

دور معيار التدقيق الجزائري "الإجراءات التحليلية" في الكشف عن ممارسات المحاسبة
الإبداعية دراسة حالة عينة من المهنيين .

The role of the Algerian auditing standard "analytical
procedures" in uncovering creative accounting practices case
study of sample of professionals.

هدي إيمان^{1*} ، حواس محمد²،

¹ جامعة لونيسسي علي – البلدية 02 (الجزائر)، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية

cei.heddi@univ-blida2.dz

² جامعة لونيسسي علي – البلدية 02 (الجزائر)، مخبر تسيير الجماعات المحلية ودورها في تحقيق التنمية

houasmohamed25@gmail.com

تاريخ الارسال: 2024/03/18؛ تاريخ القبول: 2024/05/28؛ تاريخ النشر: 2024/07/15

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد دور معيار التدقيق الجزائري الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف تم الإعتماد على دراسة ميدانية تمثلت في مقابلات شبه موجهة مع عينة من محافظي حسابات وخبراء محاسبين. وقد توصلت الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية تعتبر من أهم الوسائل التي تهدف إلى ضمان معقولية القيمة لعناصر القوائم المالية وأن لها دور في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاح: الإجراءات التحليلية؛ المحاسبة الإبداعية؛ معايير التدقيق الجزائرية

رموز تصنيف jel: M41 ;M42

Abstract: The research aims to find out the role of the Algerian auditing standard Analytical procedures in detecting creative accounting practices. To achieve this goal, a field study was based on semi-guided interviews with a sample of auditors and accounting experts. The study concluded that analytical procedures are considered one of the most important means that aim to ensure the reasonableness of the value of financial statement elements and have a role in detecting creative accounting practices.

Keywords: Analytical procedures, creative accounting, Algerian auditing standards
Jel Classification Codes : M41 ;M42

تمهيد :

إن القوائم المالية هي الحلقة التي تصل بين الوحدة الاقتصادية والمستثمرين أو المساهمين حيث أنها تعكس الصورة الصادقة عن الوضعية المالية التي تعد مركز إهتمامهم، إلا أن بعض الشركات تعتمد إلى تحميل صورة الشركة من خلال إخضاع البيانات المالية الموجودة في القوائم المالية إلى التزييف والتحريف وإظهار نتيجة أعمال الشركة ومركزها المالي في غير صورتها الحقيقية التي تعمل على تضليل مستخدمي القوائم المالية بغية تحقيق غايات مختلفة كجذب الإستثمارات أو تحسين صورة المؤسسة.

إن هذه التجاوزات المالية الخاطئة والتحريفات تؤثر على مصداقيتها ما ينتج عنها زعزعة الثقة بين إدارة المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية كما أنها تفقد المعلومة المالية لأهم خاصية من الخصائص النوعية وهي الموثوقية وتزداد هذه التجاوزات في زيادة صعوبات إكتشافها من طرف مدقي الحسابات.

مما ظهرت الحاجة إلى الكشف عن تلك التحريفات والمخالفات ذات التأثير الجوهري والتحقق من صدق وشفافية البيانات الواردة في القوائم المالية والتصدي لهذه الممارسات، إلى زيادة الضغط على المدقق الخارجي للقيام بعملية التدقيق على أكمل وجه وبعناية عالية حتى تكون البيانات المالية التي تتضمنها القوائم المالية ملائمة لمستخدميها، وإضفاء الثقة وإمكانية الإعتماد عليها وبلوغ هذا الهدف يسترشد المدقق الخارجي بالإجراءات التحليلية أثناء أداء مهمته والتي تعتبر من الوسائل الحديثة ومن أبرز أدوات الإثبات للتأكد من سلامة النتائج والقيم المسجلة ومعرفة التغيرات والتصرفات الغير قانونية.

● مشكلة الدراسة

إن الممارسات غير القانونية والتحريفات في البيانات المالية تؤثر على مصداقية القوائم المالية، وبناء على هذا يلتزم المدقق الخارجي ببذل جهود إستثنائية للكشف عن هذه الممارسات من خلال

الإستناد والإسترشاد بالإجراءات والوسائل التي تساعد في ذلك ومن هنا نأتي إلى طرح إشكالية البحث:

هل للإجراءات التحليلية، في ظل معايير التدقيق الجزائرية، دور في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

من خلال الإشكالية المطروحة نستخلص الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يتم تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي بالجزائر؟
- هل يواجه المدقق الخارجي الجزائري صعوبات في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية عند الإسترشاد بالإجراءات التحليلية؟

● فرضيات الدراسة

- يطبق المدقق الخارجي، بالجزائر، الإجراءات التحليلية وفقا لمعايير التدقيق المطبقة، عند أداء مهمة التدقيق؟
- لا يواجه المدقق الخارجي أية صعوبات في الإسترشاد بالإجراءات التحليلية للكشف عن التصرفات الغير القانونية أو أي شكل من أشكال المحاسبة الإبداعية.

● أهداف الدراسة

- التعرف على الإجراءات التحليلية ومدى إستخدامها من قبل المدقق الخارجي الجزائري؛
- التعرف على جميع مراحل الإجراءات التحليلية بداية من مرحلة التخطيط الى الإنتهاء؛
- إلقاء الضوء على مفاهيم وأساليب المحاسبة الإبداعية؛
- تحديد دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية.

