من جانب الإدارة أو تنبؤات بمعرفة المحللين الماليين أو قيم متفق عليها مع تدفق أكثر سلاسة واستدامة للأرباح.
تجميل صورة الدخل Incomesmoothing	هي شكل من أشكال إدارة الأرباح مصمم لإزالة الارتفاعات و الانخفاضات التي تظهر في الدخل على مدار فترات مالية مختلفة وذك من خلال تخفيض وتخزين الأرباح في السنوات الجيدة لاستخدامها في تعلية الدخل من خلال السنوات المنخفضة الأداء.
التقارير المالية الاحتيالية Fraudulent Financial Reporting	وهو عبارة عن تحريف معتمد للقوائم المالية أو إغفال إدراج قيم في القوائم المالية أو عدم الإفصاح عن معلومات الضرورية في القوائم المالية، وذلك بغرض خداع مستخدمي هذه القوائم، وهذا الأمر يدخل تحت طائلة الإجراءات الجنائية والمدنية والإدارية.
ممارسات المحاسبة الاحتيالية Creative Accounting Practices	كل الأساليب المستخدمة في لعبة الأرقام المالية بما في ذلك الإختيار المعتمد وغير المعتمد والتطبيق المخادع وغير المخادع للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتقارير المالية الاحتيالية، وأي خطوات تتخذ نحو إدارة الأرباح أو تخفيف تقلبات الدخل.

المصدر: طارق عبد العال حماد، **المحاسبة الإبتكارية (دوافعها، أساليبها، أثارها)**، الدار الجامعية،الإسكندرية 2011، ص: 45.

[1] ابتسام شريط و أخريات، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة لنيل شهادة الماستر، قسم: االعلوم المالية والمحاسبة، تخصص: تدقيق محاسبي، جامعة الوادي، 2017/2016، ص: 39.

ثانيا- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:[1]

تعرف أخلاقيات المهنة ETHICS بأنها نظام المبادئ الأخلاقية وقواعد الممارسة التي أصبحت معيار للسلوك المهني القويم فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت وتنامت تدريجيا مع الزمن إلى أن تم الاعتراف بها وأصبحت معتمدة أدبيا وقانونيا.

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة وخاصة العملية منها مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس والواجبات والحقوق التي يجب التقيد بها عند ممارسة عمل مهني محدد .

وفي خضم ما يقع من فضائح مالية وما ينتج عنها من قيود على الأعمال والأنشطة تجد الشركات نفسها مضطرة إلى وضع مواثيق صارمة للأخلاقيات من شأنها إرشاد سلوك أعضاء مجلس الإدارة و المديرين والموظفين، وبالرغم من الاهتمام بالأخلاقيات كان دوما جزءا من ممارسة العمل إلا أن قادة الأعمال اليوم بدءوا ينظرون إلى الأخلاقيات على أنها مجموعة من المبادئ والإرشادات السلوكية أكثر من كونها مجرد محاولة لوضع معيار يستطيع بموجبه جميع الموظفين معرفة ما هو متوقع منهم، ولكنها أيضا محاولة لتشجيع الموظفين والمديرين وأعضاء مجلس الإدارة على التفكير و اتخاذ القرارات من خلال منظومة من القيم المشتركة.

ولقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت على أساليب الانهيارات التي حدثت إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة والمراجعة، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع أساليب المحاسبة الإبداعية، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد اهتمت العديد من الجهات التشريعية و المهنية بأساليب المحاسبة الإبداعية، وقد أصدرت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية وفعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات .

وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية معللين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مراكز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك قد يكون مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين.

[1] عماد سليم الأغا، **"دور حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية:** دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية"، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص: 106،108.

ورغم ذلك هنالك تباين واضح في الآراء حول مدى سلبية أو إيجابية أساليب التأثير على القوائم المالية وأن كل رأي له من يدافع عنه وله وجهة نظره وحجته المؤثرة، إلا أن كل المداخل النظرية لعلم المحاسبة لها جانب أخلاقي يرتكز على ثلاثة مبادئ أخلاقية وهي:

1-العدالة (justice) وتعني أن يكون هنالك معايير وأسس عادلة للمعاملة بين كل الأطراف.

2- الصدق (truth) وتعني المطابقة للحقيقة.

3-عدم التحيز (faimess) وتعني القيام بإعداد التقارير المحاسبية بطريقة تخدم جميع فئات المستخدمين دون تغليب فئة على حساب الفئات الأخرى.

وقد تمت الإشارة إلى أن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي أي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل والتمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة، فقد تلجأ الإدارة إلى تغيير في القواعد المحاسبية المطبقة يهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو واستقرار للوحدة الاقتصادية، وبذلك يعتبر سلوكا كفؤا، وقد تهدف الإدارة إلى تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكا انتهازيا لا أخلاقيا ويؤكد أن افتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض حيث يصعب تحديد نوايا الإدارة في هذا الاتجاه وخاصة إن معظم تصرفات الإدارة غالبا 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:

1-ألا يحتاج المستخدم إلى القيام بعمليات وهمية مع أطراف خارجية أخرى.

2-أن يتفق أسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

3-أن تستمر المؤسسة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتابعة.

4-أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الأعمال دون أن يزج المؤسسة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا.

المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية ودوافع استخدامها

يعتبر تضارب المصالح بين الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة المصدر الرئيسي لظهور المحاسبة الإبداعية، فكل طرف له صلة بالمؤسسة يريد مصلحته الشخصية مما يؤدي بالمؤسسة أن تلجأ لاستخدام المحاسبة الإبداعية.

الفرع الأول: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي:

أولا - حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية: تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أحيانا أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالاختيار من بين البدائل المحاسبية المختلفة، وهذا يترتب عليه اختيار الشركة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.[1]

ثانيا - حرية التقديرات المحاسبية : يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يسمح للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهتلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب اكتشافه ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متفائل أو متحفظ، حسب احتياجات الإدارة ورغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخم أو التظليل من قيمتها.[2]

ثالثا - توقيت تنفيذ العملية الحقيقية : يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للوحدة الاقتصادية، فإن ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسبا فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من

[1] عماد سليم أغا، مرجع سابق، ص: 82.

[2] العمراوي سمية، **"دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، مذكرة لنيل شهادة الماستر، تخصص: مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2017/2016، ص: 36.

تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة مثلا لو أن شركة لديها استثمار معين بقيمة مليون دولار، وهذا بالتكلفة التاريخية ويمكن بيعه الآن بمبلغ ثلاثة ملايين دولار وذلك بالقيمة الحالية، ففي هذه الحالة يكون أحيانا أمام الوحدات الاقتصادية الحرية في اختيار السنة التي يرغبون فيها ببيع هذا الاستثمار وهذا بالتأكيد سينعكس على زيادة أو تقليل الربح في الحسابات الختامية.

تسمح بعض القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية باختيار أساليب محاسبية مختلفة وسياسات محددة بهدف إعطاء صورة مالية مرغوبة عن الوحدة الاقتصادية.

✓ **القيود المحاسبية المزيفة:** يمكن أن تستخدم للتلاعب في قيم الميزانية ونقل الأرباح بين الفترات المحاسبية، ويتحقق ذلك من خلال إدخال القيود المحاسبية ذات العلاقة بتعاون طرف ثالث مثل بيع أحد موجودات الوحدة الاقتصادية وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة الاندثار، أن سعر البيع المشترط بإعادة التأجير يمكن أن أعلى أو أقل من القيمة الفعلية للموجود، بحيث يستخدم الفرق لزيادة أو تخفيض قيمة الموجود والأرباح، ولتقليل فرص استخدام القيود المحاسبية المزيفة للتلاعب في البيانات المحاسبية تشجع الهيئات المحاسبية الدولية على استخدام نماذج خاصة لإثبات القيود وتفاصيلها.

✓ **القيود المحاسبية الحقيقة:** يمكن أن توظف لإعطاء صورة وانطباع جيدين عن الحسابات.[1]

الفرع الثاني: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تتعدد دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية، لكن أهم هذه الدوافع مما يلي:

أولا- التهرب الضريبي: يعد من دوافع الإدارة الرئيسية بمباركة المالكين الرئيسيين وبالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي.[2]

[1] عيسى عمر أحمد علي وآخرون، **أثر استخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية**، مجلة الشرق للدراسات والبحوث العلمية ، كلية الشرق الأهلية، ص:11. مجلة محملة عبر موقع.www.alshargahia.edu.sd بتاريخ 2020/12/30.

[2] عادل محمد محمد حسن، عبد الرحمن عبد الله عبد الرحمن، **دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية**، مجلة أماراباك ، المجلد 6، العدد 18، 2015، الأكاديمية الأمريكية العربية للعلوم والتكنولوجيا،ولاية تكساس،الولايات المتحدة الأمريكية، ص: 130.مجلة محملة عبر موقع www. Amarabac .com بتاريخ 2020/02/02.

ثانيا- التأثير على سعر سهم المؤسسة في الأسواق المالية: إن تراجع القيم المالية لمؤسسات الأعمال يؤثر سلبا في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، وإن بقائها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية.[1]

ثالثا- الحصول على التمويل أو المحافظة عليه: غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكالها المختلفة عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها. وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، التزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبيا وليس حقيقيا لتحقيق شروط التمويل المقروضة من المؤسسات المالية وإظهار الوضع المالي لمؤسسة بشكل أفضل مما هو في أرض الواقع، حيث يرتاح المستثمرون عندما يجدون أن مبيعات المؤسسة تزداد بشكل تدريجي ومتوقع من سنة لأخرى وما ينتج عنه من إبقاء الأرباح ضمن ما يتوقعونه. إن إظهار الوضع المالي للمؤسسة بشكل أفضل مما هو في الواقع دفع بعض المديرين إلى الاعتقاد بأن المستثمرين يركزون فقط على الأرباح المالية قصيرة الأمد، مما جعلهم يسعون إلى تعديل الأرباح المعلنة من خلال تقنيات المحاسبة الإبداعية. [2]

رابعا- تجنب التكلفة السياسية: تتمثل التكاليف السياسية في الأعباء التي قد تتحملها المؤسسات كبيرة الحجم؛ نتيجة القوانين والأنظمة التي تفرضها الدولة، مثل: قوانين زيادة معدلات الضرائب أو تحميل الوحدات الاقتصادية بأعباء اجتماعية مرتفعة، لذلك قد تلجأ إدارة المؤسسات إلى تبني إدارة الأرباح واختيار سياسات محاسبية تؤدي إلى تخفيض الربح؛ وذلك لتجنب مثل تلك التكاليف، وقد اختبر (Wong ,1988) تأثير التكاليف السياسية وعقود الدين على الاختيارات المحاسبية خلال الفترة وذلك باستخدام بيانات المؤسسات النيوزلندية، حيث بين أن نقل عبء الضريبة يمكن أن يحمل على المبيعات أو على مصروف ضريبة الدخل، وقد افترضت الدراسة أن المؤسسات النيوزيلندية الكبيرة تختار طريقة تحميل عبء الضريبة على المبيعات، وبالتالي سترتفع معدلاتها الضريبية إلى مستوى قابل للمقارنة بالمؤسسات التي ليس لها حساسية سياسية. وقد

---

[1] ليندا نمر الحلبي، **دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن المؤسسات المساهمة العامة الأردنية**، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، ص 23.

[2] أمينة فداوي، **"دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية:** دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 "،أطروحة دكتوراه،قسم: العلوم المالية، تخصص: مالية، محاسبة وتسويق في المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014/2013، ص: 144.

أظهرت النتائج أن طريقة تحميل عبء الضريبة على المبيعات مفضلة من قبل المؤسسات الكبيرة والتي تجذب التدقيق السياسي؛ بسبب انخفاض معدلاتها الضريبية؛ وبالتالي تتفادى التكاليف السياسية التي قد تتحملها.[1]

خامسا- تحقيق المكاسب الشخصية: تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية الحالية. [2]

سادسا- تعظيم حوافز الإدارة ودعم مراكز الوظيفة: وفقا لنظرية الوكالة فإن كل طرف يسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية ولو على حساب مصالح الآخرين، والإدارة بصفتها الطرف الذي يتولى الإدارة التنفيذية للمؤسسة وتنفيذ عملياتها ويعلم جميع المعلومات المحيطة بأعمال المؤسسة من واقع معايشتها اليومية. فإنها تمتلك المعلومات و اختيار السياسات والطرق المحاسبية. و من خلال ذلك تستطيع أن تختار وتطبق وتقدر ما تراه ملائما لمصلحتها، وعادة تعمل الإدارة على تطبيق واختيار السياسات والطرق المحاسبية ووضع التقديرات المحاسبية التي ترفع من أرقام صافي الربح وذلك للحصول على حوافز أكثر ودعم مراكزها الوظيفية. [3]

سابعا- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: إذا عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها.[4]

ثامنا- لغايات التصنيف المهني: للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني التي تجريها مؤسسات الدولية متخصصة استنادا إلى مؤشرات ومعايير مالية تستخلص من البيانات المالية

---

[1] جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد، **أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد 17، العدد 01، غزة، فلسطين، 2009، ص: 829.

