الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية

دراسة حالة: مؤسسة بيوفارم (Biopharm) الجزائر

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبان:

- شلبي خالد
- سراي شعيب

الأستاذ المشرف

د/ قطاف عقبة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
أ.د/ جوامع اسماعين	- أستاذ	رئيسا	بسكرة
د/ قطاف عقبة	- أستاذ محاضر –أ-	مقررا	بسكرة
أ/ دبابش محمد نجيب	- أستاذ مساعد –أ-	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع:

دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية

دراسة حالة: مؤسسة بيوفارم (Biopharm) الجزائر

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة و تدقيق

من إعداد الطالبان:

- شلبي خالد
- سراي شعيب

الأستاذ المشرف

د/ قطاف عقبة

لجنة المناقشة

أعضاء اللجـنة	الرتبة	الصـفـة	الجامعة
أ.د/ جوامع اسماعين	- أستاذ	رئيسا	بسكرة
د/ قطاف عقبة	- أستاذ محاضر –أ-	مقررا	بسكرة
أ/ دبابش محمد نجيب	- أستاذ مساعد –أ-	مناقشا	بسكرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

قال الله تعالى:

﴿ وَفَوْقَ كُلّ ذي علْمٍ عَليمْ ﴾

صدق الله العظيم

الآية 76 من سورة يوسف

الشكر والعرفان

نحمد الله عز و جل الذي وفقنا في إتمام هذا البحث العلمي، والذي ألهمنا الصحة والعافية والعزيمة

فالحمد لله حمدا كثيرا

نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الدكتور المشرف " قطاف عقبة " على كل ما قدمه لنا من توجيهات ومعلومات قيمة ساهمت في إثراء موضوع دراستنا في جوانبها المختلفة، كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء لجنة المناقشة الموقرة.

بدون نسيان الزميل " زرقين عبد المنجد " و الأستاذ المحترم " سوداني زكرياء " فلهم من الله عظيم الجزاء ومنا بالغ الشكر والتقدير

الإهداء

الحمد لله وكفى والصلاة على الحبيب المصطفى وأهله ومن وفى أما بعد:

الحمد لله الذي وفقنا لتثمين هذه الخطوة في مسيرتنا الدراسية بمذكرتنا هذه ثمرة الجهد والنجاح المتواضعة بفضله تعالى مهداة إلى الوالدين الكريمين حفظها الله وأدامهما نورا لدربي، إلى من يسيطر على أذهاننا في كل مسلك نسلكه.

صاحب الوجه الطيب والأفعال الحسنة، الذي لم يبخل علي بشيء أغلى الناس في حياتي (والدي العزيز)، و إلى من أفضلها على نفسي ولم لا فلقد ضحت من أجلي، ولم تدخر جهداً في سبيل إسعادي على الدوام (أمي الحبيبة).

لكل العائلة الكريمة التي ساندتني ولا تزال من إخوة وأخوات إلى أقارب وأصدقاء المشوار الذين قاسموني لحظاته رعاهم الله و حفظهم و إلى كل دفعة 2023م جامعة محمد خيضر بسكرة

إلى كل من كان لهم أثر على حياتي، وإلى كل من أحبهم قلبي

(شعيب)

الإهداء

أهدي ثمرة جهدي المتواضع إلى من وهبوني الحياة والأمل، والنشأة على شغف الاطلاع والمعرفة، ومن علموني أن أرتقي سلّم الحياة بحكمة وصبر؛إحسانا ووفاء لهما: والدي العزيز، ووالدتي العزيزة.

إلى من وهبني الله نعمة وجودهم في حياتي إلى العقد المتين

إلى من كانوا عونا لي في رحلة بحثي: إخواني وأخواتي.

وأخيرًا إلى كل من ساعدني، وكان له دور من قريب أو بعيد في إتمام هذه الدراسة سائل المولى عز و جل أن يجزي الجميع خير الجزاء في الدنيا والآخرة. ثم إلى كل طالب علم سعى بعلمه، ليفيد الإسلام والمسلمين بكل ما أعطاه الله من علم ومعرفة.

(خالد)

الملخص:

يهدف البحث إلى دراسة دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية، حيث تم إجراء دراسة تطبيقية على الكشوف المالية المنشورة لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) خلال الفترة (2016-2020)،ولقد تم استخدام أساليب التحليل المالي والذي يعبر أحد أهم أدوات الإجراءات التحليلية المستخدمة في تشخيص وضعية المؤسسة المالية وللكشف عن احتمال قيام إدارة المؤسسة بممارسات محاسبية إبداعية عند إعداد كشوفها المالية، ولأجل ذلك تم إعداد الميزانيات المالية المختصرة للمؤسسة خلال فترة الدراسة، وتساعد هذه الميزانيات في توفير معلومات لمستخدمي الكشوف المالية حول التغيرات الحاصلة على بنود الميزانية لغرض تطبيق الإجراءات التحليلية المتمثلة في المؤشرات والنسب المالية والتي تعتبر أهم الأساليب المستعملة للحد من الممارسات المحاسبية الإبداعية.

وخلصت الدراسة إلى أن المؤسسة في وضعية مالية جيدة كما أنها مستقلة ماليا ، لكن لوحظ تراجع مستمر في قيم مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية خلال سنوات الدراسة، وأثارت أيضا الأرصدة الكبيرة للعديد من بنود الميزانية شكوك كبيرة حول احتمال قيام إدارة المؤسسة بممارسات محاسبية إبداعية لاسيما بند التثبيتات الجاري إنجازها، الضرائب المؤجلة، الاحتياطات، الترحيل من جيد، القروض طويلة الأجل، خزينة الخصوم، وبالتالي أفزت نتائج المراجعة التحليلية أن احتمال قيام المؤسسة بممارسات محاسبية إبداعية خلال فترة الدراسة كبير جدا، لذلك وجب التدقيق جيدا في أرصدة الحسابات المكونة لهذه البنود.

الكلمات المفتاحية: إجراءات تحليلية، محاسبة إبداعية، كشوف مالية، تحليل مالي

Summary :

The research aims to study the role of analytical procedures in revealing creative accounting practices, where an applied study was conducted on the financial statements published by Biopharm Corporation during the period (2016-2020), and financial analysis methods were used, which expresses one of the most important tools of analytical procedures used In diagnosing the position of the financial institution and to reveal the possibility of the institution's management adopting creative accounting practices when preparing its financial statements, and for this reason, the brief financial budgets for the institution were prepared during the study period, and these budgets help in providing information to users of the financial statements about changes in the budget items for the purpose of applying analytical procedures Represented in financial indicators and ratios, which are considered the most important methods used to limit creative accounting practices.

The study concluded that the institution is in a good financial position and is financially independent, but a continuous decline was observed in the values of financial balance indicators and financial ratios during the years of study, and the large balances of many budget items also raised great doubts about the possibility of the institution's management adopting creative accounting practices, especially the item of fixations In progress, deferred taxes, reserves, carry-over from good, long-term loans, treasury of liabilities, and therefore the results of the analytical review revealed that the possibility of the institution carrying out creative accounting practices during the study period is very large, so the balances of the accounts constituting these items must be carefully checked.

Keywords : analytical procedures, creative accounting, financial statements, financial analysis

قائمة الجداول

والأشكال والملاحق

قائمة الجداول

الجدول رقم	العنوان	الصفحة
01	نسب السيولة	26
02	نسب النشاط	27
03	نسب المديونية (التمويل)	27
04	نسب المردودية	28
05	مؤشرات التوازن المالي	28
06	عرض جانب الأصول لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	40
07	عرض جانب الخصوم لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	41
08	جدول النتائج لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	42
09	التحليل العمودي لأصول الميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	43
10	التحليل العمودي لخصوم ميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	45
11	التحليل الأفقي لأصول الميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2019-2020)	47
12	التحليل الأفقي لخصوم الميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2019-2020)	49
13	الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	50
14	رأس المال العامل لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	51
15	الاحتياج في رأس المال العامل لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	53
16	الخزينة الصافية لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	53
17	نسب السيولة لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	54
18	نسب النشاط لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	55
19	نسب المديونية (التمويل) لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	56
20	نسب المردودية (الربحية) لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)	57

قائمة الأشكال

الشكل رقم	العنوان	الصفحة
01	هيكل فروع بيوفارم (Biopharm)	33
02	الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيوفارم (Biopharm)	33

قائمة الملاحق

الملحق رقم	العنوان
01	الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2016
02	الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2017
03	الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2018
04	الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2019
05	الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2020

مقدمة

في بداية ثمانينات القرن الماضي واجهت الشركات صعوبات ناتجة عن الركود الاقتصادي خلال تلك الفترة، حيث كان من الصعب على الشركات تحقيق الأرباح في تلك الظروف، مما أدى إلى استمرار الركود إلى فترة أطول ، حيث أجبر الكثير من الشركات إلى الإبلاغ عن نتيجة أعمال الشركة بغير حقيقتها، وذلك لإظهار مركز مالي لا يمثل الوضع المالي بذلك التاريخ بصورة صادقة وعادلة، ونتيجة انفصال الملكية عن الإدارة بسب ظهور الشركات وكبر حجمها وضرورة توفير معلومات عن تسيير ووضعية الشركة لمستخدمي المعلومات، سواء كانوا داخليين كالملاك والمساهمين، والعمال، أو خارجيين كالمستثمرين، والدائنين كالبنوك ...الخ، ونتيجة تعارض مصالح هؤلاء المستخدمين واختلاف أهدافهم، ظهر ما يسمى بمفهوم المحاسبة الإبداعية، حيث تقوم الإدارة في المؤسسات بالتأثير على البيانات المحاسبية للمؤسسة، وذلك بالاستفادة من التنوع في السياسات المحاسبية والمرونة في اختيار الطرق التي تسمح بها المعايير المحاسبية، وذلك لغرض الوصول إلى الهدف الذي يخدم مصلحة طرف دون آخر من أصحاب المصلحة، حيث أن تعدد مصالح مستخدمي الكشوف المالية وتعارضها في كثير من الأحيان يعد السبب الرئيسي في انتشار المحاسبة الإبداعية.

ونشير إلى أن التحدي الحقيقي اليوم يقع على عاتق ممارسي مهنة التدقيق في الكشف عن المحاسبة الإبداعية، مما يوجب على مدقق الحسابات الالتزام بالقواعد و المعايير المحاسبية و الإلمام بقواعد السلوك المهني، وأن يكون له الخبرة وعلى دراية كاملة بالمؤسسة محل التدقيق ونشاط أعمالها، مما يساعده في تحسين جودة نتائج التدقيق، وقد ترغب مجالس الإدارة في بعض الشركات في تحسين صورتها في بيئة نشاطها، مما يدفعها إلى القيام بممارسات محاسبية إبداعية، وذلك باستغلال تعدد البدائل المتاحة في السياسات المحاسبية عند إعداد الكشوف المالية، مما يؤثر على شفافية ومصداقية تلك الكشوف، وهنا يأتي دور مدقق الحسابات في الكشف عن هذه الممارسات، ويعد أسلوب الإجراءات التحليلية أحد أهم الأساليب المستخدمة في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية، ولقد خصصت معايير التدقيق الدولية معيار التدقيق الدولي رقم 520 الإجراءات التحليلية، والذي تبنته الجزائر أيضا في معاييرها للتدقيق وبنفس الرقم 520 من خلال المقرر 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، وتعد الإجراءات التحليلية جزء لا يتجزأ من عملية التدقيق التي يقوم بها مدقق الحسابات، والتي بدورها تساهم في تأكيد الأدلة المعتمد عليها خلال عملية التدقيق، كما تؤكد أو تشكك في سلامة النتائج و القيم المسجلة في الكشوف المالية.

وقد يحدث أن يقوم المدقق المحاسبي بإهمال الإجراءات التحليلية عند تدقيق البيانات المالية المؤسسة، مما ينجر عنه عدم الانتباه إلى قيام إدارة الشركة بممارسات محاسبية إبداعية، والتي بدورها تؤثر على مصداقية البيانات المقدمة إلى أصحاب المصالح في الشركة، سواء كانوا داخليين أو خارجيين.

أولا: إشكالية الدراسة

مما سبق تتبلور إشكالية بحثنا والتي نطرحها في التساؤل التالي:

ما هو دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية ؟

ويندرج تحت هذه الإشكالية الرئيسية مجموعة من التساؤلات الفرعية:

- ما المقصود بالإجراءات التحليلية ؟.
- ما هي أساليب المحاسبة الإبداعية التي تتبعها المؤسسات من أجل تعديل كشوفها المالية؟.
- هل للإجراءات التحليلية دور في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)؟
- هل هناك احتمال لوجود ممارسات محاسبية إبداعية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm) ؟

ثانيا: الدراسات السابقة

1- **دراسة علي بن موفقي** 2019 بعنوان: "دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية و انعكاسه على موثوقية القوائم المالية "، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التجارية و علوم التسيير ،جامعة الجلفة، توصلت الدراسة إلى أن المحاسبة الإبداعية تمارس للتلاعب بالأرقام، بقصد تحقيق أهداف محددة وكذا لتضليل مستخدمي القوائم المالية، لذا وجب على مدقق الحسابات أن يكتشف الأخطاء والغش وأن يكون على يقظة لتجنب الوقوع في الممارسات الإدارية والمالية الخاطئة، والكشف عن حالات التلاعب في التقارير والقوائم المالية وحالات الفساد وكافة التصرفات المهنية غير الأخلاقية.

2- **دراسة بعيليش عائشة** 2023 بعنوان : "أساليب و إجراءات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية و الحد من أثرها- دراسة ميدانية" مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد08/العدد:01 ،ص 189-204 وهدف هذه الدراسة إلى إبراز أثر المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية في الجزائر، بحيث تمثلت أبعاد القوائم المالية في (الميزانية، جدول حسابات النتائج جدول تدفقات الخزينة جدول تغيرات رأس المال)، وتمثل مجتمع الدراسة في الأساتذة الجامعيين والمحاسبين في الجزائر، حيث استخدمت الإستبانة وسيلة لجمع بيانات الدراسة، حيث تم توزيع أكثر من (50) استبيان موجه لعينة من الأساتذة الجامعيين والمحاسبين وتحصلنا على(42) استبانه، وقد استخدمت الباحثة برنامج الحزمة الإحصائية (SPSS) لتحليل البيانات، وتوصلت الدراسة إلى أنه يوجد أثر للمحاسبة الإبداعية على قائمتي الميزانية وجدول حسابات النتائج، بينما لا يوجد أثر على قائمتي تدفقات النقدية وتغيرات رأس المال.

3- **دراسة: العبسي و تجانية حمزة** , 2021 بعنوان: "الحد من آثار ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية من خلال استخدام التحفظ المحاسبي " مجلة الدراسات الاقتصادية و المالية، المجلد 14/العدد 01 (2021) ، ص346-359 و هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف ممارسات المحاسبة الإبداعية وأثرها على القوائم المالية من خلال استخدام التحفظ المحاسبي ومحاولة الحد منها، حيث اعتمدت هذه الدراسة على استبيان تم تصميمه لأغراض جمع البيانات وتوزيعه على المجيبين وذلك في بيئة الأعمال الجزائرية، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود أثر إيجابي لممارسة المحاسبة الإبداعية على القوائم المالية، ووجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التحفظ المحاسبي والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، كما أوصت الدراسة بمكافحة ممارسات المحاسبة الإبداعية من خلال إلزام المؤسسات بمبدأ الثبات عند اختيار الطرق المحاسبية والإفصاح عند أي تغيير تم حدوثه، إضافة إلى زيادة مستويات التحفظ المحاسبي في القوائم المالية.

4- **دراسة : مهاوات لعبيدي، مومن فاطمة الزهراء، جرموني أسماء** ،2019 بعنوان: "دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الابداعية "،مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير والعلوم التجارية، المجلد 12 / العدد 03(2020)، ص95-109 هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المحاسبة الإبداعية، وتحديد مختلف أساليبها، ومعرفة دور لجان المراجعة في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانه موجه إلى مراجعي الحسابات وتم تحليلها بالاعتماد على أساليب التحليل الوصفي والإحصائي، وقد خلصت الدراسة إلى أن لجان المراجعة لها دور فعال في تفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية، كما أظهرت نتائج الدراسة الميدانية وجود علاقة ارتباط وتأثير قوية بين مهام لجان المراجعة والحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة إلزام تكوين لجان مراجعة في المؤسسات الجزائرية لأهمية المهام التي تقوم بها لتفعيل الرقابة على المحاسبة الإبداعية.

5- **دراسة:مشيد محمد** بعنوان "دور الإجراءات التحليلية في اكتشاف التضليل في القوائم المالية"، جامعة الجزائر 3 وقد حاولت هذه الدراسة أن تبين مدى أهمية الإجراءات التحليلية التي تعتبر أحد تقنيات الرقابة التي يستعين بها المراجع للحصول على الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول القوائم المالية، وقد بينت الدراسة مدى أهمية ومعوقات تطبيق هذه الإجراءات، ولتحقيق ذلك تم التطرق إلى مزايا الإجراءات التحليلية والفوائد المرجوة من تطبيقها، وكذلك تم التطرق إلى مراحل الاستعانة بهذه الإجراءات والأساليب المستعان بها، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن الإجراءات التحليلية سهلة التطبيق، وقليلة التكاليف وتتطلب من المراجع معرفة واسعة في التحليل المالي والأساليب الإحصائية، كما توصلنا إلى أن استخدام تحليل الاتجاه وتحليل الانحدار أعطت لمهنة المراجعة دعما فنيا وتطورا نوعيا.

6- دراسة : فاطمة فزع , ليلى عبد الجاسم , 2020 بعنوان "أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية "،مجلة العلوم الاقتصادية و الإدارة ،المجلد 26، العدد121 ، ويهدف البحث إلى التعرف على أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، ولتحقيق هذا الهدف تم إعداد (100) استمارة استبيان وتوزيعها على مراقبي الحسابات في ديوان الرقابة المالية الاتحادي ومكاتب مراقبي الحسابات المجازين والممارسين لمهنة تدقيق الحسابات في العراق، ولغرض اختبار فرضية البحث وتحليل البيانات تم الاستعانة ببعض الأساليب الإحصائية المناسبة واستخدام البرنامج الإحصائي (spss)لتحليل البيانات، وأظهرت نتائج البحث على أن الإجراءات التحليلية والاختبارات التي يطبقها مراقب الحسابات لها دور في الكشف عن ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية والحد منها، كما أن مراقبي الحسابات يستخدمون الإجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق، ومن أهم التوصيات التي تم التوصل إليها ضرورة اهتمام مراقب الحسابات عند تنفيذ عملية تدقيق الحسابات بجميع عناصر ومكونات القوائم المالية، واستخدام الإجراءات التحليلية للتعرف على كافة ممارسات وأساليب المحاسبة الإبداعية المحتمل تطبيقها، وضرورة قيام ديوان الرقابة المالية الاتحادي وجمعية المحاسبين القانونيين في العراق بتنظيم دورات تدريبية لمراقبي الحسابات بأهمية استخدام الإجراءات التحليلية في التدقيق، ومتابعة التطورات التي تحدث في معايير المحاسبة والتدقيق الدولية وممارسات المحاسبة الإبداعية ووسائل الحد من آثارها.

ثالثا:فرضيات الدراسة

من اجل الإجابة على الإشكالية الدراسة والأسئلة الفرعية صغنا الفرضيات التالية :

- تسمح الإجراءات التحليلية بالكشف عن الممارسات المحاسبية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm) ؟
- هناك احتمال كبير بأن مؤسسة بيوفارم (Biopharm) تقوم بممارسات محاسبية إبداعية ؟

رابعا: أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- توضيح المفاهيم المتعلقة الإجراءات التحليلية و أنواعها و خطوات إعدادها.
- التعرف على أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة من المؤسسات لتعديل الكشوف المالية.
- معرفة الدور الذي تلعبه الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm).

خامسا: أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في:

- إبراز أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية من قبل المدقق في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية ما يترتب عنها إدراك فوائد تجنب الأخطاء و الغش و التدليس في الكشوف المالية.
- التعرف على مدى استخدام المؤسسات الجزائرية للممارسات المحاسبية الإبداعية.

سادسا: أسباب اختيار الموضوع

- إبراز دور المدقق الخارجي في المؤسسات الاقتصادية.
- محاولة تقديم موضوع يتطابق مع تخصصنا والاستفادة منه مستقبلا.
- استكشاف أهم الطرق التي يطبقها المدقق الخارجي في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية

سابعا: حدود الدراسة

تم الاعتماد على تقارير التسيير لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) المتوفرة على الموقع الالكتروني للمؤسسة، وذلك للفترة (2016-2020)، وتم استخدام الإجراءات التحليلية لسنة 2020 للكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية.

ثامنا: المنهج المستخدم في الدراسة

إن طبيعة المنهج المستخدم تمليه طبيعة الموضوع ولقد استخدام المنهج الوصفي في الجزئي النظري للبحث وذلك من أجل توضيح الإطار المفاهيمي لمتغيرات الدراسة، وذلك بالاستعانة بالمراجع والمصادر المتاحة من كتب والمقالات ...الخ، أما في الجانب التطبيقي للبحث فتم الاستعانة بالأسلوب الرياضي والإحصائي في حساب النسب والمؤشرات المالية وتم أيضا استخدام الأسلوب التحليلي في تحليل النتائج المتوصل إليها.

تاسعا: هيكل الدراسة

قصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع والوصول إلى الأهداف المراد تحقيقها، تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين، تتقدمها مقدمة وينتهيان بخاتمة حيث خصص الفصل الأول للجانب النظري، وخصص الفصل الثاني بالجانب التطبيقي:

- **الفصل الأول: والمعنون** بـــ" الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية" ، حيث يتضمن المبحث الأول الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية حيث تطرقنا فيه إلى مفهوم والأهداف والأهمية و أنواع الإجراءات التحليلية ، ثم عرض مراحل تنفيذ هذه الإجراءات و معوقاتها، وفي المبحث الثاني تطرقنا إلى ماهية المحاسبة الإبداعية الذي تم عرض فيه المفاهيم والأسباب والمظاهر وأنواع وأشكال المحاسبة الإبداعية وأساليبها، ، ليتم تخصيص المبحث الثالث لعرض إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية للمؤسسات وكيفية تطبيقها.

- **الفصل الثاني** والمعنون بـــ" استخدام الإجراءات التحليلية للكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية في مؤسسة بيوفارم **(Biopharm)**" قسم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث حيث خصص الأول للتعريف بالمؤسسة محل الدراسة أما الثاني فقمنا فيه بعرض الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)، أما المبحث الثالث فتم استخدام أساليب التحليل المالي للكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية المحتملة، و ذلك باستخدام مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية المشتقة من جدول سيولة الخزينة.

عاشرا:صعوبات البحث

- عدم تعاون المؤسسات لإجراء الدراسة التطبيقية في ولاية بسكرة، وذلك نظرا لطبيعة الموضوع لأنه يتعلق بالمحاسبة الإبداعية وتتحسس المؤسسات من إعطاء بياناتها وكشوفها للمالية، لذلك تم الاعتماد على المؤسسات المدرجة في بورصة الجزائر ، ولذلك لأنها ملزمة بنشر كشوفها المالية وتقاريرها المالية على مواقعها الالكترونية، ولقد تم اختيار مؤسسة بيوفارم (Biopharm) لإجراء الدراسة التطبيقية.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية

تمهيد:

إن الإجراءات التحليلية عمليات يستخدمها المحللون الماليون والمحاسبون لتحليل البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسات وتقييم أداءها، وتشتمل هذه الإجراءات على استخدام العديد من الأدوات والتقنيات الإحصائية والرياضية والحسابية وغيرها، لتحليل البيانات واستنتاج النتائج.

وتعد الإجراءات التحليلية أحد الأدوات التي تساعد في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية ومنعها من الحدوث في المستقبل، ويتم ذلك عن طريق تحليل البيانات المالية المتعلقة بالمؤسسة، وملاحظة أي تغيرات غير مبررة في هذه الأرقام، لذلك، فإنه من الضروري أن يتم استخدام الإجراءات التحليلية بشكل جيد عند القيام بأية عملية تحليل مالي أو محاسبي، وهي ضرورية أيضًا للمساعدة في تحديد منطقية ونزاهة الممارسات المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسة أو عدم نزاهتها، ومن التعرف أكثر على المفاهيم المتعلقة بالإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية قسم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: الإطار العام للإجراءات التحليلية.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية.

المبحث الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الكشوف المالية.

المبحث الأول: الإطار العام للإجراءات التحليلية

تعتبر الإجراءات التحليلية من بين أبرز أدوات الإثبات التي يستخدمها المراجع الخارجي والتي تساهم في رفع كفاءة أداء عملية المراجعة، بهدف اكتشاف مواطن القوة ومواطن الضعف في المؤسسة محل المراجعة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بالإجراءات التحليلية بشيء من التفصيل.

المطلب الأول: تعريف الإجراءات التحليلية

لقد تم تعريف المراجعة التحليلية في أدبيات المحاسبة المعاصرة بمصطلحات مختلفة منها: (فارس، 2021، صفحة 168)

- **المراجعة القياسية:** تنطلق من المقاييس العامة التي يعتمد عليها المراجع لتوقع حالة المؤسسة تحت المراجعة، حيث يضع برنامج المراجعة استنادا لذلك.

- **مراجعة الكفاءة:** نظرا لاهتمامها بتحديد مستوى كفاءة المؤسسة بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى، أو تقييم وضع المؤسسة من خلال نشاطها السابق، إضافة إلى قيامها بتقييم أداء المؤسسة ومستوياتها الإدارية المختلفة ولذلك سميت مراجعة الكفاءة.

وعرفت الإجراءات التحليلية حسب معايير التدقيق الدولي والتي خصص له الرقم رقم 520 في الفقرة 4 من معيار بأنه " تقييم المعلومات المالية من العلاقات المطلوبة بين كل من البيانات المالية وغير المالية، وتشمل الإجراءات التحليلية يعد ضروريا لتحديد التقلبات أو العلاقات غير المتسقة مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة والمختلفة عن القيم المتوقعة بمقدار كبير. (عدوس، 2019، صفحة 12)

وفي سنة 2017 تبنت الجزائر في معاييرها للتدقيق معيار الإجراءات التحليلية وأعطيت له نفس الرقم 520 وذلك من خلال المقر رقم 23 والمؤرخ في 15 مارس 2017 والذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق رقم (520 ، 570، 610، 620)، حيث عرف هذا المعيار الإجراءات التحليلية بأنها " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات، وتتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو كيانات مشابهة، وذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة، وهذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تم استحداثها لتحديد وتحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة.

ويمكن التعبير عنها أيضا بأنها " الاختبارات الأساسية التي تتضمن دراسة وتقييم العلاقات بين عناصر المعلومة المالية وغير المالية ومقارنة هذه العلاقات والأرصدة الدفترية بتقديرات المراجع الخارجي للعلاقات والأرصدة المتوقعة وفحص التغيرات الجوهرية نتيجة لهذه الدراسات والتقييمات بحيث يهدف الفحص التحليلي إلى لفت نظر المراجع الخارجي إلى تلك الأمور غير العادية والتي تتطلب مزيدا من أدلة الإثبات. (كريم، 2015، صفحة 98)

وتعد الإجراءات التحليلية أسلوبا من الأساليب الحديثة وإحدى إجراءات أدلة الإثبات التي يستعين بها المدقق الخارجي خلال مختلف مراحل أداء عمله، من أجل الحكم على مدى معقولية القيم والحسابات الواردة في القوائم المالية، وذلك من خلال تقييم ومقارنة مختلف العلاقات بين المعلومات المالية وغير المالية، والبحث في أسباب التقلبات غير المتوقعة في أرصدة هذه الحسابات والعلاقات، بهدف التوصل إلى تحديد البيانات التي تتطلب فحصا إضافيا من قبل المدقق، نظرا لوجود أخطاء

جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية التدقيق. إذن، فأساليب الإجراءات التحليلية تتنوع من أساليب بسيطة تتمثل في أسلوب التحليل المالي، أسلوب النسب المالية، أسلوب المقارنات، وأساليب حديثة والتي تتمثل في أسلوب الانحدار وأساليب التنبؤ المالي. (إيمان، 2018، صفحة 225)

في حين هناك من عرف الإجراءات التحليلية على أنها " فحص انتقادي للعلاقات القائمة بين أرصدة القوائم المالية وذلك بغرض التأكد من اتساق الأرصدة مع بعضها واتساقها مع الاتجاهات الاقتصادية السائدة، وأيضا اتساقها مع معرفة المراجع وخبرته وحكمه الشخصي، وهي توفر للمراجع إثباتا في مجالات كانت نتائج اختباراتها غير مقنعة. (أحمد، 1991، صفحة 123)

ونشير إلى أن الإجراءات التحليلية صارت ضرورة تفرضها اعتبارات الوقت والتكلفة وأعتبر الذي يراجع الحسابات مجبرا على الاعتماد على أساليبها بما يتناسب وهذين العنصرين، الأمر أدى إلى استخدام المراجعة التحليلية كأداة هامة في تحديد مسار عملية المراجعة، بناء على أسس يحددها المراجع قبل وضع برنامجه لقبول أدلة اختبارات المراجعة على المؤشرات التحليلية وعلى المراجع أن يأخذ بالنقاط الموالية :(سالم، 2006، صفحة 17)

- تحديد مدى إمكانية الاعتماد على العلاقة بين العناصر المقارنة.
- دقة البيانات المستخدمة في التنبؤ.
- الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدرة، فإذا كانت هناك اختلافات هامة فيتم البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذه الاختلافات.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الإجراءات التحليلية هي أداة للتحقق من صدق المعلومات المالية الفعلية للمؤسسة وهي أحد وسائل المراجعة التي يلجأ إليها المدقق للتعرف على الوضعية الحقيقية للمؤسسة وذلك باستخدام الأساليب المناسبة كأساليب التحليل المالي وبعض الأساليب الإحصائية والرياضية.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإجراءات التحليلية: سنتطرق إلى ابرز أهداف و أهمية الإجراءات التحليلية و هي كالأتي :

أولا: أهمية الإجراءات التحليلية

تكمن أهمية الإجراءات التحليلية فيما يلي:

1- أهمية الإجراءات التحليلية وبرنامج تدقيق الحسابات :

وهذه الإجراءات تمكنه من تحديد اتجاهات عملية التدقيق عند تصميمه برنامج التدقيق، من خلال الاعتماد على القيم المتوقعة التي يمكن الحصول عليها، ومقارنتها مع القيم الفعلية في القوائم المالية وذلك باستخدام أساليب التحليل المالي، كالنسب المالية المعروفة. (ناجي و التربيدي، 2022، الصفحات 834-835)

2- أهمية الإجراءات التحليلية لمستخدمي القوائم المالية:

إن تقارير المراجعة يستوجب أن توفر متطلبات مستخدمي الكشوف المالية وضرورة القيام بالإجراءات التحليلية لعدة أسباب منها:

- عدم كفاية الإفصاح في الكشوف المالية التقليدية بسبب ظهور المنافسة الحرة.
- عدم كفاية نظام التقارير.

