

أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

The impact of applying the Algerian auditing standards in limiting creative accounting practices

أ. نذير شبرو¹، د. بالقاسم بن خليفه²

¹ جامعة الوادي (الجزائر)

² جامعة الوادي (الجزائر)

تاريخ النشر: 2021/06/05

تاريخ القبول: 2021/06/04

تاريخ الاستلام: 2021/05/18

ملخص:

يهدف هذا المقال إلى إبراز الدور الذي تلعبه معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، حيث تطرق فيه إلى عموميات حول المحاسبة الإبداعية، يليها عرض مختصر لمعايير التدقيق الجزائرية، ومن ثم توضيح أثر تطبيق هذه المعايير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية. وقد توصلت الدراسة إلى أن معايير التدقيق الجزائرية تعتبر كدليل إرشادات توضيحي يتبعه المدقق عند أداء مهامه، علاوة على المعارف المكتسبة من طرفه سواء من الناحية النظرية أو العملية، وأن التزامه بالتقيد بمحتوى هذه المعايير يزيد من درجة ثقته عند إصدار حكمه على صحة القوائم المالية من عدمه، وكذلك أن معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى اليوم تتوافق مع معايير التدقيق الدولية، وهو ما يسهل من عمل المدقق في بيئة العمل الدولية، وكذلك يعتبر التدقيق الخارجي أحد الأساليب المهمة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإبداعية؛ معايير التدقيق الجزائرية؛ مدقق الحسابات.

تصنيف JEL: M42؛ H83

Abstract:

This article aims to highlight the role played by the Algerian auditing standards in limiting creative accounting practices, in which it touched on generalities about creative accounting, followed by a brief presentation of the Algerian auditing standards, and then clarifying the impact of applying these standards in limiting creative accounting practices.

The study concluded that the Algerian auditing standards are considered as an explanatory guide for the auditor to follow when performing his duties, in addition to the knowledge acquired by him, whether theoretically or practically, and that his commitment to adhere to the content of these standards increases the degree of his confidence when issuing his judgment on the validity of the financial statements or not. Also, the Algerian auditing standards issued to date are in line with international auditing standards, which facilitates the work of the auditor in the international work environment. External auditing is also one of the important methods in revealing creative accounting practices.

Keywords: creative accounting; Algerian auditing standards; auditor.

Jel Classification Codes: M42؛ H83

1. مقدمة

ظهر في الآونة الأخيرة اهتمام متزايد بمعايير التدقيق من حيث إصدارها، تفسيرها وتطويرها، بالإضافة إلى أن هناك تطور مستمر في مهنة التدقيق والبيئة التي تطبق فيها، حيث أن المعايير التي تصلح للتطبيق في ظروف معينة قد لا تصلح للتطبيق في ظروف أخرى، لأجل ذلك عملت الجزائر على تنظيم مهنة التدقيق من الناحية النظرية وذلك بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية التي تحكم طبيعة هذه المهنة، وقد قامت من مارس 2016 إلى أكتوبر 2018 بإصدار 16 معيار كإطار مرجعي للتطبيق الجيد للمهنة في الجزائر. إن ما يشهده العالم من تحرير لاقتصاديات السوق والتغيرات في الأسواق المالية أدى إلى لجوء الكيانات الاقتصادية إلى إجراء ممارسات المحاسبة الإبداعية والتجاوزات المالية الخاطئة والتي تمثل نوعا من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من طرف الإدارة والقائمين على المحاسبة.

إن الهدف من هذا الورقة (المقال) هو محاولة دراسة وقراءة في المعايير الجزائرية للتدقيق قصد التقليل والحد من الصورة الخاطئة والمزيفة عن الوضعية المالية للكيان.

01- إشكالية الدراسة:

مما سبق ذكره يمكن صياغة إشكالية الدراسة من خلال التساؤل التالي:

" هل تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق يمكن أن يحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟. "

ومن خلال التساؤل الرئيسي ولتسهيل الإجابة عليه تم طرح الأسئلة الفرعية كالتالي:

- ما المقصود بالمحاسبة الإبداعية وما هي أساليبها ودوافعها؟
- ما هو إطار المعايير التدقيق الجزائرية وإصداراته؟
- ما هو الجانب الإيجابي في تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟.

02- أهداف الدراسة:

- الوقوف على الجديد التي جاءت به المعايير التدقيق الجزائرية في ظل آخر إصداراتها.
- معرفة ما إذا كانت معايير التدقيق الجزائرية قادرة على الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

2. الاطار النظري للدراسة

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة الإبداعية

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

اختلف الباحثون حول تعريف المحاسبة الإبداعية بشكل دقيق، فلا يوجد إجماع أو رأي موحد على المستوى الدولي على نظرية محددة لممارسات المحاسبة الإبداعية بشكل دقيق، وقد حاول العديد من الباحثين والمختصين والكتاب إعطاء تعريف موحد وشامل، ومن بين هذه التعاريف نذكر :

عرفت المحاسبة الإبداعية بأنها " عملية تلاعب بالأرقام المحاسبية من خلال استعمال بدائل القياس وخيار المعالجات من إعداد الكشوفات والقوائم المالية ونتائج النشاط بما يتلاءم والغرض المطلوب منها بزيادة الأرباح أو خفضها وبتضخيم الموجودات أو خفض المطالبات وبما يساعد في توجيه المستثمر وغيره من المستفيدين من القوائم المالية لما ترغب فيه إدارة الشركة. " (حسين، 2010، صفحة 138).

وعرفت أيضا " هي الممارسات غير الأخلاقية في اختيار التقديرات والسياسات المحاسبية المتاحة التي بها فرصة التلاعب والغش مما ينتج عنها بيانات مالية غير صحيحة ومضللة. " (حمادة، 2010، صفحة 95).

كما عرفت بأنها " الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، من خلال الاستفادة من البدائل والمبادئ المحاسبية، وأي إجراء أو خطوة باتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل. " (يوسف، 2016، صفحة 35).

وعرفت كذلك على أنها " تحويل أرقام المحاسبة المالية عما هي عليه في الواقع إلى ما يرغب ملاك الشركة من خلال الاستفادة من القواعد القائمة و / أو تجاهل البعض أو كل منها. " (Yadav، 2013، صفحة 181).

