



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : العلوم المالية و المحاسبة  
التخصص : تدقيق و مراقبة  
التسيير

دور الرقابة الداخلية في محاربة المحاسبة الإبداعية

دراسة حالة مركز الضرائب الجهوي لسيدي علي مستغانم

تحت إشراف الأستاذ:

اد تفالي بن يونس

مقدمة من طرف الطالبة :

لعطار اكرام فاطمة الزهراء

أعضاء لجنة المناقشة

الصفة	الاسم واللقب	الرتبة	عن الجامعة
رئيسا			
مقررا	تفالي بن يونس	أستاذ محاضر	جامعة مستغانم
مناقشا			
مساعد			

السنة الجامعية : 2022/2021

## الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من رفعتني بدعواتها ودعمها في كل خطوة من خطوات حياتي،  
إلى من غمرتني بحبها وحنانها، إلى من أنارت دربي بصلواتها، إلى من ربنتني على حب العلم، إلى  
من كانت رمزا للعطاء، إلى أغلى ما في هذا الوجود أُمِّي الغالية أطال الله في عمرها  
إلى رمز التضحية والعطاء، إلى من أنار لي درب حياتي بنصائحه، إلى من زرع في نفسي قوة  
الإرادة أبي العزيز حفظه الله وأطال في عمره

إلى إخوتي الأعزاء، والأقارب الأحباء، إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم يسعهم قلبي أهدىكم ثمرة

### عملي المتواضع

إلى كل مواطن عاش من أجل ولأجل الجزائر

إلى كل باحث وطالب علم أهدى ثمرة جهدي

إكرام فاطمة الزهراء

## شكر و عرفان

نحمد الله عز وجل الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم وأعطانا من القوة والمقدرة ما نحتاج

للولصول إليه، لقوله تعالى: "لئن شكرتم لأزيدنكم"

ولقوله صلى الله عليه وسلم " لا يشكر الله من لا يشكر الناس"

أما بعد أتقدم بجزيل الشكر والثناء والتقدير والعرفان بالجميل إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا

العمل وأخص بالذكر:

الأستاذ "تفالي بن يونس " وأسأل الله أن يجازيه على خيره الذي لم يبخل علينا بمساعدته وتوجيهاته، كما أشكر أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير الذين ساعدونا بما قدموه لنا من معلومات قيمة ونصائح مفيدة.

كما أتوجه بالشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لهذه المذكرة، على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم.

إلى كل من ساعدني ولو بكلمة طيبة أو ابتسامة أو دعوة صادقة.

جزاكم الله عني كل خير

إكرام فاطمة الزهراء

# الفهرس

الصفحة	العنوان
	الإهداء
	شكر وغرفان
	قائمة المحتويات
	قائمة الأشكال
	قائمة الجداول
03-01	المقدمة العامة
22-05	الفصل الأول مدخل إلى الرقابة الداخلية
05	تمهيد الفصل
06	المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية
06	المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية
07	المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية
10	المطلب الثالث: أهداف و أهمية الرقابة الداخلية
12	المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية
14	المبحث الثاني: إجراءات و طرق تنفيذ الرقابة الداخلية
14	المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية
15	المطلب الثاني: مبادئ تطبيق الرقابة الداخلية

17	المطلب الثالث: خطوات وطرق تقييم الرقابة الداخلية
20	المطلب الرابع: خصائص الرقابة الداخلية
22	خلاصة الفصل
<b>50-24</b>	<b>الفصل الثاني مدخل للمحاسبة الإبداعية</b>
24	تمهيد الفصل
25	المبحث الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية
25	المطلب الأول : تعريف المحاسبة الإبداعية وظروف نشأتها
27	المطلب الثاني : أشكال المحاسبة الإبداعية و منظورها الأخلاقي
30	المطلب الثالث: دوافع إستخدام المحاسبة الإبداعية
32	المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية
32	المطلب الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
37	المطلب الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية
38	المطلب الثالث: أثار ممارسة المحاسبة الإبداعية
40	المبحث الثالث: دورة الرقابة الداخلية في حد من ممارسة محاسبة الإبداعية
40	المطلب الأول : سبل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية
43	المطلب الثاني: تعزيز أداء المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية
45	المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المراقب الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية
50	خلاصة الفصل

72-52	فصل الثالث دراسة ميدانية لدى مركز الضرائب الجهوي لسيدي علي مستغانم
52	تمهيد الفصل
53	المبحث الأول : تقديم مركز الجوارى لبلدية سيدي علي
53	المطلب الأول : التعريف بمركز الجوارى لبلدية سيدي علي
53	المطلب الثاني : الدور الجبائي لمركز الجوارى لبلدية سيدي علي
55	المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى لبلدية سيدي علي
56	المبحث الثاني : الدراسة الميدانية في طرق الرقابة الجبائية
56	المطلب الأول : التحقيق في محاسبة المكلف
68	المطلب الثاني : المرحلة الختامية
69	المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج
69	المطلب الأول : التحكم في أدوات الرقابة في إطار الرقابة الجبائية
71	المطلب الثاني: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية
72	خلاصة الفصل
74	الخاتمة العامة
77	قائمة المراجع
	الملخص

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
10	مكونات الرقابة الداخلية – تقرير "COSO"	I-01
18	مراحل تقييم الرقابة الداخلية	I-02
31	يوضح دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر stolowy etBreton	II-01
54	مهام مركز الجوارى للضرائب سيدي علي	III-01
55	الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى لبلدية سيدي علي	III-02

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
57	حالة مقارنة الميزانيات	III-01
59	كشف المحاسبة	III-02
62	إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم	III-03
63	تسوية الرسم على النشاط المهني	III-04
63	تسوية الرسم على القيمة المضافة	III-05

64	تسوية الرسم المسترجع على المشتريات	III-06
65	تسوية الضريبة على أرباح الشركات	III-07
65	تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي	III-08
66	التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية	III-09
67	التقييم النهائي الوضعية الجبائية	III-10



# المقدمة العامة

لقد شهد العالم تطورا كبيرا في مجال الإقتصادي بعد تحولات السياسية والإجتماعية وخاصة الاقتصادية الذي عرفها القرن الماضي فكانت لهذه التحولات آثار مباشرة على المحيط الاقتصادي حيث أنها مست حجم المؤسسات التي أصبحت تتميز بكبر حجمها وهذا ما أدى إلى الاهتمام بنظام الرقابة الداخلية باعتبارها خط دفاع قوي يضمن ويحمي مصالح المؤسسة.

حيث يعتبر نظام الرقابة الداخلية نظاما لضبط الأداء وتحقيق الأهداف منشودة وهذا ما تطلبه البنوك والمؤسسات المالية من تأهليها والنمو من بكيانتها

فعند تطبيق واحترام متطلبات واجراءات نظام رقابة الداخلية بشكل جيد ومناسب تستطيع المؤسسة تقييم أدائها فهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها

أدت الظروف الإقتصادية الصعبة التي مست معظم دول العالم بشكل وبآخر إلى قيام إدارات الشركات والمنظمات بإتباع أساليب وفنون إبداعية تتمثل في تجميل البيانات المالية وإظهارها بغير صورتها الحقيقية، مما أدى إلى عدم الموثوقية بتلك البيانات من قبل الجهات المستفيدة سواء كانت داخلية أم خارجية، فيستطيع المحاسب وبناء لرغبة الإدارة أن يتلاعب في القوائم المالية وذلك من خلال ممارسات ما يعرف بالمحاسبة الإبداعية، ذلك بقصد تجميل الصورة التي تعكسها الأرقام الموجودة في تلك القوائم على نتيجة أعمال المنشأة ومركزها المالي إذ غالبا ما تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه يقودها في ذلك دوافعها لتعظيم المكافآت الحالية أو المستقبلية وما يتوقعه كبار الملاك من توزيعات نقدية أو عينية، كما تبين أن نسبة كبيرة من النمو الظاهري في الأرباح التي حدثت في الثمانينات من القرن الماضي كانت نتيجة لخفة اليد المحاسبية أو المحاسبة الإبداعية وليست نتيجة للنمو الإقتصادي الحقيقي، حيث كان هنالك ضغط لإنتاج أرباح أفضل في الوقت الذي كان من الصعب إيجاد تلك الأرباح.

وقد أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز واهتمام من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير جدا خلال السنوات الأخيرة خاصة بعد أحداث إنهيار شركة (إنرون) وغيرها من الشركات الرائدة، والتي حملت شركة (آرثر أندرسون) جزء من مسؤولية إنهيارها لكونها الشركة المسؤولة على مراجعة حساباتها، واتهامها بالتلاعب بالبيانات المحاسبية للشركة مستغلة بعض المعالجات والسياسات المحاسبية التي تظهر البيانات المحاسبية بغير شكلها الحقيقي والصحيح.

ولقد تزايدت أهمية الرقابة الداخلية وأصبحت من الميادين الواسعة التي تطورت بشكل متواصل وملحوظ، ولأن عملية الرقابة تبدأ عند إنتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة كفيلة ومؤهلة للحكم على مدى تعبير مخرجات النظام المحاسبي عن الواقع الفعلي المعاش داخل المؤسسة، إذ تعتبر الوكيل والضامن في نفس الوقت للوقوف على مدى الإلتزام بالمعايير المحاسبية من حيث الشكل من جهة، ومن حيث الجوهر من جهة أخرى.

ومن مجمل ما سبق فإن الإشكالية الأساسية لهذه الدراسة يمكن صياغتها على النحو التالي:

**فيما يتجلى دور الرقابة الداخلية وقدرتها على التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية**

**وتدنيتها؟**

هذا السؤال الرئيسي بدوره يقود لمجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- هل للرقابة الداخلية دور في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل هناك دور للرقابة الداخلية في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية؟
- هل يوجد تأثير لنوعية وجودة الرقابة الداخلية على ممارسات المحاسبة الإبداعية؟

#### 1. فرضيات الدراسة

- للإجابة عن الأسئلة التي طرحت سابقا تم اعتماد الفرضيات التالية:
- رقابة الداخلية تساهم في التقليص من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- للمراقب الداخلي دور مهم في التحقق من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- نوعية الرقابة الداخلي وجودتها تؤثر على عملية الرقابة في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية.

## 2. أهداف الدراسة

تتمثل أهداف هذه الدراسة في:

- التعرف على المحاسبة الإبداعية ومعرفة مختلف تقنياتها وأساليبها والدوافع المحفزة للإدارة على ممارستها؛
  - الوقوف على مدى قدرة المراجعة الخارجية لمواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية التي تمارس على مستوى إدارات المؤسسات؛
  - إبراز دور كل من معايير المراجعة والمراجع الخارجي في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
  - تعزيز البحوث السابقة وفتح آفاق جديدة لتناول جوانب أخرى من موضوع المحاسبة الإبداعية.
- ## 3. أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من خطورة ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية، الأمر الذي يتطلب إعداد تقارير مالية ذات غرض عام بكل مصداقية وموثوقية بعيدا عن التحيز، وهذا ما يزيد من أهمية المراجعة الخارجية في ضمان تمثيل مخرجات النظام المحاسبي للواقع الفعلي شكلا وجوهرا.

## 4. أسباب إختيار الموضوع

- الرغبة الشخصية في البحث والإلمام بهذه الدراسة
- الأهمية التي يحضى بها كل من موضوع المحاسبة الإبداعية والمراجعة الخارجية؛
- تماشي هذا الموضوع مع طبيعة التخصص مراجعة وتدقيق

# الفصل الأول

## مدخل إلى الرقابة

### الداخلية

**تمهيد**

أدى التطور في مفهوم و أهداف الرقابة الداخلية الناتج عن التقدم التكنولوجي في آليات العمل المستخدمة في بيئة الأعمال إلى ضرورة اتساع نطاق و مكونات الرقابة الداخلية، و وجود مجموعة من المبادئ و المقومات الأساسية، و تحديد واضح لسلطة و مسؤولية تنفيذ الأنشطة و العمليات، و تطوير إجراءات و سياسات تنفيذ العمليات و تسجيل بيانات عن تقييم فاعلية الرقابة الداخلية حتى يتمكن النظام من الحفاظ على أصول المؤسسة و يضمن تنفيذ السياسات التي تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة، لذا سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، يتناول المبحث الأول ماهية الرقابة الداخلية، و المبحث الثاني إجراءات و طرق تنفيذ الرقابة الداخلية، أما المبحث الثالث فيتناول علاقة الرقابة الداخلية مع المراجعة.

**المبحث الأول: ماهية الرقابة الداخلية**

يمثل الرقابة الداخلية بصفة عامة أداة لخدمة الإدارة في مجال قياس و تقييم مدى فاعلية أدائها من ناحية و مدى فاعلية أنواع و أدوات الرقابة الأخرى من ناحية أخرى ، كما يعد الرقابة الداخلية من أهم المراجع التي يركز عليها المراجع عند قيامه بعملية المراجعة في المؤسسة.

**المطلب الأول: مفهوم الرقابة الداخلية**

لقد تعددت التعاريف التي تناولت الرقابة الداخلية بتعدد مراحل التطور التي مر بها، وبتعدد المعرفين له ولذلك سوف نورد بعض التعاريف المقدمة للرقابة الداخلية:

**التعريف الأول**

لقد عرفت لجنة بازل الرقابة الداخلية "عملية تتأثر بتدعيم الإدارة العليا و مجلس الإدارة و الأفراد في جميع المستويات الوظيفية، و هي ليست مجرد مجموعة من الإجراءات أو السياسات التي تؤدي في وقت محدد، بل هي عملية مستمرة في جميع المستويات الوظيفية داخل المؤسسة و يعد مجلس الإدارة و الإدارة العليا مسؤولين عن إنشاء الثقافة المناسبة لتنفيذ الرقابة والمراقبة مستمرة لتقييم مدى كفاءتها ، كما يجب أيضا مشاركة جميع الأفراد في عملية الرقابة"<sup>1</sup>

**التعريف الثاني**

وفقا لأحد تعريفات المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين فان الرقابة الداخلية تشمل تخطيط التنظيم الإداري بالمشروع للمحافظة على أصوله و اختبار دقة البيانات المحاسبية و درجة الاعتماد عليها و تنمية الكفاية في أعماله و تشجيع تنفيذ السياسات الإدارية المرسومة<sup>2</sup>

**التعريف الثالث**

حسب منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين الفرنسية OECCA "الرقابة الداخلية هو مجموعة من الضمانات التي تساعد على التحكم في المؤسسة من اجل تحقيق الهدف المتعلق، بضمان الحماية، الإبقاء على الأصول و نوعية المعلومات و تطبيق طرق و إجراءات نشاطات المؤسسة من اجل الإبقاء على دوام العناصر السابقة" و نشير في الأخير إلى أن هذا التعريف قدم سنة 1977 من طرف منظمة الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA).

**التعريف الرابع**

حسب المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين، فالرقابة الداخلية هو "الخطة التنظيمية و كل الطرق والمقاييس المعتمدة داخل المؤسسة من أجل حماية الأصول، ضمان دقة و صدق البيانات المحاسبية و تشجيع فعالية الاستغلال، و الإبقاء على المحافظة على السير وفقا للسياسات المرسومة."

**التعريف الخامس**

وعلى حسب الهيئة الدولية لتطبيق المراجعة (IFAC) التي وضعت المعايير الدولية للمراجعة (IAG) فان " الرقابة الداخلية يحتوي على الخطة التنظيمية، و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف المديرية، بغية دعم الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم

<sup>1</sup> لعروس نبيلة ورمضاني نادية ، دور المراجعة الداخلية في منح القروض الإستثمار ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة ألكلي مضد أولحاج بويرة سنة 2013 ، ص 39

<sup>2</sup> حامد طلبة محمد أبو هيبية، أصول المراجعة، زمزم ناشرون و الموزعون، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2011، ص26

و الفعال للأعمال، هذه الأهداف المرسومة لضمان إمكانية السير المنظم و الفعال للأعمال، هذه الأهداف تشمل على اح تزام السياسة الإدارية، حماية الأصول، اكتشاف الغش و الأخطاء، تحديد مدى كمال الدفاتر المحاسبية و كذلك الوقت المستغرق في إعداد المعلومات المحاسبية ذات المصادقية"<sup>1</sup>.

و من خلال ما سبق نستنتج التعريف التالي:

إن الرقابة الداخلية هو عبارة عن خطة تنظيمية و مجموعة من الطرق و الإجراءات و الضمانات و المقاييس المعتمدة و المطبقة من طرف المؤسسة التي تساعد على حماية الأصول و اختبار دقة البيانات المحاسبية و درجة الإعتماد عليها ، بهدف تحقيق الأهداف المرسومة و تشجيع تنفيذ السياسات ، وفعالية الإستغلال ، لتنفيذ الرقابة و المراقبة المستمرة لتقييم مدى كفاءتها.

### المطلب الثاني: مكونات الرقابة الداخلية

إن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى، وذلك باختلاف حجم المؤسسة، الهيكل التنظيمي و طبيعة العمل، ولكن هناك عناصر أساسية يجب أن تتوفر في أي نظام رقابي داخلي جيد وهي<sup>2</sup> :

- المحيط الرقابي.
- نظام محاسبي.
- إجراءات رقابية.

#### 1- المحيط الرقابي:

المحيط الرقابي يعني وجهة نظر و فهم الإدارة العليا و رؤساء الأقسام للرقابة الداخلية و أهميتها للمؤسسة و يشمل الأسس التالية:

1. هيكل تنظيمي و هو إطار لتقسيم الواجبات و المسؤوليات بين الموظفين، الأمر الذي يؤدي إلى عدم تخطي أي شخص لواجباته و أن هذه الواجبات تم انجازها حسب السياسات الموضوعة من قبل المؤسسة لأجل الوصول إلى الكفاءة في التشغيل و المحافظة على الموجودات و توفير معلومات مالية يعتمد عليها وذلك من خلال فصل المسؤوليات الرئيسية التالية:

- تحويل التعامل من قبل سلطة مخولة؛
- القيد في السجلات؛
- الاحتفاظ بالموجودات.

2. وجود قسم للتدقيق الداخلي وظيفته الأساسية فحص و تقييم الرقابة الداخلية و درجة كفاءة كل مستوى أو قسم من الأقسام و تقديم تقارير بشأنها للإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق، التدقيق الداخلي جزء من الرقابة الداخلية ينشأ داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة و في جميع مستوياتها لأجل الإيفاء بالتزاماتها وكفاءتها و ذلك من خلال التحليل، التقييم، الاستشارات، الدراسات و الاقتراحات.

إن قسم التدقيق الداخلي هو (صمام الأمان) للإدارة العليا لتأكد من أن السياسات و الإجراءات الموضوعة من قبل الإدارة قد تم تطبيقها بصورة صحيحة، كما و أن استقلالية المدقق الداخلي عن

<sup>1</sup>محمد التهامي طواهر، المراجعة و التدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005 ، ص 84-85

<sup>2</sup>هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العملية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الثانية، 2004 ،ص82،



الإدارة التنفيذية توفر حرية أكثر للقيام بواجباته و بدون خوف، و لهذا يجب أن يكون المدقق مرتبطاً بأعلى مستوى في الهيكل التنظيمي أو مع لجنة التدقيق.

### 2- نظام محاسبي<sup>1</sup>

النظام المحاسبي يتكون من السياسات و الإجراءات و الأساليب الموضوعية من قبل الإدارة لتعين، جمع، تحليل، تصنيف، قيد و التقرير حول أنشطة المؤسسة، و لهذا لا يمكن أن يكون هناك نظام رقابة داخلية جيد بدون و جود نظام محاسبي جيد و النظام المحاسبي الجيد يشمل:

- أدلة و مستندات كأساس للقيد من السجلات؛
  - هيكل التنظيمي لقسم المحاسبة و دليل حسابات مبوبا حسب الأقسام و المستويات المختلفة و مينا مسؤوليا كل موظف من الموظفين؛
  - دليل يبين إجراءات و سياسات المؤسسة و مختلف عمليات النشاط؛
  - موازنات تقديرية و إجراءات المقارنة ما بين ما تم انجازه فعليا مع الموازنات التقديرية و من بين هذه الموازنات، موازنات البيع، الإنتاج، مصاريف البيع و التوزيع و المصاريف الإدارية، الموازنة الرأسمالية، موازنة التدفقات و كذلك موازنة الأرباح و الخسائر و الميزانية العامة.
- 3- إجراءات رقابية:

بالإضافة إلى المحيط الرقابي و النظام المحاسبي على الإدارة عمل إجراءات رقابية على النشاط (العمليات) و تتكون الإجراءات الرقابية من الخطوات و السياسات التي يجب إتباعها للتأكد من ضمان العمليات من خلال:

- الفصل بين الواجبات و ذلك بعدم السماح لأي شخص من القيام بأي عملية من أولها لآخرها و يجب الفصل بين التحويل، القيد و الاحتفاظ، الأمر الذي يؤدي إلى تقوية الرقابة الداخلية؛
  - التدقيق على الأنشطة و التأكيد من قيد القيم (المبالغ) الحقيقية في السجلات؛
  - المحافظة على الموجودات و السجلات و عدم السماح للوصول إليها إلا بتحويل من جهة مسؤولة و عمل جرد دوري لموجودات و مقارنة نتيجة الجرد مع ما هو مسجل في الدفاتر و الاستفسارات على أية اختلافات؛
  - وجود تحويل من جهة مسؤولة بشأن جميع التعاملات (النشاط)؛
  - أدلة كافية لتأكيد العمليات المفيدة في السجلات.
- وفي سنة 1992 فان لجنة مساعدة المؤسسات الأمريكية ذكرت أن مكونات الرقابة الداخلية مترابطة و متداخلة مع بعضها، و تتكون من التالي<sup>2</sup>

### 1- المحيط الرقابي: و يتكون من:

- أ- الكرامة و القيم الأخلاقية؛
- ب- الالتزام بالمقدرة الفنية و الجدارة؛
- ت- لجنة التدقيق؛
- ث- فلسفة و نوعية الإدارة؛
- ج- هيكل التنظيمي؛
- ح- توزيع المسؤوليات و الواجبات؛
- خ- سياسات و إجراءات التوظيف؛

<sup>1</sup> هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 83-84

<sup>2</sup> أمين السيد لطي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 254

- 2- تحديد المخاطر.
- 3- المعلومات و خطوط الاتصال
- 4- السيطرة على النشاط.
- 5- المتابعة، أي وجود قسم لتدقيق و متابعة تنفيذ الإجراءات للأمور المذكورة أعلاه

الشكل رقم (01-I) : مكونات الرقابة الداخلية – تقرير "COSO"

العمليات	التقرير	الإلتزام
المتابعة		
المعلومات والاتصال		
أنشطة الرقابة		
تقييم المخاطر		
بيئة الرقابة		

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 255

المطلب الثالث: أهداف و أهمية الرقابة الداخلية

الفرع الأول: أهداف الرقابة الداخلية

يتمثل الهدف الرئيسي للرقابة الداخلية في اي مؤسسة أو أي وحدة أو أي مشروع في الآتي

1:

"التوفيق و التنسيق بين سلوك و تصرفات العاملين في المنشأة ، و الأهداف الفرعية التشغيلية التي تسعى إلى تحقيقها".