- فشل إدارة الرقابة.
- تدني التأهيل العلمي والعملي لدى المدققين الداخليين إذا ما تم مقارنتهم بمراقبي الحسابات الخارجيين.

3- الإجراءات التحليلية وإدارة الوحدة الاقتصادية:

ازدادت أهمية الإجراءات التحليلية لإدارة الوحدة الاقتصادية بسبب تعقيد مهامها المتمثلة بتسيير ورقابة نشاط الوحدة الاقتصادية وبسبب عوامل عدة منها :

- اتساع حجم الوحدة الاقتصادية.
- ازدياد المنافسة بين الوحدات الاقتصادية.
- المساعدة في تقدير قدرة الوحدة الاقتصادية على الاستمرار ورفع مستوى الكفاءة والفعالية في الوحدة.

4- الإجراءات التحليلية وموقف أصحاب مهنة تدقيق الحسابات:

إن للإجراءات التحليلية أهمية كبيرة للمهنة ككل، فهي تؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق، ومن ثم زيادة ثقة الطرف الثالث بها، لأنها تعد وسيلة مستخدمة لإيجاد بعض المؤشرات الوظيفية التي تدل على وجود بعض الثغرات والقصور في نظام الرقابة الداخلي، مما يساهم في وضع برنامج تدقيقي بشكل مناسب.

5 -الإجراءات التحليلية وموقف أجهزة الرقابة العليا الحكومية :

تزداد أهمية الإجراءات التحليلية وتقييم الكفاءة والفاعلية في القطاع الحكومي بجانبيه الاقتصادي والإداري بالمقارنة مع القطاع الخاص، بسبب أن العقبات أو الصعوبات التي تواجه المهنة (الجهات الرقابية) ليست بالأهمية ذاتها بالنسبة للجهاز الحكومي. (صبري، 2018، صفحة 47)

إضافة إلى العناصر السابقة تعد الإجراءات التحليلية مهمة أيضا لما يلي: (العبدلي، 2011، الصفحات 35-36)

6- لفهم مجال عمل الجهة المراد التدقيق عليها للسنوات السابقة:

يجب على المدقق أن يتفهم طبيعة عمل الجهة المراد التدقيق عليها لتحديد نقاط الضعف ونقاط القوة، وذلك من خلال مقارنة معلومات السنة الجارية والتي لم يدققها بعد بمعلومات السنة السابقة التي تم تدقيقها، إذ أن ذلك يكشف عن التغيرات الجوهرية ونقاط الضعف التي تتطلب جمع أدلة إثبات والتوسع في فحصها واختبارها، وإذا لم يتم التدقيق عليها مسبقا فإنه سيتم الاسترشاد بشركات تعمل بنفس المجال، وبذلك يمكن للمدقق أن يخطط ويحدد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق، ومن الأمثلة على ذلك إذا لاحظ المدقق زيادة كبيرة في رصيد الأصول الثابتة فهذا يدل على أن الجهة التي يتم التدقيق عليها قامت بعمل إضافات على أصولها خلال السنة محل التدقيق والتي تتطلب فحصها.

7- تقدير قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار:

يستخدم المدقق الإجراءات التحليلية كمؤشر عن الصعوبات المالية الشديدة التي يمكن أن تواجهها الجهة المراد التدقيق عليها، حيث يقوم المدقق بتقدير مخاطر التدقيق التي تحدث باستخدام الإجراءات التحليلية المرتبطة بالفشل المالي، والتي تكشف عن قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار ومثال على ذلك عندما يكتشف المدقق باستخدام الإجراءات التحليلية وبالأخص أداة تحليل النسب والمؤشرات المالية، أن نسبة الديون طويلة الأجل إلى الأموال الخاصة مرتفعة مع وجود انخفاض في

متوسط نسبة الأرباح إلى إجمالي الأصول يتضح بأن الجهة قد تواجه خطر حدوث فشل مالي، والذي قد يؤثر على قدرة الجهة المراد التدقيق عليها على الاستمرار .

8- الإشارة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية:

وتشير إلى الفروق الجوهرية ووجود أخطاء أو مخالفات، حيث إن وجود فروق كبيرة متوقعة وغير متوقعة بين البيانات المالية التي يقوم المدقق بمراجعتها وتخص السنة الحالية والبيانات المستخدمة في إجراء المقارنة، وتسمى بالتقلبات غير العادية، فعندما يكتشف المدقق وجود فروق كبيرة يجب عليه أن يتعرف على السبب والتأكد من أن هذا الفرق يرجع لسبب اقتصادي، أو تغير في السياسات المحاسبية وليس نتيجة لوجود خطا أو مخالفة.

9- تقليل الاختبارات التفصيلية:

وهذه تكون عندما لا يجد المدقق فروقاً جوهرية عند إجراء الإجراءات التحليلية، فإن ذلك يدل على انخفاض احتمال وجود مخالفات أو أخطاء كبيرة، وبذلك يتطلب عمل إجراءات تفصيلية أقل على هذه الأرصدة، وفي حالات أخرى يمكن تخفيض حجم عينة الفحص، أو الرحيل زمن تنفيذ إجراءات التدقيق على تلك الأرصدة التي لم ينتج عنها فروق جوهرية عند تطبيق الإجراءات التحليلية عليها، أو يمكن حذف بعض تلك الإجراءات في حالات أخرى، وذلك حسب خبرة المدقق المهنية.

ثانيا: : أهداف الإجراءات التحليلية

تتمثل أهم أهداف المراجعة التحليلية فيما يلي:

- تهدف المراجعة التحليلية في تحديد المجالات التي تستلزم مراجعة إضافية بالإضافة إلى فهم المؤسسة محل المراجعة.
- تهدف الإجراءات التحليلية باستخدام الأدوات الكمية والنسب المالية إلى تحديد الانحرافات والمساهمة في توقع العمليات المالية للمراجع. (لقليطي و دردوري، 2017)
- تعتبر الإجراءات التحليلية وسيلة إثبات حول مدى صدق الكشوف المالية. (Glover, Steven , Prawitt, & Douglas, 2005, p. 192)

إن استخدام الإجراءات التحليلية في مجال التدقيق الحسابات يحقق فوائد كثيرة وفيما يلي أهم هذه الفوائد: (هداب و عبد الجاسم، 2020، صفحة 492)

- تمكين مراقب الحسابات من فهم نشاط الجهة محل التدقيق.
- إعداد إستراتيجية لعملية التدقيق.
- مساعدة مراقب الحسابات في تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق.

المطلب الثالث: أنواع الإجراءات التحليلية

تظهر فائدة الإجراءات التحليلية في ملائمة أدلة وقرائن المراجعة بغض النظر عن نوع من الإجراءات التحليلية المستخدمة، عادة ما يقارن المراجع نسب وأرصدة الزبون مع النسب والأرصدة المتوقعة باستخدام واحد أو أكثر من الأنواع التالية من الإجراءات التحليلية: بيانات القطاع، بيانات مماثلة للفترة السابقة، النتائج المتوقعة التي قامت بها المؤسسة، النتائج المتوقعة التي حددها المراجع، النتائج المتوقعة باستخدام البيانات غير المالية.

1- بيانات القطاع:

إذا قارنا النسب المالية الخاصة بالمؤسسة مع نفسها (أي مع سنوات سابقة) يمكن أن نقع في الخطأ، كأن تبدو المؤسسة مستقرة مع عدم وجود إشارة واضحة إلى الصعوبات، وربما كانت المؤسسة قد خسرت حصتها في السوق إذا لم تكن أسعارها تنافسية على سبيل المثال، ولهذا فإن المراجع يحتاج لتحديد وجود تأكيدات معقولة بأن الكشوف المالية لا تشوبها أخطاء، إن أهم الفوائد من مقارنة نسب المؤسسة مع القطاع فهم أعمال المؤسسة والحصول على مؤشر احتمال الفشل المالي، إن هذه المعلومات نفسها (نسب القطاع مفيدة لمراجعي الحسابات في تقييم القوة النسبية لهيكل رأس المال المؤسسة، والقدرة على الاقتراض، واحتمال الفشل المالي)، ومع ذلك، فإن المقارنات التي يقوم بها المراجع مع نسب القطاع قد لا يكون لها أي مغزى لوجود بعض العيوب تتمثل في الفرق بين طبيعة المعلومات المالية للمؤسسة مع: تلك المؤسسات التي تشكل القطاع، لأن بيانات القطاع عبارة عن المتوسطات العامة، بالإضافة إلى ذلك، تتبع مؤسسات القطاع أساليب محاسبية مختلفة، وهذا يؤثر على قابلية البيانات للمقارنة، وهذا لا يعني أن مقارنات القطاع يجب تجنبها، وإنما هي مؤشر بحاجة إلى معرفة واسعة في تفسير النتائج، وللتغلب على نقاط الضعف نقارن نسب المؤسسة مع مؤسسة أو أكثر في نفس القطاع. (محمد م.،الصفحات 5-6)

2- مقارنة بيانات المؤسسة مع ما يقابله من بيانات في الفترة السابقة:

يعتمد هذا الأسلوب على استخدام أرصدة الفترة السابقة كأرصدة متوقعة الفترة الحالية محل المراجعة، حيث يقوم المراجع بمقارنة النسب والمؤشرات المالية للمؤسسة محل المراجعة للسنوات السابقة مع نسب ومؤشرات السنة الجارية، فإذا لاحظ وجود ارتفاع أو انخفاض في أحد هاته النسب أو المؤشرات المالية فعليه حسب خبرته التنبؤ وإيجاد الأسباب التي أدت لحدوث تلك التغيرات، وثم عليه جمع الأدلة للتأكد من صحة تلك التنبؤات، وهذا الأسلوب يكون مقبولا في حالة كون أعمال المؤسسة للفترة السابقة مماثلة للفترة الحالية، ولكنه لا يكون كذلك في حالة وجود تغيرات في أعمال المؤسسة أو المعالجات المحاسبية أو قيام المؤسسة بأعمال غير عادية، وهناك تنوع للمراجعة التحليلية التي يتم فيها مقارنة بيانات المؤسسة مع ما قابلها في فترة أو فترات سابقة، وفيما يلي بعض الأمثلة المتعارف عليها.

2-1- مقارنة رصيد السنة المالية مع ما يقابلها في السنة السابقة:

تتمثل أبسط الطرق لتنفيذ هذا الاختبار في إدراج نتائج أرصدة ميزان المراجعة في العام الماضي في عمود منفصل بورقة عمل أرصدة ميزان المراجعة الخاصة بالنسبة الحالية، ويمكن المدقق بسهولة أن يقارن رصيد السنة الحالية مع رصيد السنة السابقة في بداية المراجعة، أي الأرصدة يجب أن يتم التعامل معها باهتمام أكبر بسبب وجود فرق كبيرة في الأرصدة.

2-2- مقارنة تفصيل إجمالي رصيد مع ما يقابلها في السنة السابقة:

إذا لم تحدث تغيرات جوهرية في النشاط لدى المؤسسة في السنة الحالية فإن كثيرا من التفاصيل التي تتكون منها الإجماليات الظاهرة في الكشوف المالية يجب أن تظل بدون تغير، لذلك فانه بمقارنة مختصرة لتفاصيل الفترة الحالية مع نفس تفاصيل السنة السابقة يمكن أن يوضح المعلومات التي تحتاج إلى فحص أكثر. (ألفين و لوبك، 2002، الصفحات 257-260)

3- مقارنة بيانات المؤسسة مع توقعاتها:

وفقا لهذا الإجراء يقوم المراجع بفحص نتائج مقارنة بيانات المؤسسة الفعلية مع بياناتها المتوقعة، وقد يقوده هذا الفحص إلى اكتشاف نوع أو أكثر من التحريفات، تستدعي من المراجع القيام بالبحث عن أسبابها والاقتناع بها، كذلك التأكد من مدى بذل الجهود من قبل الجهة المراد المراجعة عليها في إعداد هذه الموازنات التقديرية، إضافة إلى التأكد من احتمال تعديل هذه الجهة للبيانات المذكورة في الموازنات التقديرية والتي تؤثر على واقعية هذه الموازنات وعلى نتائج المراجعة التحليلية ومدى الاعتماد عليها، ويستعين مدقق الحسابات في إجراءاته التحليلية بالمعلومات المستمدة من الموازنات التخطيطية ليقارنها مع المعلومات الفعلية، وهذه المقارنة تعطيه فكرة عن الانحرافات السالبة أو الموجبة التي يعمل على تحليلها ومعرفة أسبابها، خاصة فيما يتعلق بالعناصر الجوهرية ذات الأهمية في تحديد نتيجة الأعمال والمركز المالي المؤسسة ويوجد أمران يجب الاهتمام بهما في حالة مقارنة بيانات العميل مع الموازنات هما:

– يجب أن يقيم المراجع مدى واقعية الموازنة، حيث يتم في بعض المؤسسات إعداد الموازنة دون بذل العناية الملائمة وبالتالي لن تمثل الموازنة توقعات واقعية.

– يوجد إمكانية لقيام أفراد العميل بتعديل المعلومات المالية مع الحالية حتى تتوافق مع الموازنة وإذا حدث ذلك، لن يجد المدقق فروقا في مقارنة البيانات الفعلية وبيانات الموازنة حتى في ظل وجود التحريفات في الكشوف المالية، ويمكن التعرف على مدى واقعية الموازنة من خلال مناقشة إجراءات التوصل للموازنة مع العميل ويتم تنفيذه خطوات المراجعة الخاصة بتقدير خطر الرقابة وأداء الاختبارات التفصيلية للبيانات الفعلية لتقليل احتمال تعديل أفراد العميل للبيانات الفعلية، حتى يحدث توافق بينهما وبين الموازنة ويتم استعمال هذا الإجراء في معظم الأحيان على القطاعات الحكومية وعليه يمكن استخلاص عدة اعتبارات يجب الإلمام بها في هذا النوع من المراجعة التحليلية وهي:

- تقيم ما إذا كانت الموازنات التخطيطية واقعية.
- تقيم ما إذا كانت هناك تحريفات في البيانات الفعلية أيضًا.
- مناقشة المسؤولين فيما يخص الإجراءات وضوابط إعداد الموازنات التخطيطية.
- تقدير خطر الرقابة وأداء اختبارات التفصيلية التدقيق البيانات الخطية. (سهام، 2014-2015، الصفحات 26-27)

4- النتائج المتوقعة التي حددها المراجع:

آخر المقارنات المشتركة لبيانات المؤسسة مع النتائج المتوقعة تحدث عندما يحسب المراجع الأرصدة المتوقعة ومقارنتها مع الأرصدة الفعلية في هذا النوع من الإجراءات التحليلية، يقدر المراجع رصيد الحساب عن طريق الميزانية المالية الأخرى أو حسابات النتائج، أو من خلال توقع يستند إلى الاتجاه التاريخي، على سبيل المثال يمكن للمراجع حساب المتوسط المتحرك للمؤونات، الحسابات غير قابلة للتحصيل، القيم المدينة كالنسبة المئوية من إجمالي حسابات القبض، ومن ثم تطبيقه على رصيد إجمالي حسابات القبض في نهاية سنة التدقيق باستخدام هذه الاتجاهات التاريخية، يمكن للمراجع تحديد القيمة المتوقعة لمقارنتها بالقيمة الحالية. (محمد م.، الصفحات 5-6).

5- مقارنة بيانات الجهة محل التدقيق مع النتائج باستخدام بيانات غير مالية: يستخدم الحسابات البيانات غير المالية في تقدير قيمة حسابات معينة، ثم يقارن ما توصل إليه بالنتائج الفعلية. (بولحبال، 2017، صفحة 453)

المطلب الرابع: مراحل الإجراءات التحليلية ومعوقات تنفيذها

تتكون مراحل الإجراءات من عدة خطوات، ومع ذلك هناك العديد من المعوقات التي يمكن أن تؤثر على جودة الإجراءات التحليلية ، ويمكن ذكرها في مايلي:

أولا : مراحل التنفيذ للإجراءات التحليلية

من أجل الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها يجب على المدقق الخارجي أن تتوفر له معرفة عن طبيعة عمل المؤسسة وذلك من أجل تحديد التغيرات الحاصلة في نشاطها، من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات الحالية التي لم يتم مراجعتها مع المعلومات المتعلقة بسنوات سابقة، حيث يمكن لهذه التغيرات أن تشير إلى اتجاهات هامة أو أحداث محددة يمكنها أن تؤثر في تخطيط التدقيق؛ نظرا للدور الكبير الذي تلعبه الإجراءات التحليلية في عملية التدقيق الخارجي، فقد استوجب من المدقق الخارجي الاستعانة بها في مختلف مراحل مهمته وسنحاول من خلال فيما يلي عرض مراحل تطبيق هذه الإجراءات من طرف المدقق الخارجي مع توضيح الغرض من تطبيقها في كل مرحلة.

1- تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط:

يعتبر تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط كإجراءات لتقييم المخاطر فهي تساعد المدقق الخارجي على: (بورغدة و عميروش ، صفحة 210)

- **تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية:** ذلك من أجل تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية، ولقد أشار معيار التدقيق الدولي**"ISA240"** مسؤولية المدقق اتجاه الغش عند تدقيقه للكشوف المالية، على أن تطبيق الإجراءات التحليلية من طرف المدقق الخارجي يسمح له بالتعرف على المؤسسة وبيئتها، وفهم لنظام الرقابة الداخلية كما يسمح له بتحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الغش.

- **الحصول على فهم للمؤسسة وبيئتها:** يجب على المدقق الخارجي أن تتوفر له معرفة عن طبيعة عمل المؤسسة، وذلك من أجل تحديد التغيرات الحاصلة في نشاطها، من خلال تنفيذ الإجراءات التحليلية ومقارنة المعلومات الحالية التي لم يتم مراجعتها مع المعلومات المتعلقة بسنوات سابقة، حيث يمكن لهذه التغيرات أن تشير إلى اتجاهات هامة أو أحداث محددة، ويمكن أن تؤثر في تخطيط التدقيق.

- **معيار التدقيق الدولي " ISA315"**: تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال التعرف على المؤسسة وبيئتها، فقد نص على أن تطبيق الإجراءات التحليلية خلال مرحلة التخطيط يمكن المدقق الخارجي من تحديد العمليات والأحداث غير العادية، كما أنها تساعده في التعرف على جوانب المؤسسة التي لم يكن له معرفة بها، بالإضافة إلى أنها تمكنه من تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية، إذن فتطبيق الإجراءات التحليلية خلال هذه المرحلة يمكن من تحديد وجود المعاملات أو الأحداث أو الاتجاهات غير العادية، التي تشير إلى أمور خاصة بالكشوف المالية، لذلك يجب على المدقق الخارجي عند أداء الإجراءات التحليلية أن يقوم بتطوير العلاقات الواضحة التي يتوقع أن توجد بشكل معقول.

2- تطبيق الإجراءات التحليلية عند تنفيذ عملية التدقيق المعيار الدولي"ISA330" :

استجابة المدقق للمخاطر المقيمة على أن استخدام الإجراءات التحليلية خلال عملية التدقيق يكون كإجراءات

جوهرية من أجل تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الكشوف المالية، وعند مستوى الإثباتات والأرصدة المكونة لهذه القوائم، بالإضافة إلى تخفيض مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض ومقبول. (Eric & Koonse, 1996) .

3- تطبيق الإجراءات التحليلية في المرحلة النهائية لعملية التدقيق:

إن تطبيق الإجراءات التحليلية عند الاقتراب من نهاية عملية التدقيق يساعد المدقق الخارجي على تحديد ما إذا كانت القوائم المالية المعدلة منطقية في ضوء الأدلة التي تم جمعها خلال عملية التدقيق وخلال هذه المرحلة يتم استعراض شامل لكل العلاقات غير المتوقعة. (بورغدة و عميروش ، صفحة 211)

ثانيا: معوقات الإجراءات التحليلية

على الرغم من أن المراجعة التحليلية تمثل الأساليب الحديثة في المراجعة فما زال استخدامها وتطبيقها محدوداً بين المدققين، أما المهنة فترى أن هناك مجموعة من العوائق تحول دون الأخذ بالمراجعة التحليلية وهذا ما نشير إليه في هذه النقاط: (المجيد، 2015، الصفحات 30-31)

- زيادة تكلفة المراجعة فالاعتماد على المراجعة التحليلية يحتاج إلى كادر أكبر ووقت أطول لعملية المراجعة مما يجعل المراجعة غير اقتصادية.
- التخصص في مواضيع غير محاسبية وهو ما تتطلبه المراجعة التحليلية للبحث في مواضيع التسويق والإحصاء والاقتصاد والإدارة والقانون وهو أمر غير ممكن توفره لدى المراجع العادي أو حتى المراجع الفذ.
- عدم وجود معايير ومؤشرات مقبولة عموماً للمراجعة التحليلية تخدم مراجعة الكفاءة على وجه الخصوص مما يضطر المراجع على اعتماد معايير يضعها بنفسه ويقومها.
- كبر حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المحاسب وأطراف متعددة أخرى، فاحتمال تعرض المحاسب للمساءلة القانونية خاصة فيما يتعلق بالمعايير الموضوعة من قبله، وذلك في حال اتخاذ قرارات خاطئة تعرضه وتعرض جهات أخرى للمساءلة القانونية كالإدارة والأطراف الأخرى المستفيدة من البيانات المالية والبيانات الإضافية.

كما نص معيار التدقيق الدولي رقم 12 لسنة 1983 على وجود الكثير من العوامل التي قد تؤثر في عملية استخدام إجراءات التدقيق التحليلية، وهي كما يلي: (سعيد و هندبة، 2012، الصفحات 36-37)

- أهداف إجراءات التدقيق التحليلي ومدى الاعتماد عليها.
- طبيعة المنشأة، ومدى توافر المعلومات المالية والتوقعات.
- مدى توافر المعلومات غير المالية، ومدى ملائمة المعلومات المتوفرة.
- مدى قابلية المعلومات المتوافرة للمقارنة مع الغير.
- وجود أزمات اقتصادية خلال السنة أو سنوات سابقة مما يحد من عملية إجراءات المقارنات.
- تغير الشركة المستمر لسياساتها المحاسبية والتسويقية والإنتاجية.
- طبيعة وخصائص الشركة وتوسيع وتقليص حجم أعمالها.
- عدم توافر المعلومات المالية وغير المالية اللازمة وعدم ملائمة المعلومات المتوافرة.
- عدم قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة، والتكلفة العالية للحصول على البيانات المالية الضرورية للمقارنة.
- نقص القدرة التنبؤية للإجراءات التحليلية مقابل متطلبات الدقة في التدقيق، وحاجة المدقق إلى التدريب.

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الإبداعية

أصبح مفهوم المحاسبة الإبداعية محل تركيز من قبل المحاسبين والمراجعين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، فقد تبين لهم أنه من خلال البيانات المالية يستطيع المحاسب المحترف وبخبرته تحريف البيانات المالية باستغلال الثغرات الموجودة في المبادئ والمعايير المحاسبية، وفي هذا المبحث سوف نتطرق إلى مفهوم المحاسبة الإبداعية وأهدافها، إضافة إلى الممارسات المستخدمة فيها.

المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية (Creative accounting) في بعض أدبيات المحاسبية في بداية ثمانينات القرن العشرين إذ واجهت الشركات صعوبات ناتجة عن الركود خلال تلك الفترة، لغرض تحقيق أرباح أفضل بينما كان من الصعب تحقيق الأرباح، مما أدى إلى استمرار الركود إلى فترة أطول مما أجبر الكثير من الوحدات الاقتصادية إلى الإبلاغ عن نتيجة أعمال الشركة (ربح أو خسارة) بغير حقيقتها لإظهار مركز مالي لا يمثل الوضع المالي بذلك التاريخ بصورة صادقة وعادلة مما يؤثر على قرارات استعمال تلك الكشوفات. (الطائي و النافعي، 2019، صفحة 523)

وقد أصبح مصطلح المحاسبة الإبداعية موضع تركيز واهتمام من قبل العديد من الباحثين والمحاسبين والمدققين بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة خصوصاً أحداث عام 2002 التي تمثلت بإفلاس وانهيار أربع شركات أمريكية معروفة وهي شركة أنرون المختصة في مجال الطاقة وشركة وورلد كوم المختصة في مجال الاتصالات وشركة زيروكس المختصة في مجال أجهزة النسخ وشركة ميرس المختصة في مجال الأدوية، إذ قامت تلك الشركات إما بالتواطؤ المباشر مع مدققي حساباتها متمثلين بشركة التدقيق الشهيرة في الولايات المتحدة وهي (Arthur Anderson) أو بسبب إهمال جسيم من قبل هؤلاء المدققين بأحداث تدليس وتحريف في نتائج أعمالها ومراكزها المالية وهو ما ترتب عليه حدوث تضليل كبير في معلوماتها المالية المنشورة، أدى إلى هبوط كبير في أسعار أسهمها في السوق المالي وبالتالي حدوث خسائر جسيمة تكبدها مساهمو تلك الشركات ودائنوها. (حسين م.، صفحة 58)

ولقد تناول العديد من الباحثين موضوع المحاسبة الإبداعية تحت مسميات مختلفة منها: المحاسبة التجميلية، المحاسبة الإبتداعية أو المحاسبة الخلاقة، الخداع في يد المحاسبة، العبث بالدفاتر، المحاسبة المتعسفة، المحاسبة الإبتكارية، فن طبخ الدفاتر، فن حساب الأرباح، لعبة الأرقام المالية، و أياً كانت هذه المسميات فجميعها يستغل الثغرات في السياسات المحاسبية وتعدد بدائلها ونقاط ضعفها المختلفة في سبيل تعديل الدخل وإظهار البيانات المالية بغير صورتها الحقيقية وبشكل يخدم فئة معينة مستفيدة من هذه الإجراءات الصورية على حساب باقي الفئات ذات المصلحة بالوحدة الاقتصادية. (آسيا، 2018، صفحة 267)

أما Comiskey & Mulford، 2002 فيقدمان تعريفـــهما للمحاسبة الإبداعية كما يلي "المحاسبة الإبداعية هي الإجراءات أو الخطوات التي تستخدم للتلاعب بالأرقام المالية، وتتضمن خيارات وممارسات المبادئ المحاسبية، خداع التقرير المالي، أو أي إجراء أو خطوة اتجاه إدارة الأرباح أو تمهيد الدخل" (أمينة، 2014، صفحة 123)

وعرفت أيضا بأنها " الإجراءات التي تمارسها الشركات بغية التقليل من أرباحها أو زيادتها، من خلال حساباتها التي تشكلها والتلاعب بها بشكل هادئ وبطريقة خفيفة للتغطية على المخالفات والجرائم، وهي عملية خداع كبرى كونها طبخت

بصورة دقيقة أو شويت بصورة كاملة حتى تقدم بمذاق شهي وبصورة شرعية عرفت بأنها تحويل أرقام المحاسبة المالية عمَّا هي عليه فعلاً إلى ما يرغب فيه المعدون من خلال استغلال أو الاستفادة من القوانين الموجودة أو تجاهل بعضها أو جميعها. (محمد م.، 2020، صفحة 259)

ونشير إلى أن المحاسبة الإبداعية يمكن النظر إليها من زاويتين: الأولى إيجابية وتتمثل في إيجاد حلول وإجراءات محاسبية غير مألوفة تساعد على اتخاذ القرارات، كما يمكنها أن توفر معلومات محاسبية ذات جودة عالية مفيدة ومجدية لمستعمليها، وتعمل على التجديد والتطوير في الطرق والإجراءات المحاسبية، أما الثانية فهي سلبية وتتمثل في إتباع الحيل وأساليب التغليط والتلاعب بالأرقام من أجل إظهار وضعية معينة تخدم مصالح أطراف معينة أو إخفاء حقائق معينة. (عمر، 2017، صفحة 305)

هي الإجراءات التي تقوم بها في بعض الأحيان إدارات الشركات من أجل تحسين صوري إما في ربحيتها أو في مركزها المالي أو كلاهما معا، وذلك باستغلال الثغرات الموجودة في أساليب واختيارات التدقيق الخارجي، أو بالاستفادة من تعدد البدائل المتاحة في تطبيق السياسات المحاسبية التي تجيزها المعايير المحاسبية الدولية أو غيرها مما يعرف بالمبادئ المتعارف عليها سواء بشأن أساليب القياس أو أساليب الإفصاح المتبعة عند إعداد البيانات المالية المنشورة، مما يؤثر سلبا على نوعية الأرقام التي تظهرها تلك البيانات سواء بالنسبة للأرباح أو بالنسبة للمركز المالي ، ومن ثم على مصداقية النسب المالية (الجبوري و الخفاجي، 2022، صفحة 157)

من التعاريف السابقة توصلنا إلى أن المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي وتكون من خلال جهتين: تتمثل في إظهار نقاط القوة وإخفاء نقاط الضعف وذلك لإبراز الصورة الجيدة للأداء المالي للمؤسسة داخل مبادئ ومعاير المحاسبية وهذا من الجهة الايجابية، أما من الجهة السلبية فتكون من خلال إظهار نقاط الضعف وإخفاء نقاط القوة وذلك باستغلال الثغرات القانونية لإظهار الكشوف المالية بالصورة التي ترغب بها الإدارة.