● أهمية الدراسة

تنبع أهمية هذه الدراسة من أهمية مسألة الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية القائمة على ممارسات مضللة في القوائم المالية، وذلك بهدف إبراز الوضع المالي الذي ترغب فيه الشركة حيث تتناول دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن هذه الممارسات.

• منهج الدراسة

حتى يتسنى لنا الإحاطة بموضوع الدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة ومعالجة الفرضيات سوف نعتمد على المنهج الوصفي التحليلي قصد الإلمام بكل أجزاء الموضوع من خلال إستعراض المفاهيم النظرية المتعلقة بموضوع الدراسة كما تم الإعتماد على دراسة ميدانية تجسدت في مقابلات شبه موجهة مع عينة من مجتمع الدراسة.

• الدراسات السابقة

- دراسة عبد السلام وليد (2023) مقال علمي بعنوان: مدى إلتزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية الخاصة بأدلة الإثبات-دراسة معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية (دراسة إستطلاعية لعينة من الخبراء ومحافظي الحسابات في الجزائر)، كان الهدف من الدراسة هو تحديد درجة التزام المدققين في الجزائر بتنفيذ معيار التدقيق الجزائري رقم 520 بشأن الإجراءات التحليلية . وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المدققين في الجزائر يلتزمون بتنفيذ الإجراءات التحليلية غير الكمية والبسيطة، ولكن ليس بالإجراءات التحليلية المتقدمة .بالإضافة إلى ذلك هناك مستوى كبير من التوافق بين معيار التدقيق الجزائري رقم 520 والمعيار الدولي.

- دراسة مشيد محمد (2007) مقال علمي بعنوان: دور الإجراءات التحليلية في إكتشاف التضليل في القوائم المالية، تمثل الهدف من الدراسة في التأكيد على أهمية الإجراءات التحليلية للمدقق في الحصول على أدلة كافية للتعبير عن رأيه في القوائم المالية .اكتشفت الدراسة أن تطبيق هذه الإجراءات التحليلية بسيط وفعال من حيث التكلفة، ولكنه يتطلب فهم المدقق الشامل التحليل المالي والأساليب الإحصائية.

دراسة ميلود بورحلة (2022) مقال علمي بعنوان: دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات محاسبة إبداعية (دراسة ميدانية)، سعت الدراسة إلى التأكيد على أهمية قيام محافظ الحساب كمدقق خارجي في تحديد وتخفيف حالات المحاسبة الإبداعية . وتوصلت الدراسة أنه عند إعداد تقرير مكتوب، يقدم المدقق حكماً مهنيًا غير متحيز وموضوعي فيما يتعلق بدقة وموثوقية البيانات المالية التي تم فحصها وتقييمها. ومن الناحية الإحصائية توجد علاقة معنوية بين عمل محافظ الحسابات وممارسات المحاسبة الإبداعية.

I- الإجراءات التحليلية:

1.I مفهوم الإجراءات التحليلية :

تعمل معايير التدقيق كمرجع توجيهي وأداة لتقييم كفاءة المدقق وتساعد هذه المعايير في ضمان إجراء عمليات تدقيق البيانات المالية بطريقة شاملة ومنهجية تساعد في تقديم نتائج موثوقة يمكن الإعتماد عليها ولقد تبنت الجزائر 16 معيار من معايير التدقيق الدولية (ISA) منذ 04 فبراير 2016 وجاء معيار الإجراءات التحليلية في 15 مارس 2017 مقرر رقم 23

تعرف الإجراءات التحليلية بأنها تحليل العلاقات بين عناصر القوائم المالية وغير المالية للفترة الزمنية نفسها ومقارنتها بالبيانات المالية وغير المالية من الفترات الأخرى بهدف التأكد من درجة التجانس بين المعلومات وأي تبانيات أو تقلبات أو علاقات غير متوقعة، وبالتالي التوصل إلى نتيجة تستند إلى هذه الاختبارات (علي عبد القادر، 2015، صفحة 211) و هي عبارة عن سلسلة من التقنيات والمؤشرات المالية، بما في ذلك تحليل الاتجاهات والانحدار وغيرها، التي يتم تنفيذها على البيانات المالية للتحليل ومقارنة العلاقات المختلفة بين بنودها والتدقيق في البنود الاستثنائية والغير العادي فإذا أظهرت هذه العناصر ترصيذا منطقيا وعقلانيا، فسيتم اعتبار هذا التقييم بمثابة مراجعة تحليلية. (السيد أحمد، 1991، صفحة 123)

عرف معيار التدقيق الدولي 520 "الإجراءات التحليلية" على: "أنها عمليات تقوم المعلومات المالية من خلال تحليل العلاقات المنطقية بين كل من البيانات المالية وغير المالية. وتشمل

الإجراءات التحليلية أيضا التحري الضروري عن التقلبات أو العلاقات التي يتم التعرف عليها والتي لا تتسق مع المعلومات الأخرى ذات الصلة أو تختلف عن القيم المتوقعة بمبلغ كبير" (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2020، صفحة 457) فعلى سبيل المثال مقارنة القيم المسجلة مع توقعات المدقق (عندما يكون لدى المنشأة عدد معروف من الموظفين بمعدلات أجور ثابتة طوال الفترة، فقد يكون من الممكن للمراجع أن يستخدم هذه البيانات في تقدير التكاليف الإجمالية للفترة بدرجة عالية من الدقة) (الاتحاد الدولي للمحاسبين، 2020، صفحة 459)

في حين عرفها معيار التدقيق الجزائري على: "أنها تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وتتضمن مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة. ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة". (مقرر رقم، 2017/23، صفحة 3)

من خلال التعاريف السابقة حول الإجراءات التحليلية نستخلص أن الإجراءات التحليلية هي عملية تحليل وتقييم العلاقة بين البيانات المالية والغير المالية ومقارنة هذه العلاقات للتحقق من وجود إنحرافات والتأكد من سلامة الأرصدة في القوائم المالية.