<sup>1</sup> عطا الله أحمد سويلم الحسيان، الرقابة الداخلية و التدقيق في البيئة تكنولوجيا المعلومات، دار الراجحة للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص74

و يختلف تحقيق هذا الهدف الرئيسي العام في المؤسسة صغيرة الحجم عن المؤسسة كبيرة الحجم على أساس ما يلي:

أ- في المنشأة صغيرة الحجم:

يتحقق هذا الهدف الرئيسي العام بطريقة مباشرة من خلال التعليمات المكتوبة أو الشفوية لصاحب المؤسسة للعاملين فيها بصورة يومية عند مباشرته لعملية المتابعة لما يتم انجازه من أعمال عن طريق هؤلاء العاملين.

ب- في المنشأة كبيرة الحجم:

يتحقق هذا الهدف من خلال الجوانب التالية:

- تحديد و توضيح العلاقة بين كل من السلطات و المسؤوليات على كل المستويات؛

- تحديد اختصاصات و مهام كل موظف من موظفي المنشأة؛

- يتم ذلك من خلال وضع:

➤ خريطة تنظيمية متكاملة للتنظيم الإداري

➤ مجموعة من الإجراءات و اللوائح لمختلف عناصر نشاط المنشأة.

**الفرع الثاني: أهمية الرقابة الداخلية**

إن زيادة و اتساع نطاق الأنشطة و البرامج الاقتصادية التي تمارسها الوحدات الاقتصادية على اختلاف أنواعها و أشكالها أدى إلى زيادة و إبراز الرغبة في الحصول على تقييم داخلي مستقل لفاعلية الإدارة داخل هذه الوحدات و هذا ما يدخل في نطاق عمل الرقابة الداخلية و التي تعتبر من أهم أدوات الرقابة حيث يتوقف على مدى نجاح و قوة الرقابة الداخلية ما يلي<sup>1</sup>:

1- نجاح و كفاءة و فعالية رقابة و متابعة و تقييم أداء ما تقوم به الوحدة من أنشطة و برامج مختلفة.

2- زيادة كفاءة أداء العاملين في الوحدة في مجال تنفيذ و أداء الأعمال و الأنشطة الموكلة لكل منهم.

3- مدى تدقيق النتائج المطلوبة و من ثم تحقيق الأهداف النهائية الموضوعية من قبل الأنشطة و برامج الوحدة.

4- مدى ما يقوم به المراجع الخارجي من خطوات و ما يبذله من جهود هو و مساعديه في سبيل وضع و تحديد الإطار الملائم لبرنامج مراجعته و نطاق هذا البرنامج و ما يشتمله من تفصيل خاص بإجراءات مراجعته لعمليات و أنشطة الوحدة أو المنشأة موضوع التدقيق.

5- المساعدة على اكتشاف أي انحرافات أو أخطاء عند تنفيذ أنشطة و برامج هذه المنشأة قبل وقوعها حتى يتمكن تجنبها، و يمثل جوهر الرقابة الداخلية السليمة التي يجب أن تكون في نفس الوقت رقابة وقائية كلما أمكن ذلك.

**المطلب الرابع: أنواع الرقابة الداخلية**

تشمل الرقابة الداخلية على ثلاثة أنواع الرقابة الإدارية و الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي

و هي على النحو التالي:

**الفرع الأول: رقابة إدارية**

و تتضمن الخطة التنظيمية للمشروع و ما يرتبط بها من وسائل و إجراءات تهتم أساسا بتحقيق أكبر كفاءة ممكنة مع ضمان الالتزام بتنفيذ السياسات الإدارية من خلال تطبيق عدة وسائل، لعل من أهمها<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> محمد السيد سرايا، نفس المرجع السابق، ص60

<sup>2</sup> حامد طلبة محمد أبو هيبه، مرجع سبق ذكره، ص 26-27

- الموازنات، التكاليف المعيارية؛
- التحليل الإحصائي؛
- دراسة العمال (دراسة الوقت و الحركة)؛
- الرقابة على الجودة؛
- الرسوم البيانية و الأشكال التوضيحية، و خرائط الهيكل التنظيمي للمشروع؛
- برامج تدريب العاملين؛
- تقارير الأداء و الكفاءة؛

مما هو جدير بالذكر أن مثل هذه الوسائل وإجراءاتها إنما ترتبط بطرق غير مباشرة مع السجلات ودفاتر المحاسبية ، مما أوجد لنا اتجاهين رئيسيين في تحديد دور المراجعة الخارجي بشأن الرقابة الإدارية هما:

1. يرى عدم مسؤولية المراجع عن فحص و تقويم وسائل و إجراءات الرقابة الإدارية استنادا إلى أن هدفها إداري بطبيعته فضلا عن تأثيرها على برنامج المراجعة، ويستثنى من ذلك أن يتبين المراجع في ظروف خاصة، إن هذه الوسائل و الإجراءات لها تأثير أو علاقة على مدى تعبير القوائم المالية عما أعدت من أجله إن ينبغي هنا فقط ألا يتوانى في فحص و تقويم الرقابة الإدارية بالمشروع.
2. يرى ضرورة قيام المراجع عن فحص المراجع و تقويم وسائل و إجراءات الرقابة الإدارية، ذلك أن خطط المشروع و سياساته تنعكس أثارها انعكاسا مباشرا على نتائج نشاط المشروع و على مركزه المالي، فضلا عن أن دراسة قواعد و إجراءات الرقابة الإدارية إنما يهم المراجع ويسهم في تحديد حجم العينة التي يختارها في برنامجها.

### الفرع الثاني: الرقابة المحاسبية

تشمل كامل الوسائل والإجراءات التي تهتم بتحقيق من دقة البيانات المحاسبية والاعتماد عليها، وسواء كان ذلك في مرحلة تسجيل هذه البيانات أو في مرحلة تبويبها أو عند عرضها و تحليلها و من هذه الوسائل نشير إلى ما يلي:

1. نظام محاسبي سليم بما يشمله ذلك من عناصر رئيسية ، والتي يقصد بها العناصر التي لا بد من توفرها في أي نظام محاسبي و هي: المجموعة المستندية ، والمجموعة الدفترية (تشمل سجلات القيد الأولي، اليومية و السجلات القيد النهائي، دفاتر الأستاذ، و القوائم المالية و التقارير المحاسبية) و مجموعة التعليمات المالية (تشمل عادة: الدليل المحاسبي، السجلات المستخدمة، الدورات المستندية، وسلطات اعتماد القرارات المالية، ..... ) و ما إلى ذلك يالعناصر المساعدة والتي يقصد بها عادة الوسائل الآلية والإلكترونية التي يمكن إستخدامها لتحقيق مزيد من الكفاءة و الفعالية للنظام المحاسبي.
2. المطابقات، أي إجراءات المقارن بين عناصر مختلفة في تبويبها ولكنها ذات طبيعة واحدة لتتحقق في مدى تطابق قيمتها الموجودة في سجلات متعددة و من أمثلة ذلك:

- إجراء المطابقة بين الحسابات الإجمالية، الموجودة في دفتر الأستاذ العام و بين الحسابات التفصيلية و في الدفاتر المساعدة أو التعليمية، و كذلك بين دفتر اليومية العام و دفاتر اليومية المساعدة، .... عند إتباع الطرق المحاسبية التي تحتوي مثل هذه الأنواع من الدفاتر: كالطريقة الفرنسية أو الانجليزية..... الخ.

- المطابقة بين الأرصدة النقدية بالبنوك من خلال إعداد كشوف التسويق، التسوية اللازمة لهذه الأرصدة بدفاتر المؤسسة مع ما يرد عنها بكشوف حسابات البنوك
- المطابقة بين أرصدة العملاء أو الموردين من خلال متابعة ما يرد في مصادقتهم على الأرصدة المثبتة بدفاتر المؤسسة.
- المطابقة بين نتيجة الجرد الفعلي لعناصر الأصول (كالنقدية بالصندوق، البضاعة بالمخازن..... الخ) مع ما هو ثابت بالدفاتر و السجلات في نفس التاريخ.
- موازين المراجعة، بالمجموع أو الأرصدة، أو بهما معا، على فترات دورية متعددة
- إخضاع عمليات المؤسسة للمراجعة الداخلية.
- التحليل المالي و تفسير النتائج التي تحتويها القوائم المالية.

### الفرع الثالث: الضبط الداخلي

يقصد به كافة الوسائل و الإجراءات التي تؤدي إلى الضبط التلقائي لعمليات المشروع بصفة مستمرة كأن يكون العمل الذي يقوم به أحد أفراد المؤسسة متمما لعمل فرد آخر و مراقبا له في نفس الوقت تلقائيا مما يضمن حسن سير العمل و المحافظة على أموال المشروع و تلاقي الوقوع في الأخطاء أو الغش أو اكتشافه في وقت ملائم إذا وقع فعلا.<sup>1</sup>

و الضبط الداخلي يتحقق من خلال ما يلي:

- تقسيم العمل؛
- تحديد الاختصاصات و السلطات و المسؤوليات بوضوح؛
- الفصل بين المسؤوليات الوظيفية المختلفة (كأن يتم فصل الواجبات المتعلقة بالمحافظة على الأصول عن تلك التي تختص بإثباتها في السجلات (بحيث يمكن حماية موجودات المؤسسة من أي سوء استعمال أو ضياع. وليس هناك خلاف حول مسؤولية المراجع عن فحص و تقويم وسائل و إجراءات كل من الرقابة المحاسبية و الضبط الداخلي إذ أنها تؤثر بشكل مباشر على ما يقوم به و على حكمه الشخصي على دلالة القوائم المالية.

### المبحث الثاني: إجراءات و طرق تنفيذ الرقابة الداخلية

لاشك أن نقطة البداية في وضع نظام إجراءات مناسب هو أن تكون خطط السلطة و المسؤولية واضحة و سليمة، ولهذا نقوم في هذا المبحث بدراسة مقومات و طرق تقييم الرقابة الداخلية.

### المطلب الأول: مقومات الرقابة الداخلية

يجمع الباحثون في التدقيق على أنه لا بد من توفر المقومات الرئيسية التالية في الرقابة الداخلية السليم<sup>2</sup>

#### 1. هيكل تنظيمي إداري

- و لتحقق فاعلية الرقابة الداخلية يجب أن يتسم الهيكل التنظيمي في المنشأة بما يلي:
- أن يمثل هذا الهيكل الخطط التنظيمية لتحقيق أهداف المنشأة؛
  - ضرورة الترابط والتنسيق بين الأهداف الرئيسية و الفرعية؛
  - وضوح خطوط السلطة و المسؤولية؛

<sup>1</sup> حامد طلبية محمد أبو هيبية، مرجع سبق ذكره، ص 29

<sup>2</sup> زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، دار الراية للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص 127-128

- مرونة و بساطة الخطط الموضوعة مع الثبات النسبي.
- 2. نظام محاسبي سليم
- و لتحقيق فاعلية الرقابة الداخلية، يجب أن يتسم النظام المحاسبي بما يلي:
- أن يقوم النظام المحاسبي على مفاهيم مبادئ وتتسم بالوضوح و الثبات؛
- يتضمن النظام المحاسبي طرق و أساليب و إجراءات فنية للتحقق من جدية العمليات المحاسبية و التأكد من دقتها و سلامة التبويب لها؛
- شمل النظام المحاسبي على مجموعة مستنديه (داخلية و خارجية)؛
- إتباع مبدأ تقييم العمل؛
- يجب أن يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة مناسبة من التقارير و القوائم المالية.
- 3. الإجراءات التفصيلية لتنفيذ الواجبات
- يجب مراعاة تقييم الواجبات بين الدوائر المختلفة بحيث لا يستأثر شخص واحد بعملية من أولها لآخرها.
- 4. اختيار الموظفين الأكفاء و وصلهم في المراكز المناسبة
- وما يتضمن ذلك من وصف دقيق لوظائف المشروع المختلفة، برنامج مرسوم لتدريب العاملين في المشروع بما يتضمن حسن اختيارهم و وضع كل موظف في المكان المناسب.
- 5. رقابة الأداء في إدارة المشروع و مراحلها المختلفة وذلك لتحقيق كفاية عالية فيه
- و مما يجب ملاحظته ضرورة الالتزام بمستويات الأداء المخطط لها و المرسومة ، وإذا ما وجد أي انحراف عن هذه المستويات، فيجب دراسته و وضع الإجراءات الكفيلة لتصحيحه و تتم أداء الرقابة إما بالطريقة المباشرة أو غير مباشرة.
- 6. استخدام كافة الوسائل الآلية
- و يتم ذلك بطريقة تكفل التأكد من صحة و دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر و السجلات، و المحافظة على أصول المشروع من أي تلاعب أو اختلاس.

### المطلب الثاني: مبادئ تطبيق الرقابة الداخلية

أصدرت لجنة بازل إطاراً عاماً يضم مجموعة من المبادئ لتطبيق الرقابة الداخلية على النحو التالي<sup>1</sup>:

#### المبدأ الأول : هيكل الرقابة

يجب أن يكون مجلس الإدارة مسؤولاً على الاستراتيجيات والسياسات المهمة لفهم الخطر الذي يهدد المؤسسة و تحديده و تقييم مستواه و التأكد بأن الإدارة تقوم بمراقبة كفاءة الرقابة الداخلية

#### المبدأ الثاني : علاقة الإدارة العليا بالرقابة الداخلية

تعتبر الإدارة العليا مسؤولة على تنفيذ الاستراتيجيات و السياسات التي تم تحديدها بواسطة مجلس الإدارة و تطوير العمليات و مراقبة الخطر و المحافظة على هيكل المؤسسة المتمثل في المسؤوليات و السلطات ، و التأكد من تفويض السلطة و وضع تحديد واضح لسياسة الرقابة الداخلية المناسبة و مراقبة مدى كفاءة و فعالية هذا النظام.

#### المبدأ الثالث : الإدارة العليا و تحديد لمعايير الأخلاقية لممارسة الرقابة الداخلية

<sup>1</sup>محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة و تحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2009، ص 21

يعتبر مجلس الإدارة والإدارة العليا مسؤولان عن تحديد معايير الأخلاقية والتي يجب أن يلتزم بها المراجعون و التي تتضمن ، (ابدأ النصح و الإرشاد) عدم تصيد الأخطاء ، روح المبادرة ، عدم التشكك و إساءة الظن .....إلخ.

كما يجب تحديد و إنشاء الرقابة الداخلية داخل المؤسسة و توضيح أهميتها لجميع العاملين في جميع المستويات الوظيفية حتى يعلم كل فرد دوره في عملية الرقابة الداخلية.

**المبدأ الرابع : الرقابة الداخلية وتقييم المخاطر لتحقيق أهداف المؤسسة**  
يتطلب الرقابة الداخلية الفاعل إدراكا لطبيعة المخاطر التي تعرقل تحقيق أهداف المؤسسة و العمل على تقييمها.

**المبدأ الخامس : الرقابة الداخلية نشاط مستمر**

يجب أن تنفذ أنشطة الرقابة بصورة مستمرة و تكون جزء متكاملًا من الأنشطة اليومية في المؤسسة كما يتطلب الرقابة الداخلية الفعال تصميم هيكل رقابي يضم جميع مستويات العمل و يضمن مستوى عالياً من الرقابة في مختلف أقسام العمل.

**المبدأ السادس : الرقابة الداخلية و أهمية تقسيم العمل<sup>1</sup>**  
يتطلب الرقابة الداخلية الفعال الفصل بين الوظائف المختلفة.

**المبدأ السابع : الرقابة الداخلية و نظام المعلومات الفعال**

يتطلب الرقابة الداخلية الفعال توفير قدر كاف و شامل عن بيانات مالية داخلية و عن تطابق العمليات كما يجب توفير المعلومات عن السوق الخارجي و الأحداث المرتبطة باتخاذ القرار و يجب أن يكون نظام المعلومات مناسباً و يقدم معلومات موثقة في الوقت المناسب و يغطي جميع أنشطة العمليات المؤسسة و يتضمن الوسائل و الترتيبات المناسبة للحماية و الأمان.

**المبدأ الثامن : الرقابة الداخلية و نظام الاتصال**

يتطلب الرقابة الداخلية الفعال توفير قنوات اتصال فعالة للتأكد من أن جميع العاملين لديهم الفهم الكامل للمسؤوليات و السياسات و الإجراءات اللازمة لأداء العمل وحتى يتم التوصيل المعلومات اللازمة للشخص المناسب في الوقت المناسب.

**المبدأ التاسع : علاقة الرقابة الداخلية بالمراجعة الداخلية**

لكي تتحقق الرقابة الداخلية لا بد أن تتم مراجعتها على أساس دوري مستمر و ذلك يستلزم إدارة مراجعة داخلية فعالة تعمل على تنفيذ الرقابة الداخلية و تحديد عناصر الخطر كجزء من الأنشطة اليومية حتى يتم تقييمه بصورة دورية.

**المبدأ العاشر : توجيه تقارير المراجعة الداخلية**

يجب أن توجه تقارير إدارة المراجعة الداخلية إلى مجلس الإدارة أو إلى لجنة المراجعة لضمان استقلال و حياد هذه الإدارة كما يوجه تقرير آخر إلى الإدارة العليا.

**المبدأ الحادي عشر : تقييم الرقابة داخليا**

يتم تغيير الرقابة الداخلية بواسطة المراجع الداخلي أو لجنة المراجعة في حالة اكتشاف أي خطأ أو عدم كفاءة الرقابة الداخلية ويتم عمل تقرير بذلك ويقدم في الوقت المناسب إلى المستوى الإداري المناسب كما يجب تحديد الإجراءات التصحيحية الواجب اتخاذها من جانب الإدارة العليا و مجلس الإدارة.

**المبدأ الثاني عشر : توجيه تقارير المراجعة الداخلية**

السلطات الرقابية تتطلب وجود نظام رقابة داخلية بصرف النظر عن حجم المؤسسة و لكن يجب أن يتناسب مع طبيعة ودرجة تعقيد أنشطة المؤسسة و نوع الخطر الذي يواجهها و طبيعة

<sup>1</sup>محمد سمير احمد، نفس المرجع السابق، ص 22-23

التغيرات التي تحدث في بيئة العمل، وكلما كان الرقابة الداخلية ملائماً لهذه العوامل كان نظاماً فعالاً.

### المطلب الثالث: خطوات وطرق تقييم الرقابة الداخلية

عند الحديث عن طرق تقييم أنظمة الرقابة الداخلية ، يجب ضرورة دراسة و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية المعمول بها داخل الشركة ، وذلك كأساس يمكن الاعتماد عليه لتحديد نطاق الاختبارات التي ستطبق عليها إجراءات المراجعة.

#### الفرع الأول : خطوات تقييم الرقابة الداخلية

يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص الرقابة الداخلية في المنشأة محل الفحص من خلال الخطوات التالية<sup>1</sup>:

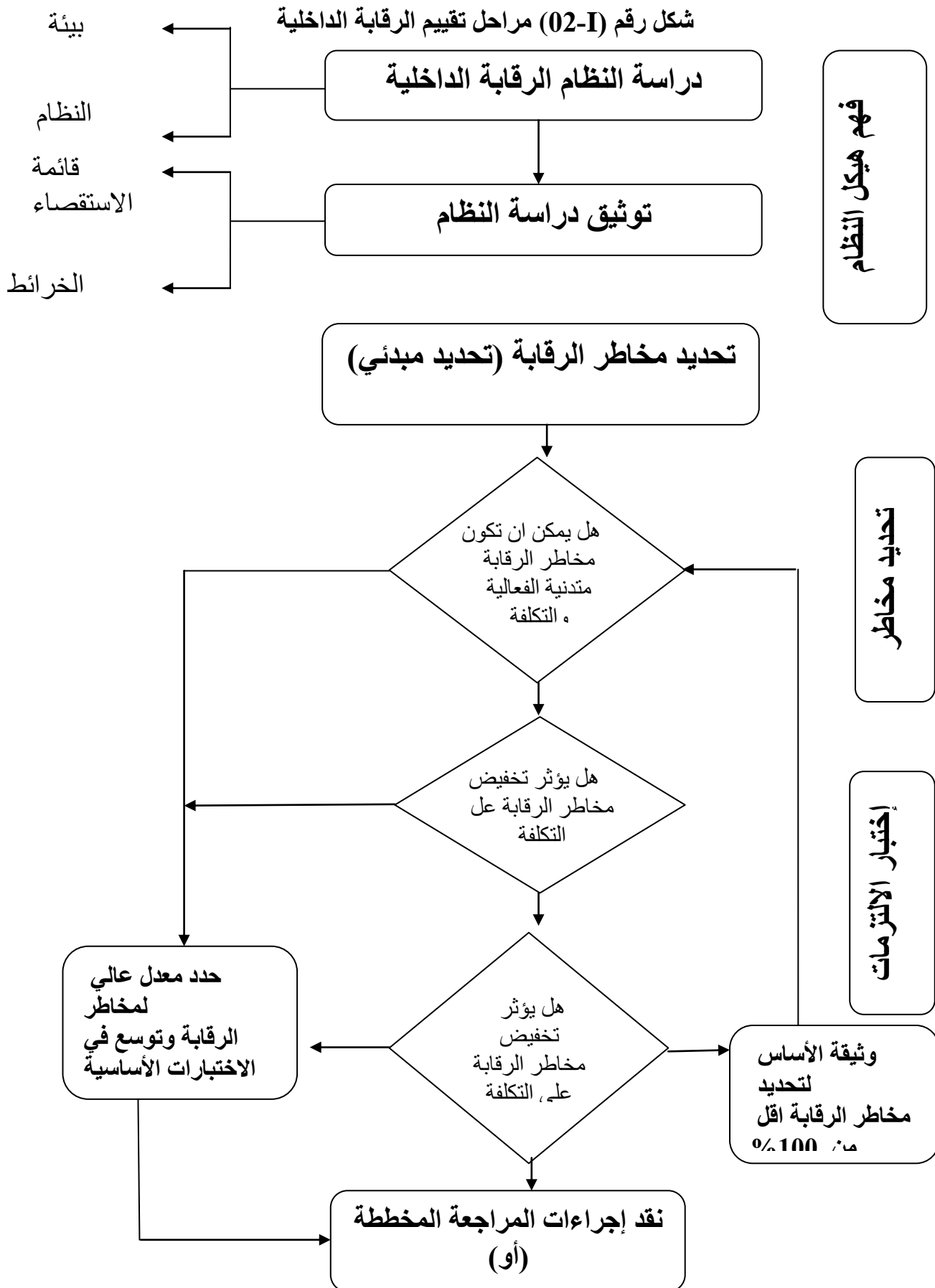
- الخطوة الأولى : فهم هيكل الرقابة الداخلية  
يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن الرقابة الداخلية (النظام المحاسبي و أساليب الرقابة) وذلك عن طريق استفسار من أشخاص في المستويات المختلفة داخل المنشأة ، وكذلك الرجوع إلى المستندات التي توصف الرقابة الداخلية ، و الوظائف للحصول على فهم كاف لهيكل الرقابة الداخلية ، يستطيع مدقق الحسابات استخدام العديد من أساليب مثل قوائم الاستقصاء ، خرائط و التدفق و غيرها.

