

دور التدقيق الإلكتروني في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

The role of electronic auditing in limiting the practice of creative accounting in Algerian economic institutions

بن بو علي خديجة

BENBOUALI KHADIDJA

جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف (الجزائر)، k.benbouali@univ-chlef.dz

بربري محمد أمين

BERBERI MOHAMED AMINE

جامعة حسيبة بن بو علي بالشلف (الجزائر)، berberimoh@yahoo.fr

تاريخ القبول : 2021.12.31

تاريخ المراجعة : 2021.12.03

تاريخ الاستلام : 2021.12.01

مستخلص : يهدف البحث إلى إبراز دور التدقيق المحاسبي باستخدام تكنولوجيا المعلومات في الحد من مظاهر المحاسبة الإبداعية، لكون أن المحاسبة الإبداعية تمارس باحترافية عالية من قبل المحاسب، لذا يتطلب من مدقق الحسابات الخارجي أن يتمتع هو الآخر بالكفاءة المهنية اللازمة حتى يتمكن من اكتشاف التطبيقات الإبداعية في المحاسبة ويضمن جودة المعلومة المالية لمستخدميها. لبلوغ هدف البحث قمنا بدراسة واقع نظام المعلومات المحاسبي بإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، كما اقترحنا بعض الأنظمة والبرامج المتطورة التي تدعم مدققي الحسابات في البيئة الاقتصادية الجزائرية على انجاز مهامهم بالجودة المطلوبة. توصلنا في نهاية البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها اعتماد مدقق الحسابات على تكنولوجيا المعلومات في عمله يمكنه من تعزيز جودة المعلومة المالية والتصدي لمظاهر المحاسبة الإبداعية والاهتمام بتدريب وتأهيل المدققين الجزائريين على مواكبة التطور التكنولوجي من أجل الكشف عن مظاهر المحاسبة الإبداعية في وقتها.

الكلمات المفتاحية : المحاسبة الإبداعية، جودة التدقيق المحاسبي، تكنولوجيا المعلومات، جودة المعلومة المالية.

تصنيف JEL : M40, M42

Abstract : the research aims to highlight the role of accounting audit, using information technology in limiting creative accounting, given that creative accounting is practiced with high professionalism by the accountant, so it requires the external auditor to also enjoy With the necessary professional competence so that he can discover creative applications in accounting and ensure the quality of financial information for its users. To achieve the goal of the research, we studied the reality of the accounting information system in one of the Algerian economic institutions; We also suggested some advanced systems and programs that support auditors in the Algerian economic environment to accomplish their tasks with the required quality. At the end of the research, we reached a set of results and recommendations, the most important of which are: the auditor's dependence on information technology in his work enables him to enhance the quality of financial information and addressing creative accounting and paying attention to training and qualifying Algerian auditors to keep pace with technological development in order to detect creative accounting in a timely manner

key words : Creative accounting, the quality of accounting audits, information technology, the quality of financial information.

JEL Classification Codes: M40, M42

المؤلف المرسل : بن بو علي خديجة، k.benbouali@univ-chlef.dz

1. مقدمة

قدّم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين "AICPA" تعريفاً بأن المحاسبة هي نشاط خدمي، وظيفتها تقديم المعلومات الكمية - ذات الطبيعة المالية أساساً- عن مؤسسة اقتصادية معينة، والغرض منها أن تكون هذه المعلومات مفيدة، إذ يعتبر توفيرها مقياساً أساسياً يعتمد عليه في الحكم على مدى نجاح أو فشل مؤسسة عن مؤسسة أخرى؛ لتكون محل استقطاب العديد من المساهمين، المستثمرين، والمقرضين وغيرهم، إلا أنه لن يكتمل دور المعلومة المالية بمجرد الإفصاح عنها فقط، بل توفيرها بجودة هو الهدف الذي تسعى المؤسسة الاقتصادية لتحقيقه؛ حيث يتطلب أن تكون على درجة من الوضوح، والشفافية، والمصادقية من حيث اكتمال المحتوى إضافة إلى جدوى المحتوى؛ أي يجب أن يكون لها أثر إيجابي في ترشيد قرارات المستخدمين. إلا أنه مع سرعة تغير البيئة المحاسبية وتنوع الممارسات المالية والاقتصادية، تطور عمل المحاسب وبدأ يبتكر أساليب جديدة في عمله ويُزيف في استخراج المعلومة المالية بالشكل الذي يرغب فيه مستغلاً بذلك الثغرات القانونية، هذا ما انعكس على جودة المعلومة المالية، وبالتالي تضليل المستخدمين على اتخاذ قراراتهم بمختلف صفاتهم. غير أن الغريب في الأمر كله هو أن ممارسة المحاسب لتلك الأساليب الإبداعية تكون في إطار مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها، مما يجعلنا نفهم هو أن ذلك المحاسب لا شك أنه يتمتع بكفاءة مهنية عالية واحترافية حتى يُمكنه القيام بذلك دون ترك ما يُبرر تحايلاته المحاسبية.

ونظراً لكون مهنة التدقيق تتبع المحاسبة فإنّ ذلك يقع على عاتق مدقق الحسابات باعتباره المسئول الأول والأخير عن اكتشاف مظاهر التحريف والغش والأخطاء العمدية والغير عمدية؛ مما يتطلب من مدقق الحسابات أن يتمتع هو الآخر بالخبرة العملية والكفاءة المهنية بمستوى أداء أفضل يُمكنه من اكتشاف تلك الممارسات الإبداعية؛ حيث أوضحت معظم الدراسات أن التطورات التكنولوجية الحديثة في بيئة التدقيق تُحسن من أداء المدققين الماليين في تنفيذ اختبارات التدقيق من خلال استخدام الأنظمة والبرامج المعلوماتية التي تساعدهم في القدرة على اختيار أكبر عدد من العينات، فيؤدي بذلك إلى زيادة كفاءة الدليل الذي يدعم رأي مدقق الحسابات النهائي حول عدالة وصدق التقارير المالية، وبالتالي يزيد من احتمالات اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية المقصودة وغير المقصودة، وقد أكد "De Angelo" في جودة عملية التدقيق المحاسبي على أنها "احتمالية شرط قيام المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للمؤسسة، والقيام بالتسجيل لذلك في التقرير الذي يصوره"، فيضمن بذلك جودة المعلومة المالية. من خلال ما سبق يمكننا طرح السؤال الرئيسي التالي:

كيف يساهم التدقيق المحاسبي الإلكتروني في التغلب على أساليب المحاسبة الإبداعية ويحافظ على جودة المعلومة

المالية لمستخدميها ؟

من خلال ما سبق يجعلنا نفترض بأن المحاسبة الإبداعية تمارس في إطار مبادئ ومعايير المحاسبة المتعارف عليها، فإن الأمر لا يستدعي التدقيق في جودة المعلومة المالية المقدمة لمختلف الأطراف المستفيدة.

تتبع أهمية البحث من خلال ما تطرحه المحاسبة الإبداعية من خطر عميق يزيد كل يوم في تضليل مستخدمي المعلومات المالية دون لمس أثر على ما يخالف القواعد المحاسبية المتعارف عليها، إذ يأتي في ظل تنوع أشكال الممارسات المالية والاقتصادية.

نسعى من خلال هذه الدراسة إلى إبراز دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في دعم مدقق الحسابات على اكتشاف مختلف طرق المحاسبة الإبداعية والمساهمة في الحد منها، بغية تحقيق جودة المعلومة المالية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من جهة، وتطوير مهنة التدقيق المحاسبي من جهة ثانية. ولبلوغ هدف الدراسة اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الاستنباطي بأداته الوصف من خلال عرض العناصر ذات العلاقة بموضوع البحث، بالإضافة إلى عرض واقع نظام المعلومات المحاسبي بإحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومعالجة النقائص المتواجدة به، بالإضافة إلى عرض الأنظمة والتقنيات المتطورة التي يُمكن لمدققي الحسابات الجزائريين الاعتماد عليها في مواجهة أشكال المحاسبة الإبداعية.