المطلب الثاني: أسباب ومؤشرات المحاسبة الإبداعية

تعد المحاسبة الإبداعية عاملا هاما للمؤسسات في الوقت الحاضر و لذلك فان بعض أسباب و مظاهر المحاسبة الابداعية هي كالتالي:

أولا: أسباب المحاسبة الإبداعية

تتعدد أسباب الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية ومن أهم هذه الأسباب ما يلي:

1- التأثير الإيجابي على سمعة الشركة في السوق: المؤسسة عادة ما تستخدم أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين القيم المالية المتعلقة بأداء منشآت الأعمال التي إن لم تحرف ستعكس صورة سلبية عن المؤسسة أمام منافسيها. (بن موفقي، 2019، صفحة 74)

2- الحصول على التمويل:

غالبا ما تسعى إدارات المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم بأشكاله المختلفة، عندما تعاني المؤسسات من مشاكل في السيولة اللازمة لاستمرار عملياتها الاستغلالية أو الاستثمارية وأحيانا لسداد التزاماتها، ولكي تحصل على تمويل من المؤسسات المالية، فإنها سوف تخضع لشروط معينة يجب توافرها قبل الموافقة على منح هذا التمويل، ومن ضمن الشروط

الواجب توافرها الموافقة على التمويل هو أن تكون نتيجة النشاط والوضع المالي للمؤسسة خلال الفترة من استلام التمويل لغاية سداده، ويسمح بسداد أصل التمويل والفوائد المترتبة عليه، وهذا الشرط لا يمكن للمؤسسة المالية أن تقدره أو تتوقعه إلا من خلال قراءتها وتحليلها للوضع المالي السابق لهذه المؤسسات طالبة التمويل ، وهنا تلجأ المؤسسات إلى استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية بهدف تحسين قيمتها الأمر الذي سيؤثر في اتخاذ القرار الائتماني لدى المؤسسات المالية. (قوشيش و لقليطي، 2019، صفحة 114)

3- الحصول على تصنيف مهني متقدم:

هناك تنافس بين المؤسسات العاملة بنفس النشاط للحصول على التصنيف المتقدم عن المؤسسات المنافسة العاملة بنفس النشاط، والذي تقوم به بعض المؤسسات الإقليمية والدولية، حيث يستند للعديد من المعايير كتقييم القيمة المالية، ووضع الشركة من ناحية القوة المالية، وبالتأكيد يستدل على ذلك من خلال قراءة الكشوف المالية الصادرة عن تلك المؤسسات، مما يجعل العديد من المؤسسات تلجأ لتحسين كشوفها المالية للحصول على تصنيف متقدم. (ممدوح و التكريتي، 2022، صفحة 28)

4- الحصول على مكافآت للمديرين:

يقوم المديرين بممارسة أساليب المحاسبة الإبداعية وذلك لزيادة الأرباح وخاصة إذا كانت الحوافز والمكافآت الخاصة بهم مرتبطة بالأرباح. (قوشيش و لقليطي، 2019، صفحة 115)

5- التأثير على سعر سهم الشركة في الأسواق المالية:

إن تراجع القيم المالية لمنشآت الأعمال يؤثر سلبا في أسعار أسهمها في الأسواق المالية التي تتداول فيها الأسهم، و إن بقاءها كما هي يؤدي بالضرورة إلى انخفاض تلك الأسعار، لذلك فإن استخدام أساليب المحاسبة الإبداعية تهدف إلى تعظيم هذه القيم ومن ثم تحسين أسعار أسهم تلك المؤسسات في الأسواق المالية. (بن موفقي، 2019، صفحة 74)

6- التهرب من الضرائب:

إن عملية تقليل الدخل الخاضع للضريبة لا يكون إلا من خلال عمليات مشبوهة في التقليل من دفع الضريبة أو إلغائها من خلال تعظيم المصاريف أو دمج مصاريف المؤسسة مع المصاريف الشخصية للأعضاء. (جموعي و إبراهيمي، 2021، صفحة 478)

7- تمهيد الدخل:

تفضل المؤسسات بشكل عام الإبلاغ عن اتجاه مستقر من النمو في الأرباح بدلاً من إظهار أرباح متقلبة بسلسلة متغيرة من الارتفاعات والانخفاضات، ويمكن لهذه المؤسسات أن تطبق هذه العملية بتكوين مخصصات واحتياطيات تارة بمبالغ كبيرة وغير ضرورية في سنوات معينة وتارة بتخفيضها بحدود معينة في سنوات أخرى حسب الضرورة وبما يضمن التأثير على حجم الأرباح في تلك السنوات. حيث:

8- زيادة الدخل لصرف الانتباه:

يمكن لمديري المؤسسة تغيير سياسات محاسبية معينة من أجل زيادة الدخل لديهم بهدف صرف الانتباه عن الاختبار غير المرغوب بها من قبلهم.

9- إخفاء بعض الالتزامات: يعد مبرراً للإدارة للقيام بجملة إجراءات تحويلية لا تنعكس كالتزام في الكشوف المالية. (حسين و لفتة، صفحة 58)

ثانيا: مؤشرات المحاسبة الإبداعية

هناك بعض المؤشرات المحاسبة الإبداعية، وهي كالآتي :

هناك مجموعة مؤشرات تدل على وجود ممارسات المحاسبة الإبداعية في الوحدات الاقتصادية وهي :

-1وجود تدفقات نقدية لا ترتبط بالإيرادات .

-2حسابات عملاء غير مرتبطة بالإيرادات .

-3مخصصات ديون مشكوك في تحصيلها غير مرتبطة بحسابات العملاء .

-4وجود احتياطيات غير مرتبطة ببنود الميزانية.

-5احتياطيات تملك مشكوك فيها.

-6توافق الأرباح مع توقعات المحللين بصورة مستمرة .(مطلك، 2020، الصفحات ص 138-139)

المطلب الثالث: أنواع وأشكال المحاسبة الإبداعية

ظهرت المحاسبة الإبداعية على عدة أشكال وصور اختلف في تصنيفها الكتاب والباحثين في هذا المجال منهم من يصنفها من خلال الدوافع التي تدفع الإدارة لممارسة المحاسبة الإبداعية ومنهم من يصنفها اعتمادا على أساليب ممارسة المحاسبة الإبداعية وطريقة التلاعب في البيانات المالية، وهنالك من يرى أشكال المحاسبة الإبداعية هي المسميات التي أطلقت عليها تبعا للتسلسل الزمني والمكان الذي مورست فيه ابتداء من المحاسبة النفعية وإدارة الأرباح، وتمهيد الدخل، والمحاسبة التجميلية ولعل ابرز الصور أو الأشكال التي تتمثل بها المحاسبة الابداعية هي المتمثلة بالآتي:

1- إدارة الأرباح (Earnings Management):

تعرف إدارة الأرباح بأنها ابتكار مقترح في إعداد التقرير المالي بنية الحصول على منافع خاصة. كما يمكن تعريفها بأنها تغيير الأداء الاقتصادي المعلن للمؤسسة بواسطة الإدارة إما لتضليل المساهمين أو للتأثير في نتائج تعاقدي، وتعد إدارة الأرباح من أهم صور المحاسبة الإبداعية التي تمت مناقشتها في أدبيات المحاسبة، وتأتي على نوعين:

1-1- النوع الأول: يتمثل في الإدارة الحقيقة للأرباح التي تؤثر على التدفقات النقدية، وإدارة الأرباح من خلال إدارة الاستحقاقات المحاسبية والتغيير في التقديرات والسياسيات المحاسبية.

1-2- النوع الثاني: الذي يندرج تحت مفهوم المحاسبة الإبداعية إذ أن النوع الأول الإدارة الحقيقية ربما تضمن الاحتيال ومخالفة المبادئ، وقد اعتمدت أدبيات المحاسبة بصورة أساسية على دراسة عنصر الاستحقاقات الاختيارية للكشف عن إدارة الأرباح في الشركات، وذلك لأن الاستحقاقات الاختيارية تشكل الفرق بين الأرباح والتدفقات النقدية.

2- التلاعب بالتقارير المالية (Fraudulent of 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 عملا مخالف للقانون، وهنالك من يسميها

التقارير المالية المغشوشة وهو التقرير عن الوضع المالي للمؤسسة بموجب بيانات مالية غير صحيحة من خلال الحذف وعدم الإفصاح عن القيم المحاسبية لتضليل مستخدمي البيانات المالية. (داخل، 2019، الصفحات 376-377)

وللمحاسبة الإبداعية أشكال أخرى هي: (العناق و رملي، 2019، صفحة 8)

3- المحاسبة النفعية (Accounting Aggressive) :

هي الإصرار على اختيار وتطبيق أساليب محاسبية محددة لتحقيق أهداف مرغوبة منها تحقيق أرباح عالية، سواء كانت الممارسات المحاسبية المتبعة مستندة إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أم لا؟

4- إدارة الدخل (Management Earning) :

هي التلاعب في الدخل بهدف الوصول إلى هدف محدد بشكل مسبق من قبل الإدارة، أو متنبأ به من قبل محلل مالي، أو ليكون متوافقا مع مسارات محددة للعمل.

5- تلطيف صورة الدخل (Income Smoothing) :

هو شكل من أشكال التلاعب في الدخل يتضمن نقل الدخل بين الفترات المتفاوتة المستوى وذلك بتخفيض الدخل في السنوات ذات الدخل الجيد ونقلها إلى السنوات ذات الدخل السيئ.

المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية

هنالك العديد من الوسائل والأساليب المستخدمة في ممارسات المحاسبة الإبداعية نذكر منها فيما يلي: (الفاضل و الشمري، 2019، صفحة 154)

أحياناً تتيح القواعد المحاسبية للوحدة الاقتصادية الاختيار بين عدد مختلف من السياسات المحاسبية ولذلك يمكن للمؤسسة:

- أن تختار السياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقديرات أو التنبؤ مثل (تقدير عمر التثبيتات لغرض حساب الإهتلاك)، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بتقدير عمر هذه التثبيتات عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع إجمالي التقديرات أو عن طريق اختيار مثمن معروف باتخاذه اتجاها تفاؤلياً أو تشاؤمياً حسب رغبة المحاسب.
- يمكن إدخال الصفقات الاصطناعية، إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية، ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة.
- التلاعب في توقيت الصفقات بهدف تحديد سنة معينة لتحميلها بالأرباح أو الخسائر لأي هدف يرمي إليه المحاسب وخصوصا في حال وجود اختلافات واضحة بين القيمة الدفترية وبين القيمة السوقية أو القيمة الحقيقية.

ونشير إلى أنه يمكن استخدام ممارسات المحاسبة الإبداعية على كل كشف من الكشوف المالية كما يلي:

أولا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في جدول النتائج

يتم التلاعب في جدول النتائج من خلال ما يأتي: (الفاضل و الشمري، 2019، الصفحات 154-156)

1- أن تسجيل الإيراد بشكل سريع فيما عملية البيع لا تزال موضع شك :

- تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها في حين أن الخدمات المترتبة على عملية البيع لم يتم تقديمها بعد، بل سيتم تقديمها في المستقبل.
- تسجيل الإيرادات والاعتراف فيها قبل شحن البضاعة، وقبل موافقة الزبون النهائية على الشراء.
- تسجيل الإيرادات على الرغم من أن الزبون لم يلتزم بالدفع.
- تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بهدف زيادة إيراداتها لفترة مالية جارية محددة ببيع بضاعة إلى وحدات من مجموعتها أو ترتبط معها بعلاقات شراكة إستراتيجية.
- تقوم بعض الوحدات الاقتصادية التي ترغب بزيادة إيراداتها خلال سنة مالية محددة بتسليم المشتري سلعا إضافية كجزء من القيمة، وتكون هذه القيمة على شكل جزء من أسهم الوحدة أو كفالات أو ضمانات أو المشاركة في استثمار معين متفق عليه كشرط لإتمام عملية البيع، وتقوم بعض الوحدات الاقتصادية بزيادة إيراداتها من خلال تسجيل قيم إضافية زيادة على القيمة الفعلية، وذلك بوساطة الاتفاق مع وحدات أخرى تقدم سلعا أو خدمات مكملة.

2- تسجيل إيرادات وهمية أو مزيفة:

- تسجيل مبيعات ليست لها قيمة اقتصادية، ويعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب استخدامًا ويتمثل ذلك في إعداد جدول المبيعات منتج معين لأحد الزبائن وهو غير ملتزم حتى تلك اللحظة بشراء السلعة أو دفع ثمنه، كذلك عقد اتفاقيات جانبية مع زبائن لتزويدهم بمنتجات معينة خلال فترات زمنية محددة دون الاتفاق على تفاصيل تسليمها ودفع قيمتها.
- يتم تسجيل النقد المستلم من عمليات الاقتراض باعتباره إيرادات.
- يتم تسجيل الدخل الاستثماري الناتج عن بيع أصول أو أية عمليات استثمارية أخرى على أنه إيرادات وذلك لزيادة إيرادات الوحدة الاقتصادية خلال سنة مالية معينة.
- يتم تسجيل العائدات الناجمة عن إيرادات المشتريات باعتبارها إيرادات وذلك لزيادة إيراداتها في سنة مالية معينة.
- تقوم العديد من الوحدات الاقتصادية بزيادة إيراداتها خلال عمليات الاندماج مع بعضها بعضا من خلال توفر فرص للتلاعب بالإيرادات وتضخيمها أثناء عملية الاندماج لاسيما عندما تكون السنوات المالية للوحدات المندمجة مختلفة، إذ ترغب كل وحدة بزيادة حصتها من الإيرادات قبل عملية الدمج.

3- زيادة الإيرادات من خلال عائد لمرة واحدة:

- زيادة الأرباح من خلال بيع أحد الأصول بسعر عال يكون مسجلاً لديها بسعر الشراء، مثلاً بعض الأصول مثل العقارات والأراضي والأسهم وغيرها يكون سعرها مرتفعاً مقارنة مع سعر الشراء، فتلجأ لبيعه بشكل مفاجئ لتغطية ضعف إيراداتها خلال تلك الفترة.
- تضمين بعض الاستثمارات واعتبارها إيرادات وذلك عندما تكون العائدات التشغيلية للوحدة الاقتصادية في سنة معينة منخفضة فتقوم بخلطها مع العائدات الناجمة عن عملياتها الاستثمارية غير التشغيلية (كالأسهم والسندات) وذلك لتغطية ضعف أدائها التشغيلي.

- تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبها، باعتبارها تخفيضا للمصاريف التشغيلية من خلال تسجيل عائدات الاستثمار ومكاسبه وهي (إيرادات غير تشغيلية باعتبارها تخفيضا لهذا النوع من المصاريف وهذه إحدى أساليب التلاعب بالحسابات التي يتم من خلالها زيادة الإيرادات التشغيلية، بوساطة تخفيض المصاريف التشغيلية.

- تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى إعادة تصنيف بعض الحسابات في الميزانية بطريقة تمكنها من تسجيل دخول لنوع محدد من الاستثمارات وبخاصة إذا كانت هناك عمليات تقدير لاستثمار ما أو نشاط معين مثل التخفيض الضريبي أو غيره.

4- نقل المصاريف الجارية إلى فترات محاسبية سابقة أو لاحقة :

- رسملة التكاليف التشغيلية العادية وخاصة تلك الناجمة عن تغيرات جديدة في المصاريف يتضمن هذا الأسلوب إضافة عملية رسملة التكاليف التشغيلية العادية نقل المصروفات لفترات مالية مستقبلية، حيث تجد بعض المؤسسات نفسها بحاجة لإخفاء مصاريف عالية ناجمة عن اهتلاك الأصول أو حملة إعلانية ضخمة فتقوم برسملة هذه المصروفات.

- تغيير السياسات المحاسبية ونقل النفقات الجارية إلى فترات مالية سابقة من خلال إخفائها كليًا بترحيلها إلى فترات مالية سابقة من خلال الإعلان عن تغيير في سياستها المحاسبية المتعلقة بالمصاريف في الأسابيع الأخيرة من السنة المالية.

- احتساب الاندثار بشكل بطيء من المعروف أن مصاريف اهتلاك التثبيتات يتم خصمها على فترات مالية يتم تحديدها وفقا لطبيعة كل أصل والطريقة التي تجدها الإدارة مناسبة إن هذا الأسلوب يمكن المديرين من إبقاء هذه الأصول لأطول فترة ممكنة ومن ثم زيادة قيمة الأصول المسجلة في الميزانية وتخفيض المصاريف المترتبة على الشركة لزيادة أرباحها لاسيما عند عدم الإفصاح عن تغيير سياسات احتساب الاندثار.

- الإخفاق في تسجيل أو شطب الأصول التالفة من المتعارف عليه، أنه عند تلف أي من الأصول الثابتة على الإدارة أن تقوم بتسجيل ذلك بشكل فوري وليس تدريجيًا، إلا أنه ولغايات إدارية بحتة تقوم بعض الوحدات الاقتصادية باستخدام هذا الأسلوب، وخاصة عندما لا تتناسب قيمة الأصل التالف مع قيمته الحقيقة، الأمر الذي يؤدي إلى تراكمه مع الزمن وتصبح قيمة الأصول غير حقيقية، ومن شأن تراكم هذه الأصول الوهمية خلق مصاعب للوحدة يمكن أن يؤدي إلى انهيارها.

- تخفيض مخصصات الأصول من المعروف أن على الوحدات الاقتصادية القيام بتعديل قيم بعض أصولها لتعكس قيمتها الحقيقية، لذلك تقوم هذه الوحدات ببناء مخصصات متنوعة، بحيث يتم تعديلها في كل فترة مالية مثل حسابات.

5- الإخفاق في تسجيل أو تخفيض غير ملائم للمصروفات والالتزامات :

- الإخفاق في تسجيل المصروفات وبعض الالتزامات عند وجود التزامات على الوحدة الاقتصادية يستخدم هذا الأسلوب لزيادة الدخل لأن عدم إثبات المصروفات والالتزامات يؤدي إلى زيادة الدخل.

- تخفيض الالتزامات من خلال تغيير الافتراضات المحاسبية وسياسات تقدير بعض الحسابات لعكس المرونة في اختيار السياسات المحاسبية، وخاصة تلك المتعلقة بمنافع التقاعد وتعويضات نهاية الخدمة الخاصة بالموظفين، حيث يؤدي هذا التغيير إلى تخفيض الالتزامات والمصاريف وسياسات التأجير وتقدير الحسابات.

- عادة ما تقوم الوحدات الاقتصادية بتأسيس حسابات ادخارية لأغراض التطوير والتحديث وغيرها من الأهداف وهو ما يمكنها في أوقات محددة من استخدامها لزيادة الدخل من خلال تحرير هذه الادخارات وتحويلها إلى دخل.

- تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية وبهدف تخفيض المصروفات وتضخيم الأرباح إلى تسلّم تنفيذ حسومات وهمية من قبل الموردين وبالتعاون معهم.

- في بعض الأحيان تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتسلُّم النقد قبل تقديم الخدمات والسلع أو جزء منها، وهذا يمكن الدوائر المحاسبية من تسجيل الدخل في دفاترها بشكل فوري، في حين لم تقدم بعد الالتزامات المترتبة عليها من خدمات ومصروفات، وهذه الخدمات يمكن أن تمتد لأكثر من عام، الأمر الذي يزيد الدخل في السنة التي سجلت فيها الحسابات.

6- نقل الإيرادات الجارية إلى فترات مالية لاحقة:

- تقوم بعض الوحدات الاقتصادية وعندما يكون أداؤها وإيراداتها أعلى من المتوقع بإنشاء حسابات ادخارية خاصة بهدف تحريرها وتحويلها مرة أخرى إلى حسابات الإيرادات في فترات مالية لاحقة يمكن أن يكون أداؤها فيها صعبًا .

- تقوم العديد من الوحدات الاقتصادية بالاندماج مع بعضها بعضا، وتتم عمليات الدمج وفق شروط يتفق عليها بين الأطراف التي ترغب بالاندماج، تأخذ هذه الوحدات فترة زمنية عادة ما تكون أشهرًا لإتمام وتنفيذ عملية الاندماج الأمر الذي يوفر لهذه الأطراف فرصًا للتحايل على طرف أو أطراف أخرى من خلال امتلاكها لإيرادات يتم تحقيقها خلال فترة الاندماج، وبالتالي يزيد من حصتها المتفق عليها بين الأطراف المندمجة.

7- نقل المصروفات المترتبة على الوحدة الاقتصادية مستقبلاً إلى الفترة المالية الحالية:

- أحياناً تقوم الوحدات الاقتصادية بتضخيم المصروفات التشغيلية وتسجيلها في الفترة المالية الحالية، مع أنها تخص أعمالاً وخدمات مستقبلية.

- تقوم إدارات بعض الوحدات الاقتصادية بعدم تسجيل أو شطب تكاليف عمليات التطوير والتدريب أثناء عمليات الدمج، بهدف تحقيق أغراض خاصة، لا يستطيع المدققون اكتشافها أو تبريرها .

- قيام الإدارة بتسجيل بعض النفقات الخاصة بفترة مالية لاحقة في الفترة المالية الحالية، ويتم استخدام هذا الأسلوب في الوقت الذي تكون فيها الوحدة الاقتصادية قد حققت أهدافها المتوقعة للفترة المالية الجارية الحالية.

- تقوم بعض الوحدات الاقتصادية بتقليص مبالغ الدخل بشكل غير صحيح قبل إتمام عملية الدمج أو شراء إحدى الوحدات الاقتصادية لوحدة أخرى وخلال فترة زمنية محددة يتفق عليها، إذ توضع بعض الشروط للتعامل مع الإيرادات، فيتم في هذه الحالة تقليص قيم الدخل خلال الفترة الزمنية التي تسبق عملية إتمام الدمج، لتحقيق أهداف متنوعة لأحد الأطراف.

ثانيا: أساليب المحاسبة الإبداعية المستخدمة في قائمة المركز المالي

فيما يأتي عرض لبعض الأساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب بالقيم المحاسبية بقائمة المركز المالي: (هداب و عبد الجاسم، 2020، صفحة 494)

- تضخيم قيمة التثبيتات بتثبيتات معنوية قبل شرائها (اعتراف بالشهرة غير المشتراة).
- المبالغة في تقييم بنود التثبيتات غير الملموسة، واستخدام طرائق متنوعة لتقييمه.
- عدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية عند تحديد قيمة التثبيتات المدرجة في الميزانية.
- التلاعب في نسب اهتلاك التثبيتات المتعارف عليها وذلك بتخفيضها عن النسب المستخدمة.
- التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية.

- إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصصات انخفاض أسعار الموجودات المتداولة.
- إدراج الاستثمارات طويلة الأجل ضمن الاستثمارات المتداولة بهدف زيادة رأس المال العامل.
- التلاعب في أسعار الصرف المستخدمة في ترجمة البنود النقدية المتوفرة في العمولات الأجنبية.
- القيام بأخطاء متعمدة في تصنيف الحسابات طويلة الأجل على أنها موجودات متداولة بهدف تحسين السيولة.
- تغيير الطرائق المتبعة في المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل.
- عدم إدراج الأقساط المتحققة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة بهدف تحسين نسب السيولة.
- الحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الكشوف المالية بهدف تبديد القروض قصيرة الأجل لتحسين نسب السيولة.
- إضافة أرباح سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الحالي بدلا من معالجته ضمن الأرباح المحتجزة وذلك لزيادة ربح السنة.

تعد قائمة الميزانية (المركز المالي) من الكشوف المهمة التي يعتمد عليها مستخدمو هذه الكشوف في أعمالهم، إذ يجب أن تعكس صورة صحيحة وصادقة للوضع المالي للوحدة الاقتصادية في نهاية السنة المالية، لذلك ترتبط أهميتها بما توفره من معلومات حول طبيعة وحجم الموارد المتاحة لدى الوحدة والتزاماتها تجاه المقرضين والمالكين، كذلك تساعد في التنبؤ بمبالغ وتوقيت التدفقات النقدية المستقبلية، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب ببنود الميزانية. (الفاضل و الشمري، 2019، الصفحات 156-157)

1- النقدية: يتم التلاعب ببنود النقدية عن طريق عدم الإفصاح عن بنود النقد المقيد وكذلك التلاعب بأسعار الصرف المعتمدة في ترجمة النقد المتوفر من العملات الأجنبية.

2- المدينون: يكون التلاعب في بند المدينين من خلال عدم الكشف عن الديون المتعثرة بهدف تخفيض قيمة مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، كذلك إجراء أخطاء متعمدة في تصنيف حسابات المدينين مثل تصنيف المدينين طويلي الأجل على أنها أصول متداولة بهدف تحسين سيولة الوحدة الاقتصادية.

3- المخزون: تتمثل ممارسات المحاسبة الإبداعية بتضمين كشوفات الجرد بضاعة راكدة ومتقادمة فضلاً عن عمليات التلاعب في أسعار تقييمها وكذلك التغييرات غير المبررة في طرق تسعير المخزون مثل تغيير طريق.

4- الاستثمارات المتداولة: إذ يتم التلاعب في أسعار السوق التي تستخدم في تقييم محفظة الأوراق المالية، إضافة إلى إجراء تخفيضات غير مبررة في مخصص هبوط أسعار الاستثمارات.

5- الاستثمارات طويلة الأجل: إذ يتم التلاعب بهذا البند بتغيير الطرق المحاسبية المتبعة للمحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل، مثل التغيير من طريقة التكلفة إلى طريقة حقوق الملكية.

6- الأصول الطارئة: إذ يتم إثبات الأصول المحتملة قبل التأكد من تحققها، مثل إثبات الإيرادات المتوقع تحصيلها من دعوى قضائية على أحد العملاء قبل إصدار الحكم فيه.

7- الأصول الثابتة: إذ يتم التلاعب في هذا البند بعدم الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية في تحديد قيمته في قائمة المركز المالي أو إعادة تقدير الأصول الثابتة بهدف تضخيم قيمتها، فضلاً عن التلاعب بطرق ونسب الاندثار المعتمدة وذلك بتخفيضها دون

النسب المستخدمة في السوق.

8- الأصول غير الملموسة: يتم المبالغة في تقييم بنود الأصول غير الملموسة مثل العلامة التجارية إضافة إلى الاعتراف المحاسبي بالأصول غير الملموسة بما يخالف الأصول والقواعد المنصوص عليها ضمن معايير المحاسبة الدولية كالاعتراف بالشهرة غير المشتراة وإجراء تغييرات غير مبررة في طرق الإطفاء المتبعة في تخفيض هذه الأصول.

9- الالتزامات المتداولة: إذ يكون التلاعب في هذا البند بعدم إدراج الأقساط المستحقة خلال العام الجاري من القروض طويلة الأجل ضمن المطلوبات المتداولة، بهدف تحسين نسب السيولة، كذلك قيام الإدارة بتسديد القروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل، بالإضافة إلى ذلك التخفيض غير الملائم للالتزامات أو الإخفاق في تسجيلها إذ تقوم إدارة بعض الوحدات الاقتصادية وفق هذا النوع من التلاعب ولغايات خاصة كارتباط الالتزامات بشؤون قضائية أو الالتزامات بالشراء، بالإفصاح المتحفظ عن التغيرات التي تحصل في حسابات الالتزامات.

10- حقوق المساهمين: إذ يتم ممارسة المحاسبة الإبداعية في هذا البند بإضافة مكاسب متحققة من سنوات سابقة إلى السنة الجارية بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة، كما هو معروف باعتباره بنداً من بنود سنوات سابقة، بالإضافة إلى معالجة مكاسب وخسائر تقلب أسعار الصرف المرتبطة بالمعاملات التي تتم بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلا من جدول النتائج.

11- الالتزامات طويلة الأجل: إذ تقوم إدارة الوحدة الاقتصادية بالحصول على قروض طويلة الأجل قبل إعلان الميزانية بهدف تسديد القروض قصيرة الأجل، لتحسين نسب السيولة، إضافة إلى إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وإضافة المكاسب المحققة إلى صافي الربح، دون الإفصاح عنها ضمن البنود غير العادية .

12- قيام الوحدة الاقتصادية بالاعتراف بالالتزامات الطارئة أو المحتملة قد لا تتحقق، إذ أشار المعيار المحاسبي الدولي رقم(37) بأنه يجب على الوحدة الاقتصادية عدم الاعتراف بالالتزامات الطارئة، ولكن يجب الإفصاح في الكشوف المالية.

ثالثا: أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في جدول سيولة الخزينة

إن الهدف من إعداد جدول سيولة الخزينة هو مساعدة المستثمرين والدائنين وغيرهم لتحليل النقدية من خلال توفير المعلومات الملائمة عن مصادر التدفقات والمدفوعات النقدية خلال فترة مالية معينة، وفيما يلي ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في جدول سيولة الخزينة هي كالآتي : (الفاضل و الشمري، 2019، صفحة 157)

1- قيام المحاسب بتصنيف بعض التدفقات النقدية التي ترتبط بأنشطة الاستثمار أو التمويل على أنها ترتبط بأنشطة التشغيل والعكس بالعكس، وخاصة أن هذه الممارسات لا تؤثر على القيم النهائية لسيولة الخزينة.

2- قيام الوحدة الاقتصادية بدفع تكاليف التطوير الرأسمالي وتسجلها باعتبارها تدفقات نقدية استثمارية خارجة وتبعدها عن التدفقات النقدية التشغيلية الخارجة، وبالتالي فإن هذه الممارسات تزيد من التدفقات النقدية الداخلة.

3- قيام المحاسب بإجراء تعديلات في التدفقات النقدية التشغيلية، مثل تخفيض مكاسب بيع الاستثمارات وبعض الأموال الخاصة وكذلك الحال بالنسبة للعمليات غير المكتملة، إذ أنها تؤثر في التدفقات النقدية التشغيلية، وذلك بإزالة تأثير الضريبة عن هذه العمليات، إذ أن أي نقد يتم استلامه نتيجة العمليات غير المكتملة أو نتيجة للتخلص منها، يتم اعتباره ناجماً عن نشاطات

استثمارية، لذلك وأثناء حساب التدفقات النقدية التشغيلية، يتم إزالة تأثير مكاسب أو خسائر العمليات التشغيلية غير المكتملة أو التخلص منها من الدخل الصافي.

4– يمكن التلاعب بالدخل من العمليات المستمرة، وذلك لازلت البنود غير المتكررة، وكذلك من خلال عدم تصنيف الأسهم المملوكة للوحدة الاقتصادية باعتبارها أسهماً تجارية، إذ يمكن تصنيفها كاستثمارات جارية أو غير جارية بالاعتماد على فترة الاحتفاظ فيها .

5– قيام الوحدة الاقتصادية بدفع فوائد القروض غير المرتبطة بالعمليات الاستثمارية على أساس أنها نفقات استثمارية لغرض استبعادها من النفقات التشغيلية أو الأنشطة الرئيسة للوحدة من أجل خلق صورة جيدة غير حقيقية عن القدرة المالية للوحدة من عملياتها الرئيسة.

رابعا: أساليب المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة :

وفيما يلي ممارسات المحاسبة الإبداعية للتلاعب في قائمة التغيرات في الأموال الخاصة (حقوق الملكية) : (الفاضل و الشمري، 2019، صفحة 157)

1- عدم الالتزام بتقييم الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية بإتباع طريقة إعادة التقييم وإظهار الفائض في قائمة الدخل بدلاً من إظهاره ضمن الأموال الخاصة.