- الخطوة الثانية: تحديد مخاطر الرقابة  
الخطوة الثانية لعملية تقييم الرقابة الداخلية هي تحديد مخاطر الرقابة و يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بذلك عن طريق مواطن الضعف و القوة و يجب تسجيلها و توثيقها وضمنها لأوراق التدقيق، كذلك يجب أن توثق مواطن الضعف و القوة فيما يسمى بأوراق تدقيق الجسر، سميت بذلك لأنها تربط نتائج تقييم النظام بالإجراءات اللاحقة للتدقيق ، وقد نص المعيار ( 400 ) من معايير التدقيق على أنه عند تطوير عملية التدقيق الشاملة ، على المدقق تقدير المخاطر اللازمة على مستوى البيانات المالية.

- الخطوة الثالثة: اختبارات الالتزام  
تهدف هذه الخطوة اختبارات التحقق من أن أساليب الرقابة ، و يجب على إدارة المنشأة أن تحت الموظفين على الالتزام بهذه الإجراءات و الأساليب من طريق تدريبهم و أداء المهام المخصصة لكل واحد منهم، لكي يكون على علم بمسؤولياته و ما هو مطلوب منه.  
و الشكل التالي يوضح مراحل تكون الرقابة الداخلية:

<sup>1</sup> غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009  
ص، 214-215





المصدر: غسان فلاح المطارنه، نفس المرجع السابق، ص 217

### الفرع الثاني: طرق تقييم الرقابة الداخلية

لا يقتصر فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مؤسسة على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة بل إلى دراستها كما هي في الفترة، ومن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق ما يلي<sup>1</sup>:

#### 1. الاستبيان:

هي عبارة عن قائمة من الأسئلة و الاستفسارات توجه إلى موظفي المشروع للإجابة للتأكد من الإجابات عن طريق الاختبارات العينية للحكم على قوة النظام و لهذه الطريقة مزايا هي:

- سهولة التطبيق؛
- مرونة الأسئلة؛
- توفير الوقت.

#### عيوب الاستبيان:

- عدم مراعاة ظروف كل مشروع لأن النماذج مطبوعة بصيغة موحدة؛
- لا يتغلغل في التفاصيل الدقيقة؛
- وجود الاستبيان يقود إلى الاعتماد على الغير و عدم إجراء أية استفسارات أخرى.

#### 2. الملخص التذكيري

هو أن يقوم المراقب بوضع قواعد و أسس نظام رقابة داخلية سليم و لا يغفل عن أي نقطة. ومن عيوبها أنها لا تقود إلى تدوين كتابي و هذا الملخص متروك لكل مدقق على حدى.

#### 3. التقرير الوصفي

و هو أن يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع و تحديد نقاط الضعف في النظام و محاسبتها، و يعاب عليه في صعوبة تتبع الشرح المطول للنظام و صعوبة التأكد لتغطية جميع جوانب الرقابة.

#### 4. دراسة الخرائط التنظيمية

و هو أن يقوم المدقق بدراسة الخرائط التنظيمية و من خلال دراسته يقيم الرقابة الداخلي و يعاب على هذه الطريقة صعوبة رسم و استخلاص درجة متانة الرقابة الداخلي.

#### 5. فحص النظام المحاسبي:

و هو أن يقوم المدقق بفحص السجلات و أسماء منشئها و كذلك المستندات و الدورة المستندية ثم يحكم على متانة النظام، إلا أن هذه الطريقة تركز على الظروف الخاصة بكل مشروع

الهدف من أي وسيلة هو تحقيق الهدف و هو الحكم على درجة كفاية و متانة النظام الداخلي للرقابة و بإمكان المدقق أن يجمع بين وسيلتين أو أكثر في سبيل تحقيق الهدف على ان تكون الوسيلة شاملة.

<sup>1</sup> خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى

**المطلب الرابع: خصائص الرقابة الداخلية**

يتصف أي نظام سليم للرقابة الداخلية بالخصائص الأساسية و أي إخلال بإحداها يؤدي إلى عدم فاعلية النظام و هي<sup>1</sup>

1- خطة تنظيمية:

يجب أن تكون مبسطة و مرنة أي قابلة للتعديل و التطوير باستمرار مع حدود واضحة للسلطة و المسؤولية و الاستقلال التنظيمي لوظائف التشغيل و يحتفظ بالأصول و يحاسب عليها و ذلك بتقسيم الواجبات بحيث يمكن جعل السجلات الموجودة خارج أي إدارة، و هي وسيلة للرقابة على ما يجري في هذه الإدارة، و يجب أن يكون عمل جميع الإدارات منسقا ليؤدي إلى تدقق منتظم للعمل مع تحقيق كفاية عالية له و يجب أن تسير تفويض السلطة لتباشر هذه المسؤولية و تحدد بشكل واضح في خرائط تنظيمية و تجنب تعارض الاختصاصات.

2- تحديد الاختصاصات و المسؤ و ليات:

فصل السجل عن الأصل أي بالمحافظة على الأصل لشخص و عادة هي الإدارة المسؤولة عن ذلك و يعهد بالسجلات لشخص آخر فيكون السجل خارج الإدارة التي تتولى الحفاظ على الأصل لان الشخص المسؤول عن المحافظة تكون لديه الفرصة في استخدامه استخدما شخصيا، و حتى يمكن محاسبته يجب أن يحتفظ شخص آخر بسجل عن قيمة و كميات الأصل الذي بعهدة الأول مثل المخزون السلعي إذا تركت مسؤولية الحفاظ عليه إلى نفس الشخص المسؤول عن تسجيله في سجلات المخازن يصبح بإمكانه تغطية أي عجز يحدث لأي سبب بأمر صرف بقيده في سجل المخازن حتى يتفق الجرد الفعلي مع الرصيد الدفترى و يجب تحديد المسؤولية أي أن كل شخص في المشروع يعلم نطاق عمله و مسؤول عنه و عليه أن يراعي الدقة في تنفيذه لأنه على يقين بأن أي خطأ في عمله ينسب إليه مباشرة و لن يستطيع أن يلقيه على غيره و تنقسم المسؤولية إلى:

• مسؤولية المحافظة على الأصل و الممتلكات و السجلات؛

• مسؤولية أداء العمل المكلف به الشخص المعين.

3- هيئة من العاملين على مستوى عال من الكفاية<sup>2</sup>

لا يمكن أن نحصل على نظام جيد للرقابة الداخلية بدون العاملين المدربين و الحريصين في أداء أعمالهم و التزامهم بسياسات و تعليمات إدارة المشروع و عدم النقص في هيئة العاملين لان ذلك يسبب صعوبة تقويم العمل بشكل يمكن من تحقيق الضبط الداخلي.

4- إيجاد إجراءات تسجيلية على الأصول و الخصوم و الدخل و المصروفات:

أ. حماية مادية للأصول:

وهي المحافظة على الأصول من العوامل الجوية أو من السرقة المادية لها أو الحريق فيجب اتخاذ كافة الاحتياطات الفنية اللازمة لاستبعاد تأثير العوامل الجوية على الأصول كإعداد المخازن في شكل ملائم و حماية المواد من التفاعل الذاتي و كذلك اللجوء إلى التأمين على الممتلكات ضد أخطار السرقة ، وللحريق و تأمين خسارتها من خيانة الأمانة و الأخطار، هذه هي الحماية المادية للأصول.

ب. إيجاد ما يثبت القيام بالعمل:

<sup>1</sup>نواف محمد عباس الرمحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009، ص 174

<sup>2</sup>نواف محمد عباس الرمحي، نفس المرجع السابق، ص 175-176

هو أنه يجب أن يظهر التسجيل على المستند أو العملية بالتوقيع عليها أو الختم أو بتحرير مذكرة كإثبات بان العمل قد أنجز في حدود مسؤولية الذي قام به.

ت. مراجعة ماتم من عمل:

هو التأكد من دقة العمل الذي تم انجازه أو التأكد من أن الشخص قد قبل مسؤولية العمل الذي أتمه عن طريق توقيعه عليه لأن ذلك له أهمية من جهة نظر الرقابة الداخلية.

ث. الدقة الحسابية:

لها وسائل عديدة منها القيد المزدوج في حد ذاته و إجراءاته و استعمال دفاتر الأستاذ المساعدة و دفاتر القيد الأولي والحسابات الإجمالية كلها تساعد على تحقق الدقة الحسابية للسجلات و كذلك الآلات المحاسبية واستخدامها يساعد على منع و تقليل الأخطاء الحسابية.

### خلاصة الفصل:

إن القيام بأي عمل داخل المؤسسة يحتم عليها مراقبته بصورة حسنة لضمان بلوغ أهدافه و لجعل هذه العملية تتمتع بالكفاءة و الفعالية اللازمتين وضعت بعض القواعد و الشروط لتنظيمها و ضمان تطبيقها، و لقياس درجة هذه الفعالية تلجأ المؤسسة إلى المراجعة حيث يستعمل المراجع وسائل لمعرفة نقاط ضعف و قوة هذا النظام و بالتالي التصحيحات اللازمة و عمل هذا الأخير يكون مرهونا بدرجة فعالية الرقابة، حيث كلما كان كفاء كانت خطوات المراجع اقل عددا أو أكثر سهولة.

# الفصل الثاني

## مدخل للمحاسبة

### الإبداعية

## تمهيد الفصل

إن من أكثر الموضوعات التي شغلت الفكر المحاسبي في الفترة الأخيرة و بالتحديد بعد الفضائح المالية التي حدثت في نهاية القرن الماضي و بدايات القرن الحالي و التي كان على رأسها فضيحتي شركتي world com للإتصالات و ENRON للطاقة هي قضية غش التقارير المالية، ولعل أكثر القضايا ذات الإرتباط بغش التقارير المالية و التي نالت إهتمام الكثير من الباحثين هي قضية " المحاسبة الإبداعية"، حيث يقصد بها أساليب التلاعب الحسابات الممارسة لإخفاء الأداء الفعلي للشركات بغرض تحقيق نتائج نافعة للشركة أو بعض العاملين فيها، وتوصف مثل هذه الأساليب بأنها محاسبة إبداعية إذ تمت ممارستها دون تجاوز المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وإنما بإستغلال عنصر المرونة و الإختيار في تلك المعايير والمبادئ لممارسة هذه الأساليب أثر بالغ الأهمية زعزعة ثقة السوق في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي تنشرها الشركات، لذلك وجب البحث عن أساليب محاربة المحاسبة الإبداعية و الحد منها و من الأساليب الحديثة التدقيق الداخلي وأساليب أخرى سنتطرق إليها في هذا الفصل.

## المبحث الأول : ماهية المحاسبة الإبداعية

يكتسي موضوع الإبداع المحاسبي أو كما يسميه البعض بالمحاسبة الإبداعية أو الخلاقة، أهمية بالغة في الوقت الراهن على الرغم من عدم أخلاقياته فضلا عن بروز الكثير من المشاكل والصعوبات التي تواجه هذه المؤسسات و التي تحتاج إلى حلول غير تقليدية أو غير روتينية ينبغي على المسير أو المحاسب إيجادها و من هنا أصبح من الضروري على المحاسب أو المسير المالي مواكبة هذه المستجدات و إيجاد حلول إبداعية لمواجهة هذه المشاكل و مساعدة المؤسسة على إتخاذ القرارات من خلاله.

## المطلب الأول : تعريف المحاسبة الإبداعية وظروف نشأتها

تعددت تعريفات المحاسبة الإبداعية وسيتم التطرق إلى بعض منها من خلال هذا المطلب بالإضافة إلى العوامل التي ساعدت على ظهورها.

## 1. تعريف المحاسبة الإبداعية

عرف بعض الباحثين المحاسبة الإبداعية بأنها: "عملية قيام الإدارة باستغلال الثغرات أو حالات الغموض في المعايير المحاسبية بهدف تقديم صور متحيزة عن الأداء المالي للشركة، وعادة ما يتم ذلك دون الإخلال بنصوص القواعد و المبادئ المحاسبية." في حين يرى بعضهم: "أنها تصرفات من جانب الإدارة تؤثر في الدخل المبلغ عنه، بحيث لا يعبر عن مزية إقتصادية حقيقية بل إنه قد يكون ضارا على المدى الطويل"<sup>1</sup>.

كذلك المحاسبة الإبداعية هي: "وسيلة يمكن إستخدامها للتلاعب في العناصر الخاصة بالقوائم المالية و لوصف حالات إظهار الدخل، الموجودات، والإلتزامات لمنشآت الأعمال بصورة غير صادقة وغير حقيقية"<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> رشا حمادة، "دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية و القانونية، العدد 2، 2010، ص95

وتعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: "محاولة من الإدارة للتأثير في إدارة الأرباح المفصح عنها أو التلاعب باستخدام أساليب محاسبية معينة، مثل الإقرار ببنود غير متكررة على أنها متكرر، وتأجيل أو تعجيل ببعض المصروفات أو الإيرادات، أو استخدام أساليب أخرى مصممة للتأثير في إدارة الأرباح المدى القصير"<sup>2</sup>.

كما تعرف المحاسبة الإبداعية على أنها: "إستخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن إستخدامها لتفسير مشكلة محاسبية تواجه الإدارة حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة"<sup>3</sup>.

من التعريف السابقة يتضح أن المحاسبة الإبداعية تتصف بما يلي<sup>4</sup> :

- هي شكل من أشكال التلاعب والإحتيال في مهنة المحاسبة؛
- ممارساتها تنحصر في إطار المبادئ و المعايير والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وبالتالي فهي ممارسات قانونية ؛
- ممارسي المحاسبة الإبداعية غالبا ما يمتلكون قدرات مهنية محاسبية عالية تمكنهم من التلاعب بالقيم وتحويلها و تحريرها بالشكل الذي يرغبون فيه.

## 2. عوامل إنتشار المحاسبة الإبداعية

هناك عوامل ساعدت في ظهور المحاسبة الإبداعية وهي كما يلي<sup>5</sup> :

### ❖ حرية الإختيار للمبادئ المحاسبية:

تسمح القواعد والسياسات المحاسبية للشركة أن تختار من بين مختلف الطرق المحاسبية التي تستخدمها في إعداد قوائمها المالية، حيث تسمح العديد من المعايير المحاسبية بالإختيار من

<sup>1</sup> معاذ بوعروج ، "دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر ، العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي ، الجزائر، 2015-2016، ص46

<sup>2</sup> خالد محمد اللوزي، "أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم"، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة ،كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013، ص10

<sup>3</sup> مرازة صالح و بو هرين فتيحة ، "أهمية الإبداع و دوره في الرفع من أداء المنظمات الحديثة"، مداخلة في ملتقى الدولي حول الإبداع و التغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة سعد حلب ، البليدة ، يومي 12 و 13 ماي، 2010، ص3

<sup>4</sup> طار حماد المبيضين و أسامة عبد المنعم، "دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية"، مجلة أبحاث إقتصادية إدارية، العدد الثامن، 2010، ص88

<sup>5</sup> عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد الثاني، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، قسم العلوم الإدارية و المالية، فلسطين، 2012، ص19



بين البدائل المحاسبية المختلفة وهذا يترتب عليه إختيار الشركة الطرق المحاسبية التي تتلاءم مع أهدافها ورغباتها والتي تحقق أفضل صورة لأداء الشركة.

#### ❖ حرية التقديرات المحاسبية:

يتضمن إعداد بعض العمليات المحاسبية درجة كبيرة من التقدير و الحكم الشخصي والتوقع وهذا يتبع للإدارة التلاعب في هذه التقديرات بغرض الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، ففي بعض الحالات مثل تقدير العمر الإنتاجي للمجودات بغرض إحتساب الإستهلاكات عادة ما تتم هذه التقديرات داخل الشركة و هذا يتيح الفرصة للمحاسب المبدع من التلاعب بشكل غير معلن ومن الصعب إكتشافه ويتم ذلك عن طريق صياغة التقرير أو التحيز في إعداد تلك التقديرات بشكل متقائل أو متحفظ، حسب إحتياجات الإدارة و رغبتها في التأثير على بنود القوائم المالية من حيث التضخيم أو التقليل من قيمتها.

#### ❖ توقيت تنفيذ العمليات الحقيقية:

يمكن أن يؤدي التحكم في توقيت تنفيذ و حدوث بعض العمليات الحقيقية إلى تحقيق الإنطباع المرغوب فيه عن الحسابات في القوائم المالية للشركة فإذا ترك للإدارة الحرية في تنفيذ بعض العمليات في الوقت الذي تراه مناسباً فقد توجب تنفيذ هذه العمليات أو تعجل من تنفيذها وذلك لتحقيق أهداف ومكاسب.

## المطلب الثاني : أشكال المحاسبة الإبداعية و منظورها الأخلاقي

### 1. أشكال المحاسبة الإبداعية

تتعدد أنواع وأشكال التلاعب بالحسابات و تتباين تصنيفاتها تبعاً لزاوية دراسية هذه

الظاهرة، ولعل أبرز الذين درسوا هذه الظاهرة (mulford) و (comiskey) في كتاب (schilit2000) وفيما يلي عرض لأشكال التلاعبات المحاسبية<sup>1</sup> :

- المحاسبة النفعية AGGRESSIVE ACCOUNTING: هي الإصرار على إختيار و تطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء أكانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا.
  - إدارة الدخل EARNINGS MANAGEMENT: هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ فيه من قبل محلل مالي أو ليكون متوافقاً مع مسارات محددة للعمل.
  - تلطيف صورة الدخل INCOME SMOOTHING: هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى و ذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ، يعد من اشكال التلاعب التي تعتمد على تخفيض الأرباح المتزايدة في الدخل والإحتفاظ فيها بشكل مخصصات للفترات الزمنية ذات الدخل السيئ.
  - التلاعب بالتقارير المالية FRAUDULENT FINANCIAL REPORTING : يعرف التلاعب بالتقارير المالية بأنه إظهار بيانات خاطئة بشكل متعمد أو حذف قيم معينة أو إخفائها في البيانات المالية بهدف تضليل مستخدمي البيانات المالية وهذا النوع من التلاعب يعتبر عملاً مخالفاً للقانون.
2. المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية:

تعرف أخلاقيات المهنة ETHICS بأنها نظام المبادئ الأخلاقية و قواعد الممارسة التي

أصبحت معياراً للسلوك المهني القويم فلكل مهنة أخلاقياتها التي تشكلت و تنامت تدريجياً مع الزمن

إلى أن الإعتراف بها و أصبحت معتمدة أدبياً و قانونياً.

ونتيجة لذلك برزت الحاجة إلى وضع أنظمة لممارسة المهن المختلفة و خاصة العملية منها

مثل المحاسبة، بحيث تتضمن هذه الأنشطة الأسس و الواجبات و الحقوق التي يجب التقيد بها عند

<sup>1</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية" مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2009، ص 21-22

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

ولقد أظهرت جميع التحليلات التي أجريت على أساليب الإنهيارات التي حدثت إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات و ممارسة مهنتي المحاسبة و المراجعة، ومن الناحية الأكاديمية فقد أشار الباحثين إلى الآثار السلبية لإتباع لأساليب المحاسبة الإبداعية، أما على المستوى التنظيمي والتشريعي فقد إهتمت العديد من الجهات التشريعية و المهنية باساليب المحاسبة الإبداعية، وقد أصدرت العديد من القوانين للتصدي لممارسات المحاسبة الإبداعية، كما دفع لجان إصدار المعايير المحاسبية إلى إعادة النظر في مدى صلاحية و فعالية معايير المحاسبة للتصدي لتلك الممارسات وفي المقابل تعالت الأصوات المؤيدة لأساليب التأثير على القوائم المالية معللين ذلك إلى أن الإدارة قد تلجأ إلى تلك الأساليب بغرض توفير معلومات مفيدة عند إبرام التعاقدات لجعلها في مراكز تفاوض أفضل، كما أن هذا السلوك مرغوب فيه لمواجهة أفعال المنافسين.

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

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

- الصدق (truth) وتعني المطابقة للحقيقة.