[2] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، **أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في المؤسسات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد27، عمان، 2011، ص: 363.

[3] طارق عبد العال حماد، المحاسبة الإبتكارية (دوافعها، أساليبها، أثارها)، مرجع سابق، ص: 39.

[4] العمراوي سمية، مرجع سابق، ص: 41.

السنوية ونصف السنوية وربع سنوية التي تعدها المؤسسات، لذلك تلجأ هذه المؤسسات إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم.[1]

تاسعا- فشل الإدارة في تحقيق أهداف المؤسسة: تلجأ الإدارة إلى التلاعب في الحسابات بالدفاتر والسجلات بقصد التأثير على مدى دلالة القوائم المالية على نتيجة أعمال المشروع ومركزه المالي من أجل إيهام المساهمين بنجاح إداراتهم وبذلك انتخابهم مرة أخرى كما أن من الأسباب الرئيسية للتلاعب في القوائم المالية محاولة الإدارة لتحسين صورة الأداء من خلال إتباع سياسات تعمل على تخفيض التغيرات في مستوى الدخل من فترة لأخرى وفقا لمتطلبات الحاجة إلى ذلك.[2]

المطلب الثالث: الأساليب والتقنيات المستخدمة في المحاسبة الإبداعية

تستخدم المؤسسات أساليب المحاسبة الإبداعية للتأثير على قوائمها المالية والتلاعب بأرباحها المعلنة سواء بالإيجاب أو بالسلب، ويمكن تقسيم أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية إلى الآتي:

أولا- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل

1- التسجيل المبكر للإيرادات أو تسجيل أي إيراد مشكوك فيها: جل ممارسات التلاعب المتعلقة بالإيرادات هو التسجيل المبكر للعمليات، أي قبل تحقق كل الشروط اللازمة للاعتراف بالإيراد، ومن بينها ما يلي:[3]

- الاعتراف بالإيراد رغم وجود التزامات مستقبلية ترتبت على تحصيل ذلك الإيراد؛
- الاعتراف بالإيراد قبل شحن البضاعة للعميل، أو قبل الحصول على موافقة منه بقبول البضاعة، حيث من الممكن يتم إرجاع هذه البضاعة من قبل العميل؛
- الاعتراف بالإيراد حتى لو لم يلتزم العميل بالدفع؛
- بيع البضاعة لفرع من فروع المؤسسة؛

---

[1] لخذاري عبد الجليل، زين عيسى، **دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر**، الملتقى الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسط في الجزائر، جامعة حمة لخضر الوادي، يومي 07/06 ديسمبر، 2017، ص: 6.

[2] نعيم تومان مرهون الزيادي، **تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية : دراسة تطبيقية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية،جامعة القادسية، قسم المحاسبة، المجلد 17، العدد2، 2015، ص: 196.

[3] فادي عبد الرحيم محمود البطنيجي، **"مدى إدراك محللي الائتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية: حالة المصارف العاملة في فلسطين"**، رسالة ماجستير، تخصص: محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين،2011، ص: 51.

- تضخيم الإيرادات، فقد تقوم المؤسسة بتسجيل إيرادات غير حقيقية، فعلى سبيل المثال: لو قامت المؤسسة (أ) ببيع تذاكر طيران تخص المؤسسة (ب) ب 200 ون وتكلفة شرائها من المؤسسة (أ) هو 150 ون، فمن المفترض هنا أن تفصح المؤسسة (ب) عن 50 ون إيرادات، ولكن قد تسجل المؤسسة 200 ون بهدف تضخيم إيراداتها.

2- **تسجيل إيرادات وهمية :** هناك بعض المؤسسات تفشل تماما في تحقيق أي إيراد فتلجأ إلى تسجيل عمليات بيع وهمية وتسجلها في دفاترها المحاسبية من أجل تضخيم إيراداتها وتعتبرها كإيراد ناتج عن نشاط تشغيلي قامت به ونذكر منها:[1]

- تسجيل المبيعات التي تفتقد إلى الجوهر الاقتصادي، كبيع السلعة للعميل دون إلزامه بالدفع أو الاحتفاظ بالسلعة وعدم ردها؛
- تسجيل النقدية المستلمة من عملية الاقتراض كإيرادات؛
- تسجيل عائدات الاستثمار كإيرادات؛
- تسجيل الخصومات الممنوحة من الموردين والمرتبطة بمشتريات مستقبلية كإيرادات؛
- الإفراج عن عائدات تم احتجازها وتأخيرها بطريقة غير صحيحة قبل عملية الاندماج؛

3- **تضمين الدخل إيرادات استثنائية (غير متكررة):** وتتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة المؤسسة بتضخيم إيراداتها بالأرباح الرأسمالية غير المتكررة والتي لا تدخل ضمن النشاط الرئيسي للمؤسسة كبيع أصل من أصولها ومن أمثلة ذلك:[2]

- زيادة الأرباح من خلال بيع أصول مقومة بأقل من قيمتها، فقد تلجأ الشركة لبيع أصل بسعر أعلى من قيمته الحقيقية، فقد يظهر هذا الأصل في الدفاتر بقيمة منخفضة وأقل من قيمته الحقيقية، وتبيعه الشركة لتحقق أرباحا وهمية وغير واقعية؛

- التقرير عن عائدات الاستثمارات أو الأرباح كإيرادات، فمن الممكن إخفاء بعض الإيرادات الاستثنائية أو أي عائدات من أنشطة غير تشغيلية، من أجل تخفيض النفقات التشغيلية؛

[1] فادي عبد الرحيم محمود البطنجي، مرجع سابق، ص: 51.

[2] المرجع نفسه، ص ص:51-52.

4- تحويل النفقات الحالية إلى فترات لاحقة أو سابقة: فمن خلال قيام المؤسسات بتحويل النفقات الحالية إلى فترة لاحقة أو سابقة يمكنها إظهار دخلا أعلى، وفيما يلي بعض الممارسات التي تتبعها في ذلك:

- القيام برسملة النفقات التشغيلية العادية، كرسملة مصاريف الإعلان.
- التغيير في السياسات المحاسبية وتحويل النفقات الحالية إلى فترات سابقة، حيث تهدف من وراء ذلك التخلص من تلك النفقات وحذفها من السنة الحالية بترحيلها لفترة سابقة.
- إطفاء التكاليف ببطيء، وتهدف هذه الخطوة إلى تضخيم الأرباح من خلال عدم تخصيص التكاليف بشكل ملائم وذلك بتمديد فترة استهلاك الأصول لفترات طويلة.
- عدم تسجيل الأصول التالفة أو شطبها.

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات:[1] تقوم إدارة بعض الشركات في بعض الأحيان لغايات خاصة فيها مثل ارتباط الالتزامات بشؤون قضائية، أو الالتزامات بالشراء بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحدث في حسابات الالتزامات، ولإجراء ذلك تستخدم عدد من الأساليب تتمثل في الأتي:

- الإخفاق في تسجيل المصروفات وبعض الالتزامات عند وجود التزامات على المؤسسة، يستخدم هذا الأسلوب لزيادة الدخل لأن عدم إثبات المصروفات والالتزامات يؤدي بالضرورة إلى زيادة الدخل.
- تقوم بعض الشركات في بعض الأحيان بتسلم النقد قبل تقديم الخدمات والسلع أو جزء منها، الأمر الذي يمكن الدوائر المحاسبية من تسجيل الدخل في دفاترها بشكل فوري، في حين لم تقدم بعد الالتزامات المترتبة عليها من خدمات ومصروفات، وهذه الخدمات يمكن أن تمتد لأكثر من عام، الأمر الذي يزيد الدخل في السنة التي سجلت فيها الحسابات.

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: فبعض المؤسسات قد لا تقوم بتسجيل إيراداتها الحالية في هذه الفترة ليتم تسجيلها في أعوام لاحقة، وأن ذلك الأسلوب يخلق انطباع أن المؤسسة دائما ما تحافظ على ثبات مستوى إراداتها المحققة على مدار عدة سنوات وهدف هذا التلاعب هو تقليص الربح الحالي وتحويله لفترة لاحقة يكون فيها لحاجة ماسة إليه، وفيما يلي بعض هذه الممارسات:

- تقوم بعض المؤسسات التي تتمتع بوضع مالي جيد في سنة معينة بتكوين احتياطات لتستخدمها في سنوات لاحقة يكون فيها الربح منخفض

[1] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص ص: 35-37.

- المؤسسات التي تكون على وشك الاندماج أو الشراء من قبل مؤسسات أخرى تقوم بتأخير الإيرادات إلى ما بعد عملية الاندماج

7- **تحويل مصاريف مستقبلية إلى الفترة الحالية كنفقات خاصة أو استثنائية:** تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها المؤسسات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات يدفع المديرين إلى عمل إجراءات في السجلات المحاسبية لمواجهة ذلك على أمل أن المستقبل سيكون أفضل، وبهدف التخفيف من الأعباء عن الوقت الراهن على حساب مستقبل جيد متوقع، و في هذا الإطار تستخدم ثلاثة أساليب:

- القيام بتضخيم مبالغ بنود معينة في إطار ترتيبات خاصة: حيث تقوم المؤسسات أحيانا بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية، مع أنها تخص أعمالا وخدمات مستقبلية.
- الشطب غير الملائم لتكاليف عمليات التطوير والتدريب أثناء عمليات الدمج: تقوم إدارات بعض المؤسسات بعدم تسجيل/ أو شطب تكاليف عمليات التطوير و التدريب أثناء عمليات الدمج،بهدف تحقيق أغراض خاصة،لا يستطيع المدققون اكتشافها أو تبريرها.
- تسريع عملية تسجيل النفقات الاختيارية في الفترة الجارية: ويستخدم هذا الأسلوب في الأوقات التي تكون فيها المؤسسة قد حققت أهدافها المتوقعة للفترة المالية الحالية، حيث تقوم الإدارة بتسجيل بعض النفقات الخاصة بفترة مالية لاحقة في الفترة المالية الحالية.

ثانيا- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:

فيما يلي سيتم عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي:[1]

1- **الأصول غير الملموسة:** حيث يتم المبالغة في تقيم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية مثل الاعتراف بالشهرة غير المشتراة، إضافة إلى إجراء التغيرات غير مبررة في طرق التقييم المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

[1] مجبل دواي إسماعيل، **أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية و الإقتصادية، المجلد 16، العدد 3، 2014، ص: 246.

2- **الاستثمارات المتداولة:** حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض الأسعار.

3- **النقدية:** ويتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المثبتة في السجلات، والتلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

4- **الأصول الثابتة:** حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة ها في الميزانية وإتباع طريقة إعادة التقييم و إظهار الفائض ضمن قائمة الدخل بدل من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهتلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، يضاف إلى ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في استخدام طرق الاهتلاك، مثل تحويل طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس. ويتم كذلك التلاعب في تصنيف بعض بنود الأصول بهدف التأثير على مصاريف الاهتلاك و القيم التي تدرج فيها في الميزانية، مثل تصنيف العقارات المملوكة بين الاستثمار طويل الأجل و الأصول الثابتة، كذلك على عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو أصول مؤجرة.

5- **الذمم المدينة:** ويتم التلاعب فيها من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة، بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك فيها، وإجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات الذمم المدينة، من تصنيف الذمم طويلة الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة المؤسسة.

6- **الاستثمارات طويلة الأجل:** تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

7- **الموجودات 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.

8- **الديون المتداولة:** مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة.

9- **الديون طويلة الأجل:** مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، بهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة.

10- المخزونات: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة ومتقادمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها، وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون.[1]

11- حقوق المساهمين: مثل إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي الربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب اعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.[2]

ثالثا- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية:[3]

يمكن التلاعب في تصنيف التدفقات مابين التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، حيث يكمن التلاعب في تبويب بنود التدفقات النقدية تحت كل مجموعة من المجموعات الثلاثة لاختلافها في بعض الدول عنها في البعض الأخر، إذ أنه هناك اتفاق في الهيكل الأساسي لأنشطة قائمة التدفقات النقدية ولكن هناك اختلاف في العناصر التي تندرج تحت كل نشاط، مع أن تلك الممارسة لن تؤثر في إجمالي التدفقات النقدية للمؤسسة، لكنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية باعتبارها مقياسا لقدرة المؤسسة على توليد العوائد.