2.I مراحل استخدام الإجراءات التحليلية: يمكن أداء الإجراءات التحليلية خلال ثلاثة مراحل من مراحل عملية المراجعة هي مرحلة تخطيط المراجعة، ومرحلة الاختبار مع باقي إجراءات المراجعة الأخرى بالإضافة إلى مرحلة الإنتهاء من المراجعة،

1.2.I. مرحلة تخطيط المراجعة: Planning phase

نص معيار التدقيق الجزائري رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوف المالية " على ضرورة وأهمية التخطيط لعملية التخطيط من خلال إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة كما نص المعيار نفسه " تخطيط تدقيق الكشوف المالية "على أن الإجراءات التحليلية في هذه المرحلة أنها إجراء فعال لتقييم المخاطر حيث أن وضعها حيز التنفيذ ستمكن المدقق

من القيام بمهمة التدقيق بأكثر دقة وأقل تكلفة. (معايير التدقيق الجزائرية رقم 300، 2017، ص 03)

2.2.I. مرحلة إختبارات التدقيق: Testing phase

في هذه المرحلة نص معيار التدقيق الجزائري رقم 500 " العناصر المقنعة " أن الهدف من استخدام الإجراءات التحليلية يكمن في جمع العناصر المقنعة، (معايير التدقيق الجزائرية رقم 500، 2017، ص 06) حيث يتم تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تنشر على مستوى القوائم المالية والمعلومات المتضمنة فيها وكذلك على مستوى أرصدة الحسابات.

بناء على هذا التقييم يتمكن المدقق الخارجي من تحديد أدلة التدقيق التي يحتاجها، والتي تؤدي إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى المستوى المقبول عموما. (إيمان، 2017، صفحة 21)

3.2.I. مرحلة الإنتهاء من التدقيق: Completion phase of the audit

في مرحلة الإنتهاء من عملية التدقيق يكون أداء الإجراءات التحليلية مفيدا في النقطة التي تم عندها اجراء الفحص النهائي للأخطاء والتحريفات الكبيرة أو المشاكل المالية إذ أنها تساعد المدقق الخارجي على إلقاء نظرة موضوعية أخيرة على القوائم المالية التي تم تدقيقها والتوصل إلى استنتاجات وتقييم العرض العام للقوائم المالية ومعقوليتها. (مُجَد، 2020، صفحة 200)

حيث جاء في معيار التدقيق الجزائري رقم 520 " الإجراءات التحليلية " أن على المدقق أن يتصور ويضع حيز التنفيذ الإجراءات التحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق حتى تساعده في تأسيس خلاصة عامة حول توافي الكشوف المالية مع معرفته للكيان موضع التدقيق. (معايير التدقيق الجزائرية رقم 520، 2017، ص 04)

3.I- أهداف الإجراءات التحليلية:

إن استخدامات الإجراءات التحليلية في مجال تدقيق الحسابات من قبل مراقب الحسابات ومكاتب التدقيق يساعد في تحقيق الأهداف الآتية:

● **فهم الوحدة الاقتصادية:** الإجراءات التحليلية هي إحدى الطرق لمساعدة المدقق في فهم جوهر عمل العميل (الوحدة الاقتصادية) من خلال فهم طبيعة العمل والنشاط الخاص به وذلك بتحليل المعلومات التي يتم الحصول عليها والوقوف على تحديد التغيرات مع الفترات السابقة. (علاء فريد عبد الأحد، 2020، الصفحات 134-135)

● **استمرارية الوحدة الاقتصادية موضوع التدقيق:** تستخدم الإجراءات التحليلية كمؤشر على إمكانية الوحدة الاقتصادية في مواجهة الأزمات المالية التي تواجهها كأن يكون هناك ارتفاع غير عادي في الديون طويلة الأجل إلى صافي الثروة ويؤخذ بعين الاعتبار إلزام الوحدة الاقتصادية لمفهوم الإستمرارية عند إعداد البيانات المالية (عامر و عماد ، بدون سنة ، صفحة 514)

● **الإشارة إلى تحريفات محتملة في القوائم المالية:** يستطيع المدقق من خلال الإجراءات التحليلية أن يحدد تقلبات الغير العادية في البيانات المالية والتي تمثل الفروقات الكبيرة الغير متوقعة بين البيانات المالية التي لم يتم تدقيقها في السنة الحالية والبيانات المالية المستخدمة في اجراء عملية المقارنة وتحديث تقلبات غير عادية عند

- وجود فروقات جوهرية غير متوقعة

- توقع فروقات جوهرية ولكن لم تحدث

إن السبب لكلتا الحالتين يعود الى وجود اخطاء او مخالفات ويجب على مراقب الحسابات ان يحدد اسباب الفروقات الكبيرة وانها ناتجة عن وجود اخطاء او مخالفات (ديانا نعمة، 2019، صفحة 27)

II - المحاسبة الإبداعية:

II. 1 مفهوم المحاسبة الإبداعية:

أدى الركود الاقتصادي الذي حدث في بداية الثمانيات إلى توليد ضغوطات على الشركات من أجل تحقيق مكاسب أفضل في حين كانت الشركات عاجزة على تحقيقها ما جعلها تلجأ إلى ممارسة إجراءات خفية تتلاعب من خلالها بالبيانات المالية لإظهارها بغير صورتها الحقيقية ولقد اصطلح عن هذه العملية العديد من المسميات كإدارة الأرباح، الهندسة المالية، المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبداعية وغيرها من المصطلحات.