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

وقد تم الإشارة إلى أن استخدام معيار التعمد بما يحمله من نوايا كأساس للحكم على الجانب الأخلاقي لأي تصرف أو ممارسة من جانب الإدارة يحتاج إلى معرفة مسبقة بدوافع الإدارة ويحتاج إلى إمكانية الفصل و التمييز بين الدوافع المختلفة التي تحكم سلوك الإدارة ، فقد تلجأ الإدارة إلى تغيير في القواعد المحاسبية المطبقة يهدف تحقيق معلومات أكثر ملائمة أو تحقيق نمو و إستقرار للوحدة الإقتصادية، وبذلك يعتبر سلوكا كفوًا،و قد تهدف الإدارة إلى تحقيق أهداف أو مصالح ذاتية فيعد سلوكا إنتهازيا لا أخلاقيا و يؤكد أن إفتراض التعمد سواء مع حسن النية أو سوء النية أمر صعب التحديد يشوبه الكثير من الغموض حيث يصعب تحديد نوايا الإدارة في هذا الإتجاه و خاصة إن معظم تصرفات الإدارة غالبا تتصف بأنها قانونية و تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تصرفات في نطاق صلاحياتها و مسؤولياتها، وفي ضوء ذلك يمكن القول أن هنالك مجموعة من الخصائص يجب أن يتسم بها الأسلوب المحاسبي في المحاسبة الإبداعية حتى يكون مقبولا من الناحية الأخلاقية و هي:

- ألا يحتاج المستخدم إلى القيام بعمليات و همية مع أطراف خارجية أخرى.
  - أن يتفق الأسلوب المستخدم مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
  - أن تستمر المنشأة في استخدام هذا الأسلوب خلال مجموعة من الفترات المتتالية.
  - أن يحقق الأسلوب المستخدم تعديلا في رقم الأعمال دون أن يزوج المنشأة في أعمال غير مرغوب فيها مستقبلا.
- وتشير الدراسة إلى أن المحاسبية الإبداعية يمكن إعتبارها سلوكا غير أخلاقي لما لها من مخالفات جسيمة ينتهجها المحاسبون في مهنتهم ،وذلك لتحقيق غايات و أهداف معينة تستفيد منها فئة معينة على حساب باقي الفئات المستفيدة داخل و خارج المنشأة ،مع العلم أن هذه الإستفادة قد تكون أنية وقصيرة الأجل وستعود بالإساءة الكبيرة و التي لا تحمد عقباه لا حقا على تلك الفئة و

باقي أصحاب المصلحة لهذا يجب التصدي لهذه السلوكيات و الممارسات حتى يتم الحصول على بيانات مالية على قدر عال من الشفافية و الموثوقية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: دوافع استخدام المحاسبة الإبداعية

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

- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: إذ عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن الشركة أمام منافسيها؛
- زيادة الإقتراض من البنوك : يستخدم العديد من البنوك التجارية جملة من المعايير والمؤشرات الائتمانية بهدف تقييم أداء منشآت الأعمال كخطوة تسبق إتخاذ قرار منح القروض لهذه المنشآت لذلك تلجأ تلك المنشآت إلى استخدام المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين تلك المؤشرات والمعايير، الأمر الذي سيؤثر إيجابيا في عملية إتخاذ القرار الائتماني بمنح القروض؛
- لغايات التصنيف المهني: تتنافس العديد من منشآت الأعمال العاملة في ذات القطاع للحصول على تصنيف متقدم على منافسيها في عمليات التصنيف المهني (rating) التي تجريها مؤسسات دولية متخصصة إستنادا إلى مؤشرات و معايير مالية تستخلص من البيانات المالية السنوية ونصف السنوية و ربع السنوية التي تعدها منشآت الأعمال، لذلك تلجأ هذه المنشآت إلى تحسين بعض قيمها المالية للحصول على تصنيف متقدم<sup>2</sup>؛
- التهرب الضريبي : يعد التهرب الضريبي من دوافع الإدارة الرئيسية لإستخدام المحاسبة الإبداعية بمباركة المالكين الرئيسيين و بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجيين.
- تحقيق مكاسب شخصية : تعد المكاسب الشخصية من أهم دوافع التعدد المكاسب الشخصية من أهم دوافع دارة لإستخدام المحاسبة الإبداعية بالتعاون مع مدقق الحسابات الخارجي و على حساب كافة الفئات ذات المصالح في الشركة، بل يكون أحيانا على حساب الإقتصاد و المجتمع ككل<sup>3</sup>. كما ظهر ذلك بشكل واضح خلال الأزمة المالية الحالية.

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا، "حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية" مذكرة ماجستير، تخصص

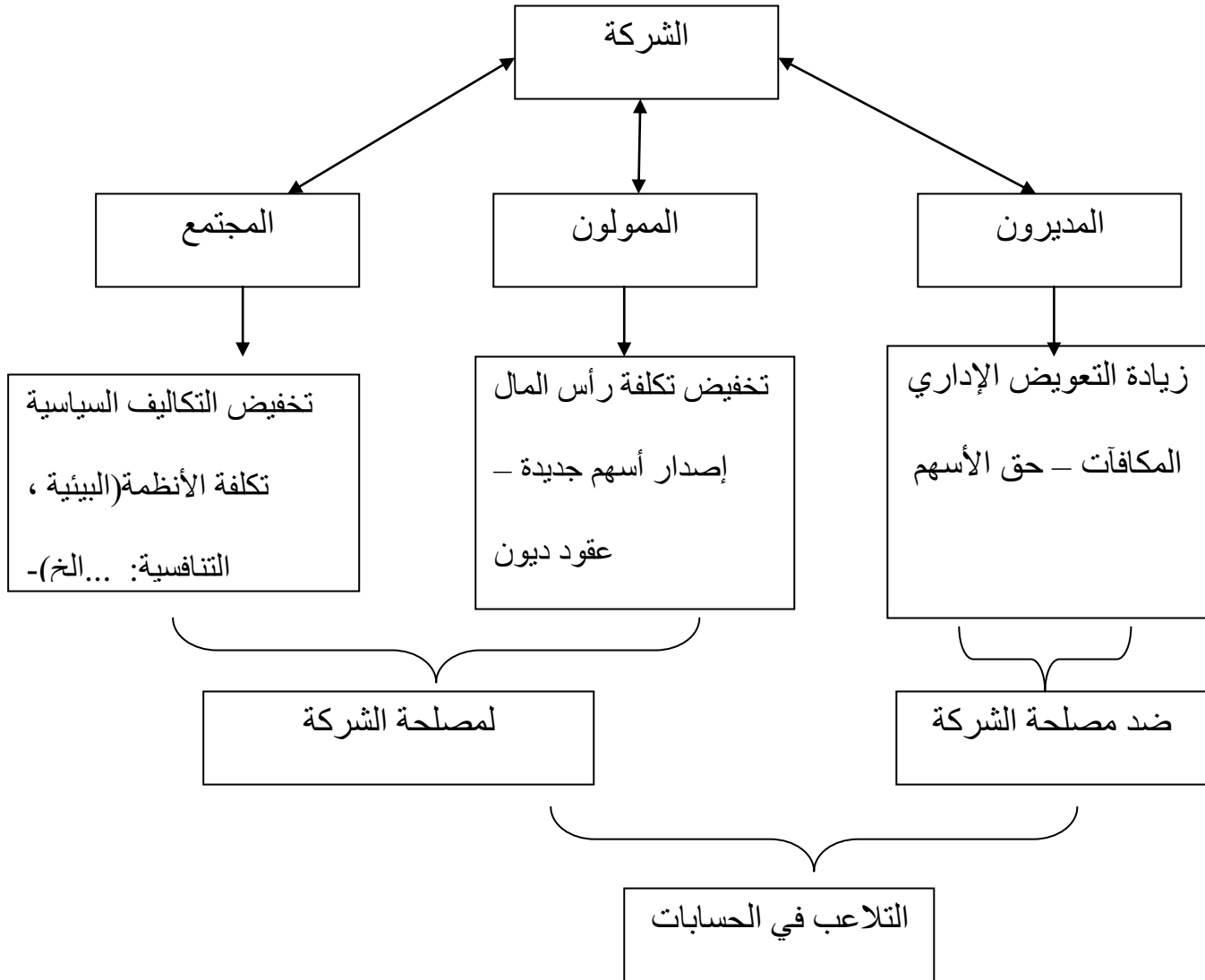
محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص106

<sup>2</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص23

<sup>3</sup> حسن فليح مفلح القطيش و فارس جميل حسين الصوفي، "أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 27، جامعة إسرائ، 2011، ص363

شكل رقم (II-01) يوضح دوافع ممارسة المحاسبة الإبداعية من وجهة نظر ( Stolowy )

(etBreton)



المصدر: ميسون بنت محمد بنت علي القري، "دوافع وأساليب المحاسبة الإبداعية في شركات المساهمة" مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2010، ص29

نحاول تقديم شرح مختصر للشكل أعلاه من خلال ما يلي<sup>1</sup>:

- علاقة الشركة بالمجتمع: ونتيجة لهذه العلاقة فإنّ الشركة تتحمل مجموعة من التكاليف والتي يطلق عليها التكاليف السياسية و تتمثل في التكاليف التنظيمية، التكاليف البيئية، (متطلبات البيئة) والتكاليف الناتجة عن المنافسة و كذلك الضرائب التي تفرض عليها، وتهدف الإدارة إلى تخفيض هذه التكاليف، وبالتالي يكون التلاعب في مصلحة الشركة.
- علاقة الشركة بالمولدين: تنشأ هذه العلاقة نتيجة حاجة المؤسسة للحصول على التمويل اللازم لها بأقل التكاليف، ويتم ذلك عن طريق إصدارها حصص جديدة أو التمويل بالدين، وبالتالي يجب عليها أن تلتزم بمتطلبات الحصول على التمويل التي تفرضها المؤسسات المانحة والتي تتطلب وضعاً مالياً ممتازاً، ونلاحظ هنا أنّ التلاعب يكون في مصلحة الشركة.
- علاقة الشركة بالإدارة: حيث يهدف تلاعب الإدارة هنا من أجل تعظيم ثروتها فعندما تكون هناك خطة للحوافز والمكافآت المرتبطة برقم الربح الذي تحققه الإدارة تكون المحفزات لإدارة الشركة للتلاعب وبالتالي يكون تلاعب الإدارة هنا ضدّ مصلحة الشركة بعكس الحالتين الأولى والثانية.

### المبحث الثاني: ممارسات المحاسبة الإبداعية

تتعدد و تتباين صور التلاعبات بالحسابات بتعدد وإختلاف الأهداف المراد تحقيقها من التأكد على إختيار وإستعمال أساليب محاسبية محددة أو تجميل صور الدخل للوصول إلى هدف محدد مسبقاً أو متنبأ به من طرف محلل مالي أو القيام بالتلاعبات في القوائم المالية بإظهارها مخالفة للحقيقة بشكل متعمد لتضليل مستخدميها معتمدين على الممارسات الحديثة والمعقدة والمبتكرة لتحقيق أهداف صورية

<sup>1</sup> ليلي نجمي زغمار، "دور المراجعة الخارجية في الحد من الأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية"، مذكرة ماستر، تخصص محاسبة و مالية، جامعة العربي بن مهيدي، 2015، ص54-55

## المطلب الأول : أساليب المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

## 1. الأساليب المتبعة في المحاسبة الإبداعية

للمحاسبة الإبداعية عدة تعريفات ومن ضمن تلك التعريفات هو تعريف المحاسبة الإبداعية بأنها: " عبارة عن الأساليب أو الوسائل التي تستخدم من أجل تحويل أرقام البيانات المالية مما هي عليه فعليا إلى ما يرغب فيه المعدون عن طريق إستغلال القواعد الحالية أو إهمال بعض منها أو جميعا" بحيث هنالك العديد من الوسائل و الأساليب المستخدمة في المحاسبة الإبداعية إلا أننا أترنا إستعراض أهم تلك الأساليب و هي كالتالي<sup>1</sup>:

- أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الإختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية و لذلك يمكن للشركة أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها ؛
- إستخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبأ في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها و ضع مجمل للتقييم أو عن طريق إختيار مثنى أو مقيم معروف بإتخاذها إتجاهها تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب؛
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمى إليه المحاسب و خصوصا في حال و جود إختلافات واضحة بين القيمة الدفترية و بين القيمة السوقية ؛

## 2. أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في القوائم المالية

تعطي المعايير المحاسبية المتعارف عليها و معايير المحاسبة الدولية مجالا لإختيار بين بدائل محاسبية لكثير من البنود و العناصر التي تؤثر في القوائم المالية و تقع هذه المهمة على عاتق الإدارة حيث تختار طريقة محاسبية من شأنها توفر المعلومات المفيدة لمستخدميها على إعتبار أنها أكثر فائدة لمساعدتهم في إتخاذ القرارات الإقتصادية الرشيدة، إلا أن إختيار الإدارة للطرق والسياسات المحاسبية وأسلوب الإفصاح عنها يكون في كثير من الأحيان متأثرا بالأهداف الخاصة

<sup>1</sup> طارق حماد المبيضين و أسامة عبد المنعم ، مرجع سبق ذكره، ص89



بالإدارة مما ينتج عنه آثار سلبية على نوعية و شفافية المعلومات المنشورة و المعلن عنها<sup>1</sup>. ومن

أساليب المحاسبة الإبداعية السلبية المستخدمة في القوائم المالية ما يلي:

1- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي:

وهي بيان مالي تظهر المركز المالي للمنشأة في تاريخ محدد وتتكون من موجودات المنشأة

بمختلف أنواعها و الإلتزامات المترتبة عليها و حقوق الملكية في تاريخ معين، و تعد هذه القائمة

لخدمة المستخدمين للتعرف على الوضع المالي للمنشأة.<sup>2</sup>

و فيما يلي يمكن عرض لفرص التلاعب بالقيم المحاسبية بإستخدام أساليب المحاسبة

الإبداعية في قائمة المركز المالي<sup>3</sup>:

1-1- الأصول غير جارية : حيث لا يتم الإلتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد القيمة

المدرجة لها في الميزانية وإتباع طريقة إعادة التقييم و إظهار الفائض ضمن قائمة الدخل

بدلا من إظهاره ضمن حقوق المساهمين، كذلك يتم التلاعب في نسب الإهلاك المتعارف

عليها للأصول عن طريق تخفيضها عن تلك النسب المستخدمة في السوق، يضاف إلى

ذلك العمل على إجراء تغييرات غير مبررة في إستخدام طرائق الإهلاك، مثل تحويل

طريقة القسط الثابت إلى طريقة القسط المتناقص أو العكس.

1-2- الإستثمارات المتداولة: حيث يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة

الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات إنخفاض

الأسعار.

1-3- النقدية : و يتم في هذا البند عدم الإفصاح عن البنود النقدية المقيدة و التلاعب في أسعار

الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية.

1-4- 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

عليه.

1-5- المطلوبات طويلة الأجل : مثل الحصول على قروض طويلة قبل إعلان الميزانية ، بهدف

إستخدامها في تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة

<sup>1</sup> جميل داودي إسماعيل، "أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية"، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثالث، 2014، ص246

<sup>2</sup> عماد سليم الأغا مرجع سبق ذكره ، ص7 .

<sup>3</sup> حسن فليح مفلح الفطيش ، فارس جميل حسين الصوفي، مرجع سبق ذكره، ص367

1-6- المخزون: في هذا البند تتركز عمليات التلاعب وممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية في تضمين كشوفات الجرد بنود بضاعة راكدة و متقدمة إضافة إلى عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وتغيير غير مبرر في طريقة تسعير المخزون من طريقة FIFO إلى Wa .

1-7- حقوق المساهمين : مثل إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري، بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة كما يجب، بإعتباره بندا من بنود سنوات سابقة.

2- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة الدخل:

وهي تظهر نتائج العمليات للمنشأة وتظهر فيها جميع إيرادات المنشأة و جميع المصروفات

المتربطة عليها، ويمثل الفرق بينهما صافي الربح أو الخسارة خلال فترة زمنية محددة وهذا بما يعرف بالقدرة الكسبية للمنشأة<sup>1</sup>.

بحيث يمكن إستعراض أهم الأساليب و الطرق المستخدمة للتلاعب في قائمة الدخل في

إطار المحاسبة الإبداعية بالأساليب التالية<sup>2</sup> :

1-2- تسجيل الإيراد بشكل سريع في عملية البيع لا تزال موضع شك : حسب الأصول المتبعة فإن تسجيل الدخل يتم بعد إكمال عملية تبادل المنفعة و في هذه الطريقة يتم الإعراف محاسبيا ودفتريا بالدخل المترتب على عملية البيع قبل أن تكتمل العملية ذاتها على أرض الواقع و قبل إكمال عملية تبادل المنفعة ؛

2-2- تسجيل إيراد مزيف : تتمثل هذه الطريقة في تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة؛

2-3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة : تتمثل هذه الطريقة في قيام إدارة شركة إما بزيادة إيراداتها خلال فترة مالية محددة من خلال زيادتها لمرة واحدة تتم ممارسة هذا النوع من التلاعب من خلال إستخدام عدة أساليب يمكن لإدارة الشركة القيام بها و هي تعتبر من أساليب التلاعب الشائعة، إذ تعطي هذه الممارسات صورة إيجابية عن إدارة الشركة من خلال زيادة إيراداتها و أرباحها في الوقت. الذي يكون فيه أدائها سيئا، و عادة ما يتم التعامل مع هذا النوع من من العائد بالإشارة إلى أنه ناجم عن عمليات غير جوهرية و غير تشغيلية ؛

2-4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة : إن هذا النوع من التلاعب ذو علاقة بحسابات الموجودات، حيث من المعروف أن المصاريف المترتبة على تنفيذ الأعمال قد تؤدي إلى منافع قصيرة الأجل مثل الإيجارات و الرواتب و الإعلانات التي تحسم مباشرة من الإيرادات، و قد تؤدي إلى منافع بعيدة الأجل مثل، المباني و الآلات التي تعد أصولا يحسب إهلاكها على مدى طويل الأجل ؛

<sup>1</sup> عماد سليم الاغا ، مرجع سبق ذكره ، ص7 .

<sup>2</sup> حسن فليح مفلح الفطيش،فارس جميل حسين الصوفي،مرجع سبق ذكره،ص366

2-5- نقل الإيرادات الجارية إلى فترة لاحقة: تهدف هذه الطريقة إلى تخفيض الأرباح الجارية (الحالية) ونقلها إلى فترة مالية لاحقة تكون الحاجة لها أكثر إلحاحية، 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 عصبية ؛

3- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في بنود قائمة حقوق الملكية : تعتبر قائمة تغيرات حقوق الملكية حلقة الربط بين قائمة الدخل وبين قائمة الميزانية وهي تتحدد من خلال رصد ومتابعة التغيرات التي تحدث في بنود حقوق الملكية في بداية الفترة المالية وحتى نهايتهاو يتم الإعتماد في عرضها على أساس الإستحقاق

تتكون هذه القائمة من ثلاثة عناصر تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- 1-3- رأس المال المدفوع وينقسم إلى:
  - رأس المال القانوني و يمثل القيمة الإسمية للأسهم
  - رأس المال الإضافي و يشمل علاوة أو خصم إصدار السهم وأسهم الخزينة و يتعرض رأس المال المدفوع إلى تغيرات تتمثل في:
    - زيادة رأس المال و الناتجة عن إستثمارات إضافية يقدمها المساهمون
    - تخفيض رأس المال و الناتجة عن توزيعات رأس المال، بحيث يكون التوزيع من رأس المال المدفوع

3-2- رأس المال المكتسب: وتشمل التغيرات التي تحدث في ثلاثة مصادر تتمثل في رصيد الأرباح المحتجزة أول الفترة المالية من تصحيح أخطاء سابقة، و توزيعات أرباح على المالكين و المساهمين و صافي الدخل الشامل.

3-3- رأس المال المحتسب : و يشمل التغييرات التي تحدث في ثلاثة مصادر أيضا تتمثل في مكاسب أو خسائر إعادة التدبير، مكاسب أو خسائر الحيازة غير المحققة، مكاسب أو خسائر ترجمة أرصدة العملات الأجنبية المتوفرة في نهاية الفترة المالية.

إن جميع عناصر بنود هذه القائمة معرضة لإستخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية من

خلال إجراءات تغيرات و أهمية في زيادة رأس المال المدفوع أو تخفيضه و كذلك رأس المال المكتسب و رأس المال المحتسب.

4- أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة التدفقات النقدية: تعرض قائمة التدفقات النقدية جميع التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة من حيث مصادرهما وإستخدامها خلال فترة زمنية معينة، و يهدف إعداد هذه القائمة إلى مساعدة المستثمرين والدائنين والدارسين وغيرهم في تحليل النقدية خلال توفير معلومات ملائمة عن مصادر التدفقات النقدية كما يلي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> رضاني خديجة، "دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية" مذكرة ما ستر، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة أولكي محند أو لحاج، البويرة، 2012-2013، ص 71-72

<sup>2</sup> ليلي نجمة زغمار، مرجع سبق ذكره، ص77

- يقوم المحاسب بتصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية أو نفقات تمويلية والعكس وهذه الإجراءات والممارسات لا تؤثر ولا تغير في القيم النهائية؛
- وتستطيع الشركة كذلك دفع تكاليف التطوير الرأسمالي و تسجيلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة و تبعتها عن التدفقات النقدية الخارجة التشغيلية، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة؛
- تتوفر كذلك إمكانية التلاعب بالتدفقات النقدية التشغيلية بهدف التهرب جزئياً من دفع الضرائب فمن خلال عمل تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الإستثمارات وبعض حقوق الملكية وكذلك الحل بالنسبة للعمليات غير المكتملة حيث أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، إذ أن أي نقد يتم تسلمه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، ويتم إعتباره ناجماً عن نشاطات إستثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

### المطلب الثاني: تأثير المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية

تعد القوائم المالية المنتج النهائي للنظام المحاسبي فالمعلومات المحاسبية تستخدم في إتخاذ القرارات من قبل مستخدميها، ومن أجل زيادة الإعتمادية والشفافية في المعلومات المحتوات في القوائم المالية المعلنة وزيادة ثقة المستثمرين والأطراف ذات العلاقة في الشركة، فإن الإفصاح في معناه الواسع يعني نشر إعداد القوائم المالية بطريقة تتفق مع المبادئ المحاسبية مع إرفاق مجموعة التقارير والملاحظات والإيضاحات تتناول إيضاح أو تفصيل المعلومات الخاصة بالبنود الواردة في صلب القوائم بحيث لا تستخدم هذه القوائم كوسيلة للغش والتضليل.

ولقد أصبحت المحاسبة الإبداعية تسمى في الأدبيات المحاسبية بعملية نحت الأرباح أو " تعديل رقم الأرباح و التلاعب به "، وباتت العبارة تشير إلى هذا التلاعب حيث تضع الإدارة التنفيذية تصوراتها عن رقم الأرباح الذي تريد التقرير عنه

1. مظاهر المحاسبة الإبداعية و أثرها على القوائم المالية  
إن التلاعب في بيانات بعض الشركات المتمثل في تقليل النفقات الحقيقية و توضيح الإيرادات الحقيقية، ومن ثم إظهار أرباح وهمية من أهم الأساليب المستحدثة في تضليل القوائم المالية.