كما تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب، فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، من خلال إزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات من التدفقات النقدية التشغيلية.

كما أن الخيار ما بين الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة عند إعداد قائمة التدفقات النقدية لا يؤثر على النتيجة النهائية ولكنه يترك أثرا على قدرة مستخدم البيانات المالية على فهم الأداء المالي للمؤسسة.

[1] حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي، مرجع سابق، ص: 367.

[2] حسن فليح مفلح القطيش، مرجع سابق، ص: 367.

[3] علي عبد الصمد عمر، **" حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي"**، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2017، ص: 313.

رابعا- أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية:[1]

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لاستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إجراء تغيرات وهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه كذلك رأس المال المكتسب ورأس المال المحتسب والتي تمارس لغايات إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر السنوات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

جدول رقم (02-02): أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

	قائمة الدخل	قائمة المركز المالي	قائمة التدفقات النقدية
1	تسجيل الإيرادات بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضوع الشك.	المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامات التجارية	تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية أو العكس
2	تسجيل إيراد مزيف	عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية للأصول الثابتة المدرجة في الميزانية	تستطيع المؤسسة دفع تكاليف التطور الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و نبعدها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية
3	زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة.	التحايل في أسعار السوق للاستثمارات المتداولة	تتوفر كذلك إمكانية التحايل بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب
4	نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة ولاحقة.	عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيدة	التحايل بالدخل من العمليات المستمرة وذلك لإزالة البنود غير المتكررة وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للمؤسسة باعتبارها أسهما تجارية
5	الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للالتزامات.	الذمم المدينة ويتم التحايل هنا من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة	
6	نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة.	تغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل	
7	نقل المصروفات المترتبة على المؤسسة مستقبلا إلى االفترة المالية الحالية لظروف خاصة.	عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن الالتزامات قصيرة الأجل	
8		-إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري -الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية	

المصدر: شعباني لطفي، زرقواد وسام، **ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر في ظل قوانين وأخلاقيات المهنة**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 35(01)،جامعة زيان عاشور، الجلفة، ص: 407.

[1] المرجع نفسه، ص: 314.

المبحث الثاني: الاتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات اللازمة للحد منها.

وجب على المدقق وعلى لجان إصدار المعايير المحاسبية إيجاد سبل للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، وتطبيق كل ما يستلزم للكشف عن تلك التلاعبات والحد منها وذلك بوضع إجراءات واختبارات من قبل المدقق من أجل عدم الاستهانة بمثل هذه التلاعبات التي تؤدي إلى تظليل الصورة الصادقة لكل مؤسسة.

المطلب الأول: الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية ودور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في الحد منها

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى كل من الاتجاهات الحديثة كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية وما هو دور مجلس إصدار المعايير المحاسبية في الحد من هذه الممارسات

الفرع الأول: الاتجاهات الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية

لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة، ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي باستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي سنقوم بعرض أهم الاتجاهات والوسائل والأساليب الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها[1]:

أولا - ضرورة إنشاء لجنة للتدقيق: ظهرت فكرة لجان التدقيق في الولايات المتحدة بعد الهزات المالية العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بالتوصية بضرورة إنشاء لجنة بالمؤسسات المسجلة بها مكونة من عدد من الأعضاء غير التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المدقق الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة استقلاليته. عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

[1] علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، **المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها**، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص: 12.

(AICPA) عام 1967 جميع المؤسسات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة التدقيق، وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع المؤسسات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان التدقيق.

ثانيا- وضع أسس ومعايير أخلاقية مهنية جديدة: بعد الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من اقتصاديات دول شرق أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والانهيارات المالية في العديد من أسواق العالم. وكذلك في ظل انفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والاعتماد على مؤسسات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الاقتصادي للعديد من دول العالم والتوسع الهائل في حجم تلك المعايير والأسس الأخلاقية مايعرف الآن بمفهوم حوكمة الشركات" CORPORATE GOVERNANCE" وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية و الأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة والتي من شأنها رفع مستوى الاقتصاديات العالمية والمحلية.

ثالثا- تقليل عدد البدائل: خفض مجال اختيار البدائل والمعالجات المحاسبية عن طريق تقليل عدد البدائل والمعالجات المحاسبية المتاحة أو تحديد الظروف التي يمكن أن تستخدم فيها كل معالجة، ولهذا الأمر فإن لجنة معايير المحاسبة الدولية وفي تعديلاتها الأخيرة فإنها قد ألغت في معاييرها المعالجة البديلة، ووضعت معالجة قياسية في أغلب معاييرها، وبتخفيض البدائل فإن ذلك سيؤدي إلى أن الشركة التي ستختار معالجة محاسبية معينة تنتج من خلالها صورتها المرغوب فيها في عام ستجبر فيما بعد على استخدام نفس المعالجة في الظروف المستقبلية الشبيهة تكون فيها النتيجة أقل إرضاء.[1]

رابعا- الحد من سوء استخدام بعض السياسات المحاسبية: ويتم ذلك عن طريق ما يلي:[2]

1. سن قواعد تقلل من استخدام بعض السياسات المحاسبية أو حتى إلغائها، وفي هذا المجال فإنه عندما اتجه بعض محاسبي الشركات البريطانية للاستعانة بجزئية "بند الطوارئ" لحسابات الخسارة والربح في البنود التي يرغبون في تجنب تضمينها ربح التشغيل، ولهذا الأمر فقد رأت هيئة المعايير المحاسبية البريطانية إلغاء "بند الطوارئ " بشكل نهائي حتى لا تستغل بشكل خاطئ.

[1] ناهض نمر محمد الخالدي، **دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية:** دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في سلك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد06، فلسطين، 2014، ص:18-19.

[2] طارق حماد المبيضين، أسامة عبد المنعم، **دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية :** من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد08، 2010، ص: 90.

2. أما الطريقة الأخرى فهي عن طريق تفعيل فرضية " الثبات"، ويقصد بالثبات هنا هو الثبات في استخدام السياسات المحاسبية المتبعة من قبل معدي البيانات المالية، وهذا يعني أنه متى ما اختارت أي شركة ما سياسة محاسبية تناسبها في أحد الأعوام فيجب عليها الاستمرار في تطبيقها في الأعوام اللاحقة والتي ربما قد لا تناسبها تلك السياسات كما كانت، وهنا تجدر الإشارة إلى أن ذلك لا يعني انه من غير المسموح تغيير السياسات المحاسبية، لكن المقصود هو عدم تغيير تلك السياسات إلا في حال الضرورة القصوى وشريطة الإفصاح عن التأثيرات المالية الناتجة على تغيير تلك السياسات.

خامسا- يقظة وكفاءة المدققين: إن الوسيلة الأهم والأقوى هي يقظة وكفاءة المدققين والمراقبين ولجان التدقيق في اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق اختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة والمصداقية العالية، حيث أن المدقق لكفؤ والمتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم اكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية الواحدة.[1]

سادسا- تنمية الثقافة المحاسبية: يتم هذا الأمر بين المستثمرين والمهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف أطيافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق إما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص، وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضيحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال التدقيق والمحاسبة.[2]

سابعا- تفعيل التنظيم المهني: يتم تفعيل التنظيم المهني لمهنة المحاسبة والتدقيق ووضع ميثاق السلوك المهني وتشكيل لجنة الأخلاق المهنية التي من أهم وظائفها وضع قواعد السلوك التي يجب أن يلتزم بها المحاسب والمدقق المعتمد.[3]

---

[1] نادية شاكر حسين، **المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري:** دراسة محاسبية تحليلية، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد 06، العراق، 2013، ص: 99.

[2] المرجع نفسه، ص: 99.

[3] ناهض نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص: 20.

وبشكل عام فالمدقق الكفء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية ومناسبة تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء، وهنا يجب الإشارة إلى نقطة مهمة وهي أنه ونتيجة للقيود الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن أن يتم اكتشاف التحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المدقق إلا أن هذا الأمر لا يعني فشل المدقق بالتمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية للتدقيق، فأحيانا وبالرغم من التمسك بالمبادئ الأساسية والإجراءات فإنه من الممكن اكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم المالية.[1]

الفرع الثاني: دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

عندما قرر مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية المنبثق من الإتحاد الدولي للمحاسبين إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها international accounting standards وتغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية international Financial reporting standards كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها:

أولا - التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية Financial accouting standards boards.

ثانيا - تلبية رغبة مجلس الوحدة الاقتصادية بالإتحاد الأوروبي على غرار توحيد العملة الأوروبية.

ثالثا - الأخذ بعين الاعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت وخاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية محلية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية.

رابعا - حدوث بعض التجاوزات والاستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر استغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير والتي كانت احد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية.

ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغيرات وذلك تلافيا للاستغلال السيئ للمعايير القديمة، وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية والتي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة، ومن أهم تلك التعديلات:

[1] ناهظ نمر محمد الخالدي، مرجع سابق، ص: 20.

1. العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) و(المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الجديدة، والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة لتوحيد المعالجات وعدم فسح المجال للاختيار بحيث تستغل تلك البدائل لتجميل صورة الدخل أو تضخيم الأرباح أو تغطية بعض الملاحظات على نشاط الشركة.

2. إضافة مرفقة لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، ويعتبر هذا من وجهة نظر الباحثين من أهم التعديلات التي طرأت على معايير المحاسبة الدولية، وجدت صعوبات متعددة في التطبيق العملي للكثير من فقرات معايير المحاسبية، حيث يصعب على الكثير من المتخصصين توضيح كيفية التطبيق السليم لغموض بعض الفقرات داخل المعيار،الأمر الذي قد يستغله البعض للقيام بعمليات تلاعبات أو تحريفات لبعض بنود التقارير المالية بحجة عدم الوضوح أو الفهم السليم للمعيار.[1]

3. إلغاء التناقضات والتعارض بين بعض المعايير وإزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير الأمر الذي يغلق الباب أمام من يريد أن يستغل تلك التناقضات أو الغموض الذي يكتنف بعض تلك المعايير.

4. إدخال تفسيرات ملحقة بالمعايير لداخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.[2]

المطلب الثاني: دور المدقق في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية والإجراءات التي يقوم بها للحد من آثارها

للمدقق دور مهم في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وفي حال التحقق من وجودها يقوم المدقق ببعض الإجراءات للحد منها وهذا ما سيتم التطرق إليه في هذا المطلب

الفرع الأول: دور المدقق في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية

يعرف التدقيق (Auditing) بشكل عام بأنه تلك العملية المؤسسة التي تؤدي عن طريق مدقق أو مدقق مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها، تتعلق بأنشطة و أحداث مالية، ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبة المقررة (Established Accounting Standards)، حيث يسعى المدقق على نحو موضوعي وحيادي إلى جمع أدلة الإثبات المتعلقة بالمزاعم موضوع الفحص، وتتمثل تلك الأدلة في البيانات المحاسبية الموجودة بالدفاتر واليوميات والحسابات وما إلى ذلك، ثم يقارن كمدقق تلك المزاعم والمعلومات مع معايير مقررة (بما في ذلك المعايير المحاسبية أو أي أسس محاسبية متفق عليها) على أساس أن

[1] بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، **دور المدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الاحتيالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 08، 2017، ص: 502.

[2] بن عبد العزيز سفيان، منصوري هواري، مرجع سابق، ص: 503.