قدمت تعريفات مختلفة للمحاسبة الإبداعية التي اختلفت بناء على وجهات نظر مختلفة حيث تم تعريفها بأنها مجموعة من الأساليب والإجراءات التي يستخدمها المحاسب لتحقيق مصالح بعض أصحاب المصلحة داخل الشركة ويشمل بعدد البعد الأولي قانوني، ويوافق عليه المدقق الخارجي، وينبع من استغلال الثغرات القانونية والخيارات المتاحة في المعايير المحاسبية المعتمدة أما البعد الثاني فهو غير قانوني حيث يصادق عليه المدقق الخارجي بالتواطؤ وذلك لأنه ينشأ عن التلاعب أو تشويه الأرقام المحاسبية لإظهارها بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه. (زهرة حسن العامري ، صفحة 7) ومن وجهة نظر أخرى فإن المحاسبة الإبداعية هي عملية تحريف الأرقام المحاسبية المالية عن حقيقتها إلى ما يرغب به معدوها أن تكون عليه من خلال إستغلال أو الإستفادة من التشريعات القائمة. (عادل نقموش، 2019، صفحة 713) مما يمس بالكشف المالية والأرقام المالية، ويهدف إلى تحسين الصورة المالية للكيان لدى مستخدمي القوائم والمعلومات المالية، ويتم ذلك باستغلال القوانين أو تجاهلها. (بورحلة، أفريل 2022، صفحة 613)

تتعدد تعريفات المحاسبة الإبداعية إلا أنه يمكن حوصلتها في أنها عملية تحميل صورة الكيان المالية من خلال التلاعبات والاحتياال في الممارسة المحاسبية التي تعمل على تغيير القيم المحاسبية إلى قيم غير حقيقة لتحقيق مصلحة بعض أصحاب المصالح في الشركة.

II. 2 أسباب اللجوء إلى المحاسبة الإبداعية:

من جملة الأسباب التي تدفع الادارة المحاسبية إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية، نذكر:
(بورحلة، أفريل 2022، صفحة 613)

- **سمعة الشركة في السوق:** تحسين القيمة المالية للمؤسسة من أجل الحفاظ على سمعتها في الأسواق المالية.
 - **الاقتراض من البنوك:** وذلك من خلال تمويه البنوك من أجل تسهيل اجراءات منح القروض والحصول على التمويل المناسب الذي يساعد في اتخاذ القرار الاستثماري.
 - **التلاعب الضريبي:** تمويه مصلحة الضرائب والتهرب الضريبي، عن طريق تخفيض الأرباح أو زيادة التكاليف بهدف تخفيض الوعاء وعليه تخفيض هوامش الإقطاع الضريبي المترتب عن ذلك.
 - **التصنيف المهني:** من أجل ضمان تصنيف متقدم للمؤسسة على حساب باقي المنافسين في السوق تلجأ هذه المؤسسة إلى تحسين بعض القيم والمؤشرات المالية للمؤسسة
 - **تحقيق مصالح شخصية:** يسعى أعضاء مجلس الإدارة إلى تحقيق مكاسب ومكافآت شخصية، وذلك من خلال اللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية التي يستخدمها المحاسبون والمدققون بهدف إرضاء الإدارة وجمع أكبر قدر ممكن من المال.
- يتضح هنا العوامل الأساسية وراء استخدام المحاسبة الإبداعية، بما في ذلك تقديم تصوير خادع عن الأرباح وتعزيز الوضع المالي لتحقيق الأهداف والغايات المختلفة. علاوة على ذلك الاستعانة بالعديد من التقنيات والاستراتيجيات لتجميل أشكال الدخل بما يتوافق مع الأهداف.

II. 3 أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية:

يستخدم المحاسبين العديد من الطرق والتدابير القانونية وغير القانونية من أجل التلاعب بالبيانات المالية وذلك لخدمة مصالح وأهداف أصحاب المنشأة، وبالتالي تقديم تمثيل مثالي للوضع المالي للكيان واستقراره الاقتصادي.

II. 3. 1 من حيث إتفاقها مع المبادئ المحاسبية:

تقوم الشركات بشكل دوري بنشر القوائم المالية التي يجب إعدادها وفقاً للمعايير المحاسبية حيث هذا الأخير يترك مساحة تقديرية للمديرين على شكل مجموعة من الاختيارات (طرق تقييم المخزون الاستهلاك، وما إلى ذلك) أو التقييم (معدل مخصصات الإهلاك) يمكن للمديرين استخدام هذه المساحة التقديرية للقيام بذلك التأثير على إمكانية نقل الثروة بين مختلف أصحاب

المصلحة، ويكون ذلك إما وفقاً للإطار المحاسبي القانوني أو عن طريق انتهاك المعايير المحاسبية (GAAP) ففي الحالة الأولى يتعلق الأمر بإدارة الأرباح (بالمعنى الواسع) بينما في الحالة الثانية يتعلق الأمر بالاحتياال. (BEN YOUSSEF, 2013, p. 40)

II. 3. 2. من حيث القوائم المالية:

تحدث التقارير المالية الاحتياطية نتيجة للإبلاغ المضلل عن البيانات في القوائم المالية. ومن الناحية العملية، تحدث معظم عمليات التلاعب في البيانات المالية التي يتم تحقيقها من خلال التلاعب بالمصروفات والإيرادات في قائمة الدخل والتلاعب بالالتزامات والأصول في الميزانية العمومية. من خلال التقارير المالية الكاذبة يمكن للإدارة أن تؤثر على:

➤ مبلغ الربح المبلغ عنه، أي بيان الدخل؛

➤ مبلغ صافي الأصول المذكورة، أي الميزانية العمومية؛

➤ مبلغ صافي النقد المبلغ عنه من الأنشطة التشغيلية.