كما عرفت أيضا " تشير المحاسبة الإبداعية لاستخدام المعرفة للتأثير على الأرقام المفصح عنها، بحيث بدلا من إظهار الأداء الفعلي أو موقف الشركة، فإنها تعكس ما ترغب الإدارة إظهاره للأصحاب المصلحة. " (Yasir ، Safdar ، Syed ، 2011 ، صفحة 531).

المطلب الثاني: العوامل التي ساعدت على ظهور المحاسبة الإبداعية.

تتمثل العوامل التي ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية فيما يلي:

أولا: حرية الاختيار للمبادئ المحاسبية.

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للمؤسسة 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 المؤسسة للطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء المؤسسة.

ثانيا: حرية التقديرات المحاسبية.

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير والحكم الشخصي والتوقع وهذا يتيح للإدارة التحايل في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للموجودات بغرض احتساب الإهلاكات، عادة ما تتم هذه التقديرات داخل المؤسسة، وهذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التحايل 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 التضخيم أو التقليل من قيمتها. (نقموش، 2019، صفحة 711).

ثالثا: توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية.

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ وحدث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الانطباع المرغوب فيه عن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة، فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد تؤجل تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها، وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب معينة. (Ogbonna و Ezeaninnea، 2012، صفحة 8).

رابعا: القيود المزيفة المحاسبية.

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 المؤسسة، وإعادة استئجارها حتى تنتهي مدة اندثارها. (عياش، 2019، صفحة 141).

المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

تعدد دوافع الكيانات الاقتصادية من ممارسات المحاسبة الإبداعية ومنها:

أولاً: التأثير على سمعة المؤسسة إيجابياً في السوق.

تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية أحياناً بهدف تحسين القيمة المالية المتعلقة بأداء المؤسسات والتي لا تسمح ظروفها التشغيلية أو الاستثمارية من تحقيق هذا التحسن بشكل طبيعي، ودون تدخل من إدارة المؤسسة، وإذا لم يحدث ذلك التدخل من قبل إدارة المؤسسة سوف تتأثر صورتها بسمعة سلبية تجاه السوق وخصوصاً أمام مساهميها، لذلك فإن أحد دوافع المؤسسة استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية هو التأثير إيجابياً على سمعة المؤسسة. (سارة، 2019، صفحة 76).

ثانياً: التهرب الضريبي.

يعد التهرب الضريبي من أهم الدوافع الأساسية للإدارة الرئيسية لاستخدام المحاسبة الإبداعية وهذا بتزكية المساهمين وبالتعاون مع مدققي الحسابات الخارجيين. (الزمان و مسعود، 2015، صفحة 62).

ثالثاً: الحصول على التمويل أو المحافظة عليه.

غالباً ما تسعى إدارات الشركات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة عندما تعاني الشركات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها التشغيلية أو الاستثمارية وأحياناً لسداد التزاماتها، وهنا تلجأ لإعادة تمويل نفقاتها، والتزاماتها، من خلال المؤسسات المالية باللجوء إلى أساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين نتيجة النشاط والموقف المالي محاسبياً وليس حقيقياً لتحقيق شروط التمويل المفروضة من المؤسسات المالية. (شقبوب و يحيى، 2015، صفحة 67).

رابعا: تحقيق مكاسب شخصية.

تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع الإدارة لاستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مراجع الحسابات الخارجي وعلى حساب كافة الفئات ذات المصالح بالشركة، بل يكون أحياناً على حساب الاقتصاد والمجتمع ككل كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية الأخيرة. (الصوفي و القطيش، 2011، صفحة 363).

خامسا: زيادة الاقتراض من البنوك.

يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية كخطوة تسبق اتخاذ قرار منح القروض بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال، لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية اتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض. (عماد ، 2012، صفحة 20).

المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية.

من خلال هذا المطلب، سنميز بين أهم أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة جدول حساب النتيجة، قائمة الميزانية، قائمة التدفقات النقدية، وكذا المستخدمة في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة جدول حساب النتيجة.

تتمثل أهم الأساليب والطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة جدول حساب النتيجة باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في:

- تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك: حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد اكتمال عملية تبادل المنفعة، وفي هذه الطريقة يتم الاعتراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع وقبل اكتمال عملية تبادل المنفعة.

- تسجيل إيراد مزيف: تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة. (شعلان، 2015، صفحة 244).

- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة: حيث إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، إذ من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى تحقيق منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات والرواتب والإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، وقد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل المباني والآلات التي تعد أصولاً يحسم اهتلاكها على مدى طويل الأجل، في الوقت الذي تكون الفائدة منها قد تحققت فعليا، وفي بعض الأحيان فإن بعض بنود هذه الأصول تصبح عديمة المنفعة، وبالتالي يتم تسجيله كمصاريف تخصم مباشرة من الدخل. (كسكس، 2019، صفحة 140).

- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة مالية لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر وعادة ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أوضاع الشركة في السنة الجارية ممتازة، فتقوم بترحيل هذه الأرباح إلى فترات مستقبلية تعتقد إدارة الشركة أنه يمكن أن تكون صعبة، ومن المعروف محاسبيا أن الإيرادات يجب أن تسجل خلال الفترة المالية التي تحققت واكتسبت فيها، إذا تمت الخدمات المقدمة مقابل هذه الإيرادات في الفترة المالية. (طالب، 2017، صفحة 565).

- نقل المصروفات المترتبة على الشركة مستقبلا إلى الفترة المالية الحالية لظروف خاصة: تستخدم هذه الأساليب في الأوقات التي تواجه فيها الشركات أوقات صعبة، لأن تراجع الأعمال وغيرها من النكسات التي تدفع 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. (مطر و الحلبي، 2009، صفحة 12).

ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الميزانية.

وفيما يلي عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية باستخدام أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة الميزانية:

- الأصول الثابتة: حيث لا يتم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة المدرجة لها في الميزانية، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق.

- الاستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في محصنات انخفاض الأسعار. (لفتة صالح، 2016، صفحة 590).

- الاستثمارات طويلة الأجل: وهذا بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

- 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. (ابو تمام، 2012-2013، صفحة 58).

- الخصوم المتداولة: مثل عدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، هدف تحسين نسب السيولة تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل.

- الخصوم طويلة الأجل: مثل الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية، الهدف استخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة. (الخلي، 2009، صفحة 43).

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التدفقات النقدية.