وفيما يلي بعض من تلك المظاهر التي يتم فيها استخدام المحاسبة الإبداعية وأثر كل منها في القوائم المالية<sup>1</sup> :

- إعتدال تقديرات الإدارة للمخزون والبضائع وعدم تحقيق مدقق الحسابات القانوني منها مما يؤدي إلى تضخيم الأرباح والموجودات المتداولة ؛
- تضمين جزء من المبيعات في الفترة اللاحقة أو الماضية مما يؤدي إلى التأثير في النتائج والأرباح؛
- تضمين المبيعات عقود بيع غير مؤكدة مما يؤدي إلى تضخيم المبيعات والأرباح ؛
- زيادة توزيعات أرباح الشركات التابعة إلى الشركة الأم، مما يؤدي إلى تضخيم أرباح الإستثمارات
- تسجيل بعض الإيرادات و/أو المصاريف غير العادية في الإحتياطات الخاصة و ليس في قائمة الدخل، يؤدي إلى التأثير إيجابا أو سلبا على الأرباح ؛
- تخفيض المخزون بشكل غير عادي في نهاية الفترة، مما يؤدي إلى تحسين معدلات دوران المخزون ؛
- تسريع تحصيل المدينين وتأخير دفع الدائنين في نهاية الفترة مما يؤدي إلى تحسين معدلات دوران للمدينين والدائنين ؛

## 2. أثر المحاسبة الإبداعية على وظيفة التدقيق

تعد قضية الغش من القضايا المهمة في الفكر المحاسبي والأكثر إثارة للجدل والضغوط التي تواجهها مهنة التدقيق في معظم دول العالم وتختلف الآراء داخل المهنة بشكل كبير. إن الإنهيار غير المتوقع لعدد كبير من المنشآت منذ أكتوبر 1987 والمعروف بإنهيار سوق المال والذي كان نتيجة الغش بواسطة المديرين والتنفيذيين وكذلك إنكشاف الغطاء عن فضائح إنهيار العديد من المنظمات العالمية في العام 2001 مثل world com.enron .zerox وغيرها والتي كان من أهم أسبابها التلاعب و سوء إستخدام الموارد المتاحة وتدني أخلاقيات بعض إدارات المنظمات ومكاتب التدقيق العالمية مثل آرثر أندسون و كذلك إخفاء بعض المعلومات الداخلية ومحاولة التضليل، كل ذلك قد دفع وحث على الإهتمام بالقضية و دور المدققين فيها،و تأسيسا على ما تقدم يبذل مجلس

<sup>1</sup> خلايفية ربحانة ، " دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية " ، مذكرة ماستر، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص تدقيق محاسبي ،جامعة الشهيد حمزة لخضر،الوادي، 2014-2015، ص56-57

الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) جهوداً أكثر إثارة لمواكبة رغبات و حاجات المجتمع المالي و في هذا الإطار أصدر IFAC سلسلة متعاقبة من المعايير لتطوير مسؤوليات مدققي الحسابات بشأن الغش، و لقد ابتدأت هذه السلسلة بمعيار رقم 10 لعام 1989 وأختتمت بمعيار التدقيق الدولي رقم 240 بأخر تعديلاته عام 2005<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: أثار ممارسة المحاسبة الإبداعية

من نتائج ممارسة المحاسبة الإبداعية ما إكتشف خلال السنوات القليلة الماضية من تلاعب و غش مالي وفساد إداري في بعض الشركات الأمريكية الدولية العملاقة، الأمر الذي أدى بها إلى الإفلاس، وما ترتب على ذلك من خسائر لأصحاب المصالح ومن هذه الشركات Enron et Arthur Andersen

Arthur Andersen

فقد أشارت جميع التحقيقات إلى وجود خلل في أخلاقيات وممارسة مهنتي المحاسبة و التدقيق، وسنحاول تقديم أهم النتائج المتوصل لها من خلال تقارير الخبرة حول هذه القضية كدلالة على دور المحاسبة الإبداعية فيما حدث<sup>2</sup>.

معظم التقارير ركزت و بشكل كبير على الجانب المحاسبي و الإفصاح ففي 2001/10/16 أعلنت الشركة عن تخفيض أرباحها بمبلغ 544 مليون دولار و الناتجة عن التعاملات مع شركات إستثمارية (LjM1 et LjM2) علما بأنها شركات شراكة مع، ENRON وقد تم إنشائها وإدارتها من قبل Fastow (موظف في Enron) كما أعلن عن تخفيض حقوق ملكية المساهمين بمبلغ 1.2 بليون دولار و المرتبطة بنفس العمليات السابقة.

<sup>1</sup> ليندا حسن الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص49

<sup>2</sup> عطوي سميرة، بديسي فهيمة، "الحوكمة وقاية من الفساد الإداري و المالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، العدد 28/27، ص21

وقد بدأت المشكلة الحقيقية بعد بضعة أشهر من الإعلان الأول، حيث أعلن عن إعادة هيكلة القوائم المالية للفترة، 1997-2001 بسبب أخطاء محاسبية متعلقة بشركات LjM1 و LjM2 and LjM2

والمدارة من قبل fastow et kopper هذا الأخير موظف سابق في ENRON ومالك لشركة

CHEW. Co وقد بينت إعادة هيكلة القوائم المالية تخفيضات تجاوزت تخفيضات الإعلان الأول. وتضيف اللجنة بأن إدارة Enron استخدمت تلك الشركات الإستثمارية في عمليات عديدة، وقد أصبحت تلك العمليات بشكل متقن قصد التلاعب وإظهار القوائم المالية بشكل جيد بحيث تخدم مصالح خاصة، وابتعدت تلك العمليات عن هدف المنفعة الإقتصادية أو التحوط لمخاطر مستقبلية فبعض العمليات لم تتبع فيها القواعد المحاسبية المتعارف عليها، وعليه لم يتم إظهار تلك الشركات الإستثمارية في القوائم المالية لشركة Enron كأصول و إلتزامات.

كما أنه هنالك عمليات أخرى تم تطبيقها بشكل غير لائق وغير صحيح وبموافقة المستشارين الماليين، حيث تم إطفاء بعض الخسائر الناتجة عن عمليات التحوط الوهمية، مع العلم بأن تلك العمليات لو كانت صحيحة لنتج عنها أرباحا لشركة Enron بإعتبارها المتحولة، وبالتالي كان يجب على الشركات الإستثمارية تعويض الخسائر، وتعد هذه العملية أخطر عملية تمت وساهمت في إنهيار الشركة، حيث أنها أظهرت في الأعوام السابقة أرباحا وهمية بلغت بليون دولار زيادة عن الربح الحقيقي.

لقد إتضح للجنة بعد الفحص بأن العمليات المحاسبية التي حدثت مع LjM1 و LjM2 و

chew

co والتي أدت إلى الإنهيار، كانت عمليات ذات هيكلية مغلوطة ومخالفة للمبادئ المحاسبية

المتعارف

عليها، علما بأن تلك العمليات تمت بموافقة وإشراف مدققي ومستشاري الشركة الخارجيين العاملين

بشركة التدقيق، ARTHUR ANDERSEN والدليل على ذلك مبلغ 5.7 مليون دولار المدفوع لهم مقابل تلك الإستشارات.

وتجدر الإشارة إلى أن تلك العمليات المغلوطة تتعلق بهيكله عمليات ما يسمى بشركات ذات الأغراض الخاصة Special purpose Entity. وتنص المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، بأن الشركة المتعاملة مع هذا النوع من الشركات يجب أن تعاملها كجهات مستقلة.

ما تجدر الإشارة إليه هو أن نتائج مثل هذه الممارسات قد تكون كارثية على كل الأطراف، مسيرين، أعضاء مجلس إدارة و مراجعيين، كما كان الوضع في المثال الإستدلالي وهنا تظهر الحاجة الملحة للبحث عن آليات لإيقاف مثل هذه الممارسات أو على الأقل التقليل من أثارها السلبية وبالتالي الوقاية منها.

### المبحث الثالث: دورة الرقابة الداخلية في حد من ممارسة محاسبة الإبداعية

أصبح الفساد والتلاعب في الحسابات المالية بمختلف الأساليب يدرج ضمن أهم الأسباب الرئيسية التي تعيق تحقيق تنمية إقتصادية مستدامة، ولعل عولمة هذه الظاهرة وإنتشارها في العالمين المتقدم والنامي وإهتمام المؤسسات والهيئات الدولية بها يجعلنا ندرك مدى خطورتها وتداعياتها السلبية خاصة على مختلف المؤشرات الإقتصادية الكلية المتحكمة في التنمية ويعتبر إنهيار شركتي إنرون الأمريكيتين من الأحداث التي لها تأثير كبير على مهنة (WORLD COM) وولدم (ENRON) المحاسبة و المراجعة خاصة وأنها إرتبطت بفقدان الكثير من أخلاقيات الأعمال من كبار المسؤولين في الشركة وأعضاء مجلس إدارتها، مما يلقي الضوء على



موضوع أخلاقيات باعتباره مانعا وواقيا من حدوث الإنهيارات والفضائح المالية، وفي ظل تعدد الإتجاهات لمحاولة تلافي تلك الممارسات المحاسبية للأخلاقية.

### المطلب الأول : سبل الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية

I. الإتجاهات والأساليب الحديثة لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية  
لا شك أن مكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية تعتبر من الأمور الصعبة و المعقدة ولهذا فإن على المهتمين في هذا المجال السعي بإستمرار لمعرفة التطورات الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وذلك لكشف تلك الممارسات ومن ثم محاولة الحد منها، وفيما يلي أهم الإتجاهات والوسائل الحديثة المستخدمة للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد منها<sup>1</sup>:

1. ظهرت فكرة لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الهزات العنيفة الناتجة عن التلاعب في التقارير المالية، والتي أسفرت عن قيام كل من بورصة نيويورك (NYSE) وهيئة سوق المال الأمريكية التنفيذيين تكون مهمتها تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه وذلك كمحاولة لزيادة إستقلاليته عند إبداء الرأي في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، ولهذا الأمر فقد أوصى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1967 جميع الشركات سواء المسجلة في البورصة أو العامة بضرورة إنشاء لجنة المراجعة وفي عام 1972 أصدرت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) توصيات بإلزام الشركات بإنشاء لجنة المراجعة وفي عام 1978 ألزمت بورصة نيويورك جميع الشركات المسجلة لديها بضرورة تكوين لجان المراجعة؛

2. بعد الإنهيارات الإقتصادية والأزمات المالية التي تعرضت لها العديد من إقتصاديات دول شرق

أسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في أواخر القرن العشرين والإنهيارات المالية في العديد من أسواق العالم وكذلك في ظل إنفتاح أسواق المال العالمية وعولمة الأسواق والإعتماد على شركات القطاع الخاص لزيادة معدلات النمو الإقتصادي للعديد من دول العالم و التوسع الهائل في حجم تلك الشركات أصبحت هنالك حاجة ماسة إلى وضع أسس و معايير أخلاقية مهنية جديدة، وقد أطلق على تلك المعايير والأسس الأخلاقية ما يعرف الان بمفهوم حوكمة الشركات CORPORAT GOVERNANCE وذلك للحد من ظواهر المحاسبة الإبداعية و الأضرار التي قد تنشأ من وجودها وذلك لعدم وجود الشفافية اللازمة و التي من شأنها رفع مستوى الإقتصاديات العالمية و المحلية ؛

<sup>1</sup> علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، "المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها"، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008، ص20-21

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

4. أما الوسيلة الأهم والأقوى فهي يقظة وكفاءة المراجعين و المراقبين و لجان المراجعة في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية التي يتبعها البعض، ويتم هذا الأمر عن طريق إختيار مكاتب التدقيق ذات الكفاءة و المصدقية العالية، حيث أن المراجع الكفاء و المتمكن يقوم على تصميم إجراءات المراجعة للحصول على تأكيد معقول عن التحريفات الناشئة عن المحاسبة الإبداعية التي يتم إكتشافها، والتي تعتبر جوهرية للقوائم المالية ؛

5. تنمية الثقافة المحاسبية بين المستثمرين و المهتمين ومستخدمي المعلومات المالية على مختلف

أطرافهم، ويتم هذا الأمر عن طريق أما التثقيف الذاتي الذي يقوم به بعض المستثمرين أو مستخدمي المعلومات المالية بغرض رفع مستواهم المحاسبي، أو عن طريق الجهات المعنية بسلامة وشفافية القوائم المالية وما يرد بها من معلومات سواء كانت تلك الجهات حكومية أو من القطاع الخاص وتتم عملية التثقيف عن طريق عرض برامج محاسبية تثقيفية وتعليمية أو إرسال رسائل توضحية أو عقد حلقات نقاشية لمستخدمي المعلومات المالية تشرح الممارسات الإبداعية التي تمارسها بعض الشركات وأهم التطورات في مجال المراجعة والمحاسبة ؛

مما سبق يتضح أن المراجع الكفاء يسعى عادة للحصول على أدلة إثبات كافية و مناسبة

تثبت أنه لم تحدث تحريفات أو أخطاء وهنا لا بد من الإشارة إلى نقطة مهمة و هي أنه و نتيجة

للقبوض الكامنة في عملية المراجعة فإنه توجد مخاطر لا يمكن تجنبها في عدم إكتشاف التحريفات

الجوهرية في القوائم المالية نتيجة لممارسات المحاسبة الإبداعية، فمن الممكن أن يتم إكتشاف

تحريفات وتجاوزات بالبيانات المالية للفترة التي يغطيها تقرير المراجع إلا أن هذا الأمر لا يعني

فشل المراجع بالتمسك بالمبادئ الأساسية و الإجراءات الضرورية للمراجعة، فأحيانا وبالرغم من

التمسك بتلك المبادئ والإجراءات فإنه من الممكن إكتشاف بعض التجاوزات والتحريفات بالقوائم

المالية.

II. دور حوكمة الشركات ومجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

1. دور حوكمة الشركات في الحد من المحاسبة الإبداعية:

إن ما يشهده العالم الآن من تحرير لاقتصاديات السوق أدى إلى زيادة حدة المنافسة بين المنظمات المختلفة، وفي بعض الحالات أدى إلى حدوث إنهيارات مالية نتيجة لجوء هذه المنظمات إلى إجراء الكثير من الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة، والتي تمثل نوعاً من التصرفات المهنية غير الأخلاقية من جانب الإدارة بصفتها وكيلة عن المساهمين، وذلك سعياً نحو تحقيق و تعظيم منافعها الذاتية على حساب هؤلاء المساهمين ولقد استخدمت في سبيل ذلك أدوات مختلفة أهمها التلاعب في السياسات المحاسبية لتأثير على الأرقام المحاسبية، مما تطلب ذلك إلى ضرورة الإستعانة بآليات حديثة للإدارة و الرقابة لتكون بمثابة إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال من خلال تفعيل الشفافية و المساءلة و العمل على تحقيق العدالة بين الأطراف المهنية<sup>1</sup>.

وعلى ضوء ذلك تظهر أهمية حوكمة الشركات لتغطية الفجوة المتوقعة بين مديري و

مالكي

الشركة نتيجة للممارسات السلبية التي قد تنشأ بالمؤسسة أو بالقطاع الخاص، والسعي لتعظيم القيمة السوقية للسهم مناسب لإستثماراتهم ومنه توفير موارد تمويلية محلية و عالمية للشركة، سواء عن

طريق

الجهاز المصرفي أو الأسواق المالية ومنه إستقرار نشاطها وإستبعاد إنزلاقها في مشاكل محاسبية

و

مالية و خلق فرص عمل جديدة<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> عماد سليم الأغا، مرجع سبق ذكره، ص10 .

<sup>2</sup> رفايية فاطمة الزهراء، "مساهمة الشركات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية – دراسة ميدانية"، ورقة، بحثية، جامعة محمد الشريف مساعدي، سوق أهراس، 2016، ص12

ولقد أظهرت نتائج الدراسات أن من أهم أسباب التعثر المالي و الفساد و إنهيار الشركات هو ضعف الحاكمية فيها، وأن إتباع القواعد السليمة لحوكمة الشركات يرفع من مستويات الأداء للشركات وكخلاصة للقول أن تطبيق حوكمة الشركات يساهم في رفع كفاءة العمل و تحسين أداء الشركات من الإستمرارية و المنافسة في السوق و مواجهة الأزمات المالية و الصمود أمامها، كما تعتبر آليات الحوكمة و الأسس الأخلاقية و ميثاق العمل و الشفافية التي تتضمنها مبادئ حوكمة الشركات لها دور مهم في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية و بالتالي الحد من تأثيراتها السلبية على أرقام القوائم المالية حتى يتمكن المستخدمون لها من إتخاذ قراراتهم بصورة صحيحة

1.

2. دور مجلس معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية: يتمثل دور مجلس إصدار معايير المحاسبة الدولية في إجراء تعديلات على معايير المحاسبة الدولية التي يصدرها و تغييرها لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، و كان يهدف من وراء هذا التغيير إلى عدة نقاط أهمها<sup>2</sup> :

- التقارب مع معايير المحاسبة الأمريكية ؛
  - الأخذ بعين الإعتبار التطورات الكبيرة والتغيرات التي حدثت و خاصة قيام العديد من دول العالم بإصدار معايير محاسبية تستند بشكل أساسي على معايير المحاسبة الدولية ؛
  - حدوث بعض التجاوزات والإستغلال السيئ من قبل بعض المحاسبين لتلك المعايير عبر إستغلالهم لبعض نقاط الضعف الموجودة بالمعايير و التي كانت أحد نتائجها ظهور المحاسبة الإبداعية ؛
- ومن هذا المنطلق فقد رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية إدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للإستغلال السيئ للمعايير القديمة وكذلك للقضاء على أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية و التي ظهرت في ظل المعايير المحاسبية الدولية القديمة.

<sup>1</sup> سيد عبد الرحمان عباس بلة، "دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد

12، 2012

<sup>2</sup> علي محمود الخشاوي و محسن ناصر الدوسري، مرجع سبق ذكره، ص 16

## المطلب الثاني: تعزيز أداء المدقق للحد من المحاسبة الإبداعية

تهدف عملية التدقيق وفقا للمعايير إلى توفير تأكيدات معقولة بأن القوائم المالية كوحدة واحدة بشكل عام خالية من أي تحريف جوهري أو غش أو تلاعب أو أي ممارسات من ممارسات المحاسبة الإبداعية وللوصول الى تلك التأكيدات المعقولة يجب أن تتوفر بالمدقق سواء على مستوى مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة عدة آليات وشروط تساعد على تعزيز أداء عمل المدقق للحد من الممارسات الإبداعية.

ومن أهم تلك الآليات والشروط ما يلي<sup>1</sup>:

- توفر الموارد البشرية المؤهلة والمدربة، حيث يعتبر توفر مثل تلك الكفاءات الضمان لحسن إنجاز الأعمال لتكفل بها مكتب التدقيق أو ديوان المحاسبة، وفي هذا الصدد فلا بد من مراعاة التناسب بين الأعمال والموارد البشرية عدديا ونوعيا، والاهتمام بنواحي التدريب والتعليم المستمر ونقل الخبرات والتجارب داخل منظومة التدقيق سواء كانت مكتب تدقيق أو ديوان محاسبة. وبهذا يجب أن يحتل الاستثمار في الموارد البشرية المرتبة الأولى في أولويات مكاتب المراجعة ودواوين المحاسبة، وفي مقابل ذلك وجب أن يكون لديها القدرة على الاحتفاظ بهذه الموارد للمدى الملائم.

- إن ممارسة مهنة التدقيق تحتاج إلى أشخاص ذو مواصفات خاصة، بحيث يتمتعوا بالوعي المهني والثقافة والإدراك الكافي بمختلف الأنشطة الاقتصادية والمستجدات في بيئة الأعمال العوامل التي قد تؤثر على المراكز المالية للعملاء أو في عناصر أو موارد أعمالهم أو في قدرتهم على الاستمرار، وبالإضافة الى ذلك الشعور بالاستقلالية والقدرة على ممارستها في الاتجاه الصحيح والإحساس بأهمية مايقوم به من أعمال.

- يجب على مكاتب التدقيق أو دواوين المحاسبة أن تقيم مدى إمكانية الاعتماد على ما تقدمه إدارة الشركة التي يتم التدقيق عليها من بيانات ومعلومات، وبسبب الحدود الطبيعية لمهمة التدقيق وإستحالة إحاطة المدقق بكافة المعاملات والأحداث الخاصة بالشركة بنسبة % 100 لذلك على المدقق أن يقيم إمكانية إنسحابه من المهمة أو الإعتذار عنها إذ علمهما يجعل لأمانة إدارة الشركة في ما تقدمه من بيانات أو معلومات محل شك، وفي هذا الصدد

<sup>1</sup> ناهض نمر محمد الخالدي، "دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد من أثارها على القوائم المالية"، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، 2014 صص.

فقد يكون من الواجب إعادة النظر في صياغة نموذج تقرير مراجعة القوائم المالية لكي تعكس بشكل أكثر تفصيلاً لطبيعة مهمة المدقق والحدود الطبيعية لهذه المهمة مع ذكر البنود أو الموضوعات التي يتوافر لديه دليل على صحتها غير إقرارات إدارة الشركة.

- إن مهمة المدقق ليست سهلة خاصة في ظل كبر وتشعب وتشابك أنشطة الشركات والتطور المستمر في أساليب الإنتاج والتسويق والتمويل، حيث أن المتعد قاصرة على أساليب التدقيق المستندي التقليدية والاطلاع على الدفاتر والقيود المحاسبية، إنما أصبحت موضوعات مثل أساليب تصوير القوائم المالية والافصاحات المختلفة المطلوبة بالمعايير المحاسبية والالتزامات غير المقيدة بالدفاتر في دائرة الاهتمام الأول للمدقق.

وختاماً يمكننا القول بأن غالباً من يقوم بعمل تلاعبات أو ممارسات المحاسبة الإبداعية من

المحاسبين من هو على مستوى عال من الحرفية والإبتكار لذا فمن الضروري أن يقابله من الطرف الآخر من المدققين سواء في مكاتب التدقيق أو مدققي دواوين المحاسبة من يكون على نفس المستوى أن ليتمكن أعلى، وذلك من أجل كشف تلك الممارسات والحد منها حتى يستطيع أن يصل إلى توفير التأكيدات المعقولة بخلو تلك التقارير المالية من أي انحرافات أو تلاعبات أو غش.

### المطلب الثالث: الإجراءات التي يطبقها المراقب الداخلي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية

على الرغم من إهتمام المدقق باكتشاف الأخطاء والغش الذي يقع في الدفاتر والتقارير المالية وإهتمام المنظمات المهنية و الباحثين في مجال المحاسبة والتدقيق بضرورة إلقاء مسؤولية الأخطاء والغش الجوهري على المدقق في مواجهة رغبات المجتمع المالي والقضاء إلا أن هذه الأخطاء والغش في تزايد مستمر حتى الآن لعدة أسباب أهمها<sup>1</sup>:

- كبر حجم منشآت الأعمال و إتساع نطاق أعمالها والخدمات الخاضعة للتدقيق ؛
  - إختلاف المنظمات المهنية و الباحثين في مجال المحاسبة و التدقيق حول تحديد إرتباط مسؤولية إكتشاف الأخطاء و الغش بالدفاتر و التقارير المالية بالإدارة أم المدقق ؛
  - إن المعايير و التشريعات المهنية إقتصرت مسؤولية المدقق عن الأخطاء و الغش في حدود نطاق الفحص الذي قام فيه إذا بذل العناية المهنية اللازمة ؛
- و في ما يلي الإجراءات التي ينفذها المدقق الداخلي للحد من إستخدام الإدارة لأساليب المحاسبة

الإبداعية لحماية حقوق الأطراف ذات المصالح في الشركة.