2- قيام الوحدة الاقتصادية بمعالجة إيرادات سنوات سابقة بإضافتها إلى صافي الربح للسنة الحالية بدلاً من معالجتها ضمن الأرباح المحتجزة (حقوق المساهمين باعتبارها أرباح سنوات سابقة).

3- معالجة خسائر أسعار الصرف المتعلقة بمعاملات تمت بالعملات الأجنبية في حقوق المساهمين بدلاً من جدول النتائج باعتبارها مرتبطة بالعمليات التشغيلية.

4- إجراء تغيير وهمي في رأس المال المدفوع والمكتسب (الأرباح المحتجزة) إما بزيادته أو تخفيضه من خلال إعادة تقدير حجم الأخطاء السابقة أو خسائر الخيارات السابقة وأرصدة العملات الأجنبية.

5- عدم تخفيض الأموال الخاصة بالانخفاض الحاصل في قيمة الأصول وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي....

6- قيام الإدارة بتوزيعات نقدية لا يقابلها أرباح حقيقية مما يؤدي إلى تخفيض الأموال الخاصة، كما هو الحال في توزيع أرباح عن زيادة في تقييم الأصول، إذ أنه من الخطأ أن تلجأ بعض الوحدات الاقتصادية إلى التوزيع.

المبحث الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الكشوف المالية

تعتبر الإجراءات التحليلية جزء لا يتجزأ من المراجعة الخارجية، حيث تساعد على تقييم المخاطر والتحقق من صحة البيانات المالية المعروضة، ولابد على المراجعين الخارجيين من استخدام مجموعة من الإجراءات التحليلية، مثل مقارنة البيانات المالية للمؤسسة مع المعدلات المتوسطة للصناعة، أو القيام بتقييم أداء المؤسسة، وتساعد الإجراءات التحليلية أيضًا على تحديث معرفة المراجعين الخارجيين بأحدث الممارسات المالية والمحاسبية.

إضافة إلى ذلك، فإن الإجراءات التحليلية تساعد على اكتشاف أي أخطاء محاسبية أو تحديد ممارسات محاسبة إبداعية، والتي لا يتم الكشف عنها بواسطة الإجراءات الأخرى المستخدمة في المراجعة المالية، ويمكن استخدام الإجراءات التحليلية أيضًا لتحديد المناطق التي قد تكون فيها هناك مخاطر عالية، مما يتيح للمراجع توجيه اهتماماتهم حول هذه المناطق وزيادة قدرتهم على التحقق من صحة البيانات المالية للمؤسسة.

بشكل عام، فإن الإجراءات التحليلية تساعد المراجعين الخارجيين على تحسين عملية المراجعة، وتقديم توصيات للمؤسسة محل التدقيق بشأن أي تغييرات يجب عليها القيام بها لتحسين أداء تلك المؤسسة. وبالتالي تكمن الأهمية الحقيقية للإجراءات التحليلية في المراجعة الخارجية في تقديم معلومات دقيقة وشاملة للمستثمرين والأطراف المعنية الأخرى بشأن الأداء المالي للمؤسسة والمحاسبي وتساعد على اتخاذ قرارات المالية صحيحة.

المطلب الأول: التدقيق الخارجي

يعتبر المدققون الخارجيون مسؤولين عن مراجعة البيانات المالية للمؤسسة وتبرير التأكيد العقلاني على تقديمها بشكل شرعي، والتي تخضع لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً علاوة على ذلك، يمثل البيان المركز المالي الفعلي للمؤسسة ونتائج عملياتها. وبشكل عام يعد تقرير المدقق الأداة الرئيسية للاتصال بين مدقق حسابات الشركة ومساهميها .

في العديد من البلدان يتم استخدام لغة موحدة في تقرير المدقق من حيث المحتوى يتكون التقرير من معلومات الشركة المتعلقة بالبيانات المالية بما يتوافق مع إطار التقرير المالي، ومع ذلك فإن معيار تقرير المدقق غير المؤهل لا يسلط الضوء على المعلومات الحاسمة حول التدقيق مثل التعارضات التي تحتاج إلى مراجعة مكثفة والطرق التي يعرض بها التدقيق المشكلات.

ويعرف التدقيق الخارجي بأنه " فحص دوري لدفاتر وسجلات المؤسسة من قبل طرف مستقل هو مدقق الحسابات للتأكد من صحة تلك الدفاتر والسجلات وأنها دقيقة ومتوافقة مع المبادئ والمعايير المحاسبية، وتقديم رؤية حقيقية وعادلة للوضع المالي للمؤسسة، ويعرف أيضا بأنه عملية منظمة يقوم بها مدقق حسابات مختص ومستقل للتحقق من المعلومات والادعاءات المتعلقة بالأنشطة والأحداث المالية، والتوفيق بين نتائجها الاقتصادية والمعايير المحاسبية المعمول بها من خلال جمع وتقييم أدلة التدقيق. (عباس، 2022، صفحة 196)

وأشار Aras (2019) لبعض القواعد والأساليب التي من شأنها المساعدة في كشف ممارسات المحاسبة الإبداعية والحد منها:

- إلزام جميع الشركات بإنشاء لجان التدقيق.
- تخفيض مجال اختيار المعالجات والبدائل المحاسبية من خلال تقليل عددها المحاسبية أو تحديد الظروف التي يمكن في ظلها

استخدام كل طريقة، وتفعيل فرض الثبات من قبل معدي لقوائم المالية.

- الحد من إساءة استخدام بعض السياسات المحاسبية.
- تطبيق آلية حوكمة الشركات للحد من أساليب المحاسبة الإبداعية وما ينتج عنها من أضرار.
- معالجة إساءة استخدام الحكم الشخصي والاجتهاد للمحاسبين عن طريق فرض الاتساق، ووضع قواعد وأحكام تقلل من استخدام الاجتهاد الشخصي.
- تنمية قدرة المحللين الماليين بالكشف عن أساليب المحاسبة الإبداعية ومواجهتها. (ممدوح و التكريتي، 2022، الصفحات 37-38)

***المطلب الثاني*: إجراءات المدقق الخارجي في الميزانية (قائمة المركز المالي)**

من أجل التدقيق في الميزانية يقوم المدقق الخارجي بالإجراءات التالية:

1- استبعاد النقدية المقيدة عند احتساب السيولة والتحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ إن وجد.

2- طلب كشف بالذمم المدينة للتأكد من الديون المتعثرة والتحقق من نسبة المخصص إلى إجمالي الذمم المدينة، بالإضافة إلى التحقق من استبعاد الذمم المدينة للوحدات الاقتصادية التابعة والإفصاح عنها في بند مستقل.

3- فحص كشوفات الجرد والتحقق من الوجود الفعلي لأصناف المخزن، وصحة أسعار المخزون قياساً بالأسعار الجارية، ومراجعة رأي الإدارة حول مبررات تغيير طريقة تسعير المخزون إن وجدت.

4- التحقق من مبررات إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل عند هبوط أسعارها السوقية حسب القواعد المنصوص عليها في معايير المحاسبة الدولية، فضلاً عن التحقق من صحة الأسعار المستخدمة في تقييم هذه الاستثمارات.

5- التحقق من التغيير في طريقة المحاسبة عن الاستثمارات طويلة الأجل عن طريق تقرير مدقق الحسابات والآثار المترتبة في قائمتي جدول النتائج (الدخل) والميزانية (والمركز المالي)، فضلاً عن إعادة تعديل رقم الربح في نصيب الوحدة الاقتصادية الأم بخسائر الوحدات التابعة أو الزميلة.

6- التحقق من الالتزام بمبدأ التكلفة التاريخية وصحة عمليات التقييم وبأنها تمت بواسطة مختصين واستبعاد الفائض من جدول النتائج، وإدراجه ضمن حقوق المساهمين، فضلاً عن إلى التحقق من نسب مصروف الاهتلاك المتعارف عليها.

7- التحقق من إعادة تصنيف الاستثمارات طويلة الأجل مثلاً العقارات المملوكة، وفحص مستندات العقود الخاصة بالأصول المرهونة أو المقدمة كضمانات لقروض والإفصاح عنها ودراسة أثرها على النسب المالية ذات العلاقة .

8- التحقق من صحة الأسس المتبعة في تقييم الأصول غير الملموسة وتعديل القيمة وفق الأسس الصحيحة، والتأكد من الاعتراف بالأصول غير الملموسة غير المشتراة، وإجراء التعديلات اللازمة لأثر ذلك على المركز المالي فضلاً عن التحقق من أن نسب إطفاء هذه الأصول قد تم احتسابها حسب النسب المتعارف عليها .

9- التحقق من إثبات أقساط القروض طويلة الأجل ضمن الخصوم المتداولة وإعادة احتساب نسب السيولة، ودراسة أثر تسديد قروض قصيرة الأجل عن طريق الاقتراض طويل الأجل على الفوائد والأصول المقدمة كضمانات ونسب الرفع المالي.

10- التحقق من الحصول على قرض طويل الأجل قبل انتهاء السنة لسداد قرض قصير الأجل وإجراء التعديلات اللازمة في

نسب الرفع المالي، فضلاً عن التحقق من عملية الإفصاح عن إطفاء السندات القابلة للاستدعاء قبل موعد استحقاقها، وتخفيض صافي الربح ومعالجة أثر ذلك على النسب المالية.

11- التحقق من عدم إضافة مكاسب محققة من سنوات سابقة إلى صافي ربح العام الجاري وتعديله أن وجد وتعديل النسب المرتبطة به ونسبة توزيعات الأرباح .

12- دراسة اثر إثبات أصول محتملة قبل توفر شروط تحققها أثبات إيراد متوقع تحصيله من دعوى قضائية قبل الحكم فيه على النسب المالية وتعديلها، فضلاً عن دراسة أثر عدم الإفصاح عن الالتزامات الطارئة أو المشروطة مثل (عدم الإفصاح عن مطالبات قضائية مرفوعة ضد الوحدة (الاقتصادية) على النسب المالية وتعديلها. (الفاضل و الشمري، 2019، صفحة 158)

المطلب الثالث: إجراءات المدقق الخارجي في جدول النتائج

فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول النتائج:

- التأكد من مطابقة فواتير البيع للصفقات المنفذة وبالأخص المنفذة من الأطراف ذو العلاقة مع الشركة كالشركات الزميلة والتابعة، التحقق من شروط الائتمان بما فيها شروط السداد والخصم وكفاية مخصصات الديون المشكوك فيها.
- التحقق من مستندات شحن البضاعة المرسلة ومطابقتها مع مستندات تسديد ثمن البضاعة الواردة من الوكلاء.
- التحقق من شروط البيع وشروط السداد سواء محل المشتري أو البائع، وطريقة السداد.
- إتباع مبدأ تحقق الإيراد وتحميل الفترة بما يخصها من إيرادات.
- التحقق من فواتير البيع.
- تطبيق مبدأ المقابلة والتحقق من فواتير البيع.
- تطبيق مبدأ المقابلة والتحقق من المستندات والفواتير وسندات القبض وسندات الصرف المخزني.
- التحقق من أن صفقات البيع حقيقية وليست وهمية.
- الرجوع إلى مبررات الإدارة لتغيير طريقة تقييم المخزون وأثر ذلك على البيانات المالية.
- التحقق من تكوين مخصص لهبوط الأسعار.
- المراجعة المستندية لفواتير المشتريات
- .التحقق من مدى توفر شروط الرسملة في مصروفات الصيانة.
- الرجوع إلى رأي الإدارة لمعرفة أسباب التغيير في طرق الإهلاك وبيان آثاره على الكشوف المالية.
- التحقق من معدلات الإهنلاك وإعادة حساب مصروف الإهنلاك وفقاً للمعدلات المتعارف عليها.

المطلب الرابع: إجراءات المدقق الخارجي في جدول سيولة الخزينة وجدول تغير الأموال الخاصة

فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول تغير الأموال الخاصة:

أولا: إجراءات المدقق الخارجي في جدول سيولة الخزينة

وتتمثل في الإجراءات التالية:

- التأكد من عدم تصنيف النفقات التشغيلية باعتبارها نفقات استثمارية وتمويلية.
- تصنيف التدفقات النقدية من السحب على المكشوف على أنه تدفق نقدي تشغيلي.

- التحقق من الوجود الفعلي للمخزون وطرق تقييمه وتسعيره.
- التأكد من عدم التلاعب في تصنيف التدفقات النقدية غير التشغيلية وتضمينها في التدفقات النقدية التشغيلية .
- التأكد من تفعيل فرضية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية من قبل معدي القوائم المالية.
- التأكد من عدم زيادة الذمم المدينة زيادة ظاهرية من خلال إثبات إيرادات وهمية لرفع التدفقات النقدية التشغيلية، بالإضافة إلى التحقق من عدم تأخير كتابة شيكات الموردين
- التأكد من عدم تصنيف مبالغ نقدية محصلة من قرض من طرف خارجي على أنه تدفق نقدي تشغيلي.
- التحقق من صحة أسعار الصرف وتصحيح الخطأ في ترجمة بنود النقدية المتوفرة من العملات الأجنبية، واستبعاد النقدية المقيدة من احتساب نسب السيولة، بهدف التعرف على مستوى السيولة الفعلي. (قريشي، حمقاني، و بن مالك ، 2018، صفحة 239)

ثانيا: إجراءات المدقق الخارجي في جدول تغير الأموال الخاصة

فيما يلي أهم الأساليب المستخدمة للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في جدول التغير في الأموال الخاصة:

- التحقق من تعديل ربح العام الجاري ومن ثم نسبة هامش الربح وكذلك توزيعات الأرباح والنسب الأخرى ذات العلاقة لحقوق المساهمين.
- دراسة أثر ذلك على نسب الربحية والنسب المرتبطة بحقوق المساهمين.
- دراسة أثر ذلك على الأرباح واستبعادها من قائمة الأرباح والخسائر.

المطلب الخامس: أساليب التحليل المالي ودورها في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية

وبهدف التوصل إلى تحديد البيانات التي تتطلب فحصا إضافيا من قبل المدقق، نظرا لوجود أخطاء جوهرية بها، والحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لدعم النتائج النهائية لعملية التدقيق، إذن، فأساليب الإجراءات التحليلية تتنوع، ومن بينها التحليل المالي وفيما يلي سنتطرق إلى بعض أساليب التحليل المالي وهي أسلوب النسب المالية، أسلوب المقارنات، ومؤشرات التوازن المالي.

ويقوم التحليل المالي على استخدام عدد كبير من الأدوات والوسائل أهمها ما يلي:

- أسلوب التحليل باستخدام القوائم المالية وينقسم هذا الأخير إلى نوعين: التحليل الأفقي والتحليل الرأسي.
- أسلوب التحليل المالي باستخدام النسب المالية.
- بيان تدفق الأموال (جدول سيولة الخزينة).

إن أسلوب التحليل المالي للكشوف المالية يعطي نتائج أفضل من بقية الأساليب الأخرى، وسوف نستخدم الأسلوب الأول وهو التحليل المالي باستخدام الكشوف المالية وينقسم التحليل المالي لهذه الأخيرة إلى نوعين:

أولا: التحليل الرأسي (العمودي):

يقصد به تحليل أداء المؤسسة من خلال إيجاد علاقة بين بنود جانب فقط من الميزانية أو جدول النتائج ومجموع هذا الجانب، حيث يتم تحديد النسبة المئوية لكل بند بقسمة قيمته على إجمالي بنود المجموعة نفسها، ويمكن من اكتشاف جوانب القوة ونواحي الضعف.

ثانيا: التحليل الأفقي:

يهتم التحليل الأفقي بتقييم الأداء خلال فترتين زمنيتين حيث بموجبه يتم مقارنة كل بند من البنود الواردة في الكشوف المالية سواء الميزانية أو جدول النتائج مع قيمته في السنة السابقة والتي تعرف باسم سنة الأساس. (جعفر و حبيب، 2020، صفحة 58)

ثالثا: التحليل المالي باستخدام النسب المالية

ويمكن ذكر هذه النسب حسب المظاهر الاقتصادية: كنسب السيولة، المديونية، الربحية، ..... أو حسب مصادر المعلومات فهناك نسب مستخرجة من الميزانية وأخرى من جدول سيولة الخزينة...

ومن هذه النسب نذكر ما يلي:

1- نسب السيولة:

يوضح الجدول التالي أهم نسب السيولة وطريقة حسابها ودلالتها:

الجدول رقم (1): نسب السيولة

النسبة	العلاقة	التفسير المالي
نسبة التداول	**الأصول الجارية /الخصوم الجارية**	هي أكثر نسب السيولة استخداما، وتسمى بنسبة صافي رأس المال العامل ويتم من خلالها الربط بين الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة حيث يتم سداد الأولى من الثانية، ويكون مؤشر الارتفاع جيد ويبين قدرة المؤسسة على سداد ديونها قصيرة الأجل من أصولها المتداولة.
نسبة السيولة السريعة	**الأصول الجارية –المخزون/الخصوم الجارية**	وهي تربط بين الأصول المتداولة شديدة السيولة والالتزامات المتداولة والأصول السريعة هي الأصول التي يمكن تحويلها إلى نقد بسهولة ودون خسائر وهي (النقدية ،الذمم المدينة، الاستثمارات قصيرة الأجل) ويشير ارتفاع هذه النسبة إلى إمكانية سداد الالتزامات المتداولة من الأصول السريعة ودون اللجوء إلى المخزون في ذلك.
نسبة السيولة الجاهزة	**القيم الجاهزة /الخصوم الجارية**	تشير هذه النسبة إلى مقدار ما يتوافر لدى المؤسسة من النقدية وما شابهها من استثمارات في أوراق مالية لسداد الالتزامات المتداولة وارتفاعها يبين امتلاك المؤسسة للسيولة والنقدية اللازمة لسداد ديونها في المدى القصير.

المصدر: (السرطاوي و حسان، 2019، الصفحات 155-156)

1. نسب النشاط:

يوضح الجدول التالي أهم نسب النشاط وطريقة حسابها ودلالتها:

الجدول رقم (2): نسب النشاط

اسم النسبة	كيفية حسابها	التفسير المالي للمؤشر
معدل دوران الأصول	رقم الأعمال /الأصول ×100	يوضح معدل دوران الأصول مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها لتوليد المبيعات خارج الرسم، حيث تستخدم هذه النسبة لقياس قيمة المبيعات التي تتولد عن كل وحدة نقدية من قيمة الأصول.
معدل دوران الأصول غير الجارية	رقم الأعمال /الأصول غير الجارية ×100	يوضح معدل دوران الأصول غير الجارية مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها الثابتة لتوليد المبيعات خارج الرسم، حيث تستخدم هذه النسبة لقياس قيمة المبيعات التي تتولد عن كل وحدة نقدية من قيمة الأصول الغير جارية.
معدل دوران الأصول الجارية	رقم الأعمال /الأصول الجارية ×100	يوضح معدل دوران الأصول الجارية مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها الجارية لتوليد المبيعات خارج الرسم، حيث تستخدم هذه النسبة لقياس قيمة المبيعات التي تتولد عن كل وحدة نقدية من قيمة الأصول الجارية.
معدل دوران الذمم المدينة	رقم الأعمال/(الزبائن +أوراق القبض)	يمثل متوسط عدد مرات تحصيل الأرصدة المدينة خلال السنة، ويوضح نوعية الأرصدة

المصدر: (تقرارت، 2017، الصفحات 130-131)

2- نسب المديونية (التمويل):

يوضح الجدول التالي أهم نسب المديونية (التمويل) وطريقة حسابها ودلالتها:

الجدول رقم (3): نسب المديونية (التمويل)

النسبة	العلاقة	التفسير المالي
نسبة التمويل الدائم	**الأموال الدائمة /الأصول الغير جارية**	تشير هذه النسبة إلى تغطية الأصول غير الجارية بواسطة الموارد الثابتة فإذا كانت هذه النسبة أقل من 100% هذا يعني أن جزء من الأصول غير الجارية تم تغطيته بواسطة الخصوم الجارية.
نسبة التمويل الخاص	**الأموال الخاصة / الأصول الغير جارية**	تشير هذه النسبة إلى تغطية الأصول غير الجارية بواسطة الأموال الخاصة فإذا كانت هذه النسبة أقل من 100% هذا يعني أن جزء من الأصول غير الجارية تم تغطيته بواسطة الخصوم غير الجارية
نسبة الاستقلالية المالية	**الأموال الخاصة /الخصوم الغير جارية + الخصوم الجارية**	تفيد هذه النسبة في المقارنة بين أموال المؤسسة والأموال المقترضة من الغير بمختلف آجالها، أي أنها تفيد في تبيان أهمية إجمال الديون الأجنبية من الغير بالنسب لأموال المؤسسة الخاصة والنسبة النموذجية ينبغي أن تكون أكبر أو يساوي 200%
نسبة قدرة التسديد	**مجموع الميزانية /الخصوم الجارية + الخصوم الغير جارية**	كلما كانت هذه النسبة منخفضة كان الضمان أكثر لديون الغير وبالتالي أمل جيد للحصول على ديون أخرى في حالة طلبها والمفضل أن تكون قيمة هذه النسبة تساوي وأكبر من 200%

المصدر: (تقرارت، 2017، الصفحات 127-128)

3- نسب المردودية:

توضح لنا هذه النسب القدرة التنافسية للمؤسسة في السوق والقطاع التي تنشط فيه، كما تظهر هذه النسب مدى نمو المؤسسة كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4): نسب المردودية

النسبة	العلاقة	التفسير المالي
المردودية الاقتصادية	**النتيجة الإجمالية / مجموع الأصول**	**الهدف من حساب هذه النسبة هو قياس مدى ربحية المؤسسة ككل.**
المردودية التجارية	**النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال**	**توضح هذه النسبة مدى انخفاض سعر البيع الفردي دون تحقيق الخسائر.**
نسبة المردودية المالية	**النتيجة الصافية / الأموال الخاصة**	**تدل هذه النسبة على معدل العائد الذي تحققه المؤسسة على أموالها الخاصة**

المصدر: (تقرارت، 2017، صفحة 132)

رابعا: التحليل المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي

وتتمثل مؤشرات التوازن المالي في رأس المال العامل والاحتياج في رأس المال العامل والخزينة الصافية، ويوضح الجدول الموالي كيفية حساب هذه المؤشرات وكيفية تفسير نتائجها.

الجدول رقم (5): مؤشرات التوازن المالي

المؤشر	كيفية الحساب	التفسير المالي للمؤشر
رأس المال العامل الإجمالي FRNG	**FRNG=(الأموال الخاصة +الخصوم غير الجارية) – الأصول غير الجارية** **FRNG= الأصول الجارية–الخصوم الجارية**	يوضح قيمة السيولة في المدى القصير ويعبر عن ضمان قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها في تاريخ استحقاقها، فهو يعطي الصورة الدقيقة عن المؤسسة في الوفاء بالتزاماتها أو عجزها في ذلك
احتياجات رأس المال العامل BFR	**BFR= (الأصول الجارية – أموال الخزينة) – (الخصوم الجارية – المســـــاهمات البنكية الجارية)**	يمثل الفرق بين احتياجات الدورة وموارد الدورة هذا الفرق يوضح ما إذا كانت المؤسسة بحاجة إلى مصادر التمويل (هامش أمان مالي).
معدل دوران الذمم المدينة	**TN = أمـــوال الخزينة _المساهمات البنكية الجارية** **TN= رأس المال العامل الدائم – احتياجات رأس المال العامل**	هي الفرق بين التدفقات النقدية الخارجة والداخلة (الأموال) من وإلى المؤسسة خلال دورة استغلالية معينة.

المصدر: (تقرارت، 2017، صفحة 133)

خلاصة الفصل:

مما سبق نستخلص أن ممارسات المحاسبة الإبداعية شكل من أشكال التلاعب المحاسبي و التي يستطيع المحاسب من خلال خبرته التلاعب بالتسجيلات المحاسبية و التقييم دون خرق القوانين المحاسبية ،كما تعتبر الإجراءات التحليلية أداة رئيسية في عملية التدقيق الخارجي وقد تم الاعتراف بها مهنيا من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين من خلال إصدار المعايير الدولية للتدقيق، التي نصت على ضرورة استخدام الإجراءات التحليلية في جميع مراحل التدقيق نظرا للدور الكبير الذي تلعبه في تمكين المدقق الخارجي من اكتشاف الأخطاء الجوهرية، وتضييق نطاق الاختبارات التي يقوم بها، كما أنها تعتبر الوسيلة الأكثر استخداما من طرف المدقق الخارجي من أجل جمع أدلة الإثبات التي تدعم رأيه حول مدى مصداقية وعدالة القوائم المالية، نظرا لانخفاض تكاليفها والوقت المخصص لعملية التدقيق.

الفصل الثاني:

استخدام الإجراءات التحليلية للكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)

تمهيد:

من خلال تطبيق الإجراءات التحليلية، يمكن تحديد المؤشرات الأولية للممارسة المحاسبية الإبداعية، مثل التغيرات غير المبررة في الأرقام أو النسب المالية المهمة، قد يتضمن ذلك مقارنة الأداء المالي للمؤسسة مع السنوات السابقة، أو مقارنتها بمعايير الصناعة أو المنافسين باستخدام تقنيات التحليل المالي، ويمكن تحليل البيانات المحاسبية بطرق مختلفة، مثل تحليل النسب المالية وتحليل العلاقات المتبادلة بين المتغيرات المالية،و يمكن أن يكشف هذا التحليل عن أي تشوهات في البيانات أو أنماط غير عادية.

سنقوم في هذا الفصل بإسقاط ما تم تناوله في الجانب النظري عمليا، وذلك بدراسة دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن المحاسبة الابداعية لإحدى المؤسسات الجزائرية وهي مؤسسة بيوفارم (Biopharm)، وكانت سنة الدراسة هي سنة 2020، وتم مقارنتها مع أربع سنوات السابقة وهي 2016،2017، 2018 ،2019، ونشير إلى أن مؤسسة بيوفارم (Biopharm) أدرجت في بورصة الجزائر سنة 2016، وهذا ما يفرض عليها نشر قوائمها وتقاريرها المالية السنوية للجمهور، ولقد تم اختيار هذه المؤسسة لكفاية المعلومات المتوفرة (تقرير التسيير) على موقعها الالكتروني مما مكننا من إجراء الدراسة التطبيقية، لأن جل المؤسسة امتنعت عن قبول إجراء الدراسة التطبيقية لديهم بسبب عدم رغبتها في ننشر كشوفها المالية هذا من جهة، إضافة إلى خصوصية موضوع المحاسبة الإبداعية من جهة أخرى، ومن أجل معرفة أهمية الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الابداعية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: تقديم مؤسسة بيوفارم (Biopharm).

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2018).

المبحث الثالث: استخدام أساليب التحليل المالي في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm) .

المبحث الأول: تقديم مؤسسة بيوفارم (Biopharm)

في هذا المبحث سوف يتم التعرف على مؤسسة بيوفارم (Biopharm) من خلال عرض لمحة حول المؤسسة مع عرض هيكلها التنظيمي ونشاطها.

المطلب الأول: تقديم مؤسسة بيوفارم (Biopharm)

بيوفارم (Biopharm) هو المختبر الصيدلاني الجزائري وهو مجموعة صناعية، استثمرت في أوائل التسعينات في قطاع الأدوية ولديها اليوم وحدة إنتاج بمعايير دولية وشبكة توزيع لتجار الجملة والصيدليات، وبعد ما يقرب من عقدين من النشاط المكثف، وصلت بيوفارم (Biopharm) إلى مرحلة مهمة في تطورها والتي تطلب إعادة الهيكلة.

تأسست الشركة ذات المسؤولية المحدودة (SARL Biopharm) بموجب عقد موثق بتاريخ 2 أكتوبر 1991، تم إعداده من طرف بن عبيد كاتب العدل في الجزائر في 14 أكتوبر 1991، وقد تم إشعار كافة مصالح الدولة المعنية ببدء النشاط في ذات التاريخ، وقد تم تغيير الشكل القانوني وأصبحت شركة مساهمة في 12 أوت 1993 تحت تسمية (Biopharm SPA)، وقد كان الغرض من إنشاءها معالجة وتسويق المواد الكيميائية والأدوية ومستحضرات التجميل، وقد تم تحويل هذا الغرض إلى تصنيع وتعبئة وتسويق المنتجات الصيدلانية وفقا للسجل التجاري الخاص بالشركة المسجل في المركز الوطني للسجل التجاري الجزائر العاصمة تحت رقم 98/B004216/00/16.

العمر الافتراضي لشركة Biopharm تسعة وتسعين (99) عامًا من التاريخ تسجيله في السجل التجاري، إلا في حالة الحل أو التمديد المبكر. وقد تم إنشاء مكتب (Biopharm SPA) في 18 شارع المنطقة الصناعية حوش محي الدين، الرغايا، ولاية الجزائر. (www.biopharmdz.com, p. 18)

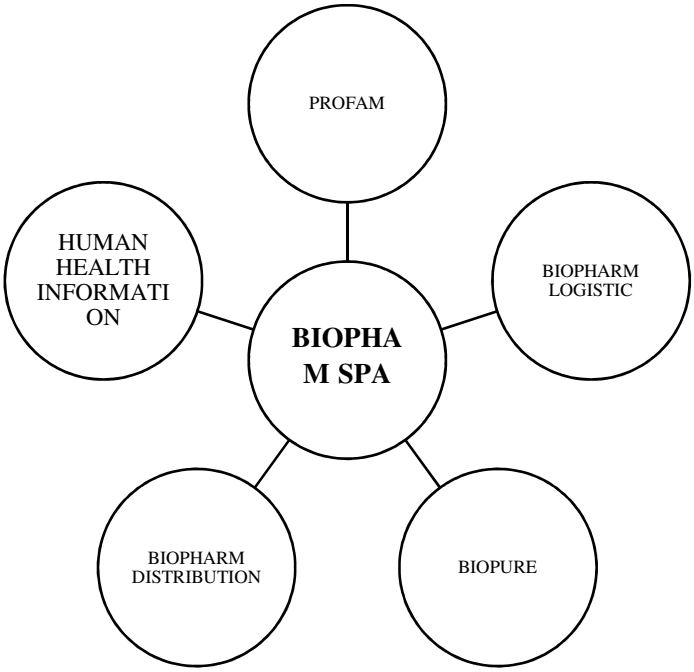
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) ومنشآتها ونشاطها

تعتمد مؤسسة بيوفارم (Biopharm) على مجموعة من المنشآت وبالاعتماد على هيكلها التنظيمي من أجل القيام بنشاطها.

1- الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيوفارم (Biopharm):

هي مجموعة صناعية وتجارية استثمرت في قطاع الأدوية في أوائل التسعينات بفضل افتتاح هذا القطاع للاستثمار الخاص، تسيطر بيوفارم (Biopharm) اليوم على خمسة شركات تابعة بالإضافة إلى النشاط الصناعي الذي طورته الشركة الأم (Biopharm spa) وتقوم المجموعة بتطوير أنشطة توزيع الواردات والبيع بالجملة (Biopharm distribution)، والتوزيع على الصيدليات (Biopure) والخدمات اللوجيستية لصناعة الأدوية (Biopharm logistic)، والترويج والمعلومات الطبية (HHI معلومات صحة الإنسان)، كما تتحكم أيضا في (Profam) والملاحظ هنا أن جميع الشركات التابعة يتم التحكم فيها بنسبة 100% تقريبا، وفيما يلي هيكل لمجموعة بيوفارم (Biopharm) وفروعها:

الشكل رقم(1): هيكل فروع بيوفارم (Biopharm)

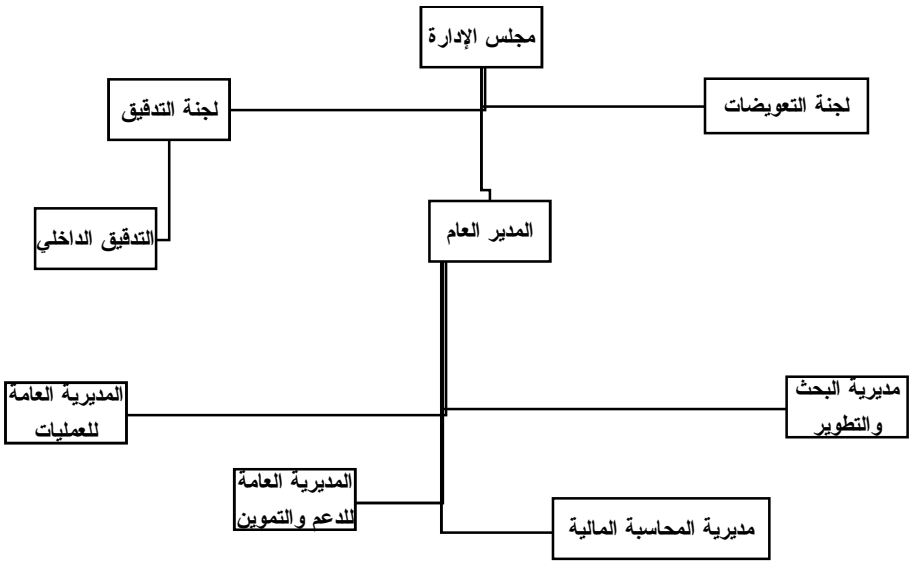


المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على notice information المتاحة على الرابط التالي:

https://www.biopharmdz.com/images/notice-dinformation.pdf

كما قامت بتطوير مؤسسات حول مختلف أعمالها بما في ذلك وظائف التشغيل ووظائف الدعم اللازمة لإجراء وتطوير أنشطتها، بالإضافة إلى ذلك لديها نظام ضمان الجودة والتدقيق مسؤول عن مساعدة الهياكل المختلفة من حيث الإجراءات والإبلاغ، وفيما يلي الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيوفارم Biopharm

الشكل رقم(2): الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيوفارم (Biopharm)



وفيما يلي توضيح لأهم محاور الهيكل التنظيمي.

1-1- مجلس الإدارة: يتكون من مجموعة أعضاء ينتمون إلى لجنتي التدقيق والتعويضات يترأسهم سفيان لحمر، ويعقد المجلس اجتماعاته بصفة دورية وذلك بغرض متابعة المستجدات ودراستها واتخاذ القرارات الملائمة في الوقت المناسب، ومن بين المهام الرئيسية للمجلس الموافقة على الميزانية السنوية، كما يتم مناقشة وتحليل الانحرافات عن الإنجازات وتصميم السياسات.

1-2- لجنة التدقيق: تتكون من أعضاء مجلس الإدارة وتجتمع مرتين في السنة، وهي مسؤولة عن دراسة وتقديم جميع التوصيات لمجلس الإدارة في المجالات التالية: الحسابات الاجتماعية والرقابة الخارجية والمخاطر، تجتمع لجنة التدقيق مرتين في السنة في بداية السنة وفي نهايتها. تتكون من أعضاء مجلس الإدارة.

1-3- لجنة التعويضات: وهي لجنة مسؤولة عن دراسات واقتراحات مجلس الإدارة وجميع التوصيات من حيث سياسة التعويض، وتجتمع لجنة التعويضات مرتين في السنة وتتكون من أعضاء مجلس الإدارة.

1-4- التدقيق الداخلي: وظيفته ضمان احترام الإجراءات الرقابية فهو مسؤول على ضمان الجودة في إنتاج المؤسسة.

1-5- المدير العام: يتولى هذا المنصب عبد الواحد كرار ومهمته الإشراف العام على عمليات التنفيذ ومتابعة سير الأنشطة على مستوى المديرية العامة، وتسند له مهمة التسيير وفقا للخطط والاستراتيجيات التي أقرها مجلس الإدارة.

1-6- المديريات العامة للعمليات: مختصة بإدارة وتنفيذ العمليات كالإنتاج والتوزيع.

1-7- المديرية العامة للدعم والتموين: تقوم بتوفير كل المستلزمات والتموينات الضرورية لكي تمارس المؤسسة نشاطاتها.

1-8- مديرية المحاسبة والمالية: تختص بأداء المهام المالية من تمويل ودفع للمستحقات وتحصيل للإيرادات.

1-9- مديرية البحث والتطوير: تعمل على تسيير مشاريع البحث والتطوير التي تتبناها المؤسسة.

2- المنشآت الرئيسية للمؤسسة:

تمارس مؤسسة بيوفارم (Biopharm) وشركاتها التابعة نشاطاتها بالاعتماد على مجموعة المنشآت والهياكل الرئيسية والتي عملت على إنشائها وتطويرها، وفيما يأتي عرض لهذه المنشآت:

2-1- وحدة الإنتاج: تقع وحدة الإنتاج في وادي السمار الجزائر على قطعة أرض مساحتها 9،822 متر مربع، و تضم ثلاث مباني هي:

- مبنى الإنتاج 800 5 متر مربع.
- المباني الفنية والاجتماعية 100 1 متر مربع.
- المبنى الإداري 900 13 متر مربع.

يحتوي المصنع على معمل لمراقبة الجودة (الفيزيائية والكيميائية والمكروبيولوجية) وهو مجهز بجميع الوسائل اللازمة لتحليل المواد الخام والمنتجات النهائية، كما تلبي وحدة التصنيع متطلبات الجودة والمعايير لممارسة التصنيع الجيدة (GMP) وقواعد جودة البيئة المرتبطة مباشرة بعملية التصنيع التي تم تأهيلها وفقا للمعايير الصيدلانية (مؤهلات التصميمQC ، تأهيل التثبيتIQ، المؤهلات التشغيليةQO، مؤهلات الأداءQP)، كما يتوافق نظام الجودة الذي تقوم به المؤسسة مع معايير وإرشادات ممارسة

التصنيع الجيدة للأدوية (GMP)، حيث تتم مراجعة الجودة بصفة منتظمة من قبل السلطات الوطنية والمختبرات الدولية كجزء من التعاقد من الباطن.

2-2- مختبر البحث والتطوير: وهي من مختبرات البحث والتطوير النادرة في الجزائر التي تتوافق مع ممارسات التصنيع الجيدة التي تسمح بتصميم منتج المستحضرات الصيدلانية العامة المبتكرة وكذلك نقلها على نطاق صناعي، ويشمل ثلاث ورش عمل تجريبية، واحدة منها مخصصة للأشكال الجافة، وتتكون من ثلاث وحدات (التحبيب والضغط والتصفيح)، والوحدات الأخرى خاصة بالأشكال السوائل والكريمات، وهو مجهز بمعدات مراقبة الجودة "قيد المعالجة" وتصنيع مماثل للإنتاج الصغير الحجم (المحبب، الغربال، المجففات، نفطه، ضغط، آلة الخلاط وآلة تعبئة للكبسولات والقوارير والأنابيب)،

ويقوم حاليا بالمهام التالية:

- تطوير الأدوية الجنسية؛
- دراسة وتكامل تطوير الأشكال الصيدلانية والعمليات التكنولوجية الحديثة؛
- تنفيذ برامج التعاون العلمي مع مختبرات الجامعة ومراكز البحوث والخبراء الوطنيين والدوليين.

2-3- مختبر مراقبة الجودة: هو مختبر معتمد من قبل المختبر الوطني لمراقبة المنتجات الصيدلانية (LNCPP) التابع لوزارة الصحة والمعتمد من قبل مؤسسة بيوفارم (Biopharm)، تم تجهيزه بمعدات حديثة بما في ذلك كروماتوغرافيا الطور السائل والغاز مقياس الطيف الضوئي باستخدام الأشعة تحت الحمراء، الاستقطاب، غرف الاستقرار التي تضمن جودة منتجات الزبائن.

2-4- منطقة الإنتاج: تمتثل مباني الإنتاج للمعايير الصيدلانية، وتصميم الوحدة ويغطي جميع مناطق النشاط وتركيب المعدات والتدفقات وذلك وفقا لممارسة التصنيع الجيدة، وتتكون منطقة الإنتاج من الأجزاء التالية:

- مخازن التخزين وصندوق لأخذ عينات مدخلات الإنتاج؛
- مراكز الوزن؛
- خطوط الإنتاج للأشكال الجافة والكريمة والسائلة؛
- المرافق.(www.biopharmdz.com, p. 18)

3- نشاط المؤسسة:

تتكون مؤسسة بيوفارم (Biopharm) من خمسة شركات تابعة تؤدي كل منها نشاطا معينا، وتتمثل هذه النشاطات في:

3-1- الإنتاج: تم بناء وحدة وادي السمار (الجزائر) على موقع مساحته 000 8 متر مربع، وتقوم اليوم بتصنيع حوالي 35 مليون وحدة سنويًا، من خلال 9 خطوط إنتاج خطين (2) لأشكال السوائل (صغيرة وكبيرة)، خط للكريمات والهلام، خطان للتحاميل وأربعة خطوط من الأشكال الجافة (أكياس، مسحوق، حبوب وأقراص)، ساهم مختبر بيوفارم (BIOPHARM)

الصيدلاني منذ إطلاق التصنيع في عام 2005 في خلق وظائف جديدة ذات قيمة مضافة عالية، وتطوير الأدوية المبتكرة والحد من الاعتماد الخارجي لبلدنا، في قطاع صناعي معقد ومتطلب، منذ البداية كان خيارها هو الالتزام الدائم بالجودة، وبالتالي الاستثمار في الموارد البشرية والتدريب المستمر لفرضها الامتثال الصارم لممارسات التصنيع الجيدة الصيدلانية (GMP)، يتم ممارسة مراقبة الجودة لكل دواء بشكل مستمر، في جميع مراحل تصنيعه وتنطبق على جميع مكوناته، يشرف قسم ضمان الجودة لديها والذي يدعمه في نفس الوقت مختبر التحكم المجهز بأحدث المعدات على جميع عمليات الإنتاج حتى التسليم النهائي لمنتجاتها، كما يوجد مختبر للأبحاث والتطوير يسمح أداؤه بصياغة ما يقرب من خمسة عشر منتجًا عامًا جديدًا كل عام وبدء إنتاجه.

3-2- التوزيع على تجار الجملة: طور فرع بيوفارم (Biopharm distribution) على مدى أكثر من عقدين شبكة توزيع كبيرة تتكون من 3 مراكز توزيع تقع في الجزائر و قسنطينة و وهران بالإضافة إلى 150 تاجر جملة وموزع منتشرين على الأراضي الجزائرية، تتيح هذه الشبكة أكثر من 500 منتج من فئات علاجية مختلفة للمهنيين والمرضى، وقد نسق الفرع على مر السنين علاقات ثقة قوية مع المختبرات ذات الشهرة العالمية التي عهدت إليها بتوزيع منتجاتها، المورد الرئيس لهذا الفرع هي الشركة الأم بيوفارم (BIOPHARM) التي توزع نطاقها على أساس حصري، أول عميل لها هو (BIOPURE) شركة المجموعة المسؤولة عن التوزيع للصيدليات، مما يمكن شبكة التوزيع من خلال السماح بالوصول المباشر إلى أكثر من 000 3 صيدلية، وتغطي حتى المناطق النائية في البلاد، في بيوفارم (BIOPHARM Distribution)، يتم الاعتماد على فريق من المهنيين التجاريين لضمان تسليم المنتجات الموكلة إليه في أقرب وقت ممكن للعملاء ولضمان توفرها الدائم للمرضى الذين تستهدفهم.

3-3- التوزيع على الصيدليات: إن فرع (BIOPURE) الذي بدأ العمل في عام 2006 أصبح الآن لاعبا رئيسيا في السوق الجزائرية كواحد من اللاعبين الرئيسيين في توزيع الأدوية على الصيدليات، من خلال مراكز التوزيع الخمسة الموجودة في البليدة وقسنطينة ووهران وتيزي وزو وورقلة، بالإضافة إلى منصاته اللوجيستية الستة، يضمن (BIOPURE) توزيع مجموعة واسعة جدًا تغطي 4000 مرجع طبي بكمية 60 مليون صندوق تم تسليمها في عام 2015، يقوم بإجراء عمليات تسليم آمنة وسريعة، ليلاً ونهارًا، مع ألا تتجاوز المواعيد النهائية 24 ساعة بعد الطلب، وذلك عدة مرات في اليوم وعلى شبكة تضم أكثر من 000 3 صيدلية منتشرة في جميع الولايات الـ 48.

3-4- ترويج الأدوية: فرع (Human Health Information) الذي بدأ العمل في عام 2002، هي شركة تقدم معلومات طبية لمساعدة متكاملة وشاملة للمختبرات في الجزائر، بفضل موظفيها البالغ عددهم 180 موظفًا، بما في ذلك 110 ممثلين طبيين و30 مندوبًا تجاريًا، توفر (HHI) معلومات طبية للأطباء والمتخصصين الصحيين للمنتجات بفضل جودة خدماتها والعمل المتناسق لفرقها الطبية والتجارية، وكذلك النتائج المشجعة التي تم الحصول عليها في هذا المجال نجحت (HHI) في كسب ثقة عدد متزايد من الشركاء، وتوفر (HHI) ما يلي: ,

- التمثيل التنظيمي والصيدلاني لوزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات؛

- الاستشارات التسويقية والترويج الطبي الصيدلاني؛

- توظيف وإشراف وتدريب المندوبين الطبيين الذين يقدمون المعلومات الطبية للأخصائيين الصحيين (الأطباء والصيادلة وأطباء الأسنان وما إلى ذلك) والهياكل الطبية (PCH والمستشفيات والعيادات العامة والخاصة والموزعين).

HHI اليوم هو الناقل الأساسي لأعمال مجموعة بيوفارم (BIOPHARM) تجاه المجتمع العلمي والطبي والمهني في الجزائر.

3-5- الخدمات اللوجيستية الصيدلانية: ولد (BIOPHARM Logistic) في عام 2014 نتيجة للشركة التابعة للأنشطة اللوجيستية التي كانت تعمل سابقًا ضمن مجموعة بيوفارم (BIOPHARM)، وهي تقدم خدمات لوجستية تتراوح من عبور الموانئ وبناء وتشغيل البنية التحتية إلى تدفق اللوجستيات، هدفها الأساسي هو تقديم الخدمات اللوجيستية التي تلبي المعايير الدولية، وهي الممارسات الجيدة لتوزيع وتخزين المنتجات الصيدلانية. وتغطي مساحات التخزين المجهزة بغرف باردة مؤهلة ومعتمدة وقابلة للتشغيل، مع أسطول يضم أكثر من 300 مركبة وموظفين مؤهلين وذوي خبرة عالية، يقدم بعض الخدمات الأكثر كفاءة في السوق من حيث الجودة والسعر، يتم تقديم هذه الخدمات، التي تتراوح من عمليات العبور وجمع الموانئ، إلى تخزين وتوجيه البضائع في جميع أنحاء الأراضي الوطنية على مدار 24 ساعة في اليوم و7 أيام في الأسبوع لعملائها، بما في ذلك الشركات التابعة للمجموعة بيوفارم (BIOPHARM). (www.biopharmdz.com, pp. 23-26)

المطلب الثالث: خصائص نشاط مؤسسة بيوفارم (BIOPHARM)

يتميز نشاط المؤسسة بمجموعة من الخصائص يتمثل في:

- يتكون نشاط بيوفارم (BIOPHARM) من إنتاج واستيراد وتوزيع وترويج المنتجات الأجهزة الصيدلانية والطبية. يتم تنظيم هذا النشاط من قبل السلطات الصحية من خلال عمليات تهدف أساسا إلى ضمان جودة المنتجات وإمكانية الوصول إليها التي توفرها المؤسسة للمرضى ومختصي الرعاية الصحية، ويمكن تقديم الخصائص الأساسية للنشاط على النحو التالي:

- يخضع النشاط الصيدلاني لترخيص من السلطات الصحية: يخضع إنشاء المؤسسات الصيدلانية وممارسة الأنشطة تراخيص التشغيل الصادرة عن وزارة الصحة وكذلك لأنشطة الإنتاج من الاستيراد والتوزيع والمعلومات الطبية، تحدد النصوص التشريعية اللوائح والإجراءات لإصدار هذه التفويضات.

- يخضع المنتج الصيدلاني لتسجيل السلطات الصحية: قبل طرحه في السوق يجب تسجيله من قبل السلطات الصحية التي تتحقق من خلال هذه العملية من أن الخدمة التي يقدمها المنتج تفي بمعايير الجودة والسلامة، ويتم تنفيذ هذه العملية وفقا للبروتوكولات القياسية.

- الجودة هي مصدر قلق في قلب النشاط: نظرًا لأن المنتج الصيدلاني مخصص لصحة الإنسان فإن جودته تثير القلق دائم طوال العملية التي تبدأ بتصنيعها حتى استهلاكها من قبل المريض يمر بفترة التخزين والنقل والتسويق، يتم أيضا وضع نشاط المؤسسات الصيدلانية تحت مسؤولية الصيادلة التي مهمتهم ضمان الحفاظ على الجودة للمنتج.

- السداد هو رافعة مهمة النشاط: يؤثر السداد على أكثر من 900 4 علامة تجارية، حيث يتم تعويض الدواء عن طريق صناديق الضمان الاجتماعي على أساس الطبيعة الأساسية للدواء وطبيعة الأمراض التي يتعين علاجها وهذا له تأثير مباشر على الاستهلاك.

- نظم سعر الدواء: نظرا لأن المنتج الصيدلاني ذو تأثير اجتماعي يتم تنظيم سعره على مستويين، الأول تنظمه وزارة الصحة حيث يمثل جزءا من عملية تسجيل الاستيراد أو التصنيع التي تؤدي إلى الموافقة على سعر المنتجات المستوردة وسعر التجزئة المحلي للمنتجات المصنعة محليا. أما الثاني تحكمه وزارة التجارة من خلال نظام الهوامش القصوى لإنتاج وتعبئة وتوزيع المنتجات الصيدلانية.

- عملية وضع الدواء في السوق هي دورة طويلة: المنتج الصيدلاني هو منتج مخصص لصحة الإنسان، عملية وضعه في السوق عملية طويلة تنطوي على تخطيط دقيق وتشرك السلطات في إصدار السجلات والبرامج اللازمة لاستيراد المنتجات والمدخلات النهائية. وقد تستغرق عملية التسجيل لمنتج صيدلاني جديد مدة تصل إلى عامين. (www.biopharmdz.com, pp. 27-28)

المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020).

بغية حساب وتحليل مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) والتي تعتبر أحد أساليب الإجراءات التحليلية والمستخدمة في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية سوف يتم أولا في هذا المبحث عرض كل من الميزانية وجدول النتائج للفترة (2016-2020).

المطلب الأول: عرض ميزانية مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

سنعرض في هذا المطلب ميزانية مؤسسة بيوفارم (Biopharm) وذلك من خلال عرض أصول وخصوم مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

1- عرض أصول مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020):

اعتمادا على تقارير التسيير السنوية والمتوفرة على الموقع الالكتروني للمؤسسة تم إعداد الجدول الموالي والذي يعرض أصول الميزانية المحاسبية للمؤسسة للفترة (2016-2020).

الجدول رقم (6) أصول الميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) الوحدة: مليون

الأصول	2016	2017	2018	2019	2020
الأصول غير الجارية					
فارق الاقتناء	-	-	445	445	683
تثبيتات غير ملموسة	68	77	170	156	114
تثبيتات ملموسة					
-أراضي	1 532	1 532	1 508	1 508	2 018
-مباني	798	672	627	576	617
-أصول ملموسة أخرى	1 394	1 755	2 186	3 216	4 259
تثبيتات جاري انجازها	52	159	945	2 342	4 139
تثبيتات مالية					
-الذمم المالية	5	5	5	5	5
-أوراق مالية أخرى طويلة الأجل	50	50	50		
-قروض مالية أخرى غير متداولة	286	172	331	331	392
-ضرائب مؤجلة	88	238	333	382	850
مجموع الأصول غير الجارية	**4 273**	**4 661**	**6 600**	**8 961**	**13 078**
الأصول الجارية					
المخزونات	13566	17 643	21187	24 438	23 628
ذمم واستخدامات مماثلة					
-زبائن	14849	17 001	20135	22 666	24 060
-مدينون آخرون	1601	3 265	3751	5 291	5 798
-الضرائب وما يماثلها	420	115	531	1 258	1 211
-استثمارات وأصول مالية حالية أخرى	-	147	48	540	1 002
-الخزينة	5545	5761	3135	3546	5559
الأصول الجارية	**35982**	**43932**	**48787**	**57739**	**61259**
مجموع الأصول	**40255**	**48593**	**55387**	**66700**	**74336**

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقارير التسيير لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

2- عرض خصوم مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020):

اعتمادا على تقارير التسيير السنوية والمتوفرة على الموقع الالكتروني للمؤسسة تم إعداد الجدول الموالي والذي يعرض خصوم الميزانية المحاسبية لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)

الجدول رقم (7)خصوم الميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) الوحدة: مليون دج

الخصوم	2016	2017	2018	2019	2020
رؤوس الأموال الخاصة					
رأس المال الصادر	5 104	5 104	5 104	5 104	5 104
رأس المال غير المطلوب	-	-	-		
الأقساط والاحتياطات	5 721	8 242	7 194	9 521	9 874
النتيجة الصافية	5 552	6 499	7 525	7 604	5 570
مرحل من جديد	6 920	8 266	13 246	15 507	19 867
حصة الشركات المجمعة	23 166	27 942	32 872	37 494	40 113
حصة الأقلية	131	170	197	244	303
مجموع رؤوس الأموال	**23 298**	**28 111**	**33 069**	**37 737**	**40 416**
خصوم غير جارية					
الاقتراضات والديون المماثلة	620	368	223	3 505	3 600
الضرائب مؤجلة ومخصصة	24	151	304	647	638
المخصصات والإيرادات المؤجلة	65	19	19	1	1
مجموع الخصوم غير جارية	**709**	**538**	**546**	**4 154**	**4 238**
خصوم جارية					
الموردون والحسابات ذات صلة	12533	15 086	17299	19 169	19 729
ضرائب	873	477	627	1 347	1 558
ديون أخرى	2409	2 421	3047	3 481	5 565
خزينة الخصوم	434	1 959	799	812	2 831
مجموع الخصوم الجارية	**16 248**	**19 944**	**21 772**	**24 809**	**29 682**
مجموع الخصوم	**40 255**	**48 593**	**55 387**	**66 700**	**74 336**

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على تقارير التسيير لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

3- عرض جدول النتائج لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020):

اعتمادا على تقارير التسيير السنوية والمتوفرة على الموقع الالكتروني للمؤسسة تم إعداد الجدول الموالي والذي يعرض جدول النتائج الميزانية المحاسبية لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)

الجدول رقم (8)جدول النتائج لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) الوحدة: مليون دج

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
المبيعات والمنتجات الملحقة	56 376	58 568	63 055	67 838	71 475
التغير في المخزون والمنتجات المصنعة والمنتجات قيد الصنع	-902	-348	477	-172	148
الإنتاج المثبت	-	-	-	-	-
إعانات الاستغلال	-	-	-	-	-
إنتاج السنة المالية	**55 475**	**58 220**	**63 532**	**67 666**	**71 623**
المشتريات المستهلكة	-44 538	-44 616	-48 315	-51 115	-55 447
الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى	-954	-1,719	-2,024	-2,086	-1,481
استهلاك السنة المالية	**-45 492**	**-46 335**	**-50 339**	**-53 202**	**-56 929**
القيمة المضافة للاستغلال	**9 982**	**11 885**	**13 193**	**14 464**	**14 694**
أعباء المستخدمين	-2 635	-2 784	-3 004	-3 448	-3 510
الضرائب والرسوم المدفوعات المماثلة	-1 290	-1 059	-1 107	-1 123	-1,180
إجمالي فائض الاستغلال	**6 057**	**8 042**	**9 082**	**9 893**	**10 004**
المنتجات العملياتية الأخرى	1 725	834	663	271	482
الأعباء العملياتية الأخرى	-385	-244	-170	-89	-2 093
المخصصات والاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	-1 281	-1 217	-1 598	-1 844	-2 356
استرجاع على خسائر القيمة والمؤونات	1 210	894	859	1 171	1 380
النتيجة العملياتية	**7 325**	**8 309**	**8 836**	**9 401**	**7 418**
المنتوجات المالية	281	527	547	120	392
الأعباء المالية	-353	-861	-290	-129	-921
النتيجة المالية	**-72**	**-334**	**257**	**-9**	**-529**
النتيجة العادية قبل الضرائب	**7 253**	**7 975**	**9 093**	**9 392**	**6 889**
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية	-1 405	-1 499	-1 509	-1 493	-1 670
الضرائب المؤجلة(التغيرات) حول النتائج العادية	-12	23	-57	-295	351
النتيجة الصافية للأنشطة العادية	5 836	6 499	7 527	7 604	5 570
عناصر غير عادية للمنتجات	-	-	-	-	-
عناصر غير عادية للأعباء	-284	-	-	-	-
النتيجة غير العادية	**-284**	**-**	**-**		
صافي نتيجة السنة المالية	**5 552**	**6 499**	**7 527**	**7 604**	**5 570**
حصة الشركاء الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية	**5 513**	**6 460**	**7 482**	**7 557**	**5 554**
حصة الأقلية	**39**	**39**	**43**	**48**	**16**
صافي نتيجة المجموع المدمج ربح السهم	**216**	**253**	**293**	**296**	**218**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على تقارير التسيير لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

المطلب الثاني: استخدام أسلوب المقارنات كأحد أساليب الإجراءات التحليلية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)

سنقوم في ما يلي باستخدام التحليل العمودي والأفقي لميزانيات مؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2019) وذلك من أجل التعرف على حسابات المؤسسة وإلقاء نظرة عامة على ميزانياتها، والجدولين المواليين يوضحان أصول وخصوم الميزانيات ونسبة كل بند منهما إلى إجمالي الميزانية.

الجدول رقم (9)التحليل العمودي لأصول الميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) **الوحدة: مليون دج**

الأصول	2016	النسبة	2017	النسبة	2018	النسبة	2019	النسبة
الأصول غير الجارية								
فارق الاقتناء	-		-		445	%0.80	445	%0.67
تثبيتات غير ملموسة	68	%0.17	77	%0.16	170	%0.31	156	%0.23
تثبيتات ملموسة								
-أراضي	1 532	%3.81	1 532	%3.15	1 508	%2.72	1 508	%2.26
-مباني	798	%1.98	672	%1.38	627	%1.13	576	%0.86
-أصول ملموسة أخرى	1 394	%3.46	1 755	%3.61	2 186	%3.95	3 216	%4.82
تثبيتات جاري انجازها	52	%0.13	159	%0.33	945	%1.71	2 342	%3.51
تثبيتات مالية								
-الذمم المالية	5	%0.09	5	%0.08	5	%0.15	5	%0.14
-أوراق مالية أخرى طويلة الأجل	50	%0.12	50	%0.10	50	%0.09		%0.00
-قروض مالية أخرى غير متداولة	286	%0.71	172	%0.35	331	%0.60	331	%0.50
-ضرائب مؤجلة	88	%0.22	238	%0.49	333	%0.60	382	%0.57
مجموع الأصول غير الجارية	**4 273**	**10.62%**	**4 661**	**9.59%**	**6 600**	**11.92%**	**8 961**	**13.43%**
الأصول الجارية								
المخزونات	13 566	33.70%	17 643	36.31%	21 187	38.25%	24 438	36.64%
ذمم واستخدامات مماثلة								
-زبائن	14 849	36.89%	17 001	34.99%	20 135	36.35%	22 666	33.98%
-مدينون آخرون	1 601	3.98%	3 265	6.72%	3 751	6.77%	5 291	7.93%
-الضرائب وما يماثلها	420	1.04%	115	0.24%	531	0.96%	1 258	1.89%
-استثمارات وأصول مالية حالية أخرى	-		147	%0.30	48	%0.09	540	%0.81
-الخزينة	5 546	13.78%	5761	11.86%	3 135	5.66%	3 546	5.32%
الأصول الجارية	**35 982**	**89.38%**	**43 932**	**90.41%**	**48 787**	**88.08%**	**57 739**	**86.57%**
مجموع الأصول	**40 255**	**100%**	**48 593**	**100%**	**55 387**	**100%**	**66 700**	**100%**

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على أصول ميزانيات مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2019)

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي :

- **مجموع الأصول** : نلاحظ أن مجموع الأصول يتزايد من سنة لأخرى خلال سنوات الدراسة حيث كانت قيمته 40 255 مليون دج سنة 2016 وتزايد باستمرار حتى وصل إلى 66 700 مليون دج سنة 2019، ويشير ذلك إلى أن

المؤسسة توسع في حجم استثماراتها سنة بعد أخرى.

- **الأصول الغير جارية :**

إن التوزيع النسبي لبنود الأصول الغير جارية عرفت الأصول الملموسة الأخرى أكبر وزن نسبي خلال سنوات الدراسة من سنة 2016 إلى 2019 قدرت أكبر نسبة لها خلال سنة 2019 ب 4.82% وأقل قيمة لها خلال 2016 قدرت ب 3.46% ، ويمثل بند القروض المالية الأخرى الغير جارية نسب ضعيفة ومتقاربة خلال سنوات 2016 إلى 2019 حيث كانت أكبر نسبة لها خلال سنة 2016 المقدرة ب 0.71% وهذا يدل على أن المؤسسة تستثمر في جزء من أموالها وذلك لأنها مدرجة في بورصة الجزائر منذ سنة 2016.