إن إجراءات التلاعب في قائمة التدفق النقدي تتم كالاتي:

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية او نفقات تمويلية والعكس، وهذه الاجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير القيم النهائية؛

- تقوم الشركة بتسجيل تكاليف التطوير الرأسمالي على أنها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، ومن ثم فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛

- يمكن التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئيا من دفع الضرائب. (داخل، 2016، صفحة 380).

رابعا: أساليب المحاسبة الإبداعية في قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية، حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة المركز المالي، وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية من بداية الفترة المالية وحتى نهايتها ويتم الاعتماد في عرضها على أساس الاستحقاق. (مجبل، 2014، صفحة 247).

المبحث الثاني: قراءة في المعايير الجزائرية للتدقيق.

شهدت مهنة المراجعة والتدقيق في الجزائر خلال مراحل تطورها العديد من التغيرات، إلا أن وصلت إلى إصدار القانون 01/10 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هـ الموافق ل 2 جوان سنة 2010 م المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

هذا القانون الذي تلتته العديد من المراسيم التنظيمية والقرارات المرتبطة بتنظيم مهنتي المحاسبة والتدقيق في الجزائر، ومن بينها القرارات الصادرة عن وزارة المالية والمتعلقة بمعايير التدقيق الجزائرية.

إن عملية إعداد وإصدار معايير التدقيق الجزائرية يتم بعد الاتفاق بين اللجان (لجنة مراقبة الجودة واللجنة المتخصصة ولجنة توحيد الممارسات)، حيث يتم تبني المعايير ومحاولة معالجتها وتنظيمها ومحاولة تكييفها مع الواقع الوطني، وتتم عملية ترجمتها على مستوى اللجنة الوطنية لتوحيد المقاييس وبعد عملية التأكد من المعايير وعملية فحصها ومراجعتها للمرة الثانية وعرضها على الهيئات التشريعية في الدولة، وبعد الموافقة عليها يتم نشرها على شكل قرارات صادرة عن وزارة المالية، كما قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير تدقيق جزائرية وفق 04 إصدارات والمتمثلة في:

المطلب الأول: الإصدار الأول لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 الصادر عن وزارة المالية والذي يهدف الى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بعرضها والتطرق إلى أساسياتها.

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 " اتفاق حول أحكام مهام التدقيق " .

01- مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار العقد الذي يوقع بين المدقق وإدارة المؤسسة، وعند اقتضاء الحاجة مع الأشخاص القائمين على تمويل المؤسسة نظراً لانفصال الملكية عن الإدارة، حيث يتم التأكد والاتفاق على المهام المسندة لمدقق الحسابات وتوضيحها بشكل تفصيلي؛
- يخص المعيار كل مهام تدقيق الكشوفات المالية التاريخية الكلية أو الجزئية وكذلك المهام الملحقة، مع وجود بعض الخصائص فيما يخص التدقيقات المتكررة وتدفقات الكيانات الصغيرة؛
- الوسائل الخاصة بمهمة التدقيق عبارة عن أمثلة يجب تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة؛
- ينظر لمدقق الحسابات بمنظور هذا المعيار على أنه محافظ حسابات أو مدقق متعاقد حسب الحال.

02- 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:
- ضمان أن الشروط المسبقة للتدقيق مجتمعة؛
 - بعد التأكد من وجود تفاهم مشترك بين المدقق والإدارة، وعند اقتضاء القائمين على الحكم في المؤسسة على أحكام مهمة التدقيق؛
 - يجب على المدقق أن يطلب من الكيان تأكيد موافقته على الأحكام والشروط المعروضة في رسالة المهمة، يجب أن يدون في ملف عمله كل اختلاف محتمل. (الجريدة الرسمية، 2016، صفحة 3)

ثانياً: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 " التأكيدات الخارجية " .

- مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 505 استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة مثبتة.

- أهداف المعيار:

هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الاجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية. (الجريدة الرسمية، المعيار الجزائري رقم 505 التاكيادات الخارجية، 2016، صفحة 3)

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 " الأحداث اللاحقة " .

الأحداث اللاحقة هي تلك الواقعة بين تاريخ إعداد الكشوفات المالية وتاريخ تقرير مدقق الحسابات والتي علم بها المدقق بعد تاريخ تقريره، أو هي الأحداث التي تحدث بعد تقرير مدقق الحسابات إلى غاية اعتماد الكشوفات من قبل الهيئات المداولة لها.

- مجال تطبيق المعيار:

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

- 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؛
- المعالجة الملائمة للأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره والتي كانت لتؤدي به إلى إحداث تعديلات على محتواه إن هو علم بها قبل ذلك التاريخ. (الرسمية، المعيار الجزائري رقم 560 الاحداث اللاحقة، 2016، صفحة 3)

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 " التصريحات الكتابية " .

التصريحات الكتابية هي كل المعلومات الضرورية التي يجب أن يحصل عليها المدقق في إطار مراجعة وتدقيق الكشوفات المالية وهي عنصر مقنع، بالرغم من أن التصريحات الكتابية تقدم العناصر المقنعة الضرورية إلا أنها تعتبر في حد ذاتها عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يتعلق بالمسائل التي تعالجها.

- مجال تطبيق المعيار:

- يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 580 إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة في إطار مراجعة الكشوف المالية؛
- الواجبات المطلوبة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى والمتعلقة بالتصريحات الكتابية لا تقيد تطبيق هذا المعيار.

- أهداف المعيار:

- الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤولياتها على أكمل وجه خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشوف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمدقق؛
- تعزيز العناصر المقنعة الأخرى المتعلقة بالكشوف المالية أو بالتأكدات 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. (الرسمية، المعيار الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية، 2016، صفحة 3)

المطلب الثاني: الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية.

حسب المقرر 150 المؤرخ في 11 نوفمبر 2016 الصادر عن وزارة المالية، والذي يهدف الى وضع أربع معايير جزائرية للتدقيق التي سنقوم بشرحها وتناول بعض الأساسيات لها.

أولاً: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 " تخطيط تدقيق الكشوفات المالية " .

تعتبر خطوات تخطيط التدقيق المنهج العام للأعمال والطريقة التي ستمت عليها العملية (مهمة التدقيق) ووفق خطوات واضحة ومحددة، حيث أنها عبارة عن وضع استراتيجية التدقيق الشاملة المستمرة والمتكررة، المرتبطة بنهاية التدقيق السابق وتتواصل إلى غاية انتهاء التدقيق الجاري.