يمكن أن تتجلى التقارير المالية الاحتياطية في تقديم أسوأ للممتلكات والمركز المالي ونتائج مالية أقل أو تقديم أفضل للممتلكات والمركز المالي ونتيجة مالية أعلى فإن الموضوع يميل إلى تحقيق إحدى الاستراتيجيتين التاليتين:

- إظهار أرباح أعلى مقارنة بالأرباح المكتسبة من زيادة الإيرادات والأرباح، أو عن طريق خفض النفقات والخسائر في الإطار الزمني الحالي.

- عرض ربح أقل مقابل الربح المحقق من خلال انخفاض الدخل والمكاسب أو زيادة النفقات والخسائر في الإطار الزمني الحالي.

II. 3. 2. 1. ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة المركز المالي :

ترتبط أهمية الميزانية بالبيانات التي تقدمها فيما يتعلق بطبيعة وحجم الموارد المتاحة للمؤسسة ومسؤولياتها تجاه الدائنين والمساهمين علاوة على ذلك، فإنه يساعد في توقع كميات وتوقيت التدفقات النقدية ومن أهم الأساليب التي يتم الإستعانة بها للتلاعب بالأرقام المحاسبية في قائمة المركز المالي هي المبالغة في تقييم الأصول الملموسة كالعلامة التجارية والإعتراف بالشهرة الغير مشتركة أما بالنسبة إلى الأصول الثابتة لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية إضافة إلى التلاعب

بنسب الإهلاك عن طريق تخفيضها أو رفعها حسب الغاية المرجو تحقيقها وكذلك طرق الإهلاك أما بالنسبة للنقدية يتم التلاعب في ترجمه البنود النقدية المقيدة بالعملة الأجنبية وذلك برفع أو تخفيض سعر الصرف ، كذلك ارتكاب أخطاء عمدية في تصنيف الديون المالية من ديون طويلة الأجل إلى ديون قصيرة الأجل بهدف تحسين سيولة الشركة. (ناظم شعلان جبار، 2015، الصفحات 245-246)

II. 2. 3. 2. ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الدخل :

من الجهات الرائدة في أمريكا في كشف التلاعب بالقوائم المالية قام هوارد شيليت بتجميعهم في سبع مجموعات ووصفهم بـ "المخادعين" فالخدع المحاسبية التي يستخدمها المحاسبون في أغلب الأحيان لتزوير البيانات المالية في التقارير هي: (HOWARD, 2002, p. 25)

1. الاعتراف المبكر بالدخل أو الاعتراف بالدخل ذي الجودة المشكوك فيها: المتعارف عليه أنه يتم تسجيل الدخل بعد الانتهاء من عملية تبادل المنافع إلا أ، في هذه الحالة يتم الاعتراف بالدخل الناتج عن عملية البيع في محاسبيها ودفترها قبل الانتهاء من عملية تبادل المنافع.
2. الاعتراف بالدخل الوهمي: وهي تسجيل إيراد لا وجود له أو إيراد زائف
3. تضخيم الأرباح بمكاسب غير عادية: تتمثل في المبالغة في زيادة الإيرادات لفترة مالية محاسبية والتي تكون زيادة ليست تشغيلية أو جوهرية الغاية منها تقديم صورة إيجابية عن إدارة الشركة
4. تحويل المصروفات الجارية إلى فترة محاسبية سابقة أو لاحقة: التي تتمثل في المصاريف ذات المنفعة القصيرة المدة مثل الإيجار أو الإعلان الذي يحسم مباشرة من الإيراد. والمصاريف ذات المنفعة الطويلة الأجل مثل المصاريف المتعلقة بالمباني أو الآلات التي يتم حسنها على طول مدة الإهلاك فيتم التلاعب في تصنيف المصروف على ما إذا كان تشغيلي أم استثماري إذ تقوم برسملة التكاليف التشغيلية إذا كانت الغاية تحويل المصروفات الجارية إلى فترة محاسبية لاحقة.
5. الترحيل الخاطئ أو التخفيض غير الصحيح للالتزامات؛

6. تحويل الدخل الحالي إلى فترة لاحقة: قد تنتبأ الشركة بتعثرها في السنة اللاحقة أو عجز محتمل أو أداء سيء فتقوم بتخفيض الأرباح الحالية ونقلها الى السنوات اللاحقة تكون الحاجة لها أكثر.

7. تحويل النفقات الحالية إلى الفترة المستقبلية: تتمثل في تخفيف الأعباء الحالية ونقلها إلى السنوات اللاحقة التي تتوقع أن تكون أفضل.

II.3.2.3 ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية :

إن العدد الكبير من فضائح التقارير المالية في السنوات الأخيرة قد ترك العديد من المستثمرين يتساءلون عما إذا كان يمكن أن تكون الأرباح المبلغ عنها خالية من التلاعب الإداري. وعلى نحو متزايد، قام المستثمرون بتوسيع تركيزهم ليشمل بيان التدفقات النقدية، وبشكل أكثر تحديداً، القسم الذي يسلط الضوء على التدفق النقدي العملياتي.