<sup>1</sup> محمد مطر، ليندا حسن نمر الحلبي، "دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية"، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2009، ص16

I. الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة المركز المالي: تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة المركز المالي إلى تحسين المركز المالي للشركة وذلك من خلال تضخيم قيم الأصول أو تخفيض قيم المطلوبات أو كليهما معا وذلك بغرض تحسين عرض النسب المشتقة منها مثل نسب السيولة أو الربحية أو غيرهما وسنبين أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة المركز المالي من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها:

### 1. النقدية:

#### ● إجراءات المحاسبة الإبداعية:

- عدم الإفصاح عن بنود النقدية المقيدة ؛
- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة بنود النقدية من العملات الأجنبية ؛
- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين نسب السيولة؛

#### ● إجراءات المدقق المضادة:

- إستبعاد النقدية المقيدة عند إحتساب السيولة
- التحقق من صحة أسعار الصرف و ت صحيح الخطأ إن وجد.

### 2. الإستثمارات المتداولة:

#### ● إجراءات المحاسبة الإبداعية:

- تقييم الإستثمارات المتداولة بأسعار السوق الغير الصحيحة ؛
- إعادة تصنيف الإستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية؛

- الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة أو المحافظة على قيمة الأصول المتداولة لتحسين نسب السيولة ؛
- إجراءات المدقق المضادة:
  - التحقق من صحة الأسعار المستخدمة؛
  - التحقق من مبررات إعادة التصنيف حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية
- 3. المخزون السلعي:
  - إجراءات المحاسبة الإبداعية:
    - تضمين كشوفات الجرد بضاعة راکدة او متقدمة أو تالفة؛
    - التغيير الغير مبرر في طريقة تسعير المخزون مثلا من w.a إلى FIFO .
    - الهدف: تهدف الإدارة الى زيادة قيمة المخزون السلعي لزيادة قيمة الأصول المتداولة و التأثير في نسب السيولة ؛
  - إجراءات المدقق المضادة:
    - فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي للأصناف في المخزن ؛
    - مراجعة رأي الإدارة حول مبررات التغيير وأثر ذلك على القوائم المالية.
- 4. الأصول غير الملموسة:
  - اجراءات المحاسبة الإبداعية:
    - المبالغة في تقييم الأصول غير الملموسة بما يخالف الأسس الصحيحة؛
    - الإعتراف بالأصول الغير الملموسة بشكل يخالف المعايير المحاسبية كالإعتراف بالشهرة غير المشتراة ؛



- الهدف: تهدف الإدارة إلى زيادة قيمة موجودات الشركة لتحسين نسب الملاءمة المالية بالإضافة إلى تحسين رقم الربح عن طريق تخفيض مصروف إطفاء هذه الأصول؛

• إجراءات المدقق المضادة:

- التحقق من صحة الأسس المتبعة في التقييم وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة؛
- التحقق من الإقرار من الأصول الغير ملموسة غير المشتراة وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي.

II. الإجراءات التي يطبقها المدقق للحد من الأساليب الممارسة على قائمة الدخل

تهدف الإدارة من أساليب المحاسبة الإبداعية التي تمارسها على عناصر قائمة الدخل

(الإيرادات

والمصروفات) إلى تحسين الربح بإظهار أرباح صورية (غير حقيقية) وذلك من خلال تضخيم المبيعات أو تخفيض المصروفات أو كليهما معا وذلك من أجل تحسين النسب المالية التي تدخل أرقام المبيعات و كلفتها و صافي الدخل في إحتسابها كنسب الربحية و كفاءة النشاط و سنعرض أهم إجراءات المحاسبة الإبداعية المتعلقة بقائمة الدخل والهدف من تنفيذها والإجراءات المضادة التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها.<sup>1</sup>

1. رقم المبيعات:

• إجراءات المحاسبة الإبداعية:

- إجراء صفقات بيع صورية قبل إنتهاء الفترة المالية، ليتم إلغاؤها لاحقاً في الفترة

المالية التالية؛

<sup>1</sup> ليندا حسن نمر الحلبي، مرجع سبق ذكره، ص64

- إجراء صفقات بيع حقيقية ولكن بشروط سهلة؛
- الهدف: تهدف الإدارة بممارستها لأساليب المحاسبة الإبداعية لتحسين رقم المبيعات في قائمة الدخل عن طريق زيادته بمبيعات صورية، ومن المؤشرات على هذه الإجراءات الزيادة غير الاعتيادية في حجم المبيعات عن السنوات السابقة؛
- إجراءات المدقق المضادة:
  - التحقق من فواتير البيع وخصوصاً للصفقات المنفذة مع الأطراف ذات العلاقة بالشركة..
  - التحقق من شروط الإنتمان بما فيها شروط السداد.
- 2. تكلفة البضاعة المباعة:
- اجراءات المحاسبة الابداعية
  - قيام المؤسسة بتسليم مخزونها السلعي الذي سبق تقييمه بطريقة (LIFO) ؛
  - التغيير الغير مببر في طريقة تقييم المخزون؛
  - الهدف: تهدف الإدارة إلى تخفيض تكلفة البضاعة المباعة في قائمة الدخل لزيادة الأرباح؛
- إجراءات المدقق المضادة:
  - التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست صورية.
  - الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثره على البيانات المالية.
- 3. البنود الاستثنائية والبنود غير العادية:
- اجراءات المحاسبة الإبداعية:

- تضمين ربح التشغيل أرباح عن بنود إستثنائية أو غير عادية دون الإفصاح عن طبيعة تلك البنود؛

- الهدف: تهدف الإدارة إلى تحسين ربحية الشركة من عملياتها التشغيلية من خلال أنشطة غير تشغيلية؛

● إجراءات المدقق المضادة:

- إستبعاد أرباح تلك البنود من الربح التشغيلي.

III. الإجراءات والاختبارات التي يتوجب على المدقق الداخلي تطبيقها للحد من آثار المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية:

على كل من المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية السعي لمعرفة التطورات المهنية الخاصة بالمحاسبة الإبداعية وإدراك إجراءات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفقات النقدية وقائمة المركز المالي وقائمة الدخل حتى يكون هذا الإجراء متبوعاً بإجراء مضاد لمواجهة الإجراء الإبداعي وإدارته وجعله موضوع عناية من قبلهم. ومن الإجراءات المضادة مايلي<sup>1</sup>:

- التحقق حول تغيير طريقة إحتساب قسط الإهلاك للأصول الثابتة؛

- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية؛

- التحقق من نتيجة أعمال المنشآت التابعة وتأثيرها على قائمتي الدخل و المركز المالي؛

- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون ومن طرق التقييم والتسعير؛

<sup>1</sup> ميساء محمد سعد أبو تمام، "مدى إدراك المحاسبين والمدققين والمحللين الماليين ومستخدمي البيانات المالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي"، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة و التمويل، جامعة الشرق الأوسط،، 2012-2013 صص-70 .

ومن أساليب التحليل لقائمة التدفقات النقدية الربط المعلوماتي لمحتوى قائمة التدفقات النقدية مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي للخروج بدلالات واضحة ويتمثل ذلك في:

- مقارنة صافي الربح مع صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ؛
- مقارنة المبالغ المحصلة من العملاء مع الإيرادات مع النقدية من الأنشطة التشغيلية؛ كما تظهر في قائمة التدفقات النقدية:

المدينة إذ أنه من الممكن أن يكون جزءًا كبيرًا من الحسابات غير قابل للتحصل مقارنتها مع الزيادة في الإيرادات؛

- مقارنة المشتريات خلال الفترة مع المدفوعات للموردين، وجود مفارقات ينجم عن تعثر مالي للمنشأة؛

كما تظهر في قائمة الدخل حيث أن وجود فروق ضخمة يدل على أنه تم رسمة جزء من النفقات

الجارية على غير ما تقضي به المعالجة المحاسبية السليمة أو العكس ؛

- مقارنة دوران المخزون مع التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية؛ عند ظهور رقم المخزون عالي والتدفقات النقدية التشغيلية سالبة يدل على أن تقييم المخزون لم يخضع للمعايير المحاسبية المتبعة؛

- وجود صافي ربح مرتفع وتدفق نقدي منخفض دليل على استخدام منشأة الأعمال طرقًا وقواعد محاسبية مشكوكًا فيها لإظهار رقم ربح صوري وبالتالي توزيع أرباح غير حقيقية.

## خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه خلال هذا الفصل نستخلص أن المحاسبة الإبداعية لا تتوافق مع المنظور الأخلاقي، حيث يقوم من خلالها المحاسبين بإستغلال الثغرات المتاحة في المبادئ و المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لإعطاء صورة غير حقيقية عن الشركة بهدف تضليل مستخدمي القوائم المالية سواء لأطراف ذوي المصلحة بالشركة كالمستثمرين أو الدولة ممثلة لمصلحة الشركة و كل هذا يحدث من خلال عدة أساليب تستخدم في إعداد القوائم المالية، حسب ذكاء و خبرة المحاسب مما ينجر عنها معلومات محاسبية و مالية غير.

## الفصل الثالث

دراسة ميدانية لدى مركز

الضرائب الجهوي لسيدي

علي مستغانم

## تمهيد الفصل

يتطلب التأكد من مدى صدق التصريحات الجبائية المقدمة من طرف المكلف بالضريبة أن يلتزم بنصوص القوانين الجبائية و عدم الإخلال بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وعلى العون المدقق القيام بإجراء عملية الرقابة في محاسبة المكلف بهدف التمكن من معرفة مدى صدق تلك التصريحات، و لنجاح تلك المهمة يسعى جاهدا لتحقيق ذلك بواسطة مساهمته في دعم الرقابة الجبائية للحد أو على الأقل التخفيف من ظاهرة التهرب الضريبي و فرض العدالة الضريبية من جهة التي تعتبر من أهم قواعد الضريبة.

و عليه اعتمدنا في معالجة البحث على المنهج الوصفي و التحليلي، و هذا بتخصيص هذا الفصل الأخير للقيام بدراسة ميدانية بمركز الجوارى لبلدية سيدي علي، و بالتحديد مكتب الأبحاث و المراجعات لتسليط الضوء على لكل متطلبات البحث في المجال التطبيقي، الذي سنرتشف من خلاله مدى مساهمة و دور الرقابة المحاسبي في دعم الرقابة الجبائية.

**المبحث الأول : تقديم مركز الجوّاري لبلدية سيدي علي**

نظرا لأهمية الرقابة المحاسبي في مجال الرقابة الجبائية تم اختيار مركز الجوّاري لبلدية سيدي علي وبالتحديد مكتب الأبحاث و المراجعات.

في هذا المبحث سنتعرف على تنظيم و مهام مركز الجوّاري لبلدية سيدي علي ، وذلك من خلال الإطلاع على هيكلها الإداري و التنظيمي، إضافة إلى عرض تنظيم و خصائص و المهام المخولة لمركز الضرائب.

**المطلب الأول : التعريف بمركز الجوّاري لبلدية سيدي علي<sup>1</sup>**

مركز الضرائب هو مركز تسيير موحد يجمع تحت إشراف رئيس

المركز كل مهام التسيير والتحصيل، والمراقبة و المنازعات التي تتكفل بها حاليا المفتشيات و القباضات ، و مديريات الضرائب الولائية .

بهذا الصدد ،يشتر مركز الضرائب المحاور الجبائي الوحيد للمكلفين بالضريبة التابعين

بمجال اختصاصه وهم:

- المؤسسات الخاضعة للنظام الحقيقي و النظام المبسط.
- المهن الحرة.
- المؤسسات غير الخاضعة لمجال اختصاص مديريات كبريات المؤسسات.

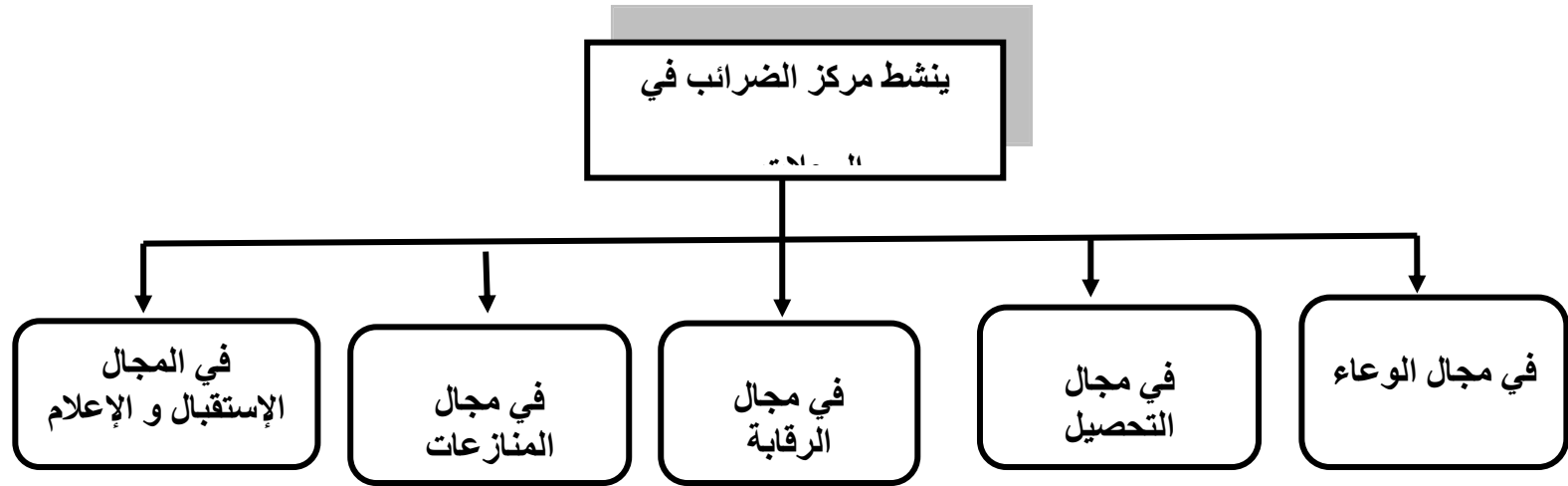
**المطلب الثاني : الدور الجبائي لمركز الجوّاري لبلدية سيدي علي**

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ،وزارة المالية ،المديرية العامة للضرائب، "الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة"، 2017،



ينشط مركز الضرائب في المجالات الرئيسية الموضح في الشكل التالي :

الشكل رقم (III-01) مهام مركز الجوارى للضرائب سيدى علي



المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات

#### أ. في مجال الوعاء

- يمسك و يسير الملفات الجبائية للشركات و غيرها من الأشخاص المعنيين بعنوان المداخل الخاضعة للضريبة على أرباح الشركات.
- مسك و تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالضريبة الخاضعين للنظام الحقيقي للإخضاع الضريبي بعنوان الإرباح الصناعية والتجارية و الإرباح الغير التجارية.
- إصدار و معاينة و المصادقة على الجداول و قوائم التحصيلات و شهادات الإلغاء أو التخفيض.

#### ب. في مجال التحصيل

- التكفل بالجداول و سندات الإيرادات و تحصي الضرائب و الرسوم و الأتاوى.
- التكفل بالعمليات المادية للدفع و التحصيل و تقدير الأموال النقدية.
- ضبط الكتابات و الحسابات و مركزة تسليم القيم.

#### ت. في مجال الرقابة

- البحث و تحصيل و استغلال المعلومات الجبائية و مراقبة التصريحات.
- إعداد و انجاز برامج التدخلات و المراقبة لدى الخاضعين للضريبة و تقييم نتائجها.

#### ث. في مجال المنازعات

- دراسة و معالجة الشكاوي.
- متابعة المنازعات الإدارية و القضائية.
- تسديد قروض الرسوم.

ج. في مجال الاستقبال و الإعلام

- ضمان مهمة استقبال و إعلام المكلفين بالضريبة.
- التكفل بالإجراءات الإدارية الخاصة بالوعاء الضريبي لا سيما تلك المتعلقة بإنشاء المؤسسات و تعديل قوانينها الأساسية.
- تنظيم و تسيير المواعيد.
- نشر المعلومات و الآراء لصالح المكلفين بالضريبة التابعين لاختصاص مركز الضرائب.

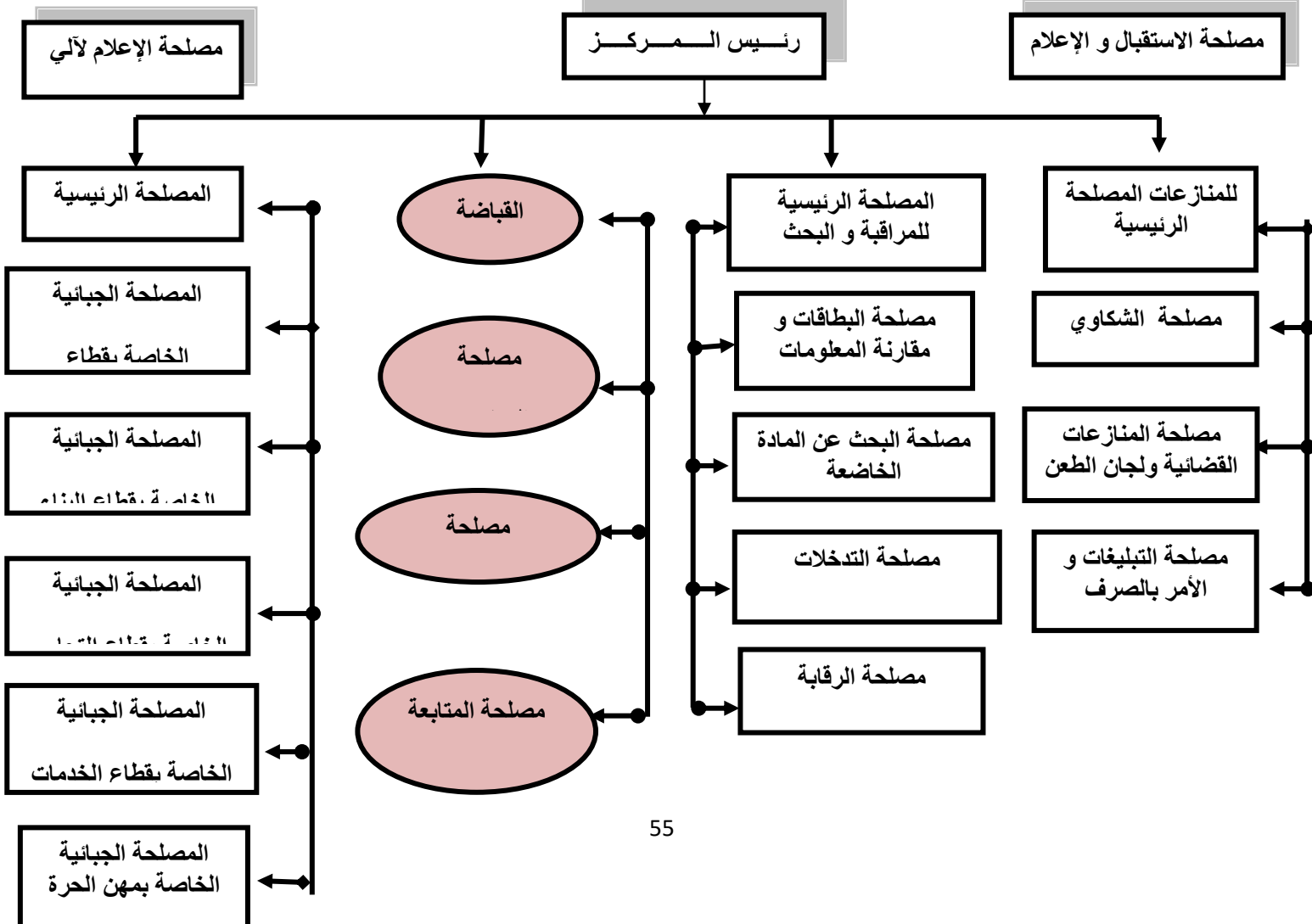
المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى لبلدية سيدي علي

إن الإدارة الجبائية لها عدة هياكل مركزية و جهوية و أخرى ولائية وفق قوانين تشريعية و

تنظيمية تحدد فيها الاختصاصات الإقليمية لكل هيئة إدارية، و عليه سنعرض الهيكل التنظيمي

لمركز الجوارى لبلدية سيدي علي.

الشكل رقم (III-02) الهيكل التنظيمي لمركز الجوارى لبلدية سيدي علي



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على المعلومات

### المبحث الثاني : الدراسة الميدانية في طرق الرقابة الجبائية

انتقلنا إلى مركز الجوارى للضرائب سيدي علي وبالتحديد لمكتب الأبحاث والمراجعات التابع للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية بقصد إجراء دراسة حالة عن موضوع البحث و هذا بغرض الإجابة على إشكالية البحث واختبار الفرضيات الموضوعية من طرفنا ،تم اختيار ملف جبائي خاضع للرقابة الجبائية و بالأخص الرقابة في محاسبة المكلف بالضريبة.

#### المطلب الأول : التحقيق في محاسبة المكلف

الإجراءات التحضيرية هي أولى الأشغال التي يقوم بها العون المدقق قبل أن يبدأ عمله ،و التي تنحصر في جلب الملف الجبائي الموجود على مستوى مفتشية الضرائب التابع لها و دراسته.

#### 1.1 التعرف على الهوية الجبائية للمكلف

المكلف السيد خالد عثمان المعني بعملية الرقابة المحاسبي يمثل صاحب مؤسسة ذات شخص وحيد و ذات مسؤولية محدودة EURL رأسمالها الاجتماعي بلغ 2.616.000 دج و الكائن مقرها بولاية مستغانم ،و تمارس نشاط خدمي يتمثل في عيادة طبية و جراحية ،والتى تم إنشائها 2005/03/22

يخضع هذا النوع من النشاط الخدمي إلى كل من:

- الرسم على النشاط المهني TAP .
- الرسم على القيمة المضافة TAV .
- الضريبة على أرباح الشركات IBS .
- الضريبة على الدخل الإجمالي IRG .

في حين السنوات المعنية بالرقابة و التي لم يمسهما التقادم هي 2015-- 2016 – 2017 – 2018 ، والقضية منجزة من الفرقة الأولى.