2. مفهوم المحاسبة الإبداعية وأساليب ممارستها

ظهرت المحاسبة الإبداعية في أدبيات المحاسبة خلال عقد الثمانينات من القرن الماضي، ومن المحتمل أن تكون قد بدأت عندما واجهت الشركات صعوبات في فترة الركود التي حدثت في بداية الثمانينات، وكان هناك ضغط لإنتاج أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق أي أرباح. وعندما اكتشفت الشركات بأن القوانين تطلب منك فقط ما لا تستطيع فعله وليس ما تستطيع فعله! فإذا كنت لا تستطيع أن تكسب الأرباح فإنك تستطيع على الأقل أن تبتدعها، وفي ذلك الوقت كسبت المحاسبة الإبداعية الوقت للشركات، ولقد استمر الركود الأخير فترة طويلة مما أجبرت الكثير من الشركات التي أبلغت عن أرباح "صورية" على التصفية. (الحلي، 2009، صفحة 17)

وتعود بدايات استخدام عمليات التلاعب بالقيم المحاسبية للمؤسسات في إطار المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية المعترف بها إلى بدايات عهود الثورة الصناعية، حيث كانت تتم عملية التلاعب أثناء إجراء حسابات التكاليف، وذلك لأن التصنيع وتطوير أساليبه أوجد الحاجة إلى وجود ما يطلق عليه الآن المحاسبة الصناعية Industrial Accounting " و الحاجة إلى وجود موظفين متخصصين فيها، وفي ذلك الوقت كان لكل مؤسسة كامل الحرية في اختيار المبادئ المحاسبية التي تراها ملائمة لاحتياجاتها. (الحلي، 2009، صفحة 20)

فلو جئنا لضبط تعريف عن المحاسبة الإبداعية، نجد أن هناك تعاريف كثيرة في هذا المجال: حيث يشير " Bambooweb Dictionary " إلى أن المحاسبة الإبداعية هي استخدام أو استعمال الممارسات المنحرفة عن الممارسات المحاسبية القياسية أو المعيارية أو المألوفة، وتتميز باستعمال الأساليب والممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة للحصول على أرباح صورية عن طريق التلاعب في قيم المصروفات والإيرادات. (الحلي، 2009، صفحة 20). كما عرّفها البعض بأنها العملية التي من خلالها يلجأ المحاسبون باستخدام معرفتهم بالقواعد المحاسبية من أجل التلاعب في الأرقام المعلن عنها بالقوائم المالية. (هلال، 2015، صفحة 255) في حين يعتبرها آخرون: بأنها ممارسات غير أخلاقية بحكم أنه يتم تجاوز المبادئ الثلاثة للمحاسبة "الصدق، العدالة، عدم التحيز" (هلال، 2015، صفحة 256)، كذلك من حيث اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي تتيح فرصة للتلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة. (جوامع، 2021، صفحة 156)

وفقاً للشكل العام نستنتج أن المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأساليب التي يستغلها المحاسبون في المؤسسات بهدف إخفاء الوضع الحقيقي لها، من خلال الاستفادة من الثغرات القانونية وهذا ما يؤثر على جودة المعلومة المالية، وبالتالي تضليل المستخدمين على اتخاذ قراراتهم بمختلف صفاتهم.

نجد بأن الإبداع في المحاسبة لمس عدة مجالات؛ سواء في نظام المعلومات المحاسبي، أو في المفاهيم، التعاريف، الفروض، الأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة، القياس المحاسبي، وأغلبها في أساليب التسجيل أو التقييد وعرض البيانات المحاسبية والقوائم المالية، وكذلك في إعداد وعرض التقارير، بالإضافة إلى أساليب التحليل المالي وتطوير البرامج الآلية المحاسبية. فقد تعددت وتنوعت صور وأساليب ممارسات المحاسبة الإبداعية حسب الأهداف التي يرغب المحاسب في الوصول إليها، من بين أهم ممارسات المحاسبة الإبداعية المستخدمة نذكر: (جوامع، 2021، صفحة 157)

أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين مختلف الوسائل المحاسبية، فمثلاً، يسمح للشركة في بعض الدول أن تختار بين سياسة حذف نفقة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر المشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة اختيار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها كاستخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ؛ ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الاهتلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، و في بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي

لعمل التقييمات ، فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثن أو مقيم معروف باتخاذها اتجاهها تفاؤلي أو تشاؤمي حسب رغبة المحاسب.

يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، من خلال الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث للمساعدة، فعلى سبيل المثال لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلاً من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.

التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصاً في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية حيث أن الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية لها أشكال متعددة ومعقدة إلى حد ما، ولا يمكن اكتشافها إلا من خلال ذوي الاختصاص.

3. التدقيق المحاسبي الإلكتروني

تطورت اهتمامات مدقق الحسابات في الوقت الحالي، وتوسعت أهدافه، وبدأت تتم بطريقة أكثر انسيابية وفاعلية تهدف من خلالها إلى تقديم تصحيح أنشطة المؤسسات الاقتصادية واقتراحات تساعد على تجنب التقارير المالية الخاطئة في المستقبل. وذلك من خلال اعتماده على استخدام تكنولوجيا المعلومات قصد التغلب على بعض جوانب القصور البشري وأداء مهمة التدقيق بأعلى كفاءة ؛ حيث يُعرف التدقيق المحاسبي إلكترونياً بأنه عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المدقق المالي والمحاسبي في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال التدقيق. (الوردات، 2014، صفحة 01)

وللتدقيق الإلكتروني أهمية بالغة تجعله يساهم في الارتقاء بمهنة التدقيق إلى المستوى الذي تخدم فيه الأطراف المستفيدة سواء المدققين أو المساهمين أو المجتمع ككل على أفضل وجه ؛ حيث يساعد في تحسين كفاءة وفاعلية عملية التدقيق وزيادة ثقة المستخدمين في نتائج عملية التدقيق، بالإضافة إلى السرعة في تنفيذ أعمال التدقيق ودقتها، وإمكانية إنجاز بعض عمليات التدقيق المعقدة بدرجة أكثر سهولة وبأقل تكلفة، كما تمكن المدقق من استخدام أساليب أفضل لجمع الأدلة والقرائن التي تزيد من احتمال اكتشاف الأخطاء والغش، فضلاً عن التقييم السليم لنظام الرقابة الداخلية.