فقد بدأ المستثمرون تساورهم شكوك مثيرة للقلق حول التقارير المالية للشركات وأن الإدارة تتحايل لتلويث التدفق النقدي المتعلق بنشاط المؤسسة، ومن المؤسف أن هذه الشكوك موجودة ولم يعد بإمكان المستثمرين أن يثقوا في أن الإدارة أنها ستقوم بالإبلاغ عن تدفقاتها النقدية بأمانة ودون تحايل. ولمساعدة المستثمرين والدائنين في تحليل النقدية قمنا بتحديد الأساليب الأربعة التالية للتدفق النقدي (CF) التي قد تؤدي إلى تحريف قدرة الشركة على توليد التدفق النقدي العملياتي:

1. تحويل التدفقات النقدية التمويلية إلى قسم التشغيل.
2. تحويل التدفقات النقدية التشغيلية إلى قسم الإستثمار.
3. تضخيم التدفق النقدي التشغيلي باستخدام عمليات الاستحواذ أو التخلص.
4. تعزيز التدفق النقدي التشغيلي باستخدام أنشطة غير مستدامة. (HOWARD، 2002، الصفحات 25-26)

III – الدراسة الميدانية:

III.1 الإطار النظري للدراسة التجريبية:

تتم الدراسة التجريبية باستخدام منهجية نوعية تشمل مقابلات شبه موجهة مع عينة فرعية من المهنيين المتخصصين في المحاسبة والتدقيق، والتي تضم مدققي الحسابات والخبراء المحاسبين، يتم من خلال هذه المقابلة استكشاف وفهم الظواهر الاقتصادية وفق إطار يتسم نسبيا بالصرامة غير أنه يعطي هامشا في حرية إبداء الرأي عند تناوله لموضوع البحث، حيث يجري الباحث المقابلة الشبه الموجهة وفق دليل مقابلة يحمل تساؤلات حول إشكالية البحث التي يمكن طرحها بشكل مفتوح ودون ترتيب محدد بصفة مطلقة، إلا أنه يجب اختيار العينة بعناية فائقة ثم طلب المقابلة بطريقة لبقة يراعي فيها الباحث موقع وشخصية الشخص المستجوب بعدها يتم جمع البيانات من خلال تنفيذ المقابلة الشبه الموجهة عن طريق التدوين الكتابي للبيانات المستقاة من الحوار مع المستجوبين. كآخر مرحلة مناقشة النتائج من خلال التحليل النوعي للنتائج المتحصل عليها من خلال تصنيف البيانات وترميزها بهدف مقارنتها واختبارها مع الفرضيات التي تمت صياغتها في موضوع البحث.

تم اختيار نهج المقابلات الشبه الموجهة من أجل تسهيل الحصول على قدر أكبر من المعلومات المتعلقة بالموضوع من خلال المشاركة المباشرة للمهنيين، وتحديد أولئك الذين يمتلكون الخبرة في مجال التدقيق والخبرة العملية في هذا المجال بالذات كونهم يعتبرون المورد الرئيسي للمعلومة مما يساعد في إثراء موضوع البحث من خلال معالجة الإشكالية بشكل أدق.

إعداد دليل المقابلة:

لمعالجة إشكالية البحث الرئيسية واختبار الفرضيات تم بناء دليل المقابلة الذي يتضمن معلومات تخص المستجوبين المشاركين في المقابلة (المؤهل العلمي، المنصب الذي يشغله (خبير محاسبي، محافظ حسابات) والخبرة المهنية) إضافة إلى ذلك تمت صياغة الأسئلة التي تمس لب الموضوع والمواضيع الفرعية والتي تثري معالجة الإشكالية واختبار صحة الفرضيات.

تناول دليل المقابلة المحور الرئيسي للبحث من خلال سؤال مفتوح حول دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وأسئلة فرعية تتمحور حولها الدراسة نذكر منها:

- المشكلات والصعوبات التي تواجه المدقق الجزائري في تطبيق معيار التدقيق الجزائري
الإجراءات التحليلية
- الإجراءات والتقنيات المستعملة التي تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
- الخطوات المتبعة لتقييم مخاطر التصرفات الإحتيالية

III.2. تحليل نتائج الدراسة:

تم تجميع البيانات عن طريق التوثيق اليدوي و لم يتم استعمال التسجيل الصوتي، وبهدف تبسيط و تسهيل عملية تحليل وتفسير نتائج الدراسة التجريبية تمت إعادة كتابة بيانات المقابلات في شكل نص Word مع تصنيف الإجابات المتشابهة وترميزها لعدم الكشف عن هوية المستجوبين، علما أنه تم تحكيم دليل المقابلة الموجهة من قبل مهني وأكاديمي في نفس الوقت مختص خبرته تزيد عن 30 سنة في مجال المحاسبة والتدقيق وكان الهدف منها تبسيط الأسئلة وإعادة صياغتها حتى تكون أكثر وضوحا وتوجيها و سهولة الفهم والاستيعاب من طرف المهنيين المستجوبين مما يضمن تقديم معلومات واضحة لا لبس فيها وتصب في معالجة الموضوع بشكل دقيق.

تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال المقابلات شبه الموجهة مع مراعاة المواضيع الفرعية التي تمت مناقشتها وتم تحديد هذه الموضوعات الفرعية من خلال جمع وجهات النظر المشتركة للمستجوبين، مع الأخذ بعين الاعتبار أيضا تباين وتضارب الآراء حول نفس الموضوع الفرعي وتناولت المقابلات شبه الموجهة مناقشة المحاور الفرعية الآتية:

III.2.12. الموضوع الفرعي الأول: معيار التدقيق الجزائري الإجراءات التحليلية

يمكن تحديد ملخص عن أهم النتائج التي تم جمعها والإتفاق عليها من قبل المهنيين المستجوبين بشأن معايير التدقيق الجزائرية NAA بشكل عام ومعيار التدقيق الجزائري "الإجراءات التحليلية 520" بشكل خاص ونعرضها كالآتي:

- إتفق بعض المهنيين المستجوبون أنهم على إطلاع بمحتوى معايير التدقيق الجزائرية عامة ومعيار التدقيق الجزائري "الإجراءات التحليلية 520" خاصة وأنه يتم الإستعانة بها في مهمة التدقيق إلا أنه في المقابل ذكر بعضهم الآخر أنه ليس لهم إطلاع على المعيار من جانبه النظري إلا أنه يتم العمل به ضمناً.
- أوضح بعض المهنيين المستجوبون أنه لا توجد صعوبات في تطبيق معيار الإجراءات التحليلية وأنه يساعد في مراحل مختلفة في القيام بمهمة التدقيق بينما أضاف أحدهم أنه يتم الإستناد بمعيار الإجراءات التحليلية في بعض فقرات القوائم المالية حيث تكون أكثر كفاءة ودقة خاصة فيما يخص رؤوس الأموال الخاصة (les capitaux propres) والتثبيات (les investissements) بينما أشار بعضهم الآخر إلى أنه هناك بعض الصعوبات التي تتمثل في غموض في بعض المعايير كون أنه ليس هناك إطار مفاهيمي يحتوي على توضيحات وأمثلة وإجراءات مفصلة تسهل أكثر من عملية التدقيق.
- أشار المستجوبون على أن معيار التدقيق الجزائري "الإجراءات التحليلية 520" لوحده يعتبر غير كاف لإكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث يتم الإسترشاد والرجوع إلى معايير تدقيق أخرى كمعيار التدقيق الجزائري "التصريحات الكتابية 580" ومعيار "التأكيدات الخارجية 505" ومعيار "العناصر المقنعة" 500" بينما ذكر أحد المستجوبين أن للمعيار أهمية بالغة في إجراء إختبارات التحقق الأساسية على أدلة الإثبات وانها من اهم الوسائل التي تهدف إلى ضمان معقولية القيمة لعناصر القوائم المالية بالنظر إلى القيمة المتوقعة حيث تساعد على تحديد وتشخيص الحالات الإعتيادية والحالات الغير إعتيادية وتقديم رؤية واضحة تمكنه من بناء رأي حول القوائم المالية.
- ذكر المستجوبون أنه تم ترتيب دورات تدريبية وأيام تكوينية لهم لفهم محتوى ومضمون معايير التدقيق الجزائرية.

- إتفق المستجوبون أنه يتم الرجوع إلى معايير التدقيق الدولية ISA في حالة مصادفة حالات لم تعالجها معايير التدقيق الجزائرية NAA بعد لكن بطريقة ضمنية.
- أشار المستجوبون إلى أهمية الاستمرار في إصدار معايير التدقيق المعلقة وتبني معايير أخرى تساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية حيث نجد معيار التدقيق الدولي 330 " تحديد وتقييم مخاطر الاختلالات المعتمدة عن طريق معرفة الكيان ومحيطه" ومعيار التدقيق الدولي 240 "الإحتيال والخطأ" ليس لهم نظير جزائري.

III.2.2. الموضوع الفرعي الثاني: المحاسبة الإبداعية

إكتشاف أساليب المحاسبة الإبداعية والإبلاغ عنها تقع على عاتق المدقق الخارجي، إذ يلتزم عليه بذل العناية المهنية اللازمة والحرص على إصدار رأي صادق وموثوق حول القوائم المالية. وعليه فقد توصلنا من خلال الإستجواب إلى مجموعة من النقاط التي ذكرها المستجوبون المهنيون كالتالي:

- أشار المستجوبون أن ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية تنحصر في خانة الإبداع باستعمال طرق مشروعة وأن القانون قد شرع له إختيار طريقة من الطرق المحاسبية على سبيل أخرى وبما أنها مشرعة من القانون فإن المدقق يواجه صعوبة كبيرة في إكتشاف هذا النوع من الممارسات في حين ذكر آخرون أن المدقق ملزم بحماية الملاك والمستثمرين وأن هناك سياسة محاسبية وهناك مبدأ محاسبي ثبات الطرق المحاسبية فإذا وجد أن هناك نوع من هذه الممارسات وأنه تم تغيير طريقة محاسبية لخدمة جهة معينة يجب على المدقق أن يتأكد من هذه الإختبارات المحاسبية إذا كانت ضمن السياسة المحاسبية للمنشأة وأن تغييرها قد تم وفق الشروط المتمثلة في:

- المعلومة المالية ذات مصداقية وجودة أكبر

- معالجة الأرصدة السابقة

- أجمع المستجوبون على أن تحميل القوائم المالية يكون من طرف مجلس الإدارة للتحايل على المساهمين والمستثمرين بالدرجة الأولى وهذا النوع من الإبداع قليل جدا في الجزائر كون أن المؤسسات الجزائرية أغلبها مؤسسات عائلية وأن المالك هو المسير في حين أشار أحد المستجوبون أن هذا النوع من الممارسات نجده في المؤسسات العمومية حيث أنه صادف في مشواره المهني الكثير من الحالات ومن بينها التلاعب بالأرقام المالية عن طريق تضخيم الساعات الإضافية للموظفين.
- أجمع المستجوبون على أن ممارسات المحاسبة الإبداعية في الجزائر هي ممارسات ذات أثر جبائي بنسبة كبيرة حيث يسعى المحاسبون إلى إستغلال الثغرات من أجل تخفيض الوعاء الضريبي إضافة الى أن يمكن أن نجد هذا النوع في القوائم المالية المقدمة للبنوك من أجل الحصول على قروض مالية.

III.2.3 الموضوع الفرعي الثاني: دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

- إتفق المستجوبون على انه يتم في المرحلة الأولية (la phase initiale) فهم المنشأة وتقييم نظام الرقابة الداخلية حتى يتم تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف واستنادا على نقاط الضعف يتم تحديد العينة ومن ثمة القيام بالإجراءات التحليلية من خلال تقييم العلاقة بين البيانات المالية والغير المالية لاكتشاف إذا ما كان هناك خطأ جوهري أو أي نوع من التحريفات.
- ذكر المستجوبون أنه يتم التأكد من الإجراءات الداخلية للمنشأة وأي تقصير في تطبيق الإجراءات الداخلية وعدم إحترامها ينبه المدقق إلى وجود نوع من أنواع التلاعب التي لا بد أن يكتشفها.
- أشار المستجوبون أن للإجراءات التحليلية دور في إكتشاف المحاسبة الإبداعية إذا رافقتها العناية المهنية والخبرة التي يتمتع بها المدقق إلى أنه ذكر آخرون أنه ممكن أن

يكون للإجراءات التحليلية دور في إكتشاف المحاسبة الإبداعية لكن بنسبة قليلة حيث لا يعتمد المدقق فقط على الإجراءات التحليلية وإنما هناك إجراءات أخرى يعتمد عليها.

■ أجمع المهنيين المستجوبين أنه للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية يجب أن يلتزم المدقق الخارجي ببذل العناية المهنية في القيام بمهمة التدقيق.

الخلاصة:

إن ضمان مصداقية الحسابات والكشف عن جميع الممارسات التي تضر بصورة الشركة هي مسؤولية تقع على عاتق محافظ الحسابات وتأتي في طليعة هذه الممارسات المحاسبة الإبداعية التي من خلالها يتم تحريف البيانات والتلاعب بالأرقام المالية لإظهار القوائم المالية بما يفضل أن تكون عليه وليس ما يجب أن تكون عليه من خلال إستغلال القوانين أو تجاهلها.

وبناء على ما سبق ذكره أجريت هذه الدراسة بهدف إلقاء الضوء على معيار التدقيق الجزائري ودوره في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية وبعد أن قمنا بدراسة ميدانية تمثلت في مقابلات شبه موجهة مع محافظي الحسابات وخبراء محاسبين تبين لنا أن المدقق الجزائري يعي جيدا أهمية معايير التدقيق الجزائرية وأنه يستدل بها ويطبقها في أداء مهمة التدقيق وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى إلا أنه يواجه بعض الصعوبات في الاستدلال بها لاكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وهذا ينفي صحة الفرضية الثانية.

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نذكر منها:

- يكمن الهدف الأساسي للإجراءات التحليلية في تحديد وتشخيص الأخطاء والتحريفات في جميع مراحل التدقيق.
- تتمثل الإجراءات التحليلية في تحليل العلاقات بين بنود القوائم المالية وغير المالية لنفس الفترة ومقارنتها مع المعلومات المالية وغير المالية وتشخيص الحالات الإعتيادية والحالات الغير إعتيادية

- تعتبر الإجراءات التحليلية من أهم الوسائل التي تهدف إلى ضمان معقولية القيمة لعناصر القوائم المالية بالنظر إلى القيمة المتوقعة.
- إن غياب الإطار المرجعي لتطبيق الإجراءات التحليلية نتج عليه نوع من الغموض الذي يحول دون تطبيق المعيار بالشكل المطلوب
- إن للمحاسبة الإبداعية مظهرين أولهما قانوني وهي إستغلال الثغرات القانونية والخيارات المحاسبية وهذا المظهر يصعب على المدقق إكتشافه والمظهر الثاني غير قانوني يصادق عليه محافظ الحسابات تواطفاً.
- يستخدم المحاسبين العديد من الطرق والتدابير القانونية وغير القانونية من أجل التلاعب بالبيانات المالية وذلك لخدمة مصالح وأهداف أصحاب المنشأة.
- أظهرت الدراسة الميدانية أن المحاسبة الإبداعية في الجزائر ذات أثر جبائي أكثر منه محاسبي كون ان السوق الجزائري سوق غير رسمي (marché informel)
- أظهرت الدراسة الميدانية ان للإجراءات التحليلية دور في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- بذل العناية المهنية وبأكبر قدر من الأخلاقية والمسؤولية يساعد في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.
- تقييم نظام الرقابة الداخلية تعتبر أول خطوة لتحديد نقاط الضعف وبناءا على هذه الأخيرة تطبق الإجراءات التحليلية لاكتشاف إذا ما كان هناك خطأ جوهري أو أي نوع من التحريفات.