تلك المزاعم والمعلومات التي تتضمنها القوائم المالية التي قد عرضت بصدق وبعدالة ولا تتضمن أي ممارسة من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

أولا - نطاق معيار التدقيق الدولي رقم 240

أثير كثيرا من الجدل في أسواق رأس المال الكبرى حول مدى فاعلية مهنة التدقيق في القيام بدورها في هذا المجال، وذلك بعدما اكتشفت العديد من الفضائح المالية ببعض المؤسسات الأمريكية الكبرى، وأشارت أصابع الاتهام فيها إلى المحاسبين والمدققين إلى جانب المسؤولين عن إدارة تلك المؤسسات وشمل ذلك واحدة من كبرى المؤسسات العالمية لخدمات المحاسبة والتدقيق والاستشارات وهي مؤسسة آرثر أندرسون، مما دفع بالمشرع الأمريكي لاستصدار قوانين ووضع معايير جديدة لتشديد الرقابة على المسؤولين التنفيذيين والماليين بالمؤسسات ومراقب حساباتها.[1]

وقد حدد معيار التدقيق الدولي رقم 240 بعض الاعتبارات التي يجب على المدقق مراعاتها حيث أنه يميز بين الاحتيال والخطأ، وبين نوعي الاحتيال التي لها علاقة بالتدقيق. أي الأخطاء الناجمة من سوء استخدام الأصول والأخطاء الناجمة من التقارير المالية الاحتيالية، وبين مسؤوليات المكلفين بالرقابة وإدارة المؤسسة لمنع واكتشاف الاحتيال، كما يبين التحديدات الذاتية للتدقيق في نطاق الاحتيال، ويحدد مسؤوليات المدقق لاكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب المحاسبة الإبداعية عند تدقيق البيانات المالية، ومن أهم هذه الاعتبارات مايلي:[2]

1. يتطلب من المدقق أن يحافظ على موقف التشكيك المهني مع إدراك احتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بالرغم من خبرة المدقق السابقة في المؤسسة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة الإدارة والمكلفين بالرقابة؛

2. يتطلب أن يقوم أعضاء فريق العملية بمناقشة قابلية وجود أخطاء جوهرية في البيانات المالية بسبب الاحتيال، ويتطلب أن يقوم شريك العملية بتحديد الأمور التي سيتم إبلاغها لأعضاء فريق العملية والتي لم تدخل ضمن المناقشة؛

3. يتوجب على المدقق القيام بما يلي:

✓ القيام بإجراءات للحصول على معلومات لاستخدامها في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛

---

[1] عادل خالدي، **"الإبداع المحاسبي وتأثره بالإستراتيجية المالية للمؤسسة:دراسة** حالة المؤسسات الفرنسية المدرجةبمؤشر SBF250"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2017/2016، ص: 32.

[2] معيار التدقيق الدولي 240، **مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية**، الفقرة 02.

✓ تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية ومستوى الإثبات، وبالنسبة للمخاطر المقيمة التي يمكن أن ينجم عنها أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال؛

✓ تقييم تصميم أنظمة الرقابة ذات العلاقة لمؤسسة، بما في ذلك أنشطة الرقابة المناسبة، وتحديد ما إذا تم تنفيذها؛

✓ تحديد الاستجابات العامة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية، واعتبار تعيين الموظفين والإشراف عليهم، واعتبار السياسات المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة، وإدخال عنصر عدم تنبؤ في اختيار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيتم أداؤها؛

✓ تصميم وأداء إجراءات التدقيق للاستجابة لمخاطرة تجاوز الإدارة لأنظمة الرقابة؛

✓ تحديد الاستجابات لتناول المخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال؛

✓ اعتبار ما إذا كان خطأ ما تم تحديده يدل على وجود احتيال؛

✓ حصول على إقرارات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بالاحتيال؛

✓ الاتصال مع الإدارة والمكلفين بالرقابة؛

4. يجب على المدقق أن يحصل على تمثيلات من الإدارة:[1]

✓ تعترف بمسؤوليتها عن تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية لمنع واكتشاف الاحتيال؛

✓ أن تفصح للمدقق عن نتائج تقييمها للمخاطرة بأن البيانات المالية قد تكون حرفت ماديا نتيجة للاحتيال؛

✓ أن تفصح للمدقق عن معرفتها بالاحتيال أو الاحتيال المشكوك فيه الذي يؤثر على المؤسسة ويشمل: الإدارة، أو الموظفين الذين لهم أدوار هامة في الرقابة الداخلية، أو الآخرين، حيث من الممكن أن يكون للاحتيال أثر جوهري على البيانات المالية.

الفرع الثاني: الإجراءات و الاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد من أثار المحاسبة الإبداعية

وفيما يلي أهم الإجراءات والاختبارات التي يقوم بها المدقق للحد من أثار استخدام المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية للحماية مصالح الأطراف ذات المصالح في المؤسسة

[1] ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سابق، ص: 58.

أولا - الإجراءات والاختبارات المطبقة في قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل (الإيرادات والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أوكليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات وكلفتها وصافي الدخل في حسابها كنسب الربحية وكفاءة النشاط، والجدول الآتي يتضمن عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الخارجي تطبيقها

جدول رقم (02-03): إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل

رقم المبيعات	
الهدف: تحسين رقم مبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة.	
الإجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
إجراء صفقات بيع صورية قبيل انتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاءه لاحقا في الفترة لمالية التالية	التحقق من فواتير البيع وخصوصا للصفقات المنفذة من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة كالمؤسسات التابعة والزميلة
إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة	التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها
تسجيل بضاعة الأمانة المرسلة للوكلاء كمبيعات	التحقق من مستندات شحن الإرساليات ومطابقتها مع مستندات تسديد أثمان البضاعة الواردة من الوكلاء
تكلفة البضاعة المباعة	
الهدف: تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
التغيير غير المبرر في طريقة تقييم المخزون	الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية
تضمين كشوف الجرد أصناف راكدة	التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار
تأجيل إثبات فواتير مشتريات خاصة بالفترة المالية الحالية للفترة المالية التالية	التدقيق المستندية لفواتير المشتريات
مصروفات التشغيل	
الهدف: تخفيض مصروفات التشغيل لزيادة الأرباح التشغيلية ومن ثم زيادة صافي الأرباح	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
رسملة مصروفات إيراديه لا تنطبق عليها شروط الرسملة مثل مصروفات الصيانة	التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في ذلك المصروف

التغيير غير المبرر في طرق إهتلاك الأصول الثابتة وإطفاء الأصول غير الملموسة	الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير وبيان آثاره على القوائم المالية
استخدام معدلات اهتلاك أو إطفاء أقل من المتعارف عليه في الصناعة التي تعمل ضمنها المؤسسة	التحقق من ذلك وإعادة احتساب مصروف الاستهلاك وفقا للمعدلات المتعرف عليها
نتيجة الأعمال للأنشطة غير المستمرة	
الهدف: المحافظة على مستوى الأرباح الحالية أو زيادتها	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات لمدقق المضادة**
عدم الإفصاح عن الأثر المترتب على قرار إغلاق خط إنتاج يؤثر بشكل جوهري في نتيجة أعمال المؤسسة	تقدير أثر إغلاق الخط الإنتاجي على نتيجة الأعمال وأخذه بنظر الاعتبار
البنود الاستثنائية والبنود غير العادية	
الهدف: تحسين ربحية المؤسسة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير التشغيلية	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراء المدقق المضادة**
تضمين ربح التشغيل أرباح ناتجة عن بنود استثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود	استبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي
دمج نصيب المؤسسة الأم في أرباح مؤسساتها التابعة أو الزميلة دون الإفصاح عن ذلك	إعادة حساب نتيجة الأعمال بعد استبعاد تلك الأرباح والإفصاح عنها ببند مستقل

المصدر: عادل خالدي، مرجع سابق، ص ص: 37-36.

ثانيا- الإجراءات والاختبارات المطبقة في قائمة المركز المالي

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للمؤسسة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفض قيم المطلوبات أوكليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية وغيرها، والجدول الآتي يتضمن عرضا لأهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يجب على المدقق الخارجي تطبيقها .

الجدول رقم (02-04): إجراءات المدقق المضادة لإجراءات المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي

النقدية	
الهدف: تحسين على نسب السيولة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة	استبعاد النقدية المقيدة عند حساب السيولة
التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من	التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد

العملات الأجنبية	
الاستثمارات المتداولة	
الهدف: زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
تقييم الاستثمارات المتداولة بأسعار السوق غير الصحيحة	التحقق من صحة الأسعار المستخدمة
إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية	التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية
الذمم المدينة	
الهدف: المحافظة على قيمة الذمم المدينة أو زيادته بغرض التحسين على نسب السيولة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
عدم الكشف عن الديون المتعثرة بقصد تخفيض قيمة المخصص وعدم الكشف عن الحسابات الراكدة	طلب كشف بالذمم المدينة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة
تضمين رقم المدينين بذمم مدينة لأطراف ذات صلة أو لمؤسسات تابعة أو زميلة	فحص كشوفات الذمم المدينة والتحقق من استبعاد الذمم المدينة للمؤسسات التابعة والإفصاح عنها في بند مستقل
إدراج بعض الذمم المدينة طويلة الأجل ضمن الأصول المتداولة	التحقق من صحة التصنيف واستبعاد الذمم من الذمم المتداولة المدينة الأجل
المخزون السلعي	
الهدف: زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة والتأثير في نسب السيولة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
تضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة أو متقادمة أو تالفة	فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن
التلاعب في أسعار تقييم المخزون السلعي	التحقق من صحة أسعار المخزون قياسا بالأسعار الجارية
التغيير غير المبرر في طريقة تسعير المخزون مثلا التحول من W.Aإلى FIFO	تدقيق رأي الإدارة مبررات حول التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية
الاستثمارات طويلة الأجل	
الهدف: التأثير في حساب الاستثمارات في دفاتر المؤسسة القابضة ونتيجة أعمالها بإظهار نصيبها في الأرباح فقط دون الخسائر	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات مثلا من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية	التحقق من ذلك التغيير عن طريق تقرير مدقق الحسابات و الآثار المترتبة في قائمتي الدخل والمركز المالي
عدم إظهار نصيب المؤسسة الأم في خسائر المؤسسات التابعة أو الزميلة	إعادة تعديل رقم الربح بنصيب المؤسسة الأم بخسائر المؤسسات التابعة أو الزميلة
عدم استبعاد العمليات المتبادلة بين المؤسسة الأم ومؤسساتها التابعة من القوائم الموحدة	استبعاد تلك العمليات وإظهار أثارها على القوائم المالية
الأصول الثابتة	
الهدف: تحسين أرباح المؤسسة بتضمينه فائض إعادة التقييم أو بتخفيض مصروف الاستهلاك	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض ضمن بدلا من إظهاره ضمن حقوق قائمة دخل المساهمين	التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية والتحقق من صحة عملية التقييم وبأنه تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من قائمة وإدراجه

	دخل ضمن حقوق المساهمين
تخفيض نسب الاستهلاك المتعارف عليها	التحقق من تلك النسب وتعديل مصروف الاستهلاك
التغيير غير المبرر في طرق الاهتلاك	تدقيق رأي الإدارة ذلك حول التغيير والتحقق من الآثار المتراكمة على البيانات المحاسبية
التلاعب بتصنيف الأصول للتأثير في مصروف الاهتلاك، مثل تصنيف العقارات المملوك بين الاستثمارات طويلة الأجل	التحقق من صحة ومبررات إعادة التصنيف وأثر ذلك على قائمتي الدخل والمركز المالي
عدم الإفصاح عن الأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض أو الأصول المؤجلة منها	التحقق من المستندات والعقود الخاصة بتلك الأصول ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة
الأصول غير الملموسة	
الهدف: زيادة قيمة موجودات المؤسسة لتحسين نسب الملائمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء	
هذه الأصول	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة	التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وفق الأسس الصحيحة وتعديل القيمة
الاعتراف بالأصول غير الملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة	التحقق من الأصول غير الملموسة الاعتراف بالأصول غير المشترات وإجراءات التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي
تخفيض نسب إطفاء تلك الأصول عن المعدلات المتعارف عليها	إعادة النظر في قيمة تلك الأصول في قائمة المركز المالي ومصروف الإطفاء بقائمة الدخل
التغيير غير المبرر في طرق الإطفاء لهذه الأصول	التحقق من مبررات الإدارة بشأن تغيير طرق إطفاء الأصول غير الملموسة ودراسة أثاره في القوائم المالية
حقوق المساهمين	
الهدف: تحسين نتيجة أعمال المؤسسة بتضمينها بشكل خاطئ أرباح محققة من سنوات سابقة	
إجراءات المحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
إضافة أرباح محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري بدلا من معالجة ضمن الأرباح المحتجزة	تعديل ربح العام الجاري والنسب المرتبطة فيه ونسبة توزيعات الأرباح
الموجودات والالتزامات الطارئة أو المشروطة	
الهدف: التأثيرات على النسب المالية من خلال زيادة الموجودات وتخفيض المطلوبات	
إجراءات لمحاسبة الإبداعية	**إجراءات المدقق المضادة**
إثبات موجودات محتملة قبل توفر شروط تحققها مثل إثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه	دراسة أثر ذلك على النسب المالية ذات العلاقة المناسب و تعديلها بالشكل
عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو عدم الإفصاح عن مطاالبات لمشروطة مثل دعوة قضائية مرفوعة ضد لمؤسسة	دراسة أثر ذلك على النسب المالية المرتبطة بذلك وخصوصا نسب الرفع المالي وتعديلها المناسب بالشكل

المصدر: عادل خالدي، مرجع سابق، ص ص: 37،39.