– مجال تطبيق المعيار:

- يدرس المعيار الجزائري للتدقيق التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوفات المالية؛
- يخص هذا المعيار التدقيقات المتكررة؛
- يعالج على حدة المسائل الإضافية التي يجب أخذها بعين الاعتبار في إطار التدقيق الأولية.

– أهداف المعيار:

- الاهتمام المناسب بالمجالات المهمة لذات التدقيق؛
- التعرف على المشاكل المتوقعة وحلها في الوقت المناسب؛
- اختيار أعضاء الفريق المكلف ذوي القدرات والكفاءات؛
- تنسيق الأعمال التي تتم من قبل مدققي العناصر المشكلة للمجمع والخبراء؛
- إنجاز المهمة بفعالية وكفاءة. (الجريدة الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية، 2016، صفحة 3)

ثانياً: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 " العناصر المقنعة " .

العناصر المقنعة هي كل المعلومات التي يجمعها بغية الوصول الى نتائج معقولة تكون الأساس الذي يبنى عليه رأيه المهني والمتمثلة في دفتر الأستاذ، دفتر اليومية والوثائق الاثباتية (الفواتير، العقود، الصكوك)، وكذلك كل من وثائق أخرى كمحاضر الاجتماعات، أو المعلومات الناتجة عن تدقيقات سابقة أو أعمال خبراء معينين من طرف الإدارة.

– مجال تطبيق المعيار:

- يوضح هذا المعيار مفهوم "العناصر المقنعة" في إطار تدقيق الكشوف المالية، ويعالج واجبات المدقق فيما يتعلق بتصوير ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه؛
- يطبق هذا المعيار على جميع العناصر المقنعة المجمعة أثناء التدقيق.

– أهداف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تصور المدقق ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه. (الجريدة الرسمية، المعيار الجزائري رقم 500 العناصر المقنعة، 2016، صفحة 6)

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولية – الأرصدة الافتتاحية".

– مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق (510) واجبات مدققي الحسابات فيما يخص الأرصدة الافتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية، حيث تتضمن الأرصدة الأولية المبالغ الواردة في الكشوف المالية والعناصر الموجودة في بداية الفترة والتي على أساسها يجب تقديم المعلومات التالية:

– الطرق المحاسبية المتبعة في عرض حسابات السنوات السابقة خاصة الاحتمالات والالتزامات المسجلة خارج الميزانية.
– لكن مهمة التدقيق الأولية هي المهمة التي ستتم فيها معالجة الكشوف المالية للفترة السابقة التي لم يتم تدقيقها سابقا أو تم تدقيقها من طرف المدقق السابق "السالف".

– أهداف المعيار:

يجب على المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة والتي تسمح بضمان أن:
– قد تم عند إعادة افتتاح 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 على الأرصدة الافتتاحية قد تم تطبيقها بشكل دائم في إعداد الكشوف المالية للفترة الجارية؛
– قد تم التسجيل المحاسبي لأثر التغيرات الحاصلة في الطرق بصفة ملائمة وتم عرضه بشكل صحيح ويكون موضوع معلومة دالة في هذه الكشوف وفقا للمرجع المحاسبي المطبق. (الرسمية، 2016، صفحة 3)

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق".

– مجال تطبيق المعيار:

يعالج معيار التدقيق رقم 700 المتعلق بكيفية تأسيس الرأي وإعداد تقرير حول عملية تدقيق الكشوف النقاط الأساسية والهامة التالية:

– 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.

– أهداف المعيار:

– تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة والمجمعة.
– التعبير بوضوح عن هذا الرأي في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 "تأسيس الرأي وتقرير التدقيق"، 2016، صفحة 3)

المطلب الثالث: الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية.

صدر الإصدار الثالث وفقا للمقرر 023 المؤرخ في 15 مارس 2017 الصادر عن وزارة المالية، والذي وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق، وفيما يلي عرض موجز لها.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية".

– 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.
- تسمح الإجراءات التحليلية الموضوعية حيز التنفيذ أثناء التعرف على الكيان ومحيطه باعتبارها إجراءات لتقييم المخاطر والتي يعالجها المعيار 315 بتحديد العمليات أو الأحداث الغير اعتيادية قصد تعيين الواجبات المطلوبة وكيفية تطبيق رزنامة وامتداد إجراءات التدقيق التي ستؤدي كرد على تلك المخاطر.
- الإجراءات التحليلية هي تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات.

– أهداف المعيار:

يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، تليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمل بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية"، 2017، صفحة 3)

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال".

– مجال تطبيق المعيار:

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

– أهداف المعيار:

- جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛
- استخلاص النتائج حول وجود «عدم يقين» معتبر أو لا مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقا من العناصر المقنعة التي تم جمعها، وتحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال"، 2017، صفحة 3)

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين".

– مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار الجزائري للتدقيق شروط وفرصة انتفاع المدقق الخارجي من أعمال التدقيق الداخلي إذا تبين له طبقا لأحكام المعيار الجزائري للتدقيق 315، أن وظيفة التدقيق الداخلي بإمكانها أن تكون ذات دلالة للقيام بمهمته.
- لا يعالج هذا المعيار الحالات التي يقدم فيها الأعضاء الفرديين للتدقيق الداخلي المساعدة المباشرة للمدقق الخارجي في أداء إجراءات التدقيق.

– أهداف المعيار:

- تحديد إمكانية وإلى أي مدى، تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛
- في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين، 2017، صفحة 3)

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق " .

– مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار واجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، إضافة إلى كفاءات الأخذ باستنتاجات الخبير.
- لا يعالج هذا المعيار الحالات عندما:
 - يتكون الفريق المكلف بالمهمة من عضو، أو تحصل على رأي من شخص طبيعي أو من هيئة لها خبرة في مجال متخصص في المحاسبة أو التدقيق، والتي تمت معالجتها في المعيار 220، أو يستخدم المدقق أعمالا لشخص طبيعي أو لهيئة لها خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة أو التدقيق، تستغل من طرف الكيان لمساعدته في إعداد كشوفه المالية (خبير معين من طرف الإدارة)، التي تمت معالجتها في المعيار 500.

– أهداف المعيار:

- 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 التدقيق. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق، 2017، صفحة 3)

المطلب الرابع: الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية.

صدرت وفقا للمقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 عن وزارة المالية، هدف هذا المقرر أيضا إلى وضع حيز التنفيذ أربعة معايير جزائرية للتدقيق.