نلاحظ أيضا أن المؤسسة تقوم بانجاز تثبيتات وهذا ما يظهره بند التثبيتات الجاري إنجازها والذي تتزايد قيمته سنة بعد أخرى حيث كانت قيمته 52 مليون دج سنة 2016 بنسبة 0,13 % ويواصل في الزيادة سنة بعد أخرى حتى يصل إلى أعلى قيمة له بمبلغ 342 2 مليون دج بنسبة 3,51 % من مجموع الأصول سنة 2019 ، ولكن الملاحظ الزيادة الكبيرة في هذا البند حيث كان بمبلغ 945 مليون دج سنة 2018 وفي سنة 2019 بلغ 342 2 دج أي زاد بمبلغ 396 1 مليون دج وهي زيادة معتبرة، مما يثير الشكوك وبالتالي وجب مراجعة والتدقيق في مبالغ هذا الحساب جيدا لأنه يشير إلى احتمال وجود ممارسات محاسبية إبداعية.

أما باقي البنود الأخرى فنلاحظ أن التغير الحاصل فيها كان أساسا لنتيجة الإهتلاك السنوي المسجل لأن القيم في الجدول بالقيم الصافية أي بعد طرح قسط الإهتلاك من المبالغ الإجمالية.

- **الأصول الجارية :**

نلاحظ من الجدول أن التوزيع النسبي لبنود الأصول الجارية عرفت ثباتا نسبيا خلال السنوات من 2016 إلى 2019 حيث سجلت أقل نسبة مقارنة مع مجموع الأصول 86,57 % سنة 2019 و أعلى نسبة مسجلة كانت 90,41 % سنة 2017 .

ولقد احتل بند المخزون و بند الزبائن أكبر وزن نسبي في الأصول الجارية ، حيث يمثلان مع بعضهما ما نسبة 70,59 %، 71,3 %، 74,6 %، 70,62 % بالنسبة لإجمالي الأصول للسنوات 2016، 2017، 2018، 2019 على الترتيب، ويعتبر هذان البندين أكبر بنود الأصول، وتثير هذه النسبة الكبيرة الكثير من التساؤلات والشكوك لذلك وجب التدقيق جيدا في والتحقق من المخزونات في المخازن، والتأكد من فواتير البيع وسياسة تحصيل ديون الزبائن.

- **الخزينة:**

أما في ما يخص الخزينة فنلاحظ أن نسبتها إلى إجمالي الأصول تتراجع من سنة لأخرى، حيث كانت نسبتها 13,78 سنة 2016 مسجلة أعلى نسبة لها، بينما سجلت نسبة 5,32 % سنة 2019، لكن يبقى المبلغ المحتفظ في الخزينة مقبول نوعا ما، لكن لا يمكن الحكم على خزينة المؤسسة إلى بعد دعم هذه النتائج بمؤشرات التوازن المالي وبنسب السيولة.

يوضح الجدول التحليل العمودي لخصوم مؤسسة بيوفارم خلال الفترة (2016-2019).

الجدول رقم (10)التحليل العمودي لخصوم ميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) الوحدة: مليون دج

الخصوم	2016	النسبة	2017	النسبة	2018	النسبة	2019	النسبة
رؤوس الأموال الخاصة								
رأس المال الصادر	5 104	12.68%	5 104	10.50%	5 104	9.22%	5 104	7.65%
رأس المال غير المطلوب	-		-		-			
الأقساط والاحتياطات	5 721	14.21%	8 242	16.96%	7 194	12.99%	9 521	14.27%
النتيجة الصافية	5 552	13.79%	6 499	13.37%	7 525	13.59%	7 604	11.40%
مرحل من جديد	6 920	17.19%	8 266	17.01%	13 246	23.92%	15 507	23.25%
حصة الشركات المجمعة	23 166	57.55%	27 942	57.50%	32 872	59.35%	37 494	56.21%
حصة الأقلية	131	0.33%	170	0.35%	197	0.36%	244	0.37%
مجموع رؤوس الأموال	23 298	57.87%	28 111	57.85%	33 069	59.71%	37 737	56.58%
خصوم غير جارية								
الاقتراضات والديون المماثلة	620	1.54%	368	0.76%	223	0.40%	3 505	5.25%
الضرائب مؤجلة ومخصصة	24	0.06%	151	0.31%	304	0.55%	647	0.97%
المخصصات والايرادات المؤجلة	65	0.16%	19	0.04%	19	0.03%	1	0.002%
مجموع الخصوم غير جارية	709	1.76%	538	1.11%	546	0.99%	4 154	6.23%
خصوم جارية								
الموردون والحسابات ذات صلة	12533	%31.13	15 086	%31.05	17299	%31.23	19 169	%28.74
ضرائب	873	%2.17	477	%0.98	627	%1.13	1 347	%2.02
ديون أخرى	2409	%5.98	2 421	%4.98	3047	%5.50	3 481	%5.22
خزينة الخصوم	434	%1.08	1 959	%4.03	799	%1.44	812	%1.22
مجموع الخصوم الجارية	**16 248**	**40.36%**	**19 944**	**41.04%**	**21 772**	**39.31%**	**24 809**	**37.20%**
مجموع الخصوم	**40 255**	**100 %**	**48 593**	**100 %**	**55 387**	**100 %**	**66 700**	**100 %**

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على خصوم ميزانيات مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2019)

من نتائج الجدول السابق نلاحظ ما يلي:

- **مجموع الخصوم :**

- يمثل مجموع الأموال الخاصة خلال سنوات من 2016 إلى 2019 اكبر وزن نسبي من مجموع الخصوم يليه مجموع الخصوم الجارية من ثم الخصوم الغير جارية وهي تمثل أقل وزن نسبي خلال كل سنوات الدراسة

- **الأموال الخاصة:**

حيث عرفت نسبة مجموع الأموال الخاصة نسب متقاربة خلال كل سنوات الدراسة ، حيث كانت أعلى نسبة 59,71%سنه 2018 ، بينما كانت أقل نسبة 56,58 % سنة 2019.

احتل بند الترحيل من جديد أكبر وزن نسبي من مجموع الأموال الخاصة كما عرف زيادة خلال جميع سنوات الدراسة ،حيث بلغ أكبر وزن نسبي له خلال سنتي 2018 و 2019 ب 23,92% ، 23,25% على التوالي، مما يدل ذلك على عدم اتخاذ المؤسسة قرار بشأنه، لكن عند مقارنة هذا الحساب مع النتيجة الصافية والاحتياطات نلاحظ عدم وجود أي أسباب حول حجز كل هذه الأرباح وزيادتها سنة بعد سنة دون استخدامها أو إعادة استثمارها، لذلك فمن المحتمل أن يكون هناك ممارسات للمحاسبة الإبداعية في خصوص هذا الحساب ولذلك وجب معرفة الأسباب التي أدت إلى عدم اتخاذ قرار بشأن هذه الأرباح.

نلاحظ أيضا أن نسبة بند العلاوات والاحتياطات مرتفع ، حيث أن مبالغه فاقت مبلغ رأس مال المؤسسة، مع أننا نعلم بأن الاحتياطات القانونية لا يجب أن تتعدى في كل الأحوال 10 % من رأس مال المؤسسة، لذلك وجب التدقيق في باقي العناصر الأخرى المكون لهذا البند، لأن مبلغه الكبير والمتزايد يلفت الانتباه إلى وجود ممارسات محاسبية إبداعية لذلك وجب التدقيق في هذا البند جيدا.

- **الخصوم غير الجارية:**

تشير نتائج الجدول أن نسبة مجموع الخصوم الغير الجارية إلى إجمالي الخصوم ثابتة نسبيا خلال السنوات 2016 إلى2017 حيث كانت 1,76% ،1,11 %، 0,99 % على الترتيب، بينما ارتفعت هذه النسبة إلى 6,23 % سنة 2019، وهذا راجع إلى حصول المؤسسة على قروض كما بينه بند الافتراضات والديون المماثلة حيث زاد من 223 مليون دج إلى 3 505 مليون دج، ويثير هذا البند أيضا الكثير من التساؤلات، واحتمال وجود ممارسات للمحاسبة الإبداعية حيث بالرجوع إلى النتائج المحققة من طرف المؤسسة والمبالغ المحتجزة في حساب ترحيل من جديد والحالة الجيدة للمؤسسة عموما لا نجد سببا وجيها يدعوها للاقتراض، لذلك وجب التدقيق في أسباب اللجوء إلى القروض.

- **الخصوم الجارية:**

نلاحظ أن مجموع الخصوم الجارية مقارنة بمجموع الخصوم بدأ في الانخفاض من سنة 2017 إلى سنة 2019 حيث كانت نسبتها على الترتيب 41,04 %، 39,31 %، 37,20 %، وسجلت نسبة 40,36 % سنة 2016، أما عن قيمتها فهي في تزايد مستمر سنة بعد أخرى.

ونلاحظ أن بند ديون الموردين يمثل أعلى نسبة حيث نلاحظ أن مبالغه تتزايد من سنة إلى أخرى، حيث كانت مبالغها 12533 مليون دج، 15086 مليون دج، 17299 مليون دج، 19169 مليون دج خلال السنوات 2016، 2017، 2018، 2019 على الترتيب، لكن عموما هي أقل من ديون الزبائن ولا كنها غير بعيدة عنها لذلك وجب زيادة الجهود من أن تحصيل ديون الزبائن وتسديد ديون الموردين وتقليلها أكثر.

ثالثا: التحليل الأفقي لميزانية مؤسسة بيوفارم لسنة (2020) مقارنة مع سنة (2019)

1- التحليل الأفقي لأصول مؤسسة بيوفارم لسنة (2020) مقارنة مع سنة (2019):

سوف نقوم بمقارنة جانب أصول المؤسسة محل الدراسة لسنة 2020 مقارنة مع السنة التي قبلها 2019 و التي نوضحها في الجدول التالي :

الجدول رقم (11)التحليل الأفقي لأصول الميزانيات لمؤسسة بيوفارم للفترة (2019-2020) **الوحدة: مليون دج**

الأصول	2019	النسبة	2020	النسبة	مقدار التغير	نسبة التغير
الأصول غير الجارية						
فارق الاقتناء	445	%0.67	683	%0.92	238	%53.48
تثبيتات غير ملموسة	156	%0.23	114	%0.15	42-	%26.92-
تثبيتات ملموسة						
-أراضي	1 508	%2.26	2 018	%2.71	510	%33.82
-مباني	576	%0.86	617	%0.83	41	%7.12
-أصول ملموسة أخرى	3 216	%4.82	4 259	%5.73	1043	%32.43
تثبيتات جاري انجازها	2 342	%3.51	4 139	%5.57	1797	%76.73
تثبيتات مالية						
-الذمم المالية	5	%0.14	5	%0.09	0	%0.00
-أوراق مالية أخرى طويلة الأجل						
-قروض مالية أخرى غير متداولة	331	%0.50	392	%0.53	61	%18.55
-ضرائب مؤجلة	382	%0.57	850	%1.14	468	%122.62
مجموع الأصول غير الجارية	8,961	13.43%	13,078	17.59%	4,117	%45.94
الأصول الجارية						
المخزونات	24 438	36.64%	23628	31.79%	810-	%3.31-
ذمم واستخدامات مماثلة						
-زبائن	22 666	33.98%	24 060	32.37%	1394	%6.15
-مدينون آخرون	5 291	7.93%	5 798	7.80%	507	%9.58
-الضرائب وما يماثلها	1 258	1.89%	1 211	1.63%	47-	%3.74-
-استثمارات وأصول مالية حالية أخرى	540	%0.81	1 002	%1.35	462	%85.56
-الخزينة	3 546	5.32%	5 560	7.48%	2014	%56.79
الأصول الجارية	57 739	86.57%	61 259	82.41%	3520	%6.10
مجموع الأصول	66 700	100%	74 336	100 %	7636	%11.45

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على أصول ميزانية المؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2019-2020)

نلاحظ من نتائج الجدول السابق ما يلي:

- **الأصول غير الجارية:**

نلاحظ أن هناك ارتفاعا في الأصول الغير جارية خلال سنة 2020 مقارنة مع سنة 2019 وهذا راجع أساسا إلى الزيادة في بنود التثبيتات الملموسة الأخرى، والتثبيتات جاري انجازها، وأشرنا سابقا إلى التدقيق في بند التثبيتات الجاري انجازها، كما نلاحظ أيضا الزيادة في التثبيتات المالية مثل قروض مالية أخرى غير متداولة والضرائب المؤجلة، ونشير إلى مبالغ الضرائب المؤجلة المتزايدة تثير أيضا الشكوك في وجود ممارسات محاسبية إبداعية، لذلك وجب التدقيق في هذا البند.

- **الأصول الجارية:**

نلاحظ أن الأصول الجارية تمثل 86,57 % من مجموع الأصول سنة 2019 ثم انخفضت هذه النسبة إلى 82,41% سنة 2020، ونلاحظ وجود زيادة معتبرة في الأصول الجارية خلال سنة 2020 مقارنة مع سنة 2019 بسبب الزيادة في قيمة ديون الزبائن ومدين آخرون واستثمارات وأصول مالية حالية أخرى وكذا الزيادة في الخزينة.

نلاحظ أن قيمة المخزونات عرفت انخفاض خلال سنة 2020 مقارنة بالسنة السابقة بقيمة 810 مليون دج بالرغم من أن بند الزبائن عرف ارتفاعا خلال سنة 2020 مقارنة بالسنة السابقة ذلك بقيمة 1 394 مليون دج، كما نلاحظ في بند استثمارات وأصول مالية أخرى زيادة كبيرة خلال سنة 2020 مقارنة بالسنة السابقة حيث قدرت هذه الزيادة بـــ 462 مليون دج، كما عرفت الخزينة ارتفاعا بمبلغ 2 014 مليون دج ، وهذا ما يشير مبدئيا إلى حسن الموقف النقدي للمؤسسة.

2- التحليل الأفقي لخصوم مؤسسة بيوفارم لسنة (2020) مقارنة مع سنة (2019):

سوف نقوم بعرض جانب الخصوم الخاص لمؤسسة بيوفارم لسنة 2020 مقارنة مع سنة 2019 و التي نوضحها في الجدول التالي :

الجدول رقم (12)التحليل الأفقي في خصوم ميزانية مؤسسة بيوفارم للفترة (2019-2020) الوحدة: مليون دج

الخصوم	2019	النسبة	2020	النسبة	مقدار التغير	نسبة التغير
رؤوس الأموال الخاصة						
رأس المال الصادر	5 104	7.65%	5 104	6.87%	0	%0.00
رأس المال غير المطلوب						
الأقساط والاحتياطات	9 521	14.27%	9 874	13.28%	353	%3.71
النتيجة الصافية	7 604	11.40%	5 570	7.49%	2034-	%26.75-
ترحيل من جديد	15 507	23.25%	19 867	26.73%	4360	%28.12
حصة الشركات المجمعة	37 494	56.21%	40 113	53.96%	2619	%6.99
حصة الأقلية	244	0.37%	303	0.41%	59	%24.18
مجموع رؤوس الأموال	**37 737**	**56.58%**	**40 416**	**54.37%**	**2679**	**%7.10**
خصوم غير جارية						
الاقتراضات والديون المماثلة	**3 505**	**5.25%**	**3 600**	**4.84%**	**95**	%2.71
الضرائب مؤجلة ومخصصة	**647**	**0.97%**	**638**	**0.86%**	**10-**	%1.51-
المخصصات والإيرادات المؤجلة	**1**	**0.001%**	**1**	**0.001%**	**0**	%50.00-
مجموع الخصوم غير جارية	**4 154**	**6.23%**	**4 238**	**5.70%**	**85**	%2.03
خصوم جارية						
الموردون والحسابات ذات صلة	**19 169**	**%28.74**	**19,729**	**%26.54**	**560**	%2.92
ضرائب	**1 347**	**%2.02**	**1 558**	**%2.10**	**211**	%15.63
ديون أخرى	**3 481**	**%5.22**	**5 565**	**%7.49**	**2084**	%59.86
خزينة الخصوم	**812**	**%1.22**	**2 831**	**%3.81**	**2019**	%248.65
مجموع الخصوم الجارية	**24 809**	**37.20%**	**29 682**	**39.93%**	**4873**	**%19.64**
مجموع الخصوم	**66 700**	**100 %**	**74 336**	**100 %**	**7637**	**%11.45**

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على خصوم ميزانية مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2019-2020)

نلاحظ من نتائج الجدول السابق ما يلي:

- **الأموال الخاصة:**

نلاحظ ارتفاع مجموع رؤوس الأموال الخاصة في سنة 2020 مقارنة مع 2019 بقيمة قدرها 2 679 مليون دج، ورغم أن النتيجة تراجعت بـــ 2 034مليون دج، إلى أن ارتفاع الترحيل من جديد بـــ 4 360 مليون دج، غطى هذا التراجع، ومازال هذا الحساب يثير الكثير من التساؤلات، وزيادة احتمال وجود ممارسات محاسبية إبداعية.

- **الخصوم الغير جارية :**

نلاحظ أن بند الاقتراضات وديون المماثلة قد زاد بقيمة 95 مليون دج في سنة 2020 مقارنة بسنة 2019 ،كما نلاحظ أن الضرائب قد انخفضت في السنة 2020 أما بالنسبة للمخصصات والإيرادات المؤجلة فبقت ثابتة خلال سنتي الدراسة.

- **الخصوم الجارية:**

نلاحظ زيادة في قيمة الخصوم الجارية للسنة المالية 2020 بمبلغ 873 4 مليون دج مقارنة مع سنة 2019 والسبب الأساسي في هذه الزيادة يكمن في بند الديون الأخرى التي زادت بمقدار 084 2 مليون دج، وخزينة الخصوم التي زادت بقيمة 019 2 مليون دج، كما أن الزيادات المعتبرة في هذين البندين تثير أيضا الشكوك في احتمال وجود ممارسات محاسبية إبداعية، لذلك وجب التدقيق في هذين البندين جيدا.

المطلب الثالث: استخدام مؤشرات التوازن كأحد أساليب الإجراءات التحليلية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)

من أجل حساب مؤشرات التوازن المالي وجب أولا إعداد الميزانية المالية والتي تعد أساسا من الميزانيات المحاسبية، ويوضح الجدول الموالي الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020).

الجدول رقم (13)الميزانية المالية المختصرة لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) **الوحدة: مليون دج**

البيان	2016	2017	2018	2019	2020
الأصول					
الأصول الثابتة	4 273	4 661	6 600	8 961	13 078
قيم الاستغلال	13 566	17 643	21 187	24 438	23 628
القيم القابلة للتحقيق	16 870	20 528	24 465	29 755	32 071
القيم الجاهزة	5 546	5 761	3 135	3 546	5 560
أصول متداولة	35 982	43 932	48 787	57 739	61 259
مجموع الأصول	40 255	48 593	55 387	66 700	74 336
الخصوم					
الأموال الخاصة	23 298	28 111	33 069	37 737	40 416
الديون طويلة الأجل	709	538	546	4 154	4 238
الأموال الدائمة	24 007	28 649	33 615	41 891	44 654
الديون قصيرة الأجل	16 248	19 944	21 772	24 809	29 682
مجموع الخصوم	40 255	48 593	55 387	66 700	74 336

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على ميزانيات الأصول و الخصوم لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

أولا: رأس المال العامل

سنقوم بحساب مختلف رؤوس الأموال العاملة لسنوات الدراسة بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة، ومقارنة النتائج المحصل عليها وتحليلها، ويوضح الجدول المالي قيم رؤوس الأموال العاملة للمؤسسة خلال الفترة (2106-2020)

الجدول رقم (14)رأس المال العامل لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) **الوحدة: مليون دج**

الرقم	البيان / السنوات	2016	2017	2018	2019	2020
رأس المال العامل الصافي (الدائم)						
1	الأموال الدائمة	24 007	28 649	33 615	41 891	44 654
2	الأصول الثابتة	4 273	4 661	6 600	8 961	13 078
3	الأصول المتداولة	35 982	43 932	48 787	57 739	61 259
4	الديون قصيرة الأجل	16 248	19 943	21 772	24 809	29 682
1-2 =5	رأس المال العامل (FR)	19 734	23 989	27 015	32 930	31 576
3-4 = 5		19 734	23 989	27 015	32 930	31 576
مفاهيم أخرى لرأس المال العامل						
6	الأموال الخاصة	23 298	28 111	33 069	37 737	40 416
7	الديون طويلة الأجل	709	538	546	4 154	4 238
8	الديون قصيرة الأجل	16 248	19 944	21 772	24 809	29 682
2-6 =8	رأس المال العامل الخاص	19 024	23 451	26 469	28 776	27 338
7+8 =9	رأس المال العامل الأجنبي	16 958	20 481	22 318	28 963	33 921
3=10	رأس المال العامل الإجمالي	35 982	43 932	48 787	57 739	61 259

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة

نلاحظ من نتائج حساب رؤوس الأموال العاملة والموضحة في الجدول السابق ما يلي:

- **رأس المال العامل الصافي:**

نلاحظ أن شركة بيوفارم حققت رأس مال عامل صافي موجب خلال سنوات الدراسة مع وجود زيادة خلال السنوات من 2016 إلى2020 بحيث قدر سنة 2020 ب 31 576 مليون دج مقارنه بسنة الأساس (2016) الذي قدر بـــ 19 734 مليون دج وهي أقل قيمة، إن قيمة رأس المال العامل الصافي كانت جد معتبرة خلال سنوات المقارنة وهو ما

يؤكد أن للمؤسسة هامش أمان، وعليه يمكن القول أن مؤسسة بيوفارم قادرة على تغطية أصولها غير الجارية بأموالها الدائمة، وتستطيع تغطية أيضا جزء من ديونها القصيرة الأجل في تاريخ استحقاقها.

- **رأس المال العامل الخاص:**

نلاحظ أن مؤسسة بيوفارم حققت رأس مال عامل خاص موجب خلال سنوات الدراسة وبالتالي فالمؤسسة هنا تستطيع تمويل أصولها الغير جارية انطلاقا من أموالها الخاصة وبالتالي لا تلجا في هذه السنوات إلى الأموال الخارجية لتغطية الأصول غير جارية، وهذا ما يدعم الشكوك حول سبب لجوء المؤسسة إلى الاقتراض، ويزيد من احتمالية قيام المؤسسة بممارسات محاسبية إبداعية.

- **رأس المال العامل الأجنبي :**

نلاحظ أن قيمة رأس المال العامل الأجنبي أقل من قيمه الأموال الخاصة هذا يعني أن المؤسسة لها استقلال مالي كما نلاحظ أن قيمته عرفت زيادات خلال سنوات الدراسة، وكانت أقل قيمة في 2016 المقدرة ب 16 958 مليون دج، وكانت أكبر قيمة في سنة 2020 المقدرة بـــ 33 921 مليون دج، كما نلاحظ أن حجم الديون لدى المؤسسة خلال السنوات هو أقل من الأموال الخاصة مما يدل على أنها تعتمد على أموالها الخاصة أكثر من اعتمادها على الغير.

- **رأس المال العامل الإجمالي:**

من خلال الجدول نلاحظ النتائج المتحصل عليها في رأس المال العامل الإجمالي كان في حالة زيادة خلال سنوات الدراسة حيث خلال سنه 2016 كان مقداره 16 958 مليون دج وهذه كانت أقل قيمة له، بينما كانت أكبر قيمة له سنة 2020 بقيمة 61 259 مليون دج، وتعتبر هذه أكبر قيمة له مقارنة مع سنوات الدراسة وهذا راجع إلى أن عناصر الأصول الجارية قد ارتفعت، أي أن المؤسسة استطاعت استخدام الموارد القصيرة الأجل بكفاءة مما يدل عن الصحة المالية قصيرة الأجل للمؤسسة.

ثانيا: الاحتياج في رأس المال العامل

سنقوم بحساب الاحتياج في رأس المال العامل لسنوات الدراسة، وذلك بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة، ومقارنة النتائج المحصل عليها وتحليلها، والموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (15)الاحتياج في رأس المال العامل لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) الوحدة: مليون

الرقم	السنوات / البيان	2016	2017	2018	2019	2020
1	الأصول المتداولة	35 982	43 932	48 787	57 739	61 259
2	القيم الجاهزة	5 546	5 761	3 135	3 546	5 560
3= 1-2	احتياجات الدورة	30 436	38 171	45 652	54 193	55 699
4	الديون القصيرة الأجل	16 248	19 944	21 772	24 809	29 682
5	السلفات المصرفية					
6=4-5	موارد الدورة	16 248	19 944	21 772	24 809	29 682
7= 3-6	احتياجات رأس المال العامل (BFR)	14 188	18 227	23 880	29 384	26 017

المصدر:من إعداد الطالبان بالاعتماد على الميزانية المختصرة لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

نلاحظ من الجدول السابق أن الاحتياج في رأس المال العامل موجب ويتزايد خلال جميع سنوات الدراسة، وهذا معناه أن احتياجات المؤسسة أكبر من الموارد التمويلية لدورة الاستغلال، ونشير إلى أن احتياجات رأس المال العامل (BFR) مرتبطة بدورة الاستغلال وأن هذه الأخيرة يتحكم فيها نشاط المؤسسة والمتمثل في رقم الأعمال المحقق في نهاية كل دورة استغلالية، وترجع أسباب الزيادة في حجم الاحتياج في رأس المال العامل أساسا في المؤسسة إلى زيادة القيم القابلة للتحقيق و تحديد حساب العملاء والذي يزداد سنة بعد أخرى حيث أن الوحدة عانت من التأخر في تسديد العملاء للمبالغ المستحقة عليهم.

ثالثا: الخزينة الصافية

سنقوم بحساب الاحتياج في رأس المال العامل لسنوات الدراسة، وذلك بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة، ورؤوس الأموال العاملة والاحتياج في رأس المال العامل المحسوبة سابقا ومقارنة النتائج المحصل عليها وتحليلها، والموضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (16)الخزينة الصافية لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) الوحدة: مليون دج

الرقم	السنوات / البيان	2016	2017	2018	2019	2020
1	رأس المال العامل (FR)	19 734	23 989	27 015	32 930	31 576
2	احتياجات رأس المال العامل (BFR)	14 188	18 227	23 880	29 384	26 017
3= 1-2	الخزينة الصافية	5 546	5 761	3 135	3 546	5 560
4	القيم الجاهزة	5 546	5 761	3 135	3 546	5 560
5	السلفات المصرفية					
6=4-5	الخزينة الصافية	5 546	5 761	3 135	3 546	5 560

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الميزانية المختصرة لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

نلاحظ من الجدول السابق أن الخزينة موجبة خلال سنوات الدراسة حيث كانت أكبر قيمة لها سنة 2020 بـــ: 5 560 مليون دج، وكانت أقل قيمة لها سنة 2018 بـــ: 35 1 3 مليون دج و يفسر هذا الفائض أن المؤسسة حققت التوازن المالي الضروري الذي يساعدها في تمويل احتياجاتها و استمرارية نشاطها وهذا يترجم الخزينة الموجبة وذلك لضمان ديمومتها المالية و إمكانية توفير موارد مالية.

المطلب الرابع: استخدام النسب المالية كأحد أساليب الإجراءات التحليلية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)

سوف نستخدم أسلوب تحليل النسب المالية في تدقيق حسابات شركة بيوفارم للأدوية لسنة 2020 وذلك بمقارنة حسابات بيانات سنة التدقيق 2020 مع ما يقابلها من حسابات وبيانات السنوات الأربعة السابقة :

أولا: نسب السيولة

سوف نقوم بحساب مختلف النسب المتعلقة بالسيولة، ذلك من خلال الفترة (2016 -2020)، بالاعتماد على الميزانية المالية المختصرة، ومقارنة النتائج المتحصل عليها خلال سنه 2020 مع متوسط تلك النسب للسنوات السابقة (2016-2019) ، بغرض معرفة أهم الانحرافات إن وجدت:

الجدول رقم (17)نسب السيولة لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) **الوحدة: مليون دج**

البيان	العلاقة الرياضية	السنوات					
النسبة		2016	2017	2018	2019	متوسط النسب	2020
نسبة التداول	الأصول الجارية /الخصوم الجارية	2.21	2.20	2.24	2.33	2.25	2.06
نسبة السيولة السريعة	الأصول الجارية –المخزون/الخصوم الجارية	1.38	1.32	1.27	1.34	1.33	1.27
نسبة السيولة الجاهزة	القيم الجاهزة /الخصوم الجارية	0.34	0.29	0.14	0.14	0.23	0.19

المصدر : من إعداد الطالبان بالاعتماد على الميزانية المختصرة لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

نلاحظ من الجدول السابق ما يلي:

- **نسبة التداول :**

لاحظ أن هذه النسبة كانت أكبر من الواحد خلال سنة 2020 وكذا باقي السنوات هذا ما يدل على أن المؤسسة حققت رأس مال العامل صافي موجب، حيث أعطى لها هامش أمان مما سيساعدها في مواجهه أخطار سداد الالتزامات الجارية المفاجئة دون الحاجة إلى تحويل جزء من أصولها غير الجارية إلى سيولة، أو الحصول على قروض جديدة هذا ما سيحقق اطمئنان كافئ لدى الدائنين في الأجل القصير بإمكانية الوفاء بحقوقهم ،كما نلاحظ أن خلال سنة 2020 عرفت هذه النسبة أقل قيمة لها مقارنة بالسنوات السابقة والذي قدر متوسطها 2,25 الأمر الذي قد يعني انخفاض الحجم المناسب في الأصول الجارية أو زيادة في الخصوم الجاري عليه سيقوم المدقق بإيجاد أدلة تبرره.

- **نسبة السيولة السريعة :**

نلاحظ أن في سنة 2020 كانت نسبة السيولة السريعة 1,27، ويفسر ذلك بأن بإمكان مؤسسة بيوفارم سداد كل التزاماتها قصيرة الأجل دون انتظار بيع مخزوناتها، أي الاعتماد على المتاحات النقدية الموجودة بحوزتها وكذا حقوقها على الغير المتأتية من الأنشطة العادية والاستثنائية كما أن مقدار هذه النسبة المحققة سنة 2020 أقل من المتوسط المقدر ب 1,33 إلا أنها غير بعيدة عنه.