خلاصة الفصل:

إن المحاسبة الإبداعية بصورتها العامة هي مجموعة من الأساليب المتاحة ضمن القواعد المحاسبية دون الخروج عنها، وتمارسها المؤسسات من أجل تحسين مركزها المالي وقوائمها المالية الأخرى، وذلك من أجل إعطاء صورة صحيحة عن المؤسسة وحجز مكانها في السوق، هذا ما يضطرها إلى تقديم إفصاحات مضللة ومبهمة وغير قابلة للإدراك من قبل مستخدم القوائم المالية.

أدى ذلك إلى تمادي استخدام المحاسبة الإبداعية حتى انهارت كبريات شركات العالم، ما حمل مسؤولية كل هذا إلى المدقق الخارجي الذي وجب عليه وجود حلول وإجراءات للحد من هذه الأساليب والممارسات، وذلك بوضع إجراءات مضادة للمحاسبة الإبداعية وكشف من يمارسها.

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية

تمهيد:

نتيجة لأهمية موضوع هذه الدراسة واتساعه وبعد الانتهاء من الجانب النظري كان لابد من ربطه بالجانب التطبيقي وذلك بهدف التحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها في الدراسة النظرية للبحث، حيث سيتم في هذا الفصل تناول دراسة تطبيقية حول دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال الكشف على قوائمها المالية والاعتماد على تقرير المدقق واستخلاص النتيجة منه.

وفي ظل جائحة كورونا اكتفينا بدراسة تطبيقية مقتضبة لذلك لم نقم بتقسيم الفصل إلى مباحث ومطالب واقتصرنا إلى عرض جوهر الدراسة التطبيقية المتعلقة بفحص واختبار تقرير المدقق ومحاولة الوصول إلى الربط وإثبات الدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبية.

عرض محتوى الدراسة التطبيقية

ملاحظات أولية:

نأخذ كانطلاق لعملنا تقرير محافظ الحسابات المتوقف في 2018/12/31 ثم نقوم بتدقيق ميزان المراجعة المتوقف في 2019/09/30 حيث قمنا باختبار تطور بعض الوضعيات المحاسبية. هذا التقرير يعتبر أولي لايمكننا إبداء الرأي فيه ويكون إبداء الرأي بعد إقفال القوائم المالية، حيث قمنا بفحص أولي للأعمال المحاسبية قبل الجرد مستخرجين في ذلك بعض التحفظات والتوصيات والتي تكون محل المراجعة والتصحيح.

1) التحفظات:

لا يوجد أي تحفظات سجلت في تقرير محافظ الحسابات السالف الذكر

2) التوصيات:

2-1) السنة ن-1: هناك توصيتين قد وجدنهما في التقرير هما:

- أخطاء في المعلومات الخاصة بالمصلحة التدقيق الداخلي.
- الإجراءات المكتوبة غير مبينة بشكل جيد.

2-2) السنة ن:

- حساب 38 غير مرصد.
- حساب 40 يجب مراقبته وتدقيقه.
- حسابات الصنف 2 يجب إعادة النظر في تجميعها حسب العائلة.[1]

[1] من تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01).

الحركات الدائنة لحساب الموردين في 2019/09/30.

الجدول رقم (03-01) :موردو المخزونات:

رقم الحساب الفرعي	البيان	دائن
401000/ST015	ش.ذ.م.م صوميلاك	6.167.661.16
401000/ST092	ش.ذ.م.م جيسب	35.956.253.59
401000/ST114	ش.ذ.م.م ماسينور	51.679.793.20
401000/ST127	ش.ذ.م.م.ش.و. ج.ر.ج.ت	4.160.240.00
401000/ST135	ش.ذ.م.م كانور للكهرباء	8.560.575.59

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

الجدول رقم (03-02):دائنو الخدمات

رقم الحساب الفرعي	البيان	دائن
401620/STV076	ين سالم زهير	12.227.907.00
401620/STV151	ش.أ.ع.ب بن سالم نواري	38.945.725.01
401620/STV152	وكالة الإشهار سيد علي	3.519.425.00
401620/STV228	م.أ.ع.ب بويحي فريد	2.213.400.00

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

الجدول رقم (03-03):حسابات أخرى دائنة

رقم الحساب الفرعي	البيان	دائن
401709/RG(F)09	ش.أ.ع.ب بن سالم نواري	5.237.266.33
401709/RG(F)24	ش.ذ.م.م جيسب	2.174.307.91

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

لقد توصلنا بعد عملية الفحص والتدقيق إلى أن الإجراءات الخاصة بالمواد 6،7،12،13،18،21،33،34،49،140،173،184و195 من المرسوم الرئاسي رقم 15-247 المؤرخ في 2016/09/16 المتضمن قانون الصفقات العمومية والخدمات العمومية لم تحترم ولذلك نوصي بإجراء تسويات إدارية في أقرب الآجال وذلك قبل نهاية السنة المالية الجارية. [1]

[1] من تقرير المدقق، مرجع سابق.

مراجعة الحسابات

1- مراجعة حسابات الأصول

الجدول رقم (03-04): الاستثمارات

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/31	الرصيد في 2018/12/31	التغير
204100	برنامج كمبيوتر	331.550.00	331.550.00	//
213001	بناءات	17.175.759.00	7.100.000.00	10.075.759.00
213002	بناء الإستحمام	50.000.00	//	50.000.00
215000	المنشأت التقنية المعدات والأدوات الصناعية	4.475.374.85	4.332.374.85	143.000.00
218000	التثبيتات المادية لأخرى	174.358.738.99	171.402.876.99	2.955.862.00
218001	التثبيتات المادية الأخرى (الجرافات)	6.292.019.00	6.292.019.00	//
218200	معدات نقل	2.606.667.00	2.606.667.00	//
218300	معدات مكتب وإعلام آلي	5.564.820.24	4.371.131.15	1.193.689.09
218301	جهاز إتصال	84.545.13	84.545.13	//
218302	معدات كهربائية	392.460.92	392.460.92	//
218303	معدات الصوت	400.000.00	400.000.00	//
218304	صندوق اللحام	49.000.00	49.000.00	//

المصدر: من إعداد الطالبة إستنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

ملاحظات:[1]

الحسابات 215 و218 يجب إعادة تنظيمها وتصنيفها حسب العائلة

- الحسابات الفرعية التابعة لها يمكن أن تفتح لتسهيل العملية مثلا:
  - ✓ معدات وأدوات الورشات
  - ✓ مولدات الكهرباء
  - ✓ آلات ثقيلة متنقلة

[1] من تقرير المدقق، مرجع سابق.

- ✓ آلات ثقيلة ثابتة أو مسحوبة
- ✓ سيارات نفعية
- ✓ سيارات خفيفة
- ✓ درجات نارية
- ✓ تجهيزات مكتبية

تجهيزات ومعدات مكتبية

الجدول رقم (03 -05): تجهيزات الإعلام الآلي

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31	التغير
275001	إيداع ضمان بلدية البليدة	4.730.388.59	4.730.388.59	//
275002	إيداع ضمان بوعرفة	248.079.14	248.079.14	//
275003	إيداع ضمان البليدة DUAC	1.492.063.64	1.492.063.64	//
275004	إيداع ضمان مديرية الأشغال العمومية	3.234.746.79	3.234.746.79	//
275005	إيداع ضمان شركة الحدائق	361.184.85	361.184.85	//
275006	إيداع ضمان بلدية المدية	1.344.131.87	1.344.131.87	//
275007	إيداع ضمان بلدية بني مراد	1.089.334.35	1.089.334.35	//
275008	إيداع ضمان غليزان DUAC	2.240.068.75	2.240.068.75	//
275009	إيداع ضمان SOTROWIB	1.346.783.81	1.346.783.81	//
275010	إيداع ضمان سيدي بلعباس DUAC	4.971.547.97	4.971.547.97	//
275013	إيداع ضمان مديرية الأشغال العمومية إليزي	3.034.500.00	3.034.500.00	//
275014	إيداع ضمان بلدية بوفاريك	199.325.00	199.325.00	//

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

الجدول رقم (03-06): االمخزونات

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31	التغير
31000	المواد الأولية واللوازم	209.705.289.66	81.195.890.05	128.509.339.60
322000	اللوازم القابلة للإستهلاك	3.746.020.66	1.863.212.76	1.882.807.90

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

- حسابات 38 دائنة يجب ترصيدها أثناء عملية الجرد

- 381000 ..... 21.180.071.40- دج
- 382000 ..... 328.779.30- دج[1]

الجدول رقم (03-07): حسابات الخزينة

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31	التغير
512000	بنوك الحسابات الجارية	319.388.984.22	281.847.448.00	99.541.536.22
530000	الصندوق	446.268.49	146.621.63	299.646.86

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

حساب الصندوق الخاص بالجلفة دائن بقيمة .....446.00 دج.

هذه الوضعية ممنوعا قانونا يجب تسويتها فورا.[2]

الجدول رقم (03-08): حسابات الأطراف والحسابات الملحقة

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31	التغير
411000	الزبائن	45.598.00	2.133.574.80	2.087.976.80-

[1] من تقرير المدقق، مرجع سابق.

[2] نفس المرجع.

411700	إقتطاع الضمان	58.460.130.62	49.650.653.71	8.809.476.91
422000	صندوق الخدمات الاجتماعية	6.389.993.15	//	6.389.993.15
425	تسبيقات على الأجر	61.360.00	40.000.00	21.360.00
44411	اقتطاعات الضرائب	12.998.219.31	14.477.515.82	1.479.296.51
445620	الرسم على القيمة المضافة على الاستثمارات	2.061.379.99	2.043.260.29	18.119.70
445660	رسم والقيمة المضافة للسلع الأخرى	412.480.73	3.278.174.26	2.865.693.53 -
445671	الدفع المسبق لضريبة القيمة المضافة	//	5.110.006.56	5.110.006.56 -
486003	تكاليف مثبتة مسبقا (بطاقات نطال)	//	519.976.00	-519.976.00

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم01)

2- حسابات خصوم الميزانية العمومية

الجدول رقم (03- 09): الأموال الخاصة

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31	التغير
101101	المساهمات العينية	82.344.370.95	82.344.370.95	//
101102	المساهمات العينية القسط	17.457.640.92	17.457.640.92	//
106000	الإحتياطات القانونية	18.809.213.82	3.893.488.65	14.915.725.17
110000	الترحيل من جديد	157.932.288.58	82.048.348.31	75.883.940.27
131000	إعانات الإستثمار	52.899.818.73	52.899.818.73	//
131001	إعانات الاستثمار لولاية البليدة	207.250.000.00	207.250.000.00	//

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم01)

ملاحظة:

الإحتياطات القانونية لا يجب أن تخصص إلا على أساس قرار مجلس الإدارة وهي تعادل 5 % من الأرباح المحاسبية في حد أقصى 10 % من رأس المال وعليه وجدناها تفوق ذلك، فلذلك يجب تحويل الفائض إما لحساب الاحتياطات الأخرى أو حساب الترحيل من جديد.[1]

الجدول رقم (03-10): حسابات الديون

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31	التغير
401000	موردو المخزونات	115.306.230.19	143.331.856.71	28.025.626.52
401620	موردو الخدمات	59.719.166.17	42.227.565.83	17.491.600.34
4017	موردو اقتطاع الضمان	14.761.171.87	3.140.251.22	11.620.920.65
404000	موردو التثبيتات	270.991.16	15.058.587.72	14.787.596.56
408000	موردو الفواتير التي لم تصل بعد	47.722.48	13.502.500.00	13.454.777.52

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

الجدول رقم (03-11): مستخدمون وأعباء إجتماعية

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31
421000	مستحقات المستخدمين	176.941.51	58.793.00
423000	مساهمة العمال في النتيجة	7.425.511.72	//
431000	الضمان الإجتماعي	4.683.336.31	5.413.635.91

[1] من تقرير المدقق، مرجع سابق.