أولا: المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 " وثائق التدقيق " .

– مجال تطبيق المعيار:

- يعالج هذا المعيار المسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية؛
- لا تبطل واجبات التوثيق الخاصة المذكورة في المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى، تطبيق هذا المعيار.
- ومن جهة أخرى، يمكن للنصوص التشريعية والقانونية أن تفرض واجبات توثيق إضافية.

– أهداف المعيار:

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

- تسهل القيام بمراجعات المراقبة النوعية والتفتيشات المنجزة تطبيقا للمعيار أو النصوص القانونية والتنظيمية. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق، 2018، صفحة 3)

ثانيا: المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة".

- مجال تطبيق المعيار:

يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500، وكذلك المعايير الجزائرية للتدقيق الأخرى المعنية، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس المخزونات والقضايا والنزاعات التي تلزم الكيان والمعلومات القطاعية في إطار تدقيق الكشوفات المالية.

- أهداف المعيار:

- وجود المخزونات وحالتها؛
- اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛
- تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع وفقا للمعيار المحاسبي المطبق. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المقنعة اعتبارات خاصة"، 2018، صفحة 3)

ثالثا: المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السير في التدقيق".

- مجال تطبيق المعيار:

- يطبق المعيار الجزائري 530 عندما يقرر المدقق استخدام السير في التدقيق لإنجاز إجراءات التدقيق؛
- يعالج هذا المعيار طريقة استخدام السير الإحصائي والغير إحصائي لتحديد واختيار عينة ما ووضع فحوص لإجراءات الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السير؛
- يتم المعيار 530 المعيار الجزائري 500 والذي يعالج واجبات المدقق في إطار تحديد وإنجاز إجراءات التدقيق الموجهة إلى جميع العناصر المقنعة الكافية والملائمة التي تمكنه من خلاصات معقولة والتي يؤسس عليها رأيه.
- يضع المعيار الجزائري للتدقيق 500 في متناول المدقق كليات التطبيق على الوسائل والتي يعد السير في التدقيق جزءا منها وهذا قصد اختيار العناصر التي سيتم اختبارها.

- أهداف المعيار:

يهدف المدقق الذي يستعين بالسير في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة. (الرسمية، المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السير في التدقيق، 2018، صفحة 3)

رابعا: المعيار الجزائري للتدقيق 450 "تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بما".

- مجال تطبيق المعيار:

يعالج المعيار الجزائري للتدقيق 450 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.

- 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 ك معلومة، معقولة والمعلومات المقدمة في الملحق المتعلقة بما ذات دلالة وهذا في المرجع المحاسبي المطبق. (الجريدة الرسمية، 2018، صفحة 3)

المبحث الثالث: أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية.

جاءت معايير التدقيق الجزائرية تكملة لسلسلة التشريعات الموضحة والمفسرة لبعض المواد الواردة أساسا في القانون 10-01 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 29 جوان 2010، فقد تعددت إصدارات المجلس الوطني للمحاسبة لمعايير التدقيق الجزائرية والتي وصل عددها إلى 16 معيار إلى حين إعداد هذا المقال.

ومن خلال العرض السالف ذكره (المبحث السابق) لمعايير التدقيق الجزائرية، سنحاول من خلال هذا المبحث إبراز أهم الإسهامات والجوانب الإيجابية لبعض هذه المعايير في الحد من الممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية، والتي ارتبط اسمها وللأسف بالشق السلبي للمحاسبة، وهذا بغية إعداد خطة ومنهجية عمل لعملية التدقيق، والتي يتبلور عنها إعداد تقارير تضم ملاحظات وتحفظات من شأنها أن تساهم في الحفاظ على استمرارية نشاط الكيانات الاقتصادية، وذلك من خلال الحد من مخاطر المحاسبة الإبداعية على اختلاف الهدف المرجو من المستفيدين منها، وللتذكير فإن دور هذه المعايير يتمثل أساسا في اعتباره الإطار المرجعي لبعض الجوانب النظرية والعملية عند القيام بعملية التدقيق، وهذا بالاعتماد على التشريعات السابقة له.

المطلب الأول: أثر تطبيق المعيار 210 " اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق " .

بغية تحديد مهام محافظ الحسابات بدقة عند بداية مهمة تدقيق الكيان محل الفحص، وضع المعيار 210 الواجبات التي يجب على محافظ الحسابات الالتزام بها عند قبوله مهمة التدقيق، حتى يستطيع التمييز بين مهمة التدقيق القانونية وكذا التعاقدية، والتي على ضوءها تحدد خطة ومنهجية التدقيق التي سيتبعها أثناء أداء مهمته، وكذا المسؤولية الملقاة على عاتقه خاصة فيما يتعلق بإبداء الرأي.

كما أن نطاق تطبيق هذا المعيار ميز بين كيفية تدقيق الكشوف المالية التاريخية أو الجزئية، مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التدقيق المتكررة أو المتعلقة بالكيانات الصغيرة، الأمر الذي يكسب محافظ الحسابات معارف أكثر عند إعداد خطة عملية التدقيق، وذلك من خلال قدرته على التمييز بين طبيعة ونوع عملية التدقيق التي سيقوم بها.

ومن المعروف أن عملية التدقيق تهدف إلى إبداء رأي فني محايد عن عدالة القوائم المالية وذلك من خلال تقرير المدقق حيث إنه يعتبر رسالة المدقق لمستخدمي القوائم المالية، ويرافق تقرير مدقق الحسابات المالية المدققة مما يؤدي إلى زيادة ثقة الأطراف ذوي العلاقة في محتويات هذه التقارير، ولذلك فعلى المدقق أن يعرف ماهية مسؤولياته اتجاه التلاعب الذي قد يمس جوانب من هذه القوائم، إذ يسعى المدقق على:

أولا: اكتشاف الغش.

وجب على المدقق التأكد من عدم إساءة استخدام الأصول وإعطاء قوائم مالية خاطئة (أي معلوماتها مغلوطة)، والتي تؤثر على المستثمرين والمقرضين ومستخدمي القوائم المالية بشكل سلبي حيث يحصلون على قراراتهم بناء على هذه المعلومات.

ثانيا: اكتشاف الأخطاء المحاسبية.