### 1.2. الإجراءات التمهيدية

بعد الإطلاع على الهوية الجبائية للمكلف السيد خالد عثمان قام العون المدقق بالإجراءات التمهيدية التالية:

- إرسال إشعار بالرقابة في المحاسبة رقم 09-149 الصادر بتاريخ 2019/03/17 إلى المكلف السيد خالد عثمان و مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و تم التسليم إلى المسير شخصيا، مع إعلامه بالمدة التي يمنحها القانون و هي عشرة (10) أيام لتحضير الدفاتر و الوثائق المحاسبية اللازمة، و بإمكانه الاستعانة بوكيل من اختياره.
- سحب الملف الجبائي من مفتشية الضرائب المسيرة للملف مقابل وصل استلام بعد تحرير طلب السحبو هذا بغرض دراسة الملف مع استغلال المعلومات و الوثائق الموجودة فيه أحسن استغلال.
- فحص مختلف الوثائق و التصريحات التي تضمنها الملف الجبائي ، و الاطلاع على مواعيد اكتاب مختلف التصريحات الدورية المعنية بعملية الرقابة خاصة منها تصريحات الميزانية و لواحها.
- نقل مباشر لأصول و خصوم الميزانية مع جدول حسابات النتائج للسنوات محل الرقابة على جدول مقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة التي تعتبر استمارات تخص الإدارة الجبائية المملوءة من طرف المفتشية و التي تعتبر وثيقة تلخيصية- G50 فحص وثيقة مراقبة التصريحات الشهرية للتصريحات المقدمة.
- مرورا بالإجراءات التمهيدية أعلاه تم الحصول على الجدولين التاليين (الحالة المقارنة للميزانيات و كشف المحاسبة) و المتعلقة بالمكلف المعني بالرقابة و التي من خلالها نستطيع معرفة مختلف حسابات الميزانية و حسابات التسيير و النتائج للسنوات المعنية بالرقابة من أجل مقارنتها لاكتشاف النقائص و التجاوزات التي يمكن أن تحدث من طرف المكلف.

الجدول رقم (III-01) : حالة مقارنة الميزانيات (الوحدة (دج))

العناصر	من 2015/01/01 إلى 2015/12/31	من 2016/01/01 إلى 2016/12/31	من 2017/01/01 إلى 2017/12/31	من 2018/01/01 إلى 2018/12/31
الأصول: المباني	7.285.886	7.544.829	7.464.833	7.124.015
معدات و أدوات	7.285.886	1.949.789	1.63.076	4.364.343
معدات النقل	2	2	2	2
تجهيزات أخرى	193.648	186.276	136.487	95.695
استثمارات قيد التنفيذ	0	3.866.896	3.866.896	0
المخزونات	0	0	153.136	754.872
مدينو الاستثمارات	67.500	67.500	67.500	67.500
حساب جاري	19.748	142.675	278.796	278.796
للشركاء	4.117	4.292	4.292	4.292
ديون الزبائن	816.546	1.786.095	1.630.620	1.669.139
تسيقات الاستغلال	10.494.640	7.089.757	7.916.863	9.240.154
النقديات	14.168	14.186	14.168	14.168
حساب الخصوم المدينة				
إجمالي الأصول	21.060.801	22.652.261	23.172.699	23.612.976

2.616.000	2.616.000	2.616.000	2.616.000	الخصوم: راس مال
271.238	271.238	271.238	0	الاجتماعي
1.985.825	1.985.825	1.985.825	0	احتياطات قانونية
4.375.000	4.375.000	4.375.000	0	احتياطات أخرى
				فائض القيمة الناتج
4.375.000	4.375.000	4.375.000	4.285.596	عن التنازل
				فائض القيمة من إعادة
485.558	421.772	0	1.282.438	التقدير
20.000	20.000	20.000	20.000	نتائج رهن
0	691.574	691.574	691.574	التخصيص
557.510	346.772	64.176	77.343	قروض أخرى
1839.513	1.480.182	1.485.346	193.902	حساب جاري
4.536.812	2.078.138	4.321.832	3.057.086	للشركاء
2.275.844	2.078.138	2.113.947	2.071.480	ديون الموردين
364.107	63.787	921.774	6.756.409	ضرائب ورسوم
				مستحقة
				تسبيقات بنكية
				ديون استغلال أخرى
				نتيجة الدورة ربح

23.612.976	23.172.669	22.652.261	21.060.801	إجمالي الخصوم
------------	------------	------------	------------	---------------

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مركز الجوارى للضرائب سيدي علي ،

سنة 2019 .

الجدول رقم (III-02) : كشف المحاسبة (الوحدة (دج)

من 01/01/2018 إلى 12/31/2018	من 01/01/2017 إلى 12/31/2017	من 01/01/2016 إلى 12/31/2016	من 01/01/2015 إلى 12/31/2015	
-	741.800	2.708.800	5.434.300	دائن مبيعات بضاعة
-	741.800	2.708.800	3.014.329	مدین بضاعة مستهلكة
-	-	-	2.419.971	الربح الخام(دائن-مدین)(1)
-	-	-	%44.53	النسبة الخامة=الربح الخام*100/المبيعات
-	-	-	-	إنتاج مباع
-	-	-	-	إنتاج مخزن
-	-	-	-	دائن إنتاج مؤسسة لنفسها
6.1314.000	3.412.900	4.913.268	8.317.410	أداء خدمات
-	-	-	88.207	تحويل تكاليف الإنتاج
-	-	-	-	القيمة المضافة
6.314.000	3.421.900	4.193.268	8.225.617	إجمالي الدائن
2.226.005	478.030	936.38	938.841	مدین موارد و لوازم المستهلكة
407.110	511.355	5	349.490	

		408.92		الخدمات
		6		
2633.115	989.385	1.345.311	1.288.331	إجمالي المدين
3.680.885	2.432.515	3.567.957	6.937.286	الربح الخام(دائن-مدين) (2)
%58.29	71.08%	%71.61	%84.39	النسبة الخامة= القيمة المضافة*100/الإنتاج المباع
3.680.885	2.432.515	3.567.986	9.357.257	الربح الخام 2+1
-	-	-	-	دائن منتجات متنوعة
-	-	14.154	32.138	تحويل أعباء الاستغلال
3.680.885	2.432.515	3.582.112	9.389.395	إجمالي الدائن
1.663427	1781.557	2.249.382	1.542.400	نتيجة الإستغلال
122.855	90.611	162.061	295.508	مصاريف المستخدمين
-	51.940	84.240	77.415	ضرائب و رسوم
5.160	4.122	57.015	105.053	مدین مصاريف متنوعة
1.523.239	440.498	550.884	696.452	الاهتلاكات
				المؤونات
3.314.681	2.368.728	3.103.582	2.7116.828	إجمالي المدين
3.66.204	63.787	478.530	6.672.567	دائن رصيد نتيجة الإستغلال
-	-	-	223.717	منتجات اخرى
366.204	63.787	478.530	6.896.284	إجمالي الدائن
-	-	-	223.717	مدین رصيد نتيجة الاستغلال
2.097		56.756	130.875	أعباء أخرى



2.097	-	421.774	92.842	النتيجة الصافية إجمالي المدين
2.097	-	42.601	7.353	أعباء غير قابلة للتخفيض
3.66.204	63.787	464.375	6.772.762	الربح الصافي (دانن-مدين)
5.79	1.86	6.09	49.58	نسبة صافية=الربح الصافي*100/رقم الاعمال

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مركز الجوارى للضرائب سيدي علي ،

سنة 2019

بعد قيام العون المدقق بالإجراءات التمهيديّة و جمع المعلومات اللازمة لمباشرة مهامه التي دامت حوالي أربع 04 أشهر من الفحص و الرقابة في الملف الجبائي للمكلف السيد خالد عثمان من جهة و من الدفاتر و الوثائق المحاسبية من جهة أخرى ، و التي أفرزت عدة تجاوزات نلخصها فيما يلي:

#### التقييم الأولي لعملية الرقابة المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ الأولي رقم 348/16 الصادر بتاريخ 2019/02/05 و المتضمن أهم الملاحظات و النتائج الأولية التي تحصى عليها أثناء قيامه بمقارنة الميزانيات و كشف المحاسبة تعرض الأحداث كالتالي:

- بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالرقابة في المحاسبة انتقل العون المدقق إلى مقر المكلف يثبت من حيث الشكل وخاصة بتقديم الدفاتر المحاسبية التي كانت إيجابية

بمطابقتها للنصوص القانونية ، أما من حيث مضمون المحاسبة فقد تم كشف عدة نقائص و تجاوزات في كل سنوات ومن أهمها نجد :

- ✓ الدفاتر الخاصة بالمرضى المقبولين لإجراء عمليات جراحية و المقدم من طرف المكلف غير مؤشر من الجهة المختصة وهذا مايفقده المصادقية .
- ✓ خطأ بعدم تصريح الإيرادات المتعلقة برقم الأعمال الخاضع للرسم القيمة المضافة بنسبة 7 % .
- ✓ عدم التصريح الفعلي للإيرادات المحققة و المتعلقة بالعمليات الجراحية مع إغفال الإيواء و الإطعام الخاصة بالمرضى .
- ✓ التقليل في التصريح بالأرباح المحققة وهذا باستعمال التضخيم في الأعباء .

❖ بالنسبة لسنة 2015 :

- ✓ وجود مرضى أجريت لهم عمليات جراحية و غير مسجلين في السجل القانوني ويتعلق الأمر بالإتفاقية المبرمة مع موظفي التربية للولاية .
- ✓ تسجيل مشتريات قارورات الدم بمبلغ 1150.000 دج لكن حسب وصل الشراء بلغت 1.500 دج
- ✓ مشتريات مواد البناء بفاتورتين رقم 05-768 بقيمة 108.900 دج و 05-776 بقيمة 637.445 دج فتم تحميلها ضمن مواد المستهلكة دون ظهور أي تغيير في حساب المباني .

❖ بالنسبة لسنة 2016 :

- ✓ عدم التسجيل المحاسبي للتحويلات المالية الخاصة بالحساب البنكي و تسجيل مشتريات دون سند قانوني .
- ✓ الاستثمارات قيد التنفيذ بقيمة 3.866.896 دج تتعلق بمشروع قيد الإنجاز ، لكن وجدنا أن المكلف اقتنى تجهيزات تامة الصنع لا تحتاج الانتظار لكي ترحل إلى حساب التجهيزات الاجتماعية .
- ✓ الفاتورة المقدمة رقم 06-16 المتعلقة باقتناء التجهيزات الجراحية والتي لا تتطابق مع الشروط القانونية التي تحدد صيغ تحرير الفاتورة ، وهذا بوجود نقائص مهمة كالهوية الجبائية للمورد وعدم تقييدها محاسبيا .

❖ بالنسبة لسنة 2017:

- ✓ الاختلاف في أرصدة حساب الرسوم المسترجعة في محاسبة المكلف وفي التصريحات الشهرية G50 .
- ✓ عدم التصريح ببعض الإيرادات بعملية الولادة العادية و الولادة القيصرية مع إغفال بعض العمليات الجراحية و الإيرادات المتعلقة بالإيواء و الإطعام .

❖ لسنة بالنسبة 2018 :

- ✓ تباين في التصريح برقم الأعمال السنوي في الميزانية و التصريحات G50 بفارق 3.092.00 دج
- ✓ تقديم فاتورة شراء أدوية من صيدلية بختم و إمضاء صيدلية أخرى مع وجود نقائص في الهوية الجبائية .

و بعد كل هذه التجاوزات و الاغفالات على مستوى الكشوفات ،يرى العون المدقق برفض محاسبة المكلف طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية ،كما يتم تسوية الوضعية عن طريق إعادة تقدير رقم الأعمال الخاضع طبقا لأحكام المادة 44 من نفس القانون .

● إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم  
حسب المادة 217 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المتماثلة يتم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الإيرادات الصافية المحققة من نشاطات العيادة و هذا بالاعتماد على عدة مصادر كمديرية الصحة ،سجل المواليد ، تصريحات و توضيحات المكلف أو عن طريق الحوار التفاوضي بين العون المدقق و المكلف .

الجدول رقم (III-03) : إعادة تشكيل رقم الأعمال الخاضع للرسم (الوحدة دج)

2018		2017		2016		2015		التعيين
السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	السعر	العدد	
7.000	160	8700	178	9.400	203	9.400	330	عمليات الولادة العادية
1.200	54	1.200	154	1.200	14	1.200	19	عمليات الختان
200	50	200	233	150	180	150	180	فحص طبي عام
500	280	500	120	300	1000	300	1000	فحص طبي خاص
5.000	184	4.000	146	2.000	200	2.000	485	الإطعام للمرضى
1.000	160	1.000	178	1.000	203	1.000	330	إطعام الحوامل
3.864.000		3.358.000		6.26.368		11.785.990		العمليات الجراحية

1.350.000	-	-	-	خدمات التحاليل الطبية
7.628.800	5.959.400	9.120.368	16.537.790	رقم الأعمال محقق

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مركز الجوارى للضرائب سيدى علي ،

سنة 2019.

أ. تسوية الرسم على النشاط المهني  
بعد تحديد رقم الأعمال الخاضع للرسم على النشاط المهني حسب المادة 222 من قانون الضرائب  
المباشرة و الرسوم المتماثلة .

الجدول رقم (III-04) : تسوية الرسم على النشاط المهني الوحدة (دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018
رقم الأعمال المحقق	16.537.790	9.120.386	5.959.400	7.628.800
رقم الأعمال المصرح به	13.571.710	7.622.068	4.163.700	3.222.000
فرق رقم الأعمال الخاضع	2.966.080	1.498.300	1.795.700	4.406.800
الرسم على النشاط المهني 2%	59.321	29.966	35.914	88.136
العقوبات المفروضة	8.898	2.996	3.591	13.220
مجموع الحقوق و العقوبات	68.219	32.962	39.505	101.356

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مركز الجوّاري للضرائب سيدي علي ،

سنة 2019 .

#### ب. تسوية الرسم على القيمة المضافة

حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال و النشاط الممارس من

طرف المكلف يخضع رقم الأعمال المتعلق بنشاط العيادات الطبية إلى الرسم على القيمة المضافة

بمعدلين : 9 % للفحوصات الطبية ، أما المعدل 19 % متعلق بالإيواء و الإطعام .

الجدول رقم (III-05): تسوية الرسم على القيمة المضافة (الوحدة:دج)

التعين	2015	2016	2017	2018
رقم الأرقام المحقق	16.537790	9.120.368	5.959.400	7.628.800
رقم الأرقام المصرح به	8.317.400	4.913.257	3.421.900	3.232.000
فرق رقم الأعمال الخاضع	8.400.390	4.207.111	2.537.500	4.396.800
الرسم على قيمة المضافة	441.477	182.197	164.225	388.576
العقوبات المفروضة	110.369	27.329	24.633	97.144
مجموع الحقوق و العقوبات	551.846	209.526	188.858	485.720

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ،مكتب الأبحاث و المراجعات،مركز الجوارى للضرائب سيدي علي

2019 سنة

### ت. تسوية الرسم المسترجع على المشتريات

حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد ان المكلف الحق في إسترجاع

الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون، و عليه تبين وجود عدة تجاوزات من طرف

المكلف ، بالنسبة لسنة 2015 الرسم المسترجع خاص بفاتورتي شراء و موادبناء ، أما الدورة

2016 الرسم المسترجع يتعلق بمشتريات غير مصرح بها الخاصة بالعتاد الطبي مع عدم وجود

وثائق تثبت صحة وجود مشروع للبناء داخل العيادة .

## الجدول رقم (III-06) : تسوية الرسم المسترجع على المشتريات (الوحدة:دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018
الرسم على المشتريات المعترف به	247.502	869.944	-	--
الرسم على المشتريات المصرح به	180.340	212.571	-	-
الرسم المسترجع على المشتريات	67.162	657.373	-	-
العقوبات المفروضة	10.074	164.343	-	-
مجموع الحقوق و العقوبات	77.236	821.716	-	-

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مركز الجواري للضرائب سيدي علي

2019 سنة

• تحديد الأرباح الخاضعة للضرائب

تم تحديد رقم الأعمال تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة بناء على رقم الأعمال المحقق و هذا بفرض معدل هامش ربح صافي وسطي يقدره العون المدقق في النشاطات الخدمية 30% وعلى هذا أساس الربح المقدر يخضع إلى الضريبة على أرباح الشركات و للضريبة على دخل إجمالي بالنسبة للأرباح الموزعة على الشركاء والتي تعتبر اقتطاع من المصدر .

أ. تسوية الضريبة على أرباح الشركات

حسب المادة 150 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة نجد أن معدل الضريبة على ارباح الشركات IBS في سنة 2015 بنسبة 30 % أما السنوات الموالية بنسبة 25 %.

الجدول رقم (III-07) : تسوية الضريبة على أرباح الشركات (الوحدة (دج))

التعين	2015	2016	2017	2018
الأرباح الخاضعة للضريبة المصرح بها	6.772.762	2.736.110	1.787.820	2.288.640
	6.772.762	464.375	63.787	366.204
فرق الأرباح الخاضعة	-	2.271.735	1.724.033	1.922.436
الضريبة على ارباح الشركات	-	567.933	431.008	480.609
العقوبات المفروضة	-	141.983	107.752	120.152
مجموع الحقوق و العقوبات	-	709.916	538.760	600.761

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مركز الجوارى للضرائب سيدى علي سنة 2019 .

ب. : تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي

بعد إقتطاع الضريبة على الأرباح الشركات يعتبر الباقي موزع على الشركاء ليخضع للضريبة

على الدخل الإجمالي و تقتطع من المصدر بنسبة 15 % للسنتين 2015 ، 2016 ونسبة 10 %

للسنتين 2017 ، 2018

الجدول رقم (III-08) : تسوية الضريبة على الدخل الإجمالي (الوحدة(دج))

التعين	2015	2016	2017	2018
الأرباح الموزعة و الخاضعة	-	1.703802	1.293.025	1.441.827
الضريبة على الدخل الإجمالي	-	255.570	129.302	144.182
العقوبات المفروضة	-	63.892	19.395	21.627
مجموع الحقوق و العقوبات	-	319.462	148.697	165.809

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات، مركز الجوارى للضرائب سيدى علي سنة 2019



● التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية  
بناء على إعادة تشكيل رقم الأعمال و تحديد الأرباح الخاضعة لمختلف الضرائب و الرسوم تم  
إعداد تقييم أولي عن مختلف الضرائب و الرسوم لكل سنة مدقق فيها و الملخصة في الجدول  
التالي:

الجدول رقم (III-09): التقييم الأولي لتسوية الوضعية الجبائية الوحدة(دج)

التعيين	2015	2016	2017	2018	المجموع
الرسم على النشاط	59.321	29.966	35.914	88.136	213.337
المهني	441.477	182.197	164.225	388.567	1.176.475
الرسم على القيمة المضافة	67.162	657.373	-	-	724.535
الرسم المسترجع على المشتريات	-	567.933	431008	480.609	1.479.550
الضريبة على أرباح الشركات	-	255.570	129.302	144.182	529.054
الضريبة على الدخل الإجمالي	567.960	1.693.039	760.449	1.101.503	4.122.951
مجموع الحقوق المطلوبة	129.341	400.543	155.371	252.143	937.398
مجموع العقوبات المفروضة					
مجموع الضرائب و الرسوم	697.301	2.093.582	915.820	1353.646	5.060.349

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ،مكتب الأبحاث و المراجعات،مركز الجوارى للضرائب سيدى علي

سنة 2019

### 1.3. رد المكلف بالضريبة عن التقييم الأولي

بعد استلام التبليغ الأولي رقم 348/16 الصادر بتاريخ 2019/02/05 من طرف العون المدقق، قام

المكلف بإرسال رد عن التقييم الأولي و هذا بتاريخ 2019/03/12 و المرفق ببعض الوثائق

التبريرية و الذي يعبر فيه عن عدم رضاه بالتسوية الجبائية مدعما احتجاجه لبعض النقاط التالية

أبرزها:

- عدم التسجيل المحاسبي لتحويلات مالية من حساب المسير إلى حساب المؤسسة يتعلق بسلفة مقدمة.
- تسجيل مشتريات دون فواتير قد تم تسويتها من طرف الصيدلية .
- قامت المؤسسة بتسديد بعض المصاريف الخاصة بالمسير لكن تم تسويتها بالحساب الجاري له .
- الإختلاف في أرصدة حساب الرسوم المسترجعة بين محاسبة المكلف و التصريحات المكتتبة G50
- تقديم فاتورة شراء أدوية من صيدلية بختم و إمضاء صيدلية أخرى يرجع إلى تنظيم الداخلي للمورد.

### 1.2. التقييم النهائي لعملية الرقابة المحاسبي

قام العون المدقق بتسليم التبليغ النهائي رقم 486/4 الصادر بالتاريخ 2019/04/02 و المتضمن

أهم الملاحظات و النتائج المتوصل إليها، كما تم مراجعة النتائج المتعلقة بالتقييم الأولي و استغلال

المعلومات المطلوبة من المتعاملين فكانت التعديلات المرتبطة بالنقاط المثارة في رد المكلف

كالتالي:

- بالنسبة لفواتير مواد البناء احتفظت الفرقة المدققة باسترجاع الرسم على المشتريات لعدم تقديم وضعية أشغال تبين إنجاز أو إعادة تهيئة العيادة، إضافة إلى ذلك حساب المباني لم يطرأ عليه أي تغيير .
- فيما يخص الاستثمارات قيد التنفيذ بقيمة 3.866.896 دج استفادت المؤسسة من الرسوم على المشتريات حسب التصريحات 2016 دون تقديم فاتورة مع عدم تقديم وضعية أشغال تبين إنجاز المشروع .
- فيما يتعلق بتحديد الأرباح الخاضعة للضرائب قرر العون المدقق الاعتماد على هامش 20% بدلا من 30% المطبق سابقا .

وبعد عرض كل هذه الملاحظات و التعديلات يتم تصحيح التسوية الجبائية بناء على عدة تغييرات على مستوى رقم الأعمال الخاضع و الأرباح المستخرجة منها ، ليكن التقييم النهائي على النحو التالي :

الجدول رقم (III-10) : التقييم النهائي الوضعية الجبائية الوحدة(دج)

المجموع	2018	2017	2016	2015	التعيين
175.925	81.840	28.126	18.670	47.289	الرسم على النشاط المهني
1.010.233	352.040	132.967	134.861	390.365	الرسم على القيمة المضافة
724.535	-	-	657.373	67.162	الرسم المسترجع على
848.390	274.150	262.555	311.685	-	المشتريات
301.269	82.245	78.766	140.258	-	الضريبة على أرباح الشركات
					ضريبة على الدخل الإجمالي
3.060.352	790.275	502.414	1.262.847	504.816	مجموع الحقوق المطلوبة
709.287	189.384	108.086	299.424	112.393	مجموع العقوبات
3.769.639	979.695	610.500	1.562.271	617.209	مجموع الضرائب و الرسوم

المصدر : ملف الرقابة في محاسبة المكلف السيد خالد عثمان ، مكتب الأبحاث و المراجعات،مركز الجوارى للضرائب سيدي علي

سنة 2019

### المطلب الثاني : المرحلة الختامية

بعد تسليم التبليغ النهائي للمكلف يقوم العون المدقق بتحرير التقرير كخلاصة العمل المنجز للتدقيق في المحاسبة رقم 2019/02 و المتضمن كل التفاصيل و الأحداث المتعلقة بالمراحل المنجزة من إرسال الإشعار بالرقابة في المحاسبة إلى غاية صدور الجداول الخاصة بالتسوية الجبائية لإرسالها لقاوضة الضرائب من أجل تحصيلهاو التقرير النهائي المتعلق بعملية الرقابة المحاسبي يتضمن التفاصيل التالية:

- تقرير الرقابة في المحاسبة رقم 02/16 الصادر بتاريخ 2019/06/22 المنجز من طرف فرقة الرقابة الأولى التابعة لمركز الجوارى لبلدية سيدي علي .
- عموميات عن الهوية الجبائية للمكلف بالضريبة الخاضع لعملية الرقابة الجبائية و للتدقيق المحاسبي.