432000	الهيئات الإجتماعية الأخرى	1.622.911.35	1.886.843.30

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

الجدول رقم (03-12): الضرائب والرسوم

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31
442000	الدولة، الضرائب والرسوم القابلة للتحصيل من أطراف أخرى	2.087.896.40	2.723.285.80
442001	الدولة، ضرائب ورسوم	750.625.09	16.689.22
444000	الدولة، الضرائب على النتيجة	//	1.051.599.98
44566	الرسم على القيمة المضافة على رقم الأعمال	//	586.516.00
44551	الرسم على القيمة المضافة للتسديد	7.807.211.00	//
447102	رسوم التمهين	//	1.007.168.56
447202	رسوم على الأنشطة المهنية	695.094.00	//
447203	رسوم على السيارات الخفيفة	//	1.050.000.00

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

3- مراجعة حسابات التسيير

- حسابات الأعباء

الجدول رقم (03-13): الإستهلاكات

الحساب	البيان	2019/09/30	2018/12/31
601000	المواد الأولية	163.251.088.70	439.182.416.92
602000	التموينات الأخرى	8.357.445.95	20.208.087.63
604000	مشتريات الدراسة والخدمات المؤداة	2.852.360.63	3.836.605.81
605000	مشتريات الأشغال	//	33.486.047.85
607000	المشتريات غير المخزنة من المواد والتوريدات	191.248.00	259.171.00
607002	مشتريات (وصلاتنفطال ومحروقات)	//	318.750.00
607003	مشتريات (بطاقات الشرائح نفطال)	4.119.976.00	5.350.663.43
607004	مشتريات مازوت	114.756.60	//

الجدول رقم (03-14): خدمات

الحساب	البيان	2019/09/30	2018/12/31
613000	كراء الآلات الثقيلة	1.921.800.00	843.420.00
615000	إصلاحات وترميمات	1.459.884.39	4.045.473.39
616001	علاوة التأمين للسيارات	2.642.505.50	3.693.286.51
618000	توثيقات	//	//
622000	الأتعاب وتسديدات الوسطاء	350.000.00	609.345.88
623000	إشهار وإعلانات	4.403.110.00	1.505.560.00
624000	نقل	3.000.00	
625000	التنقلات المهمات و الإستقبالات	3.744.370.00	//
626000	مصاريف البريد والمواصلات	657.612.40	697.589.83
627	الخدمات المصرفية وما شابهها	295.265.96	352.493.96

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق 01)

الجدول رقم (03-15): أجور وتكاليف إجتماعية أخرى

الحساب	البيان	2019/09/30	2018/12/31
63110	أعباء المستخدمين	79.526.600.00	229.997.793.05
6311	إقتطاعات	6.107.564.61	3.437.600.84
6312	تعويضات مختلفة	29.876.918.87	2.334.000.00
6313	علاوات مختلفة	46.796.455.51	//
6314	سلة+نقل+مخلفات	25.067.268.69	//
6333	تكوين مهني	481000.00	//
635000	مساهمات الهيئات الإجتماعية	50.627.476.24	65.995.926.90
635001	مساهمات صندوق البناء والأشغال العمومية	151.705.25	226.367.29

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

الجدول رقم (03-16): الضرائب والرسوم

الحساب	البيان	2019/09/30	2018/12/31
641001	رسوم التمهين	1.360.467.00	1.643.373.16
641002	رسوم التكوين المهني	999.169.80	
642001	رسم على النشاط المنهي	8.691.068.56	1.167.404.49
6421000	الرسم على رقم الأعمال	//	11.282.744.25
645	الضرائب والرسوم الأخرى	696.561.44	2.496.907.08

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق قم 01)

الجدول رقم (03-17): أعباء الاستغلال الأخرى

الحساب	البيان	2019/09/30	2018/12/31
652000	ناقص القيمة على خروج الاستثمارات غير المالية	//	92.021.98
653000	أتعاب الحضور	148.920.00	51.240.00
656000	غرامات التأخير	8.805.53	4.000.00
658000	الأعباء الجارية الأخرى للتسيير	19.000.00	36.365.00
681000	مخصصات الإهتلاكات والمؤونات وخسائر اللقيمة	31.231.299.46	35.374.829.93
695000	الضرائب على الأرباح	//	24.529.115.70

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق رقم 01)

ركزنا في عملية المراجعة على النقاط التالية:[1]

- التسجيل المحاسبي للعمليات في حساباتها الخاصة.
- مبدأ استقلالية السنوات المالية.
- غياب نفقات غير مبرر.
- نفعية النفقات.
- إحترام الالتزامات الخاصة بالاقتطاعات الاجتماعية وشبه الاجتماعية.

وقد توصلنا إلى عدم وجود أي تجاوزات في هذا الإطار.

[1] من تقرير المدقق، مرجع سابق.

الجدول رقم (03-18): حسابات المنتوجات

الحساب	البيان	الرصيد في 2019/09/30	الرصيد في 2018/12/31
704000	بيع الخدمات	672.946.682.46	844.721.058.02
706000	تقديم الخدمات الأخرى	153.250.00	435.000.00
723000	تغير المخزونات الجارية	187.293.871.45	59.762.173.87
740000	إعانات الإستغلال	//	65.830.181.82
750000	المنتجات العملياتية الأخرى	//	//
757000	منتجات إستثنائية على العمليات	360.427.20	9.457.136.66
757001	منتجات استثنائية على عمليات التسيير	//	471.35
757100	تعويضات التأمين الخاصة بالحوادث والخسائر	120.784.93	449.184.86
758000	منتجات التسيير الأخرى الجارية	964.000.00	748.995.42

المصدر: من إعداد الطالبة استنادا على تقرير المدقق (أنظر الملحق 01)

المراجعة ركزت على النقاط التالية:[1]

- التسجيل المحاسبي للعمليات في الحسابات الخاصة.
- مبدأ استقلال السنوات المالية.

أثناء عملية المراجعة لم نسجل أي ملاحظات في هذا الإطار.

ملاحظات نهائية:

في ختام تقريرنا هذا نؤكد على وجوب تصحيح وتسوية هذه الملاحظات والتحفظات أثناء عملية الجرد لهذه السنة قبل عملية الإقفال المحاسبي.

[1] من تقرير المدقق، مرجع سابق.

خلاصة الفصل:

بعد إتمام التربص التطبيقي في الشركة محل الدراسة وبعد دراسة وتحليل لتقرير المراجع (رغم أنه غير نهائي يخص 9 أشهر وليس 12 شهرا) ومحاولة منا للوصول إلى ربط وإثبات العلاقة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية لقد توصلنا إلى مايلي:

1- استطاع المراجع أن يصل إلى في تقريره إلى مجموعة من الأخطاء المحاسبية التي قد تكون ذات خلفية وعلاقة بالمحاسبة الإبداعية مثل خلط وتداخل في التسجيلات المحاسبية الخاصة بالصنف 2(التثبيتات) حيث تبين من خلال التقرير أن هناك عدم التمييز والخلط بين تثبيتات المتعلقة بالحساب 215 وتثبيتات المتعلقة بحساب 218 وقدم المدقق توصية واضحة في هذا الخصوص لضرورة الفصل بينها وتصنيف الحسابات حسب العائلة.

2- بالرغم من أن السنة المالية لم تقفل لكن من خلال التقرير وجدنا أن حساب المشتريات 38 غير مرصد وهذا يتنافى مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وقدم المدقق توصية لضرورة تدقيق ومراجعة هذا الحساب وترصيده.

3- توصل المراجع في تقريره أن حساب الصندوق يظهر رصيد سالبا وهذا منافي للقوانين حيث قدم توصية بضرورة البحث في الأسباب المؤدية لذلك وتسويتها في أسرع وقت.

من خلال هذه النقائص المسجلة والتوصيات يتبين لنا أن هناك علاقة وطيدة بين التدقيق الخارجي والمحاسبة الإبداعية من خلال اكتشاف الأخطاء والنقائص والسلبيات والتصريح بها وتصحيحها.

خـاتمـــــة

أصبحت المحاسبة الإبداعية محل تركيز و اهتمام من قبل المحاسبين والمدققين كل على حسب ما يخدمه، فبعد الانهيارات المالية المتتالية والمفاجئة لأكبر الشركات الرائدة في العالم وفقدان الثقة في المخرجات المحاسبية المتمثلة في القوائم المالية، أدى هذا إلى تزايد في رفع القضايا ضد شركة ENRON من أبرز المؤسسات التي انهارت بسبب المحاسبة الإبداعية حيث رفعت دعوى على مكتب التدقيق العالمي Arther Anderson كونه المسؤول عن مراجعة القوائم المالية الخاصة بها.

برز دور التدقيق الخارجي وأهميته البالغة في الحياة الاقتصادية من خلال المساهمة في خلق قرارات رشيدة ورأي فني محايد وزيادة الموثوقية والشفافية لمعلومات المدونة في القوائم المالية، خاصة التي من خلالها يتم التلاعب والاحتيال، بغية تحقيق أهداف معينة وذلك بإعطاء صورة جيدة عن وضعية المؤسسة (وهنا لا نقصد فقط لتأثير بالإيجاب لأنه ليس من الضرورة أن تقوم المؤسسات بإخفاء المعلومات السلبية فقط ولكن من الممكن أن تقوم بتأجيل الإبلاغ عن المعلومات الإيجابية وتقديمها طرق و أساليب وأشكال غير دقيقة وواضحة للمساهمين).

وعلى هذا الأساس تمحورت دراستنا حول موضوع دور التدقيق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومن خلال دراستنا للموضوع تم محاولة معالجة إشكالية البحث والتي تمحورت حول قدرة التدقيق الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية وذلك من خلال شقين الشق النظري الذي تناول فصلين حيث أن الفصل الأول تطرق إلى التدقيق الخارجي، مفاهيم نظرية وتطبيقية في الجزائر أما الفصل الثاني تناول علاقة التدقيق الخارجي بالمحاسبة الإبداعية بينما الشق التطبيقي كان من المفترض أن يتناول الدراسة الميدانية للتحقق من دور التدقيق الخارجي الفعال في اكتشاف ومنع ممارسات المحاسبة الإبداعية ولكن شاءت الأقدار ولم نستطع إثباتها وذلك بسبب أوضاع البلاد بسبب جائحة كورونا والتي كانت العائق الأكبر في عدم مواصلتنا للوصول إلى تأكيد ما جاء في الشق النظري.

1- اختبار فرضيات الدراسة:

- **الفرضية الأولى:** والتي تنص على أن **المحاسبة الإبداعية هي وسيلة فعالة لتظليل المعطيات المحاسبية، ولقد تم إثبات صحة الفرضية** من خلال أساليب المحاسبة الإبداعية التي تنتهجها المؤسسات من أجل إعطاء صورة جيدة وغير صادقة عن قوائمها المالية.

- **الفرضية الثانية:** والتي تنص على أن **هناك تقنيات وآليات تستعملها المحاسبة الإبداعية يصعب كشفها، ولقد تم إثبات صحة الفرضية** وذلك نظرا لحرية المؤسسة في اختيار سياستها وكذلك لمرونة المبادئ والمعايير المحاسبية.

- **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على **أن التدقيق الخارجي كفيل لوحده بكشف التلاعبات التي تستعملها المحاسبة الإبداعية، ولقد تم إثبات عدم صحة الفرضية** وذلك لأنه إذا كانت المبادئ المحاسبية والمعايير ذات مرونة وتوجد بها ثغرات للتملص هنا يكون التدقيق الخارجي غير كفيل لوحده بكشف المحاسبة الإبداعية.

- **الفرضية الرابعة:** والتي تنص على أنه **هناك محاولات لممارسة المحاسبة الإبداعية تم اكتشافها من قبل مكتب المراجعة محل الدراسة، ولقد تم إثبات صحة الفرضية** من خلال تقرير المدقق الذي يبين في محتواه بعض التحفظات على بعض الحسابات مما يثير الشك في وجود المحاسبة الإبداعية.

2- نتائج الدراسة:

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- وجود المرونة في المبادئ المحاسبية فتح مجال الاختيار بين البدائل والسياسات والمبادئ، ما سهل على الإدارة اختيار ما يلائمها ويخدم مصالحها.
- تعتبر ممارسات المحاسبة الإبداعية ممارسات حديثة مبتكرة ومعقدة في آن واحد، هو ما جعل المحاسبين مستغلين معرفتهم بالقواعد والقوانين و استغلال الثغرات في القواعد والأعراف في معالجة الأرقام المسجلة في حسابات المؤسسة، بقصد جعلها متلائمة مع وضعها المرهون.
- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة.
- على المدقق الخارجي أن يتمتع بالنزاهة والمهارة الكافية أثناء عملية التدقيق، وأن يفهم ماهو دافع الإدارة للجوء إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية، ذلك من خلال إجراء افحص والتحقق من صدق القوائم المالية المقدمة.
- تساهم معايير التدقيق الخارجي بصفة كبيرة في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- يلعب التدقيق الخارجي دورا مهما في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يسمح باكتشاف التلاعبات الطارئة على القوائم المالية من قبل المدقق الخارجي.

3- التوصيات:

بناءا على النتائج المتوصل إليها تخلص الباحثة إلى التوصيات الآتية:

- يجب نشر الوعي الكافي حول خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية على المؤسسة وكل من له صلة بالمؤسسة من قريب أو من بعيد.
- وضع تشريعات وقوانين صارمة على من يلجأ لاستخدام المحاسبة الإبداعية.
- تطوير وتدريب المدققين والرفع من مستوياتهم والعمل على إطلاعهم على أحداث المستجدات والوسائل التي تساعد على كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها.
- توسيع مسؤولية المدققين الخارجيين فيما يخص اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تحلي المدققين الخارجيين بأخلاقيات وآداب المهنة أمر ضروري وحتمي.
- مواكبة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال من معايير وممارسات وذلك من قبل المدقق الخارجي.