- **نسبة السيولة الجاهزة :**

نلاحظ أنه خلال سنة 2020 تستطيع المؤسسة من تسديد 19% من ديونها قصيرة الأجل وذلك بالاعتماد على السيولة الموجودة تحت تصرفها دون اللجوء إلى تحويل الذمم المدينة والمخزونات إلى نقدية كما نلاحظ أن هذه النسبة قد انخفضت في سنة 2020 مقارنة بالسنوات الماضية 2016، 2017، 2018، وهي أقل من المتوسط المقدر ب 23 % ،مما قد يعني وجود انخفاض بالنقدية بسبب عدم تمكن المؤسسة من تحويل ذممها المدينة إلى سيولة جاهزة أو عدم بيع كافة مخزوناتها.

ثانيا: نسب النشاط

سوف نقوم بحساب بعض نسب النشاط والمتوفرة بيانات حولها لمؤسسة بيوفارم خلال سنوات الدراسة.

الجدول رقم (18)نسب النشاط لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) **الوحدة: مليون دج**

البيان	العلاقة الرياضية	السنوات					
النسبة		2016	2017	2018	2019	متوسط النسب	2020
معدل دوران الأصول	رقم الأعمال / مجموع الأصول	1.40	1.21	1.14	1.02	1.19	0.96
معدل دوران الأصول الثابتة	رقم الأعمال / الأصول الغير جارية	13.19	12.57	9.55	7.57	10.72	5.47
معدل دوران الأصول المتداولة	رقم الأعمال /الأصول الجارية	1.57	1.33	1.29	1.17	1.34	1.17

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الميزانية المختصرة و جدول النتائج لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

نلاحظ من لجدول السابق ما يلي:

- **معدل دوران مجموع الأصول:**

نلاحظ انخفاض في معدل دوران مجموع الأصول حيث سجل في سنه 2020 أقل معدل له 0.96 وفي سنة 2016 أكبر معدل له قدر بـــ 1.40، والتي تعني أن كل واحد دينار مستثمر في الأصول يساهم بتحقيق 1.40 دج من المبيعات وهذا الانخفاض في سنة 2020 راجع لنقص كفاءة مسيري المؤسسة في استغلال موارد والاستثمارات المتاحة .

- **معدل دوران الأصول الثابتة:** نلاحظ أن معدل دوران الأصول الثابتة في تناقص مستمر حيث خلال سنه 2020 كل واحد دينار مستثمر في الأصول الغير جارية يساهم بتحقيق 5,47دج من المبيعات، لكن بمقارنتها مع السنوات الدراسة فهي أقل معدل، ويشير هذا الانخفاض إلى نقص كفاءة الشركة في استثمار واستخدام مواردها من الأصول غير الجارية لتوليد المبيعات ، إضافة إلى لجوء المؤسسة إلى القروض ، وهذا مؤشر آخر على احتمال وجود ممارسات محاسبية إبداعية في بند القروض المالية.

- **معدل دوران الأصول المتداولة:**

نلاحظ انخفاض مستمر في معدل دوران الأصول الجارية حيث خلال سنة 2016 سجل أكبر قيمة له قدرت بـــ 1,57 حيث أن مقابل كل واحد دينار مستثمر يحقق 1,57 دينار من المبيعات على الرغم من أن سنه 2020 كانت سجلت أقل نسبة مقارنة مع سنوات الدراسة وهي 1,17 وكانت أقل كذلك من متوسط النسب للسنوات السابقة حيث قدرت ب 1,34.

ثالثا: نسب المديونية

سنقوم بحساب مختلف النسب المتعلقة بالمديونية للمؤسسة خلال الفترة (2016 -2020)، وذلك بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة بيوفارم ومقارنة النتائج المحصل عليها خلال سنة 2020 مع متوسط النسبة خلال سنوات السابقة لمعرفة مصادر تمويل المؤسسة.

الجدول رقم (19)نسب المديونية (التمويل) لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) **الوحدة: مليون دج**

البيان	العلاقة الرياضية	السنوات					
النسبة		2016	2017	2018	2019	متوسط النسب	2020
نسبة التمويل الدائم	الأموال الدائمة /الأصول الغير جارية	5.62	6.15	5.09	4.67	**5.38**	3.41
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة / الأصول الغير جارية	1.37	6.03	5.01	4.21	**4.16**	3.09
نسبة الاستقلالية المالية	الأموال الخاصة /الخصوم الغير جارية + الخصوم الجارية	1.37	1.37	1.48	1.30	**1.38**	1.19

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الميزانية المختصرة لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

من الجدول أعلاه نلاحظ ما يلي:

- **نسبة التمويل الدائم:**

نلاحظ أن نتائج هذه النسبة متقاربة خلال السنوات الدراسة، حيث حققت المؤسسة أكبر نسبة لها سنة 2017 بمقدار 6,15، هذا الارتفاع مقارنة بسنوات الدراسة الذي يؤدي إلى زيادة درجة الاطمئنان لدى أصحاب الديون طويلة الأجل، كون الأصول غير جارية تعتبر الملجأ الأخير للوفاء بحقوقهم كما نلاحظ أن هناك انخفاض لهذه النسبة في سنة 2020

وهو أقل من متوسط نسب السنوات السابقة حيث قدر ب 3.41، ويشير هذا أيضا على تأثير القروض التي اقترضتها المؤسسة سنة 2020 على هذه النسبة.

- **نسبة التمويل الخاص:**

نلاحظ أن القيمة المحققة في سنة 2017 أكبر قيمة في سنوات الدراسة 6.03والقيمة المحققة في سنة 2020 هي أقل قيمة قدرت ب 3,09 وهي أقل من المتوسط بمقدار 1,07كما يمكن القول أن مؤسسة بيوفارم قامت بتمويل كل أصولها الغير جارية بواسطة الأموال الخاصة دون اللجوء إلى مصادر أخرى للتمويل وبقي فائض تم استعماله في تمويل الأصول الجارية وهو يشكل رأس المال العامل الخاص،

نسبة الاستقلالية المالية:

عرفت هذه النسبة خلال سنة 2020 انخفاضا مقارنة بالسنوات السابقة والتي كانت فيها النسب متقاربة بالكاد أن تكون ثابتة كما تعد نسبة سنة 2020 والمقدرة ب 1,19، وهي أقل من متوسط نسب السنوات السابقة والمقدر ب 1,38، كما يمكن القول أن المؤسسة حققت استقلالية مالية جيدة عن الدائنين بحيث أن أموالها الخاصة أكبر من مجموع ديونها لكن الانخفاض الحاصل بسنة 2020 قد يدل على وجود استدانة مالية كبيرة مما قد يحد من حريتها المالية في استغلال تدفقاتها النقدية في تطوير الاستثمارات الأمر الذي من شأنه التأثير على الوضع المالي للمؤسسة.

رابعا: نسب المردودية (الربحية):

سنقوم بحساب نسب المردودية الخاصة بمؤسسة خلال الفترة (2016 -2020)، وذلك بالاعتماد على الميزانيات المالية المختصرة لمؤسسة بيوفارم ومقارنة النتائج المحصل عليها خلال سنة 2020 مع متوسط النسبة خلال سنوات السابقة.

الجدول رقم (20)نسب المردودية (الربحية) لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) **الوحدة: مليون دج**

البيان	العلاقة الرياضية	السنوات					
النسبة		2016 -	2017 -	2018 -	2019 -	متوسط النسب -	2020 -
المردودية الاقتصادية	النتيجة الإجمالية / مجموع الأصول	0.18	0.16	0.16	0.14	**0.16**	0.09
المردودية التجارية	النتيجة الإجمالية / رقم الأعمال	0.13	0.14	0.14	0.14	**0.14**	0.10
نسبة المردودية العائد على الحقوق الملكية	النتيجة الصافية / الأموال الخاصة	0.24	0.23	0.23	0.20	**0.22**	0.14

المصدر: من إعداد الطالبان بالاعتماد على الميزانية المختصرة و جدول النتائج لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)

من خلال الجدول السابق تم التوصل إلى النتائج التالية:

- **نسبة المردودية الاقتصادية:**

نلاحظ أن أكبر قيمة لهذه النسبة سنة 2016 والمقدر ب 0.18 كما أنها تدل على أن كل دينار واحد مستخدم في الأصول غير الجارية والجارية يعطينا 0.18 دج من الربح قبل الضريبة وهذا الانخفاض الحاصل في سنة 2020 يدل على

عدم كفاءة المسيرين في استغلال أصول الشركة و يقوم المدقق بمعرفة أسباب انخفاض هذه النسبة 2020 عن المتوسط والمقدر ب 0,09.

- **نسبة المردودية التجارية:**

نلاحظ من خلال النتائج المتحصل عليها أن هناك ثبات في القيم خلال سنوات الدراسة ما عدا سنة 2020 وهي أقل قيمة وتقدر ب 0,10 اقل من متوسط النسب بقيمة 0,4 .

- **نسبة المردودية المالية:**

نلاحظ أنه من خلال سنة 2016 و 2017 و 2018 و 2019 حققت هذه النسبة معدلات متقاربة وقدرت على التوالي: 0.24، 0.23، 0.20،0.23 ،كما حققت انخفاضا خلال سنة 2020 الذي قدر ب0.14 حيث أن كل واحد دينار مستثمر من أموال المساهمين يقدم 0,14 دينار جزائري ربح صافي مما يعني انخفاض أداء مجمل الأنشطة لمؤسسة بيوفارم.

ونشير إلى أن نسب المردودية سواء كانت المالية أو الاقتصادية أو التجارية قد انخفضت سنة 2020، بينما كانت تقريبا ثابتة خلال الفترة (2016-2019)، ويقودنا هذا إلى البحث عن أسباب هذا التراجع.

خلاصة الفصل:

تم خلال هذا الفصل إجراء دراسة تطبيقية على مؤسسة بيوفارم، وذلك من أجل دراسة احتمال ممارستها للمحاسبية الإبداعية في إعداد كشوفها المالية، ولقد تم الاستعانة بالإجراءات التحليلية من الكشف عن هذه الممارسات المحاسبية، حيث تم دراسة وتحليل الكشوف المالية الخاصة بمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020)، وتم ذلك بعرض كشوفها المالية لسنوات الدراسة والمتمثلة في الميزانية وجدول النتائج، وباستخدام أسلوب المقارنات كأحد أساليب الإجراءات التحليلية قمنا بالتحليل العمودي والأفقي لميزانيات المؤسسة، كما توجب علينا إعداد الميزانية المالية والتي تعد أساسا من الميزانيات المحاسبية من أجل التوصل إلى مؤشرات التوازن المالي كأحد أساليب الإجراءات التحليلية أيضا، وكذلك النسب المالية في تدقيق حسابات المؤسسة بمقارنة بيانات المؤسسة لسنة التدقيق 2020 مع ما يقابلها من حسابات وبيانات السنوات الأربعة السابقة، وتوصلنا من خلال نتائج مؤشرات التوازن المالي إلى أن المؤسسة في حالة توازن مالي خلال سنوات الدراسة إلا أنه عرف انخفاضا مستمرا يمكن أن يؤثر على الوضعية المالية للمؤسسة في المستقبل.

وأفرزت النتائج أن أرصدة بنود ميزانية المؤسسة التالية: بند التثبيتات الجاري انجازها و بند العلاوات والاحتياطات وبند مبالغ الضرائب المؤجلة و لجوء المؤسسة إلى الاقتراض في سنة 2019 و 2020 رغم وضعيتها الجيدة وخزينتها الموجبة، وكذا بند الترحيل من جديد، بحيث تثير كل هذه البنود الكثير من التساؤلات والشكوك، مما يشير إلى احتمال كبير بوجود ممارسات محاسبية إبداعية من طرف المؤسسة عند إعداد كشوفها المالية

خاتمة

حاولنا خلال هذا البحث دراسة الدور الذي تلعبه الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية، حيث تعرفنا في الجانب النظري على الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية، وذلك من خلال التعرف على الإطار العام للإجراءات التحليلية أولا ثم تعرفنا على ماهية المحاسبة الإبداعية، وأخيرا تطرقنا إلى دور التدقيق الخارجي للحد من ممارسة المحاسبة الإبداعية، باعتبار المدقق الخارجي هو من يقوم بها وذلك اعتماد على معيار التدقيق الجزائري رقم 520 الإجراءات التحليلية والمستمد من المعيار الدولي للتدقيق رقم 520، أما الفصل التطبيقي فتم فيه إجراء دراسة تطبيقية على مؤسسة بيوفارم (Biopharm)، حيث تم أولا تقديم لمحة على المؤسسة ونشاطها، بعد ذلك تم إسقاط المعارف النظرية السابقة عمليا على المؤسسة، وذلك بتدقيق حسابات المؤسسة لسنة 2020 بتطبيق مراحل الإجراءات التحليلية لمحاولة اكتشاف احتمال وجود ممارسات محاسبية من طرف المؤسسة ، وتم الاستعانة بأربع سنوات السابقة من سنة 2016 إلى سنة 2019 لأخذ فكرة عن وضعية المؤسسة السابقة، وتم تبع حركة الحسابات ومقارنتها مع سنة الدراسة، ولقد تم الاستعانة أيضا بأساليب التحليل المالي كالتحليل العمودي والأفقي للكشوف المالية، إضافة إلى مؤشرات التوازن المالي والنسب المالية، وبعد الدراسة واختبار الفرضيات تم التوصل إلى النتائج التالية:

أولا: اختبار الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** والتي تنص على " تسمح الإجراءات التحليلية بالكشف عن الممارسات المحاسبية في مؤسسة بيوفارم **(Biopharm)"** ، تحققت هذه الفرضية، حيث عند قيامنا بالإجراءات التحليلية على الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم خلال الفترة (2016-2020) ، وذلك باستخدام أساليب التحليل المالي، تم مقارنة الفترة السابقة لسنة الدراسة وهي سنة 2020، مع السنوات السابقة، وذلك من خلال التحليل العمودي والأفقي لبنود الكشوف المالية، وتم أيضا تشخيص التوازن المالي للمؤسسة ودراسة وحساب النسب المالية، حيث بينت لنا نتائج الإجراءات نقاط القوة ونقاط الضعف في وضعية المؤسسة المالية، وتم استخلاص نتائج مهمة ساعدت في معرفة وضع المؤسسة من الممارسات المحاسبة الإبداعية.
- **الفرضية الثانية:** والتي تنص على" هناك احتمال كبير بأن مؤسسة بيوفارم (Biopharm) تقوم بممارسات محاسبية إبداعية ، تحققت هذه الفرضية ، أظهرت نتائج الإجراءات التحليلية أن هناك احتمال كبير لقيام إدارة المؤسسة بممارسات محاسبية إبداعية، حيث أظهرت النتائج تراجع وضعية المؤسسة المالية سنة بعد أخرى، ورغم أنها جيدة لكن التراجع يثير الكثير من التساؤلات، حيث لاحظنا أن المؤسسة تحصلت على قروض مالية وكانت قيمة القروض غير المسددة 505 3 مليون دينار سنة 2019 و 600 3 مليون دج سنة 2020، رغم أن وضعيتها المالية جيدة وهي مستقلة ماليا، فلا يعرف الهدف من هذه القروض، ولاحظنا أيضا الارتفاع الكبير في رصيد حساب التثبيتات الجاري انجازها حيث ارتفع من 945 مليون دج إلى 342 2 مليون دج إلى 139 4 مليون دج خلال السنوات 2018، 2019، 2020 على الترتيب وهي مبالغ كبيرة، حيث أنه لا توجد مقاييس واضحة لقياس نسبة الانجاز أي يصعب تحديد قيمتها واقعيا، ويعتبر هذا الحساب من الحسابات التي يلجأ لها المحاسبون للتلاعب بالحسابات، كما أن هناك الكثير من الحسابات التي تحتاج أرصدتها إلى تفسيرات من طرف المؤسسة كالضرائب المؤجلة سواء للأصول والخصوم، وأيضا خزينة الخصوم حيث كانت قيمتها 832 2 مليون دج سنة

2020، وهو مبلغ كبير يحتاج إلى تفسير، مع العلم أن خزينة المؤسسة موجبة ولديها مبالغ معتبرة بلغت 5 559,6 مليون دج، وهناك أرصدة حسابين أيضا يثيرا الشكوك وهما حساب الاحتياطات والتي بلغ رصيده 9 521 مليون دج، و 9 874 مليون دج لسنتي 2019، 2020 على الترتيب وهو مبلغ تقريبا يساوي ضعف رأس المال، والحساب الثاني هو حساب ترحيل من جديد والذي رصيده كان 15 507 مليون دج، و19 867 مليون دج في سنتي 2019 و 2020 على الترتيب وهي مبالغ كبيرة جدا لم تتخذ فيها الإدارة قرار بعد، حيث أن رصيد هذا الحساب يتزايد سنة بعد أخرى، وبالتالي فهو يحتاج أيضا إلى تفسير، حيث أن هذه المعطيات تشير إلى أنه هناك احتمال كبير لوجود ممارسات محاسبية إبداعية من طرف إدارة مؤسسة بيوفارم خاصة خلال سنتي 2019 و2020.

ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال إسقاط الدراسة النظرية على مؤسسة بيوفارم للأدوية خلال فترة الدراسة (2016 -2020) توصلنا إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة فيما يلي:

- من خلال الإجراءات التحليلية يكمن تشخيص وضعية المؤسسة المالية، وتبين عموما أن وضعية المؤسسة المالية جيدة خلال سنوات الدراسة لكنها في تراجع مستمر.
- حققت المؤسسة رأس مال عامل موجب ومتزايد خلال سنوات الدراسة، أي أن المؤسسة لديها هامش أمان وتستطيع تغطية التزاماتها قصيرة الأجل خلال سنوات الدراسة.
- حققت المؤسسة خزينة صافية موجبة خلال سنوات الدراسة، وهذا يعني أن المؤسسة حققت التوازن المالي الضروري الذي يساعدها في تمويل احتياجاتها و استمرارية نشاطها.
- نلاحظ أن نسب السيولة لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) كانت جيدة باستثناء نسبة السيولة الجاهزة حيث كانت ضعيفة خلال السنوات 2018، 2019، 2020 ، ولاحظنا أن هذه النسب في تراجع مستمر خلال سنوات الدراسة، لذلك وجب على المؤسسة البحث في أسباب ذلك.
- نلاحظ أن نسب النشاط لمؤسسة بيوفارم للفترة (2016-2020) في انخفاض مستمر ويشير هذا الانخفاض إلى نقص كفاءة الشركة في استثمار واستخدام مواردها من الأصول.
- نلاحظ أن هناك انخفاض في نسبة التمويل الدائم في سنة 2020 وهو أقل من متوسط نسب السنوات السابقة ويشير هذا الانخفاض على تأثير المديونية نتيجة القروض التي اقترضتها المؤسسة سنة 2019، و 2020.
- أما بالنسبة للانخفاض الحاصل على مستوى نسب الاستقلالية المالية للمؤسسة سنة 2020 قد يدل على وجود استدانة مالية كبيرة مما قد يحد من حرية المؤسسة المالية في استغلال تدفقاتها النقدية في تطوير استثماراتها الأمر الذي من شأنه التأثير على الوضع المالي للمؤسسة.
- أشارت نسب المردودية إلى مردودية من متوسطة إلى ضعيفة وفي تراجع مستمر خلال سنوات الدراسة، وبالتالي وجب على المؤسسة تنشيط مبيعاتها ورفع نتائجها.

ثالثا: التوصيات

من خلال النتائج المتوصل إليها نوصي مؤسسة بيوفارم (Biopharm) بما يلي:

- القيام بتشخيص وضعيتها المالية باستمرار وذلك لاكتشاف الإختلالات لحظة وقوعها وتصحيحا في الوقت المناسب.
- تحسين سياسة تحصيل ديون العملاء حيث لاحظنا أنها أكبر بنود الأصول الجارية، وأيضا فرصيدها غير بعيد عن ديون الموردين.
- نوصي مجلس إدارة المؤسسة باتخاذ قرار واستثمار أرصدة حساب الاحتياطات و حساب ترحيل من جديد.
- عدم اللجوء إلى الاستدانة لأن حالة المؤسسة جيدة.
- التدقيق جيدا في حساب التثبيتات الجاري انجازها.
- التدقيق في رصيد حساب الضرائب المؤجلة.
- التدقيق في حساب خزينة الخصوم، أنه يحتوي مبلغ معتبر.
- تعيين مراجعين ماليين محترفين ومؤهلين للعمل كمراجعين داخليين .

رابعا: آفاق البحث

لقد تناولنا من خلال دراستنا هذا الموضوع جانبا مهما في المؤسسة من خلال النتائج باستخدام الإجراءات التحليلية (أدوات التحليل المالي) المشتقة من الكشوفات المالية (الميزانيات، جدول النتائج) في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية، إلا أننا لم نتطرق إلى جانب مهم وهو دور الإجراءات التحليلية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

فهرس المحتويات

فـــــهـــرس المـــحـــتـــويـــات

المحتويات	الصفحة
شكر وعرفان	
الإهداء	
الملخص	
قائمة الجداول والأشكال والملاحق	
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية والمحاسبة الإبداعية	
تمهيد	**2**
المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للإجراءات التحليلية	**3**
المطلب الأول: تعريف الإجراءات التحليلية	3
المطلب الثاني: أهمية وأهداف الإجراءات التحليلية	4
المطلب الثالث: أنواع الإجراءات التحليلية	6
المطلب الرابع: مراحل الإجراءات التحليلية و معوقات تنفيذها	9
المبحث الثاني:ماهية المحاسبة الإبداعية	11
المطلب الأول: تعريف المحاسبة الإبداعية	11
المطلب الثاني: : أسباب ومؤشرات المحاسبة الإبداعية	12
المطلب الثالث: : أنواع وأشكال المحاسبة الإبداعية	14
المطلب الرابع: أساليب المحاسبة الإبداعية	15
المبحث الثالث: إجراءات التدقيق الخارجي للحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية	22
المطلب الأول : التدقيق الخارجي	22
المطلب الثاني: إجراءات المدقق الخارجي في الميزانية (قائمة المركز المالي)	23
المطلب الثالث: إجراءات المدقق الخارجي في جدول النتائج	24
المطلب الرابع: إجراءات المدقق الخارجي في الميزانية (قائمة المركز المالي)	24
المطلب الخامس: أساليب التحليل المالي ودورها في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية	25
خلاصة الفصل	29
الفصل الثاني:استخدام الإجراءات التحليلية للكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)	
تمهيد:	31

فـــــهـــرس المـــحـــتـــويـــات

المبحث الأول:تقديم مؤسسة بيوفارم (Biopharm).	32
المطلب الأول: تقديم مؤسسة بيوفارم (Biopharm)	32
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) ومنشآتها ونشاطها	32
المطلب الثالث: : خصائص نشاط مؤسسة بيوفارم (BIOPHARM) ومنتجاتها	37
المبحث الثاني: عرض القوائم المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020).	39
المطلب الأول: عرض ميزانية مؤسسة بيوفارم (Biopharm) للفترة (2016-2020)	39
المطلب الثاني: استخدام أسلوب المقارنات كأحد أساليب الإجراءات التحليلية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)	43
المطلب الثالث: استخدام مؤشرات التوازن كأحد أساليب الإجراءات التحليلية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)	50
المطلب الرابع: استخدام النسب المالية كأحد أساليب الإجراءات التحليلية في مؤسسة بيوفارم (Biopharm)	54
خلاصة الفصل	59
خاتمة	60
فهرس المحتويات	64
قائمة المراجع	67

قائمة المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

1- أبو سنيدة عبد المجيد. (2015). دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة. *دور المراجعة التحليلية في تقليص فجوة التوقعات في بيئة التدقيق من وجهة نظر المحاسب القانوني في قطاع غزة*، قطاع غزة، الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا كلية التجارة قسم محاسبة التمويل، فلسطين: الجامعة الإسلامية غزة عمادة الدراسات العليا.

2- أحمد جمعة حلمي. (2018). *الإتجاهات الحديثة في المراجعة*. دار الصفاء للنشر والتوزيع .

3- أريتز ألفين، و جيمس لوبك. (2002). *المراجعة مدخل متكامل*. السعودية: دار المريخ للنشر .

4- الجبوري, ح. ع &., الخفاجي, ك. ع .(2022) .تأثير ممارسات المحاسبة الابداعية على موثوقية القوائم المالية بحث تطبيقي في شركة التامين الوطنية العامة .*مجلة دراسات محاسبية و مالية*.152-167. pp. ,

5- أمين السيد أحمد. (1991). *أساليب المراجعة لمراقبين الحسابات والمحاسبين القانونيين*. القاهرة: دار النهضة العربية.

6- أمينة قوشيش، و لخضر لقليطي. (29 12, 2019). أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (scf) على ممارسات المحاسبة الابداعية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من وجهة نظر ممارسي مهنة المحاسبة. *مجلة أبحاث إقتصدية وإدارية*، *13*(2)، الصفحات 114-115.

7- أمينة, ف .(2014) .دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسيـــة المسجلة بمؤشـــر .SBF250. 123 عنابة, كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير قسم العلوم المالية محاسبة مالية وتسويق, الجزائر.

8- حسين القاضي، و عمرو سقا. (2013). مدى مساهمة الاجراءات التحليلية في مراجعة المخزون مع التطبيق على شركة كبيطرة. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية*، *29*(2).

9- حسين بورغدة، و إيمان عميروش . (بلا تاريخ). مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي . *مدى إستخدام الإجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عملية التدقيق الخارجي* .

10- خير الدين قريشي، بدر الزمان خمقاني، و محمد حسان بن مالك . (2018). دور أخلاقيات مهنة المراجعة في تدقيق التدفقات النقدية في الشركات البترولية في الجزائر. *مجلة أداء المؤسسات الجزائرية*، *12*(1).

11- زيد نعمة عباس. (2022). دور المدقق الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية على موثوقية القوائم المالية. *المجلة العراقية للبحوث الإنسانية والإجتماعية والعلمية*(6).

12- زينة فاضل صبري. (2018). دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية. *دور الإجراءات التحليلية في تعزيز ثقة ومصداقية القوائم المالية المقدمة للإدارة الضريبية*، *13*(43).

13- سارة ناجي، و راجي التربيدي. (2022). مدى إلتزام مراقبي الحسابات العراقيين بالإجراءات المراجعة التحليلية في عملية التدقيق وفق معيار 520 المراجع الدولي. *(2)*، النجف، جامعة فران الأوسط التقنية، العراق: ديوان المراقبة المالية إتحاد العراق.

14- ساري حامد العبدلي. (2011). أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين دراسة ميدانية في وزارة المالية في الكويت . *أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في مراحل التدقيق من قبل المراقبين الماليين دراسة ميدانية في وزارة المالية في الكويت*، الكويت، قسم المحاسبة كلية الأعمال جامعة الشرق الأوسط، الكويت : جامعة الشرق الأوسط.

15- ساهر محمد محمود عدوس. (2019). دور تطبيق الاجراءات التحليلية في التدقيق على تخفيض مخاطر الأعمال. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، *6*(1).

16- سعيد عبد الفتاح السرطاوي، و عادل عيسى حسان. (ديسمبر, 2019). التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية في فلسطي:دراسة حالة شركات الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين ما بين (2010-2017). *مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية*.

17- سمية تبة. (31 12, 2013). دور المعايير المحاسبية و معايير الإبلاغ المالي الدولية في تفعيل التحليل المالي بالمؤسسة _ دراسة حالة المؤسسة الوطنية للهندسة المدنية و البناء. *المجلة العلمية المستقبل الإقتصادي*، *1*(1).

18- عبد الباسط لكحل، و نهاد بن صوشة. (2020-2021). دور التدقيق الخارجي في الحد من من ممارسات المحاسبة الابداعية دراسة ميدانية لعينة من المهنيين المسيلة، كلية : العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: العلوم المالية والمحاسبة تخصص:تدقيق ومراقبة التسيير، الجزائر.

19- عبد الفاتح سعيد السرطاوي، و عادل عيسى حسان. (12, 2019). التحليل المالي كأداة للتقييم الأداء المالي للشركات المساهمة الصناعية في فلسطين دراسة حالة شركات الأدوية المدرجة في بورصة فلسطين للفترة مابين 2010-2017. *مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية*، *4*(2).

20- علي بن موفقي. (2019). دور مدقق الحسابات في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية وانعكاسه على موثوقية القوائم المالية. *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية*.

21- علي عبد الحسين هاني، و نوال حربي راضي. (31 12, 2020). المحاسبة الإبداعية والعوامل المؤثرة في ممارستها في الشركات العراقية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، *15*(53).

22- علي عمر عبد الصمد عمر. (2017). *حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي*.

23- عمر جموعي، و فوزية إبراهيمي. (6 7, 2021). أثر الالتزام بأخلاقيات مهنة المحاسبة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي (i.e.s 04) (دراسة ميدانية). *مجلة إدارة الأعمال والدراسات الإقتصادية*، *7*(1)،.

24- عميروش إيمان. (2018). مدى استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عمليةالتدقيق الخارجي- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا . *مدى استخدام الاجراءات التحليلية من قبل المدقق الخارجي في عمليةالتدقيق الخارجي- دراسة تطبيقية لعينة من المدققين الخارجيين في فرنسا* . سطيف، جامعة فرحات عباس - سطيف-، الجزائر: جامعة فرحات عباس - سطيف-.

25- غسان سعيد سالم. (2006). *مدى استخدام إجراءات المراجعة التحليلية من قبل مدققي الحسابات في الجمهورية اليمنية دراسة ميدانية* . الأردن، جامعة اليرموك: جامعة اليرموك.

26- فاتن حاتم الفاضل، و محمد عباس الشمري. (14 5, 2019). اجراءات المدقق الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة االبداعية - دراسة استطلاعية. *مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم*(47).

27- فارس, ص .(2021) .استخدام أساليب المراجعة التحليليةفي تحسين عملية التدقيق.

28- فاطمة فزع هداب، و ليلى عبد الجاسم. (2020). أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية. *أهمية استخدام الإجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الإبداعية*.

29- فريد بولحبال. (ديسمبر, 2017). دور اساليب المراجعة التحليلية في تحسين اداء عملية المراجعة . *معارف(مجلة علمية دولية محكمة) قسم العلوم الاقتصادية*.

30- فضيلة بوطورة، نوفل سمايلي ، و سالم كريم حيدر. (30 9, 2020). التداخل الإيجابي بين كل من معايير المحاسبة الدولية و الإفصاح المحاسبي و المراجعة الداخلية لكشف ممارسات المحاسبة الإبداعية. *مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية و المالية، 12*(3).

31- كامل ممدوح، و كامل التكريتي. (2022). دور مدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية في الشركات العراقية المساهمة العامة (من وجهة نظر مدققي الحسابات العراقيين). العراق، كلية الأعمال قسم العلوم المالية و المحاسبة –جامعة الشرق ألاوسط–، العراق.

32- كركودي سهام. (2014–2015). دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات. *دور المراجعة التحليلية في تحسين أداء عملية التدقيق في ظل استخدام تكنولوجيا المعلومات*، 26–27. بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير– جامعة محمد خيضر بسكرة، بسكرة: جامعة محمد خيضر بسكرة.

33- لخضر لقليطي، و محسن دردوري. (2017). أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة. *أهمية تطبيق الإجراءات التحليلية في عملية المراجعة*.

34- – لعروسي آسيا. (2018). ممارسات المحاسبة الإبداعية في ظل النظام المحاسبي المالي. *مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 11*(2).

35- لقليطي الأخضر. (2018). *دراسات في المالية والمحاسبة*. الاسكندرية: دار الكتب والوثائق القومية.

36- مأمون سيد أحمد محمد. (2020). أثر ممارسة المحاسبة الإبداعية على جودة المعلومات المحاسبية دراية ميدانية على سوق خرطوم للأوراق المالية. *مجلة شيرين*.

37- محمود أحمد جاسم الطائي، و أحمد نعمة عبد النافعي. (31 12, 2019). تأثير المحاسبة الإبداعية على جودة التقارير المالية : دراسة الميدانية في مصرف العراقي للتجارة فرع بابل. *مجلة كلية الإدارة و الاقتصاد للدراسات الاقتصادية و الإدارية و المالية، 11*(04).

38- مشيد محمد. (بلا تاريخ). *دور الإجراءات التحليليةفي إكتشاف تظليل القوائم المالية*.

39- مصطفى صالح داخل. (30 09, 2019). أثر تقنيات المحاسبة الإبداعية على موثوقية البيانات المالية : دراسة تطبيقية في عينة من المصارف العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. *11*(3).

40- منال حسين، و صالح لفتة. (بلا تاريخ). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيراتها على القوائم المالية. *مجلة دنانير*(8).

41- منال لفتة صالح حسين. (بلا تاريخ). استخدام تقنيات المحاسبة القضائية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية وتأثيراتها على القوائم المالية. *مجلة دنانير*(8).

42- مهند جعفر، و حسن حبيب. (31 12, 2020). أساليب تحليل المالي و دورها في رفع كفاءة الأداء المالي للمؤسسات العامة السودانية دراسة تطبيقية. *مجلة البديل الإقتصادي، 7*(2)، صفحة 58.

43- وسام العناق، و وردة رملي. (2019). دور محافظ الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية دراسة ميدانية لعينة من محافظي الحسابات بولاية المسيلة وباتنة.

44- وليد صيوان مطلك. (28 جويلية , 2020). دور الاجراءات التحليلية في الكشف عن ممارسات المحاسبة الابداعية بحث تطبيقي في شركة مصافي الجنوب. *مجلة دورية تصدر عن كلية الادارة والاقتصاد / جامعة البصرة* .

45- يارا سعيد، و مصطفى هندبة. (2012). مدى تطبيق إجراءات التحليلية في شركات التدقيق وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين. *مدى تطبيق إجراءات التحليلية في شركات التدقيق وأثرها على تطوير جودة التدقيق في فلسطين*، 36-37. فلسطين، جامعة النجاح الوطنية كلية الدراسات العليا، فلسطين.

46- يرقي كريم. (2015). إجراءات المراجعة التحليلية واستخدامها في عملية المراجعة الخارجية في الجزائر. (08).

47- يزيد تقرارت. (30 6, 2017). استخدام أدوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية في ظل الإصلاح المحاسبي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لإنتاج اللوالب والسكاكين والصنابير "bcr" بولاية سطيف – للفترات المالية (2011- 2014). *مجلة بحوث، 11*(2).

ثانيا : المراجع بالغة الأجنبية

48- Eric, H., & Koonse, L. (1996). Audit analytical procedures: a filed investigation, contemporary acconting research. *Audit analytical procedures: a filed investigation, contemporary acconting research, 13*(02).

49- Glover, Steven , Prawitt, & Douglas. (2005). "Why do auditors over real you weak Analytical procedures: the role of outcome and precision" . *"Why do auditors over real you weak Analytical procedures: the role of outcome and precision" , 24*.

الملاحق

الملحق رقم 01

الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2016

ANNEXE III
Etats Financiers BIOPHARM SPA Consolidés Exercice clos le 31 Décembre 2016

BILAN (ACTIF) CONSOLIDE

LIBELLE	NOTE	BRUT	AMO/PROV	NET	NET 2015
ACTIFS NON COURANTS					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		304 034 737	235 585 840	68 448 897	60 199 172
Immobilisations corporelles					
Terrains		1 532 487 549		1 532 487 549	1 532 487 550
Bâtiments		1 671 743 608	873 640 811	798 102 797	815 613 712
Autres immobilisations corporelles		3 433 165 815	2 039 275 316	1 393 890 499	1 019 405 085
Immobilisations en concession					
Immobilisations encours		51 734 077		51 734 077	282 386 348
Immobilisations financières					
Titres mis en équivalence					
Autres participations et créances rattachées		4 804 000		4 804 000	
Autres titres immobilisés		50 000 000		50 000 000	
Prêts et autres actifs financiers non courants		285 736 387		285 736 387	289 520 996
Impôts différés actif		88 092 596		88 092 596	87 522 687
TOTAL ACTIF NON COURANT		7 421 798 772	3 148 501 968	4 273 296 804	4 087 135 551
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		13 998 566 779	432 665 131	13 565 901 648	13 367 336 588
Créances et emplois assimilés					
Clients		15 262 055 515	412 591 764	14 849 463 750	14 164 340 087
Autres débiteurs		1 601 406 534		1 601 406 534	895 204 731
Impôts et assimilés		419 604 287		419 604 287	336 243 295
Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants					
Trésorerie		5 545 508 240		5 545 508 240	5 345 545 993
TOTAL ACTIF COURANT		36 827 141 357	845 256 895	35 981 884 461	34 108 670 693
TOTAL GENERAL ACTIF		44 248 940 130	3 993 758 863	40 255 181 266	38 195 806 244

ANNEXE III
Etats Financiers BIOPHARM SPA Consolidés Exercice clos le 31 Décembre 2016

BILAN (PASSIF) CONSOLIDE

LIBELLE	NOTE	2016	2015
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis		5 104 375 000	5 104 375 000
Capital non appelé			
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		5 721 193 070	6 396 030 334
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence (1)			
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		5 552 092 789	4 453 571 856
Autres capitaux propores - Report à nouveau		6 920 096 727	3 298 165 043
Part de la société consolidante (1)		23 166 468 918	19 159 219 657
Part des minoritaires (1)		131 288 668	92 922 576
TOTAL I		23 297 757 587	19 252 142 233
PASSIFS NON-COURANTS			
Emprunts et dettes financières		620 177 696	880 422 450
Impôts (différés et provisionnés)		24 186 219	11 723 546
Autres dettes non courantes			
Provisions et produits constatés d'avance		64 886 113	76 450 802
TOTAL II		709 250 030	968 596 798
PASSIFS COURANTS:			
Fournisseurs et comptes rattachés		12 532 748 319	13 397 281 757
Impôts		872 956 150	575 323 779
Autres dettes		2 408 723 545	2 406 439 035
Trésorerie passif		433 745 633	1 596 022 642
TOTAL III		16 248 173 648	17 975 067 213
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)		40 255 181 266	38 195 806 244

ANNEXE III
Etats Financiers BIOPHARM SPA Consolidés Exercice clos le 31 Décembre 2016

COMPTE DE RESULTAT / NATURE CONSOLIDE

LIBELLE	NOTE	2016	2015
Ventes et produits annexes		56 376 333 817	51 042 777 621
Variation stocks produits finis et en cours		-901 622 632	391 673 757
Production immobilisée			
Subventions d'exploitation			
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE		55 474 711 185	51 434 451 378
Achats consommés		-44 538 105 615	-42 286 962 312
Services extérieurs et autres consommations		-954 332 558	-1 055 794 151
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE		-45 492 438 173	-43 342 756 463
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)		9 982 273 012	8 091 694 916
Charges de personnel		-2 635 466 009	-2 395 674 259
Impôts, taxes et versements assimilés		-1 289 793 159	-998 368 310
IV-EXECDENT BRUT D'EXPLOITATION		6 057 013 843	4 697 652 347
Autres produits opérationnels		1 724 829 793	1 878 125 241
Autres charges opérationnelles		-385 474 815	-78 423 483
Dotations aux mortissements, provisions et pertes de valeurs		-1 280 628 652	-1 534 890 509
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 209 503 727	1 011 696 214
V- RESULTAT OPERATIONNEL		7 325 243 895	5 974 159 810
Produits financiers		280 571 800	307 570 042
Charges financiers		-352 803 438	-571 286 266
IV-RESULTAT FINANCIER		-72 231 638	-263 716 224
IV-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)		7 253 012 256	5 710 443 586
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		-1 405 473 172	-1 249 668 985
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		-11 892 764	-7 202 745
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		58 613 743 822	54 631 842 875
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		-52 859 940 100	-50 178 271 019
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		5 835 646 320	4 453 571 856
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)			
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-283 553 530	
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		-283 553 530	
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE		5 552 092 789	4 453 571 856
Dont Part du groupe		5 512 633 719	4 420 717 520
Part des minoritaires		39 459 070	32 854 336
Bénéfice par action, part du Groupe		216,00	173,21

الملحق رقم 02

الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2017

COMPTES SOCIAUX AU 31 DÉCEMBRE 2017

ETATS FINANCIERS BIOPHARM SPA EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 2017

BILAN (PASSIF)

LIBELLE	2017	2016
CAPITAUX PROPRES		
Capital émis	5 104 375 000	5 104 375 000
Capital non appelé		
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)	2 671 570 621	3 622 832 122
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net du groupe (1)	2 351 977 894	733 182 250
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
TOTAL I	**10 127 923 515**	**9 460 389 372**
PASSIFS NON-COURANTS		
Emprunts et dettes financières	318 430 096	192 206 021
Impôts (différés et provisionnés)	14 307 165	10 965 999
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance	15 844 342	15 844 342
TOTAL II	**348 581 603**	**219 016 362**
PASSIFS COURANTS :		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 061 610 195	611 926 985
Impôts	61 544 434	111 326 382
Autres dettes	646 050 319	1 075 556 384
Trésorerie passif	174 913 671	
TOTAL III	**1 944 118 620**	**1 798 809 752**
TOTAL GENERAL PASSIF (I+II+III)	**12 420 623 739**	**11 478 215 487**

COMPTES SOCIAUX AU 31 DÉCEMBRE 2017

ETATS FINANCIERS BIOPHARM SPA EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 2017

COMPTE DE RESULTAT PAR NATURE

LIBELLE	2017	2016
Ventes et produits annexes	6 658 223 176	5 599 279 858
Variation stocks produits finis et en cours	153 644 771	-901 622 632
Production immobilisée		
Subventions d'exploitation		
I-PRODUCTION DE L'EXERCICE	**6 811 867 948**	**4 697 657 226**
Achats consommés	-2 138 329 231	-1 753 490 918
Services extérieurs et autres consommations	-1 356 392 240	-745 967 650
II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE	**-3 494 721 471**	**-2 499 458 568**
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)	**3 317 146 477**	**2 198 198 658**
Charges de personnel	-848 731 151	-810 514 936
Impôts, taxes et versements assimilés	-22 324 175	-31 800 613
IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION	**2 446 091 151**	**1 355 883 109**
Autres produits opérationnels	215 071 769	199 437 357
Autres charges opérationnelles	-52 060 116	-95 873 775
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	-431 833 684	-209 702 428
Reprise sur pertes de valeur et provisions	48 958 822	46 967 603
V- RESULTAT OPERATIONNEL	**2 226 227 942**	**1 296 711 867**
Produits financiers	472 541 465	41 092 771
Charges financières	-106 343 461	-105 189 483
VI-RESULTAT FINANCIER	**366 198 004**	**-64 096 712**
VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V+VI)	**2 592 425 946**	**1 232 615 155**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	-249 964 451	-215 122 378
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires	9 516 397	-756 998
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES	**7 557 956 401**	**4 985 154 957**
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES	**-5 205 978 508**	**-3 968 419 177**
VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES	**2 351 977 893**	**1 016 735 780**
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		-283 553 531
IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE		**-283 553 531**
X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE	**2 351 977 893**	**733 182 249**

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2017

ETATS FINANCIERS CONSOLIDÉS EXERCICE CLOS LE 31 DÉCEMBRE 2017

BILAN (ACTIF) CONSOLIDE

LIBELLE	BRUT	AMO/PROV	NET 2017	NET 2016
ACTIFS NON COURANTS				
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	330 076 830	252 950 556	77 126 273	68 448 897
Immobilisations corporelles				
Terrains	1 532 487 549		1 532 487 549	1 532 487 549
Bâtiments	1 578 647 540	906 301 354	672 346 186	798 102 797
Autres immobilisations corporelles	3 917 101 498	2 161 773 984	1 755 327 514	1 393 890 499
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	159 465 135		159 465 135	51 734 077
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	4 804 000		4 804 000	4 804 000
Autres titres immobilisés	50 000 000		50 000 000	50 000 000
Prêts et autres actifs financiers non courants	171 559 072		171 559 072	285 736 387
Impôts différés actif	237 588 053		237 588 053	88 092 596
TOTAL ACTIF NON COURANT	**7 981 729 679**	**3 321 025 894**	**4 660 703 785**	**4 273 296 804**
ACTIF COURANT				
Stocks et encours	18 032 992 839	390 448 791	17 642 544 047	13 565 901 648
Créances et emplois assimilés				
Clients	17 389 472 209	388 791 747	17 000 680 461	14 849 463 750
Autres débiteurs	3 265 215 660		3 265 215 660	1 601 406 534
Impôts et assimilés	115 144 805		115 144 805	419 604 287
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants	147 146 963		147 146 963	
Trésorerie	5 761 374 957		5 761 374 957	5 545 508 240
TOTAL ACTIF COURANT	**44 711 347 435**	**779 240 539**	**43 932 106 895**	**35 981 884 461**
TOTAL GENERAL ACTIF	**52 693 077 115**	**4 100 266 434**	**48 592 810 680**	**40 255 181 266**

الملحق رقم 03

الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2018

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2018
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2018

En date du 06 Mai 2018, le Conseil d'administration a arrêté et autorisé la publication des états financiers consolidés de Biopharm SPA pour l'exercice clos le 31 décembre 2018.

Compte de résultat consolidé de la période

(en millions de DZD)	Note	31/12/2018	31/12/2017
Ventes et produits annexes	**17**	63 055	58 568
Variation stocks produits finis et en cours		477	(348)
Production immobilisée		-	-
Subventions d'exploitation		-	-
Production de l'exercice		**63 532**	**58 220**
Achats consommés		(48 315)	(44 616)
Services extérieurs et autres consommations	**18**	(2 024)	(1 719)
Consommation de l'exercice		**(50 339)**	**(46 335)**
Valeur ajoutée		**13 193**	**11 885**
Charges de personnel	**19**	(3 004)	(2 784)
Impôts, taxes et versements assimilés	**20**	(1 107)	(1 059)
Excédent brut d'exploitation		**9 082**	**8 042**
Autres produits opérationnels	**21**	663	834
Autres charges opérationnelles	**22**	(170)	(244)
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	**23**	(1 598)	(1 217)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		859	894
Résultat opérationnel		**8 835**	**8 309**
Produits financiers		547	527
Charges financières		(290)	(861)
Résultat financier	**24**	**256**	**(334)**
Résultat ordinaire avant impôt		**9 092**	**7 975**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	**25**	(1 509)	(1 499)
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		(57)	23
Résultat net des activités ordinaires		**7 525**	**6 499**
Résultat net de l'exercice		**7 525**	**6 499**
Dont Part du Groupe		7 482	6 460
Part des minoritaires		43	39
Bénéfice par action, part du Groupe (DZD)		**293,16**	**253,11**

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2018
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2018

Bilan consolidé
Actif

(en millions de DZD)	Note	31/12/2018	31/12/2017
Actifs non courants			
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif	1	445	-
Immobilisations incorporelles	2.1	170	77
Immobilisations corporelles	2.2		
Terrains		1 508	1 532
Bâtiments		627	672
Autres immobilisations corporelles		2 186	1 755
Immobilisations en concession		-	-
Immobilisations encours	3	945	159
Immobilisations financières	4		
Titres mis en équivalence		-	-
Autres participations et créances rattachées		5	5
Autres titres immobilisés		50	50
Prêts et autres actifs financiers non courants		331	172
Impôts différés actif	5	333	238
Total actifs non courants		6 600	4 661
Actifs courants			
Stocks et encours	6	21 187	17 643
Créances et emplois assimilés			
Clients	7	20 135	17 001
Autres débiteurs	8	3 751	3 265
Impôts et assimilés		531	115
Autres créances et emplois assimilés		-	-
Disponibilités et assimilés			
Placements et autres actifs financiers courants	9	48	147
Trésorerie	10	3 135	5 761
Total actifs courants		48 786	43 932
Total actifs		55 387	48 593

Bilan consolidé
Passif

(en millions de DZD)	Note	31/12/2018	31/12/2017
Capitaux propres			
Capital émis		5 104	5 104
Capital non appelé		-	-
Primes et réserves- Réserves consolidés (1)		7 194	8 242
Ecart de réévaluation		-	-
Ecart d'équivalence (1)		-	-
Résultat net- Résultat net du groupe (1)		7 525	6 499
Autres capitaux propores- Report à nouveau		13 246	8 266
Part de la société consolidante (1)		32 872	27 942
Part des minoritaires (1)		197	170
Total Capitaux propores		**33 069**	**28 111**
Passifs non courants			
Emprunts et dettes financières	11	223	368
Impôts (différés et provisionnés)	12	304	151
Autres dettes non courantes		-	-
Provisions et produits constatés d'avance	13	19	19
Total passifs non courants		**546**	**538**
Passifs courants			
Fournisseurs et comptes rattachés	14	17 299	15 086
Impôts		627	477
Autres dettes	15	3 047	2 421
Trésorerie passif	16	799	1 959
Total passifs courants		**21 772**	**19 944**
Total passifs et capitaux propres		**55 387**	**48 593**

الملحق رقم 04

الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2019

Compte de résultat

(en millions de DZD)	Note	31/12/2019	12/31/2018	Var	%
Ventes et produits annexes	17	67 838	63 055	4 783	7,6%
Variation stocks produits finis et en cours		(172)	477	(650)	(136,1%)
Production immobilisée		-	-	-	n/a
Subventions d'exploitation		-	-	-	n/a
Production de l'exercice		**67 666**	**63 532**	**4 133**	**6,5%**
Achats consommés		(51 115)	(48 315)	(2 800)	5,8%
Services extérieurs et autres consommations	18	(2 086)	(2 024)	(62)	3,1%
Consommation de l'exercice		**(53 201)**	**(50 339)**	**(2 862)**	**5,7%**
Valeur ajoutée		**14 464**	**13 193**	**1 271**	**9,6%**
Charges de personnel	19	(3 448)	(3 004)	(444)	14,8%
Impôts, taxes et versements assimilés	20	(1 123)	(1 107)	(16)	1,5%
Excédent brut d'exploitation		**9 893**	**9 082**	**811**	**8,9%**
Autres produits opérationnels	21	271	663	(392)	(59,2%)
Autres charges opérationnelles	22	(89)	(170)	81	(47,6%)
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	23	(1 844)	(1 598)	(246)	15,4%
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 171	859	312	36,3%
Résultat opérationnel		**9 401**	**8 835**	**566**	**6,4%**
Produits financiers		120	547	(427)	(78,0%)
Charges financières		(129)	(290)	162	(55,6%)
Résultat financier	24	**(9)**	**256**	**(265)**	**(103,4%)**
Résultat ordinaire avant impôt		**9 392**	**9 092**	**301**	**3,3%**
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	25	(1 493)	(1 509)	16	(1,1%)
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		(295)	(57)	(237)	413,4%
Résultat net des activités ordinaires		**7 604**	**7 525**	**80**	**1,1%**
Eléments extraordinaires (produits)		-	-	-	n/a
Eléments extraordinaires (charges)		-	-	-	n/a
Résultat extraordinaire		**-**	**-**	**-**	**n/a**
Résultat net de l'exercice		**7 604**	**7 525**	**80**	**1,1%**
Dont Part du Groupe		**7 557**	**7 482**		
Part des minoritaires		48	43		
Bénéfice par action, part du Groupe (DZD)		**296**	**293**		

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2019
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2019

Actif

(en millions de DZD)	Note	31/12/2019	12/31/2018	Var	%
Actifs non courants					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif	1	445	**445**	-	-
Immobilisations incorporelles	2.1	156	**170**	**(14)**	**(8,4%)**
Immobilisations corporelles	2.2				
Terrains		1 508	1 508	-	-
Bâtiments		576	627	(51)	(8,2%)
Autres immobilisations corporelles		3 216	2 186	1 030	47,1%
Immobilisations en concession		-	-	-	n/a
Immobilisations encours	3	2 342	**945**	**1 397**	**147,8%**
Immobilisations financières	4				
Titres mis en équivalence		-	-	-	n/a
Autres participations et créances rattachées		5	5	-	-
Autres titres immobilisés		-	50	(50)	(100,0%)
Prêts et autres actifs financiers non courants		331	331	0	0,1%
Impôts différés actif	5	382	333	49	14,7%
Total actifs non courants		8 961	**6 600**	**2 361**	**35,8%**
Actifs courants					
Stocks et encours	6	24 438	**21 187**	**3 251**	**15,3%**
Créances et emplois assimilés					
Clients	7	22 666	20 135	2 530	12,6%
Autres débiteurs	8	5 291	3 751	1 540	41,1%
Impôts et assimilés		1 258	531	727	137,1%
Autres créances et emplois assimilés		-	-	-	n/a
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants	9	540	**48**	**492**	**1 034,9%**
Trésorerie	10	3 546	3 135	411	13,1%
Total actifs courants		57 738	**48 786**	**8 952**	**18,3%**
Total actifs		66 700	55 387	11 313	20,4%

Passif

(en millions de DZD)	Note	31/12/2019	12/31/2018	Var	%
Capitaux propres					
Capital émis		5 104	5 104	-	-
Capital non appelé		-	-	-	n/a
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		9 521	7 194	2 328	32,4%
Ecart de réévaluation		-	-	-	n/a
Ecart d'équivalence (1)		-	-	-	n/a
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		7 604	7 525	80	1,1%
Autres capitaux propores - Report à nouveau		15 507	13 246	2 261	17,1%
Part de la société consolidante (1)		37 494	32 872	4 622	14,1%
Part des minoritaires (1)		244	197	47	23,7%
Total Capitaux propores		**37 737**	**33 069**	**4 669**	**14,1%**
Passifs non courants					
Emprunts et dettes financières	11	3 505	223	3 282	1 468,8%
Impôts (différés et provisionnés)	12	647	304	344	113,3%
Autres dettes non courantes		-	-	-	n/a
Provisions et produits constatés d'avance	13	1	19	(18)	(93,5%)
Total passifs non courants		**4 154**	**546**	**3 607**	**660,2%**
Passifs courants					
Fournisseurs et comptes rattachés	14	19 169	17 299	1 869	10,8%
Impôts		1 347	627	720	114,8%
Autres dettes	15	3 481	3 047	435	14,3%
Trésorerie passif	16	812	799	13	1,6%
Total passifs courants		**24 809**	**21 772**	**3 037**	**13,9%**
Total passifs et capitaux propres		66 700	55 387	11 313	20,4%

الملحق رقم 05

الكشوف المالية لمؤسسة بيوفارم (Biopharm) لسنة 2020

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2020
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2020

Compte de résultat consolidé de la période

(en millions de DZD)	Note	31/12/2020	31/12/2019	Var	%
Ventes et produits annexes	17	71 475	67 838	3 637	5%
Variation stocks produits finis et en cours		148	(172)	320	-186%
Production immobilisée		-	-	-	n/a
Subventions d'exploitation		-	-	-	n/a
Production de l'exercice		**71 623**	**67 666**	3 957	6%
Achats consommés		(55 447)	(51 115)	(4 332)	8%
Services extérieurs et autres consommations	18	(1 481)	(2 086)	606	-29%
Consommation de l'exercice		**(56 928)**	**(53 201)**	(3 727)	7%
Valeur ajoutée		**14 694**	14 464	230	2%
Charges de personnel	19	(3 510)	(3 448)	(62)	2%
Impôts, taxes et versements assimilés	20	(1 180)	(1 123)	(56)	5%
Excédent brut d'exploitation		**10 004**	**9 893**	112	1%
Autres produits opérationnels	21	482	271	211	78%
Autres charges opérationnelles	22	(2 093)	(89)	(2 004)	2243%
Dotations aux amortissements, provisions et pertes de valeurs	23	(2 356)	(1 844)	(512)	28%
Reprise sur pertes de valeur et provisions		1 380	1 171	209	18%
Résultat opérationnel		**7 418**	**9 401**	(1 983)	-21%
Produits financiers		392	120	272	226%
Charges financières		(921)	(129)	(792)	615%
Résultat financier	24	**(529)**	**(9)**	(520)	5899%
Résultat ordinaire avant impôt		**6 889**	**9 392**	(2 504)	-27%
Impôts exigibles sur résultats ordinaires	25	(1 670)	(1 493)	(176)	12%
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		351	(295)	646	-219%
Résultat net des activités ordinaires		**5 570**	**7 604**	**(2 034)**	**-27%**
Eléments extraordinaires (produits)		-	-	-	n/a
Eléments extraordinaires (charges)		-	-	-	n/a
Résultat extraordinaire		**-**	**-**	**-**	**n/a**
Résultat net de l'exercice		**5 570**	**7 604**	**(2 034)**	**-27%**
Dont Part du Groupe		**5 554**	7557		
Part des minoritaires		16	48		
Bénéfice par action, part du Groupe (DZD)		**218**	296		

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2020
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2020

Passif

(en millions de DZD)	Note	12/31/2020	12/31/2019	Var	%
Capitaux propres					
Capital émis		5 104	5 104	-	0%
Capital non appelé		-	-	-	n/a
Primes et réserves - Réserves consolidés (1)		9 874	9 521	352	4%
Ecart de réévaluation		-	-	-	n/a
Ecart d'équivalence (1)		-	-	-	n/a
Résultat net - Résultat net du groupe (1)		5 570	7 604	(2 034)	-27%
Autres capitaux propores - Report à nouveau		19 867	15 507	4 360	28%
Part de la société consolidante (1)		40 113	**37 494**	**2 619**	**7%**
Part des minoritaires (1)		303	**244**	**59**	**24%**
Total Capitaux propres		40 416	**37 737**	**2 678**	**7%**
Passifs non courants					
Emprunts et dettes financières	**11**	3 600	3 505	95	3%
Impôts (différés et provisionnés)	**12**	638	647	(9)	-1%
Autres dettes non courantes		-	-	-	n/a
Provisions et produits constatés d'avance	**13**	1	1	(1)	-60%
Total passifs non courants		4 238	**4 154**	**84**	**2%**
Passifs courants					
Fournisseurs et comptes rattachés	**14**	19 729	19 169	560	3%
Impôts		1 558	1 347	211	16%
Autres dettes	**15**	5 565	3 481	2 084	60%
Trésorerie passif	**16**	2 831	812	2 019	249%
Total passifs courants		29 683	**24 809**	**4 874**	**20%**
Total passifs et capitaux propres		**74 336**	**66 700**	**7 637**	**11%**

COMPTES CONSOLIDÉS AU 31 DÉCEMBRE 2020
États financiers consolidés exercice clos le 31 Décembre 2020

Actif					
(en millions de DZD)	Note	31/12/2020	31/12/2019	Var	%
Actifs non courants					
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif	**1**	683	**445**	238	54%
Immobilisations incorporelles	**2.1**	114	**156**	(42)	-27%
Immobilisations corporelles	**2.2**			-	n/a
Terrains		2 018	1 508	510	34%
Bâtiments		617	576	41	7%
Autres immobilisations corporelles		4 259	3 216	1 042	32%
Immobilisations en concession		-	-	-	n/a
Immobilisations encours	**3**	4 139	**2 342**	1 797	77%
Immobilisations financières	**4**			-	n/a
Titres mis en équivalence		-	-	-	n/a
Autres participations et créances rattachées		5	5	-	0%
Autres titres immobilisés		-	-	-	n/a
Prêts et autres actifs financiers non courants		392	331	61	18%
Impôts différés actif	**5**	850	382	468	122%
Total actifs non courants		13 078	**8 961**	**4 116**	**46%**
Actifs courants					
Stocks et encours	**6**	23 628	24 438	(810)	-3%
Créances et emplois assimilés					
Clients	**7**	24 060	22 666	1 394	6%
Autres débiteurs	**8**	5 798	5 291	507	10%
Impôts et assimilés		1 211	1 258	(47)	-4%
Autres créances et emplois assimilés		-	-	-	n/a
Disponibilités et assimilés					
Placements et autres actifs financiers courants	**9**	1 002	540	462	85%
Trésorerie	**10**	5 560	3 546	2 014	57%
Total actifs courants		61 259	**57 738**	**3 521**	**6%**
Total actifs		74 336	66 700	7 637	11%

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في .....

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): شلبي خالد الصفة: طالب. أستاذ. باحث طالب

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم: 202707635 والصادرة بتاريخ 02-04-2018م

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم العلوم المالية و المحاسبة

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج. مذكرة ماستر. مذكرة ماجستير. أطروحة دكتوراه).

عنوانها: دور الإجراءات التحليلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الإبداعية - دراسة حالة مؤسسة بيوفارم (Biopharm) الجزائر

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/08

توقيع المعني (ة)

ملحق بالقرار رقم ....1082.... المؤرخ في ..... 27 ماي 2020

الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد(ة): بن ادي شعيب الصفة: طالب. أستاذ. باحث طالب

الحامل(ة) لبطاقة التعريف الوطنية رقم 202745516 والصادرة بتاريخ 2018.04.08

المسجل(ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية قسم العلوم المالية والمحاسبية

والمكلف(ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج. مذكرة ماستر. مذكرة ماجستير. أطروحة دكتوراه).

عنوانها: دور الاجراءات الداخلية في الكشف عن الممارسات المحاسبية الاغتنائية دراسة حالة: مؤسسة بيوفارم (Biopharm) الجزائر

أصرح بشرفي أني ألتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه .

التاريخ: 2023/06/08

توقيع المعني (ة)