- إجراءات الرقابة متضمنة كل الخطوات المتبعة من طرف العون المدقق مع إرفاقها بالوثائق الإثباتية مثل: الإشعار بالرقابة في المحاسبة، التبليغ الأولي، رد المكلف، التبليغ النهائي و العمل التلخيصي.
- إنهاء عملية الرقابة كانت بموافقة رئيس فرقة الرقابة و نائب المدير المكلف بالرقابة الجبائية على حسن إجراء عملية الرقابة و عدم خرقها لأية تجاوزات من طرف العون المدقق .
- النظام المحاسبي يعالج باستعمال الإعلام الآلي، مع وجود كل دفاتر المحاسبية و السجلات المساعدة .
- معلومات مهمة مستخرجة من الملف الجبائي و تخص نتائج الرقابة الشاملة المنجزة من طرف المفتشية، تم رفض محاسبة المكلف من حيث المضمون بسبب افتقارها لمصادقية و صحة التسجيلات المحاسبية .
- الأرباح الخاضعة للضريبة تمت بتطبيق هامش ربح صافي بنسبة 30% ثم عدل ليصبح 20% .
- معدل الرسم على القيمة المضافة 9% للعمليات الجراحية و معدل 19% لإيرادات الإيواء .
- تسوية الرسوم المسترجعة على المشتريات و المتعلقة بالدورتين 2015 و 2016 بقيمة 724.535 .
- تمت أبحاث خارجية و ميدانية لمختلف المتعاملين، كالبنوك، مديرية الصحة، مصالح الحالة المدنية .
- رقم الأعمال المدقق فيه بلغ في التقييم الأولي 39.246.358 دج، التقييم النهائي 37.375.758 دج.
- النتائج المتوصل مدونة في الورد الفردي المسلم نسخة منه لقابض الضرائب من أجل التحصيل .

### المبحث الثالث : تحليل و تفسير النتائج

بعد عرض الدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية لنشاط خدمي عيادة طبية وجراحية التي تم اختيارها من مجموع الملفات الجبائية الموجودة في مركز الجوارى لبلدية سيدى علي ، و التي تم من خلالها التوصل إلى أهم النتائج التي سنستعرضها وفقا للفرضيات المتبناة من طرفنا حسب الدراسة التطبيقية:

## المطلب الأول : التحكم في أدوات الرقابة في إطار الرقابة الجبائية

## 1. دور دليل المراقب في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إتباع الأعوان المدققين لخطوات و إجراءات عملية الرقابة وفقا لدليل المدقق في المحاسبة و هذا تفاديا
- لوقوع أي خطأ، مع الأخذ بعين الاعتبار أن إرسال و تبليغ الإشعارات سلمت للمكلف شخصيا أو إرسالها عن طريق البريد الموصى عليه مع إشعار بالتسليم ، و هذا ما لمسناه في الدراسة التطبيقية للبحث :

✓ تسليم الإشعار بالرقابة في المحاسبة إلى المكلف المعني مرفق بميثاق حقوق و واجبات المكلف الخاضع للرقابة الجبائية و هذا من أجل التهيئة و التحضير لهذه العملية في أجل قانونية حددت ب ( 10 ) أيام.

✓ تسليم التبليغ الأولي للمكلف المعني و المعبر عن نتائج التقييم الأولي و للمكلف الحق في الرد عليها بتوضيحات و تبريرات في أجل حددها القانون بأربعين (40) يوما.

- بعد انقضاء مدة 40 يوما من استلام الإشعار بالتبليغ النهائي ، و لم ترد المصلحة أي رد من طرف المكلف بالضريبة ارتأت بحفظ التقويم الأولي كالنهائي ، و أن عدم الرد يعتبر قبول ضمني للمكلف بالضريبة.

- تم التبليغ النهائي عن عملية الرقابة في المحاسبة الذي يبين تسوية الوضعية الجبائية للمكلف المعني.
- قيام العون المدقق بالتحقق من الهوية الجبائية للمكلف الخاضع للرقابة الجبائية لتحديد مختلف الضرائب و الرسوم التي تعتبر محل الرقابة وفقا لطبيعة النشاط الممارس و الشكل القانوني للمكلف :
- ✓ دراسة حالة التطبيقية ، المكلف خالد عثمان يمثل صاحب مؤسسة ذات الشخص الوحيد و ذات المسؤولية المحدودة EURL تمارس نشاط خدمي يتمثل في عيادة طبية و جراحية وتخضع إلى الضرائب و الرسوم التالية : الرسم على النشاط المهني TAP، الرسم على

القيمة المضافةTAV، الضريبة على أرباح الشركات IBS و الضريبة على الدخل الإجمالي المتعلق بالأرباح الموزعة على الشركاء IRG.

- الحرص على تطبيق حق الإطلاع و المعاينة ساعدت الأعوان المدققين على كشف الأخطاء و التجاوزات التي ارتكبها المكلف بالضريبة عن قصد أو دون قصد ، و طلب معلومات عديدة من كل الأطراف.

## 2. تحيين القوانين الجبائية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية:

- الإطلاع الدائم على القوانين الجبائية و خاصة منها قانون الإجراءات الجبائية مع كل المستجدات المتعلقة

بتحيينها عن طريق قوانين المالية أو كل المراسلات و التعليمات الصادرة من طرف مركز الضرائب و خاصة ما يتعلق منها بمكتب الأبحاث و المراجعات،توصلنا إلى ما يلي:

✓ حسب المادتين 1-22 و 1-23 من قانون الرسم على رقم الأعمال و حسب النشاط الخدمي الممارس من طرف المكلف يخضع رقم الأعمال إلى الرسم على القيمة المضافة بمعدلين 9% الفحوصات الطبية و العمليات الجراحية ،ومعدل 19% متعلق بخدمات الإيواء .

✓ حسب المادتين 29 و 41 من قانون الرسم على رقم الأعمال نجد أن للمكلف الحق في استرجاع الرسم على المشتريات في حالات حددها القانون ،و عليه تمت التسوية الجبائية فيما يتعلق بالرسم على

القيمة المضافة المسترجع من المشتريات بسبب كشف مناورات تدليسية.

✓ تم تحديد معدل هامش الربح الصافي بعد تعديله 20% من رقم الأعمال ،وتخضع هذه الأرباح للضريبة على أرباح الشركات بنسبة 30% للدورة 2015 أما السنوات الموالية تخضع لمعدل 25% ،في حين الأرباح الموزعة على الشركاء تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي واقتطاع من المصدر بمعدل نسبي 15% للسنتين 2015 و 2016 ومعدل نسبي 10% للسنتين 2017 و 2018.

- طبقا لأحكام المادة 43 من قانون الإجراءات الجبائية ،ثم قبول محاسبة المكلف شكلا وكانت مستوفية الشروط القانونية ،إلا أن مضمونها تم رفضه بسبب وجود عدة تناقضات وتجاوزات في المعالجة المحاسبية والتي مست المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، مما تفقدها المصادقية المطلوبة .

## المبادئ المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد دراسة الحالة التطبيقية تم التوصل إلى النتائج التالية :

- هناك عدة مبادئ و فروض محاسبية يجب على العون المدقق التعرف عليها و هذا من أجل ممارسة مهامه على أكمل وجه لكشف الأخطاء و التجاوزات ،أما النتائج المتوصل إليها والتي تعتبر تجاوزات محاسبية تم كشفها من خلال الدراسة التطبيقية .
- لوحظ في الدراسة الميدانية بعض الحسابات لم تحترم مبدأ الإسناد السليم من جهة ، كما تم تحميل الدورة بأعباء متعلقة بدورتين ،وهذا دون الالتزام بمبدأ الاستقلالية الدورات المحاسبية ،أما حساب حصص الإهلاكات المعاد تقييمها تعتبر حصص تكميلية للسنوات الماضية التي حملت على الدورة الواحدة ،وهذا يعتبر كذلك خلل في المبدأ المحاسبي و تضخيم لأعباء بهدف تقليل من الأرباح .

## المطلب الثاني: فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل في إطار الرقابة الجبائية

## - فحص الدفاتر المحاسبية في إطار الرقابة الجبائية

بعد انتهاء المدة القانونية من تبليغ الإشعار بالرقابة في المحاسبة قام الأعوان المدققين بفحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و هذا بالإطلاع على الدفاتر المحاسبية القانونية و مدى مطابقتها للشروط المنصوص عليها في المواد من 9 إلى 11 من القانون التجاري وعليه تم التوصل إلى أنه تم قبول محاسبة المكلف من حيث الشكل وكانت مستوفية للشروط القانونية .

## - فحص الوثائق الختامية في إطار الرقابة الجبائية

قام الأعوان المدققين في الدراسة الميدانية بفحص الوثائق الختامية المتمثلة في الميزانية المحاسبية و جدول حسابات النتائج ،و التي على أساس تلك الوثائق تم نقلهم على استمارات خاصة بالإدارة الجبائية والتي تعتبر قاعدة بيانات أساسية لتحديد التجاوزات و الأخطاء التي يمكن حدوثها عن طريق المقارنة بين السنوات المدقق فيها ( 2015 - 2016 - 2017 - 2018 ).

**- فحص الوثائق الإثباتية في إطار الرقابة الجبائية**

لوحظ في دراسة الحالة الميدانية أن فحص المحاسبة من حيث الشكل رغم قبول البعض منها إلا أنها تفتقر للوثائق الإثباتية اللازمة خاصة منها فواتير البيع و الشراء التي لم تحترم الشروط القانونية المحددة لكيفية تحرير فاتورة رسمية، و من خلال الدراسة الميدانية لوحظ غياب فاتورة تقديم الخدمة نظرا لطبيعة المتعاملين لا يكتسبون صفة التاجر، وعليه تم إعادة تقدير رقم الأعمال عن طريق الحصول على معلومات من مصادر مختلفة تثبت حقيقة الإيرادات، كما لوحظ وجود فواتير شراء يشوبها الغموض، كالفاتورة المتعلقة باقتناء عتاد طبي بقيمة 3.866.896 دج خارج الرسم التي تعتبر ضمن القائمة الخاصة بالأرباح مع غياب إثباتات مبررة حول ديون الموردين و القروض الأخرى بمبالغ جد معتبرة .



## خلاصة الفصل

نستخلص من خلال دراستنا للفصل الثالث و الممثل في الدراسة التطبيقية للبحث و التي كانت بمركز الضرائب التابع لها مكتب الأبحاث و المراجعات لولاية مستغانم ،و في بداية هذا الفصل تم تقديم مركز الضرائب من حيث مكانتها في التدرج الإداري للإدارة الجبائية مع التطرق إلى محتوى الهيكل التنظيمي بذكر مهام مركز الضرائب.

أما المبحث الثاني فخصص للدراسة الميدانية المتمثلة في دراسة حالة تطبيقية بمركز الجوارى لبلدية سيدي علي و تم اختيارها إستنادا إلى الجانب النظري ،أي المؤسسة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية محدودة تمارس نشاط خدمي ،كلفت بها الفرقة التابعة للمديرية الفرعية للرقابة الجبائية.

و عند التطلع إلى عملية الرقابة في محاسبة المكلف بالضريبة و الخاضع للرقابة الجبائية تم التطرق إلى كل الخطوات و الإجراءات التي ينتهجها العون المدقق في أداء مهمته التي أفرزت لنا عدة نتائج تم التوصل إليها فقمنا بتفسيرها و تحليلها بهدف إسقاطها على الفرضيات المقترحة من أجل اختبار صحتها أو نفيها من جهة و الإجابة على إشكالية البحث من جهة.

و بعد اختبار الفرضيات المقترحة من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة الميدانية ،يمكننا القول أن كل أدوات الرقابة و فحص محاسبة المكلف من حيث الشكل و المضمون التي تعتبر أهم مكونات الرقابة المحاسبية للأغراض الجبائية عند التحكم فيها بشكل سليم فهي قادرة على تفعيل عملية الرقابة الجبائية ،و هذا وفقا للحصيلة الضريبية المحققة من عملية الرقابة المحاسبية التي تمثل حقوق الخزينة العامة التي انتهكت من طرف المتهربين من دفع الضريبة.

الخاتمة العامة

ما زالت مسؤولية المراقب عن اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنة الرقابة الداخلية، بل ويمكن القول بأنها تعتبر أحد الأسباب الرئيسية التي تساهم في حدوث ما يعرف بفجوة التوقعات وهي تلك الفجوة ما بين ما يتوقعه المجتمع والجمهور العام من المراقبين وما يقومون به بالفعل طبقاً للرقابة الداخلية المتعارف عليها.

وعلى هذا الأساس تم دراسة موضوع دور الرقابة الداخلية في محاربة المحاسبة الإبداعية ومن خلال دراسة هذا الموضوع تم محاولة معالجة إشكالية البحث التي تدور حول قدرة المراقبة الداخلية ودورها في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال شقين.

الشق النظري الذي تناول فصلين الأول تطرق إلى الإطار النظري للرقابة اداخلية والفصل الثاني تناول المحاسبة الإبداعية ودور الرقابة الداخلية في مواجهتها.

أما الشق التطبيقي تضمن فصل تناول فيه الدراسة الميدانية من خلال دراسة ميدانية لدى مركز جهوي للضرائب سيدي علي.

### 1. نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم الخروج بالنتائج التالية:

- تساهم الرقابة الداخلية في تقليص ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- إلتزام المراقب بالرقابة الداخلية وبآداب وسلوك المهنة يساهم في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- المنظور الأخلاقي للمحاسبة الإبداعية يمثل خطر كبير على مستقبل مهنة المحاسبة؛
- تحلي الرقابة الداخلية بالكفاءة والخبرة والتدريب الفني اللازم يساعد في إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

### 2. إقتراحات الدراسة

على أساس هذه الدراسة يمكن الخروج بالإقتراحات التالية:

- تحسيس المراقبين الداخليين بالدور الفعال الذي يجب أن تؤديه مهنة الرقابة الداخلية في التقليل من ممارسات المحاسبة الإبداعية؛
- الرفع من كفاءة المراقبين من خلال تنظيم دورات علمية وتحسيسية حول الآثار السلبية للمحاسبة الإبداعية؛
- ضرورة توسيع مسؤولية الرقابة الداخلية فيما يخص إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية؛

### 3. التوصيات

من خلال ما تم التطرق إليه من خلال هذه الدراسة وتحليل المتغيرات فيها نتقدم بالتوصيات التالية:

- ضرورة الاهتمام بموضوع ممارسة المحاسبة الإبداعية من منظورها السلبي والتركيز على إكتشافها ومحاربتها.
- زيادة تأهيل وتدريب المحققين الجبائيين والارتقاء بمستواهم العلمي والمهني بشكل مستمر خاصة مع منها المستجدات الدائمة في بيئة الأعمال من أجل إكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد.
- العمل على تقليل قدرة الإدارة على التلاعب في القوائم المالية، وذلك من خلال وضع ضوابط كافية لاستخدام البدائل المتاحة في مجال القياس والإفصاح، مع وضع ضوابط كافية لاستخدام كل بديل
- تعميم ثقافة الرقابة الجبائية في المؤسسات ونشر الوعي الضريبي لدى الممولين، حتى تكون لهم ثقافة تركز على أهمية الضريبة في تمويل الخزينة العمومية، ودور هذه الأخيرة في التنمية الاقتصادية

# قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

❖ الكتب

- أمين السيد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007
- حامد طلبة محمد أبو هيبه، أصول المراجعة، دار زمزم ناشرون و موزعون، الأردن، الطبعة الأولى، 2011
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2009
- خالد الخطيب، خليل الرفاعي، علم تدقيق الحسابات النظري والعلمي، دار المستقبل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى 2009
- رقايقية فاطمة الزهراء، مساهمة الشركات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على مصداقية القوائم المالية –دراسة ميدانية-، ورقة، بحثية، جامعة محمد الشريف مساعدية، سوق أهراس، 2016
- زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، دار اليا لى للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009
- عطا الله أحمد سويلم الحسبان، الرقابة الداخلية و التدقيق في البيئ ة تكنولوجيا المعلومات، دار اليا لى للنشر و التوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009
- عماد الأغا، المحاسبة الإبداعية، مجلة مال وأعمال، العدد الثاني، الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية، قسم العلوم الإدارية والمالية، فلسطين، 2012
- غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009
- محمد التهامي طواهر، المراجعة و التدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2005
- محمد سمير أحمد، الجودة الشاملة و تحقيق الرقابة في البنوك التجارية، دار المسيرة، عمان، الطبعة الأولى، 2009
- نواف محمد عباس الرماحي، مراجعة المعاملات المالية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، 2009
- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية و العلمية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الثانية، 2004

❖ الرسائل والاطروحات الجامعية

- خالد محمد اللوزي، أثر ممارسة إدارة الأرباح على أسعار الأسهم، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة، كلية الأعمال ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013

- خلايفية ربحانة ، دور محافظ الحسابات في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية ، مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، تخصص تدقيق محاسبي ، جامعة الشهيد حمة لخضر ، الوادي ، 2014-2015
- رمضاني خديجة ، دور حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية مذكرة ماستر ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة أوكلي محند أو لحاج ، البويرة ، 2012-2013
- عماد سليم الأغا ، حوكمة الشركات في الحد من التأثير السلبي المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2011
- مجبل داودي إسماعيل ، أثر أساليب المحاسبة الإبداعية في موثوقية المعلومات المحاسبية ، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والإدارية ، العدد الثالث ، 2014
- لعروس نبيلة ورمضاني نادية ، دور المراجعة الداخلية في منح القروض الإستثمار ، مذكرة لنيل شهادة ماستر ، جامعة أكلي مضد أولحاج بويرة سنة 2013
- ليلى نجمي زغمار ، دور المراجعة الخارجية في الحد من الأثار السلبية للمحاسبة الإبداعية ، مذكرة ماستر ، تخصص محاسبة و مالية ، جامعة العربي بن مهدي ، 2015 ،
- ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2009
- محمد مطر ، ليندا حسن نمر الحلبي ، دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من أثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الأردنية ، رسالة ماجستير ، قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، 2009
- ميساء محمد سعد أبو تمام ، مدى إدراك المحاسبين و المدققين و المحللين الماليين و مستخدمي البيانات مالية لممارسات المحاسبة الإبداعية على قائمة التدفق النقدي ، مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة و التمويل ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012-2013
- معاذ بوعروج ، دور المراجعة الخارجية في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مذكرة ماستر ، العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة العربي بن مهدي ، أم البواقي ، الجزائر ، 2015-2016

#### ❖ المجلات والدوريات

- حسن فليح مفلح القطيش و فارس جميل حسين الصوفي ، أساليب إستخدام المحاسبة الإبداعية في قائمتي الدخل و المركز المالي في الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان ، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، العدد 27 ، جامعة إسراء ، 2011
- رشا حمادة ، دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، العدد 2 ، 2010
- سيد عبد الرحمان عباس بلة ، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية ، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، العدد 12 ، 2012
- طار حماد المبيضين و أسامة عبد المنعم ، دور المحاسبة الإبداعية في نشوء الأزمة المالية العالمية و فقدان الموثوقية في البيانات المالية ، مجلة أبحاث إقتصادية إدارية ، العدد الثامن ، 2010

- عطوي سميرة، بديسي فهيمة ، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري و المالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإنسانية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، العدد 28/27
- علي محمود الخشاوي، محسن ناصر الدوسري، المحاسبة الإبداعية ودور المدقق في التحقق من ممارساتها و نتائجها، مسابقة البحوث التاسعة على مستوى جميع قطاعات ديوان المحاسبة، 2008
- ناهض نمر محمد الخالدي، دور المحاسبة القضائية في مواجهة ممارسات المحاسبة الإبداعية و الحد من أثارها على القوائم المالية، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، العدد 06، 2014



## ملخص

يعتبر المراقبة ضرورة لا غنى عنها وتبرز أهميته في التأثير على مصداقية وجودة القوائم المالية وتحسين عملية اتخاذ القرار في المؤسسة، لهذا أصبح القائمون على شؤون المؤسسات الاقتصادية يولونه أهمية كبرى خاصة المراقبة الداخلي من أجل تحقيق أعلى درجات الشفافية و الموثوقية في القوائم المالية حيث يقوم المراقب الداخلي بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات وفق خطة منهجية منظمة كما أنه يقوم بدراسة كفاية و فعالية هذا النظام ويعمل على تحسينه . تأتي هذه الدراسة للوقوف عند الدور الذي يلعبه المراقبة الداخلي من خلال عمل المراقب الداخلي في التقليل من الممارسات غير الأخلاقية للمحاسبة الإبداعية في المؤسسات، وذلك بالاعتماد على استطلاع لآراء عينة من المراقبين والأكاديميين المختصين في المحاسبة والتدقيق ومحافظي.

الكلمات المفتاحية: الرقابة، المراقب الداخلي، المحاسبة الإبداعية، القوائم المالية

## **Résumé**

Le contrôle est considéré comme une nécessité indispensable et son importance est soulignée pour influencer sur la crédibilité et la qualité des états financiers et améliorer le processus de prise de décision au sein de l'institution. C'est pourquoi les responsables des affaires des institutions économiques attachent une grande importance à notamment le contrôle interne, afin d'atteindre les plus hauts niveaux de transparence et de fiabilité des états financiers, où l'auditeur interne En examinant et en évaluant le système de contrôle interne par un ensemble de moyens et d'outils selon un plan systématique organisé, et il étudie l'adéquation et l'efficacité de ce système et travaille à son amélioration. Cette étude vient examiner le rôle joué par le contrôle interne à travers le travail de l'auditeur interne dans la réduction des pratiques contraires à l'éthique de la comptabilité créative dans les établissements, en se basant sur une enquête d'opinions auprès d'un échantillon d'observateurs et d'universitaires spécialisés en comptabilité et audit et de gouverneurs.

**Mots clés** : contrôle, auditeur interne, comptabilité créative, états financiers