4- آفاق الدراسة:

في هذا المجال تبرز المواضيع الآتية:

- دور الرقابة الداخلية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- دراسة مقارنة بين المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق.
- دراسة حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

قـــــائمة المراجـع

I. المراجع بالغة العربية:

1- الكتب:

1- أحمد قائد نور الدين،**"التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية"**، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، السودان، 2015.

2- حامد طلبة محمد أبو هبة،**"أصول المراجعة"**، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن،2012.

3- رأفت سلامة محمود، أحمد يوسف كلبونة، عمر محمد زريقات،**"علم تدقيق الحسابات العملي"**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011.

4- زهير عيسى،**"تدقيق الحسابات الإجراءات العملية"**،الطبعة الأولى، دار البداية، 2015.

5- طارق عبد العال حماد،**"المحاسبة الإبتكارية(دوافعها،أساليبها،آثارها)"**، الدار الجامعية الإسكندرية، 2011.

6- عبد الفتاح محمد الصحن، رجب السيد راشد، محمود ناجي درويش،**"أصول المراجعة"**،الدار الجامعية، الإسكندرية،2000.

7- علي عبد الصمد عمر،**"حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي"**، دار هومة للطباعة والنشر، الجزائر، 2017.

8- علي معطي الله، حسينة شريخ،**"عن المهن الحرة، مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"**، الطبعة الأولى، دار هومة للنشر والتوزيع،2006.

9- عمر علي عبد الصمد،**"التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي"**، دار هومة للطباعة والنشر للتوزيع، بوزريعة، الجزائر، الجزء الأول، 2018.

10- عمر علي عبد الصمد،**"التدقيق المحاسبي بين التأهيل العلمي والتطبيق العملي"**، دار هومة، الجزء الثاني، بوزريعة، الجزئر، 2018.

11- غسان الفلاح المطارنة،**"تدقيق الحسابات المعاصر، الناحية النظرية"**، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2006.

12- كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا،**"دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة"**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.

13- محمد بوتين،**"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2005.

14- محمد تهامي طواهر، مسعود صديقي،**"المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية"**، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.

15- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي،**"المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفق المعايير المتعارف عليها المعايير الدولية"**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2002.

16- محمد سمير الصبان،**"نظرية المراجعة واليات التطبيق"**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.

17- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني،**"مراجعة ومراقبة داخلية"**، المملكة العربية السعودية، 2004.

2- مذكرات ورسائل جامعية:

1- إبتسام شريط، خلود رزاق لبزة، سارة شريف حضرية،**"دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2016-2017.

2- أمينة فداوي،**"دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة عينة من شركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشرSBF250"**، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية،محاسبة وتسويق في المؤسسة"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي المختار، عنابة، 2013-2014.

3- بن محمد أنفال،**"دور آليات حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة لأراء عينة من المراجعين الداخليين والخارجيين بولاية بسكرة"**، مذكرة ماستر، تخصص فحص محاسبي، جامعة بسكرة، 2016-2017.

4- بهلولي نور الهدى،**"أثر تبني معايير التدقيق الدولية في تطوير مهنة التدقيق المحاسبي بالجزائر"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2016-2017.

5- خلايفية ريحانة،**"دور محافظ الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية: دراسة ميدانية**، مذكرة ماستر، تخصص تدقيق محاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2014-2015.

6- الشرقي عمر،**"التنظيم المهني للمراجعة: دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، الجزائر، 2011-2012.

7- عادل خالدي،**"الإبداع المحاسبي وتأثره بالإستراتيجية المالية للمؤسسة:دراسة حالة المؤسسات الفرنسية المدرجة بمؤشرSBF250"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المدية، 2016-2017.

8- عاشوري عبد الناصر،**"دور التدقيق الخارجي في تدعيم الممارسة الجيدة لحوكمة الشركات في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"**، رسالة ماجستير، تخصص الحوكمة ومالية المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف1، 2015-2016.

9- عبد السلام عبد الله أبو سرعة،**"التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية: دراسة حالة التكامل بين شركة KPMG و شركة حازم حسن وشركائه"**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، كلية الاقتصاد وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2009-2010.

10- علي رمضان،**"أثر إدارة الأرباح لدى الشركات على قياس الربح الضريبي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية"**، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة دمشق، 2014.

11- عماد سليم أغا،**"حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي للمحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية: دراسة تطبيقية على البنوك الفلسطينية"**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، 2011.

12- العمراوي سمية،**"دور التدقيق الداخلي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، مذكرة ماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، جامعة أم البواقي، 2016-2017.

13- فادي عبد الرحيم محمود البطنجي،**"مدى إدراك محللي الإئتمان لإجراءات المحاسبة الإبداعية: حالة المصاريف العاملة في فلسطين"**، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.

14- ليندة نمر الحلبي،**"دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من اثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن مؤسسات المساهمة العامة الأردنية"**، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، 2009.

15- محمد أمين لونيسة،**"تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره على تحسين جودة المعلومات المالية"**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2016-2017.

16- معاذ بوعروج،**"دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: دراسة ميدانية لعينة من الأكاديميين والمهنيين"**، مذكرة ماستر، تخصص مراجعة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، 2015-2016.

3- الملتقيات والمؤتمرات والندوات:

1- علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري،**"المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها ونتائجها"**، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة،2008.

2- لخذاري عبد الجليل، زين عيسى،**"دوافع وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"**، الملتقى الوطني حول إشكالية إستدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة حمة لخضر الوادي، يومي 06و07 ديسمبر 2017.

4- المجلات والدوريات:

1- بن عبد العزيز سفيان،منصوري هواري،**"دور اللمدقق في الحد من ممارسات المحاسبة الإحتلالية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية"**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد08، 2017.

2- جبر إبراهيم الداعور، محمد نواف عابد،**"أثر السياسات المحاسبية لإدارة المكاسب على أسعار أسهم الوحدات الاقتصادية المتداولة في سوق فلسطين للأوراق المالية"، مجلة الجامعة الإسلامية(سلسلة الدراسات الإنسانية)"**، المجلد17، العدد01، غزة، فلسطين،2009.

3- حسن فليح مفلح القطيش، فارس جميل حسن الصوفي،**"أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل والمركز المالي في المؤسسات الصناعية المساهمة في بورصة عمان"**، مجلية كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة""، العدد27، عمان، 2011.

4- رشا حمادة،**"دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، مجلد 26، العدد02، 2010.

5- شعباني لطفي، زرقواد وسام،**"ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر وقوانين وأخلاقيات المهنة"**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، العدد الاقتصادي 35(01)، جامعة زيان عاشور، الجلفة

6- طارق حماد المبيضين،أسامة عبد المنعم،**"دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية وفقدان الموثوقية في البيانات المالية: من وجهة نظر مدققي الحسابات والأساتذة الجامعيين"**، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد08، 2010.

7- عادل محمد محمد حسن، عبد الرحمان عبد الله عبد الرحمان،**"دور المحاسبة القضائية في الحد من ممارسات أساليب المحاسبة الإبداعية"**، مجلة أمارباك، المجلد 06، العدد 18، 2015، مجلة محملة عبر موقع:www.Amrabac.com

8- عيسى عمر أحمد علي، هبيل عمر الدريدي جلابة،**"أثر إسخدام المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية في القوائم المالية"**، مجلة الشرق للدراسات والمجلات العلمية، كلية الشرق الأهلية، مجلة محملة عبر الموقع: www.alshargahia.edu.sd

9- مجبل دواي إسماعيل،**"أثر أساليب المحاسبة الإبداعية، في موثوقية المعلومات المحاسبية"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية ولاقتصادية، الملد 16، العدد03، 2014.

10- نادية شاكر حسين،**" المخالفات المحاسبية وأثرها في تفشي ظاهرة الفساد المالي والإداري: دراسة محاسبية تحليلية"**، مجلة النزاهة والشفافية للبحوث والدراسات، العدد06، العراق، 2013.

11- ناهض نمر محمد الخالدي،**"دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد من أثارها على القوائم المالية: دراسة تطبيقية على مدققي الحسابات الخارجيين والعاملين في**

السك القانون والقضاء الفلسطيني في قطاع غزة"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد06، فلسطين، 2014.

12- نعيم تومان مرهون الزيادي،**"تأثير أساليب المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية/ دراسة تطبيقية"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة القادسية، المجلد17، العدد02، 2015.

13- الهادي ادم محمد إبراهيم، قاسم محمد عبد الله،**"أثر أساليب المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية"**، مجلة العلوم الإدارية، العدد01، 2017.

5- قوانين:

1- المعيار الدولي 240، مسؤولية المدقق في اعتبار الاحتيال عند تدقيق البيانات المالية، الفقرة 02.

2- وزارة المالية. المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق **(المجموعة الأولى)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

3- القانون 10-01 المؤرخ في 11-07-2010 ، **"يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد"**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 20010، المادة 25، المادة08، المادة 29.

4- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 المؤرخ في 20 فبراير 2011،**" يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد متخصص لمهنة المحاسب"**، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 11، المادة 02.

5- وزارة المالية، المقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق **(المجموعة الثانية)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

6- وزارة المالية، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق **(المجموعة الثالثة)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

7- وزارة المالية، المقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق **(المجموعة الرابعة)**، المجلس الوطني للمحاسبة.

8- المرسوم التنفيذي 11-25 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد **"تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين وصلاحياتهم وقواعد سيره"**، العدد 07، المادة04.

9- المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد **"تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين وصلاحياتهم وقواعد سيره"**، العدد 07، المادة 04.

10- المرسوم التنفيذي 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011 يحدد **"تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني الخبراء المحاسبين وصلاحياتهم وقواعد سيره"**، العدد07، المادة 04.

II. المراجع بالغة الأجنبية:

كتب:

1. Nacer,k, créative Financial Accounting :its nature and use, prentice Hall, london, 1993.
2. porte ,B, principles of External auditing, John wiley and sons ,1997.

المجلات والدوريات:

1. Shah, Atul K. Exploring the influences and constraints on creative accounting in the united kingdom, the Eurapean Accounting Reveiw.may 1998, vol.7Issue.
2. Syed Zulfiqar Ali shah, Safdar Butt, Creative accounting :Atool to help companies in a crisis or apratice to them into crises, conférence internationale surla recherche économique et commerciale, IPEDR.VOL16 ? IASIT Press, Singhafura,2011.

الملاحـــــــق

الملحق رقم : 01

REMARQUE PRELIMINAIRE

Je prends comme point de départ à mes travaux, le dernier rapport du commissariat aux comptes arrêté au 31.12.2018.

Puis, au moyen de la dernière balance des comptes arrêtés au 30.09.2019, j'ai examiné l'évolution de certaines positions comptables.

Il reste entendu que le rapport général reprendra plus en détail l'appréciation des évolutions, la présente intervention se veut un premier regard sur les comptes avant les travaux d'inventaires.

Nous prenons en compte également le dernier état des, réserves et Recommandations, afin d'en vérifier l'évolution ou l'exécution.

1) DES RESERVES

Aucune réserve n'a été émise par le commissaire aux comptes.

2) DES RECOMMNDATIONS

2.1. Exercice N-1 : Les deux recommandations sont reconduites, faute d'information sur leur sort, savoir :

* Service audit interne
* Procédures écrites

2.2. Exercice N :

- Comptes 38 à solder
- Compte 40 à surveiller
- Comptes de la classe 21à revoir le regroupement par famille.

MOUVEMENTS CREDITS DES COMPTES
FOURNISSEURS ARRETES AU 30.09.2019

1°. FOURNISSEURS DE STOCKS

N° Compte et Auxiliaire	LIBELLE	CREDIT
401000/ST015	SARL SOEMILEC	6.167.661.16
401000/ST092	SARL G.I.S.B.	35.956.253.59
401000/ST114	SARLM MASSINOUR	51.679.793.20
401000/ST127	EURL GRGT	4.160.240.00
401000/ST135	SARL CANOR ELECTRIC	8.560.575.59

2°. FOURNISSEURS DE SERVICES

N° Compte et Auxiliaire	LIBELLE	CREDIT
401620/SRV076	BENSALEM ZOHIR	12.227.907.00
401620/SRV151	ETPB BENSALEM Nouari	38.945.725.01
401620/SRV152	AGENCE DE PUBLICITE K-SIDALI	3.519.425.00
401620/SRV228	ETPH BOUYAHIA FARID	2.213.400.00

3°. AUTRES COMPTES CREDITEURS.