وجب على المدقق التأكد من عدم وجود أخطاء في الاحتساب لمبالغ معينة، حذف حساب معين، أخطاء في التسجيل وهذه الأخطاء يمكن اكتشافها بسهولة ويجب على المدقق في هذه الحالة إعلام الإدارة بتصحيحها، حتى يتجنب ذكرها في تقريره، وعلى العكس في حالة عدم تصحيحها وأخذها بعين الاعتبار من طرف إدارة الكيان محل التدقيق.

ثالثا: اكتشاف الأعمال غير القانونية.

يقصد بالأعمال غير القانونية كرفع دعاوى قضائية على الشركة أو مخالفة قوانين معينة مثل قوانين الضرائب والتي تؤثر تأثيرا مباشرا على القوائم المالية (الميزانية، جدول حساب النتيجة، التدفقات النقدية)، كما يؤثر على الأرباح المحتجزة. ولذلك فان مسؤولية المدقق تكون كبيرة في اكتشاف الغش والأخطاء والممارسات الاحتيالية كما يجب عليه أن يؤدي عمله بكل مهارة وعناية وفقا للأصول المهنية وعند وجود أي إهمال من طرفه تتم مسألتة كونه مسئولاً عن عملية التدقيق (مهمة التدقيق).

المطلب الثاني: أثر تطبيق المعيار 505 " التأكيدات الخارجية " .

تعتبر التأكيدات الخارجية أحد أدلة وقرائن الإثبات المهمة التي يعتمد عليها المدقق، وهي عبارة عن الإقرارات المكتوبة من أطراف خارج الكيان، وتضم في الأساس شهادات من الموردين والعملاء والبنوك على صحة أرصدة هذه الحسابات والمصادقة عليها أو عكس ذلك، إن هذه الإقرارات تعطي للمدقق دليل من خارج الكيان تؤكد عدم استغلال وتدليس صحة بعض الأرصدة المتعلقة بأطراف من خارج الكيان، على اعتبار أن المعلومات المقدمة طرفا فيها.

كما أن أثر هذا المعيار يبرز في رفع اللبس من الناحية القانونية عن بعض الإجراءات التي يقوم بها المدقق عند طلبه لبعض التأكيدات الخارجية، وعدم تجاوزه لصلاحياته اتجاه الكيان.

وأخيرا يساهم هذا المعيار في تعزيز أداء المدقق عند إبداء الرأي حول مدى مصداقية القوائم المالية من عدمه، وهذا بغية تكوين صورة ودلالة كافية وذات مصداقية عن صحة بعض العمليات التي قام بها الكيان.

المطلب الثالث: أثر تطبيق المعيار 560 " أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة) " .

غالبا ما يبدأ عمل المدقق بعد إعداد وإقفال القوائم المالية وتحديد نتيجة النشاط للكيان، هذا لوحده قد يستغرق مدة معتبرة، وخلال هذه المدة اللاحقة لتاريخ إقفال القوائم المالية قد تحدث بعض العمليات التي قد تكون دليل إثبات على صحة أو خطأ بعض العناصر الخاصة بالميزانية وجدول حساب النتيجة التي يفحصهما المدقق، وعلى سبيل المثال لا الحصر، قيام المؤسسة بزيادة رقم المبيعات وبالتالي تضخيم الأرباح، ثم تقوم في بداية السنة المالية الموالية بإثبات رد هذه المبيعات، وتلجأ إلى هذه الإجراءات لإظهار الأرباح الصورية لتخفي سوء إدارتها مثلا، وهي من الأساليب الأكثر انتشارا من أساليب المحاسبة الإبداعية.

إن مثل هذه التصرفات التي يقوم بها الكيان وعلى اختلاف الهدف المرجو منها، تعتبر من أكثر المخاطر التي تواجه الكيانات الاقتصادية والتي تظهر أثارها السلبية على المدى البعيد، هذه التصرفات أدت بالعديد منها إلى الإفلاس، والتي تصنف ضمن الاستغلال السيئ لمبادئ وأصول المحاسبة (الجانب السيئ للمحاسبة الإبداعية)، والتي قد تلقي بمسؤولية كبيرة على المدقق عند إبداء رأيه على مصداقية الحسابات،

لهذا يسعى محافظ الحسابات وبغية إخلاء مسؤوليته إلى التأكد من الأحداث اللاحقة لإفقال قوائم مالية تم إعداد تقرير التدقيق المتعلق بها، قد تم معالجتها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وهل الأمر يتطلب تعديل القوائم المالية المغفلة في حد ذاتها أو إجراء التسويات المتعلقة بالأحداث اللاحقة خلال السنة الموالية لتاريخ إفقال القوائم المالية.

المطلب الرابع: أثر تطبيق المعيار 580 " التصريحات الكتابية " .

تستعمل التصريحات والإقرارات الكتابية المعدة داخل الكيان كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، إذ تصنف ضمن أدلة الإثبات التي يتحصل عليها المدقق والتي تعتبر كعناصر مقنعة تدعم موقفه عند القيام بمهمة التدقيق، علاوة على الاستفسارات التي يستغلها كأدلة لإثبات صحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزامات بالخطط، كالاستفسار عن الأنماط والطرق المحاسبية المتبناة خلال السنة موضوع التدقيق، كل هذه الإجراءات التي يقوم بها مدقق الحسابات من أجل بعث طمأنينة أكثر عند إبداء رأيه حول صحة القوائم المالية من عدمه.

ويبرز أثر تطبيق هذا المعيار في تطوير أداء المدقق في مواجهة مخاطر التصريحات الكتابية الكاذبة (أو المغلوطة) من طرف الإدارة، ومن ثم إعادة تدقيقها والتأكد من صحتها، وهذا بغية مقارنة هذه التصريحات مع الوثائق المحاسبية المؤيدة لها، الأمر الذي يعكس مدى جدية والزام القائمين بإدارة الكيان على عدم اللجوء إلى أساليب التدليس عند إعداد مثل هذه التصريحات، ومن بين التصريحات المكتوبة نذكر على سبيل لا الحصر تقرير الجرد المادي المتعلق بالثبتيات والمخزونات، محضر اجتماع مجلس الإدارة الذي يحدد نسبة المثونات على حسابات الزبائن.

المطلب الخامس: أثر تطبيق المعيار 520 " الإجراءات التحليلية " والمعيار 530 " السبر في التدقيق " .