كما يتمتع التدقيق المحاسبي إلكترونياً بعدة مزايا لعل أهمها ؛ هو تحقق المدقق من الإجراءات الحسابية التي نفذتها المؤسسة بشكل دقيق، ويساعد على تنفيذ العمليات المنطقية، بالإضافة إلى عمل تحليلات رياضية واكتشاف العناصر غير العادية للحساب، إعداد كشوف عينات التدقيق، ونتائج إجراءات التدقيق التي تم أدائها في شكل مقروء حتى يمكن تضمينها في "أوراق عمل التدقيق" ؛ حيث أنها تساعد مدققي الحسابات في إنجاز المهام بموضوعية واستقلالية واكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية وذلك لتحقيق الجودة في التدقيق. (الخطيب، 2009، الصفحات 284-285)

أما إذا تحدثنا عن دور التدقيق الإلكتروني فإن له دور إيجابي في عملية التدقيق، من حيث تحقيق إستراتيجية التدقيق بمدخلها المتنوعة ؛ إستراتيجية التدقيق المستندي الذي يقوم فيها مدقق الحسابات بتدقيق المستندات، ثم دفاتر المحاسبة، وبعدها القوائم المالية ليصدر رأيه حول عدالة القوائم المالية من خلال اعتماده على البرمجيات، أو من خلال إستراتيجية مدخل النظم بسبب كبر حجم المشاريع الذي أدى إلى ظهور طريقة إدارية تنظيمية تؤدي إلى تقسيم العمل وإنجاز الأهداف للفصل بين المسؤوليات والصلاحيات، كما يساهم في تحقيق الميزة التنافسية للتغلب على الكثير من المشاكل كتدقيق الفروع الأجنبية، التعرف بدقة على صناعة ونشاط الزبون... إلخ، وأداء بعض الاختبارات كالمصادقات والمطابقات. (الخصاونة، 2008، صفحة 04)

إلا أنه يتطلب في التدقيق المحاسبي الإلكتروني أن يكون مُلزم مهنيًا باتباع معايير التدقيق الدولية إلتباع الإرشادات والمبادئ المؤشحة في المعايير الدولية للتدقيق المرتبطة بتكنولوجيا المعلومات، كما يقتضي توفر شروط بيئية مناسبة حتى يتمكن مدقق الحسابات من أداء مهامه باستخدام تكنولوجيا المعلومات بكفاءة وفاعلية. كذلك يستلزم من مدقق الحسابات أن يكون على مستوى مرتفع من التأهيل العلمي والعمل في مجال استخدام برامج التدقيق الإلكترونية والاستعانة بالبرمجيات في التخطيط لمهام التدقيق، واستخدام أجهزة بمواصفات وكفاءات تساهم في تحقيق هدفه، فكلما توفرت المهارة والكفاءة للمدقق باستخدام التقنيات الحديثة، كلما ازدادت فرصته في اكتشاف حالات الغش، والأخطاء، والتحريفات، و لحقتها موثوقية المعلومة المالية، وبالتالي تحقيق جودة عملية التدقيق المالي والمحاسبي.

4. دور التدقيق الإلكتروني في مواجهة المحاسبة الإبداعية وتطبيقه في البيئة الإقتصادية الجزائرية

بدأت البرامج والأنظمة المعلوماتية بالمؤسسة الإقتصادية في الوقت الحاضر تُعد مورداً هاماً لا يقل أهمية عن الموارد المادية والبشرية، وقد ازدادت أهميتها في ظل التغيرات العالمية؛ و أصبحت تستخدم في مجال التدقيق المالي والمحاسبي، وتضفي مزايا متعددة جعلت مدققي الحسابات يعتمدون عليها بغية تحسين أدائهم وتحقيق الكفاءة والفاعلية في أعمالهم من أجل التقليل من فجوة التوقعات وضمان جودة المعلومة المالية لمستخدميها. لكون البيئة الإقتصادية الجزائرية تسعى في وقتنا الحالي للدخول في عالم الاقتصاد الرقمي، يتعين عليها الاستفادة من هذه التطورات في عملية التدقيق المحاسبي للحصول على المستوى المطلوب من الجودة وتقدر بذلك على مواجهة أشكال المحاسبة الإبداعية.

قمنا بدراسة واقع نظام المعلومات المحاسبي بإحدى المؤسسات الإقتصادية الجزائرية والمعروفة بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته "E.C.D.E" قصد اكتشاف مظاهر المحاسبة الإبداعية من خلال التدقيق المحاسبي إلكترونياً.

1.4. واقع نظام المعلومات المحاسبي بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف "E.C.D.E"

يُعد نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة الإسمنت ومشتقاته كأى نظام للمعلومات يتكون من العناصر الأساسية المتمثلة في المدخلات، المعالجة، والمخرجات، له دور فعال في الحصول على جودة المعلومة المالية.

1.1.4. بيانات نظام المعلومات المحاسبي

تعدد أنشطة مؤسسة الإسمنت بالشلف نتيجة لطبيعة نشاطها الإنتاجي وذلك من خلال مختلف العمليات اليومية التي تقوم بها والمتمثلة في عمليات البيع والشراء وعمليات الإنتاج والصيانة... إلخ، وينتج عن هذه العمليات مجموعة من البيانات يتم إرسالها إلى نظام المعلومات المحاسبي على مستوى قسم المحاسبة بمديرية المالية والمحاسبة من أجل إعطائها صبغة كمية، ومعالجتها، ومن ثم إعداد القوائم المالية. وتنحصر هذه العمليات في الأنشطة الآتية:

- عملية الشراء : تعتبر من أهم العمليات التي تقوم بها مؤسسة "E.C.D.E" من أجل توفير كل المستلزمات الأساسية التي تحتاجها مختلف المديرات، وتنحصر عملية الشراء أساساً في: شراء المواد الأولية (أكياس التعبئة)، شراء قطع الغيار، حيث تتم كمايلي : إعداد وصل الطلب (Bon de Commande) يُحرز من طرف المصلحة التي تكون في حاجة إلى هذه المادة حيث تحتوي هذه الوثيقة معلومات تبين نوع السلعة المطلوبة، مواصفاتها، كميتها، القسم الراغب في الشراء، توقيع رئيسه ورئيس المخزن بعد التأكد من عدم توفر المادة المطلوبة أو نقصها، ثم يتم تقديمها إلى الإدارة العليا للمصادقة عليها التي تحولها إلى المصلحة التجارية التي تتكفل بالإجراءات المتعلقة بالشراء، بعدها يُحرر أمين المخزن وصل استلام المشتريات (Bon de Réception) ويُمضى من طرفه.

■ **عملية البيع :** تشكل عملية البيع الإيراد الأساسي للمؤسسة، و تنحصر مبيعاتها في غالب الأحيان في منتج وحيد " الإسمنت"، وتتم هذه العملية على مستوى المديرية التجارية، مصلحة المبيعات التي تشترط الوثائق الآتية: طلبية الشراء، البطاقة الضريبية، السجل التجاري ؛ حيث تقوم المصلحة بإعداد أمر الشحن الذي يتضمن اسم الزبون، التاريخ والتوقيع، كمية الإسمنت...إلخ، ثم يقدم للزبون وثيقة الاستلام. بعد ذلك يتم إعداد الفاتورة بناء على وثيقة الاستلام، من طرف المصلحة التجارية بالمؤسسة انطلاقاً من طلبية الزبون ؛ حيث ترسل نسخة منها إلى قسم المحاسبة لتسجيل المبيعات.

2.1.4. المعالجة المحاسبية لأهم العمليات التي تقوم بها مؤسسة الإسمنت "E.C.D.E"

بعد حدوث عملية تدفق البيانات، تقوم المؤسسة بجمعها، التأكد من صحتها و سلامتها من الناحية القانونية شكلاً ومضموناً، ترتيبها، تصنيفها، ثم تقوم بمعالجتها محاسبياً لتحديد الطرف الدائن و الطرف المدين للقيد المحاسبي الواجب تسجيله في اليومية. لمعالجة المشتريات يتم تسجيل جميع عمليات الشراء التي تقوم بها المؤسسة، والمتمثلة في شراء بضاعة ومواد ولوازم التي تدخل في سير نشاط المؤسسة، كقطع الغيار، لوازم الصيانة؛ ويتم تسجيل هذه المشتريات انطلاقاً من وثيقتين أساسيتين: نسخة من طلبية الشراء و المعدة من طرف المديرية التجارية حيث يتم توجيه نسخة منها إلى دائرة المحاسبة، ونسخة من وصل الدفع المعد من طرف مصلحة الخزينة لصالح المورد المعني، والذي غالباً ما يطلب دفع تسبيقات. بعد استلام فاتورة الشراء يتم إرسالها إلى مصلحة المحاسبة حيث يتم مقارنة الفاتورة مع الطلبية و سند الإدخال، وفي حالة تطابق هذه الوثائق يقوم المحاسب بتسجيل الفاتورة و عملية إدخال المواد إلى المخازن.

لمعالجة المخزونات يسجل في دفتر العمليات المتعلقة بالمخزونات، كعمليات دخول المادة الأولية إلى المخازن فعندما تحتاج مصلحة معينة إلى مستلزمات معينة تقوم بتقديم طلب تزويدها من المخازن، إلى مصلحة تسيير المخزون، وعند حدوث هذه العملية تسجل في دفتر يومية المخزونات.

لمعالجة المبيعات يتم فيها تقييد العمليات بعد وصول الوثائق اللازمة إلى دائرة المحاسبة من مصلحة مبيعات؛ فاتورة المبيعات من المصلحة التجارية، و سند إخراج المنتج من مصلحة التخزين، ويتم التسجيل المحاسبي لعملية التسديد من نسخة وصل الدفع المرسل من قبل قسم الخزينة.

لمعالجة الأجور ترسل مصلحة الموارد البشرية أسطوانة تحتوي على سندات أجور العمال ليتم إدخالها في برنامج خاص بمحاسبة الأجور يقوم بتسجيل العملية، ولمعالجة العمليات الأخرى تعالج العمليات المختلفة التي تتكرر مرات قليلة خلال السنة، كالمصاريف المختلفة التي تخص فواتير الكهرباء، الغاز، الماء...إلخ انطلاقاً من مستندات مثبتة للعملية.

3.1.4. مرحلة الترحيل إلى دفتر الأستاذ

بعد عملية التقييد في دفاتر اليومية المختلفة و جمع البيانات و تصنيفها تأتي عملية ترحيلها إلى دفتر الأستاذ، وذلك من أجل الترسيد والتأكد من الحسابات، و تتم عملية الترحيل إلى دفتر الأستاذ، ثم يتم نقل هذه الأرصدة ووضعها في جدول ميزان المراجعة من خلال برنامج "EXCEL".

4.1.4. عملية الجرد و إعداد ميزان المراجعة

بعد تسجيل كل العمليات في اليومية العامة و ترحيلها إلى دفتر الأستاذ، تقوم المؤسسة بإجراء عملية الجرد، حيث يتم إدخال عمليات التسوية عبر المعلوماتية لاستخراج ميزان المراجعة بعد الجرد، هذا الأخير يشمل كافة الحسابات و حركتها اليومية؛ حيث يساعد المدقق في التأكد من مصداقية حركة الحسابات و الأرصدة، كما يتم من خلاله إعداد مختلف القوائم المالية.

5.1.4. مخرجات نظام المعلومات المحاسبي في مؤسسة "E.C.D.E"

تتمثل أهم مخرجات نظام المعلومات المحاسبي بمؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف في القوائم المالية التي فرضها النظام المحاسبي المالي و بعض من التقارير. تتمثل القوائم المالية في مؤسسة الإسمنت "E.C.D.E" ومشتقاته في الميزانية المحاسبية التي تقوم بإعدادها في نهاية كل دورة مالية بعد الانتهاء من عملية الجرد. بعدها تقوم بإعداد جدول حسابات النتائج الذي يبين ملخص للأعباء و المنتجات المنجزة من طرف مؤسسة الإسمنت خلال السنة المالية مع إظهار النتيجة الصافية ربح أو خسارة، كما تقوم المؤسسة بإعداد جدول التدفقات للحكم على فاعلية تسيير الموارد المالية و استخداماتها، في الأخير جدول تغير الأموال الخاصة ؛ حيث يشكل جدول تغير الأموال الخاصة حركة رؤوس الأموال لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته خلال السنة المالية.

تختلف التقارير المالية في مؤسسة الإسمنت "E.C.D.E" حسب اختلاف طبيعتها، فهناك بعض التقارير يومية، وأخرى شهرية، سنوية، بالإضافة إلى التقرير الذي يتم رفعه إلى المديرية الجهوية بالجزائر العاصمة.

تتمثل التقارير اليومية في (تقرير الإنتاج، تقرير النشاط، التقرير العرضي) والتي يتم رفعها إلى الإدارة العليا، وتسمح هذه التقارير بالمتابعة اليومية لنشاط المؤسسة. يُعد تقرير النشاط من طرف مديرية التنظيم والتخطيط والتطوير كل عشرة أيام ويحتوي على ما تنتجه مؤسسة الإسمنت و مشتقاته بالشلف، أي يظهر الكمية التي ينتجها كل خط أو فرن، ثم الكمية المنتجة والمعبئة في الأكياس، الكمية المنتجة غير المعبئة و كمية الإنتاج من مادة الكلنكر. يرفع هذا التقرير إلى الرئيس المدير العام الذي يقوم بدوره بإرساله إلى المديرية الجهوية للإسمنت بالجزائر، ويرفق برسالة من طرف الرئيس المدير العام. بعدها تقوم المديرية الجهوية بفحص هذه التقارير و إرسال نتائج الفحص مع إظهار بعض الملاحظات، وبصفة عامة يساعد هذا التقرير على تحصيل معلومات شاملة تتعلق بالمؤسسة من خلال مقارنتها مع المؤسسات الأخرى التي تنشط في نفس القطاع.

التقارير الشهرية في تقرير مراقبة التسيير يحتوي على مجموعة من التقارير الفرعية التي تعد شهرياً في شكل جداول متنوعة بتنوع نشاطات المؤسسة، فهي تساعد على المراقبة المستمرة و معرفة كل التغيرات الممكن حدوثها من بداية النشاط إلى نهايته، وتحتوي هذه التقارير أو الجداول على قيم تقديرية شهرية، قيم فعلية شهرية، معدلات المقارنة بين القيم التقديرية و القيم الفعلية، القيم المتراكمة الفعلية، القيم المتراكمة التقديرية، و معدلات المقارنة بين القيم التقديرية المتراكمة و القيم الفعلية المتراكمة، وتختلف هذه القيم من جدول إلى جدول حسب طبيعة النشاط.

هناك عدة تقارير سنوية تقوم إدارة مؤسسة الإسمنت بإعدادها من أهمها : التقرير التشخيصي المتعدد المعايير يتضمن هذا التقرير تقديم عام للمؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار كل التطورات التي حدثت خلال السنة، تطور مخطط إنتاج المؤسسة وتطور مؤشرات رقم الأعمال. تقرير تسيير الجودة داخل المؤسسة يتضمن تحليل النشاط الصناعي والتجاري للمؤسسة، التحليل المالي لقائمتي الميزانية و جدول حسابات النتائج، بالإضافة إلى بعض التفسيرات والملاحظات المرتبطة بالعناصر السابقة الذكر، بالإضافة إلى التقرير السابق تقوم مؤسسة الإسمنت بإعداد تقرير التسيير، يتضمن التعريف بالمؤسسة و منتجاتها مع إدراج كل ما هو جديد في العملية الإنتاجية، رسالة الرئيس المدير العام للمؤسسة و التي تتضمن: وضعية النشاط خلال السنة السابقة، نتائج ومؤشرات الجودة خلال السنة السابقة، مؤشرات تطور رقم الأعمال مع مقارنته مع رقم الأعمال للسنوات السابقة، مختلف المؤشرات و المعدلات المتعلقة بإنتاج الإسمنت في المؤسسة، مع تقديم توضيحات حولها، الوضعية التجارية للمؤسسة و مختلف المؤشرات المتعلقة بها، تقييم عملية التنظيم و التخطيط و التطوير داخل المؤسسة خلال السنة السابقة، الوضعية المالية للمؤسسة مع إبراز مختلف المؤشرات المتعلقة بها، تقرير عن النشاط الإداري خلال السنة السابقة.

إضافة إلى هذه التقارير تستعمل المؤسسة جداول كثيرة في متابعة نشاطها، وتسمى بجداول الموازنات والتي تشمل (جدول متابعة موازنة المبيعات، الإنتاج النصف مصنع، الإنتاج التام الصنع، المواد المستهلكة، المصاريف المالية، الضرائب والرسوم، مصاريف المستخدمين، المصاريف المختلفة، الخدمات، مخصصات الإهلاكات، مصاريف الصيانة، المصاريف الوسيطة للإنتاج، مؤشرات الإنتاج، المبيعات، مؤشرات النقدية، التكاليف الثابتة، التكاليف المتغيرة)، وتشكل هذه الجداول جزءاً مهماً من النظام المعلوماتي للمؤسسة ككل.

خلال دراستنا لواقع نظام المعلومات المحاسبي بمؤسسة الإسمنت ومشتقاته "E.C.D.E" وجدنا أن البيئة المحاسبية بهذه المؤسسة تعاني من ضعف استخدام تكنولوجيا المعلومات؛ حيث لازالت تعتمد في عملها على النظام اليدوي؛ إذ يتم تسجيل العمليات يدوياً في مختلف الوثائق العادية، ثم يتم إدخال المعلومات على برنامج "EXCEL" لاستخراج الأرصدة مع الاحتفاظ بالوثائق في الأرشيف في شكلها المادي، مما يعني عدم وجود برامج معلوماتية خاصة يعتمد عليها في متابعة العمليات والأرصدة، بالرغم من طبيعة نشاط المؤسسة، أما عملية إعداد ميزان المراجعة والقوائم المالية، يكون من خلال استخدام برنامج "EXCEL" فقط، كما لاحظنا وجود برنامج معلوماتي خاص بتسيير المخزونات، إلا أنه لم يتم تحديثه منذ 10 سنوات، بالإضافة إلى أن عملية تسجيل المخزونات يقوم بها عدة أشخاص بدلاً من شخص مختص بذلك، كذلك تعاني مختلف المصالح من تأخر وصول المعلومة في الوقت المناسب، وهذا ما قد يؤثر على مصداقية الأساليب والطرق التي يتم بها إدخال البيانات المحاسبية.

هذه النقائص تجعلنا نستنتج بأن عدم سلامة نظام المعلومات المحاسبي القائم بمؤسسة الإسمنت "E.C.D.E" يؤدي إلى ممارسة المحاسبة الإبداعية، كذلك يؤثر من جهة أخرى على جودة وكفاءة أداء مدقق الحسابات من حيث وضع برنامج مهمته والإجراءات التي سينفذها، طبيعة وتوقيت أعمال التدقيق، بالإضافة إلى عدم حصوله على الأدلة الكافية التي تمكنه من الكشف عن المحاسبة الإبداعية.

لمعالجة هذا النقائص ينبغي على المؤسسة محل الدراسة تطوير نظام المعلومات المحاسبي القائم بها معتمدة على تكنولوجيا المعلومات حسب ما نصت عليه المادة (24) من النظام المحاسبي المالي (SCF) على أنه: "يجب أن تلي كل محاسبة ممسوكة بموجب نظام الإعلام الآلي مقتضيات الحفظ والعرف والأمن والمصداقية واسترجاع المعطيات" والمرسوم التنفيذي (09-110) الذي يُنظم شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة المعلوماتية: مما يعني أنه لتطوير أو تصميم نظام معلومات محاسبي يعتمد على استخدام تكنولوجيا المعلومات يتطلب أن يكون قادراً على حماية بيانات ومعلومات المؤسسة وذلك من خلال ضمان هوية كل مستخدم يريد الوصول إلى المعلومة للأشخاص المصرح لهم بذلك، كما يجب أن يضمن سلامة وتماسك البيانات في كل تحديث من خلال وجود الاتفاقيات ومستخلصات التأمين والتقارير اللازمة، وأن يكون تفاعلياً وموثوقاً وسهل إدارته، وقادراً على إعطاء أوامر لإخراج البيانات والمعلومات حسب مجموعات معينة أو نوع حسابات المراد تدقيقها بأرقام تسلسلية. ويستلزم أن يتفاعل مع أنظمة أخرى مماثلة، أما فيما يتعلق بالاستغلال يجب أن يكون النظام سهل الاستخدام وقابل للفهم من طرف المستخدمين، وأن يُصمم لتجنب النزاعات، والتبليغ عن الأخطاء فور حدوثها أو معالجتها بقيود عكسية أوتوماتيكياً لتجنب إعادة إدخال البيانات مرة أخرى.

2.4. دور التدقيق المحاسبي الإلكتروني في اكتشاف مظاهر المحاسبة الإبداعية

نقترح من خلال هذا العنصر أهم الأنظمة والبرامج، والتقنيات المعتمد عليها عالمياً والتي تساعد مدققي الحسابات في البيئة الجزائرية على انجاز مهامهم بكفاءة وفعالية؛ حيث أن التدقيق المالي والمحاسبي بهذا الاستخدام سوف يدر نتائج إيجابية في التغلب على شتى مظاهر المحاسبة الإبداعية، وبالتالي ضمان جودة المعلومة المالية للمستخدمين.

1.2.4. نظام خبير لتقييم نظام الرقابة الداخلية -Ticom-

يعتبر هذا النظام أداة تحليلية تساعد مدقق الحسابات أولاً في بناء نظام خبير للرقابة الداخلية، ثم الاستفهام والاستعلام من النموذج، كي يساعد في تقييم هيكل نظام الرقابة الداخلية، ويرتبط ذلك النظام بقدرته على تقييم مدى الشمول والاتساق في إجراءات الضبط والرقابة الداخلية، كما يسمح للمدقق بالاستفسار عن ضوابط نظام الرقابة الداخلية، فاستخدام هذا النظام يمكن أن يؤدي إلى تحقيق النتائج الآتية : إمكانية استخدام القدرات الاستفهامية والاستعلامية للنظام الخبير في تقييم نظام الرقابة الداخلية، تصميم نظام خبير للرقابة الداخلية واستخدامه كأساس لتحليل و تقييم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلى تخفيض تكلفة عملية التدقيق المالي والمحاسبي وبالتالي يُمكن من الحصول على المعلومات التي تسم في تحديد الحجم الأمثل لعينة التدقيق، مما يضمن توافر الموضوعية مع اقتصاديات التطبيق، تحديد و توضيح طبيعة تدفق المعلومات والإجراءات الرقابية بدقة من قبل النظام الخبير يمكن من تصميم نظم على درجة عالية من الدقة. يساعد النظام الخبير مدقق الحسابات في بناء حكمه إلا أنه لا يحل محله في إصدار الأحكام (حسو،، 2012،، الصفحات 08-11).

2.2.4. نظام خبير لتقدير مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها -Auditors-

يساعد هذا النظام مدقق الحسابات على عملية اتخاذ قرار بشأن معقولية مخصصات الديون المشكوك في تحصيلها. إذ يتم حساب المخصص أساساً بمعرفة المؤسسة و تقتصر مهمة مدقق الحسابات على إصدار حكمه عن مدى كفاية ذلك المخصص في ضوء المعلومات عن الزبائن والديون، ويحتوي هذا النظام على (25) قاعدة يساهم كل منها بشكل أو بآخر في تحقيق هدف محدد، هو تحديد ما إذا كان مخصص الديون المشكوك فيها كافياً لمقابلة الديون المشكوك فيها. (حسو،، 2012،، صفحة 11)

3.2.4. نظام خبير - Audport -

يعمل هذا النظام على تحديد نوع التقرير الملائم الذي يجب على مدقق الحسابات إصداره ضمن الحالات التي واجهته أثناء عملية التدقيق المالي والمحاسبي، كما يقوم هذا النظام بإعطاء نتائج حول نوع التقرير الواجب إصداره بناء على المعطيات التي يزودها به المستخدم النهائي، وإذا لم تكن تلك المعطيات كافية لإصدار رأي معين على وجه الدقة يطلب النظام من المستخدم إجراء تقييمات إضافية لضمان جودة القرار الذي يتخذه. (السالم، 2013، صفحة 99). كما تعددت البرامج والأدوات التكنولوجية الفاعلة التي قام مدققوا الحسابات باستخدامها لتقديم عمليات التدقيق بجودة عالية، منها ما يلي :

(<https://www.appvizer.fr/finance-comptabilite/audit-et-commissariat-aux-comptes>)

4.2.4. برنامج التدقيق المالي والمحاسبي "REVOR"

تم إنشاء هذا البرنامج في عام 2005 وقد اعتمد استعماله في 13 دولة، حيث يتم تنشيط جميع وظائف هذا البرنامج عن طريق نقرة بسيطة أو عن طريق قوائم سياقية، مما يسمح بتخصيصه وفقاً لاحتياجاته، بالإضافة إلى ذلك، يُقدم "REVOR" مجموعة من التطبيقات المكتملة للوظائف الأساسية "Word, Excel, Outlook"، مما يتيح للمستخدمين دمج عمليات إنشاء المستندات الخاصة بهم، بالإضافة إلى دمج برمجيات أخرى فيه؛ مثل برنامج المحاسبة "Funcompta"، وبرنامج "Funimmo" خاص بتسيير التثبيات؛ حيث يتيحان هذان البرنامجان إمكانية التسجيل بالكميات أيضاً.

ما يُميز هذا البرنامج في أنه يسمح بسحب عينات عشوائية، يساهم في التقليل من الأخطاء المحاسبية ومن وقت مهمة التدقيق، ويسهل تطبيق المعايير الدولية للتدقيق، كما يساعد على استخراج نقاط الضعف بنظام الرقابة الداخلية، يساعد على توحيد إجراءات التدقيق.

5.2.4. برنامج التدقيق المالي والمحاسبي "CCH Audit"

يُسهل هذا البرنامج إجراء كامل عملية التدقيق المالي والمحاسبي مع الامتثال لمعايير التدقيق الدولية؛ حيث يعرض البرنامج في مقدمته ملخصاً لجميع الاختبارات وأسئلة قائمة التدقيق وقائمة بالمستندات التي لا تزال بحاجة إلى عملية التدقيق، إذ يجعل مدقق الحسابات مطمئناً على وثائق التدقيق ويساعده في التقليل من المخاطر؛ حيث يحدد النموذج القائم على المخاطر ويقوم بتسجيلها في كل مرحلة من مراحل التدقيق، كما يرتبط هذا البرنامج بجميع أنظمة إنتاج الحسابات الرئيسية لاستيراد الحسابات وإجراء عملية التخطيط، ويتحكم بشكل كامل في تدفق المستندات والفواتير باستخدام نظام عمل "Basecone"، كما يساهم في تبسيط خطوات عملية الإقرار الضريبي من جمع البيانات إلى التسجيل عبر الانترنت والتخطيط الضريبي لأكبر مجموعة من الزبائن (<https://www.woltersklower.co.uk>).

6.2.4. برنامج التدقيق المالي والمحاسبي "IDEA"

يعتبر برنامج "IDEA" أحد أهم البرامج الرائدة في مجال التعامل مع البيانات المالية والتي تصدره مؤسسة "Caseware" في نسخته العاشرة حالياً، يوفر هذا البرنامج تسهيلات كبيرة في التعامل مع قواعد البيانات وتحليلها ومعالجتها بالدقة والسرعة المطلوبتين، كما يقوم البرنامج بعدد من الوظائف المهمة التي تمكن من زيادة كفاءة وجودة عمل إدارة التدقيق. إذ تتمثل الوظائف التي يقوم بها في تسهيل عملية استيراد البيانات من أي قاعدة بيانات والقيام بالتحليلات، تسهيل عملية تحويل البيانات بعد معالجتها، الفحص والحساب، مطابقة البيانات بين النظام، اختبار الفجوات والتكرارات، اختيار العينات، تسجيل كل مراحل عملية التدقيق المالي والمحاسبي والتعامل مع البيانات مما يتيح إمكانية استعمالها في مهمات تدقيق لاحقة؛ ما يميز تطبيق هذا البرنامج في أنه يساعد على اكتشاف حالات الغش والإحتيال، يساعد في إنجاز أعمال التدقيق بسرعة ودقة عالية مما يسهل عمل مدقق الحسابات ويدعم رأيه، كما يزوده بالتقارير المختلفة التي تكون أدلة إثبات إلكترونية يحتفظ بها في الملف الجاري. (<https://idea.caseware.com>)

7.2.4. أسلوب "CAATTS" « Computer Assisted Audit Tools and Techniques »

هو عبارة عن أدوات وتقنيات تساعد المدققين الماليين والمحاسبين في أعمال التدقيق وتشير إلى استخدام بعض البرامج التي يمكن استخدامها من قبل المدققين لتنفيذ عمليات التدقيق وتحقيق أهداف التدقيق؛ حيث أن تطبيق الـ (CAATTS) واسع الانتشار ومرن وشامل في كثير من تعاملات المدققين وذلك من خلال تركيز الاختبار على مجموعات فرعية من البيانات التي تبدو غير منتظمة وتقديم المعلومات للمتعاملين بشكل جديد يؤدي إلى تقديم مستوى تحليلي كافٍ من الرضا للأطراف الأخرى، وأن المدققين يقومون بتحديد جميع المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على إجمالي الدخل للتأكد من أن كل شيء طبيعي في التحليل للفئات الفرعية للحسابات، ويقدمون فوائد جمّة من خلال استخدام (CAATTS) في عملية التدقيق المالي والمحاسبي للمؤسسات : (شاهر العرود، 2011 ، صفحة 08) من حيث تقييم مخاطر الغش، تحديد إدخالات دفتر اليومية والتعديلات الأخرى التي يتعين اختبارها، التحقق من دقة الملفات الإلكترونية، تقييم وجود المخزون واكتماله. من البرامج التي تدخل ضمن أسلوب "CAATTS".

لغة أوامر التدقيق "ACL" التي أنشأت من طرف مؤسسة (ACL)، ومؤسسة (Caseware) التي أنتجت برنامج "IDEA"، والتي تشكل في مجموعها بيئة متكاملة للتدقيق من أجل المساعدة في تقييم مجاميع المعلومات الكبيرة للمبالغ الغير عادية (فليج، 2016، صفحة 204)، بالإضافة إلى برنامج مايكروسوفت إكسيل "MS EXCEL"، وبرنامج مايكروسوفت أكسس "MS Access" كأحد أهم البرامج الإلكترونية التي تساهم في تحسين كفاءة وفعالية عملية التدقيق المالي والمحاسبي (علي، 2018، صفحة 01)

تعتبر لغة أوامر التدقيق "ACL" أهم البرامج انتشاراً عالمياً في التعامل مع البيانات المالية والتي تصدره مؤسسة (ACL)، يوفر هذا البرنامج تسهيلات كبيرة في التعامل مع قواعد البيانات، وتحليلها ومعالجتها بالدقة والسرعة المطلوبتين تمكن من زيادة كفاءة وجودة التدقيق. ومن أهم وظائف البرنامج في نسخته الحالية: (علي، 2018، صفحة 01) ملئ البيانات وفقاً لتاريخها، اكتشاف التكرار في الأرقام، إمكانية تصدير البيانات من البرنامج إلى برامج أخرى، استخراج البيانات ذات الطبيعة الاستثنائية في ملفات، اكتشاف الفجوات في التسلسل الرقمي للبيانات، ضم ودمج البيانات من ملفين منفصلين في ملف واحد، تصنيف البيانات على طبقات محددة على أساس عامل يتناسب مع أغراض الرقابة، تلخيص وتجميع البيانات وفقاً لأغراض الرقابة.

8.2.4. أتمتة العمليات الآلية " Robotics Processe Automation " (RPA)

تعتبر أتمتة العمليات الآلية (RPA) أتمتة العمليات القائمة على القواعد والمهام الروتينية باستخدام تطبيقات البرامج المعروفة باسم "الروبوتات" وهي واحدة من العوامل المساعدة الرقمية لتحويل عملية التدقيق المالي والمحاسبي. حيث أنّ في أستراليا مثلاً، تم تقديم عدد من تأكيدات لمؤسسة رائدة في "مجال ضمان الجودة والضرائب المعاملات والخدمات الاستشارية" التدقيق المصرفي لآخر نهاية "شهر جوان" من قبل الروبوت، حيث قدم طلبات تأكيد، وأدار العملية (بما في ذلك بعض الاستثناءات) وأصدر أوراق عمل لفريق التدقيق، إلى جانب التأكيد الرسمي. سمح ذلك لفريق التدقيق بالتركيز على المجالات التقديرية بدلاً من الإدارة والتعجيل وتحديد المشكلات في وقت سابق وتقليل مفاجآت التدقيق المحتملة وتحسين خدمة الزبائن. ويجري الآن تطوير المزيد من الحلول التي تستخدم (RPA). (Dylan smith، 2017، صفحة 13)

9.2.4. التحليل الرقمي

إحدى التقنيات التي لها الأثر الأكبر على التدقيق اليوم، هي "تحليلات البيانات" تعتبر التقنية التي تكتشف وتُحلل الأنماط والانحرافات والتناقضات في البيانات، وهذا يمكن المدقق المالي والمحاسبي من تحليل مجموعة كاملة من البيانات، بدلاً من الاعتماد ببساطة على عينة من البيانات، التي كانت في الممارسة التقليدية. بالإضافة إلى كونها أكثر دقة من أخذ العينات، وبالتالي السماح للمدقق بإجراء تقييمات مخاطر مستنيرة، لذا فإن التحليلات تدعم المراقبة التي يمكن تنفيذها عن بعد بدلاً من موقع المؤسسة. (Dylan smith، 2017، صفحة 14). إلا أن التحليل الرقمي يتطلب المعرفة بقانون "بنفورد" والحكم المهني للمدقق لتحديد الانحراف في الأعداد والشذوذ بالأرقام. (فليج، 2016، صفحة 204)

10.2.4. طريقة 3C's

يرى (Johnson) أنّ على المدققين أن يطبقوا طريقة (3C's) في اكتشاف الاحتيال في البيانات المالية المتعلقة بإدارة الأرباح، والتي تعني الشروط « Conditions » وهيكل المؤسسة « Corporate » والاختيار « Choice » وإن فهم تأثيرات هذه الطريقة تساعد المدققين في تمييز متى وهل أن المؤسسة متورطة بإدارة الأرباح؟ كما تزودهم بالأدوات الشخصية القوية في تقييم خطر إدارة الأرباح. وتتضمن: الفجوات لكي تختبر وتُميز البيانات المتسلسلة المفقودة، الرسومات لتوفير تعريف بصري للصفقات الشاذة، قانون بنفورد الذي يستخدم لاكتشاف بشكل إحصائي التكرارات غير المحتملة للمبالغ الرقمية وتحليل المعطيات الإحصائية.

11.2.4. تقنية لغة التقارير الموسعة "XBRL" كأداة للإفصاح الإلكتروني ودعم جودة التدقيق المحاسبي

تُعد لغة "XBRL" في الآونة الأخيرة واحدة من أقوى الحلول التكنولوجية التي تساهم في محاربة المحاسبة الإبداعية بشكل كبير وتعزيز جودة المعلومة المالية لمختلف الأطراف؛ حيث يعتبر ظهور لغة تقارير الأعمال الموسعة "XBRL" من أفضل الأساليب التكنولوجية التي تسهل عملية تأكيد التدقيق وبأقل تكلفة وبالتالي تحسين جودة التدقيق، فقد ذكر نائب رئيس الحسابات في

لجنة الأوراق المالية والبورصات أن نسبة 5% فقط من إعادة التصريح بسبب الأخطاء أو الاحتيال، مما يعني أن لغة "XBRL" تساعد في تجنب حتى الأخطاء غير المقصودة.

كما أن تطبيق "XBRL" ليس فقط للحد من الأخطاء الحالية، ولكن يمكن من خلالها أيضاً اكتشاف الأخطاء التي تحدث في المستقبل (Azleen ilias, 2014، الصفحات 06-07)؛ إذ أنّ استخدام هذه الآلية حقق المزيد من الشفافية في إعداد التقارير المالية، وكفاءة أكبر في توفير المعلومة المالية؛ فهي تُمكننا من تعريف مصطلحات التقارير التي تستخدم لتمثيل محتويات القوائم المالية أو أنواع أخرى من تقارير الأعمال، كما تتيح نقل المعلومات المتواجدة في التقارير المالية بين المؤسسات بسرعة وبدقة عالية. (Others & Paul Warren, 2018، صفحة 01)

ولا تتطلب لغة "XBRL" تغيير معايير المحاسبة الحالية من سياسات الإفصاح وغيرها، كما تقلل من أخطار إعادة إدخال البيانات؛ فلا حاجة لمستخدميها لإعادة إدخالها مرة ثانية مما يخفض تكاليف تحضير وتوزيع البيانات المالية، بالإضافة إلى ذلك تسمح لغة "XBRL" بالدخول إلى المعلومات التي يحتاجونها بسرعة مما يخفض الأعمال الكتابية ويوفر الوقت والمال، كما توفر القدرة للمدقق على تحديد الحالات الشاذة التي قد تكون مؤشراً على الغش في التقارير المالية. (قنطقي، 2012، صفحة 163)

يعتمد مبدأ عمل لغة تقارير الأعمال الموسعة "XBRL" على إعداد تقارير مالية طبقاً لمبادئ ومعايير المحاسبة المحلية والدولية؛ حيث تستعمل البرمجيات لتحويل المعلومة المالية من التقارير الورقية إلى تقارير مُرمزة باستخدام قواعد ترميز المعلومات في لغة "XBRL"، ثم تندفق هذه المعلومة بلغة "XBRL" بسلسلة بين التطبيقات البرمجية المختلفة مثل "MS Excel" لتستطيع أجهزة المعلوماتية قراءة التقارير بلغة "XBRL" وتحديد المعلومات المطلوبة ثم نقلها إلى البرامج المختلفة لتحليلها بتلقائية، وتقديمها في مجموعة متنوعة من التقارير حتى تكون جاهزة للإفصاح الإلكتروني وصالحة للتبادل (قنطقي، 2012، صفحة 168).

5. خاتمة

نظراً لتنوع الممارسات المالية والاقتصادية وتعدد الأساليب الحديثة، المعقدة والمبتكرة في عالم يبحث فيه الجميع على تحقيق مصالحه وأهدافه، ازدادت الأوضاع الاقتصادية الراهنة وتطوراً وازدادت معها متطلبات الحصول على معلومات مالية تتميز بالمصداقية، والشفافية، والجودة العالية، بغية اتخاذ قرارات تشغيلية، وأخرى إستراتيجية هادفة. غير أنه لن يتم الوثوق في تلك المعلومات مادام هناك أساليب و سياسات محاسبية جديدة تتغير كل يوم و تمس بأخلاقيات مهنة المحاسبة، ودون أن يتحقق منها ويضمنها مدقق الحسابات، باعتباره المسئول الأول عن تأكيد صحة، وسلامة، ومصداقية المعلومة المالية؛ حيث سبق وأن وجهت إليه أصابع الاتهام بأنه وراء فشل المؤسسات الاقتصادية الكبرى، و حدوث الأزمات المالية العالمية.

وتزامناً مع التأثير المتزايد لتكنولوجيا المعلومات، سارعت المنظمات المهنية للتدقيق للتكيف ككل مرة مع التغيرات العالمية وبدأ مدقق الحسابات يعتمد على تكنولوجيا المعلومات في عمله نظراً للدور الكبير الذي يقوم به في التحقق من الإجراءات الحسابية التي تنفذها المؤسسة بشكل دقيق، بالإضافة إلى اكتشاف العناصر غير العادية للحسابات.

لبلوغ هدف البحث الذي يتجلى في إبراز دور استخدام تكنولوجيا المعلومات في تدعيم مدقق الحسابات على اكتشاف مختلف تلك التطبيقات الإبداعية في المحاسبة من أجل المساهمة في الحد منها. قمنا بإجراء دراسة ميدانية على إحدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والمعروفة بمؤسسة الاسمنت و مشتقاته بالشلف، والتي تعتبر كنموذج للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عموماً؛ حيث التمسنا واقع نظام المعلومات المحاسبي القائم بها، ووجدنا أنه يعاني من نقائص عديدة، وهذا ما يُحتمل وجود

ممارسات للمحاسبة الإبداعية، وبالتالي ينعكس على كفاءة عملية التدقيق بها إذ يقتضي توفر شروط بيئية مناسبة حتى يتمكن مدقق الحسابات من أداء مهامه بكفاءة وفاعلية في المؤسسة الإقتصادية.

من أجل ذلك اقترحنا على المؤسسة محل الدراسة بعض البرامج والأنظمة التي تدعم عملية التدقيق المحاسبي نظراً للفوائد الناجمة عن تكنولوجيا المعلومات، سواءاً من حيث سرعة انجاز العملية أو من حيث الدقة، أو التقييم الفعال، كذلك من حيث اكتشاف الأخطاء التي من غير ممكن اكتشافها يدوياً التي تمكنها من ضمان نظام معلومات محاسبي كفاء.

إلا أنّ هذا البحث لا يخلو من النقائص ويحتاج إلى تطبيق في الميدان لهذه الأنظمة والتقنيات ؛ حيث أننا قمنا باقتراحها فقط على المؤسسة محل الدراسة من أجل التحسيس بمدى أهمية وضرة استخدام تكنولوجيا المعلومات لتعزيز جودة عملية التدقيق والكشف عن مظاهر المحاسبة الإبداعية في الوقت المناسب، بل حتى تفادي الوقوع فيها، إذا ما توفرت تلك الجودة المطلوبة من التدقيق، وذلك من خلال التوصيات التي يقدمها المدقق للمؤسسة وينبها بالمخاطر التي قد تحدث لها في المستقبل وتكون هذه الأخيرة كدوافع لتطبيق المحاسبة الإبداعية.

وعليه نوصي مسؤولي مهنة التدقيق، ومديري المؤسسات الإقتصادية في الجزائر بالاهتمام باستخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق المحاسبي وتبني الأنظمة والبرامج الحديثة المختصة بها لتحقيق جودة المعلومة المالية بالمؤسسة الإقتصادية الجزائرية دون أن يستدعي الأمر تحايلات وتلاعبات تمس بأخلاقيات مهنة المحاسبة.

6. قائمة المصادر والمراجع

- <https://www.appvizer.fr/finance-comptabilite/audit-et-commissariat-aux-comptes>
- »An Introduction to XBRL" - XBRL International, Inc, « - www.xbrl.org Paul Warren & Others.(2018) .
- Box, Dylan smith « .The new face of finance: from analytics to robotics, technology is transforming the roles of the CFO and the auditor » - " By providing insights to our stakeholders, the finance function acts as a strategic catalyst - « . Reporting-Issue 14/November.
- <https://idea.caseware.com> .
- <https://www.appvizer.fr/finance-comptabilite/audit-et-commissariat-aux-comptes>
- <https://www.wolterskluwer.co.uk> .
- Rahida Abdul Rahman Azleen ilias " .(2014) .The Expectation of perceived benefit of extensible business reporting language (XBRL) : A case in .proceedings of the Australian Academy of business and social sciences conference .
- الساعدي، حكيم حمود فليح. (2016). "العوامل المؤثرة في جودة التدقيق ودورها في تعزيز أبعاد تلك الجودة". العراق: مجلة جامعة بغداد – كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد 23 ، العدد 46.
- خديجة بن بوعلي. (2021). دور التدقيق الإلكتروني في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. الجزائر. خلف الوردات. (2014). "أثر استخدام الحاسوب والإجراءات التحليلية على إجراءات التدقيق". ورقة مؤتمر التدقيق الداخلي، دبي.
- خواري سميرة ، جوامع. (2021). استخدام التدقيق الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية في ظل حوكمة الشركات. Journal of Economic Growth and Entrepreneurship JEGE Spatial and entrepreneurial development studies laboratory
- ليندا حسن نمر الحلي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية.
- ريم عقاب الخصاونة. (2008). "دور التدقيق الإلكتروني في تحقيق المزايا التنافسية ودعم استراتيجية التدقيق الخارجي في مكاتب تدقيق الحسابات في المملكة الأردنية الهاشمية". مجلة الأكاديمية، جامعة البلقاء، الأردن..
- سامر مظهر قنطقي. (2012). "لغة الإفصاح المالي والمحاسبي. سوريا: دار أبي الفداء العالمية للنشر والتوزيع والترجمة..
- شاهر العرود. (2011). "تأثير تطبيق مدققي الحسابات لأساليب تكنولوجيا المعلومات على إتمام عملية التدقيق الإلكتروني في الأردن. الأردن: مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد (78).
- محمد زهير مصعب ، محمد أكرم السالم. (2013). أثر استخدام الأنظمة الخبيرة على تطوير الأداء في التدقيق. جامعة عمان العربية- الأردن: بحث علمي في المحاسبة-..
- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب.. (2009). "دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات.
- مروان بن علي. (2018). "أهم المنظومات الإلكترونية المستخدمة في مجال التدقيق الداخلي". تونس: مجلة المدققين - Auditors Magazine - العدد (01)..
- ناظم حسن رشيد، جاسم محمد حسو.. (2012). دور النظم الخبيرة في دعم أداء المدققين الخارجيين. العراق: "كلية الإدارة والاقتصاد- جامعة الموصل- مجلة الكوت للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 01، الجزء الأول، العدد (خاص بالمؤتمر العلمي).
- نسابة عائشة، درحمون هلال. (2015). عوامل اخفاق المدقق الخارجي في الكشف المبكر عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. الجزائر: مجلة "الأبحاث الاقتصادية" لجامعة البليدة 2 – العدد (31).

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

بن بو علي خديجة وبربري محمد أمين. (2021). دور التدقيق الإلكتروني في الحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية. المجلد 03 / العدد 02-2021.