N° Compte et Auxiliaire	LIBELLE	CREDIT
401709/RG(F)09	ETPB BENSALEM NOUARI	5.237.266.33
401709/RG(F)24	SAR G I S B	2.174.307.91

Nous attirons votre attention sur les dispositions, entre autres, des articles 06 ; 07 ; 12 ; 13 ; 18 ; 21 ; 33 ; 34 ; 49 ; 140 ; 173 ; 184 et 195 ; du Décret présidentiel n°15-247 du 16.09.2015 portant règlementation des marchés publics et des délégations de services publics.

Les cas ou des dépassements, par rapport aux seuils fixés par le décret sus cité, doivent faire l'objet de procédure de régularisation administrative dans les meilleurs délais et avant la fin de l'exercice en cours.

E t s e.

B L I D A

E X A M E N

D E S

Monsieur FOUFA Hamid
Commissaire aux comptes
Expert Judiciaire Assermenté
Place 1er Novembre Im. A4 n°3
09000. BLIDA
Tel/Fax 025.21.01.13
e-mail : foufa_hamid@yahoo.fr

1/ EXAMEN DES COMPTES DE L'ACTIF

* LES INVESTISSEMENTS :

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 31/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018	EVOLUTION
204100	logiciel informatique	331.550.00	331.550,00	//
213001	Construction	17.175.759.00	7.100.000.00	10.075.759.00
213002	Cabine De Douche	50.000.00	//	50.000.00
215000	Installations techniques, matériel et outillage industriels	4.475.374.85	4.332.374.85	143.000.00
218000	Autres immobilisations corporelles	174.358.738.99	171.402.876.99	2.955.862.00
218001	Autres immobilisations corporelles(ENGINS)	6.292.019.00	6.292.019.00	//
218200	Matériel de transport	2.606.667.00	2.606.667.00	//
218300	Matériel bureau et informatique	5.564.820.24	4.371.131.15	1.193.689.09
218301	Appareil de communication	84.545.13	84.545.13	//
218302	Matériel Electrique	392.460.92	392.460.92	//
218303	Matériel de sonorisation	400.000.00	400.000.00	//
218304	Caisse Tôlier	49.000.00	49.000.00	//

REMARQUE :

Les comptes 215 et 218 devraient être réorganisés par famille.
Les sous-comptes suivants peuvent être ouverts (par exemple) :

- Matériel et Outillage de chantiers
- Groupes Electrogènes
- Engins Roulants
- Engins fixes ou tractés
- Véhicules Utilitaires
- Véhicules Légers
- Motocycles
- Mobilier de Bureau

- Equipements et Matériel de Bureau
- Bureautique Informatique et reproduction

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018	EVOLUTION
275001	DEPOT CAUTIONT. APC BLIDA	4.730.388.59	4.730.388.59	//
275002	DEPOT CAUTIONT. APC BOU ARFA	248.079.14	248.079.14	//
275003	DEPOT CAUTIONT. DUAC BLIDA	1.492.063.64	1.492.063.64	//
275004	DEPOT CAUTIONT. DTP	3.234.746.79	3.234.746.79	//
275005	DEPOT CAUTIONT. EPIC HADAYK	361.184.85	361.184.85	//
275006	DEPOT CAUTIONT. APC MEDEA	1.344.131.87	1.344.131.87	//
275007	DEPOT CAUTIONT. APC BENI MERED	1.089.334.35	1.089.334.35	//
275008	DEPOT CAUTIONT. DUAC RELIZANE	2.240.068.75	2.240.068.75	//
275009	DEPOT CAUTIONT. SOTROWIB	1.346.783.81	1.346.783.81	//
275010	DEPOT CAUTIONT.DUAC SBB	4.971.547.97	4.971.547.97	//
275013	DEPOT CAUTIONT. DTP ILLIZI	3.034.500.00	3.034.500.00	//
275014	DEPOT CAUTIONT. APC BOUFARIK	199.325.00	199.325.00	//

*** LES STOCKS :**

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018	EVOLUTION
310000	Matières et fournitures	209.705.289.66	81.195.890.05	128.509.399.60
322000	Fournit. consommables	3.746.020.66	1.863.212.76	1.882.807.90

- Les comptes 38 créditeurs devraient être soldés lors des opérations d'inventaires.

* 381000 ..... - 21.180.071.40 DA
* 382000 ..... - 328.779.30

*** LES COMPTES DE TRESORRERIE**

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018	EVOLUTION
512000	Banques comptes courants	319.388.984.22	281.847.448.00	99.541.536.22
530000	Caisses	446.268.49	146.621.63	299.646.86

La Caisse de DJELFA est créditrice de..... 446.00 DA.
Cette situation, formellement interdite, devra être régularisée sous peu.

* LES COMPTES DE TIERS ET COMPTES RATTACHES

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018	EVOLUTION
411000	Clients	45.598.00	2.133.574.80	- 2.087.976.80
411700	Clients Retenue Garantie	58.460.130.62	49.650.653.71	8.809.476.91
422000	Fonds des Œuvres Sociales	6.389.993.15	//	6.389.993.15
425	Avances s/ Salaires	61.360.00	40.000.00	21.360.00
44411	Acomptes IBS	12.998.219.31	14.477.515.82	1.479.296.51
445620	TVA S/ Investissements	2.061.379.99	2.043.260.29	18.119.70
445660	TVA S/ Autres Biens & Services	412.480.73	3.278.174.26	- 2.865.693.53
445671	Précompte TVA	//	5.110.006.56	- 5.110.006.56
486003	Charges constatées d' avance consom. Carte NAFTAL	//	519.976.00	- 519.976.00

2. EXAMEN DES COMPTES DU PASSIF DU BLIAN

* LES FONDS PROPRES :

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018	EVOLUTION
101101	Apport en nature	82.344.370.95	82.344.370.95	//
101102	Apport en nature seconde tranche	17.457.640.92	17.457.640.92	//
106000	Réserve Légale	18.809.213.82	3.893.488.65	14.915.725.17
110000	Report A Nouveau	157.932.288.58	82.048.348.31	75.883.940.27
131000	Subvention Equipnt	52.899.818.73	52.899.818.73	//
131001	Subventions d'équipement wilaya de Blida	207.250.000.00	207.250.000.00	//

REMARQUE :

La Réserve légale ne peut être dotée que sur décision du C.A. elle est égale à 05% du bénéfice comptable dans la limite de 10% du Capital social.
Il y a lieu de virer le surplus soit, à une autre Réserve, soit au compte 11.

* LES COMPTES DE DETTES :

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018	EVOLUTION
401000	Frns. de stocks et services	115.306.230.19	143.331.856.71	- 28.025.626.52
401620	Créditeurs de service	59.719.166.17	42.227.565.83	17.491.600.34
4017	Frns. Retenue Garantie	14.761.171.87	3.140.251.22	11.620.920.65
404000	Frns. Immobilisations	270.991.16	15.058.587.72	- 14.787.596.56
408000	Factures à recevoir	47.722.48	13.502.500.00	13.454.777.52

2.2. PERSONNEL + CHARGES SOCIALES

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018
421000	Personnel rémunérations dues	176.941.51	58.793.00
423000	Participation des salariés au Résultat	7.425.511.72	//
431000	Sécurité sociale	4.683.336.31	5.413.635.91
432000	Autres organismes sociaux	1.622.911.35	1.886.843.30

2.3. IMPOTS ET TAXES

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/12/2018
442000	Etat, impôts et taxes recouvrables sur des tiers	2.087.896.40	2.723.285.80
442001	Etat, impôts et Taxes	750.625.09	16.689.22
444000	Etat Impôt sur Résultat	//	1.051.599.98
44566	TVA sur Chiffre d'Affaires	//	586.516.00
44551	TVA à décaisser	7.807.211.00	//
447102	Taxe d'Apprentissage	//	1.007.168.56
447202	T. Activité Professionnelle	695.094.00	//
447203	T. sur véhicules légers	//	1.050.000.00

* * *

* *

3. EXAMEN DES COMPTES DE GESTION

* LES COMPTES DE CHARGES :

1. CONSOMMATIONS

CPTE	LIBELLES	30/09/2019	31.12.2018
601000	Matières premières	163.251.088.70	439.182.416.92
602000	Autres approvisionnements	8.357.445.95	20.208.087.63
604000	Achats études prestations services	2.852.360.63	3.836.605.81
605000	Achats des travaux	//	33.486.047.85
607000	Achats non stockés de mat et frnt	191.248.00	259.171.00
607002	Achats (BON NAFTAL Carburants)	//	318.750.00
607003	Achats (CARTE A PUCE NAFTAL)	4.119.976.00	5.350.663.43
607004	Achats (G.OIL)	114.756.60	//

2. SERVICES

CPTE	LIBELLES	30/09/2019	31.10.2018
613000	Location D'engin	1.921.800.00	843.420.00
615000	Entretien, réparations	1.459.884.39	4.045.473.39
616001	Prime d'assurance automobiles	2.642.505.50	3.693.286.51
618000	Documentation et divers	//	//
622000	Rému. Intermédi et honoraire	350.000.00	609.345.88
623000	Publicité, publication	4.403.110.00	1.505.560.00
624000	Transports	3.000.00	
625000	Déplacements mission réceptions	3.744.370.00	//
626000	Frais P T T	657.612.40	697.589.83
627	Services bancaires et assimilés	295.265.96	352.493.96

3. SALAIRES ET AUTRES CHARGES SOCIALES

CPTE	LIBELLES	2017	31.10.2018
63110	Charges de personnel	79.526.600.00	229.997.793.05
6311	Retenues	6.107.564.61	3.437.600.84
6312	Indemnités diverses	29.876.918.87	2.334.000.00
6313	Primes diverses	46.796.455.51	//
6314	Panier+Transport+Rappels	25.067.268.69	//
6333	Formation professionnelle	481.000.00	//
635000	Cotis. Organ. Sociaux	50.627.476.24	65.995.926.90
635001	CACOBATPH 0.13	151.705.25	226.367.29

4. IMPOTS ET TAXES

CPTE	LIBELLES	30/09/2019	31.10.2018
641001	T. Apprentissage	1.360.467.00	1.643.373.16
641002	T. Formation Prof.	999.169.80	
642001	T. A. P.	8.691.068.56	1.167.404.49
6421000	T. C. A.	//	11.282.744.25
645	Autres impôts et taxes	696.561.44	2.496.907.08

5. AUTRES CHARGES EXPLOITATION

CPTE	LIBELLES	30/09/2019	31.10.2018
652000	Moins Value s/ Sortie Actif non financier	//	92.021.98
653000	Jetons de présence	148.920.00	51.240.00
656000	Pénalité de retard	8.805.53	4.000.00
658000	autres charge gest courante	19.000.00	36.365.00
681000	Dotation amortissement	31.231.299.46	35.374.829.93
695000	Impôts sur les bénéfices	//	24.529.115.70

Les contrôles ont porté principalement sur :

- la comptabilisation des opérations dans les comptes appropriés
-le principe de séparation des exercices
-l'absence de dépenses superflues et/ou de gabegie
-l'opportunité réfléchie des dépenses
-le parfait respect de toutes les obligations en matière de cotisations fiscales et para fiscales.

La vérification des comptes de charges n'appelle pas de remarque particulière.

* * *

* *

* LES COMPTES DE PRODUITS

CODE	LIBELLE	SOLDE AU 30/09/2019	SOLDE AU 31/10/2018
704000	Ventes de travaux	672.946.682.46	844.721.058.02
706000	Autres prestations de services	153.250.00	435.000.00
723000	Variation de stocks d'en cours	- 187.293.871.45	59.762.173.87
740000	Subvention d'exploitation	//	65.830.181.82
750000	Autres produits opérationnels	//	//
757000	Produits exceptionnels sur opérations	360.427.20	9.457.136.66
757001	Produit exceptionnels sur opération de gestion	//	471.35
757100	Indemnité d'assurance dommages d'accident	120.784.93	449.184.86
758000	Autres produits de gestion courante	964.000.00	748.995.42

Les contrôles ont porté principalement sur :

-la comptabilisation des opérations dans les comptes appropriés
-le principe de séparation des exercices.

La vérification des comptes de Produits n'appelle pas de remarque particulière.

* * *

* *

REMARQUE FINALE

Nos travaux étant achevés, nous dressons le présent rapport d'intérim que nous soumettons à votre appréciation.

Il demeure entendu que les recommandations devront être traitées et exploitées durant les travaux d'inventaires de la présente fin d'année.

LE COMMISSAIRE AUX COMPTES