في ظل كبر حجم بعض الكيانات الاقتصادية والتي يصعب تطبيق تدقيق تفصيلي فيها، يلجأ مدقق الحسابات إلى اختيار عدد من المفردات، أي عينة من المستندات والوثائق لكي يخضعها لعملية الفحص، مع مراعاة ضرورة تعميم نتائج العينة على جميع أعمال الكيان، الأمر الذي يترتب عليه مخاطر المصادقة على صحة الحسابات على الرغم من عدم تدقيق العديد من المستندات والتي تحتل ضمنها لعدة تجاوزات، إلى أن ذلك لا يخلي مسؤولية المدقق في حال المصادقة على صحة الكشوف المالية، خاصة في ظل غياب شبه تام لنظام الرقابة الداخلية في واقع البيئة المحاسبية الجزائرية، والتي لها دور كبير في تحديد حجم العينة من خلال تقييم هذا النظام واكتشاف مواطن الضعف والقوة في الأجزاء المكونة له من ناحية، ومن ناحية أخرى تحديد إمكانية تطبيق هذا النوع من التدقيق في الكيان الاقتصادي محل التدقيق. وتبرز أهمية هذين المعيارين في لجوء العديد من المدققين إلى استعمال بعض الأساليب الإحصائية في تحديد مدى حجم العينات والعناصر الواجب اختبارها (توزيعها) والمعنية بعملية التدقيق، والتي تركز على العناصر التي يستغلها محاسبو الكيانات في التعديل من الصورة الحقيقية للقوائم المالية، الأمر الذي يتطلب إلمام كافي بالأساليب الإحصائية من طرف المدقق، خاصة في ظل غياب دورات تكوينية لمواكبة التطورات المتعلقة بمهنة التدقيق، وكذا تركيز العديد من المدققين عند دخولهم عالم المهنة على جوهر عملية التدقيق التي تم دراستها في المراحل الجامعية السابقة.

المطلب السادس: أثر تطبيق المعيار 540 " تقرير التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به " والمعيار 620 " استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق " .

إن من أهم ما يورق المدقق هو المصادقة على بعض مناصب القوائم المالية المعدة على أساس التقديرات الفردية (الشخصية) والتي لها في الأخير تأثير محتمل عليها سواء من حيث تعظيم أو تخفيض الأرباح (أو الخسائر)، والتي قد تطرح مشكلة تحيز الإدارة للوصول إلى أهداف محددة مسبقا، والتي من بينها القيمة العادلة، تقدير مؤونات التدني ... إلخ.

وعلى الرغم من أن رأي مدقق الحسابات فيما يتعلق بالمصادقة على التقديرات المحاسبية والاستعانة بخدمات خبير معين من طرفه يعد أمر نسبي ويتفاوت من مدقق إلى آخر، والتي قد تتحكم فيها شخصيته في حد ذاتها، ودون إخلاء لمسئوليته اتجاه الأطراف المستفيدة من الكشوف المالية للكيان محل التدقيق، إلا أن مساهمة هذين المعيارين تبرز في رفع اللبس عن بعض المسائل الجوهرية التي عالجاها هذين المعيارين، إضافة إلى اكتساب مدقق الحسابات إلى معارف في مجال الخبرة التي يتمتع بها الخبير المعين من طرفه، وتقييمه وتحليله لمدى ملائمة أعمال الخبير.

المطلب السابع: أثر تطبيق المعيار 610 " استخدام أعمال المدققين الداخليين "

بالرجوع إلى واقع التدقيق الداخلي في بيئة الكيانات الاقتصادية في الجزائر، والذي يعتبر شبه منعدم، إلا أن ذلك لا يعفي الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين مدقق حسابات في حالة عدم وجود هياكل داخلية للتدقيق (مضمون المادة 39 من القانون 10-01). وكما أشرنا سابقا يعتبر نظام الرقابة الداخلية للكيان من أهم المحددات لنوعية التدقيق المتبناة ولحجم المفردات المراد اختيارها والتي ستطبق عليها إجراءات التدقيق.

إن من أهم مساهمات هذا المعيار هو اكتساب مدقق الحسابات لعدة معارف تحدد علاقته بأعمال التدقيق الداخلي في ظل غيابها عن بيئة الكيانات الجزائرية، ومن أهم هذه المعارف توضيح العلاقة بينه وبين أعمال التدقيق الداخلي في ظل تباين المهام المنوط بها لكل صنف من أصناف التدقيق، إذا أخذنا بعين الاعتبار أن وظيفة التدقيق الداخلي ليست مستقلة عن الكيان مهما بلغت درجة استقلالية المدقق الداخلي، والذي من الممكن أن يعظ الطرف على بعض التجاوزات التي قد تحصل عند إفعال القوائم المالية بما يخدم أطراف معينة من داخل الكيان، على العكس مع شخصه كمدقق حسابات خارجي عند التعبير عن رأيه حول الكشوف المالية، كما وجب التذكير إلى أن مسؤوليته لا تقل عند استغلاله لأعمال المدقق الداخلي.

3. الخلاصة:

إن اهتمام المشرع الجزائري بإصدار معايير للتدقيق تطبق على المستوى المحلي وتتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الدولية، يهدف إلى وضع إطار تصوري واضح للممارسة المهنية، وإزالة كل لبس ما من شأنه أن يقع فيه مدقق الحسابات عند أداء مهامه، وعلى اعتبار أن إبداء الرأي في عدالة ومصداقية القوائم المالية عادة ما يرتبط بعدة مخاطر، خاصة عند لجوء الكيان محل التدقيق لأساليب المحاسبة الإبداعية، وأن كشف ممارستها السلبية تعتبر من الأمور الصعبة والمعقدة.

- نتائج الدراسة:

- تعتبر معايير التدقيق الجزائرية كدليل إرشادات توضيحي يتبعه المدقق عند أداء مهامه، علاوة على المعارف المكتسبة من طرفه سواء من الناحية النظرية أو العملية، وأن التزامه بالتقيد بمحتوى هذه المعايير يزيد من درجة ثقته عند إصدار حكمه على صحة القوائم المالية من عدمه؛

- تتوافق معايير التدقيق الجزائرية الصادرة إلى اليوم مع معايير التدقيق الدولية، وهو ما يسهل من عمل المدقق في بيئة العمل الدولية؛

- يعتبر التدقيق الخارجي أحد الأساليب المهمة في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

- توصيات الدراسة:

- التحيين الدوري لمعايير التدقيق الجزائرية الصادرة بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، والعمل على إصدار باقي المعايير، خاصة التي تم الإشارة إليها ضمن المعايير السالف ذكرها؛
- ضرورة تقييد المشرع للممارسات السلبية للمحاسبة الإبداعية من خلال تشريع قوانين تنص صراحة على رفض بعض الممارسات السلبية للمحاسبة، ما من شأنه أن يحد ويقلل منها.

4. الإحالات والمراجع :

الأطروحات:

- 1- محمد مطر، و ليندا حسن الحلبي. (2009). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية. بحث مستمد من رسالة لنفس العنوان قدمت ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا. الاردن، الاردن.
- 2- محمد حمود أحمد صالح السياغي. (2018). دور أساليب الرقابة الحديثة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية تقليل المخاطر. رسالة بحث مقدمة لنيل درجة الدكتوراه في الفلسفة المحاسبة والتمويل. السودان.
- 3- ليندا حسن نمر الحلبي. (2009). دور المدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية. مذكرة ماجستير. عمان، الاردن.
- 4- ميساء محمد سعد ابو تمام. (2012-2013). مدي ادراك محلي المحاسبين والمدققين والمحلين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي. رسالة استكمال درجة ماجستير. الاردن، الاردن.

المقالات العربية:

- 1- إسماعيل دواي مجبل . (2014). اثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية بحث تطبيقي في احد المصارف الحكومية. مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 16 العدد 3.
- 2- الأغا عماد . (2012). المحاسبة الإبداعية. مجلة المال والاعمال.
- 3- جميل فارس الصوفي، و حسن فليح القطيش. (2011). أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة.
- 4- حدادي سارة. (2019). ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على الوعاء الضريبي. مجل العلوم الاقتصادي والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12 العدد 01.
- 5- خمقاني بدر الزمان، و صديقي مسعود . (2015). واقع ممارسات المحاسبة الإبداعية في البيئة الجزائرية وإجراءات استبعادها من التقارير المالية. مجلة أداء المؤسسات الجزائرية.
- 6- رشا حمادة. (2010). دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية.
- 7- زبير عياش. (2019). انعكاسات المحاسبة الابتكارية على قواعد التقييم والقياس المحاسبي. مجلة العلوم الإنسانية.
- 8- عادل نعموش. (2019). الأساليب الحديثة لكشف الممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها في الجزائر. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12 العدد: 02.
- 9- عبدالله قاسم محمد البعاج. (2014). المحاسبة الإبداعية وأثرها في الدخول الخاضعة للضريبة. مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية.
- 10- علي ابراهيم حسين. (2010). اثر المحاسبة الخلاقة على قرارات المستثمر في ظل تفاوت كفاءة السوق دراسة حالة على عينة من المستثمرين في سوق العراق للاوراق المالية. مجلة بحوث مستقبلية.
- 11- عيسى شقبقب، و زغار يحي . (2015). فعالية لجان المراجعة للحد من اثار المحاسبة الإبداعية. مجلة المؤسسة.
- 12- كمال احمد يوسف. (2016). أثر محاسبة القيمة العادلة عمى المحاسبة الإبداعية. مجلة الدراسات العليا.
- 13- ليلي عبد الصاحب داخل. (2016). تأثير المحاسبة الإبداعية في تحديد الوعاء الضريبي للدخل والحد من آثارها. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة.
- 14- مسعود كسكس. (2019). دور المراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (إدارة الأرباح أمودجا). مجلة المؤسسة.

15- منال حسين لفتة صالح. (2016). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية تأثيراتها علي القوائم المالية. مجلة دنانير.

16- مهند مجيد طالب. (2017). ممارسات المحاسبة الإبداعية وانعكاس اثارها علي موثوقية البيانات. مجلة الدنانير.

17- ناظم جبار شعلان. (2015). أساليب المحاسبة الإبداعية وأثرها على موثوقية البيانات المالية. مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية.

المقالات الفرنسية:

1. BrijeshYadav. (2013). Creative Accounting: A Literature Review. The SIJ Transactions on Industrial, Financial & Business Management (IFBM.)
2. Salome Ezeaninnea, MARTIN IFEANYI Ogbonna . (2012). THE EFFECT OF CREATIVE ACCOUNTING. Kuwait Chapter of Arabian Journal of Business and Management Review.
3. Zulfiqar Ali Shah Syed, Butt Safdar, Bin Tariq Yasir . (2011). Use or Abuse of Creative Accounting Techniques. International Journal of Trade, Economics and Finance

الجرائد الرسمية:

- 1- الجريدة الرسمية. (04 فيفري, 2016). المعيار الجزائري رقم 560 الاحداث اللاحقة. المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 2- الجريدة الرسمية. (04 فيفري, 2016). المعيار الجزائري رقم 580 التصريحات الكتابية. المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 3- الجريدة الرسمية. (04 فيفري, 2016). المعيار الجزائري رقم (210) اتفاق حول أحكام مهام التدقيق. المقرر رقم 002 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 4- الجريدة الرسمية. (2016). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 " تأسيس الرأي وتقرير التدقيق". المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 5- الجريدة الرسمية. (15 مارس, 2017). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 "الإجراءات التحليلية". المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 6- الجريدة الرسمية. (15 مارس, 2017). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 "استخدام أعمال المدققين الداخليين". المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 7- الجريدة الرسمية. (15 مارس, 2017). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 "استمرارية الاستغلال". المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 8- الجريدة الرسمية. (15 مارس, 2017). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 "استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق. المقرر رقم 23 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 9- الجريدة الرسمية. (24 سبتمبر, 2018). المعيار الجزائري للتدقيق 501 "العناصر المنقعة اعتبارات خاصة". المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 10- الجريدة الرسمية. (24 سبتمبر, 2018). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 230 "وثائق التدقيق. المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 11- الجريدة الرسمية. (24 سبتمبر, 2018). المعيار الجزائري للتدقيق 530 "السير في التدقيق . المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 12- الجريدة الرسمية. (2016). المعيار الجزائري رقم 500 العناصر المنقعة. المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 13- الجريدة الرسمية. (04 فيفري, 2016). المعيار الجزائري رقم 505 التأكيدات الخارجية. المقرر رقم المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 14- الجريدة الرسمية. (2016). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 "تخطيط تدقيق الكشوفات المالية. المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 15- الجريدة الرسمية. (2016). المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 "مهام التدقيق الأولى – الأرصدة الافتتاحية. المقرر رقم 150 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.
- 16- الجريدة الرسمية. (24 سبتمبر, 2018). المعيار الجزائري للتدقيق 450 " تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها ". المقرر رقم 77 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق.