الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة باجي مختار
عنابة

BADJI MOKHTAR UNIVERSITY – ANNABA
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR –ANNABA

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
مخبر البحث في الإبتكار و التحليل الإقتصادي و المالي
Laboratoire de recherche
en innovation et analyse économique et financière LARIEF
قسم العلوم المالية

أطروحة دكتوراه
مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه علوم

أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية

دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية

تخصص : مالية، محاسبة و تدقيق

للمترشح : سوسة بدرالدين

مدير أطروحة التخرج : أ.د. جاوحدو رضا أستاذ التعليم العالي جامعة باجي مختار-عنابة

أمام أعضاء لجنة المناقشة

أ.د. بن عمارة منصور	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار-عنابة	رئيساً
أ.د. جاوحدو رضا	أستاذ التعليم العالي	جامعة باجي مختار-عنابة	مقرراً
أ.د. ريحان الشريف	أستاذ التعليم العالي	المدرسة العليا لعلوم التسيير- عنابة	عضواً
أ.د. بوعشة أمبارك	أستاذ التعليم العالي	جامعة قسنطينة 2	عضواً
د. بورديمة سعيدة	أستاذة محاضرة -أ-	جامعة 8 ماي 45- قالمة	عضواً
د. سماش كمال	أستاذ محاضر -أ-	جامعة باجي مختار-عنابة	مقرراً

السنة الجامعية 2018 – 2019

بسم الله الرحمـٰن الرحيم

(...وَإِنَّ كَثِيرًا لَّيُضِلُّونَ بِأَهْوَائِهِم بِغَيْرِ عِلْمٍ ۗ ...).

صدق الله العظيم

سورة الأنعام من الآية 119

قال الإمام الشافعي:

" العلم بطيء اللزام، بعيد المرام، لا يدرك بالسهام، ولا يرى في المنام، ولا يورث عن الأباء أو الأعمام إنما هو شجرة لا تصلح إلا بالغرس، ولا تغرس إلا في النفس، ولا تسقى إلا بالدرس، ولا محصل إلا لمن أنفق العينين وجثا على الركبتين، و لا يحصل إلا بالإستناد إلى الحجر، وإفتراش المدر وقلة النوم، وصلة الليل باليوم" .

ملخص

من أهم مظاهر العولمة تطور المنشآت الاقتصادية وتخطيها للحدود الجغرافية للدول للبحث عن أسواق و ميزات تنافسية، فأدى ذلك إلى اصطدامها بممارسات ومعايير مهنية خاصة بكل من المحاسبة والتدقيق تختلف عن تلك المتواجدة في دولها، مما أدى بهذه المنشآت إلى محاولة تخطي هذه الحواجز و حث المجتمع الدولي و الهيئات المهنية الدولية على خلق توافق و توحيد الممارسات المهنية و وضع معايير مهنية دولية موحدة. وفي هذا الإطار و في إطار الإصلاحات التي قامت بها الجزائر لنظامها المحاسبي قامت بإصلاحات لمهنة التدقيق من خلال وضع قانون جديد كما قامت بوضع مجموعة من معايير التدقيق.

هدفت هذه الدراسة هو تسليط الضوء على التوجه الدولي للتوافق في مجال التدقيق بخلق معايير دولية لها أبعاد أكثر شمولية من حيث الزمان و المكان تغطي مجالات أوسع تتعلق بالمنشأة ومحيطها، وكذا الوقوف على كيفية مواكبة الجزائر لهذه التطورات من خلال الإصلاحات التي قامت بها، ودراسة مدى تأثير معايير التدقيق في جودة القوائم المالية.

قامت الدراسة على شق نظري و أخر ميداني شمل دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين حول الأثر المحتمل لمعايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية. وقد خلصت إلى أنه حسب أراء العينة فإن لمعايير التدقيق الجزائرية أثر على جودة المعلومات المالية لما لها من مقومات تجعل المدقق يتدخل بشكل هادف و منظم و في التوقيت المناسب على عدة مستويات في المنشأة وبالتالي يؤثر في جودة المعلومات المالية التي تنتجها المنشأة.

الكلمات المفتاحية :

التدقيق، معايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الجزائرية، جودة المعلومات المالية، إصلاحات مهنة التدقيق في الجزائر.

Résumé

Les entreprises économiques ont dépassées les frontières des nations en quête de marchés et d'avantages concurrentiels du fait de la mondialisation, mais elles ont vite constaté des différences dans les pratiques et les normes régissant les domaines de l'audit et la comptabilité, ce qui les a amenés à exercer une pression sur la communauté internationale par le biais des organisations internationales pour aller vers la normalisation. C'est dans ce contexte que l'Algérie a entrepris des réformes de son système comptable par l'instauration d'un nouveau code de l'audit et l'adoption de nouvelles normes y afférentes.

Le but de cette étude est de mettre l'accent sur la tendance mondiale vers la normalisation dans le domaine de l'audit avec de nouvelles dimensions ayant évolué dans l'espace et dans le temps mettant en exergue le concept même de l'environnement. Aussi, il a été question d'étudier les choix de l'Algérie pour se mettre en diapason par rapport à ces mutations, et voir l'impact que peut avoir cette normalisation sur la qualité de l'information financière.

Cette étude comporte un volet théorique et, un autre pratique mené sur la base d'un questionnaire destiné à recueillir les avis d'un échantillon de commissaires aux comptes sur l'impact de l'application des normes d'audit algérienne sur la qualité de l'information financière . cette étude à conclue que l'application des normes algériennes d'audit aura un impact sur la qualité des informations financières, car elles permettront à l'auditeur d'intervenir d'une manière plus organisée, plus ciblée et à temps à différents niveaux managériaux, ce qui aura un impact sur la qualité des informations financières produites par l'entreprise.

Mots clés

Audit, normes d'audit internationales, normes d'audit Algérienne, qualité des informations financières, réformes du métier de l'audit en Algérie.

الإهداء

إلى روحي أمي و أبي رحمهما الله، عسى الله أن يجعل هذا العمل في ميزان حسناتهما كونه حصاد البذرة التي زرعاها،

إلى زوجتي و أولادي و أخواتي،

إلى كل أقاربي و أصدقائي و زملائي،

أهدي هذا العمل

شكر و تقدير

الحمد لله كما ينبغي لجلال و جهه و عظيم سلطانه،

أتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ جاوحدو رضا على إشرافه على هذا العمل و على كل ما بذله من جهد في توجيهه له، جعله الله في ميزان حسناته،

كما أتقدم بالشكر إلى الأكاديميين الذين أفادوني بتوجيهاتهم و نصائحهم من أجل إتمام هذا العمل،

و أشكر كذلك الأساتذة المدققين المهنيين على المعلومات والمشاركة البناءة في إتمام هذا العمل،

كما أشكر جميع من ساعدني في إتمام و إنجاز هذا البحث.

قائمة الإختصارات

المختصر باللغة التي ورد بها	معنى المختصر باللغة التي ورد بها الفرنسية/الإنجليزية	معنى المختصر باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	الجمعية المحاسبة الأمريكية
AASB	Accounting Standards Board Australian	مجلس معايير المحاسبة الأسترالي
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
ANDI	Agence nationale de développement de l'investissement	الوكالة الوطني لترقية الإستثمار
ANSEJ	Agence nationale de soutien à l'emploi des jeunes	الوكالة الوطنية لدعم تشغيل الشباب
ANGEM	Agence Nationale de gestion du Micro-crédit	الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر
APB	Accounting Principals Board	مجلس المبادئ المحاسبية
ARB	Acconnting Research Bulletins	مجلة الأبحاث المحاسبية
CNAC	Caisse nationale d'assurance chômage	الصندوق الوطني للتأمين على البطالة
CNC	Conseil des Normes Comptables	مجلس المعايير المحاسبية
CNC	Conseil National de Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CPSS	Committee on Payment and Settlement Systems	لجنة المدفوعات ونظم التسوية
FASAC	Financial Accounting Standards Advisory Council	المجلس الإستشاري لمجلس المحاسبة المالية
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
FATF	The Financial Action Task Force	فريق العمل للإجراءات المالية
FAF	Financial Accounting Foundation	مؤسسة المحاسبة المالية
FMI	Fonds Monétaire International	صندوق النقد الدولي
FSF	Financial Stability Forum	منتدى للاستقرار المالي
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة عموما
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المقبولة عموما

الاتفاق العام للتعريفة الجمركية والتجارة	General Agreement on Tariffs and Trade	GAAT
المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الحكومية	Governmental Accounting Standards Advisory Council	GASAC
مجلس معايير المحاسبة الحكومية	Gouvernementals Accounting Standards Board	GASB
المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي	Institut international de l'audit social	IAS
معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا و ويلز	The Institute of Chartered Accountants in England and Wales	ICAEW
معهد المحاسبين القانونيين لنيوزلندا	Institute of Chartered Accountants of New Zealand	ICANZ
المعايير الدولية للتدقيق	International Standards Auditing	ISA
مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي	International Auditing and Assurance Standards Board	IAASB
النشرات الدولية لممارسة التدقيق	International Auditing Practice Notes	IAPN
مجلس معايير المحاسبة الدولية	International Acconting Standard Board	IASB
لجنة معايير المحاسبة الدولية	International Acconting Standard Commitee	IASC
مجلس المعايير الدولية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين	Intrenational Ethics Standards Board for Accountants	IESBA
الإتحاد الدولي للمحاسبين	International Federation of Accountants	IFAC
لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي	International Financial Reporting Interpretation Commitee	IFRIC
المعايير الدولية للتقرير المالي	International Financial Reporting Standards	IFRS
المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية	International Organization of Securities Commissions	IOSCO
المعايير الدولية للرقابة على الجودة	INTERNATIONAL STANDARD ON QUALITY CONTROL	ISQCs
المعايير الدولية لمهام التأكيد	International Standards on Assurance Engagements	ISAE
معايير دولية لمهام الرقابة	International Standard on Review Engagements	ISRE
معايير دولية للمهام التكميلية	International Standard on Related Services	ISRS

المنظمة العالمية للتقييس	International Organization for Standardization	ISO
الشراكة الجديدة من أجل تنمية أفريقيا	New Partnership for Africa's Development	NEPAD
منظمة الإقتصاد التعاون والتنمية	Organisation for Economic Cooperation and Development	OECD
منظمة التجارة العالمية	Organisation Mondiale du Commerce	OMC
المخطط المحاسبي الوطني	Plan Comptable National	PCN
المخطط المحاسبي العام	Plan Comptable Général	PCG
الخصائص النوعية	Qualitatives caracteristics	QC
المسؤولية الاجتماعية للمنشأت	Responsabilité sociale des entreprises	RSE
لجنة استشارية للمعايير	Standards Accounting Committee	SAC
نشرات رأي حول معايير المراجعة	Statements on Auditing Standards	SAS
النظام المحاسبي المالي	Système Comptable Financier	SCF
هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية	Securities and Exchange Commission	SEC
قوائم معايير المحاسبة المالية	Statement of Financial Accounting Standards	SFAS
قوائم مفاهيم المحاسبة المالية	Statement of Financial Accounting Concepts	SFAC
تصدر نشرات رأي حول معايير جودة المراجعة	Statement on Quality Control Standards	SQCS
بيانات معايير الممارسات القياسية	Statements of Standards Accounting Practice	SSAP
برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية	Statistical Package for Social Sciences	SPSS
الشركة ذات المسؤولية المحدودة	Société à responsabilité limitée	SARL
شركة المساهمة	Société par Actions	SPA

قائمة الأشكال

رقم الشكل	العنوان	رقم الصفحة
1-1	العلاقات بين أخطار التدقيق	21
2-1	منحنى تزايد قوة الأدلة	52
3-1	هيكل فجوة التوقعات بمكوناتها	55
1-2	هيكل تنظيم IAASB في إصدار و تطوير معايير التدقيق و الجودة	71
2-2	العوامل المتداخلة المكونة للإطار العام لمهام التأكيد	80
1-3	الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	141
2-3	ترتيب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	149
1-5	توزيع نتائج عينة الدراسة حسب المتغير الفئة العمرية	252
2-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	254
3-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	255
4-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير إكتساب صفة الخبير المحاسب زيادة على صفة المدقق	258

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	رقم الصفحة
1-1	الحالات الخمس التي يمكن أن تواجه المدقق في أحداث ما بعد الإقفال	44
2-1	شبكة فصل المهام	51
1-2	المبادئ الموضوعة من طرف منتدى الاستقرار المالي	69
2-2	معايير التدقيق المقبولة عموما	73
1-3	العوامل البيئية المؤثرة على الأنظمة المحاسبية حسب بعض الأبحاث	132
2-3	الفروق المحاسبية في الفلسفة و المبادئ	133
3-3	التوزيع الجغرافي لدول الأمناء	142
4-3	طبيعة الإحتياجات من المعلومات المالية لكل فئة	145
5-3	الأطر المفاهيمية المختلفة للأهم الهيئات المحاسبية ذات توجه أنجلوساكسوني	155
6-3	محتوى الأطر المفاهيمية الأنجلوساكسونية	160
1-4	المواد الواردة في القانون التجاري و الخاصة بالتدقيق	220
1-5	قراءة لمعايير التدقيق الجزائرية على ضوء معايير التدقيق الدولية	226
2-5	المرجعية القانونية للمجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية	229
3-5	جدول توزيع الإستمارات	241
4-5	أهداف أسئلة المحور الأول من الإستبيان	242
5-5	أهداف أسئلة المحور الثاني من الإستبيان	243
6-5	معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الأول من الإستبيان	245
7-5	معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الثاني من الإستبيان	246
8-5	معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الثالث من الإستبيان	247
9-5	معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الرابع من الإستبيان	248
10-5	معامل ارتباط كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للاستبيان	249
11-5	وضح معاملات الثبات للأجزاء الأربعة للاستبيان	250
12-5	إختبار كمولمجروف- سمرنوف	251
13-5	توزيع نتائج عينة الدراسة حسب المتغير الفئة العمرية	252
14-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي	253
15-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية	254

16-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد المنشآت المدققة خلال الستة سنوات الفارطة	256
17-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير مكان تواجد مكتب التدقيق	257
18-5	نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير إكتساب صفة الخبير المحاسب زيادة على صفة المدقق	258
19-5	نتائج أفراد العينة حول إصلاحات المنظومة المحاسبية	259
20-5	نتائج أفراد العينة حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية	260
21-5	نتائج أفراد العينة حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية	261
22-5	نتائج أفراد العينة حول جودة المعلومات المالية	262
23-5	أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت	263
24-5	تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	263
25-5	تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي	265
26-5	أراء أفراد العينة للمحور الثاني حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية	267
27-5	أراء أفراد العينة للمحور الثالث حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية	268
28-5	أراء أفراد العينة للمحور الرابع حول جودة المعلومات المالية	271
29-5	تحليل محاور الدراسة	271
30-5	نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر الإصلاحات المحاسبية على جودة المعلومات المالية	272
31-5	نتائج إختبار T للفرضية الفرعية الثانية	274
32-5	يبين معامل إرتباط مقومات معايير التدقيق الجزائرية و قدرتها على التأثير في جودة المعلومات المالية	274
33-5	نتائج تحليل الانحدار الخطي لأثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية	275

قائمة الملاحق

رقم الملحق	العنوان	رقم الصفحة
01	إستبيان الدراسة	296
02	قائمة المحكمين	300
03	مخرجات نظام SPSS	301

الفهـــــــــــــــــرس

العـــنوان	الصفحة
ملخص	II
ملخص باللغة الفرنسية.....	III
الاهداء	IV
الشكر	V
قائمة المختصرات	VI
قائمة الأشكال	IX
قائمة الجداول	X
قائمة الملاحق	XII
الفهرس	XIII
مقدمة عامة	أ
الجزء الأول : الدراسة النظرية	
الفصـــــل الأول : التأصيل النظري للتدقيق	1
تمهيد	2
المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق	3
المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق	3
المطلب الثاني: تعريف التدقيق و خصائصه	9
المطلب الثالث : فروض التدقيق و مفاهيمه	12
المبحث الثاني: تصنيفات و منهجية التدقيق	23
المطلب الأول: أهمية، أهداف و أنواع التدقيق	23
المطلب الثاني:إجراءات التدقيق	29
المطلب الثالث: أدوات التدقيق	47
المبحث الثالث : فجوة التوقعات و كيفية تضييقها	53
المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات	54
المطلب الثاني: أسباب فجوة التوقعات	56
المطلب الثالث : كيفية تضييق فجوة التوقعات	60
خلاصة الفصل	64
الفصـــــل الثاني : الإطار المفاهيمي لوضع معايير التدقيق الدولية	65
تمهيد	66
المبحث الأول : مدخل إلى معايير التدقيق.....	67
المطلب الأول : ظهور معايير التدقيق و تعريفها	67
المطلب الثاني:الهيئات التي تقوم بإصدار معايير التدقيق على المستوى الدولي....	69

المطلب الثالث : معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS	72
المبحث الثاني : المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة الأخرى	77
المطلب الأول: الإطار الدولي لمهام التأكيد و معايير المراقبة على الجودة.....	78
المطلب الثاني : معايير المراقبة على الجودة ISQCs 1-99.....	81
المطلب الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن IAASB.....	83
المبحث الثالث : الميثاق الدولي للأخلاقيات	118
المطلب الأول : الجزء أ- التطبيق العام لقواعد السلوك الأخلاقي.....	119
المطلب الثاني : الجزء ب- المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة.....	121
المطلب الثالث : الجزء ج- المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال.....	124
خلاصة الفصل	128
الفصـــل الثالث : جودة المعلومات المالية من منظور أهم الأطر المفاهيمية.....	129
تمهيد	130
المبحث الأول : التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي	131
المطلب الأول: إختلاف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي.....	131
المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.....	136
المطلب الثالث : مجلس المعايير المحاسبة الدوليةIASB	139
المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية من منظور الهيئات المحاسبية الدولية ...	144
المطلب الأول: ماهية جودة المعلومات المالية.....	144
المطلب الثاني: جودة المعلومات المالية من منظور مجلس معايير المحاسبية المالية FASB	147
المطلب الثالث: جودة المعلومات المالية من منظور مجلس المعايير المحاسبة الدولية	150
المبحث الثالث : حدود الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية و مدى شرعيته.....	156
المطلب الأول: تعدد و تطور الأطر المفاهيمية ذات التوجه الأنجلوساكسوني.....	157
المطلب الثاني: شرعية الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية.....	161
المطلب الثالث: تبني معايير المحاسبة الدولية من طرف الدول النامية	164
خلاصة الفصل	167
الجزء الثاني : الدراسة التطبيقية	
الفصـــل الرابع : إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر.....	168
تمهيد	169
المبحث الأول : إصلاحات النظام المحاسبي.....	170
المطلب الأول: االمخطط المحاسبي الوطني.....	170

المطلب الثاني: النظام المحاسبي المالي	172
المطلب الثالث : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.....	175
المبحث الثاني: إصلاحات مهنة التدقيق	180
المطلب الأول: مراحل تطور التدقيق	180
المطلب الثاني: الهيئات التي تشرف على التدقيق في الجزائر.....	189
المطلب الثالث: معايير الأداء لمهنة التدقيق في الجزائر	194
المبحث الثالث : معايير التدقيق الجزائرية.....	204
المطلب الأول: قرارات إصدار معايير التدقيق الجزائرية	206
المطلب الثاني: عرض مضمون معايير التدقيق الجزائرية	207
خلاصة الفصل	223
الفصـــــل الخامس : دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين	224
تمهيد	225
المبحث الأول : دراسة متغيرات البحث.....	226
المطلب الأول: دراسة المتغير معايير التدقيق الجزائرية.....	226
المطلب الثاني: دراسة المتغير جودة المعلومات المالية حسب النظام المحاسبي المالي..	230
المطلب الثالث : مستخدموا المعلومات المالية في الجزائر.....	233
المبحث الثاني: منهجية البحث و مجتمع الدراسة	237
المطلب الأول: مجتمع الدراسة	237
المطلب الثاني: منهجية الدراسة و حدودها.....	238
المطلب الثالث: عرض الإستبيان	241
المبحث الثالث : تحليل الإستبيان و إختبار الفرضيات.....	244
المطلب الأول: إختبار صدق و ثبات الإستبيان	244
المطلب الثاني: تحليل الإستبيان و عرض نتائج أفراد العينة	251
المطلب الثالث :تحليل النتائج و إختبار فرضيات الدراسة.....	262
خلاصة الفصل	277
الخاتمـــــــــة.....	281
المراجع	284
الملاحق	295

مقدمـــة

1. مقدمة :

لقد أدت العولمة إلى إزالة الحدود الجغرافية بين الدول و الحد من تدخل الحكومات في اقتصادياتها و ذلك تحت ضغط الهيئات الدولية كمنظمة التجارة الدولية و صندوق النقد الدولي و حتى التكتلات الإقليمية الكبرى كالاتحاد الأوربي، و رغم أن هذا التحرر قد ناد به مفكرو و منظرو الاقتصاد الرأسمالي و على رأسهم آدم سميت سنة 1776 من خلال شعاره الشهير " دعه يعمل دعه يمر"، إلا أن من خلفهم من رواد الرأسمالية قد أدركوا الحاجة الماسة إلى أنماط جديدة من الرقابة، فإنسحاب الحكومات من الحياة الاقتصادية ترك فراغات سرعان ما سدتها أطر قانونية جديدة في شكل تنظيمات و تشريعات دولية عامة ثم معايير دولية أكثر دقة تغطي كل مجالات الحياة كالصحة و البيئة و الجودة و تطورت هذه المعايير لتغطي مجالات أخرى أكثر تخصصا كالصناعة و المحاسبة و التدقيق.

و في هذا الإطار فأنه من المتفق عليه أن كل من المحاسبة و التدقيق يكتسبان أهمية كبرى بالنسبة لإقتصاد أي دولة بما يقدمانه من خدمات بالغة الأهمية للعديد من الأطراف من مستثمرين، بنوك، دائنين و حكومات... ، فأصبح من البديهي اللجوء أكثر فأكثر لهذه الخدمات نظراً لتطور و تعقد معاملات المنشآت الاقتصادية و زيادة حجمها بالإضافة إلى الطابع الدولي الذي أصبحت تكتسيه هذه المنشآت و ذلك بخلقها فروع في مناطق مختلفة من العالم بأهداف شتى كالبحث على أسواق جديدة أو ميزات تنافسية أو يد عاملة مؤهلة و أقل تكلفة أو حتى من أجل خلق وضعيات احتكار.

أن هذه التطورات المتعددة الأوجه للواقع الاقتصادي فرضت تحديات كبيرة على المحاسبة كونها الأداة الأساسية في توثيق المعلومات المالية و الحفاظ على الثروة و المرآة العاكسة لكفاءة المؤسسات الاقتصادية و أدائِها، لتضع بعد ذلك التدقيق أمام حتمية مواجهة هذه التحديات الكبيرة حيث أصبح مطالَباً بالتحكم في المتغيرات الاقتصادية و المالية و المحاسبية، فقد عملت هذه التطورات الاقتصادية المستمرة على تدويل المعاملات التجارية، كما صاحَبتّها طفرة نوعية في تكنولوجيات الإعلام و الاتصال و ظهور الاقتصاد الرقمي، فضلاً على تطوير أدوات مالية كثيرة و مشتقات متعددة منها، أدت إلى تعقيد عملية اتخاذ القرار لدى مختلف الأطراف و هو الأمر الذي أظهر الحاجة الماسة إلى المزيد من المعلومات ذات طبيعة مختلفة عن المعلومات التقليدية التاريخية التي كانت و لا تزال تقدمها مهنة التدقيق و التي تنحصر في المصادقة على القوائم المالية، فأصبح متخذوا القرار يطالبون المنشأة بتزويدهم بمعلومات متنوعة ذات طبيعة مالية و غير مالية، تاريخية و مستقبلية، ورقية و إلكترونية، موثوقة و مؤكدة من قبل التدقيق، مما جعل وضعية التدقيق في حد ذاتها تتطور داخل الهيكل العام لحوكمة المنشآت لتواكب هذه التطورات و تتصدى لهذه المتطلبات بمفاهيم جديدة تمكن التدقيق من التحكم في هذه التطورات و تواكبها.

و بما أنه من المستقر عليه أن رأي المدقق في القوائم المالية من شأنه توجيه الرأي العام في الحكم على صحة المنشأة الاقتصادية، أصبح تكوين الرأي لدى المدقق في ظل هذه

التطورات يخضع لمنهج علمي واضح و متفق عليه على الصعيدين المحلي و الدولي يتميز بالصرامة و الدقة بما يوحد الممارسات في كيفية التعامل مع مختلف المواقف التي قد تصادف المدقق أثناء تأديته لمهامه.

و رغم التطورات الكبيرة التي عرفها التدقيق على مستوى الممارسات و المفاهيم، ألا أنه لم يسلم من أزمات الثقة التي مست المنظومة المالية العالمية برمتها، من صناع المعلومات المالية و مكاتب التدقيق، و ذلك بفعل الأزمات المالية المتكررة التي مست كبريات المؤسسات و طالت الأسواق المالية الدولية.

لقد بدأت الأزمات المالية بالظهور منذ القديم كأزمة 1929، و من أهم هذه الأزمات في العصر الحديث و أكثرها حدة هي الهزة التي تعرضت لها أسواق المال في أمريكا بتاريخ 2008/09/15 و التي نتج عنها انهيار و إفلاس العديد من البنوك و شركات التأمين وشركات صناعة السيارات إلى غيرها من الشركات و ذلك بسبب ما يعرف بالتمويل العقاري بالرهن "حيث إرتفع سعر الفائدة في منتصف سنة 2006 مما أدى إلى تعثر العديد من المقترضين عن السداد و بالتالي بدأت عملية مصادرة العقارات المرهونة و زيادة عرضها و بيعها في السوق و بالتالي إنخفاض قيمة الأصول العقارية المملوكة أو المرهونة لدى العديد من المؤسسات المالية مما أدى الى إنهيارها"[1]، فضلا على بعض الممارسات المالية الغير أخلاقية التي مست كبرى الشركات العالمية و التي أدت إلى إفلاسها و الذي أحدث شروخا فاذحة في الاسواق المالية العالمية كقضية إنرون ENRON سنة 2001، قضية وارلدكوم WORLDCOM سنة 2002 و قضية بارمالات PARMALAT سنة 2003 إلى غيرها من الأزمات التي يبقى خطر حدوثها مرة ثانية وارداً، "ففضلاً عن الأزمات التي حدثت و إفلاس شركات رائدة و أزمة الديون السيادية الأوروبية، فهناك أزمات قريبة منا كالانخفاض الغير مسبوق لمعدلات الفائدة و التي لا يجرأ أحد أن يتحدث عن مآلها و ما هي في حقيقة الأمر إلا قنابل موقوتة في متن القوائم المالية للمؤسسات المالية"[2].

هذا و لم تبقى الجزائر بمنأى عن هذه الأزمات بل عرفت بدورها عدة أزمات مالية، فإذا كانت الأزمات المالية لكل من بنك الخليفة، سونطراك 1 و سونطراك 2، قد عرفت حملات إعلامية واسعة فإن هذا لا يعني أنها الأزمات المالية الوحيدة في تاريخ الجزائر فقد مرت كل من المنشآت الإقتصادية و البنوك العمومية الجزائرية بعدة أزمات مالية حادة مرت بهدوء نظراً لإحتوائها من طرف الخزينة العمومية بالإعتماد على ريع البترول، "فخلال سنة 1973 بلغ العجز النقدي للشركة الوطنية للحديد و الصلب 540 مليون دينار جزائري، في الوقت الذي إرتفع خلاله تدخل الخزينة العمومية من أجل سد عجز الشركات الصناعية العمومية، بين سنتي 1973 و 1975، من 784 مليون إلى 3854 مليون دينار

[1] عبد الوهاب نصر علي و شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2013، ص12.
[2] Paul H. Dembinski, éthique et responsabilité en finance, Editions d'organisation, Paris France, 2015, P 11.

جزائري"[1]، و هذا التدهور للحالة المالية للمنشآت العمومية كانت تخفيه البنوك، "خلال السنوات 1980-1987 و رغم الأداء السيئ الذي يخفي وضعية خسارة مالية، فإن البنوك العمومية كانت دائماً تعلن عن تحقيق أرباح و ذلك بفضل الإعتراف بفوائد محققة من الحسابات الجارية للمؤسسات أي من السحب على المكشوف، و هذا يعني أن هذه البنوك قد دفعت ضرائب ووزعت أرباح على نتائج وهمية"[2]، و بالتالي بدأت سمات الأزمات المالية بالظهور على البنوك، " إن أزمة البنوك العمومية بدأت سنة 1986 و إستمرت إلى يومنا هذا"[3]. حيث إنتهت المئات من الشركات الإقتصادية العمومية التي عليها ديون بالإفلاس و ذلك على نطاق واسع منذ بداية التسعينات، و هي أزمات مالية أُمتُص وقعُها بتمويل من الخزينة العمومية كنص المادة 19 من قانون المالية التكميلي لسنة 2000 على أنه " تأخذ الخزينة على عاتقها ديون المؤسسات و المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري المحلة المستحقة للبنوك"[4]، و ذلك من أجل تمكين مصفوا هذه الشركات المفلسة من غلق التصفية التي بدأت في التسعينات ودامت في معظمها أكثر من عشرة سنوات، "فالموارد المتأتية من المصادر النفطية تستعمل غالباً لإمتصاص أثار الأزمات و من ثم التأثير على القطاع المالي في الدول البترولية بسبب تقديم حكومات هذه الدول الدعم للبنوك، الدائنين و المدينين و أصبح القطاع المالي غير قادر على تقديم الخدمات التقليدية المنوطة به كما تنص عليه النظرية المالية[5]، و تجدر الإشارة إلى أن المنشآت الإقتصادية العمومية لم تكن تخضع للتدقيق القانوني الإلزامي إلا بداية من سنة 1992.

و تشهد الجزائر اليوم و على غرار باقي دول العالم، تحولات اقتصادية كبيرة تفرض عليها بناء اقتصاد قوي يقوم على منظومة مالية سليمة و قوية و ذلك من أجل التحرر التدريجي من الإعتماد على ريع البترول و التوجه نحو خلق القيمة و بناء قاعدة إنتاجية حقيقية، و يتزامن هذا مع وجوب تنفيذ التزاماتها تجاه المنظمات الدولية كمنظمة التجارة العالمية التي بدأت مفاوضات الانضمام إليها سنة 1987، " فمن أجل الإنضمام إلى هذه المنظمة الدولية، ينبغي للجزائر تحرير قطاع الخدمات و الذي يظم مهن الخبير المحاسب و المدقق"[6]، فضلاً عن إتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوربي الذي أمضي سنة 2002، و " التصريح الدولي للشراكة الجديدة لتطوير إفريقيا Nouveau Partenariat pour le Développement de l'Afrique NEPAD الذي أمضته الجزائر بتاريخ 2002/07/08 بشخص رئيس الجمهورية بماعية رؤساء الدول الإفريقية و المتضمن في الفقرة الخاصة بالحوكمة و المؤسسات الإقتصادية ثمانية مواثيق منها -المعايير الدولية للتدقيق- و -المعايير

[1] Mohamed SARI, VERS UNE AUTONOMIE ECONOMIQUE MINIMALE, EL MAAREF, Annaba Algérie, 2002, P11.
[2] Ibid, P.23.
[3] Mohamed Ghernaout, Crises financières et Faillites des Banques Algérienne : Du choc pétrolier de 1986 à la liquidation des banques El Khalifa et B.C.I.A, éditions GAL, Alger Algérie, 2004, P.8.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 37 ، تاريخ 2000/07/28، ص 8.
[5] عبد القادر فاضل، تبعية الإستقرار المالي في الجزائر لقطاع المحروقات و أثر الأزمة المالية العالمية عليه، مجلة علوم الإقتصاد و التسيير و التجارة، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، العدد 26-2012، ص 128
[6] Djamel KHOUATRA et Mohamed El Habib MAERHOUM, Elaboration d'un référentiel d'Audit financiers en Algérie par mimétisme : intérêts du cadre théorique de la tétranormalisation, communication au 15ème congré international des couts vers davantage de pratiques de comptabilité, d'audit et gestion des couts pour les citoyens, Lyon France, 22 et 23 juin 2017.

الدولية للمحاسبة- و التي أعتبرت أدوات أساسية مقبولة على الأصعدة الدولية و الإقليمية و الوطنية، يجب على كل الدول الإفريقية أن تعمل قدر الإمكان على تطبيقها"[1]، فضلاً على وجوب توفر نسيج صناعي متطور لمنافسة المنتجات الأجنبية محلياً أولاً ثم التوجه نحو التصدير.

إن كل هذه التطورات تفرض أكثر من أي وقت مضى على مهنة التدقيق في الجزائر على غرار باقي دول العالم تحديات جديدة تُلزِمُها التحلي بمستوى عالي من الأداء و قدرة كبيرة على الإقناع و استقطاب الثقة، فقد أصبح التدقيق وسيلة اتصال إستراتيجية بين المنشأة و كل الأطراف الأخرى، كما أصبح مسئولا عن خلق الثقة لدى الجمهور في المنشآت الاقتصادية بصفة عامة و في المعلومات و التقارير المالية التي تصدرها هذه المنشآت بصفة خاصة مهما كان نمط ملكيتها عام أو خاص، محلية كانت أو أجنبية و حيث ما كان مكان تواجدها و أين ما كان مركز قرارها. كما أدت هذه التطورات بالحكومات و المنظمات المهنية على المستوى الدولي إلى الفرض، أكثر فأكثر، على التدقيق التقيد بمرجعية دقيقة في تنفيذ المهام الموكلة إليه تتمثل غالبا في التحلي بمعايير صارمة و توحيد الممارسات و ذلك من أجل تقليص الفجوات، تحسين الأداء و الرفع من نفعية و جودة مخرجات التدقيق بما يدفع بالمنشأة إلى صنع قوائم مالية صادقة.

إشكالية البحث

في الوقت الذي تسهر فيه الهيئات المهنية الدولية على وضع معايير للتدقيق من أجل رفع مستوى أداء مهنة التدقيق، قامت الجزائر بجملة من الإصلاحات لمهنة التدقيق و ذلك بسن قانون للتدقيق بتاريخ 2010/06/29 و يتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد ثم عملت على إصدار معايير محلية للتدقيق، و ذلك للإستكمال إصلاحات المنظومة المحاسبية التي بدأت في 2007 بالنظام المحاسبي المالي، و ذلك لمواجهة التحديات التي يواجهها الإقتصاد الجزائري على الصعيدين المحلي و الدولي.

ففي الوقت الذي تبنت فيه بعض الدول معايير التدقيق الدولية لما في ذلك من مرونة في تحيينها و ضمان لإستقلالية مهنة التدقيق، فان الجزائر إختارت وضع معايير تدقيق محلية بواسطة التشريع، مما يؤدي إلى طرح تفكير حول طبيعة هذه المعايير في حد ذاتها و مدى قدرتها على تلبية الحاجيات الإقتصادية لهذه المرحلة و مواكبة التطورات السريعة لدواليب الاقتصاد على الصعيدين المحلي و الدولي.

و مما سبق يمكننا صياغة إشكالية هذا البحث من خلال السؤال الرئيسي التالي :

[1] BOUBIR Djelloul, Comptabilité Financière SCF-IFRS Manuel 1 du cadre conceptuel et quelques autres aspects du SCF, ITCIS EDITIONS, Algérie, 2013, P 7.

هل من المتوقع أن يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية ؟
و يمكن أن يتفرع هذا السؤال الرئيسي إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية هي:

- هل هناك أثر لإصلاحات المنظومة المحاسبية الجزائرية على جودة المعلومات المالية ؟
-هل يسمح سنّ معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع من مواكبة التطورات الاقتصادية على الصعيد المحلي و الدولي ؟
- هل تتوفر معايير التدقيق الجزائرية على مقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية ؟

2. الفرضيات :

يمكن وضع الفرضية التالية كإجابة أولية على مشكلة البحث :

- إن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية سيؤثر على جودة المعلومات المالية.

و يمكن وضع الفرضيات الفرعية التالية كإجابة أولية على الأسئلة الفرعية المطروحة :

- يوجد أثر لإصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر على جودة المعلومات المالية.
- إن اللجوء إلى التشريع لوضع معايير تدقيق جزائرية يؤدي إلى عدم المرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة و ذلك على الصعيد المحلي و الدولي.
- تتمتع معايير التدقيق الجزائرية بمجموعة من المقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية

3. أسباب اختيار موضوع البحث:

تم اختيار هذا الموضوع لمجموعة من الأسباب فمنها ما هو ذاتي و منها ما هو موضوعي و أهم هذه الأسباب :

أولا:الأسباب الذاتية

- تخصص الباحث في مجال التدقيق، حيث أن مذكرة الماجستير جاءت بعنوان "توحيد القوائم المالية و تدقيقها" و تناولت في شقها النظري جانبا من تدقيق القوائم المالية، و من هنا ظهرت الحاجة إلى تعميق ذلك الجزء و الخاص بالتدقيق بل و التخصص فيه.
- التجربة الأكاديمية للباحث حيث درّس مقياس التدقيق لمدة تزيد عن عشرة سنوات، دراسة الباحث لنظرية التدقيق و النقد الموجه للممارسات المهنية على المستوى المحلي و حتى الدولي.

- التجربة المهنية للباحث حيث اشتغل في ما مضى كمدقق لمدة تزيد عن عشرة سنوات، مما جعله يحتك بالمدققين و يقف على طبيعة و كيفية ممارسة المهنة في الجزائر، و من ثم مقارنتها بالجانب النظري.

كل ذلك أدى إلى الرغبة في إثراء المكتبة ببحث أكاديمي يختص بهذا الموضوع.

ثانيا: الأسباب الموضوعية

إن الأسباب الموضوعية في اختيار موضوع البحث تتمثل في :

- مشاهدة ظاهرة تعدد الأزمات المالية على المستويين المحلي و الدولي مما أدى إلى حدوث أزمة ثقة في التدقيق، تستوجب تحرك المجتمع الأكاديمي لدراسة هذه الظواهر و محاولة إقتراح حلول بالتعاون مع الأطراف الفاعلة الأخرى في هذا المجال،
- تكثيف المشاورات على مستوى الهيئات الدولية خاصة الاتحاد الدولي للمحاسبين في إصدار و مراجعة معايير التدقيق الدولية محاولة منها في جعلها تتلاءم مع التطورات الاقتصادية التي تشهدها مختلف دول العالم حيث يشارك في هذه الفعاليات دول متقدمة غربية و حتى دول عربية كالأردن لما لها من كفاءات في هذا الميدان، و بقيت الجزائر بعيدة عن هذه المشاورات، فتكثيف الأبحاث في بلادنا من شأنه زيادة التحكم في الأليات الدولية للتدقيق و رفع المستوى العام للبحث و بالتالي القدرة على محاكاة هذه الهيئات.
- وجود ورشة كبيرة مفتوحة في الجزائر للإصلاحات في مجال التدقيق حيث تم خلال العشرة سنوات الأخيرة سَنْ قوانين و تشريعات جديدة تخص التدقيق و تم بموجبها كذلك وضع معايير جزائرية خاصة بالتدقيق،
- و جود نقص كبير في المكتبة الجزائرية في الأبحاث و خاصة المراجع التي تتطرق إلى معايير التدقيق الجزائرية لحداثة إصدارها، و ذلك مقارنة بكل من مكتبة المشرق العربي المعروفة بغزارة إنتاجها و كذا مكتبة الغرب المعروفة بعراقة إنتاجها و تمركز المرجعية لديها.

4. أهداف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة الأثر المتوقع لتطبيق معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية و ذلك من خلال دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية، وذلك من خلال ما يلي :

أ. دراسة مفاهيمية تتضمن :
- دراسة كيفية تعامل المدقق الخارجي مع المعلومات المالية من منظور معايير التدقيق الدولية و الإجراءات التي تتضمنها هذه المعايير.
- دراسة مؤشرات جودة المعلومات المالية و تحديد مفهوم هذه الجودة.

- دراسة إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر.
ب. دراسة أمبريقية نوعية تتضمن :
- بعد دراسة محتوى معايير التدقيق الجزائرية، دراسة التأثير المحتمل لهذه المعايير على جودة المعلومات المالية عند تطبيقها من طرف المدققين و ذلك حسب أراء عينة منهم بواسطة إختبار فرضيات الدراسة.
- دراسة مدى حتمية إصدار معايير محلية للتدقيق بدل تبني المعايير الدولية للتدقيق.
- دراسة مدى مرونة المعايير المحلية الموضوعة بواسطة التشريع في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة على الصعيد المحلي و الدولي.

5. أهمية البحث:

إن أهمية هذا البحث تنقسم إلى شقين احدهما علمي و الأخر عملي.

أولا: الأهمية العلمية

إن الأهمية العلمية للبحث تكمن في وجود حاجة ماسة إلى وضع إطار فكري يشرح و يفسر تطور الظواهر الاقتصادية و كيفية مواكبة التدقيق لها و مدى اقتناع الجمهور بنفعيته و مدى قدرته على التصدي لتطور هذه الظواهر.

كما تكمن أهمية البحث في حاجة الفكر المحاسبي إلى منهج علمي دقيق يؤطر عملية التدقيق.

ثانيا: الأهمية العملية

تكمن الأهمية العملية للبحث في تقييم مدى قدرة معايير التدقيق الجزائرية على تأطير عمل المدقق و تمكينه من المساهمة في تحقيق جودة المعلومات المالية، كما تكمن هذه الأهمية في الوقوف على مدى مساعدة معايير التدقيق الجزائرية المدقق في أداء مهمته التي ينتظرها المجتمع و التي من شأنها تزويد المدقق بأدوات عمل كاملة و متكاملة ساعده في مهمته و تجنبه المسألة بالإخلال بالتزاماته.

6. حدود البحث :

أولا: الحدود المكانية

لقد أنجز البحث في ولاية عنابة، أما عينة المدققين الذين تم الاتصال بهم في اطار الدراسة التطبيقية فهم من عدة ولايات منتشرة عبر التراب الوطني.

ثانيا: الحدود الزمنية

ترجع بداية البحث إلى سنة 2013 و لم يتسنى إتمامه إلا باستكمال الجزائر وضع الترسانة القانونية المتعلقة بالتدقيق و التي دامت ثمانية سنوات بداية من القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد إلى غاية وضع أخر مجموعة من معايير التدقيق الجزائرية من خلال المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15. و بالتالي إستمرت الدراسة إلى غاية شهر سبتمبر 2018.

7. مناهج البحث

تم إتباع المنهج الوصفي في أهم أجزاء هذا البحث المتعلقة بتحليل البيانات و إختبار الفرضيات حيث قمنا بمعالجة البيانات دون التدخل أو التأثير عليها، كما تم إتباع المنهج التاريخي في أجزاء أخرى و المتعلقة بتطور التدقيق و إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر.

8. الدراسات السابقة

نظرا لحداثة إصدار معايير التدقيق الجزائرية فإنه و على حد علم الباحث لا يوجد الكثير من الأبحاث التي تناولت معايير التدقيق الجزائرية إلا أنه هناك من الأبحاث التي تناولت مواضيع تتعلق بالتدقيق بصفة عامة و كذا جودة المعلومات المالية، نذكر منها.

أولا باللغة العربية :

- دراسة أمال مهاوة أطروحة دكتوراه (2016)، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة، بعنوان محاولة تقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجه لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية:دراسة حالة الجزائر، حيث تطرقت هذه الدراسة إلى الإصلاحات التي قامت بها الجزائر من خلال تبني المحايير المحاسبية الدولية رغم الإنتقادات الموجهة إلى شرعية هذه المعايير، فإستعرضت الباحثة التجربة الجزائرية، و خلصت هذه الدراسة إلى أن إلى عدم تحقيق شرعية الإصلاحات المحاسبية بالجزائر لارتباطه إلى حد كبير بضغوطات مؤسسية خارجية على عكس الاعتقاد الحالي السائد أن اعتماد المعايير يرتبط بجلب فوائد اقتصادية مقابلة لها من ناحية، ومن ناحية أخرى هيمنة سلطة الدولة عن باقي الأطراف الفاعلة في اتخاذ قرار الإصلاح والمساهمة في إدارته.
- دراسة فاتح سردوك، أطروحة دكتوراه (2015)، جامعة محمد خيضر-بسكرة، بعنوان تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة، دراسة حالة واقع ممارسة مراجعة الحسابات في الجزائر حيث تناولت هذه الدراسة الجانب العلمي للمراجعة و الخطوات التقنية، كما تناولت بصفة خاصة مشكلة فجوة التوقعات بين ما يقدمه المدقق و ما ينتظره المجتمع، أسبابها و كيفية تضييق هذه الفجوة و إنتهت بدراسة ميدانية و خلصت إلى

أن مهنة التدقيق في الجزائر تحتاج إلى تكوين المدققين، فضلا على وضع معايير تختص بجودة التدقيق.
- دراسة سعيدي عبد الحليم أطروحة دكتوراه (2015)، جامعة محمد خيضر بسكرة، بعنوان محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات، حيث تناولت هذه الدراسة واقع العمل المحاسبي بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر و حاولت أن تقيم إفصاح القوائم المالية و فق متطلبات النظام، و ذلك من خلال دراسة إستكشافية لعينة من المؤسسات، و خلصت هذه الدراسة إلى أن هذه المؤسسات لا تطبق بعض متطلبات النظام و هو الإطار العام و رغم ذلك فإن النظام المحاسبي قد رفع من كفاءة العمل المحاسبي في المؤسسات موضوع الدراسة..
- دراسة شريفي عمر، أطروحة دكتوراه (2013)، جامعة سطيف 1، بعنوان التنظيم المهني للمراجعة - دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، تناولت هذه الدراسة تنظيم المهنة، معايير العمل الميداني، الهيئات المشرفة على المهنة و دستور الأخلاقيات في كل من الجزائر و تونس و المملكة المغربية و كذا الخصائص التاريخية و الإقتصادية لهذه الدول، حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن التنظيم الحالي لمهنة التدقيق في الجزائر لا يتوفر على العديد من المتطلبات و الخصائص الكفيلة بنجاحها و تطورها.

ثانيا باللغة الفرنسية :

- دراسة جمال خواطرة و محمد لحبيب مرهوم (2017)، مداخلة خلال المؤتمر الدولي 15 بليون فرنسا، بعنوان Elaboration d'un référentiel d'Audit financiers en Algérie par mimétisme : intérêts du cadre théorique de la tétranormalisation " إعداد مرجعية مقلدة للتدقيق المالي في الجزائر : أهمية إعداد إطار نظري ثلاثي".
أهم ما جاءت به هذه الدراسة أن التدقيق في الجزائر مر بفترتين أساسيتين هما قبل 1991 غياب التدقيق ثم إبتداءا من 1992 تدقيق محافظي الحسابات و خلصت هذه الدراسة أن الجزائر قد قلدت معايير التدقيق الدولية و حاولت التوفيق مع إلتزاماتها نحو الهيئات الدولية بقيامها إصلاحات على المنظومة المحاسبية.
- دراسة Céline Michaïlesco (2010) بعنوان Qualité de l'information comptable "جودة المعلومات المالية" مقال في جريدة أنسيكلوبيديا المحاسبة و التدقيق (فرنسا) حاول إعطاء تعريف لجودة المعلومات المالية من خلال مختلف التعاريف التي إستعرضها الباحث ليصل في الأخير إلى مفهوم للجودة يقترب من مفهموم الجودة الشاملة
- دراسة **Françoise PLATET – PIERROT (2009)** أطروحة دكتوراه، جامعة مونبوليي، فرنسا، بعنوان L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises "المعلومة المالية على ضوء تغيير الإطار المفاهيمي : دراسة كلمة رئيس الشركات الفرنسية المدرجة في البورصة"، تطرقت هذه الدراسة إلى تطور المعلومة المالية بتطور الفلسفة الإقتصادية خاصة تطور نظرية الوكالة، و قامت بدراسة كيفية تحول الشركات في أوربا بإلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS بداية من جانفي

2005، و خلصت هذه الدراسة التي شملت ستون شركة إلى أن التحول الحاصل أدى إلى توجيه الإهتمام إلى المساهمين و هذا ما إعتبره الباحث قفزة نوعية إيجابية.

9. صعوبات البحث :

أول صعوبة تصادف اي باحث في مجال التدقيق هي رفض مكاتب التدقيق إعطاء معلومات دقيقة حول المؤسسات التي يدققونها أو عددها، و يتم الدفع دائما بالسرية و واجب التحفظ، فسوق التدقيق في الجزائر سوق غير شفاف، تغلب عليه العلاقات الشخصية.

عدم توفر مراجع و أبحاث و دراسات كافية حول الموضوع لحداثة إصدر معايير التدقيق الجزائرية.

10. تقسيمات البحث

لقد تم تقسيم هذه الدراسة التي تحمل عنوان " أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية - دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية" إلى خمسة فصول مقسمة بين جزئين أحدهما نظري و الأخر تطبيقي.

أما الجزء الأول النظري فيحتوي على ثلاثة فصول، الفصل الأول بعنوان "التأصيل النظري للتدقيق " يحتوي بدوره على ثلاث مباحث، أستهل المبحث الأول بنشأة التدقيق و تطوره عبر التاريخ بداية من العصور القديمة و كذا مساهمة كل حضارة في تطوير التدقيق، ثم عُرض تعريف التدقيق بداية بالتعريف اللغوي ثم تعريفات بعض الباحثين، لينتهي المبحث ببعض المفاهيم و الفروض التي تكون نظرية التدقيق. كما أستهل المبحث الثاني بإستعراض أهمية، أهداف و أنواع التدقيق من منظور بحثي، ثم تطرق إلى الإجراءات العملية للتدقيق و إنتهى بدراسة أهم الأدوات التي تستعمل خلال عملية التدقيق، أما المبحث الثالث فقد أختص بدراسة فجوة التوقعات و أسبابها و كيفية تضييقها، و خلص هذا الفصل إلى أن نظرية التدقيق تكونت عبر الزمن بمساهمة عدة حضارات.

هذا و جاء الفصل الثاني بعنوان " الإطار المفاهيمي لوضع معايير التدقيق الدولية " و تضمن ثلاث مباحث، تناول المبحث الأول تعاريف و مفهوم المعيار من عدة جوانب، كما تناول الهيئات التي تصدر المعايير على المستوى الدولي و إنتهى بمعايير التدقيق المقبولة عموماً و الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و جاء المبحث الثاني بالمعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة الأخرى الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين و التي وردت بالتفصيل، أما المبحث الثالث فقد تناول الميثاق الدولي للأخلاقيات الصادر بدوره عن الإتحاد الدولي للمحاسبين و خلص هذا الفصل إلى أنه إذا كان تطور نظرية التدقيق تم عبر الزمان قد تم بمساهمة عدة

حضارات على كل على حدا فإن معايير التدقيق فهي تتطور بمساهمة عدة حضارات مجتمعة و في نفس الزمان.

و خص الفصل الثالث بدراسة "جودة المعلومات المالية من منظور أهم الأطر المفاهيمية"، و تضمن ثلاث مباحث، المبحث الأول بعنوان التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي، و المبحث الثاني بعنوان جودة المعلومات المالية من منظور الهيئات المحاسبية الدولية أما المبحث الثالث بعنوان حدود الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية و شرعيته. فتناول هذا الفصل مقومات جودة المعلومات المالية حسب الأطر المفاهيمية المهيمنة و خاصة منها الإطار المفاهيمي المشترك لمجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية، كما تضمن هذا الفصل مدى شرعية هذه الأطر و تطبيق المعايير المحاسبية في الدول النامية.

أما الجزء الثاني التطبيقي فيحتوي على فصلين، الفصل الرابع بعنوان إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر و يتكون من ثلاث مباحث، المبحث الاول بعنوان إصلاحات النظام المحاسبي، المبحث الثاني بعنوان إصلاحات مهنة التدقيق و المبحث الثالث بعنوان معايير التدقيق الجزائرية. و تضمن هذا الفصل مراحل تطور النظام المحاسبي الجزائري و مختلف الإصلاحات التي تمت منذ الإستقلال إلى يومنا هذا و معايير العمل الميداني للمدقق و معايير التدقيق الجزائرية.

أما الفصل الخامس فتناول دراسة ميدانية لأراء عينة من محافظي الحسابات و تضمن دراسة لمتغيرات البحث ثم عرض إستبيان تضمن أسئلة مباشرة لإختبار فرضيات البحث، و يتكون من ثلاث مباحث، المبحث الأول : دراسة متغيرات البحث دراسة معمقة من الناحية المفاهيمية و الناحية الإحصائية و كذا من خلال تأصيلها العملي و القانوني، و المبحث الثاني بعنوان منهجية البحث و مجتمع الدراسة شمل الأساليب الإحصائية المستعملة و المنهجية المطبقة على مجتمع الدراسة، أما المبحث الثالث تناول تحليل الإستبيان و إختبار الفرضيات واحدة بواحدة و ذلك بتفكيك الفرضية الرئيسة و تناولها من السهل إلى الصعب و من البسيط إلى المعقد و ذلك للإجابة على إشكالية البحث.

لتنتهي الدراسة بخاتمة عامة حول الموضوع تتضمن نتائج البحث، الإقتراحات و أفاق البحث التي تمكنها الدراسة.

الفصـــــل الأول:

التأصيل النظري للتدقيق

تمهيـــد

لقد أَستخدم التدقيق منذ القديم كأداة رقابية تُمكّن من الوثوق بالقوائم المالية و تعطي مستعمليها المزيد من الثقة في هذه القوائم حيث تمكنهم من التأكد من صحتها و مدى تطابقها مع الواقع و حقيقة النتائج المحققة من طرف المنشآت.

و لقد ارتبط ظهور التدقيق و تطوره بالمحاسبة ارتباطا وثيقا، و لقد ساهمت كل الحضارات، القديمة ثم الحديثة في تطور التدقيق، إلى أن أصبح على ما هو عليه، فلقد شهد عدة دراسات أكاديمية بدأت تعرف قفزة نوعية منذ خمسينيات القرن الماضي ساهمت في تكوين إطاراً نظرياً متكاملاً له.

و قد كانت ممارسة التدقيق محل اهتمام كبير من طرف الباحثين لما تكتسيه هذه المهنة من أهمية بالنسبة للمجتمع، فلاقت الممارسات المهنية عدة انتقادات و عدة إسهامات جعلت طريقة عمل المدقق تخضع لمنهجية علمية دقيقة تعمل الهيئات المهنية الولية على توحيدها.

و سوف يتناول هذا الفصل كل هذه الإسهامات التي خدمت نظرية التدقيق حيث تم تقيسمه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق.
المبحث الثاني : تصنيفات و منهجية التدقيق.
المبحث الثالث : فجوة التوقعات و كيفية تضييقها.

المبحث الأول : الإطار المفاهيمي للتدقيق

يعتبر التدقيق بناءاً فكرياً منطقياً يستند إلى رصيداً علمياً و عملياً حيث يقوم به شخص مؤهل، و من أجل الإلمام بهذه المهنة من حيث تأصيلها العلمي و العملي يجب دراسة تاريخها و تطورها أولاً.

المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق

إن ظهور و تطور التدقيق عبر الأزمنة جاء مرتبطا ارتباطا وثيقا بالمحاسبة حيث تعود نشأته إلى الحضارات القديمة ليتطور مع تطور الحياة الاقتصادية و حاجيات المجتمع فكانت متطلبات الحياة الاقتصادية تقتصر على توفير ادني الاحتياجات الحيوية من مأكل و مشرب و مسكن و ذلك بواسطة و سائل جد بسيطة كالصيد و القنص، ثم تطورت الحياة الاقتصادية إلى نشاطات أخرى كالفلاحة حيث بداء الإنسان يسير المحاصيل و الحبوب ثم إنتقل إلى حيازة الأراضي الزراعية و بسط نفوذه عليها و أصبح بذلك يحتاج إلى المساعدة من أجل حماية هذه الأراضي مما أدى به إلى إحداث مراكز و تجمعات سكانية أخذت تكبر شيء فشيء لتوسع في نطاق فرض سيطرتها على أراضي أخرى.

و هذا يبين أن التدقيق جاء نتيجة الحاجة الماسة لبسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو المجتمعات أو أصحاب المال على اللذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع، والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم ، حيث تم خلق نشاطات اقتصادية فردية لتتحول هذه النشاطات إلى وحدات اقتصادية للتطور بدورها إلى مؤسسات لها رؤوس أموال مملوكة لأفراد لتنموا بدورها لتصبح رؤوس أموال أكثر أهمية تفوق أن تكون مملوكة لشخص أو عائلة من هنا تظهر بدايات نظرية الوكالة و تنفصل الملكية عن التسيير و تظهر الحاجة إلى أدوات رقابية و لعل أولها هو التدقيق.

و قد اختلف الباحثون في و ضع مراحل تاريخية لتطور التدقيق، و لكن وما لا شك فيه أن التدقيق تطور بتطور الشعوب حيث ساهمت مختلف الحضارات في هذا التطور، و سوف نستعرض في ما يلي أهم هذه الحضارات و مدى مساهمة كل منها في ظهور و تطور التدقيق.

1. الحضارة الأشورية :

من خلال الآثار القديمة و الحفريات التي تدل على ظهور معاملات تجارية و مالية تعود إلى أكثر من 3500 سنة قبل الميلاد أظهرت الحضارة الأشورية أقدم عمليات التسجيل المالي و تتمثل في ما يدفعه الملوك لجنودهم من رواتب في شكل حيوانات أو محاصيل زراعية.

2. الحضارات السومرية و البابلية :

" لقد أدرك البابليون أهمية وجود اتصالات واضحة بين منتجي المعلومات و مستعمليها 2000 سنة قبل المسيح، و ذلك في مجمل نظام المعلومات " [1] ، فقد أظهرت شرائع حمورابي خلال فترة حكمه الممتدة من 1792 إلى 1750 قبل الميلاد مواد تتعلق بالمعاملات التجارية و المالية تبين الأرباح و الخسائر حيث أظهرت الآثار وجود سجلات محاسبية في شكل ألواح من الطوب متواجدة إلى يومنا هذا في متحف اللوفر في باريس – فرنسا ، حيث تضمنت هذه الشرائع إلزامية الكُتاب آنذاك و هم أشخاص ينحتون المعلومات على ألواح الطوب لتدوين المعلومات الكافية و المتماثلة على كل طرف في المعاملات من الدائن و المدين .

كما ساهم الكهنة السوماريين 3.100 سنة قبل الميلاد في تطوير المحاسبة و المراجعة نظراً لتحكمهم في الحياة الاقتصادية و الاجتماعية آنذاك ، حيث كانوا أول من تفطن لافتقار المحاسبة للأرباح و الخسائر بالنسبة لكل معاملة على حدا فأحدثوا بذلك أول أشكال المحاسبة التحليلية يقوم على التعداد السداسي ثم بعد ذلك العشري.

3. الحضارات المصرية القديمة ، الإغريقية، الفينيقية و الرومانية :

أن الدول القديمة قد تبادلت المعارف المتعلقة بالمحاسبة و التدقيق بفضل تنقل التجار و احتكاكهم فكل من الحضارة المصرية القديمة ، الإغريقية، الفينيقية و الرومانية قد تداولة على السيطرة والحكم لحوض البحر الأبيض المتوسط ، و لكل منها مساهمة في كيفية مسك الدفاتر المحاسبية لاسيما منها تلك المتعلقة بالخزينة و كيفية مراقبتها و تدقيقها، "يشير التاريخ القديم إلى إن قدماء المصريين و الرومان و الإغريق كانوا يسجلون العمليات النقدية ثم يدققونها للتأكد من صحتها و كانت هذه العملية قاصرة على الحسابات المالية الحكومية حيث كانت تعقد جلسة إستماع عامة يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع و بعد الجلسة يقدم المدققون تقاريرهم"[2] .

أما المصريون القدامى كانوا يحرصون على "استخدام نوع من أنواع أوراق الأشجار التي تنمو على ضفاف النيل من أجل تدوين التدفقات النقدية التي تحدث بين حسابات الخزينة من أجل حصرها و التحكم فيها" [3] ، حيث كتبت بالكتابة الهيروغرافية 2.400 سنة قبل الميلاد و التي تتواجد على هذا النحو و منحوتة على الحجارة إلى يومنا هذا في المتحف المصري بالقاهرة ، و هذه الخاصية في التسجيل لهذا النوع من المعاملات على سبيل الحصر من شائنة تعزيز الرقابة على هذا النوع من المعاملات التي كانت تعتبر حساسة و مصدر خطر آنذاك.

---

[1] Gérard valin et Cie, CONTROLOR ET AUDITOR, PARIS,DUNOD, 2006, P3

[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث ،مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان الاردن، 2005 ص 6.

[3] Gérard valin et Cie, Op. cit, P 5

" أما الرومان فكانو يسجلون العمليات المالية المتعلقة بالأطراف الأخرى في سجل خاص يدعى اليومية المقابلة Adversaria " [1] و ذلك باستعمال الأرقام الرومانية التي يسهل نحتها ، و هذا يدل على تفطنهم لمشكلة المقاصة و إمكانية وجود علاقة بين المورد و الزبون ، حيث فصلت الدولة الرومانية الأمر بالصرف عن القائم بالصرف و وضعت 300 سنة قبل الميلاد مجلس لتدقيق الحسابات العمومية و مجلس سماع التقارير و التقارير المضادة.

4. الإمبراطورية الصينية :

إن المبادلات الكثيفة بين الصين و مختلف دول العالم معروفة بفضل ما يسمى طريق الحرير البري و البحري ، و قد ظهرت حكمة و حنكة الصينيين في التسيير و الرقابة بين 5000 و 2000 سنة قبل المسيح بواسطة بعض الأرقام المنحوتة على فخاريات في هضبة بان باو بالصين .

" في سنة 736 ميلادية تم و ضع قائمة جديدة تعتبر مدونة الخزينة العمومية ، و تم وضع إجراء جديد يتمثل في و ضع مصالح التدقيق تحت وصاية وزارة العدل بدل من وزارة المالية "[2] و يعتبر هذا الإجراء تفوق تاريخي على الغرب ، و قد ساهم تطور صناعة الورق التي كان الصينيون السابقون إليها في تطوير كل مجالات التسيير و منها المحاسبة و التدقيق.

5. الحضارة العربية الإسلامية:

يعتبر بيت مال المسلمين أول شكل من أشكال الخزينة العمومية عرفته البشرية على الإطلاق بفضل فصل الذمة المالية للحاكم على الذمة المالية للدولة ، فقبل ظهور الإسلام شاع استحواذ الملوك و السلاطين و رؤساء القبائل على المال العام و كان فصل ذمتهم المالية عن الدولة ضرب من ضروب الجنون.

ظهرت أول مدونة نفقات عمومية على وجه الأرض مفصلة في القرآن الكريم حيث تضمنت سورة التوبة السبل الثمانية التي تصرف فيها الزكاة، لقوله عز وجل (إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَ فِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ ۖ فَرِيضَةً مِنَ اللَّهِ ۗ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ)[3]، حيث فصلت الآية الكريمة بوضوح الاصناف الثمانية للزكاة و هي :

أ. الفقير: و هو الذي لا يملك قوت عامه.
ب. المسكين: و هو الذي لا يملك قوت يومه، فهو أحوج من الفقير.

[1] Gérard valin et Cie, Op cit, P 5
[2] Ibid, P 7
[3] القرآن الكريم، سورة التوبة، الآية 60.

ت. العامل عليها : كالجابي و الساعي و لو كان غنياً، و يشترط أن يكون حرا، عادلا، عالما بأحكامها.
ث. المؤلفة قلوبهم: و هم الكفار، يعطون الزكاة ترغيبا في الإسلام.
ج. الرقاب: جمع رقبة، و هم العبيد المسلمون، يشترون من مال الزكاة و يعتقون.
ح. الغارم: و هو المدين الذي ليس له عنده ما يوف به دينه الذي تداينه لقوته و قوت عياله و مصالحه، لا من تداين لسفه أو فساد من مال كخمر أو مخذرات أو قمار، إلا أن يتوب و تظهر توبته، " و يشترط كذلك أن يكون الدين لأدمي، فإذا كان لله كدين الكفارات فلا يعطى"[1].
خ. المجاهد في سبيل الله: سواء كان حارسا، أو مرابطا، أو مقاتلا، أو حتى جاسوسا و أن كانوا هؤلاء أغنياء.
د. ابن السبيل: و هو المسافر الغريب الذي ليس له مال يستعين به على سفره، فيعطى ما يكفيه للوصول إلى وطنه.

ففي عهد الرسول صلى الله عليه و سلم انتشر نظام الحسبة يختص بالأمر بالمعروف و النهي عن المنكر، "و تم تعيين والى الحسبة من أجل الرقابة على المال العام و مراقبة المرافق العامة للدولة" [2].

يقوم المحتسب بالرقابة على كل أمور الدنيا بداية بصدق المعاملات " يأمر المحتسب بالجمعة و الجماعات، وبصدق الحديث، و ينهى عن المنكرات من الكذب و الخيانة، و ما يدخل في ذلك من تطفيف المكيال و الميزان، و الغش في الصناعات و البياعات و نحو ذلك"[3].

و شملت مهام المحتسب الرقابة على جميع المعاملات في الأسواق و المتاجر و المعامل "فقد شمل الحسبة على الآلات المحرمة و الخمر، و المعاملات الفاسدة، و معرفة القناطير و و الأرطال و المثاقيل و الدراهم، و الحسبة على العلافين و المطاحن و الفرانين و الخبازين، و الجزارين، و الطباخين... "[4].

و في عهد الخليفة عمر بن الخطاب رضي الله عنه " جعل مواسم الحج فرصة لعرض حسابات الولاة و تدقيقها "[5]، و كان الغرض الرئيسي من هذه الوظيفة اكتشاف الغش و الخطاء و معاقبة المسئولين عنها و التأكد من نزاهة الولاة آنذاك.

و قد تضمن كتاب " الخراج " للإمام أبو يوسف يعقوب بن إبراهيم في القرن الثاني هجري ما يعادل القرن الثامن ميلادي، و الذي أخرجه بطلب من الخليفة هارون الرشيد، مبادئ

[1] موسى إسماعيل، الوجيز في فقه العبادات، دار الإمام مالك، الجزائر العاصمة، 2016، ص 332.
[2] نصر صالح محمد ، نظرية المراجعة ، دار المسيرة ، عمان الأردن ،2015 ، ص 29.
[3] شيخ الإسلام تقي الدين أحمد ابن تيمية، الحسبة في الإسلام، دار الحداثة، بيروت، لبنان،2011، ص 493.
[4] محمد بن محمد بن أحمد القرشي، معالم القربة في أحكام الحسبة، دار الحداثة، بيروت، لبنان، 2011، ص 9.
[5] ايهاب نظمي و هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، عمان الأردن ،2012، ص 11.

حول المالية العامة و كيفية الرقابة عليها، و يعتبر هذا الكتاب من أمهات الكتب في الفكر الإقتصادي الإسلامي، حيث وضع أسس واضحة و دقيقة في الجباية و موارد الخزينة و كيفية صرفها و كيفية الرقابة عليها يمكن الإسترشاد به حتى يومنا هذا، فعمل الخليفة العباسي هارون الرشيد بهذا الكتاب و عرفته فترته، بفضل هذا الكتاب، إزدهار لموارد الخزينة.

" شهدت الرقابة في الدولة العباسية تطورا بإنشاء ما يعرف برقابة الدواوين " [1] ، و هي عبارة عن منظومة رقابية متكاملة و فعالة على جميع الدواوين منها الرقابة المالية على مصاريف الدولة، يضف إلى ذلك رقابة تختص بمحاسبة العمال و الأجور كما يتصفح المراجعون التظلمات الواردة إلى الخليفة و مدى صحتها.

و في العصر الحديث " كان السبق لمصر في مزاولة مهنة التدقيق دون تنظيم من سنة 1909 عند صدور قانون لمزاولة المهنة "[2] ، وتم أنشاء الجمعية المصرية للمحاسبين و المدققين سنة 1946، كما ظهرت تشريعات متقدمة في العراق منذ 1919 مستمدة من القانون البريطاني، أما سوريا و لبنان فطبقتا القانون العثماني منذ 1850 لغاية إصدار القانون التجاري سنة 1943 في لبنان و سنة 1949 في سوريا، أما في الأردن فقد صدر قانون مزاولة المهنة سنة 1961، رغم أن قانون الضريبة لسنة 1946 يقر بوجود التدقيق.

6. أوربـــا

سجلت نهاية الإمبراطورية الرومانية سيطرت الكنيسة في أوربا على المعاملات الاقتصادية و استحوذت على جزء كبير مما كانت تحصله السلطة المركزية من ريوع و ضرائب ، كما أصبحت الكنيسة مركز تحكيم و قضاء حيث تبسط رقابتها و تصدر أحكاما ضد كل مخالف لتعاليمها أو حتى للأعراف السائدة آنذاك.

فخلال الحروب الصليبية تم نقل مقر رئاسة الكنيسة إلى مدينة " أفنيون " بفرنسا و تطب أنشاء هذا المقر أموال ضخمة حيث " تم أنشاء مجلس متكون من خبراء يقومون بفحص الأحداث ذات الطابع المالي و الجبائي و يصدرون أحكاما بمثابة الأحكام القضائية خاصة بعد سنة 1336م" [3].

و لعل رجل الكبيسة الايطالي "لوكا باسيولي – Luca Pacioli- " الذي أصدر كتابه الشهير سنة 1494 و الذي طبعه سنة 1509 " [4] من أهم محطات الفكر المحاسبي حيث تطرق هذا الكتاب بالتفصيل إلى نظرية القيد المزدوج ، بالإضافة إلى وجوب بداية السنة المالية بجرد عام و الذي يعتبر بمثابة الميزانية الافتتاحية.

---

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، 2015 ، ص 29.
[2] رأفث سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة، عمان الأردن، 2011، ص 20.
[3] Gérard valin et Cie, Op cit, P 12.
[4] Ibid, P 13.

و لقد أدت الحروب الصليبية إلى التوسع الأوروبي نحو المشرق حيث تطورت النشاطات التجارية والمالية بشكل واسع خلال القرنين السادس عشر والسابع عشر، و شهدت تلك الفترة بدايات الرأسمالية أين كانت كل من ايطاليا ودول البلطيق تهيمنان على التجارة الأوروبية منذ العصور الوسطى.

ولقد عرفت تلك الفترة هيمنة البندقية على البحر الأبيض المتوسط وعلى المعاملات التجارية مع الشرق الأوسط وعلى المنتجات القادمة من الشام والمحيط الهندي عن طريق البحر والقوافل مما أدى إلى زيادة الهيمنة على أسواق أوربا ، وخلال تلك الفترة بدأ ظهور إهتمام الهولنديين بالهند والأسواق المجاورة وقاموا بعدة محاولات لدخول هذه الأسواق.

وفي تاريخ العشرين من شهر مارس عام 1602 اجتمعت كافة الشركات التي ترغب في فتح مجال المحيط الهندي للهولنديين في مجمع كبير يدعى الشركة المتحدة للهند الشرقية مشكلين بذلك أول شركة رأسمالية ضخمة في تاريخ الفكر الاقتصادي الحديث تم تأسيسها برأس مال يعادل 6.5 مليون فلورين ، حيث كانت عبارة على شركة خفية ذات أسهم متداولة في البورصة .

وكان تنظيم هذه الشركة بدائي، حيث كانت لا تتوفر على محاسبة منتظمة وكانت لا تعد قوائم مالية رسمية وكانت النتائج المحاسبية المعروضة سنويا تقتصر على الموجودات والأرصدة المالية والديون المستحقة في أوروبا مع إغفال الديون المستحقة في الهند وعدم الاعتراف بها.

وكانت الشركة تمسك نوعين من المحاسبة الأولى في أمستردام ، والثانية في أندونيسيا (باتافيا). و كانت محاسبة أمستردام تعترف بالعمليات التي تقوم بها الشركة أم المحاسبة الأخرى فهي تعترف بالعمليات التي تقوم بها في أسيا فقط وكان يعاب على محاسبة هذه الشركة أنها لا تعترف بالنواتج الاستثنائية المهمة كما لا تعترف في أصولها وحتى خصومها بالمباني والبواخر والمبالغ التي تبعث إلى أسيا.

وبذلك كانت هده المحاسبة الموحدة لا تعكس الوضعية الحقيقية للشركة مما جعلها موضع العديد من الانتقادات في تلك الفترة .

وقد عرف نهاية القرن السابع عشر محاولة لإصلاح النظام المحاسبي للشركة من قبل رئيس المجلس باءت بالفشل نظرا لتضارب المصالح والتوجهات بين المساهمين والمسيرين، حيث تم تجنيد مدققين من طرف المساهمون الذين كانوا يتهمون المديرين بإخفاء الربح الحقيقي للشركة من اجل التقليل من الأرباح الموزعة وكانت كلمة الفصل ترجع دائما للمديرين الذين ظلوا يتمسكون بمحاسبة غامضة إلى غاية حل الشركة في سنة 1799.

و قبل ذلك في سنة 1720 تم إعلان تصفية شركة "بحر الشمال" في إنجلترا، مما أحدث حالة من الهلع لدى المستثمرين تماثل حالات الفضائح المالية الحالية ، فكان ذلك خير مثال عن تطور المشاريع الفردية التي تحولت إلى مشاريع كبرى تشترك فيها رؤوس أموال عدة أشخاص في إطار شركات الأشخاص أظهر فئة المديرين من جهة و الشركاء البعيدين عن الإدارة من جهة أخرى وكانت تلك أول بدايات ظهور نظرية الوكالة حيث كان أصحاب رؤوس الأموال يطمحون إلى التأكد من صحة القوائم المالية فلجئوا إلى خدمات المدققين.

و بذلك أصبحت الحاجة إلى مهنة التدقيق ملحة أكثر من أي وقت مضى ، فلم يعد إسناد التدقيق إلى المحاسبين أو الموثقين أو أي كان يفي بالغرض.

و بعد عدة محاولات بخلق تجمعات مهنية للتدقيق بآت بالفشل ، تم سنة 1854 أنشاء معهد المدققين في سكوتلاندا – Institut of Chartered Accountants in Scotland - و بعد ذلك تم أنشاء منظمات مماثلة في كل دول أوربا و الولايات المتحدة الأمريكية.

حيث سن قانون الشركات في بريطانيا سنة 1862 الذي أقر ضرورة استعمال مدققين لشركات المساهمة أما في فرنسا فقد " أقر قانون 24 جويلية 1867 ضرورة تعيين محافظ حسابات أو أكثر بالنسبة للشركات التجارية أين كان يعين لمدة سنة واحدة"[1]

لقد كان لهذا التطور التاريخي للتدقيق أثر على تكوين إطارا مفاهيمياً غني و متكامل و قابل للتطوير و جعل التدقيق قادر على التعايش مع مختلف الاقتصاديات المعاصرة و المختلفة بل و التأثير فيها، و ساهم في أثراء هذا الإطار بما يشمله من تعريفات للتدقيق.

"و لم يلاقى التدقيق اهتمام الباحثين إلا خلال القرن العشرين و ذلك بدراسة Mautz et Sharaf سنة 1961 "[2]، حيث بداء البحث في مجال نظرية التدقيق من طرف هذه الموجة الأولى من الباحثين بالاعتماد على بعض المبادئ الفلسفية بالدرجة الأولى و التي تقبل التعميم على التدقيق، ثم أخذ هذا البحث يأخذ منحاً جديداً بتطور البحث في نظرية الحوكمة التي ساهمت في بلورة مجموعة من المفاهيم ساهمت في بناء إطار مفاهيمي للتدقيق.

المطلب الثاني: تعريف التدقيق و خصائصه

مصطلح التدقيق مصطلح واسع الإنتشار و الإستعمال و يدخل في عدة مجالات و عليه يستحسن حصرها

[1] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009, p 400.
[2] Inès Gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit : une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat, université Paris-dauphine, 2017, P39.

1. تعريف التدقيق لغتاً:

ورد مصطلح التدقيق في اللغة العربية للدلالة أساساً على الدقة، "دقق في الحساب و غيره: استعمل الدقة و أنعم النظر فيه، داققت مداقة الحساب و في الحساب، حاسبته بالدقة، الدقة هي الضبط الأحكام، و التدقيق عند العلماء هو إثبات الدليل بالدليل، كما أن التحقيق هو إثبات المسألة بالدليل، فالمدقق أعلى رتبة من المحقق"[1].

و ورد مصطلح التدقيق في الأحكام المذهبية، حيث قال الإمام الشافعي: " من طلب علما فليدقِق لئلا يضيع دقيق العلم" دلالة على الإمعان و الدقة.

2. تعريف التدقيق اصطلاحاً :

للتدقيق إصطلاحاً معناً مستمدا من المصطلح اللاتيني Audire والذي يعني الاستماع، و قد استخدم الرومان هذا المصطلح للإشارة إلى الرقابة التي تتم باسم الملك على أراضيه، و هناك عدة تعاريف للتدقيق، " التدقيق هو فحص و مراجعة حسابات مؤسسة أو مجموعة أو منظمة، و يجب أن يتضمن فحص الممارسات المحاسبية و طرق التقييم المتبعة في إعداد القوائم المالية[2] ".

و قد تم تعريف التدقيق بمفهومه الإجرائي من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA: "التدقيق عملية نظامية تنطوي على إتباع منهج موضوعي في الحصول على أدلة عن معلومات مقدمة حول أحداث و تصرفات اقتصادية تهدف إلى التحقق من درجة التوافق (أو التطابق) بين هذه المعلومات المقدمة و معايير محددة، و توصيل النتائج إلى مستخدمي المعلومات ذوي الاهتمام"[3].

و هناك من الباحثين من عرّف التدقيق بمعناه المهني، "عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المنشأة فحصاً فنياً إنتقادياً محايداً للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية"[4]، و كذا " هو فحص و تقييم نظام الرقابة الداخلية و جميع الدفاتر و السجلات و البيانات المحاسبية، فحصا حسابيا و التحقق من نتيجة أعمال المشروع من الربح و الخسارة و التأكد من سلامة المركز المالي، للخروج برأي محايد و مستقل حول صحة القوائم المالية خلال فترة معينة"[5] .

---

[1] قاموس المنجد في اللغة و الإعلام، دار المشرق، بيروت لبنان 1976، ص 219.

[2] Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2ème édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001, p 20.

[3] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، السكندرية مصر، 2008، ص 17.

[4] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره ص، 7.

[5] رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الأردن، 2011، ص19.

3. خصائص عملية التدقيق :

التدقيق عملية منظمة و منهجية و ذلك يعني أن التدقيق يقوم على فحص و إختبار المعلومات وفق برنامج مسطر مسبقا في إطار عملية تخطيط فالتدقيق ليس عملية عشوائية بل هو بناء فكري منطقي.

الإعتماد على أدلة الإثبات، إذ أن أدلة الإثبات هي أي بيان أو وثيقة أو مستند أو أي دليل ملموس يدل على أحداث اقتصادية.

و تختلف الأدلة من حيث المصدر فمنها ما يحصل عليه من داخل المؤسسة كفواتير البيع، وصولات التسليم أو العقود، و منها ما يحصل عليه من خارج المؤسسة كفواتير الشراء، كما تختلف الأدلة من حيث طريقة وصولها إلى المدقق فمنها ما يصل إليه من خلال المؤسسة كفواتير الموردين و الكشوفات البنكية و منها ما يصل إليه من الغير مثل مصادقة العملاء على أرصدتهم التي يرسلونها مباشرة إلى المدقق.

يمثل الحكم الشخصي للمدقق دوراً أساسياً في إجراء التطابق بين العناصر محل الفحص و المعايير الموضوعة، و تحديد الأخطاء الجوهرية في التقارير المالية.

يعد تقرير المدقق أهم مخرجات عملية التدقيق لأنه يعتبر همزة الوصل بين الهيئة موضوع التدقيق و مستخدمي القوائم المالية كما أن النتائج التي يظهرها رأي المدقق لها تأثير كبير في سلوك مستخدمي المعلومات من حيث ترشيد أحكامهم و قراراتهم.

و تجّدر الإشارة إلى أنه هناك العديد من المصطلحات المستعملة للتعبير عن التدقيق حسب الدولة و حسب نظامها المحاسبي و المالي و توجهاتها الإيديولوجية و حتى التاريخية فهناك من يستعمل مصطلح المراجعة للدلالة على التدقيق، وهناك من يستعمل مصطلح مراقبة الحسابات و هناك ما يستعمل مصطلح المحاسبة القانونية، أو المراجعة القانونية، أو محافظة الحسابات أو مندوب الحسابات إلى غيرها من المصطلحات، ولكن مهما تعددّت المصطلحات و التعاريف فإنها في مجملها تظمّ مجموعة المفاهيم الأساسية للتدقيق و التي تكوّن نظرية التدقيق، " فبدون النظرية تبقى المعارف التفسيرية بدون إطار يربط بينها و ينسقها على شكل هيكل متكامل تتداخل عناصره تداخلا وظيفيا" [1].

" و اليوم تشير الاتجاهات البحثية إلى أن التدقيق أصبح له إطاراً نظرياً يتضمن مجموعة من المفاهيم الرقابية، و الفروض و المبادئ، كما أن له إطاراً تطبيقياً" [2].

[1] نصر صالح محمد ، مرجع سبق ذكره، ص 72.
[2] حمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 31.

المطلب الثالث: فروض التدقيق و مفاهيمه

1. فروض التدقيق

يجب أن تتوفر مجموعة من الفروض لكي يكون التدقيق مقبول و ممكن، حيث ينطوي التدقيق على عمل يقوم به الفرد(المدقق) لصالح طرف ثاني (العميل-المنشأة التي تدقق قوائمها المالية) و يستفيد من التدقيق طرف ثالث يتضمن مجموعة من الفئات (المساهمين-الجمهور بصفة عامة) و تبرر هذه الفروض عملية التدقيق من حيث ضرورتها و إمكانيتها و فعالياتها " و قد اقترحت دراسة Mautz and Sharaf سنة 1961 ثمانية فروض للتدقيق "[1]، و رغم قدم هذه الدراسة إلا أنها تعتبر من الدراسات الرائدة في نظرية التدقيق "فهي الدراسة الأم التي خرجت من رحمها معظم الدراسات اللاحقة"[2] و فيما يلي عرض هذه الفروض مع قراءة نقدية :

1.1. القوائم المالية و البيانات المالية قابلة للتحقق و التدقيق: فمن خصائص المعلومات المحاسبية قابلية التحقق، و إذا لم تكن كذلك تفقد صفاتها هذه، و بما أن عملية التدقيق تنصب على القوائم المالية يفترض أنها قابلة للتحقق منها.

2.1. ليس من الضروري وجود تعارض في المصالح بين المدقق و إدارة المنظمة محل التدقيق : فلا يوجد تعارض في المصالح بين المدقق، و منتجي المعلومات المالية المتمثلة في إدارة المشروع و ينطوي هذا الفرض على حقيقة أنه من الممكن تحقيق التعاون في انجاز عملية التدقيق مع الالتزام بمعاييره.

3.1. القوائم المالية و المعلومات الأخرى المقدمة للتحقق خالية من أي تواطؤ أو غش غير عادي: و يعني هذا الفرض انه من البديهي التسليم بحسن نية الإدارة و عدم إصدار أحكام مسبقة و هذا أمر طبيعي ففي عالم القضاء يسلم بمبدأ مماثل و هو المتهم بريئا حتى تثبت إدانته.

4.1. توجد علاقة بين جودة نظام المراقبة الداخلية و إمكانية الاعتماد على هذا النظام: يقوم هذا الفرض على أساس أن وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطاء حيث يظهر هذا جليا في مجال تحديد حجم عمل المدقّق و تقييمه المبدئي للمعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي في المنشأة.

5.1. إن تطبيق المبادئ المحاسبية المقبولة و المتعارف عليها يؤدي إلى عرض عادل للمركز المالي و نتائج الأعمال : تمثل المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أساساً رئيسياً بعمل المدقق و يحدد مدى الالتزام بها درجة الصدق و العدالة في القوائم المالية.

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 83.
[2] نفس المرجع، ص 82.

6.1. في حالة عدم وجود دليل عكسي واضح، فان ما يحمل الصدق في الماضي بالنسبة للمشروع سوف يحمل الصدق في المستقبل : في ظل غياب هذا الفرض تصبح عملية التدقيق مستحيلة حيث يقوم المدقق بعدم قبول الأرقام المتضمنة في القوائم المالية و حتى فعالية نظام الرقابة الداخلية.

فإذا كانت المحاسبة تفترض إستمرار المشروع فان التدقيق يفترض أيضاً أن دورات النشاط و الأحداث التي واجهتها في السنة السابقة سوف تتكرر و ذلك ما يعطي مغزى لجميع التقارير التي تتضمنها القوائم المالية.

و يحذر الباحثين من احتمالات الخطاء نتيجة لاعتقاد ان الحاضر هو امتداد للماضي "و هو ما يعرف في علم النفس بالتبعية الفكرية "[1].

7.1. عندما يقوم المدقق بفحص البيانات المالية للتعبير عن رأي مستقل فأن عمله الكلي يجب أن يكون مقصورا على عملية المراجعة فقط : يختص هذا الفرض بقضية استقلالية المدقق و ما يمكن أن يستنقص منها كازدواجية المهام أي تقديم خدمات استشارية فضلا عن مهمة التدقيق ، " و يعتمد استقلال المدقق على نوعين أساسيين من المقومات : المقومات الذاتية و المقومات الموضوعية " [2].

فأما المقومات الذاتية فتتعلق بشخص المدقق و تكوينه العلمي و خبرته المهنية و أخلاقه ، و أما المقومات الموضوعية فهي ما تتضمنه التشريعات و ما تصدره الهيئات المهنية من قواعد.

فيلتزم المدقّق بمعايير التدقيق المستعملة في بيئته و التي تحددها المهنة بالإضافة إلى ما تفرضه التشريعات و القواعد المهنية ، فهو خبير مهني يؤدي عمله ملتزما بهذه الحدود فهو لا يتحمل مسؤولية عن الإدارة و لا يخضع (ويجب أن لا يخضع) لأي ضغوط تحد من درجة استقلاله كما أنه لا ينبغي له أن يدخل في أعمال الإدارة.

8.1. يفرض الوضع المهني على المدقق قدرا من الالتزامات : أن هذا الفرض يعتبر الأساس المهني لعمل المدقق و مسؤوليته تجاه المهنة ، الزملاء و المجتمع برمته ، و هذا هو المنتظر من التدقيق و ما يجعله من مقومات نجاح الاقتصاد و يعطيه أهمية بالغة تزداد بتزايد تعقد الحياة الاقتصادية و تطور المجتمعات.

وقد تطور هذا الفرض و تطورت معه مسؤولية المدقق لتشمل المسؤلية الاجتماعية للمؤسسة محل الدقيق تجاه البيئة و المحيط مع اخذ عامل التلوث الذي سوف نتطرق إليه لاحقا.

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 91.
[2] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن 2015، ص 50.

و لقد عرفت نظرية التدقيق تطورا كبيرا خلال العقود الأخيرة بفضل الأبحاث الأكاديمية التي أجريت حول التدقيق و التي تمخضت على اعتماد عدة فروض للتدقيق، و يمكن تبويب هذه الفروض في ثلاث مجموعات على النحو التالي [1] :

المجموعة الأولى : الفروض التبريرية

و هي الفروض التي تبرر الحاجة إلى التدقيق و تتمثل في:

الحاجة المستمرة للتدقيق،
المدقق ليس وكيلا على الملاك فحسب، بل وكيلا على المجتمع برمته،
الشرط الرئيسي للتدقيق هو وجود مساءلة،
المادة محل التدقيق لها من البعد و التعقيد و الأهمية بحيث يكون من الصعب البرهنة عليها أو إثباتها بدون اللجوء إلى التدقيق،
يجب أن تقتنع إدارة المنشأة أن دعم الثقة في القوائم المالية هو الهدف الأساسي من التدقيق،
التدقيق يقدم منافع اقتصادية و اجتماعية.

المجموعة الثانية: الفروض السلوكية و الشخصية

تتعلق بالتكوين الشخصي و النواحي السلوكية لفريق التدقيق و تتضمن الفروض التالية:

ليس بالضرورة وجود تعارض في المصالح بين المدقق و الإدارة،
لا تضع القوانين و التشريعات أية عراقيل أو موانع من شأنها أن تعرقل قيام المراجع بعمله،
يجب أن يكون المدقق و فريقه مستقل ذهنيا و ظاهريا بما يمكنه من التحقق و إثبات عمله بموضوعية،
عندما يقوم المدقق بالمصادقة و إبداء الرأي الفني المحايد فأنه يجب أن يقوم بعمله بهذه الصفة فقط،
يجب أن يكون المدقق و فريقه على درجة عالية من المهارة الفنية و الكفاءة العلمية،
المدقق مسئول على نوعية و جودة عمله و على رائيه الفني و على مدى التزامه بالمعايير المهنية،
الاهتمام بالجوانب السلوكية للمدقق أثناء أداءه لمهمته يزيد من فعاليته.

المجموعة الثالثة: الفروض الوظيفية

تتعلق بعمل المدقق و تتضمن الفروض التالية:
يجب أن يكون موضوع التدقيق قابلا للتحقيق بالدليل الموضوعي،

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 154.

وجود نظام رقابة داخلي متكامل و فعال من شأنه أن يقلل من احتمال حدوث الأخطاء الجوهرية و الغش و التلاعب،
وجود أدلة إثبات يمكن الاعتماد عليها و تكون كافية و في متناول يد المدقق الى جانب التخطيط الجيد يساعده على إتمام عملية التدقيق في مدة زمنية معقولة و بأقل تكلفة،
ضرورة استعانة المدقق بالخبرات التي يراها مناسبة للإتمام عمله،
إمكانية الاستفادة من الأساليب الكمية عند القيام بعملية التدقيق،
عدالة العرض و صدقه تقتضي الالتزام بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، و أية مقاييس أخرى تلاقي قبولا عاما،
كفاءة و فعالية و اقتصاد الإدارة في استخدام الأهداف و الخطط المرسومة من طرف الإدارة بطريقة مثلى و بأقل تكلفة،
وضوح معنى و مغزى و هدف المادة الخاضعة للتدقيق و كذا المصداقية التي يضفيها عليها التدقيق حيث يمكن التعبير عنها و توصيلها بصدق و وضوح.
تحمل الوحدة الاقتصادية لمسؤولياتها الاجتماعية و البيئية تعني الالتزام بالقوانين و التشريعات الاجتماعية والبيئية و أية معايير أخرى تلقى قبولا عاما، علاوة على صدق و عدالة التقارير الاجتماعية،
و يسند هذا الفرض مهام إضافية للمدقق تتعدى المهام التقليدية تتمثل فضلا عن الالتزام بالقوانين و اللوائح و التشريعات الاجتماعية ، صدق و عدالة التقارير الاجتماعية و يستلزم هذا الفرض توضيحا كافيا حول مفهوم و حدود المسؤولية الاجتماعية و البيئية للمشروعات و كيفية الإفصاح عليها.

و رغم و جود مجموعة متكاملة من الفروض إلا أنها لوحدها لا يمكنها أن تضع إطارا نظريا محكما للتدقيق فهي بحاجة إلى مفاهيم كون أن المفهوم " تصور ذهني عام و مجرد لظاهرة أو أكثر و للعلاقات الموجودة بينها " [1]، حيث تصب كلها في بناء نظرية التدقيق.

2. مفاهيم التدقيق

تنطوي المفاهيم على آراء أساسية أو أسّس للتفكير أو ما يمكن تعميمه بصورة يقبلها العقل ، " و تكون المفاهيم في مجموعها نظاما توصيفا متماسكا للمادة العلمية فهي تعريفات لمضمون المصطلحات التي تكون لغة العلم " [2] . و في مجال التدقيق تعبر المفاهيم عن أراء عريضة يمكن تعميمها وقد تم اشتقاق هذه المفاهيم من الفروض الخاصة بنظرية التدقيق كما تعتبر هذه المفاهيم أساساً تقوم عليه المعايير و تحدد وفقا له الإجراءات. وبذلك ينظر إلى مفاهيم التدقيق على أنها احد المستويات في البنيان الهيكلي لنظرية التدقيق.

[1] موريس أنجرس ،ترجمة بوزيد صحراوي و أخرين ، منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية ، دار القصبة للنشر ، الجزائر 2004 ، ص 158.
[2] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 169.

و قد اقترحت نفس الدراسة Mautz and Sharaf سنة 1961 خمسة مفاهيم للتدقيق [1] و هي :

- أدلة الإثبات
- العناية المهنية
- عدالة العرض
- الاستقلالية
- السلوك الأخلاقي

و نظرا لكون هذه المفاهيم مشتقة من الفروض السابقة و كونها عامة حيث تم تداولها منذ ذلك الوقت إلى يومنا هذا بصفة كثيفة و متنوعة في معظم الدراسات الأكاديمية و حتى على مستوى الهيئات المهنية فقد تطورت و تنوعت بما أل إليه الواقع الاقتصادي على الصعيد الدولي ، فستناول في ما يلي أهم المفاهيم المتعلقة بالتدقيق :

1.2. مفهوم أدلة الإثبات:

" أدلة التدقيق تعني كل ما يمكن أن يجمعه المدقق من أدلة محاسبية تدعم رأيه الفني حول صحة القوائم المالية " [2].

يقوم المدقق بجمع أدلة و قرائن الإثبات خلال كل مهمة التدقيق لتكون مناسبة و كافية لكي يبني عليها رأيه، و لكن من الصعب تحديد المقدار الذي يتوقف عنده و يعتبره كافيا ليحقق قناعة راسخة لديه بأن القوائم المالية قد أعدت وفق معايير معينة و تعتبر صادقة و تكشف عن حقيقة المركز المالي للمنشأة.

يتم الحصول على أدلة و قرائن الإثبات و جمعها باستعمال الوسائل الأتي ذكرها، مع إهمال الأدلة التي لا تحمل دلالة.

- حضور عمليات الجرد،
- التعرف على المنازعات و القضايا العالقة أمام العدالة،
- فحص تقييم المساهمات على المدى الطويل و المعلومات المتعلقة بها،
- فحص المعلومات القطاعية التي تم الإفصاح عليها.

" إن الهدف النهائي للتدقيق لا ينحصر في مجرد الحصول على قرائن الإثبات في حد ذاتها و لا بد أن يمتد وأن يصل إلى إيجاد نتيجة مقبولة بخصوص إثبات صحة الإدعاءات الأولية أو صحة الافتراضات المسبقة محل البحث"[1].

[1] نصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص 94.
[2] ايهاب نظمي و هاني العزب، ص 95

2.2. مفهوم مسؤولية المدقق :

تكمن مهمة المدقق في إبداء رأي فني محايد على عدالة القوائم المالية و بعض الوثائق الثانوية المحددة حسب تشريعات كل دولة ، و يبقى موضوع مسؤولية المدقق مركز جدل في أوساط الأعمال و المنظمات المهنية لما لهذا الرأي من أهمية على جميع المستويات تجعله يؤثر بصفة مباشرة على مستعملي القوائم المالية و يوجه قراراتهم.

" و بصفة عامة تحريك الدعوة العمومية (بشقها الجنائي) يكون بعد توفر ثلاث شروط أساسية :

- ارتكاب خطاء مهني ،
- أحداث ضرر لطرف أخر ،
- وجود علاقة سببية بين الخطاء المرتكب و الضرر المتسبب فيه " [2]

و في الواقع هناك عدة تصنيفات لمسؤولية المدقق ، حسب المرجعية المخترقة و حجم الضرر الذي قد يتسبب فيه ، فهناك عدة أنواع من المسؤوليات بل المسألات التي تقع على عاتق المدقق و أهمها :

1.2.2. المسؤولية التأديبية :

يمكن أن يسأل المدقق تأديبا على بعض التصرفات الغير اللائقة تجاه المهنة أو تجاه زملائه أو تجاه عملائه وتسهر كل دولة على وضع قانون أخلاقيات المهنة و العقوبات التي تسلط على كل مخالفة لهذه القوانين و في بعض الدول تسند المهام التأديبية إلى المنظمات المهنية للمدققين و تكون العقوبات عادة تدور حول الإنذار و التوبيخ و تعليق التسجيل في القائمة الرسمية للمدققين ، و عادة ما تتوقف العقوبات عند هذا الحد دون اللجوء إلى القضاء من أجل فرض العقوبات و تسليطها على المدقق.

2.2.2. المسؤولية المدنية :

تعبر المسؤولية المدنية للمدقق على أمكانية مخالفة القواعد المتضمنة في قوانين مهنة التدقيق ذاتها أو تلك القواعد المتضمنة في التشريعات التي تمس الحياة الاقتصادية و الاجتماعية للمنشأة و التي تنبثق أما من تقصير في طريقة الممارسة أو امتناع عن أجراء بعض الواجبات أو التخاذل عنها بما يمكن وصفه بالإهمال بما يسبب ضرر للعميل أو طرف أخر يستعمل تقرير المدقق كالبنوك مثلا مما قد يحدث ضررا ماديا ، " فهي قيام

[1] أحمد حلمي جمعة ،المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 160.

[2] Gérard valin et Cie, Op cit, P 93

المدقق بمخالفة حقوق شخص أو أشخاص محددين مثل العميل أو طرف ثالث و يعاقب عليه بالتعويض المادي " [1].

و هذه الحالة تنتهي عادة بلجوء أحد الأطراف المتضررين إلى القضاء من اجل تحديد دقيق للمسؤوليات و قياس حجم الضرر و في حالة إدانة المدقق وجب التعويض للمتضرر مما جعل المدققين يكتتبون عقود تامين تغطي هذه التعويضات في حالة ثبوت تسببهم في ألحاق ضرر بطرف أخر خاصة العميل.

3.2.2. المسؤولية الجنائية :

" ارتكاب المدقق عملا يعتبر في حد ذاته موجها ضد المجتمع، أي تعدى الضرر الأشخاص ليصيب المجتمع ككل ن ويعاقب المراجع بالسجن أو دفع غرامة أو كليهما " [2]

و عند استشعار و جود مسؤولية جنائية تتحرك الدعوة العمومية ضد المدقق و عند ثبوت مسؤوليته تجاه المجتمع و الدولة تحدد العقوبات و فق المسؤولية إما بالتقصير أو الإهمال أو بنية الجرم.

3.2. مفهوم قوة التأثير :

" ينظر إلى قوة التأثير في العلوم السلوكية على أنها ممارسة للنفوذ بهدف التأثير في سياسات الآخرين أو سلوكهم " [3] ، و لقد تطور هذا المفهوم مع تطور الحياة الاقتصادية و الاجتماعية ليواكب الحراك الاقتصادي و أصبح النفوذ يمارس في المؤسسات الاقتصادية من طرف و احد أو أكثر بهدف التأثير في القرارات داخل هذه المؤسسات من أجل أهداف إستراتيجية يمكنها أن تتعدى هذه المؤسسات بذاتها كما يمكن لها أن تتعدى حتى الحدود الجغرافية، و أصبح النفوذ يمارس داخل مجالس الإدارة و الجمعيات العامة و كل أجهزة المؤسسات الاقتصادية.

4.2. مفهوم الاستقلالية (و التبعية الفكرية) :

يعني هذا المفهوم أنه لا يكون المدقق متحيزا للعميل، فهو يمارس مهنة عامة، و يؤدي التحيز إلى عدم الثقة فيما يقدم من أراء و لو كان أداؤه الفني ممتازاً.

إن التزام المدقق بالعدالة لا يكون بالنسبة للإدارة أو ملاك المشروع فقط و لكن بالنسبة للطرف الثالث الذي يشمل كل من يعتمد على تقرير المدقق.

---

[1] محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية مصر 2011، ص 20.
[2] نفس المرجع، ص 20.
[3] نصر صالح محمد ،مرجع سبق ذكره، ص 186 .

فتعتبر الاستقلالية سبب و جود التدقيق في حد ذاته فالحاجة إلى التدقيق ظهرت من الحاجة إلى رأي فني محايد في القوائم المالية و إذا فقد التدقيق ، و المتمثل في شخص المدقق ، ميزة الاستقلالية فقد معناه ، " أن مهنة المراجعة تفقد قيمة و جودها في المجتمع إذا ما فقد المراجعون استقلالهم" [1].

و في الواقع هناك عوامل مختلفة من شأنها تهديد استقلالية المدقق كشراسة المنافسة بين مكاتب التدقيق فيسعى كل منها إلى إبداء أراء تنحاز بعض الشيء لأصحاب القرار مما زاد في ظهور بعض الظواهر السلبية كبحث المؤسسات على أراء أخرى مخالفة لرائي المدقق و هو ما يسمى " ظاهرة تسوق الرأي Opinion Shopping "[2].

5.2. مفهوم السلوك الأخلاقي:

" يمكن أن يعرف من خلال السلوك اللاأخلاقي الذي يعني كل ما يفعله من الأفراد خارج نطاق القيم و العادات و التقاليد المتعارف عليها في عمل أو مهنة أو مجتمع معين " [3].

و بما أن مهنة التدقيق هي مهنة ثقة بالدرجة الأولى فأن السلوك الأخلاقي يأخذ جانبا كبيرا من الأهمية، و يدون في قوانين تصدرها الحكومات و الهيئات المهنية الخاصة بالمحاسبة و التدقيق و أصبحت هذه القوانين التي تحكم الأخلاقيات و التي اصطلح على تسميتها مواثيق أخلاقيات المهنة التي أصبحت مواثيق تتعدى الحدود الجغرافية بما تكتسيه من طابع دولي قابل للتطبيق في جميع الدول مهما كانت الديانات و الاعتقادات السائدة فيها.

6.2. مفهوم الأهمية النسبية :

أن مفهوم الأهمية في حد ذاته مفهوم نسبي فما هو مهم بالنسبة لشخص تقل أهميته بالنسبة لشخص أخر و تنعدم بالنسبة لشخص أخر بناءا على عوامل متعددة و معقدة و في بعض الأحيان متشابكة فيمكن أن يكون العامل الذي يحدد الأهمية هو النفعية أو الذوق ...الخ.

أما بالنسبة للتدقيق فمفهوم الأهمية النسبية مرتبط بعتبة القبول، " فتقييم مدى أهمية خطاء اكتشفه المدقق من أكثر المهام دقة في عمل المدقق، فهي قبل كل شيء قضية حكم مهني مستقل" [4].

[1] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 25.
[2] نفس المرجع، ص 25.
[3] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد و فقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 73.
[4] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Op cit, P 445.

و في الواقع لا توجد طريقة واحدة تؤدي إلى تحديد هذه العتبة و أنما يلجأ المدقق عادة إلى استعمال مجموعة من الأدوات و الأساليب الرياضية لتحديد هذه العتبة كما يكون لخبرة المدقق أثر كبير في تحديد هذه العتبة.

فيلجاء المدقق في البداية إلى المعاينات و الوقائع ذات الدلالة عند إعداد القوائم المالية و ذلك عند التقييم، القياس و الإفصاح كما يمكن أن لا يكتفي بالمعاينات بل يقوم ببعض التحقيقات في حالة ما إذا كنت المعاينات الأولية غير كافية أو حجيتها ضعيفة.

ثم بعد ذلك ينتقل المدقق إلى معالجة هذه المعاينات للوقائع و تحسس مدى دلالتها و من ثم الحكم على مدى دلالتها النسبية وفي هذه المرحلة يأخذ المدقق بعين الاعتبار مؤشرات أخرى تتعدى حدود المؤسسة إلى المحيط الخارجي من ممارسات و أعراف.
و لا توجد قاعدة تحدد بدقة هذه العتبة ، و لكن على سبيل المثال :

"- يكون لعنصر دلالة بالنسبة لصافي الأصول إذا تعدى نسبة 5 أو 10 % من مجموع هذه الاصول،
- يكون لعنصر دلالة على النتيجة الصافية إذا تعدى نسبة 5 أو 10 % من هذه النتيجة ،
- يكون لعنصر دلالة على قائمة المركز المالي إذا تعدى نسبة 10 % من مجموع القائمة المالية، " [1]

فبالإضافة إلى البعد الكمي لعتبة الدلالة هناك أيضا بعدا نوعيا " فلا تنشاء الأهمية النسبية فقط لأوجه التلاعب نتيجة قيمة المبلغ موضوع التلاعب و إنما تحدد الأهمية النسبية لها من حيث الآثار النوعية "[2] ، فعملية تحديد عتبة الدلالة لا تخضع إلى نموذج رياضي أو إحصائي بحث بل إلى بناء فكري منطقي و هو جوهر التدقيق.

و ينتهي المدقق إلى تحديد عتبة دلالة واضحة يؤسس عليها رأيه بدون تردد.

7.2. مفهوم خطر التدقيق :

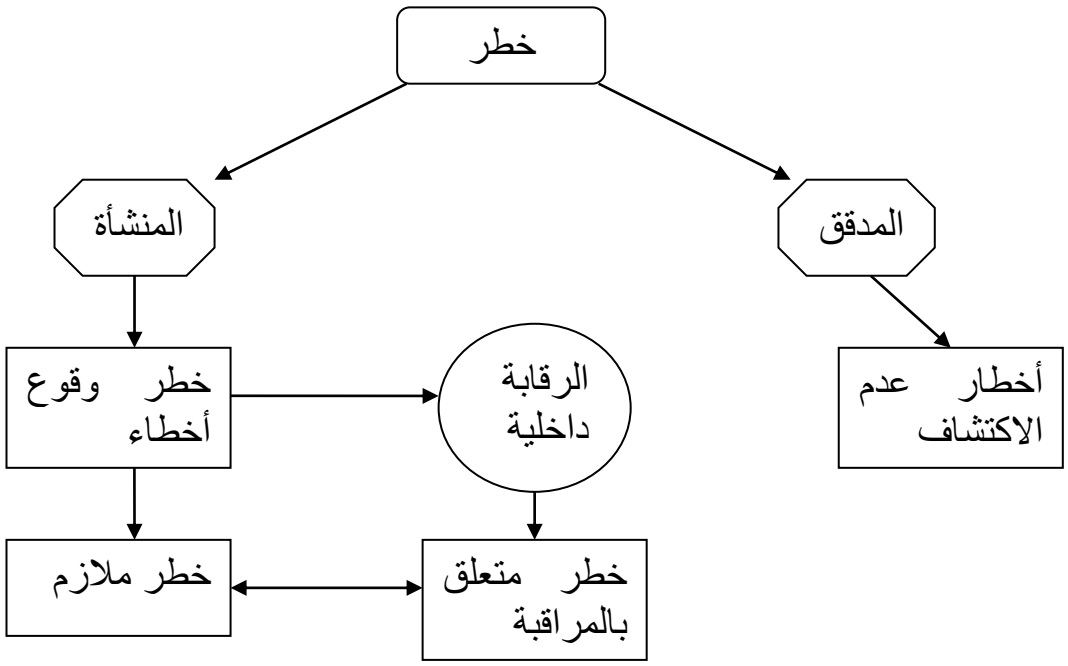
" يعرف خطر التدقيق على أنه خطر وقوع أخطاء في القوائم المالية لا يتفطن أليها المدقق مما يؤدي إلى تكوين رأي خاطئ حول عدالة القوائم المالية ISA 200"[3].

" ينبع خطر التدقيق من الموافقة بين ثلاث أخطار هي :
الأخطاء الجوهرية (خطاء أو غش) في التقارير المالية.
إخفاق نظام الرقابة الداخلية في إكتشاف الأخطاء الجوهرية و تصحيحها (خطر الرقابة).
إخفاق المدقق في إكتشاف الأخطاء الجوهرية (خطر الإكتشاف)"[1].

[1] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Op cit, P 446.
[2] رأفت سلامة محمود و أخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 74.
[3] Gérard valin et Cie, Op cit, P 166.

و هذه الرؤية للتدقيق تشمل عدة أخطار مترابطة متعلقة بالتدقيق و الشكل التالي يوضح العلاقات الموجودة بين هذه الأخطار.

الشكل رقم 1-1 : العلاقات بين أخطار التدقيق



المصدر :

Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, Paris France, DUNOD, 2009, P 442.

يظهر الجدول تداخل أخطار التدقيق، حيث أن خطر حدوث أخطاء جوهرية مرتبط أساسا بالمنشاة التي (بنظامها المحاسبي) تعجز عن تفادي الخطاء و هو أول الحلقة ثم يأتي خط عدم اكتشاف الخطاء بواسطة نظام الرقابة الداخلية ثم خطر عدم اكتشاف الخطاء من طرف المدقق.

8.2. مفهوم المسؤولية الاجتماعية و البيئية للمنظمات :

لقد بدأ مفهوم المسؤولية الاجتماعية و البيئية للمنظمات بالظهور في بداية الخمسينيات من القرن الماضي بصدور كتاب هوارد باون تحت عنوان المسؤولية الاجتماعية لرجال الأعمال سنة 1953 " Social Responsibilities of the Businessman

[1] Braham Soltani, Auditing – An International Approach, Prentice Hall, Pearson Education, England, 2007, P.217.

"[1]، حيث أحدث هذا المفهوم ثورة في نظرة المجتمع للمؤسسة الاقتصادية و مساهماتها في تنمية البلدان و كذا مساهمتها في المساس بالبيئة ، ما فتئ يتطور.

و منذ ذلك الوقت أصبح هذا الموضوع محل اهتمام الباحثين و المؤسسات الاقتصادية " لقد أدى تراكم المعرفة العلمية حول مخاطر التأثير المحتمل للأنشطة الشركات الصناعية في التغيير المناخي المحتمل إلى تطور رد فعل المجتمع العالمي بشكل عام و مستخدمي البيانات المالية بشكل خاص أكثر من أي وقت مضى "[2] ، و لقد نصت معايير التدقيق الدولية على وجوب احترام المنشأة للقوانين و التشريعات ISA 250 - أخذ النصوص القانونية و التشريعية بعين الاعتبار عند تدقيق القوائم المالية - . و بما أن معظم الدول وضعت تشريعات لحماية البيئة، بات من الضروري على المدقق التأكد من احترام المنشأة لها.

9.2. مفهوم التنمية المستدامة :

بقي مفهوم البيئة يتطور لدى المجتمع و أخذ الوعي يزداد لدى مستعملي القوائم المالية خاصة منهم المساهمين بأن الموارد التي تستعملها المؤسسة الاقتصادية هي موارد محدودة وفي حالة نفاذها تنتهي حياة المؤسسة مما يجعل دورة الاستغلال مهددة و الذي تطرقت اليه معايير التدقيق الدولية ، لا سيما المعيار الدولي للتدقيقISA 570: إستمرارية الإستغلال، المعيار الدولي لمهام الضمان ISAE 3000 (معدل) مهام الضمان غير تدقيق و مراجعة المعلومات المالية التاريخية، و كذا المعيار الدولي لمهام الضمان ISAE 3410 مهام الضمان الخاصة بالمعلومات حول الغازات الساخنة، و خير مثال على ذلك " تصويت الجمعية العامة لمساهمين الشركة البترولية أكزون موبيل EXXON MOBIL على لائحة لوضع خطة لتطوير الطاقات المتجددة"[3]. و بذلك أقحم التدقيق الحديث بوعز من المنظمات الدولية في مسائل المسؤولية الاجتماعية و كذا التنمية المستدامة ما دامت مسائل تمس استمرارية المؤسسة و مدى حرصها على تطبيق القوانين و التنظيمات.

أن هذه المفاهيم و غيرها من المفاهيم المتعلقة بالتدقيق هي مفاهيم تمس المجتمع برمته فهي ليست مفاهيم مجردة و عامة ، أو قيم مثلى، بل هي مفاهيم متعلقة بتوجهات المجتمعات تخص جوانب متعددة من حياتهم اليومية. أما تفاعل المفاهيم فيما بينها و تفاعلها مع المحيط يجعلها بحاجة إلى تنسيق و تنظيم ممنهج لجعلها قادرة على حمل التدقيق و الارتقاء به إلى مصف العلوم و جعله قادر على تقديم الخدمات التي ينتظرها المجتمع.

---

[1] Aurelien ACQUIER et Jean-Pascal GOND, Aux sources de la responsabilité sociale de l'entreprise : à la redécouverte d'un ouvrage fondateur, Social Responsabilties of the Businessman d'Howard Bowen, finance control et stratégie, France 2007, P 5.

[2] أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الاردن، 2015، ص 285.

[3] Thierry Wiedeman-Goiran et cie, Développement Durable et Gouvernement d'entreprise, Editions d'organisation, France 2003 P67

10.2. مفهوم جودة التدقيق :

" نظرا لعدم إتفاق الكتاب على مفهوم واحد لجودة المراجعة تم تحديد مجموعة من المقومات و الإعتبارات التي يمكن الإستدلال من توافرها على تحقيق جودة المراجعة"[1].

و من ضمن مقومات جودة التدقيق يمكن ذكر:
- حجم مكتب أو منشأة التدقيق،
- عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضدها،
- دة إستمرار منشأة التدقيق في تدقيق منشأة العميل،
- هيكلة عملية التدقيق،
- خبر منشأة التدقيق في الصناعة و مجال نشاط العميل،
- التقدم التقني في أداء المهنة،
- عدد الساعات التي تستغرقها مهمة التدقيق،
- ...

و من أجل الوصول إلى أهدافه فأن التدقيق يستند إلى رصيده النظري البحث في وضع منهاهج و طرق و أدوات عمل ما هي في واقع الأمر إلا امتداد لهذا الشق النظري، و في ما يلي سوف نستعرض هذه المنهجية.

المبحث الثاني : تصنيفات و منهجية التدقيق

المطلب الأول : أهمية، أهداف و أنواع التدقيق

1. أهمية التدقيق

إن المهمة الأساسية للتدقيق تتمثل في إضفاء المصداقية على القوائم المالية التي تقع مسؤولية إعدادها على الإدارة، أما مسؤولية التدقيق فتنحصر في مهمته الأساسية المذكورة سالفا و هي إضفاء المصداقية على القوائم المالية، " فالمدقق حكماً عادلاً بين الإدارة و الأطراف المختلفة ذات المصلحة في المنشأة"[2]. فبالإضافة إلى تعزيز قيمة القوائم المالية فإن التدقيق يزيد من نفعية القوائم المالية و حتى مصداقية المعلومات الأخرى التي تنشرها الإدارة و إن لم تدخل في نطاق التدقيق.

و كما تم التطرق إليه في الجزء الخاص بتاريخ التدقيق فان نشأته مرتبطة بظهور الحاجة إلى التأكد من صحة المعلومات المالية المقدمة من طرف الإدارة وذلك خوفا من تضارب المصالح بين معدي القوائم المالية الذين يحرصون على تحسين صورة المنشأة و بالتالي

[1] عبد الوهاب نصر على و شحاتة السيد شحاتة، مرجع سيق ذكره، ص 15.
[2] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 239.

الزيادة في المكافآت التي يحصلون عليها و مستعملي تلك القوائم الذين تنصب اهتماماتهم على البحث عن المعلومات التي من شأنها أن تساعدهم على إتخاذ أحسن القرارات التي تمكنهم من زيادة ثرواتهم، و من هنا ظهرت الحاجة إلى مدققين مستقلين مهنيين يقومون بالتأكد من مصداقية القوائم المالية المعدة.

كما أن للتدقيق أهمية بالنسبة لفئات كثيرة من المجتمع حيث تعتمد على القوائم المالية من أجل إصدار أحكام و اتخاذ قرارات معينة، وفيما يلي ذكر لأهم الأطراف و سرد لأهمية التدقيق بالنسبة لكل طرف :

1.1. أهمية التدقيق بالنسبة للعميل :

يعتبر التدقيق مصدر أساسي للمعلومات بفضل ملخصات القوائم المالية على فترات دورية ، كما يعتبر أساس للحصول على القروض البنكية و المالية ، " كما يعتبر أيضا أساسا التحليل الاقتصادي من أجل أعداد السياسات الاستثمارية و الضريبية و تفادي العسر المالي و الإفلاس"[1].

2.1. أهمية التدقيق بالنسبة للإدارة :

تعتمد الإدارة على التدقيق في تحديد سياستها التنظيمية للزيادة من النجاعة على كافة المستويات بما يغزز من تحسين الأداء ، كما تعتمد عليه في" وضع الخطط و مراقبتها و اتخاذ القرارات الملائمة و تقييم ذلك و تحديد الانحرافات و أسبابها "[2] ، و يعتبر رأي المدقق بمثابة المرأة العاكسة لشفافية التسيير و بعده الأخلاقي، فضلا عن تقييم أدائه.

3.1. أهمية التدقيق بالنسبة للدائنين و الموردين :

يعتبر التدقيق وسيلة اتصال بين المؤسسة و دائنيها و مدينيها على حد السواء فهو يزودهم بمعلومات حول قدرة المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها و قدرتها على الاستمرارية ، كما يزودهم بمعلومات حول مركزها المالي و استثماراتها التي من شائنها أن تؤشر بمستقبل المؤسسة.

4.1. أهمية التدقيق بالنسبة للبنوك و المؤسسات المالية:

لا يمكن لأي مؤسسة مالية الخوض في تمويل مشروع دون دراسة الجدوى و الربحية و تقدير لإيرادات و مدى قدرة المشروع على مواجهة المنافسة و تحقيق مداخيل تغطي التزامات المؤسسة، و التدقيق هو المؤشر الأكثر دلالة على جدوى المشروع.

[1] رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 27.
[2] نفس المرجع، ص 27.

5.1. أهمية التدقيق بالنسبة للعمال :

ينتظر العمال نهاية كل سنة تقارير التدقيق المطروحة على الجمعية العامة من أجل تحديد نصيبهم في الأرباح، كما أن التدقيق من شأنه أعطاء أفاق و واضحة حول مستقل المؤسسة الذي يحدد مستقبلهم المهني و كيفية تسيير مساراتهم المهنية ، كما يمكن النقابات من مناقشة شبكات الأجور و مطالبة زيادتها.

6.1. أهمية التدقيق بالنسبة للاقتصاد الوطني :

من المعروف بأن الدخل الوطني الخام يمثل مجموع القيم المضافة لكل المؤسسات المتواجدة في الوطن ، فالتدقيق من شأنه زيادة و تأكيد معطيات الاقتصاد الكلي ، كما يساهم التدقيق في تأكيد صحة مبلغ الضرائب و الرسوم و يساهم في الحد من التهرب و الغش الضريبيين كما يساهم في التأكد من احترام قوانين الدولة و تطبيق سياساتها البيئية ، " فمهنة التدقيق من المهن العريقة في الدول المتقدمة و قد ساهمت مساهمة كبيرة و فعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات و توضيح حالات التلاعب و توجيه استثمار المدخرات و الموارد المتاحة"[1] ، فالتدقيق يساهم في حماية المال العام.

فمع تطور الشركات و تعقد العلاقات المالية و التجارية و تشعبها تضاعفت احتمالات تسجيل الأخطاء أو التلاعب و الغش من طرف الإدارة أو حتى القائمين على إعداد القوائم المالية، فزادت الحاجة إلى التدقيق و إخضاع المعلومات المُفصح عنها من طرف الإدارة للرقابة حتى يمكن الإعتماد عليها.

و مما سبق يمكن أن نستخلص أهم الأسباب التي قد تؤدي إلى إنخفاض درجة الوثوق بالقوائم المالية و بالتالي تؤدي حتما إلى إخضاعها إلى التدقيق:

أ- صعوبة التوصل المباشر إلى المعلومات المالية و المحاسبية التي تعبر عن الأحداث بصفة نقدية مما يستوجب الإعتماد على المعلومات التي يقدمها الآخرون مما يزيد إحتمال وجود تحريف بقصد أو بغير قصد.

ب- وجود عنصر الذاتية و التحيز الشخصي لدى معدي القوائم المالية.

ج- زيادة حجم المعاملات و بالتالي حجم البيانات و تعقدها (كثرة الأدوات المالية المشتقة) و بالتالي صعوبة التحكم فيها.

[1] رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، مرجع سبق ذكره، ص 29.

2. أهداف التدقيق

" تمكن مهمة التدقيق مستعملي القوائم المالية، المستثمرين، المساهمين، العمال،الدائنين و الأطراف الأخرى من الحصول على معلومة موثوقة قريبة من تلك المتوفرة لدى المسيرين فتمكن بذلك من تقليص الفجوة في المعلومات المتوفرة لدى المتعاملين الاقتصاديين"[1].

و لقد تطورت أهداف التدقيق منذ ظهوره إلى يومنا هذا و ذلك بتطور البيئة التي يوجد فيها و المتمثلة أساساً في مستعملي القوائم المالية، " و يمكن تحديد أهداف التدقيق بمجموعتين أساسيتين هما: التقليدية و الحديثة المتطورة"[2].

1.2. الأهداف التقليدية للتدقيق :

إن الأهداف التقليدية للتدقيق هي تلك الأهداف التي وجد من أجلها لمواكبة الحياة الاقتصادية و تطور الفكر المحاسبي فأهداف التدقيق مرتبط بالمفهوم التقليدي للمؤسسة الاقتصادية و وظائفها المختلفة بالنسبة للمجتمع.

و قد بدأت أهداف التدقيق بمحاولة اكتشاف التلاعب و التصدي للاختلاس و الأخطاء و تطورت هذه الأهداف للبحث عن الشهادة للصورة الصادقة لكل من الحسابات و نوعية نظام الرقابة الداخلية و عليه يمكننا القول بان أهداف التدقيق التقليدية تكمن في إبداء رأي فني محايد عن مدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية و عن صدق و مصداقية و صراحة المعلومات الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية.

2.2. الأهداف الحديثة و المتطورة للتدقيق :

نظرا لتطور المؤسسات الاقتصادية و تطور الفكر الاقتصادي ، تطورت المفاهيم الأساسية فأصبحت تعترف بالمفاهيم التقليدية التي تعبر عن الأرتودوكسية و تقر أيضا بمفاهيم جديدة تحاول أن تجعل التدقيق يواكب هذه التطورات.

فأسندت للتدقيق أهداف حديثة :[3]

- مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها و طرق معالجتها ،
- تقييم نتائج الأعمال وفقا للأهداف المرسومة ،

[1] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Op cit, p 403 .
[2] رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره، ص 21.
[3] نفس المرجع، ص 22.

- تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط،
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.
- الحفاظ على البيئة من أخطار التلوث و الاحتباس الحراري، و الحفاظ على التنوع البيئي و عدم الإسراف في استهلاك الموارد الطبيعية.

حيث أسند للتدقيق أهداف أخرى غير الأهداف المتعارف عنها فأصبح التدقيق مطالب بالخوض في مجالات متعددة، حتي ذهب بعض الباحثين مثل الأستاذ الدكتور مايكل باور MICHAEL POWER إلى القول " إننا في مجتمع التدقيق"[1]، إشارة إلى أن مجتمعاتنا أصبحت تدقق في كل شيئ.

من ضمن المجالات التي اقتحمها التدقيق ما يعرف بالتدقيق الاجتماعي و الذي يعرفه المعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي IAS بأنه " فحص مهني للممارسات في المجال الاجتماعي و التي تستند إلى مرجعيات تهدف إلى اكتشاف الأخطار، إبداء رأي و إعطاء توصيات تؤدي إلى تحسين المهام و الممارسات في المجال "[2].

و قد تطور مفهوم التدقيق الاجتماعي " خلال الثلاثين سنة الماضية (1980 – 2010) خلال الجامعة الصيفية للمعهد الدولي للتدقيق الاجتماعي تم الإقرار بان المعهد قد رافق تطور التدقيق الاجتماعي إلى التدقيق الاجتماعي و المسؤولية الاجتماعية مع الأخذ بعين الاعتبار الأبعاد الاجتماعية للمسؤولية الاجتماعية للمنشأة RSE"[3].

فالواقع الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي فرض على المؤسسة الاقتصادية اليوم أن تكون مؤسسة مواطنة ، و رغم أن هدف الربحية بقي واردا لكنه لا يجب أن يتنافى مع البعد الاجتماعي و بات من الضروري على المؤسسة المحافظة على البيئة و الموارد الطبيعية و التوجه نحو الطاقات المتجددة بل المساهمة في تجديدها ، حيث أصبحت الحكومات و المجتمع الدولي يمارسون ضغوطات على هذه المؤسسات من أجل التقيد بنصوص قانونية محلية منبثقة من اتفاقيات دولية تهدف إلى حماية المحيط و تطوير الطاقات المتجددة ، و على التدقيق مواكبة ذلك ، حيث ينص المعيار الدولي للتدقيق ISA 250 على وجوب التأكد من تطبيق القوانين و ظهر بذلك ما يسمى بالمراجعة البيئية.

" غير أن مصطلح المراجعة البيئية يستخدم في الممارسة العملية و كذلك في أدبيات المحاسبة و المراجعة ليشير إلى مجال متسع من التقديرات و الاختبارات أو التقييمات و الفحوصات المرتبطة بالأداء البيئي للمنشآت كما تعددت المصطلحات التي تستخدم لوصف انعكاس الأداء البيئي على أعمال المراجعة مثل مصطلحات المراجعة البيئية، مراجعة

[1] POWER Michael, La société de l'Audit : l'obsession du contrôle, La découverte coll. « Entreprise et sociétés », Paris France, 2005, P 304.
[2] Michel JONQUIERES et Michel JORAS, L'AUDIT UNE MEME DEMARCHE INELLIGENTE POUR TOUS, ems MANAGEMENT & SOCIETE, Paris France, 2015, P 30.
[3] Ibid, P 31.

الأداء البيئي، المراجعة الخضراء، مراجعة الالتزامات البيئية ألا أن تلك المصطلحات جميعا تستخدم للتعبير عن معنى واحد يمكن التعبير عنه بالمراجعة البيئية"[1].

كما ظهر كذلك نوع أخر من التدقيق يهدف إلى إبراز نقاط القوة و نقاط الضعف في تنظيم المنشآت و هو تدقيق نظم التسيير وفق معايير الايزو ، " معيار ايزو ISO 19011 هو المعيار الأم لتدقيق كل نظم التسيير، و يعمل بطريقة (PDA ; Plan, Do, Check, Act) التي وضعها باحث الفيزياء و الإحصائيات الأمريكي والتر أندرو شيوارت و طورها باحث الإحصاء الأمريكي ويليام ادوارد ديمينق "[2] .

و يقوم نظام التسيير و فق معايير الايزو على الجودة، حيث تتطلب المعايير أن يكون تسيير كل وظائف المنشأة على أساس الجودة، كونها تقدم خدمات متبادلة في ما بينها، و تضع معايير الايزو نضام متكامل للتدقيق على أساس هده المعايير لتحقيق الجودة الشاملة.

و كل هذه الأهداف على اختلافها أدت إلى وضع أسس للتفرقة بين أنواع التدقيق والتي سندرسها في المطلب الموالي.

3. أنواع التدقيق

هناك عدة تصنيفات للتدقيق و كل تصنيف تنطوي تحته أنواع مختلفة من التدقيق و الهدف من هذه التصنيفات هو دراسة أنواع التدقيق بمختلف أبعاده، و تجدر الإشارة كذلك أن هذه الأنواع متداخلة فمعيار التصنيف المستعمل يمكن أن يظهر نوع واحد و لكن بالنظر إلى معيار تصنيف ثاني نجد أنه تدخل تحته أنواع أخرى من التدقيق .

و من التصنيفات الأكثر شيوعا للتدقيق و أكثرها تداولا نذكر:

"- من حيث الحدود، التدقيق الكامل والتدقيق الجزئي.
- من حيث مدى الفحص، التدقيق التفصيلي والتدقيق الإختباري.
- من حيث التوقيت، التدقيق النهائي والتدقيق المستمر.
- من حيث الإستقلال، التدقيق الخارجي والتدقيق الداخلي.
- من حيث الإلزام، التدقيق الإلزامي و التدقيق الإختياري"[3].

و هناك تصنيفات أخرى للتدقيق تفرق بين أنواعاً للتدقيق و أنواعاً أخرى من المدققين، و حسب هذا التصنيف أنواع التدقيق ثلاث كما يلي :

[1] محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، مرجع سبق ذكره، ص 123.
[2] Michel JONQUIERES et Michel JORAS, Op cit.,P 35.
[3] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره، ص 10.

1.3. تصنيف على أساس أنواع التدقيق: [1]

1.1.3. تدقيق القوائم المالية : و هو تدقيق مدى توافق القوائم المالية مع معايير معينة

2.1.3. تدقيق الالتزام أو الامتثال: يشمل هذا النوع مدى التزام منظمة بقواعد و تنظيمات خاصة كالمعايير الصناعية أو معايير الجودة ، أو التقيد بنظام ضريبي معين أو احترام البيئة.

3.1.3. تدقيق ميداني : يشمل هذا النوع من التدقيق فحص ألي تلقائي و يقيس عادة كفأه استخدام الموارد و الأداء بصفة عامة.

3.3. تصنيف على أساس أنواع المدققين :[2]

1.2.3. مدققين داخليين : و هم المدققين الذين ينتمون إلى الهيئة أو المنظمة المراد تدقيقها و هم عادة موظفون يشتغلون بها.

2.2.3. مدققين خارجيين : و هم المهنيون المستقلون الذين ينتمون إلى منظمة مهنية و يؤدون عملهم دون تبعية و فق قوانين و معايير محددة.

3.2.3. مدققين حكوميين : و هم موظفون لدى أجهزة رقابية تابعة للدولة يقومون بالتدقيق لدى الإدارات و المؤسسات و الهيئات التي يكون للدولة فيها ملكية أو مصلحة.

و مهما كان نوع التدقيق و الهدف منه فلا بد أن يخضع لمرجعية واضحة و معروفة و متداولة تدعى هذه المرجعية معايير التدقيق.

المطلب الثاني : إجراءات التدقيق

هناك عدة تقسيمات لمراحل سير عملية التدقيق فهناك من الباحثين من وضع ثلاث مراحل و منهم من وضع أربعة مراحل و لكن هناك شبه إجماع حول ترتيب العمليات التي يقوم بها المدقق الخارجي و يمكن حصر هذه الإجراءات العملية لمهمة التدقيق في الخطوات أو المراحل التالية :

- المرحلة التحضيرية،
- تقييم نظام الرقابة الداخلية،

[1] WILLIAM F. MESSIER JR., AUDITING A SYSTEMATIC APPROACH, library of congress, USA 1997, P12.
[2] Ibid, P13.

- مراجعة الحسابات،
- انهاء المهمة و إعداد التقرير النهائي.

1. المرحلة الأولى : المرحلة التحضيرية

تتم هذه المرحلة عادة بعد إعطاء العهدة للمدقق الذي يباشر المهمة بعقد إجتماع مع الإدارة يتم خلاله التعارف بين المدقق و الأطراف الأخرى محل التدقيق.

و يستحسن أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر مما لذلك من مزايا:[1]

- يمكن المدقق من تخطيط عمله بيسر كما يمكنه من تحديد المدى الذي يستطيع أن يعمل خلاله قبل تاريخ الاقفال.
- بالنسبة للعميل فإنه سيضمن قيام المدقق بأداء فحصه بطريقة أكثر كفاية وفي وقت مبكر بعد نهاية السنة المالية.
- ويسمح التعيين المبكر بدراسة المشاكل المحاسبية التي تؤثر على القوائم المالية و بذلك يمكن تعديل الإجراءات المحاسبية.
- و يساعد أيضا على وضع الخطة السليمة للرقابة على المخزون السلعي.
- يسمح التعيين المبكر بإنتشار العمل على مدار السنة، و بذلك نضمن تحديدا سليما للإختصاصات المساعدين مما يترتب عليه تخفيض العمل الإضافي إلى حده الأدنى و بالتالي رفع الروح المعنوية للمساعدين.

و خلال هذه المرحلة يقوم المدقق بالتعرف على المنشأة و التخطيط للمهمة ثم يضع الشروط التي توصل إليها في رسالة المهمة و ذلك على النحو التالي:

1.1. التعرف على المنشأة و محيطها :

خلال المرحلة التحضيرية يقوم المدقق الخارجي بالتعرف على المنشأة و نمط تنظيمها وطبيعة نشاطها و محيطها و خصوصياتها، و ذلك من أجل تحديد مخاطر حدوث أخطاء جوهرية أو ذات دلالة من شأنها أن تمس المعلومات المالية و أثارها على التخطيط للمهمة، "و يقصد بالمخاطر المراد تحديدها كل من المخاطر المتعلقة بالتدقيق و المخاطر التي تحيط بالمنشأة و ممتلكاتها و إستمرارها"[2].

كما يتعين على المدقق خلال هذه المرحلة التعرف على عناصر نظام الرقابة الداخلية للمنشأة و ذلك من خلال التطرق إلى:

[1] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 97.

[2] Elisabeth Berlin et Cie, Manuel Comptabilité & Audit, BERTI Edition, Algérie, 2013, P.650.

- محيط الرقابة حيث يتم دراسة كيفية تصرف أعضاء إدارة و تسيير المنشأة و درجة الوعي و الانخراط في نظام الرقابة الداخلية.
- الوسائل التي تسخرها المنشأة لحصر الأخطار المتعلقة بنشاطها و أثرها على الحسابات و الترتيبات المتخذة للتصدي لهذه الأخطار.
- إجراءات الرقابة الداخلية الموضوعة خاصة منها المتعلقة بأخطار معالجة المعلومات بواسطة نظام الإعلام الآلي حيث تهدف هذه الإجراءات إلى التأكد من تنفيذ تعليمات الإدارة.
- أهم الإمكانيات الموضوعة من طرف المنشأة للتأكد من نجاعة نظام الرقابة الداخلية و إجراءات تحسينه.
- نظام المعلومات المتعلق بإنتاج المعلومات المالية ، حيث يهتم المدقق على وجه الخصوص بـ:
  - فئات العمليات ذات دلالة بالنسبة للحسابات المدققة برمتها،
  - الإجراءات اليدوية أو الآلية التي تمكن من معالجة أو تسجيل أو تخزين المعلومات و نقلها إلى الحسابات،
  - التسجيلات المحاسبية الملازمة يدوية كانت أو مالية،
  - طريقة معالجة الأحداث الاستثنائية و المختلفة عن طريقة معالجة الأحداث المتكررة و التي من شأنها أن تسبب في إحداث مخاطر جوهرية،
  - طريقة إعداد الحسابات بما فيها التقديرات المحاسبية و المعلومات ذات دلالة المفصح عنها بواسطة الملاحق،
  - طريقة إفصاح المنشأة عن عناصر المعلومات المالية ذات دلالة و على أدوار و مسؤوليات القائمين على إدارة و تسيير المنشأة.

1.1.1. الأدوات المستعملة للتعرف على المنشأة و محيطها :

يستعمل المدقق مجموعة من التقنيات من أجل التعرف على المنشأة و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية أو ذات دلالة و أهمها:

- طلب المعلومات لدى الإدارة و بعض المستخدمين كالمدققين الداخليين و ومسؤلي الإنتاج و الذين بإمكانهم تزويد المدقق بمعلومات تفيده في تحديد الاخطار،
- المحادثات مع المدققين السابقين،
- زيارات المواقع،
- الإجراءات التحليلية و التي تهدف إلى :
  - فهم كافي لتكوين و تطور النتيجة و المتغيرات التي تؤثر عليها،
  - التحكم في هيكل أصول و خصوم المنشأة،
  - إدراك العمليات و الأحداث الغير معتادة،
  - الاعتماد على المعاينات من أجل جمع المعلومات حول المنشأة و مقارنتها بتلك التي حصل عليها من المستخدمين.

و يستعمل بعض المدققون استبيانات تعرف على المنشأة.

و يتم الاحتفاظ بالمعلومات المسجلة خلال هذه المرحلة في الملف الدائم.

2.1.1. أخذ العناصر التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال بعين الاعتبار:

" إن العوامل التي من شأنها أن تهدد استمرارية الاستغلال يمكن أن تكون ذات طبيعة مالية"[1]، و الطبيعة المالية يمكن أن تتخذ أحد الأشكال التالية :

رؤوس أموال سالبة، أو قدرة على التمويل الذاتي غير كافية،
عدم القدرة على السداد، عدم تجديد قروض الاستغلال اللازمة،
منازعات يمكن أن يكون لها أثار مالية وخيمة.

" كما يمكن أن تكون العوامل التي من شأنها أن تهدد استمرارية الاستغلال ذات طبيعة تشغيلية"[2]، و الطبيعة التشغيلية يمكن أن تتخذ أحد الأشكال التالية :

- خروج عامل لديه دور أساسي في المنشأة دون تعويضه،
- خسارة صفقة مهمة،
- نزاعات مع العمال،
- تغيرات تكنولوجيا أو تنظيمية.

عندما يدرك المدقق عناصر من شأنها التأثير على استمرارية الاستغلال فعليه أن يطلع على تقييم الإدارة لقدرة المنشأة على استمرارها في الاستغلال.

2.1. التخطيط للمهمة :

تعتبر خطة أو برنامج التدقيق من أهم الأدوات التي يستعملها المدقق لتنظيم المهمة، و هي بمثابة برنامج عمل يتضمن خطة تفصيلية لتسيير العمل بطريقة منطقية مرتبة تظهر العلاقة بين مختلف الإجراءات المتبعة.

" يجب تعديل الخطة العامة و برنامج المراجعة في حالة تغير الظروف أو ظهور نتائج غير متوقعة أثناء تنفيذ العمل و في هذه الحالة يجب تسجيل التغييرات الجوهرية كتابة". [3]

[1] Elisabeth Berlin et Cie, Op cit. P.654.
[2] Ibid, P.654.
[3] سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق المعايير الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2011/2010، ص 50.

فالهدف من التخطيط للمهمة، بعد تحديد أخطار الأخطاء الجوهرية، هو وضع إستراتيجية للتدقيق بمستوى خطر (بشقيه خطر الأخطاء الجوهرية و خطر عدم الاكتشاف) يتناسب مع المصادقة على الحسابات.

و يتم وضع خطة عمل بعد :

- تقييم أخطار الأخطاء الجوهرية الناتجة إما عن أخطاء أو غش،
- تقييم خطر عدم استمرارية الاستغلال،
- تحديد عتبة أو عتبات الدلالة.

1.2.1. تقييم الأخطار ذات الدلالة :

يجب أن يقيم المدقق خطر الأخطاء الجوهرية ذات الدلالة و التي يمكن أن تمس احد الحسابات، أو العمليات، أو الأرصدة، أو حتى المعلومات المفصح عنها في الملاحق.

و يقوم المدقق بهذا التقييم بناءا على المعلومات التي جمعها خلال مرحلة التعرف على المنشأة و يمكن له مراجعة الخطة بناءا على المعلومات التي يحصل عليها لاحقا خلال تنفيذ مهمة التدقيق.

و يمكن للمدقق عند تقييمه للإستراتيجية الدقيق برمتها أن يستعين ببطاقات تقييم الأخطار و التي تتعلق الأخطار المتلازمة و هي أخطار متعلقة بقطاع النشاط و المحيط المالي و القانوني و الاجتماعي و الايكولوجي للمنشأة و كذا بطاقات تقييم الأخطار الأخرى و التي تتعلق بعدم الاكتشاف أو بالأحرى عدم التحكم حيث أن هذا النوع من بطاقات تقييم الأخطار يدعى "البطاقات العامة" و تتمحور حول الأخطار المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية بما فيها النظم المعلوماتية و المحاسبية، " و تعالج الأخطار الجوهرية التي يمكن أن تمس الحسابات أعمال الغش المقصودة التي من شأنها أن تحدث خلل في الصورة الصادقة للحسابات و كذا التي تتعلق بتحويل الأصول"[1].

و خطر عدم اكتشاف أخطار الأخطاء الجوهرية بالنسبة لحالات الغش يكون أكثر ارتفاع من خطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية بالنسبة لحالات الأخطاء الغير متعمدة، " يتطلب التحري عن الغش مهارات مدمجة من قدرات مراجع مدرب على نحو جيد بالإضافة إلى مهارات المحقق الجنائي، مع ذلك فإن إيجاد تلك المهارات في شخص واحد يعتبر أمراً ناذراً"[2]، فتلعب الأسباب الشخصية دوراً مهما، فضلا على أن في حالات الغش تكون النية مبيتة و يتم إخفاء معالم الأخطاء إرادياً.

[1] Elisabeth Berlin et Cie, Op cit., P.655.

[2] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال و الفساد، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2014، ص 406.

2.2.1. أخذ خطر عدم إستمرارية الاستغلال بعين الاعتبار:

في حالة ما إذا صادف المدقق مؤشرات على أن استمرارية الاستغلال من شأنها أن تتوقف وجب عليه التأكد من ذلك عن طريق ما يلي :
الوقوف على الإجراءات المتخذة من طرف الإدارة لمواجهة هذا الخطر و كذا الإجراءات التي تنوي اتخاذها،
الوقوف على الفرضيات التي بنيت عليها الاستنتاجات المتعلقة بتهديدات استمرارية الاستغلال و المدة الزمنية المستقبلية المتوقع خلالها توقف الاستغلال.

3.2.1. تحديد عتبة الدلالة :

يتعين على المدقق تحديد عتبة الدلالة أو عتبات الدلالة و خاصة منها تلك المتعلقة بـالحد الذي يقرر المدقق أن لا يلجاء بعده إلى إجراءات إضافية و الحد الذي يتوقف عنده المدقق و يعتبره كافي لوضع استنتاجاته.

" يعتبر تحديد عتبة الدلالة من أدق العمليات التي يقوم بها المدقق فهي قبل كل شيء قضية حكم مهني يفترض أن يكون مستقل و مؤهل" [1]، و يخضع و ضع عتبة الدلالة إلى مجموعة من المؤشرات نذكر منها :

- النتيجة الجارية،
- النتيجة الصافية،
- رقم الأعمال،
- الأموال الخاصة،
- الديون الصافية.

و يعتمد اختيار أحد أو بعض هذه المؤشرات على :

- هيكل حسابات المنشأة،
- وجود عناصر في الحسابات يمكن أن تهم بعض مستعملي المعلومات المالية على وجه الخصوص،
- قطاع نشاط المنشأة،
- الهيكل المالي للمنشأة و نسبة تمويل المساهمين فيه،
- تطور المساهمين في الزمان،

[1] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Op cit., P 473.

و يعتمد المدقق على كل هذه العناصر من أجل وضع مجموعة من العتبات ذات الدلالة و التي تعتبر الحد الذي يبدأ عنده في الأخذ بعين الاعتبار بأثر العمليات التي اكتشفها خلال عملية تدقيقه.

4.2.1. وضع خطة للمهمة و خطة عمل :

إن التخطيط يستوجب التنبوء بـ :

- وضع مقاربة عامة للأشغال،
- إجراءات التدقيق المفترض وضعها من طرف فريق العمل،
- طبيعة و مجال إشراف أفراد فريق عمل التدقيق و مراجعة أعمالهم،
- طبيعة و مجال الموارد اللازمة للقيام بالمهمة بما في ذلك الحاجة إلى خبراء،
- التنسيق مع المتدخلين لصالح الخبراء أو مدققي الفروع.

و يوضع التخطيط :

- بعد قبول و/أو متابعة المهمة،
- بعد الاتصال بالمدقق السابق في حالة تغيير المدقق مع احترم قوانين أخلاقيات المهنة و السر المهني،
- قبل وضع إجراءات التدقيق.

و يتم تسجيل و تبويب هذا التخطيط و يوضع في خطة التدقيق و برنامج العمل.

و خطة التدقيق عبارة عن وثيقة عمل تحدد التخطيط و التوجهات العامة للمهمة و تتضمن المقاربة العامة للأشغال بما يتناسب مع معرفة نشاطات المنشأة و الأخطار مع تحديد عتبة أو عتبات الدلالة، و تتضمن خطة المهمة :

- مجال، توجه و تخطيط الأشغال،
- عتبة أو عتبات الدلالة المعتمدة،
- الخطوط العامة اللازمة لتحضير خطة العمل.

3.1. رسالة المهمة :

يجب على المدقق أن يعد رسالة المهمة خلال السنة الأولى من عهدته و يجب أن يسلمها للمنشأة قبل البدء في المهمة، و في حالة تكليف أكثر من مدقق فأنهم يقومون بإعداد رسالة مهمة مشتركة أو رسائل منفصلة.

و خلال تأديته لمهمته، يقوم المدقق بالتذكير بمحتوى رسالة المهمة و يتأكد من عدم وجود حاجة إلى مراجعة الرسالة ، أو وضع رسالة إضافية. ويجب أن تتضمن رسالة المهمة العناصر التالية :[1]

- طبيعة و مجال التدخلات التي ينوي المدقق القيام بها وفق معايير المهنة،
- كيفية إخبار مسيري المنشأة بنتائج التدقيق،
- الإجراءات المتعلقة بالمدقق و فريق العمل و الخطة الزمنية لتنفيذ المهمة،
- الحاجة إلى وصول المدقق إلى كل المعلومات و الوثائق المحاسبية دون قيد أو شرط،
- التذكير بالمعلومات و الوثائق الواجب على المنشأة أن تضعها تحت تصرف المدقق،
- طلب الحصول على تأكيدات مكتوبة من مسئولي و مسيري المنشأة،
- تقدير الأتعاب و كيفية تحصيلها من طرف المدقق.

و في بعض الحالات يمكن للمدقق أن يكمل رسالة المهمة بالعناصر التالية:

- في حالة تدقيق حسابات مجمع، إظهار طبيعة و مجال الأعمال التي ينوي المدقق القيام بها،
- في حالة اللجوء إلى مهنيين آخرين في مجال التدقيق، تحديد مسئوليات كل طرف،
- في حالة استعمال المدققين الداخليين،
- كيفية تدخلهم في بعض مراحل العمل،
- في حالة تعدد المدققين، كيفية توزيع الأشغال و الأتعاب بينهم،
- و في حالة تدقيق قانوني خاص تحديد مسؤوليات كل طرف.

و بعد الإلمام بالعناصر السابق ذكرها يتم تحديد الاتجاه العام للمهمة فيتم خلال هذه المرحلة إعداد وثيقة عمل على شكل بطاقة فنية تتضمن خطة المهمة و جدول زمني ملائم.

2. المرحلة الثانية : تقييم نظام الرقابة الداخلية

تعتبر مرحلة تقييم نظام الرقابة الداخلية مرحلة حاسمة في عملية التدقيق فهي تمكن من الوقوف على التنظيم و نظام المعلومات الذي يقوم عليه صنع القوائم المالية.

فلا يمكن للمدقق أن يراجع كل العمليات المحاسبية المتعلقة بالدورة المحاسبية، كما لا يمكن له أن يتأكد من أن كل العمليات قد تم تسجيلها محاسبياً دون الاعتماد على إجراءات قوية و

[1] Elisabeth Berlin et Cie, Op cit, P.659.

مطبقة بكل صرامة، حيث يجب على المدقق أن يتأكد من متانة هذا النظام و قدرته على إنتاج قوائم مالية صادقة و موثوقة.

و هناك عدة أدوات يمكن للمدقق أن يستعملها في تقييم نظام الرقابة الداخلية و لعل أبرزها بطاقة أسئلة الرقابة الداخلية " و هي عبارة عن أسئلة موجهة للمدقق نفسه و ليست أسئلة موجهة للمنشاة، حيث تتضمن هذه البطاقة خمس أسئلة أو تساؤلات أساسية حول نقاط الرقابة و هي : من، ماذا، أين، متى، كيف"[1].

التساؤل الأول – من - يتضمن التعرف على القائم بالعملية و تحديد هويته بدقة من أجل حصر المسؤوليات و الصلاحيات و من أجل ذلك يلجاء المدقق عادة إلى الهيكل الهرمي و الوظيفي و تحليل جدول المناصب.

التساؤل الثاني – ماذا - يتضمن التعرف على موضوع العملية و طبيعة المواد موضوع المنشأة.

التساؤل الثالث – أين - يتضمن التعرف على أماكن الأحداث: المصلحة، المصنع، المديرية... و تتضمن تحديد دقيق للمكان.

التساؤل الرابع – متى - يتضمن تحديد الوقت البداية، النهاية، المدة، الفترة، و تتضمن تحديد دقيق للزمان.

التساؤل الخامس – كيف – يتضمن الأسئلة المتعلقة بكيفية انجاز الأعمال و المهام على وجه التحديد و ذلك بصفة دقيقة و شاملة.

و هذه التساؤلات تمكن المدقق من وضع قائمة للأخطار التي سوف يتناولها خلال مهمته.

" لا ينبغي أن ينحصر تقييم نظام الرقابة الداخلية لمنشأة في فحص اجرأت الرقابة الداخلية فقط بل يجب أن يأخذ عين الاعتبار محيط التنظيم"[2].
خلال هذه المرحلة يتم عقد إجتماع بين المدقق و إدارة المنشأة و تتوج هذه المرحلة بإعداد تقرير موجه إلى المنشأة يتضمن مجموعة من النصائح و المعلومات حول النقائص المسجلة.

يمكن تعريف الرقابة الداخلية على أنها تلك السيرورة التي تضعها الإدارة و المستخدمين و التي تمكن من تحقيق أهداف المنشأة. و تمكن الرقابة الداخلية من :

- مساعدة المنشاة على بلوغ أهدافها،

[1] Elisabeth Berlin et Cie, Op cit., P.576.
[2] Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Op cit., P 559.

- المساهمة في ضمان مصداقية المعلومات المالية،
- إعطاء ضمان معقول بأن المنشأة تحترم القوانين و التنظيمات.

إن معرفة عناصر الرقابة الداخلية تمكن المدقق من تحديد نوعية الأخطاء الممكن حدوثها، و من ثم أخذها بعين الإعتبار أثناء المهمة." إن الفهم الجيد للرقابة الداخلية يعتبر مطلوبا للتقييم الملائم لمخاطر التحريف الجوهري في القوائم المالية"[1] ، و عليه يتعين على المدقق أن يفحص نظام معلومات المنشأة بكل مكوناته و من ثم تحديد كل من نقاط القوة و الضعف في هذا النظام، كما يمكن في النهاية أن يقوم المدقق بإدخال التعديلات اللازمة على خطة العمل وجعل طريقة العمل تتلاءم و خصوصيات المنشأة.

يتم خلال هذه المرحلة الإعتماد على ملف عمل يحتوي على كافة المعلومات و الوثائق المتعلقة بالمنشأة، أين يقوم المدقق ببعض إختبارات المطابقة، ثم ينتهي إلى إعداد خطة العمل النهائية.

3. المرحلة الثالثة: مراجعة الحسابات

تهدف مراجعة الحسابات إلى تجميع كمية مقبولة من أدلة الإثبات يمكن أن يبني عليها المدقق استنتاجاته.

بعد التعرف على المنشأة و محيطها و بعد تقييم أخطار الأخطاء الجوهرية يقوم المدقق بوضع إجراءات التدقيق التي تمكنه من إبداء رأي حول عدالة القوائم المالية للمنشأة، حيث يجب عليه التأكد من بعض العناصر أهمها:

1.3. مدى ملائمة المقاربة العامة للمهمة:

بعد قيام المدقق بتقييم أخطار الأخطاء الجوهرية فانه يقوم بتعديل المقاربة العامة لمهمة التدقيق و ذلك بالاعتماد على تقييمه لهذه الأخطار و من أجل ذلك يقوم ببعض العمليات نذكر منها :

- تكليف مساعدين تتوفر لديهم خبرة أكبر ولديهم ملكات خاصة،
- اللجوء إلى خبير أو أكثر، وللتذكير فانه لا يقصد خبير في المحاسبة و إنما خبير في مجالات العمل التي تدخل في نطاق عمل المنشأة،
- تقوية الإشراف على أعمال التدقيق،
- اختيار إجراءات تدقيق تتلاءم مع درجة خطر عالية،
- تكييف هذه التعديلات مع طبيعة و نطاق و الجدول الزمني المرتقب للإجراءات المطبقة على المهمة،

[1] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، ، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 236.

و من خلال تقييمه للأخطار يقوم المدقق بوضع إجراءات إضافية كاختبارات الإجراءات و التعمق في عمليات الرقابة و المراجعة، " فكلما زاد خطر الأخطاء الجوهرية زادت معه العناصر اللازمة للمدقق من أجل تحديد رأيه كما وكيفا "[1].

2.3. إجراءات التدقيق:

تشمل إجراءات التدقيق كل الإجراءات التي تم التطرق إليها سالفا، و لكن يمكن التطرق إلى اجرائين اثنين على سبيل الذكر و ليس على سبيل الحصر نظرا لاختصاصهما بمعايير تدقيق دولية و هما :

- التأكيد المباشر الذي لا يستعمل عادة في مرحلة المراجعة،
- الإجراءات التحليلية التي تستعمل عادة في الرقابة على جوهر الحسابات.

1.2.3. أهمية الرقابة على الجوهر

يتناسب حجم الرقابة على الجوهر طرديا مع درجة أخطار الأخطاء الجوهرية، فكلما زاد الخطر وجب زيادة حجم الرقابة.

و عندما تتم الرقابة الجوهرية على حسابات مرحلية يتعين على المدقق القيام بإجراءات تكميلية في نهاية المدة من أجل تغطية المدة المتبقية و تمكين المدقق من تعميم استنتاجاته المرحلية إلى استنتاجات نهائية.

و تتكون أنماط الرقابة على الأحداث و المعلومات المنتجة لقيود محاسبية من :

- تقصي معلومات داخلية صادرة عن الأطراف الأخرى(مصادقات خارجية)،
- تقصي معلومات داخلية صادرة عن مصالح مختلفة،
- تفتيشات بحضور شخص المدقق تخص بعض عناصر الأصول كالتثبيتات المادية، المخزونات، النقدية...

أما أنماط الرقابة على الوثائق المحاسبية و كيفية التسجيل المحاسبي فيمكن أن تعتمد على :

- تفتيش الوثائق (الدفاتر المحاسبية و غيرها)
- اختبارات الملاحظة مثل ملاحظة كيف يتم الاحتفاظ بالوثائق الثبوتية،
- الإجراءات التحليلية و اختبارات القيمة و المتمثلة في إجراء فحص انتقادي لبعض الحركات في الحسابات و تطور بعض المبالغ،

[1] Elisabeth Berlin et Cie, Op cit. , P.663.

- الرقابة على تطور بعض عناصر الأصول، وهنا يمكن تقييم هذا التطور من طرف المدقق بالاعتماد على معايير موضوعية في المعاينة و اختيار الأرصدة المرجعية.
- الرقابة الخاصة على الأنظمة المعلوماتية التي تستعملها المنشأة.

2.2.3. الإجراءات التحليلية

" يمكن تعريف الإجراءات التحليلية بأنها إستخدام المقارنات و العلاقات كالنسب مثلاً لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح في السنة الحالية مع مثيله في السنة السابقة[1] يستعمل المدقق الإجراءات التحليلية من أجل تجميع عناصر تمكنه من وضع استنتاجات تدعم إبداء رأيه، و استعمال هذه التقنية يمكن من تحليل تناسق الحسابات بالنظر إلى العناصر المجمعة خلال التدقيق و قطاع نشاط المنشأة.

عندما تظهر الإجراءات التحليلية معلومات متناقضة مع معلومات أخرى، أو معلومات مالية قد تطورت بطريقة غير مألوفة يضع المدقق الإجراءات اللازمة للتصدي لهذه التطورات و كي يتمكن من تفسيرها.

3.2.3. إجراءات التأكيدات من طرف الغير

يتمثل هذا الإجراء في طلب المدقق من الغير، و هم عادة من يتعاملون مع المنشأة من موردين و عملاء و غيرهم، تأكيد معلومات و هناك نوعين من التأكيدات :

- طلب تأكيدات للحصول على تأكيد (أو نفي) المعلومة،
- طلب تأكيدات للحصول على معلومة من الغير.

و يتم اللجوء إلى التأكيدات من الغير للحصول على تأكيد :
- رصيد حساب و العناصر المكونة له،
- بنود عقد أو غياب اتفاق من شأنه أن يكون له أثر على التسجيل المحاسبي للنواتج،
- غياب التزامات خارج القوائم المالية.

و في حالة معارضة الإدارة اللجوء إلى التأكيدات من طرف الغير فيجب على المدقق دراسة أسباب هذا الرفض إذا كانت مؤسسة، و في حالة العكس فانه يضع الاستنتاجات في تقريره، كما يدرس المدقق كيفية إرسال التأكيدات مفتوحة أو مغلقة بما يتناسب و أهدافه.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015، ص 188.

2.3. إجراءات خاصة يجب الانتباه لها

يجب على المدقق أن يولي اهتمام خاص ببعض الإجراءات و لعل أهمها :

التحقق من صحة القوائم المالية الافتتاحية للسنة الأولى من عهدته و تطابقها مع القوائم المالية الختامية للفترة السابقة لتعيينه، و غياب أخطاء جوهرية، وكذا عدم و جود تغييرات في طرق العرض، التقييم و الإفصاح، و كذا التطرق إلى رأي المدقق السابق في القوائم المالية.

كما يتعين على المدقق التأكد من احترام المنشأة للقوانين و التنظيمات و التشريعات و في حالة و جود خرق لها يعلم الأجهزة الإدارية للمنشأة لاسيما مجلس الإدارة، و يتعين عليه كذلك أن يتحلى باليقظة و الحذر تجاه تواجد الشك حول استمرارية استغلال المنشأة.

3.3. التأكد من تناسق الحسابات

يجب على المدقق وضع إجراءات إضافية مستقلة على إجراءات تقييم خطر الأخطاء الجوهرية تمكن من :

- فحص القيود المحاسبية المهمة و الخاصة بالإغلاق،
- مقارنة القوائم المالية الختامية مع الوثائق المحاسبية القاعدية،
- فحص مدى تطابق القوائم المالية مع المعايير المحاسبية المتبعة.

" تعتبر الملاحق من ضمن القوائم المالية و عليه يجب على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية كما و كيفا للتأكد من أن المعلومات المقدمة صادقة"[1].

4.3. تقييم مدى كفاية أدلة الإثبات

إن العناصر المجمعة من طرف المدقق خلال تأديته لمهمته قد تؤدي به إلى تعديل طبيعة أو رزنامة أو مجال إجراءات التدقيق المبرمجة و ذلك عند وجود تباين بين المعلومات المحصلة و المعلومات التي أعدت الخطط و التوقعات على أساسها.

و يقوم المدقق بتقييم كفاية العناصر المجمعة و ذلك من أجل التقليص من أخطار التدقيق إلى أدنى مستوياتها، و في هذا الإطار يأخذ المدقق بعين الاعتبار العناصر التي تعزز مصداقية القوائم المالية و العناصر التي تنقص من شأنها كذلك.

[1] Elisabeth Berlin et Cie, Op cit. P.670.

في حالة حصول المدقق على عناصر غير كافية و لم ترقى ليؤسس عليها رائيه أي لم تتخطى عتبة الدلالة، ففي هذه الحالة يقوم المدقق بتجديد البحث على عناصر مكملة، " و إذا ما عجز المدقق على جمع قدر كافي من العناصر ليبني عليها رأيه فأنه يبدي رأي متحفظ أو يرفض المصادقة"[1].

يتم خلال هذه المرحلة استعمال كم هائل من السندات الكتابية أو غيرها من اجل تدوين الملاحظات و الاستنتاجات المتوصل إليها أثناء القيام بالتدقيق.

4. المرحلة الرابعة : إنهاء المهمة و إعداد التقرير النهائي

تنتهي مهمة التدقيق بـ:

- مراجعة الأحداث أللاحقة للإقفال،
- الاتصال بهيئات الحوكمة و التسيير.

و خلال هذه المرحلة النهائية يحصل المدقق على رسالة تأكيد من طرف الإدارة، و التي ترد إليه في حالة ما إذا عجز المدقق على جمع أدلة إثبات كافية و مناسبة على المظاهر ذات الدلالة و الخاصة بإعداد القوائم المالية، ليتمكن في النهاية من اصدر التقرير النهائي.

1.4. مراجعة الأحداث اللاحقة للأقفال

بعد إقفال القوائم المالية يمكن أن يعاين المدقق أن كان هناك أحداث تستوجب الاعتراف بها أو الإفصاح عنها إلى الهيئة التي تعرض عليها الحسابات السنوية للمصادقة تدعى بالأحداث اللاحقة للأقفال، و يقع على عاتق المدقق دراسة أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية و على تقريره.

و هناك نوعين من الأحداث التي تلي عملية الإقفال:

أحداث تأتي بين تاريخ إقفال القوائم المالية و تاريخ إصدار تقرير المدقق، و أحداث تأتي بعد إصدار التقرير، و يتم معالجة هذه الأحداث حسب المرجعية التي يستدل بها المدقق و لكن المعمول به حسب معايير التدقيق الدولية هو كالأتي:

[1] Elisabeth Berlin et Cie, Op. cit., P.671.

1.1.4. أحداث تأتي بين تاريخ إقفال القوائم المالية و تاريخ إصدار تقرير محافظ الحسابات

قد يحصل محافظ الحسابات على معلومات حول أحداث وقعت بعد تاريخ إقفال القوائم المالية و لها تأثير على الوضعية المالية للمنشأة و بالتالي على مركزها المالي ، قبل إصدار تقريره، فإنه يقوم بتقييم أثر هذه الأحداث على القوائم المالية، و إنطلاقاً من تقييمه يقرر ما إذا إستلزم ذلك تعديل في القوائم المالية أو مجرد إفصاح على المعلومة في الملاحق.

2.1.4. أحداث تأتي بعد إصدار تقرير محافظ الحسابات

" لا يوجد على المدقق أية مسؤولية لأداء إجراءات أو عمل أية إستفسارات فيما يتعلق بالقوائم المالية بعد تاريخ تقريره، بينما في الفترة من تاريخ تقريره حتى تاريخ صدور القوائم المالية فمسؤولية إبلاغه بالوقائع التي قد تؤثر على القوائم المالية قد تقع على الإدارة، و في حالة حدوث ذلك أي معرفته من الإدارة بوجود أحداث تؤثر على بشكل جوهري على القوائم المالية فعليه إتخاذ الإجراء المناسب في ظل تلك الظروف و الذي قد يتبع بتقرير تدقيق جديد"[1].

أما إذا حصل محافظ الحسابات على معلومات حول أحداث وقعت بعد تاريخ إقفال القوائم المالية و لها تأثير على الوضعية المالية للمنشأة بعد إصدار تقريره فإنه يقوم كذلك بتقييم أثر هذه الأحداث على القوائم المالية.

و بعد ذلك يقرر محافظ الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية تستلزم تعديل أو إفصاح على المعلومة في الملاحق. ففي حالة ما إذا كانت القوائم المالية قد تم نشرها يستوجب على محافظ الحسابات التأكد من وصول القوائم المالية المصححة أو الإفصاح على المعلومة إلى مستعملي القوائم المالية.

و في ما يلي جدول يلخص تصرف المدقق تجاه الأحداث التي تلي الإقفال:

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 91.

جدول رقم 1-1 : الحالات الخمس التي يمكن أن تواجه المدقق في أحداث ما بعد الإقفال

متى يعلم المدقق بالحدث	بين تاريخ الإقفال و تاريخ إعداد القوائم المالية	بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ إمضاء تقرير التدقيق	بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ إمضاء تقرير التدقيق	بين تاريخ إمضاء تقرير التدقيق و تاريخ المصادقة على الحسابات من طرف الجمعية العامة	بين تاريخ إمضاء تقرير التدقيق و تاريخ المصادقة على الحسابات من طرف الجمعية العامة
يستوجب عمليات إضافية	نعم	نعم	نعم	لا	لا
تاريخ الحدث	بين تاريخ الإقفال و تاريخ إعداد القوائم المالية	بين تاريخ الإقفال و تاريخ إعداد القوائم المالية	بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ إمضاء التقرير	بين تاريخ الإقفال و تاريخ إعداد القوائم المالية	بعد تاريخ إعداد القوائم المالية
نقاط المراقبة	إذا كان هناك أثر على القوائم المالية : معالجة محاسبية مناسبة ليس وجود أثر: إعطاء معلومات للجمعية العامة	إذا كان هناك أثر على القوائم المالية : معالجة محاسبية مناسبة ليس وجود أثر: إعطاء معلومات للجمعية العامة		إذا كان هناك أثر على القوائم المالية : معالجة محاسبية مناسبة ليس وجود أثر: إعطاء معلومات للجمعية العامة	
معلومات / تدخلات	في غياب معالجة محاسبية، يطلب من الإدارة تعديل القوائم المالية في غياب المعلومات يطلب من الإدارة تزويدها		إخطار الإدارة بإعلام الجمعية العامة		إخطار الإدارة بإعلام الجمعية العامة
اثر على الرأي	في حالة رفض الإدارة تعديل القوائم المالية و إعطاء المعلومات يتم الإفصاح عن النتائج في التقرير	في حالة امتناع المسيرين على إدراج معلومات إضافية يتم الإفصاح من خلال تقرير المدقق	في حالة امتناع المسيرين على إدراج معلومات إضافية يتم الإفصاح من خلال تقرير المدقق	في حالة امتناع المسيرين على إعداد قوائم مالية جديدة و على إدراج معلومات إضافية يتم الإفصاح من خلال تقرير المدقق حيث يتم من أجل ذلك إعداد تقرير جديد	في حالة امتناع المسيرين على إدراج معلومات إضافية يتم الإفصاح من خلال تقرير المدقق إلى الجمعية العامة

المصدر :

Elisabeth Berlin et Cie, Manuel Comptabilité & Audit, BERTI Edition, Algérie, 2013, P.673.

2.4. المعلومات الواجب تقديمها لمجلس الإدارة :

يجب على المدقق أو المدققين حسب الحالة أن يخبر مجلس الإدارة و ما يحل محله من أشكال تسيير المنشآت حسب طبيعة كل دولة بما يلي :

- البرنامج العام للمهمة و المعاينات المختلفة التي قام بها،
- التعديلات التي يراها مناسبة أو لازمة للحسابات أو الوثائق المحاسبية الأخرى، مع ابداء الملاحظات التي يراها مناسبة حول طرق التقييم المنتهجة،
- الأخطاء و الهفوات التي تم اكتشافها،
- الاستنتاجات التي قادتهم إليها و التصحيحات اللازمة و المقارنة مع الفترة الماضية.

3.4. إصدار تقرير التدقيق :

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، حيث يقوم بأعداد تقرير يتضمن الملاحظات، التحفظات و الاستنتاجات التي و صل إليها و يوجهه إلى الجمعية العامة أو الجهاز الذي يفحص الحسابات السنوية للمنشأة و يصادق عليها، و لتقرير المدقق عدة أبعاد نذكر منها:

- الشكل : " يجب أن تتوفر في التقرير شروط معينة من حيث الشكل و المحتوى حتى يتحقق الغرض منه"[1]، حيث يجب صياغة تقرير المدقق حسب ما ينص عليه القانون التجاري و قانون المهنة لكل دولة "،

- الغرض : وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل و إيصال المعلومات و رأي المدقق بشكل واضح و مفهوم و موثوق به إلى كل جميع المستفيدين"[2]،

- المضمون: " يجب أن يتضمن تقرير المدقق على جزئين، الجزء الأول يتضمن الحقائق الثابتة التي تمثل الإطار الذي تم في نطاقه التدقيق و الجزء الثاني يتضمن رأي المدقق"[3].

و هناك ثلاث أنواع أساسية من الآراء المتضمنة في تقرير المدقق :

1.3.4. المصادقة دون تحفظ

يصادق المدقق على الحسابات دون تحفظ عندما يتوصل بناءا على المعاينات و الاجتهادات التي قام بها خلال عملية التدقيق تمكنه من الحصول على نسبة ضمان مرتفعة و

[1] إيهاب نظمي و هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 84.
[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 233.
[3] إيهاب نظمي و هاني العزب، مرجع سبق ذكره، ص 84.

ليس مطلقة نسبية التدقيق و حدوده و حدود الاتفاقية التي تربطه بالمنشأة بأن الحسابات في مجملها لا تحتوي على أخطاء جوهرية.

2.3.4. المصادقة بتحفظ

يعلن المدقق على المصادقة بتحفظات على أساس الرفض عندما :

- يكتشف خلال تدقيقه أخطاء جوهرية و لم تصحح،
- عندا يكون اثر الأخطاء الجوهرية على الحسابات موضح بشكل كافي،
- يكون التعبير على التحفظات كافي بحيث يمكن مستعملي تقرير المدقق من الوقوف على أثار هذه التحفظات على الحسابات.

و يتعين على المدقق قياس أثر هذه التحفظات على المركز المالي بصفة دقيقة، وفي حالة عدم التمكن من ذلك يذكر في تقريره سبب عدم تمكنه من ذلك.

و يعلن المدقق على المصادقة بتحفظات محددة :

- عندما يستحيل عليه تفعيل كل إجراءات التدقيق اللازمة لتكوين رأي حول القوائم المالية،
- عندما يكون لتحديد الإجراءات أثار مؤكدة،
- عندما يكون ذكر التحفظات كافي لكي يكون مستعملوا القوائم المالية أحكام مؤسسة.

3.3.4. رفض المصادقة

" يبدي المدقق رأياً سلبياً أو عكسياً إذا أكمل عملية التدقيق و وصل إلى أن القوائم المالية التي قام بتدقيقها مضللة و أن التحريف فيها كان جوهرياً، و أن هناك إختلاف بين الإدارة والمدقق حول السياسات و المبادئ المحاسبية المطبقة على القوائم المالية"[1] يرفض المدقق المصادقة عندما يكتشف خلال عملية التدقيق أخطاء جوهرية و لم يتم تصحيحها و عندما :

- إما أن يكون أثر الأخطاء الجوهرية على الحسابات غير محدد بوضوح،
- و إما أن يكون التحفظ لوحده لا يمكن مستعملوا القوائم المالية من إطلاق حكم.

و على المدقق حين يرفض المصادقة أن يعطي مقادير محسوبة لأثر التحفظات لوجود أخطاء جوهرية على الحسابات و ذلك قدر الإمكان.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 251.

و يرفض كذلك المدقق المصادقة عندما لا يتمكن من توظيف كافة إجراءات التدقيق اللازمة لبناء رأي حول القوائم المالية و عندما :

- إما أن يكون أثر تحديد استعمال الإجراءات على الحسابات غير محدد بوضوح،
- و إما أن يكون التحفظ لوحده لا يمكن مستعملوا القوائم المالية من إطلاق حكم.

و يمكن للمدقق أن يرفض المصادقة لوجود شك عندما يستحيل تكوين رأي لوجود شكوك متعددة و عدم إمكانية قياس أثرها على الحسابات. كما يرفض المدقق المصادقة على الحسابات عندما يتأكد أن استمرارية الاستغلال غير ممكنة و أن القوائم المالية لم يتم إعدادها بقيم تصفية.

المطلب الثالث : أدوات التدقيق

يستخدم المدقق مجموعة كبيرة من أدوات و تقنيات التدقيق، " الاستعمال الأمثل لهذه الأدوات يمكن المدقق من تأدية مهمته على أحسن وجه و بسرعة أكبر"[1]، يمكن تبويب هذه الأدوات في أربع مجموعات رئيسية هي :

- أدوات جمع المعلومات،
- الأدوات الوصفية،
- أدوات التشخيص،
- تقنيات المصادقة.

1. أدوات جمع المعلومات:

تقنيات تجميع المعلومات الأكثر استعمالاً و ذلك خلال كل مراحل عملية التدقيق هي:

1.1. المقابلة :

تنقسم مقابلات التدقيق بدورها إلى ثلاث مراحل أساسية هي :

1.1.1. تحضير المقابلة:

و تنقسم الى ثلاث أجزاء هي :

[1] Gérard valin et Cie, Op cit., P 178.

أ - أخذ موعد:

و يتم أخذ موعد مسبق من أجل ضمان حضور الشخص أو الأشخاص المراد مقابلتهم و يستحسن ذكر ساعة و المدة التقديرية للمقابلة.

ب - التعرف على الشخص المراد مقابلته:

على المدقق أن يحاول تجميع أكبر قدر ممكن من المعلومات المهنية حول الشخص المراد مقابلته حيث سيمكنه ذلك من الإحاطة بهذا الشخص.

ت - التحضير للموضوع و أدواته:

إن أول إجراء يجب أن يقوم به المدقق على سبيل التحضير للمقابلة هو قراءة و فهم محتوى الملف الدائم و المتعلق بموضوع المقابلة. فمن الضروري التحديد المسبق للأهداف المراد تحقيقها.

من الأخطاء الشائعة أن يرغب المدقق في تغطية مجال كبير جدا بمقابلة واحدة، ففي غياب قائمة أسئلة مفصلة يجب عليه تحضير دليل للمقابلة.

2.1.1. تسيير المقابلة:

يجب إبراز الهدف من المقابلة و مدتها بصفة مسبقة و ذلك يجعل الطرف المراد مقابلته يتفرغ طيلة المدة أو يحدد مسبقا المدة الممكن أن يتفرغ خلالها.

و خلال المقابلة يجب على المدقق أن يركز على تفاصيل سيرها و يستمع بإمعان إلى أجوبة الشخص المقابل و طلب أمثلة على كل تصريح و طلب رأيه كذلك، كما يجب التذكر دائما بأن المدقق هو من يسير المقابلة و ليس العكس و ذلك إشارة إلى تجنب الخروج عن الموضوع و الإطالة في جانب واحد من المقابلة.

3.1.1. ما بعد المقابلة:

يجب على المدقق حين انتهاء المقابلة تفريغ محتوى ملاحظاته، " فالمقابلات المتتالية من شأنها أن لا تترك الوقت الكافي للمدقق فيمكن أن يضيع بعض من استنتاجات المقابلة "[1].

[1] Gérard valin et Cie, Op cit, P 178.

2.1. الملاحظة و المشاهدة :

إن المقابلة غير كافية لفهم الظواهر المدروسة فيجب رؤية الوثائق و العلاقات التي تقوم بينها.

من المجدي بعد إجراء مقابلة تم فيها وصف إجراء معين طلب مثال ثم الانتقال إلى متابعتها.

الملاحظة المباشرة مصدر معلومات جد مهم، فالمدقق الذي يمارسها يتوصل إلى معاينات غير مسبوقة أو لا يمكن التوصل إليها عن طريق الإجراءات الأخرى.

3.1. قائمة الاستقصاء:

يلجاء المدقق في بعض الحالات إلى طرح الأسئلة بالاعتماد على قائمة معدة مسبقاً، "معتمدين على طرح أسئلة تخص جملة من الأنظمة الفرعية للنشاط داخل المؤسسة في شكل جداول"[1] و هناك عدة أنواع من الأسئلة تخص كل وظائف المنشأة، أهمها :

- أسئلة مفتوحة أو مغلقة،
- أسئلة قصيرة و موجزة،
- أسئلة اختيارية،
- اسئلة حول الرقابة الداخلية.

4.1. المعاينة :

تعتبر المعاينة من أهم الأدوات في التدقيق حيث تهدف المعاينة إلى جمع أدلة التدقيق، و هي جد مهمة و لا تنقص من شأن التدقيق، " لم يعد ممكناً في ظل الظروف الحالية لنمو المشروعات الإقتصادية أن يقوم المراجع بمراجعة شاملة و تفصيلية و حتى أن تلك المراجعة الشاملة لن توفر للمراجع تأكد مطلق بخصوص صدق و دقة القوائم المالية لإحتوائها هي الأخرى على الكثير من عناصر التقدير الشخصي"[2].

و تتم عملية التدقيق بالمعاينة بثلاث مراحل أساسية :

1. تحديد حجم العينة و إختيار مفرداتها،
2. فحص و مراجعة مفردات العينة،
3. تقدير متغيرات المجتمع من واقع نتائج فحص العينة.

[1] محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006، ص 161.
[2] عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2014، ص 14.

و هناك نوعان من المعاينة :

1. المعاينة الإحصائية : تتم بالإعتماد على الأساليب و الأدوات الإحصائية التي قدمتها نظرية العينات الإحصائية.
2. المعاينة غير الإحصائية : تتم كلية بالإعتماد على التقدير الشخصي للمدقق.

" في حالة المعاينة غير الإحصائية لا يمكن قياس أخطار المعاينة أما المعاينة الإحصائية فإنها تعتمد على نظرية الإحتمالات و غيرها من النظريات الرياضية في التوصل إلى تقدير كمي لأخطار المعاينة"[1].

2. الأدوات الوصفية:

هناك أربع أنواع متكاملة من الأدوات الوصفية :

1.2. الهياكل التنظيمية

إن تجميع الهياكل التنظيمية من طرف المدقق أمر مهم جدا يمكنه من فهم العلاقات و تداخلها بين الموظفين و تحديد المسؤوليات، فالمدقق مطالب ليس فقط بجمعها بل و تحيينها و وضع التعليقات التي يراها ضرورية.

2.2. دليل الإجراءات

رغم أن دليل الإجراءات متوفر في المنشأة و يمكن الاطلاع عليه في كل وقت إلا أن استغلاله أمر معقد و يحتاج إلى وقت طويل فيستحسن اللجوء إلى الأشكال البيانية.

3.2. الأشكال البيانية:

الأشكال البيانية من أهم الوثائق و أكثرها شيوعا فقد تم إخضاعها للتوحيد و أصبح هناك إجماع على معنى كل شكل، وأصبحت تستعمل لربح الوقت و الدقة و الاختصار.

4.2. شبكة تحديد المهام :

هذه الوثيقة تكمل كل الأدوات المذكورة سابقاً، فهي تعرض كل المهام و الوظائف الموجودة في المنشأة، فيمكن أن تأخذ شكل جدول يحتوي كل عمود فيه عل ما يلي :

- العمود الأول : تقسيم العمليات،

[1] عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 16.

- العمود الثاني : طبيعة العملية،
- العمود الثالث: التصريحات،
- العمود الرابع : الرقابة،
- .....

الجدول رقم 1-2 : شبكة فصل المهام

	الطبيعة	مسئول البريد	مسئول المشتريات	المحاسب	المسير	المدير	غير منجز
الوظائف		أ	ب	ت	ث	خ	
استقبال	و						
تسجيل	و						X
مواجهة الفواتير بسندات الاستقبال	س		X				
مراقبة الفواتير	س		X				
تسجيل محاسبي	س		X				
الأمر بالصرف	م			X			
إعداد الشيكات	أ				X		
إمضاء الشيكات	و			X			
إرسال الشيكات	س					x	
				X			

المصدر
Gérard valin et Cie, CONTROLOR ET AUDITOR, PARIS FRANCE, DUNOD, 2006, P 184

3. أدوات التشخيص:

تستعمل أدوات التشخيص أو أدوات التعرف على المنشأة عادة في المرحلة التحضيرية من مراحل عملية التدقيق و تتمثل في التقنيات التالية:

- تحليل المعلومات،
- البحث على المؤشرات،
- استعمال نسب التحليل المالي،
- الفحص التحليلي،
- الرقابة الجوهرية.

4. تقنيات المصادقة

يستعمل المدقق العديد من التقنيات تمكنه من الحصول على تأكيد معقول على صحة المعلومات التي تعطيها المنشأة.

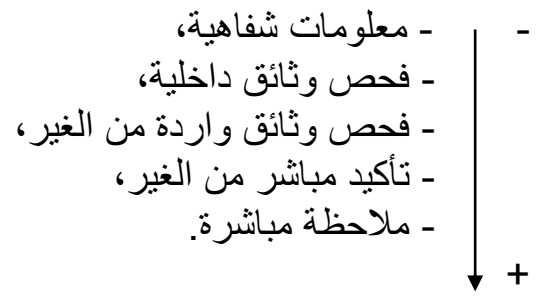
1.4. التحقق من صحة المجاميع :

يتمثل هذا الإجراء في التأكد من صحة العمليات المحاسبية من جمع و ضرب و قسمة و كذلك مطابقة أرصدة الإغلاق لكل فترة مع الأرصدة الافتتاحية. و رغم أن كل البرامج المستعملة في وقتنا من طرف المنشآت هي برامج آلية إلا أن خطر حدوث أخطاء رغم ضئالته يبقى وارد.
إلا أنه لا يمكن القيام بكافة الحسابات و لكن يمكن إعادة حساب التكلفة، أو الاهتلاكات، و معدل دوران المخزون إلى غير ذلك.

2.4. مراقبة الوثائق :

يبحث المدقق على أدلة إثبات للمصادقة على أرصدة الحسابات، و يتعين عليه ذكر بعض المراجع الواردة من مصادقات خارجية، فقوة الأدلة تتزايد وفق المنحنى التالي :

الشكل رقم 1-2 : منحنى تزايد قوة الأدلة



المصدر :
Gérard valin et Cie, CONTROLOR ET AUDITOR, PARIS FRANCE, DUNOD, 2006, P 186

على المدقق أن يتبع كل الإجراءات المتعلقة بمراقبة الوثائق التي تستوجب مراقبتها من كل الزوايا : القانونية، الرياضية، المحاسبية، و تناسبها مع الوثائق الأخرى.

3.4. تأكيدات الغير:

أن تأكيدات الغير لها أكبر قوة أثبات من التقنيات الأخرى المستعملة من طرف المدقق، و أهم من يقصد بهم " الغير " هم :

- العملاء،
- الموردون،
- البنوك،
- المحامون،
- ...

أما المعلومات التي تطلب للتأكيد تتمثل عادة في:

- رصيد الحساب في تاريخ معين،
- عملية معينة،
- منازعات حالية،
- إمضاءات مصرح بها،
- ...

و يمكن أن تكون طلبات المصادقات على أرصدة معلن عنها، أو دون ذكر الرصيد و طلبه من عند العميل، كما يمكن أن يكون الطلب مباشر أو غير مباشر، كما يكون بواسطة المنشأة أو مباشرة من العميل، و يتوقف ذلك على إستراتيجية المدقق.

و رغم تحلي التدقيق بأدوات و تقنيات مميزة يستعملها لبلوغ أهدافه، إلا أنه لم يلاقي الرضا من قبل كل مستعمليه محدثا بذلك فجوة تدعى فجوة التوقعات.

المبحث الثالث : فجوة التوقعات و كيفية تضييقها

تعتبر فجوة التوقعات من أهم المشاكل التي يواجهها التدقيق و يهتم بها الباحثون على حد السواء لما لها من أهمية قصوى حيث يعتبر التقليص من هذه الفجوة من الأولويات لكي تستعيد مهنة التدقيق مكانتها و منزلتها و لكي تواجه أزمة الثقة تجاه المجتمع " فلقد إعترف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بوجود تدني في مستوى جودة أداء

التدقيق في بداية السبعينات من القرن العشرين أدى إلى ظهور فجوة التوقعات في التدقيق"[1].

المطلب الأول: مفهوم فجوة التوقعات

هناك عدة تعاريف لفجوة التوقعات، و لعل أكثرها تداولاً تعريف فجوة التوقعات " على أنها الفجوة بين توقعات مجتمع التدقيق و أداء المدققين كما يدركه المجتمع "[2].

و يظهر هذا التعريف أبعاد فجوة التوقعات و التي تضع هذه الفجوة بين ما هو كائن أي أداء المهنة و المتمثل أساساً في تقرير المدقق و بين ما يجب أن يكون أي توقعات المجتمع و ما ينتظره من مهنة التدقيق.

و ينطوي على هذه المقاربة تباين الأهداف و تأثرها ببعض العوامل الذاتية، فلكل طرف أهداف ، كما أن المجتمع متكون من أطياف عديدة قد لا يدرك بعضها واجبات و مسؤوليات المدقق، مما يجعل لهذه الفجوة عدة أبعاد، " في دراسة أجراها Arnya N. et Ferris k. سنة 1984 على عينة من المدققين و المحاسبين بشركات تجارية أتضح أن كلا المجموعتين تدركان أن هناك تناقض بين متطلبات الشركات التي يعملون بها من ناحية و الاعتبارات المهنية التي تفرضها مهنتهم من جهة أخرى"[3].

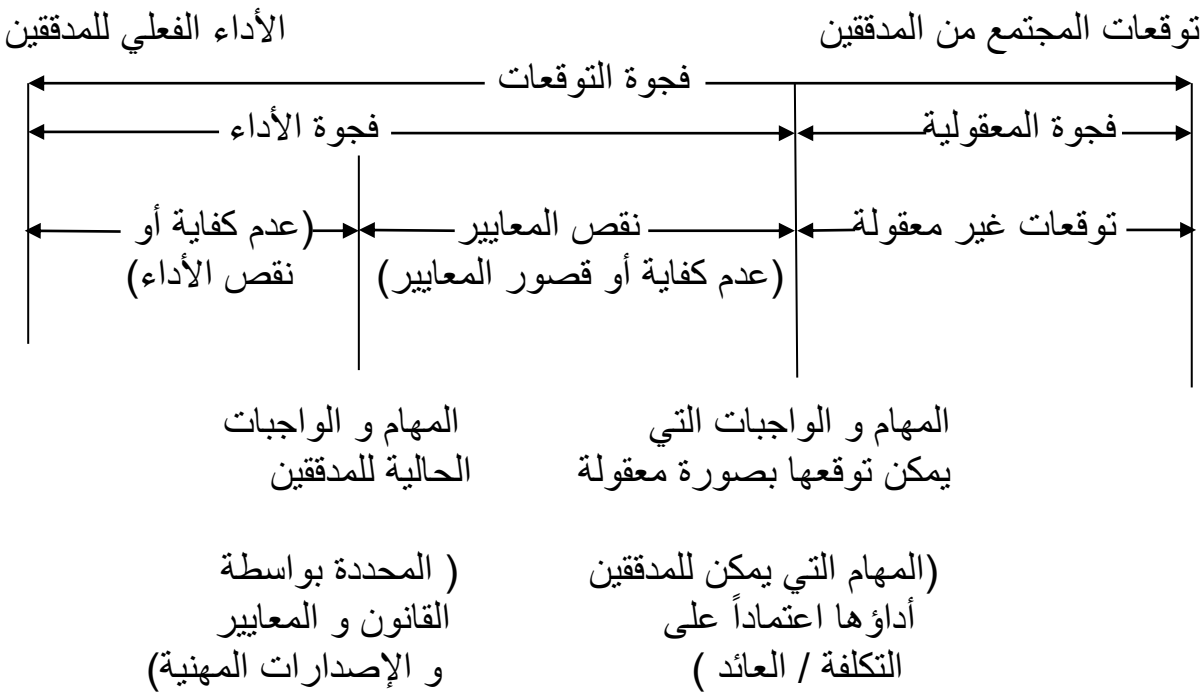
و يبين الشكل التالي الزوايا المتعددة التي يمكن أن نتطرق إليها لمعالجة فجوة التوقعات :

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 297.

[2] PORTER Brenda, An ampirical study of the audit expectation performance GAAP, accounting and business research, Winter, vol 42, 1993, P49.

[3] عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 421.

شكل رقم 1-3 : هيكل فجوة التوقعات بمكوناتها كما وضعها بورتار Porter



المصدر : محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر 2011، ص 22

أظهر هذا الشكل الزوايا التالية لفجوة التوقعات:

- الاختلاف بين المدقق و المجتمع في نطاق واجبات و مسؤوليات المدققين كما تحددها القوانين المختلفة و الهيئات المهنية،
- التباين في الأداء المهني للتدقيق من حيث الجودة و معايير الأداء عن الأداء المتوقع تحقيقه،
- الاختلاف في أهداف التدقيق بين مهنة التدقيق و المجتمع.

و بناء على الهيكل الافتراضي الذي وضعه Porter و الذي وضع من خلاله مكونات فجوة التوقعات، حيث قسمها إلى المكونات التالية:[1]

1. فجوة المعقولية : و تتمثل في الفجوة أو الفرق بين توقعات المجتمع من المراجعين، وما يستطيع المراجعون انجازه بصورة معقولة (الأداء المعقول للانجاز).
2. فجوة الأداء : و تتمثل في الفجوة أو الفرق بين ما يتوقع المجتمع انجازه بصورة معقولة من المراجعين. وتنقسم فجوة الأداء بدورها إلى قسمين هما :

[1] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 21.

أ. الفجوة بين المهام التي يمكن توقعها بصورة معقولة من المراجعين، و المهام الحالية للمراجعين كما يتم تعريفها بواسطة القانون و المنظمات المهنية و المعايير و الإصدارات المهنية و يطلق على هذا المكون نقص المعايير، " فقد أشارت إحدى الدراسات (Porter and Wthorpe, 1985) الخاصة بفحص الواجبات المتوقعة بشكل معقول من المراجعين إلى أن هناك أكثر من النصف بقليل منها تعتبر واجبات قائمة، أما باقي الواجبات و عددها يتوقع عدم أدائها على إعتبار أنها ليست مطلوبة من المراجعين"[1].

ب. الفجوة بين المعايير المتوقعة للأداء الفعلي للمراجعين، و يطلق على هذا المكون عدم كفاية أو قصور الأداء.

و بناءا على هذه المكونات يمكن القول أن فجوة التوقعات هي وليدة العديد من الاطراف و العناصر و في ما يلي ذكرها.

المطلب الثاني: أسباب فجوة التوقعات

إن تشخيص الداء هو المرحلة المهمة و التي تسبق مرحلة وضع الدواء و بالتالي بات من الضروري تشخيص الأسباب التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات أو ساعدت على اتساعها و ذلك من أجل تحديد المسئوليات بدقة ثم معالجة هذه الأسباب و تحديد سبل القضاء عليها أو على الأقل التقليص منها أو من حدتها، " المسؤولية عن تلك الفجوة هي مسئولية مشتركة بين مدققي الحسابات و البيئة المحيطة بعملية التدقيق"[2]، و في ما يلي أهم الأسباب التي تطرق إليها الباحثون و التي شخصوها لهذه الظاهرة.

1. الاختلاف حول الدور الذي يلعبه التدقيق في المجتمع

إن دور المدقق في المجتمع غير واضح و ليس هناك رؤية موحدة حول هذا الدور، " فهناك من مازال يعتقد أن المدقق مسئول على إعداد القوائم المالية و يضمن دقتها " [3]، و هذه الاعتقادات الخاطئة سوف تؤدي بطبيعة الحال إلى حالة خذلان لدى هذا المجتمع كون هذه التوقعات غير واضحة و غير واقعية و لا يمكن تحقيقها، فالنتيجة باتت ظاهرة للعيان بأنها سلبية.

و هناك مؤشر أخر في المجتمع يدل كذلك على عدم وضوح دور المراجع، فالعديد من المستثمرين لا يلجئون إلى خدمات التدقيق إلا إذا كانت مشاريعهم تعاني من مشاكل مالية، أو عسر مالي.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال و الفساد، مرجع سبق ذكره، ص 84.
[2] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره ، ص 298.
[3] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره ، ص 23.

2. الشك في استقلالية المدقق :

يتوقع المجتمع بصفة عامة و مستعملو القوائم المالية بصفة خاصة بأن المدقق مستقل و يحافظ على هذه الاستقلالية عند تأديته لمهامه، باعتبار أن الاستقلال هو سبب وجود المدقق و العلة في اللجوء إليه، " فإذا شك المجتمع المالي في إستقلال المدققين فإن أرائهم لا تكون لها قيمة "[1] و بالتالي فالمهنة ستفقد قيمتها في المجتمع بل سبب و جودها في المجتمع إذا فقدت استقلاليتها.

و هناك العديد من التأثيرات التي تجعل المجتمع يطرح تساؤلات كثيرة حول هذه الاستقلالية، مثل شراسة المنافسة بين مكاتب التدقيق، تعدد الخدمات التي يقدمها مكاتب التدقيق بالإضافة إلى خدمة التدقيق، بالإضافة إلى البحث الدائم من طرف المنشات للآراء التي تناسبها.

فهناك من الباحثين من يرى بأن المنافسة بين مكاتب التدقيق تؤدي بل تجعل من الصعب على المدققين المحا فضة على استقلالهم، في حين يرفض الباحثون الآخرون هذا الطرح و يفندونه و يدفعون بأن الخوف من فقدان العميل يقابله دائما الخوف من فقدان السمعة يل الخوف من المسألة.

3. مدى مسئولية المدقق على اكتشاف الأخطاء و الغش و التصرفات الغير قانونية:

إن مسئولية المدقق عن اكتشاف الأخطاء و الغش و التصرفات الغير قانونية من أهم أسباب تفاقم فجوة التوقعات لدى المجتمع، فقد أظهرت عدة دراسات منها دراسة GAY و SCHELLUCH سنة 1997 " بأن المدقق مسئول بالنسبة للمجتمع على اكتشاف كل حالات الغش الهامة و ذلك بنسبة 79،9 % "[2].

و يمكن تقسيم الانتقادات الموجهة إلى مهنة التدقيق و المرتبطة بفجوة التوقعات إلى ثلاثة أنواع كما يلي :

النوع الأول : الإفلاس

قد تتعرض المنشأة إلى الإفلاس دون سابق إنذار و بعد إعداد قوائم مالية دون مشاكل تذكر.

النوع الثاني : الغش

قد تتضمن الحسابات أخطاء جوهرية متعمدة في الحسابات و لا يكتشفها التدقيق.

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره ، ص 299.

[2] Gay G., Schelluch P., and Reid I., User Perception of the Auditing Responsabilities for the prevention, Detection and Reporting of Fraud, other Illegal Acts and Error, Australian Accounting Review, May 1997, P51.

النوع الثالث : الخطاء

قد يبالغ في تقييم الأصول أي يتم تضخيمهم أو يتم تحفيظ قيمة الخصوم و الالتزامات في القوائم المالية على طريق الخطاء أو لقصور في التقدير.

و لا شك أنه يمكن اتخاذ إجراءات للتقليل من حدوث الأخطاء و الوقوع في حالات الغش، و لكن لا يمكن استئصال الأسباب الثلاثة السابقة بصفة نهائية أو كلية، فيمكن لرأس مال الشركة أن يتدهور بشكل سريع و مفاجئ دون التنبؤ لذلك، كما أنه لا يمكن اكتشاف و التعرف على كل حالات الغش و التواطؤ بالنظر إلى حدود التدقيق، فضلا على أن التقديرات قد تخلو من الدقة أو تصاب بالخطاء نظرا للتطورات الكبيرة على الصعيد التكنولوجي و التي تحدث كذلك في بيئة الأعمال.

و عليه أصبحت مهنة التدقيق في حاجة ماسة إلى برامج مستمرة للتوعية بهذه الحدود و الأخطار لفائدة مستعملي القوائم المالية، كما يمكن للمدققين أن يلعبوا دوراً مهماً في هذا الإطار.

حسب دراسة أخرى قام بها كل من Monroe و Woodliff " 74% من المساهمين، 62% من الدائنين و 52% من المديرين لديهم قناعة على ضرورة قيام المدققين بتنفيذ أعمال التدقيق بشكل يؤدي حتماً إلى الوصول إلى اكتشاف كل حالات الغش"[1]، و هذا ما يدل بدوره على القصور في رؤية المجتمع إلى المدققين و التي من شأنها أن تزيد في فجوة التوقعات لعدم واقعية هذه الأخيرة.

و لعل قرأة التصريحات المتداولة لبعض أطراف المجتمع المالي و تصفح الجرائد المالية و الصحافة المتخصصة و أرائهم حول الفضائح المالية التي شهدها العالم تدل على أن مهنة التدقيق هي من يشار إليها و هي من يوضع في قفص الاتهام حول أسباب هذه الفضائح، و أن المدقق ملزم بإكتشاف كافة حالات الغش فقد أسفرت دراسة GAY وSCHELLUCH على أن " 74% من مستخدمي القوائم المالية الخاضعين للدراسة يعتقدون أن المراجع الخارجي يجب أن يقدم تأكيد يتعلق بإكتشاف كل التصرفات غير القانونية، كما أن 80% منهم لديهم اعتقاد انه يجب على المدقق أن يقدم تأكيد يتعلق بالتصرفات غير القانونية المرتبطة بالنواحي المالية و المحاسبية في حين أن نسبة 84% يعتقدون بأنه يجب على المدقق أن يقدم تأكيد في ما يتعلق بإكتشاف التصرفات غير القانونية ذات التأثير المعتبر على القوائم المالية"[2].

و هذا يعني أن مستخدمي القوائم المالية لديهم توقعات بأن المدقق يكتشف حالات الغش و التصرفات الغير قانونية أثناء تأدية مهامه.

[1] Monroe, G.S., and Woodliff, D.R., Great Expectation : Public perception of the Auditor's role, Australian Accounting Review, November 1994, P42.
[2] Gay G., Schelluch P., and Reid I., Op.cit., P57.

4. اعتقاد مستخدمي القوائم المالية أن التقرير الإيجابي للمدقق يضمن قدرة المنشأة على الاستمرار:

خلصت أحد الدراسات إلى " أن أحد أهم أسباب فجوة التوقعات هو إفلاس الشركات دون أي مؤشرات مسبقة و دون سابق إنذار"[1]، فهذا يدل على صحة الاعتقاد السائد بأن تقارير التدقيق الإيجابية تضمن قدرة المنشأة على الاستمرار، و عند إفلاس المنشأة بعد ذلك فإ المدقق هو من يوضع في قفص الإتهام بالتقصير و الإهمال و إن كانت هذه الأحداث مفاجئة و غير متوقعة.

و في هذه الاعتقادات جانب و لو ضئيل من الصحة و لكنه لا يؤكدها، فمعايير التدقيق الدولية و التي سوف يتم التطرق إليها بالتفصيل في الفصل الموالي تنص على أن المدقق ملزم بتقييم ما إذا كان هناك تهديد للإستمرارية الإستغلال بالمنشأة و ذلك عند إقفال القوائم المالية كما تلزم المدقق بتقييم المؤشرات التي توحي بذلك، دون إلزامه بالتنبؤ بالأحداث المستقبلية الغير متوقعة، و بالتالي فإنه لا يوجد ما يلزمه أن يقد تأكيد صارم على إستمرارية الإستغلال بالنسبة للمنشأة.

" أظهرت التجارب في مختلف دول العالم بأن العديد من المنشآت قد أفلست دون أن تكون هناك إشارة لذلك من طرف المدقق عند صياغته لتقريره أو إنذار أو تحذير مما يوحي بوجود قصور لدى المدققين"[2]، و هذا يطرح التساؤل حول نجاعة معايير التدقيق و كفاءة المدققين في فهم الظواهر الإقتصادية التي تتعدى الأبعاد المالية.

و ما سبق يظهر جانب من التباين بين ما يتوقعه المجتمع و ما يقدمه التدقيق وفق الأداء المقبول و المعايير المهنية المتوفرة و التي يحتكم إليها معظم دول العالم، مكوناً بذلك سببا من أسباب فجوة التوقعات.

5. الإتصال غير الفعال في بيئة المراجعة:

لقد تمت الإشارة من قبل أن تقرير التدقيق هو وسيلة إتصال إستراتيجية بين المدقق و المجتمع حيث يتضمن رأي المدقق في القوائم المالية للمنشأة، و بهذا الرأي فهو إما يزيد من الثقة في القوائم المالية أو يحث على نزع الثقة من هذه القوائم.

و على هذا الأساس نجد هذا المجتمع المتكون من شريحة كبيرة يتصدرها المساهمون ثم العملاء و الموردون و البنوك و الدائنون إلى غير ذلك ممن يهمهم أمر المنشأة و مصيرها، كونه مرتبط بمصيرهم، بيد أن فهم تقرير المدقق ليس أمر هين لجميع أفراد هذا المجتمع، و هذا القصور في الفهم أو الإستيعاب للمعلومات الموجودة في تقرير المدقق يطلق عيها

[1] Jenkins Brian, An auditor's Guide to Brinding the Gap, Accountancy, October 1990, P22.

[2] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 31.

مصطلح " فجوة الإتصال " و التي تعتبر هي كذلك من أسباب فجوة التوقعات، و التي سوف ندرس كيفية التصدي إليها من أجل تضييق هذه الفجوة في الفصل الموالي.

" حسب بورتر فإن التوقعات يمكن أن ينظر إليها فقط بأنها معقولة إذا ما كانت متوافقة مع دور المراجع في المجتمع، و إذا كان الأداء يتماشى مع التكلفة و العائد"[1]، ففجوة التوقعات هي أمر نسبي و ليس مطلق و أي كان فيجب معالجة هذه الفجوة معقولة كانت أم غير ذلك لما لها من آثار وخيمة على الإقتصاد.

المطلب الثالث: كيفية تضييق فجوة التوقعات

إن القضاء على فجوة التوقعات ليس بالأمر الهين ، لأن هذه الفجوة مرتبطة أساساً بآراء المجتمع ووجهات نظرهم على إختلاف فئات هذا المجتمع و توجهاتهم، حيث تختلف معاني ومفاهيم النشاطات الاجتماعية التي تمارس في هذا المجتمع على غرار مفهوم التدقيق، مما أدى إلى ظهور هذه الفجوة. فالقضاء عليها يستوجب توحيد معنى و مفهوم التدقيق وهذا الأمر غير سهل بل مستحيل المنال لأنه يتطور و يخضع للتفاوض والتغيير وفق جملة من المتغيرات، وهذا بالرغم من وجود تنظيم صارم للتدقيق، فالمدققين ليسوا في موقف فعال أو مؤثر لتحديد أو تغيير حدود مسئولياتهم.
" ويرى بعض الباحثين أن فجوة التوقعات تقع في نطاق فجوة الأداء وليس فجوة المعقولية، وعليه فإنه يجب توسيع مجال مسؤوليات المراجعين"[2]، و مهما إختلفت الآراء فإنه يجب التضييق في فجوة التوقعات لتستعيد مهنة التدقيق مكانتها في المجتمع و ذلك من خلال ما يلي:

1. رفع الكفاءة المهنية للمدقق:

يتم رفع الكفاءة المهنية للمدقق أحد أهم السبل لتضييق فجوة التوقعات فإكتشاف الأخطاء و الغش و التلاعبات لا يمكن أن يكون شاملاً إلا إذا خضع لمنهجية علمية دقيقة لا مجال فيها للشك و لا للصدفة، و توفر هذه المقومات من شأنه زيادة قدرة المهنة للتصدي للمشاكل السابق ذكرها، كما يزيد من درجة الثقة لدى المجتمع لإقتناعه بمتانة هيكل المهنة و توفره على تركيبة بشرية تتمتع بكفاءة عالية.

و قد خلصت دراسة حول هذا الموضوع أنجزها الرويتع سعد بن صالح إلى و جود إتفاق في العالم حول أهمية رفع الكفاءة المهنية للمدققين، " هناك إجماع من طرف كل من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز و الإتحاد

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال و الفساد، مرجع سبق ذكره، ص 101.
[2] فاتح سردوك، أطروحة دكتوراه غير منشورة بعنوان تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة واقع و آفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص 154.

الدولي للمحاسبين على أهمية التعليم المهني المستمر بإعتباره ركيزة أساسية لتطوير الكفاءة المهنية لأفراد المهنة"[1].

فمعايير الأداء الموضوعة تجعل المدقق لا يقوم بمهمة إلا إذا كان قادراً على تطبيق هذه المعايير التي من شأنها أن تدعم كفاءته المهنية و مستوى أدائه، و هذا ما نصت عليه كل من معايير التأهيل العلمي و العملي الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، و الميثاق الدولي لأخلاقيات الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين و هو ما سوف يتم التطرق إليه بالتفصيل في الفصل الثاني من الأطروحة.

كما أن التسارع الذي يعرفه عالم المعرفة اليوم و كذا تكنولوجيات الإعلام و الإتصال يجعل المدقق مجبر على الإطلاع المستمر و الدائم و التكوين في هذه المجالات تحت طائلة عدم فهم التغيرات و عدم استيعابها مما يجعله غير قادر على تدقيق بعض الوظائف أو جلها و بالتالي يصبح غير قادر على أداء مهمته.

2. تدعيم إستقلالية المدقق :

تعتبر إستقلالية المدقق غاية صعبة المنال لكنها ممكنة، فإستقلالية المدقق هي مفهوم ذو أبعاد مختلفة فيجب أن يكون المدقق مستقل في معاملاته و في رأيه و في مظهره و في باطنه على حد السواء " ففقدان أحدهما يضعف أو يلغي الأخر"[2] ، فالمظهر يعني التحفظ بالنسبة لأعضاء المنشأة و المساهمين و الوقوف على نفس المسافة بالنسبة لهم و بالنسبة لكل المجتمع بصفة عامة و تفادي مواطن الشك و الشبهة من كالحصول على مهام الاستشارة و قبول الهدايا، أما الباطن فيعني محاربة عنصر الذاتية في إبداء الرأي أو التحيز في الرأي أو الفكر و كل التوجهات العامة و الحفاظ على صفاء الذهن و محاربة كل أسباب التحزب.

و تلعب المنظمات المهنية دوراً هاما في تعزيز إستقلالية المدقق و تدعيمها بل و الحفاظ عليها من أجل الحفاظ على المهنة برمتها.

3. الزيادة في دور المنظمات المهنية في الرقابة على المهنة و تنظيمها:

يعتبر إنشاء منظمات مستقلة كفيل بتأهيل المدقق وتدعيم إستقلاله، " حيث تلعب المنظمات المهنية دوراً في تنظيم المهنة حيث يمكنها توجيه مهنة المحاسبة و المراجعة في المسار الصحيح في الممارسة العلمية"[3]، و بفضل وجود أطر قانونية خاصة تحمي هذه

[1] الرويتع سعد بن صالح، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني، دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر وفقا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز و الإتحاد الدولي للمحاسبين، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد 4، 1999، ص 295.

[2] الصبان، محمد سمير، نظرية المراجعة و آلية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2003، ص 61.

[3] محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 42.

المنظمات المهنية و تمنحها القوة اللازمة من أجل تأطير مهنة التدقيق من الناحية العلمية و العملية و الرقابة على المدققين في مزاولة مهامهم اليومية من خلال نظام الرقابة على الجودة، و كيفية التعامل مع مختلف المواقف المهنية من خلال قواعد السلوك المهني و معايير الأداء المهني و مدى الإلتزام بها، و كيفية معالجتهم للمشاكل المطروحة مع الجمهور و مع المدققين في ما بينهم من خلال وسائل المسألة الإدارية و القانونية.

4. ترشيد توقعات مستعملي تقارير التدقيق و توسيع مسؤوليات المدقق :

يرى رواد هذه الفكرة أن أحد الحلول المقترحة لتضييق فجوة التوقعات هو تغيير طبيعة وظيفة المدقق و حدودها من أجل الوفاء بتوقعات المستفيدين من هذه المهنة.

فعدم رضا مستخدمي تقارير التدقيق هو أحد أهم أسباب وجود فجوة التوقعات، فالجمهور لديه مطالب كثيرة و توقعات كبيرة حول ما يجب أن يقدمه المدقق بخصوص الكشف عن الغش و التصرفات غير القانونية و صولاً إلى طلب تأكيد مطلق من طرف المدقق و ذلك من خلال تقريره. إن بعض هذه التوقعات تعتبر مقبولة و تدخل ضمن فجوة الأداء، وفي هذا الصدد لا مفر لأن يتحمل المدقق مسؤوليات أكبر من أجل تلبية توقعات مستعملي تقارير التدقيق و خاصة تلك المتعلقة بإكتشاف حالات الغش و الأخطاء و التصرفات الغير قانونية، في حين تبقي البعض الأخر من التوقعات غير معقولة و بالتالي تدخل ضمن فجوة المعقولية.

و لقد نصت معايير المراقبة على الجودة ISQCs 1-99، و التي سوف يتم دراستها في الفصل الموالي، على ضرورة أن تقوم المهنة بخطوات جادة في مجال توسيع مسئوليات المراجع في الأمور التي يتوقعها الرأي العام الأمر الذي يمكنه من العمل على تضييق فجوة التوقعات.

"أن الهدف الرئيسي من المعايير الدولية للرقابة على الجودة هو مساعدة مكاتب التدقيق على:

- فهم ما هو مطلوب من مكتب التدقيق بكل دقة
- تحديد الطرق و السبل لتحقيق ما هو مطلوب من مكتب التدقيق" [1].

نستنتج مما سبق أن إعلام المجتمع المالي حول دور ومسئوليات المدقق واطلاعهم على القيود الكامنة والمتأصلة في عملية التدقيق، أمام ما يطالب به من تأمين تدقيق مطلق، قد يساهم في خفض فجوة توقعات التدقيق، ولكن سيكون له تأثير محدود جدا على تضييق فجوة التوقعات، إلا إذا كان عنصرا فقط ضمن عناصر خطة استراتيجية لتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق لتلبية احتياجات المستفيدين من خدماتها، و تبقى مهنة التدقيق مطالبة أن

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronoucements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 1 P.45

تعمل جاهدة وفق خطة إستراتيجية إنطلاقاً من تكوين أكاديمي للمدققين وتأهيلهم مهنياً، حتى تستطيع أن تسمو بهذه المهنة من أجل المصلحة العامة.

5. التوعية و التحسيس بدور المدقق و طبيعته و مسؤولياته:

" يبدو أنه من المحتمل أن يكون العنصر الهام لفجوة التوقعات يتمثل في نقص التعريف الواضح لدور المراجع الأمر الذي يساهم في نقص الوعي المجتمعي"[1]، فأحد الأسباب الرئيسية لوجود فجوة التوقعات هو عدم الوعي بعمل المدقق و دوره و مسؤولياته من قبل الجمهور، بالإضافة إلى حاجتهم المستمرة و المتزايدة إلى و توقعاتهم إلى معلومات أكثر نفعية عن طبيعة و نتائج التدقيق، فضلا على حاجة مجالس الإدارة و الهيئات الرقابية و لجان التدقيق إلى معلومات أكثر تتعلق بالمحاسبة و التدقيق لتساعدهم في إعداد تقاريرهم و الضلوع بمسؤولياتهم الرقابية و الإشرافية.

يعتبر الإعلام عن دور المدقق و مسئولياته و حدودها أحد المداخل المقترحة من أجل تضييق فجوة التوقعات، فعلى مهنة التدقيق أن تدافع عن نفسها أمام الرأي العام بزيادة توعية الجمهور وذلك بأن تزيد فرص تعلم الصحفيين المؤثرين بشكل رسمي أو غير رسمي حول مهنة التدقيق و المدققين فهم يستطيعون أن يبلغوا عن الأحداث التي يوجه فيها إصبع الاتهام إلى مهنة التدقيق، كما يقع على المدققين كذلك مسئوليه عدم إثارة في غير المتخصصين توقعات أعلى مما يمكن إنجازه، وتنفيذ العمل بأسلوب يرتقي إلى التوقعات المعقولة الممكن إنجازها بالتحليل لإبراز الحقيقة.
فنحسيس الجمهور بدور ومسؤوليات المدقق مفيدا لتصحيح الأفكار الخاطئة حول مهنة التدقيق بين المستخدمين للقوائم المالية،

كما تعتبر البرامج التعليمية لمقاييس المحاسبة والمراجعة في المعاهد والجامعات أساس التكوين القاعدي بالنسبة للمدققين الناشئين، فكلما كانت هذه البرامج قوية وموافقة ومسايرة للواقع العملي لمهنة التدقيق كلما تنبئنا بسلامة فكر خريجي هذه المعاهد والجامعات، إضافة إلى الشروط المرتبطة بالتكوين المهني الميداني الذي يمكن من أخذ التجارب والتعامل معها، كما يؤهل الخريجين الذين يشتغلون كمحاسبين لدى الشركات أو كمسيرين أو مستخدمين لآراء أحسن حول المدققين و هذا يمكن من التقارب في وجهات النظر بين الأطراف المختلفة و بالتالي التضييق من فجوة التوقعات.

كما حددت معايير المراجعة الدولية ، المبادئ العامة ومسؤوليات المدقق و الرقابة على جودة أعماله و عملت الهيئات الدولية مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين على نشر هذه المعايير و كيفية تطبيقها على أوسع نطاق من أجل نشر ثقافة التدقيق و معاييره عبر كل أنحاء العالم بواسطة الأنترنت و هو ما سوف يتم التطرق إليه في الفصل الثاني.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال و الفساد، مرجع سبق ذكره، ص 101.

خلاصة الفصل :

توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن التدقيق تطور عبر الأزمنة بتطور الحياة الاقتصادية للشعوب و الأمم و قد ساهمت كل حضارة في بناء نظرية التدقيق بدءا بالحضارات القديمة أين كان التدقيق في بداياته فكان مجرد آلية تهدف إلى التأكد من صحة البيانات المالية لحساب الملاك إلى أن أصبح عملية منظمة تخضع لمنهجية علمية دقيقة فأصبح له إطاراً نظرياً يتضمن مجموعة من المفاهيم و المبادئ و الفروض و إطاراً تطبيقياً عملياً يتضمن مجموعة الإجراءات و الخطوات و المراحل و المعايير التي يعتمد عليها المدقق، مشكلين بذلك نظرية للتدقيق.

و مع ذلك لاقى التدقيق العديد من الإنتقادات في مختلف دول العالم و خاصة المتقدمة منها و ذلك لإنهيار العديد من المنشأة الكبرى، فوجهت أصابع الإتهام للتدقيق بالتواطؤ أو القصور محدثتاً بذلك فجوة بين ما ينتظر من التدقيق و ما يقدمه التدقيق، و لكن هناك من الإنتقادات ما هي مؤسسة و منها ما هي غير ذلك لأنه طلب من التدقيق ما هو ليس خارج عن مجاله.

و في محاولة التضييق من فجوة التوقعات و مواكبة تطور المعاملات الاقتصادية و ازدهارها و زيادة حجمها و عبورها للقارات، و نظراً لعدم قدرة التدقيق على المستوى المحلي على تلبية مستلزمات المرحلة الراهنة التي تتميز بالعولمة و نمو و إنتشار الشركات المتعددة الجنسيات التي تصدر قوائم مالية فردية و موحدة، قامت الدول المتقدمة و المنظمات الدولية بصياغة معايير للتدقيق، و هذا هو موضوع الفصل الموالي الذي سوف يختص بدراسة هذه المعايير.

الفصـــل الثاني :

الإطار المفاهيمي لوضع معايير التدقيق الدولية

تمهيـــــد:

لم يتطور التدقيق إلا بظهور هيئات محلية ثم دولية متخصصة تهتم به وتحاول إيجاد حلول للمشاكل المطروحة على الأصعدة المحلية و الدولية، و مع ظهور العولمة أصبحت هذه الهيئات تسعى إلى توحيد المفاهيم و المصطلحات و حتى الممارسات على مستوى جميع دول العالم وذلك مهما كانت الفروق البيئية و التقاليد الاقتصادية، و بعد إصدار معايير خاصة بالمحاسبة تم إصدار معايير خاصة بالتدقيق حيث تطورت هذه المعايير لتصبح قابلة للتعميم و التطبيق لدى جميع دول العالم و ذلك بحثاً عن لغة مشتركة و من أجل توحيد الممارسات المهنية على المستوى الدولي إستجابة لمصلحة المستثمرين بتنوع لغاتهم و عاداتهم و توجهاتهم، فمن المتعارف عليه أنه لا يوجد خلاف في الفكر المحاسبي على أن معايير التدقيق هي الأداة القادرة على التأثير إيجابا في تأكيد و جودة المعلومات المالية مما ينعكس إيجابا على نفعية تلك المعلومات و يجعلها قادرة على أن تعكس الصورة الحقيقية للمنشأة و أدائها.

و عليه سنسلط الضوء من خلال هذا الفصل على الأساس الفكري الذي ترتكز عليه هذه المنظمات لإصدار معاييرها و التعامل مع المشاكل التي يواجهها التدقيق بل و مع التحديات التي تفرض عليه من جراء تطور و تعقد الظواهر الاقتصادية، كما سوف نتطرق إلى التوجهات الجديدة في مجال معايير التدقيق الدولية التي تتمتع بالإجماع و التوافق على الصعيد الدولي.

و تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث كما يلي :

المبحث الأول : مدخل إلى معايير التدقيق
المبحث الثاني : المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة الأخرى
المبحث الثالث : الميثاق الدولي للأخلاقيات

المبحث الأول: مدخل إلى معايير التدقيق

كما ذكر أنفا أنه نتيجة للعولمة و تطور النشاطات الاقتصادية على الصعيد الدولي و تشعبها و تشابكها ظهرت الحاجة إلى توحيد المفاهيم و الممارسات و التوفيق بينها من خلال المعايير، و هذا ما حاولت القيام به الهيئات المهنية الدولية التي تصدر هذه المعايير المعايير.

المطلب الأول: ظهور معايير التدقيق و تعريفها

1. تعريف المعيار:

يعتبر مصطلح معيار من المصطلحات الشائعة و التي لها استخدامات متعددة و مختلفة في العديد من المجالات.

المعيار لغتاً "هو ما جمعه معايير و هي كلمة مشتقة من العيار و الفعل هو عاير، معايرة، عاير فلانا : فاخره، و لها معنى المكيال و الميزان : قايسه و امتحنه بغيره لمعرفة صحته، و هو الذي يقاس به غيره، و ما عايرت به المكاييل، و عيار الشيء ما جعل قياسا و نظاما له"[1].

"يعني المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس و يعرف بأنه نموذج أو مثال موضوع بواسطة السلطات المختصة، أو نتيجة للعرف أو الاتفاق العام كأساس لما يجب أتباعه"[2].

و لا يختلف التعريف اللغوي للمعيار كثير عن تعريفه إصطلاحاً، "تعرف المعايير في مجال التدقيق بأنها الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أداء مهمته، فهي تمثل قاعدة عامة ترشد المدقق في سلوكه المهني حتى يمكنه أنجاز عملية التدقيق بالجودة الملائمة، و لذلك فأن معايير التدقيق تمثل مستويات للأداء المهني و إطارا عاما يعمل المدقق ضمنه"[3].

2. ظهور معايير التدقيق

بدأت مجهودات التوفيق على المستوى الدولي مع مطلع القرن العشرين "حيث عقد المؤتمر الأول سنة 1904 بالولايات المتحدة الأمريكية"[4]، توالت بعده عدة مؤتمرات.

---

[1] قاموس المنجد في اللغة و الإعلام، مرجع سبق ذكره، ص 540.
[2] رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره، ص 168.
[3] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 104.
[4] رأفت سلامة محمود و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 163.

و أدت أزمة 1929 إلى تشكيل فرق بحث و تفكير من أجل البحث على سبل خلق استقرار اقتصادي و مالي على الصعيد الدولي، "و كان السبق في هذا المجال للجنة إجراءات تدقيق الحسابات بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي فقد أصدرت في عام 1947 كتابا بعنوان توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات"[1]، ثم أصدرت اللجنة في سنة 1954 معايير الأداء لمهنة التدقيق، و لقد كانت المعايير محل العديد من الدراسات و البحوث الفردية و الجماعية، المهنية و الأكاديمية كانت تهدف إلى محاولة أيجاد للمشاكل التي تعرض تطبيقها.

و في سنة 1977 تم أنشاء الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، بأتفاق بين ثلاث و ستين منظمة تمثل تسعة و أربعين دولة منها الولايات المتحدة الأمريكية، بريطانيا، ألمانيا، فرنسا، كندا، أستراليا، هولندا، المكسيك، اليابان...الخ، و قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بدوره بإصدار معايير دولية للتدقيق.

تعتبر محاولات التوفيق بين الممارسات المهنية في مجال التدقيق بمثابة استجابة لضرورة حتمية حيث ظهرت نتائج هذا التباين في الممارسات على مستوى أسواق المال و ذلك عندما تحاول منشأة معينة دخول سوق أموال أجنبي، و من الأمثلة على هذه الفروق المهنية على المستوى الدولي " شركة (دايمرنز) الألمانية التي كانت تنفق ما بين 15 و 20 دولار أمريكي سنويا حتى تستطيع إعداد تقاريرها المالية وفق معايير المحاسبة و التدقيق حسب احتياجات بورصة نيويورك تمهيدا لتسجيل اسمها فيها بداية من سنة 2001"[2].

وفي هذا السياق قامت الدول الغربية بإنشاء مجموعة من المنظمات من أجل البحث عن سبل لخلق و ضمان استقرار اقتصادي و مالي كمنظمة التجارة العالمية OMC سنة 1995 و التي أنشأت على أنقاض الإتفاقية العامة للتعريفة الجمركية و التجارة GAAT و صندوق النقد الدولي FMI سنة 1944 ، "و في سنة 1999 تم إنشاء منتدى للاستقرار المالي FSF : Financial Stability Forum "[3] و ذلك خلال إجتماع الدول العشرون، و يظم هذا المنتدى السلطات المالية (بنوك مركزية، وزارات مالية، سلطات الأسواق المالية) للدول التي لها حضور قوي في الأسواق المالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية اليابان، بريطانيا، كندا، فرنسا، سنغافورة، هونكونغ...، كما يظم هذا المنتدى العديد من المنظمات كالبنك المركزي الأوربي، صندوق النقد الدولي ، البنك العالمي و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، و أصبح هذا المنتدى يحرص على جودة المعلومات المالية و كل حلقات ربط هذه المعلومات التي تصدرها المؤسسات لصالح المدخرين و الأطراف الأخرى ، و خلص المنتدى إلى تحديد أثنتا عشرة (12) مقياس Standard تدور حول ثلاث (3) محاور موضحة في الجدول التالي :

[1] رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، مرجع سبق ذكره ، ص 164.
[2] Christopher Nobes, The causes of Financial Repporting Differences, Issues in Multinational Accounting, Oxford University, England 2000, P.192.
[3] Gérard valin et Cie, Op cit, P107.

الجدول رقم (2-1) : المبادئ الموضوعة من طرف منتدى الاستقرار المالي

المحـــــــور	المقيـــــــاس	المصـــــــدر
السياســـــات الاقتصـــادية الكليـــة و شفافيـــة البيانـــات		
شفافية السياسة النقدية و المالية	ميثاق حسن التصرف حول شفافية السياسات النقدية و المالية	صندوق النقد الدولي
شفافية السياسة الجبائية	ميثاق حسن التصرف حول الشفافية الجبائية	صندوق النقد الدولي
نشر المعلومات	مقياس حول نشر المعطيات	صندوق النقد الدولي
بنيـــــة الهيئـــات و الأســـواق		
عدم السداد		البنك الدولي
حوكمة المؤسسات	مبادئ حوكمة المؤسسات	OECD
المحاسبة	معايير التقرير المالي IFRS	IASB
التدقيق	معايير التدقيق الدولية ISA	IFAC
السداد و الدفع	المبادئ الاساسية لوسائل الدفع المعممة، و توصيات تأمينها	CPSS/IOSCO
كفاءة الأسواق	40 توصية لFATF منها 8 توصيات حول الارهاب المالي	FATF
ضبـــــط الاســـواق و الـــرقابة عليـــها		
الرقابة على البنوك	المبادئ الاساسية للرقابة على البنوك	BCBS
ضبط الأسواق المالية	أهداف و مبادئ التنظيمات و القوانين	IOSCO
ضبط التأكيد		IAIS

المصدر :

Gérard valin et Cie, CONTROLOR ET AUDITOR, PARIS, DUNOD, 2006, P108

يظهر هذا الجدول أن فلسفة الشفافية و الرقابة هي خيار المجتمع الدولي الذي كلف المنظمات المهنية بالرقابة و وضع معايير مناسبة و السهر على تطبيقها مع أعطائها الشرعية اللازمة.

المطلب 2 : الهيئات التي تقوم بإصدار معايير التدقيق على المستوى الدولي

رغم أن بعض الدول اختارت إصدار معايير تدقيق خاصة بها إلا أن التوجه الدولي أصبح يحذو حذو توحيد الممارسات و المفاهيم و كلفت منظمات دولية بإصدار معايير للمحاسبة و التدقيق و أهم الهيئات الدولية التي تصدر معايير التدقيق في العالم هي المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و الاتحاد الدولي للمحاسبين و فيما يلي نبذة على كل هيئة.

1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين: AICPA American Institute of Certified Public Accountants

لقد تغير تقديم المعهد الأمريكي للمحاسبين في موقعه الرسمي، " تأسس AICPA عام 1887 و يمثل المحاسبين القانونيين على المستوى الوطني فيما يخص القواعد و المعايير، و يدافع على المهنة أمام الهيئات التشريعية، المجموعات ذات المنفعة العامة و كذا الهيئات المهنية الأخرى "[1].

و يسهر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين على وضع شروط لممارسة مهنة التدقيق "حيث قام بوضع لائحة تفرض منذ سنة 2000 شرط مزاولة 150 ساعة دراسة في جامعة أو مدرسة عليا و درجة باشلور أو ما يعادلها من أجل اكتساب صفة المدقق القانوني"[2].

" لقد أسندت مهمة وضع معايير للتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1940 و إلى غاية فترة ليس ببعيدة إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA "[3].

لقد تطور تقديم المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين خلال العشرة سنوات الماضية في موقعه الإلكتروني الرسمي و تخلى تدريجياً عن الدور الريادي العالمي الذي كان يشغله في مجال التدقيق لصالح الإتحاد الدولي للمحاسبين.

2.الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants IFAC

" تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC (International Federation of Accountants) في 7 أكتوبر 1977، في ميونيخ بألمانيا، في المؤتمر العالمي الحادي عشر11 للمحاسبين من طرف 63 منظمة مهنية تمثل 51 دولة . الهدف الأساسي لـ IFACتطوير مهنة المحاسبة و جعلها متجانسة تعتمد على معايير متناسقة. تتكون IFAC حاليا من أكثر من ثلاث ملايين عضو ينتمون إلى أكثر من 175 منظمة مهنية تمثل أكثر من 135 دولة. يقع مقرIFAC في نيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية (على عكس مقر IASB الذي يقع في لندن)"[4].

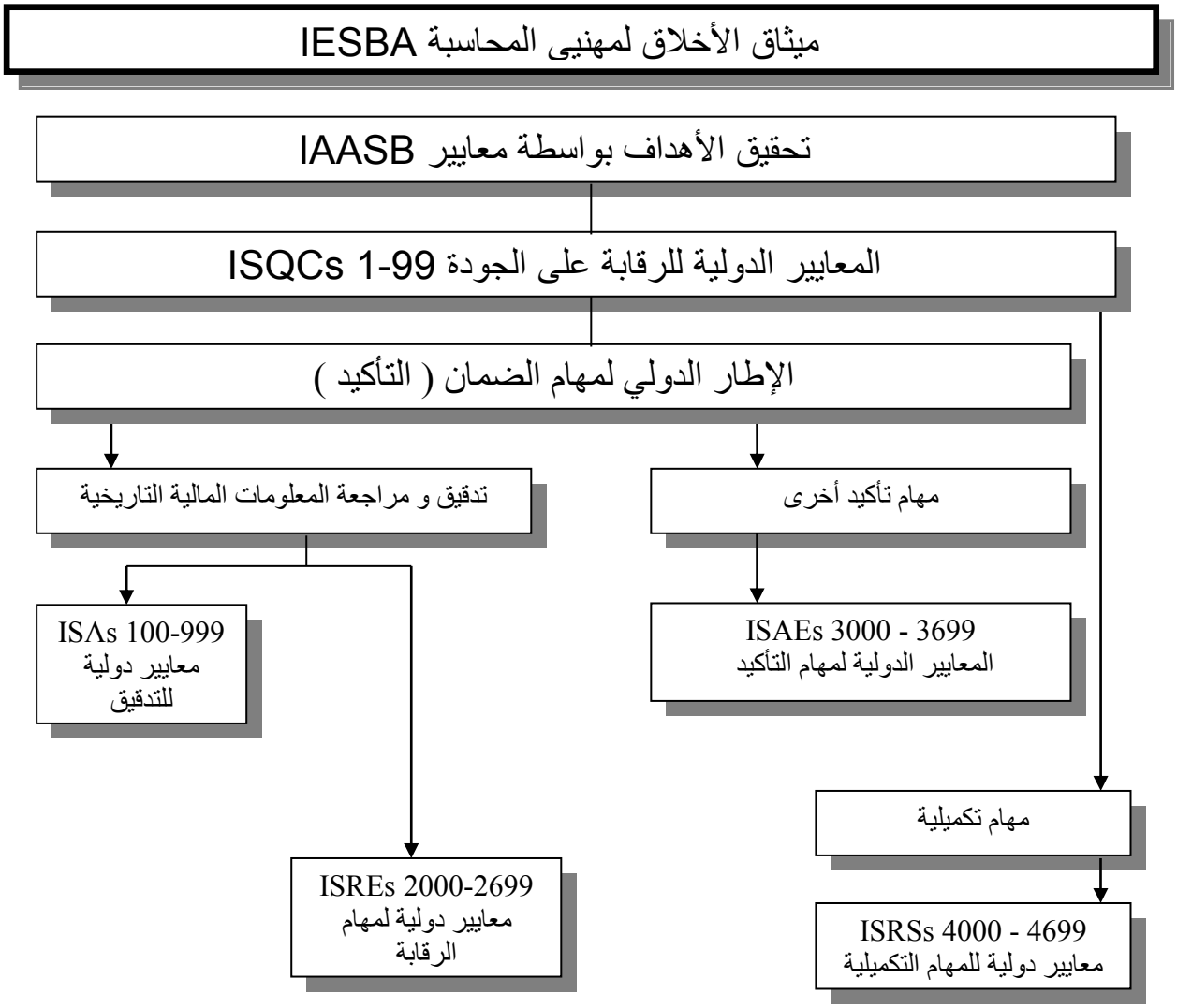
و من اجل بلوغ أهدافها قامت IFAC بتشكيل مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي IAASB (The International Auditing and Assurance Standards Board).

[1] https://www.aicpa.org/about/missionandhistory.html, vu le 18/07/2018 à 16h38.
[2] WILLIAM F. MESSIER JR., Op cit, P13.
[3] Braham Soltani, Op cit, P127
[4] http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history vu le 15/03/2018 a 11h00.

و تهدف IAASB إلى تحسين معايير التدقيق و رفع جودة الممارسات المحاسبية عبر العالم و جعلها متجانسة مما يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المحاسبة على الصعيد الدولي من اجل المصلحة العامة.

و في ما يلي كيفية تنظيم مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي و المعايير الصادرة عنه.

شكل رقم (2-1): هيكل تنظيم IAASB في إصدار و تطوير معايير التدقيق و الجودة



المصدر:

IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 1 P6

من خلال الشكل البياني السابق يمكن أن نلاحظ أن الـIAASB التي تعمل تحت إشراف الـIFAC و ذلك تحت أطار أخلاقي عام.

و يلاحظ كذلك إصدار معايير دولية للتدقيق ISAs 100-999 و معايير دولية لمهام الضمان ISAEs 3000-3699 و معايير دولية للمهام التكميلية ISRSs 4000-4699 و معايير دولية لمهام الرقابة ISAs 2000-2699 ، كما يلاحظ أيضا أن IAASB تعمل وفق معيار دولية للرقابة على الجودة ISQCs 1-99 ، و كل هذا يتم داخل الإطار ألمفاهيمي الدولي لمهام الضمان و الذي يتضمن كل من:

- تدقيق و مراقبة المعلومة المالية التاريخية.
- مهام الضمان الاخرى.

و تجدر الإشارة إلى أن إصدار المعايير الدولية يؤدي إلى تكوين رصيد وثائقي غني و مهم يشكّل دليل تطبيقي دولي لمهام الرقابة، التدقيق و الضمان ، أما الميثاق الدولي للأخلاقيات فيبقى مرجع أساسي ومهم يتم اللجوء إليه كل ما لزم الأمر.

المطلب الثالث: معايير التدقيق المقبولة عموما GAAS الصادرة عن AICPA Generally Accepted Auditing Standards

"يعتبر المعهد الأمريكي للمحاسبين الأمريكيين AICPA أول من وضع معايير تنضم و تحكم عملية التدقيق في كتاب صدر عام 1954م يحمل عنوان معايير التدقيق المتعارف عليها.

ولقد قسم هذا الكتاب معايير التدقيق إلى ثلاثة مجموعات و هي:

- المعايير الشخصية.
- معايير العمل الميداني.
- معايير التقرير".[1]

و يصدر مجلس معايير المراجعة التابع للمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين نشرات رأي حول معايير المراجعة Statements on Auditing Standards SAS تحمل تفسيرات و إيضاحات لمعايير المراجعة المقبولة عموماً.

كما يصدر تفسيرات المراجعة Auditing Interpretation و تعتبر أقل إلزاما من نشرات الرأي و لا تكون جزء خاضعا لدستور أخلاقيات المهنة.

أما لجنة معايير الجودة التابعة لـAICPA تصدر نشرات رأي حول معايير جودة المراجعة Statement on Quality Control Standards SQCS و تلتزم كل منشأة تقدم خدمات

[1] أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، مرجع سبق ذكره ، ص 25.

محاسبة أو مراجعة بأن تعد نظاما لرقابة الجودة.

و قد وضع AICPA دستور أخلاقيات مهنة التدقيق Code of Professional Ethics يقدم للمهنيين التوجيهات و الإرشادات التي توجههم و توجه سلوكهم في أداء المهنة، كما يقدم للجمهور انطباعا بأن المهنة تتجه نحو المحافظة على معايير عالية للأداء و يحفز الأعضاء على الالتزام بهذه المعايير.

و يوضح الجدول التالي معايير التدقيق المتعارف عليها، أو المقبولة عموماً :

جدول رقم (2-2): معايير التدقيق المقبولة عموما

المعايير العامة
1. يجب أن يتم أداء التدقيق بواسطة شخص أو أشخاص حصلوا على مستوى ملائم من التدريب و تتوفر لديهم المهارة الفنية الملائمة للعمل كمدقق أو كمدققين
2. يجب أن تتوفر في المدقق أو المدققين خلال كافة مراحل العمل الاستقلال في الاتجاه الذهني
3. يجب ممارسة العناية المعتادة عند القيام بالتدقيق و إعداد التقرير
معايير العمل الميداني
1. يجب أن يتم تخطيط العمل و توزيع المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو ملائم
2. وجوب فهم كافي للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة و توقيت و مدى الإختبارات التي يجب القيام بها
3. يجب الحصول على أدلة قوية و كافية خلال الفحص و الملاحظة و الإستعلام و المصادقات لتكوين أساس معقول لإبداء الرأي في القوائم المالية
معايير التقرير
1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعِدتْ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً
2. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً المطبقة في الفترة الحالية هي نفسها التي طبقت في الفترة السابقة، أو لوحظ وجود حالات عدم الثبات في تطبيق هذه المبادئ
3. يُنْظر إلى الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية على أنه كافي بدرجة معقولة ما لم يوضح التقرير غير ذلك
4. يجب أن يتضمن التقرير تعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي. و عندما لا يمكن التعبير على الرأي في القوائم المالية المرفقة بالتقرير يجب أن يتضمن التقرير طبيعة عمل المدقق و درجة مسؤوليته بشكل قاطع

المصدر :

WILLIAM F. MESSIER JR., AUDITING A SYSTEMATIC APPROACH, library of congress, USA 1997, P25

و قد تضمن هذا الجدول جميع معايير التدقيق المقبولة عموما كما وردت عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و فيما يلي شرح لكل مجموعة :

1. المعايير العامة (الشخصية):

هذه المعايير تهتم بالعمل الميداني و التقرير" و توصف بأنها عامة كونها تعد لمقابلة معايير العمل الميداني و معايير التقرير و توصف بأنها شخصية لأنها تحتوي على الصفات الشخصية للمدقق "[1]، و تتضمن ثلاث معايير تبين الصفات الشخصية للمدقق.

فالصفة الشخصية الأولى تتمثل في حصول المدقق (ون) على مستوى يليق به و بالمهنة ، ثم يتم رفعه عن طريق التكوين المتواصل في مجالات المحاسبة و التدقيق و كذا في شتى مجالات الأعمال و يشمل هذا المعيار :

- التأهيل العلمي أو الدراسي.
- التأهيل العملي و الخبرة المهنية.
- الربط بين التأهيل العلمي و العملي و متطلبات الأداء المهني.

أما المعيار العام الثاني فيختص بوجوب محافظة المدقق (ون) خلال كافة مراحل العمل الاستقلال الذهني يقصد بالاستقلال الذهني " الاستقلال الذهني الباطني و الاستقلال الذهني الظاهر"[2].

أما الاستقلال الظاهر فيكفي الوصول أليه التقيد بقانون أخلاقيات المهنة كعدم قبول هدايا، أما الاستقلال الباطني فهو الذي يصعب التأكد منه فانحياز المدقق إلى مجموعة من المساهمين أو مجموعة ذات نفوذ أمر يصعب التحكم فيه.

أما المعيار العام الثالث يهتم بالعناية اللازمة والمعتادة عند القيام بالتدقيق و حتى في إعداد التقرير فهي من مقومات المهنة.

2. معايير العمل الميداني:

و ترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق و الإجراءات التقنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية، و من ثم تحديد حجم الاختبارات.

"قبل أن يُكَوّن رأياً في القوائم المالية، يجب أن يكون المدقق مقتنعا بعدالة هذه القوائم. و تقدم معايير العمل الميداني للمراجع أساساً للحكم على جودة القوائم المالية"[3]

---

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد و فقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 53.

[2] WILLIAM F. MESSIER JR., Op cit, P26

[3] كمال خليفة أبو زيد و آخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 69.

فمعيار العمل الميداني الأول ينبثق من نظرية التدقيق نفسها فهو و يرتكز عموماً على عنصر الوقت حيث يهتم بتخطيط العمل و توزيع المهام على المساعدين و الإشراف عليهم على نحو ملائم ، فيشمل هذا المعيار توقيت تعيين المدقق الخارجي، توقيت القيام بعملية التدقيق و توقيت تنفيذ إجراءات التدقيق.

أما معيار العمل الميداني الثاني ينُصّ على أن فهم الرقابة الداخلية أمر حتمي من أجل التخطيط للتدقيق وتحديد طبيعة و توقيت الإختبارات فيمكن للمدقق دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشاءة بالوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية و استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية و إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية.

و بعد إتمام هذه الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن نقاط القوة و نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية و من ثم التوصيات المقترحة.

أما معيار العمل الميداني الثالث فيختص بالحصول على أدلة قوية و كافية لإبداء الرأي في القوائم المالية، فمن ضمن تعاريف التدقيق أنه عملية تجميع و تقييم الأدلة. و يتطلب هذا المعيار أن يجمع المراجع أدلة كافية و قوية تُشكّل أساساً لتكوين خلاصة و نتائج حول مصداقية القوائم المالية.

3. معايير التقرير:

إن الوصول إلى صياغة تقرير المدقق من أهم المراحل حيث أن الأفكار و الخلاصات و التوصيات و النتائج تكون منقوصة و مبتورة و مجردة إن لم تصل إلى العميل أو تصله ناقصة أو محرفة.

و لذلك نجد أن المعايير الأربعة الخاصة بالتقرير محددة بدرجة أكبر من الستة معايير الأخرى.

فمعيار التقرير الأول ينص على وجوب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أُعِدتْ وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ويمكن تبويب هذه المبادئ في ثلاث مجموعات رئيسية هي:

1.3. المبادئ العامة:

- مبدأ الحيطة و الحذر.
- مبدأ الثبات على النسق.
- مبدأ الشمول.
- مبدأ الأهمية النسبية.
- مبدأ الإفصاح.

و مع التطور التكنولوجي الكبير و ظهور ثورة المعلوماتية و إعتماد بعض المنشآت على الشبكة العنكابوتية في تسويق منتجاتها يمكن إضافة مبدأ أمن المعلومات.

2.3. المبادئ العلمية المرتبطة بالربح

- مبدأ تحقق الإيراد.
- مبدأ التكلفة في قياس النفقة.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.

3.3. المبادئ العلمية المرتبطة بالمركز المالي

- مبدأ التكلفة التاريخية.
- مبدأ القيمة المُنتظر تحقيقها مستقبلاً.

"تجدر الإشارة إلى أن هناك خلاف في المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما و الإطار النظري لإعداد و عرض المعلومات المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ، فالإطار ألمفاهيمي لـIASB يبنى على فرضيتي الاستحقاق و الاستمرارية بالإضافة إلى الخصائص الرئيسية و تشمل القابلية للفهم و الملائمة و الموثوقية و القابلية للمقارنة فضلا عن الخصائص الثانوية "[1].

أما حسب معيار التقرير الثاني فيختص بمبدأ الثبات على النسق في تطبيق هذه المبادئ. و معيار التقرير الثالث ينص على كفاية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية و معيار التقرير الرابع يهتم بتعبير المدقق عن رأيه في القوائم المالية ككل أو على رأيه على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي ، فيجب أن يكون تقرير المدقق معبرا عن هذه القوائم كوحدة واحدة، "و لا يعني ذلك الموافقة التامة أو الرفض الكلي للقوائم المالية "[2].

و تمثل المعايير السابقة في ظل مجموعاتها الثلاث الضوابط و المقاييس التي يجب أن يلتزم

[1] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد و فقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره ص 55.
[2] رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 129.

بها المدقق و لكن تبقى معايير تعارف عليها المهنيين و أقرت من طرف هيئة مهنية.

و هناك من الاتجاهات البحثية إلى حد الآن من تعتبر أن معايير التدقيق المقبولة عموما تشكل المرجعية المطلقة في عالم التدقيق " أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من المعايير التي ألقت قبولا عاما من قبل الممارسين لمهنة التدقيق ، لدرجة أنها أصبحت و مازالت المرجع الأساسي لكل مزاولي المهنة "[1].

و لكن قد تطور هذا الموقف في السنوات الأخيرة لدى الباحثين الذين كانوا يحذونه حيث أصبحوا يعترفون بمرجعية معايير الدولية للتدقيق ISA ، " يشير الإطار الدولي لعمليات التأكيد إلى أن التدقيق يعد مهمة أو عملية خدمة تأكيد معقولة "[2].

" يسجل التاريخ أنه مع بداية العقد الأول من الألفية الثالثة بداء في الأفق سطوع نجم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ليتبوءا مهنة المحاسبة و يضعها في موقعها المتميز" [3]

المبحث الثاني : المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة الأخرى

" لقد أصدر مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية IAASB التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين هيكل متكامل للمعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة"[4] ، إن إصدار هذا الهيكل المتكامل من المعايير الدولية من طرف IFAC يخضع لمنهجية دقيقة و ضوابط صارمة وفق معايير ضمان الجودة و ذلك في إطار قانون أخلاقيات دولي يسمح بالتأقلم مع خصوصيات كل دولة. و يتكون هذا الهيكل من :

- المعايير الدولية للرقابة على الجودة ISQCs 1-99 و تطبق على كافة المجالات
International Stanadards on Quality Control
- المعايير الدولية للتدقيق ISAs 100-999 مختصة بتدقيق المعلومات المالية التاريخية
International Stanadards on Auditing
- المعايير الدولية لمهام الرقابة ISREs 2699-2000 مختصة بمراجعة المعلومات المالية التاريخية
International Stanadards on Review Engagements
- المعايير الدولية لمهام الضمان ISAEs 3000 – 3699 مختصة بمهام الضمان غير المتعلقة بمراجعة المعلومات المالية التاريخية
International Stanadards on Assurance Engagements

[1] رزق أبو زيد الشحنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 120.
[2] أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق و التأكيد و فقا للمعايير الدولية للتدقيق، مرجع سبق ذكره، ص 23.
[3] أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق، مرجع سبق ذكره ص 180.
[4] نفس المرجع، ص 57.

- المعايير الدولية للمهام التكميلية 4699 – 4000 ISRSs و تتعلق بالمهام المشكلة و التي تظم الإجراءات و خدمات أخرى محددة من طرف IAASB
International Stanadards on Related Services
- النشرات الدولية لممارسة التدقيق IAPN و هي ليست قواعد إضافية للتدقيق بل تعتبر بمثابة سند يساعد المدقق
International Auditing Practice Notes

هذا و يتم إصدار هذه المعايير و النشرات داخل الإطار الدولي لمهام المصادقة و الضمان و التأكيد باحترام ميثاق الأخلاقيات لمهنيي المحاسبة.

يقوم الإتحاد الدولي للمحاسبين، بواسطة مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية بنشر المعايير الدولية للتدقيق، والمعايير الدولية لعمليات المراجعة، والمعايير الدولية لعمليات التأكيد ومسودات العرض، وأوراق وملاحظات ممارسة التدقيق الدولية ، والمعايير الدولية لرقابة الجودة، للخدمات ذات العلاقة و المشاورات، وغيرها ويُنشر النص المعتمد باللغة الإنجليزية، و هو متوفر في ثلاث مجلدات بعنوان " كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الحجم 1 و 2 و 3، كما يوجد كتيب رابع يظم الميثاق الدولي للأخلاقيات يتم تحينهم كل سنة. لذلك تم اعتماد هذا النص الأصلي كمرجع رئيسي لهذا الجزء من البحث.

المطلب الأول: الإطار الدولي لمهام (الضمان) التأكيد و معايير المراقبة على الجودة

بادئا ببدء يجب الإشارة إلى أن مصطلح "التأكيد" هو ترجمة للمصطلح الانجليزي ASSURANCE إلا أنه هناك عدة ترجمات أخرى كمصطلح "الضمان" أو "المصادقة" و كلها ترجمات معتمدة و متداولة لدى المجتمع العلمي في العالم العربي.

1. الإطار الدولي لمهام الضمان (التأكيد)

أن أهمية التدقيق ظهرت أساسا من الحاجة إلى معلومات مالية موثوقة يحتاجها المستثمرون بالدرجة الأولى و ذلك بمختلف توجهاتهم و مهما كانت جنسياتهم و حيث ما وجدت المنشآت الاقتصادية المصدرة للقوائم المالية و هذا ما أظهر الحاجة الماسة إلى الاحتكام إلى معايير تسهر على جودة التدقيق و عليه قام مجلس معايير التدقيق و الضمان الدولي IAASB بوضع الإطار الدولي لمهام التأكيد .

" لقد حل الإطار الدولي الحالي لمهام التأكيد محل الإطار القديم القائم على معيار الدولي لمهام التأكيد 3699 – 3000 SAEs " [1].

[1] IAASB, Supplement to The Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 3 P 70

لا يعتبر هذا الإطار الدولي معيارا في حد ذاته بل هو إطار يهدف الى تسهيل فهم عناصر و أهداف مهام التأكيد المطبقة على كل من المعايير الدولية للتدقيق ISAs و المعايير الدولية لمهام الرقابة ISREs والمعايير الدولية لمهام الضمان ISAEs .
و يعتبر هذا الإطار مرجعا أساسيا لـ :

- المدققين الخارجيين ،
- الأطراف الأخرى المستعملة لتقارير التدقيق بما فيهم المستثمرين المحتملين،
- و كذا لإعداد المعايير و النشرات الدولية و الآراء.

فالأهداف الأساسية للإطار الدولي لمهام التأكيد تتمثل في :

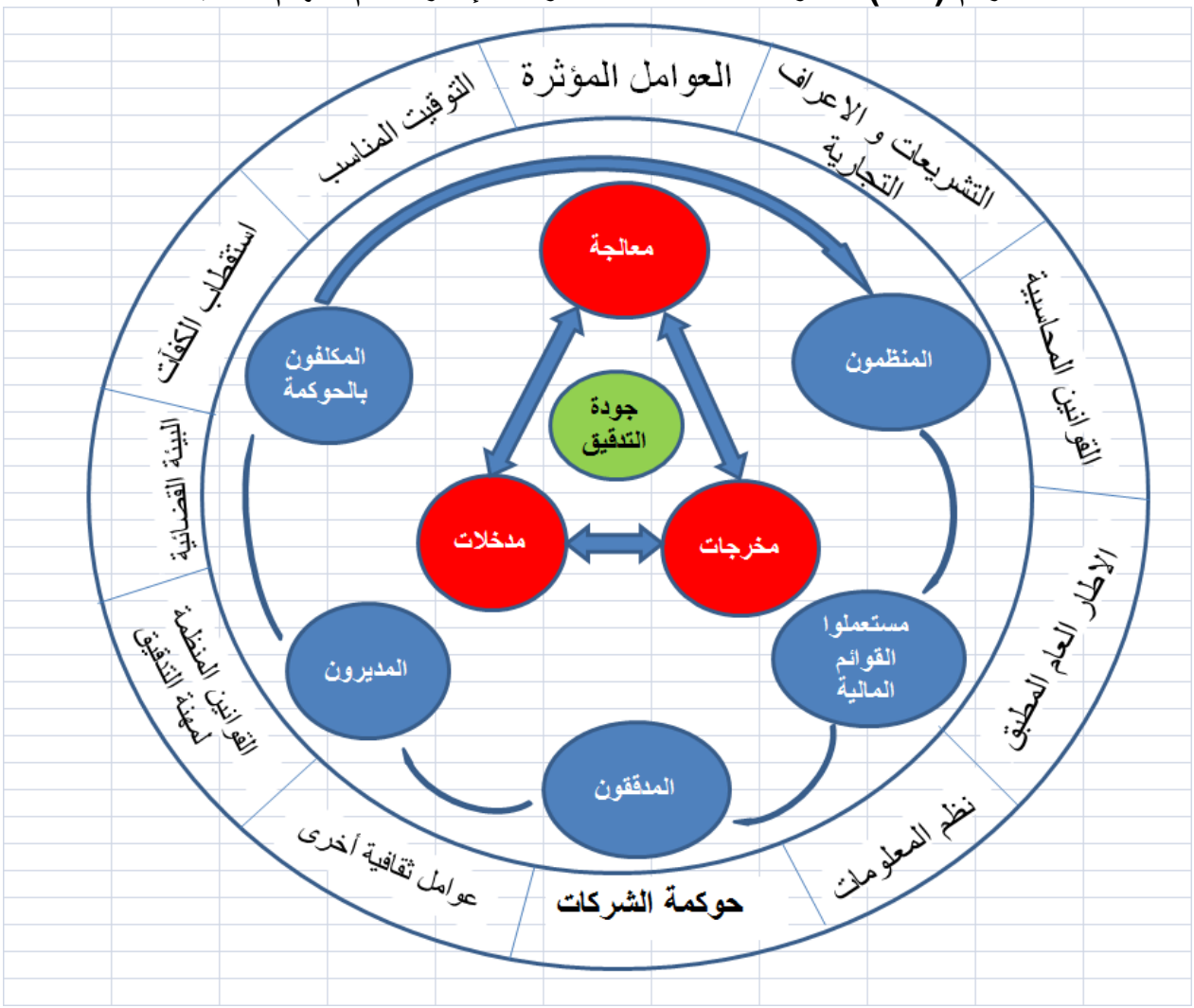
"- التحسيس بالعناصر الأساسية لجودة المراجعة.
- تشجيع كبار المساهمين على إيجاد طرق لتحسين جودة التدقيق.
- الحث على الحوار بين أصحاب المصالح حول جودة التدقيق."[1]
و يتكون الإطار العام من العناصر التالية :

- مدخلات
- معالجة
- مخرجات
- تداخلات داخل سلسلة القيمة للتقارير المالية
- عوامل مؤثرة

و في ما يلي شكل بياني يبين هذه العناصر و تفاعلها في ما بينها :

[1] IAASB, Supplement to The Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 3 P 1

شكل رقم (2-2): العوامل المتداخلة المكونة للإطار العام لمهام التأكيد



المصدر:

IAASB, Supplement to the Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 3 P7

1.1. المدخلات:

تتمثل مدخلات الإطار العام في القيم، أخلاقيات و تصرفات المدققين الذين يتأثرون بدورهم بالثقافة المهيمنة على مكاتب التدقيق، و المعارف و الكفآت و الخبرات المتوفرة لدى هذه المكاتب و كذا الوقت المخصص للتكوين و الاستفادة من هذه الملكات.

و يتم تطبيق نظام الجودة على هذه المدخلات و ذلك من خلال :

- مستوى مساهمة التدقيق،
- المستوى العام لمكتب التدقيق الذي يؤثر بدوره على كل عمليات التدقيق التي يقوم بها المكتب

- المستوى المحلي لمكاتب التدقيق بما فيها مجال تدخلها في حالة مكاتب التدقيق الدولية

2.1. المعالجة:

يتميز كل نظام بمدخلات تشغيل ثم مخرجات، و ميزة نظام التدقيق هي الصرامة و الحزم و هما الضمان الأكثر نجاعة في الحصول على تدقيق ذو جودة ، فمعالجة البيانات أي المدخلات تكون عملية مهمة بالنسبة لجودة المخرجات.

3.1. المخرجات:

تتمثل مخرجات التدقيق في التقارير الصادرة عن المدقق و كل المعلومات إلي يقدمها عن المنشاة، و لكن هناك مخرجات أخرى للتدقيق غير ظاهرة للعوام ، كتحسين الممارسات المحاسبية داخل المنشأة أو تحسين الأداء في إعداد القوائم المالية أي الأثر العام الذي يخلفه مكتب التدقيق في المنشأة.

4.1. تداخلات داخل سلسلة القيمة للتقارير المالية:

يلعب كل طرف من ذوي المصالح دورا على حدا في توجيه منحى التدقيق و هذا الدور يؤثر حتما على جودة التدقيق، فعلى سبيل المثال يمكن للمحادثات بين المدقق الخارجي و لجنة التدقيق لمنشأة توجيه الاختيار في اللجوء إلى كفأت متخصصة (المدخلات) و كذا توجيه شكل و مضمون تقرير التدقيق (المخرجات).

5.1. عوامل مؤثرة :

هناك العديد من العوامل المحيطة و المؤثرة كالقوانين، التشريعات، التنظيمات و حوكمة المنشآت و التي لديها القدرة في التأثير على طبيعة و جودة التقارير المالية و من ثم التأثير بصفة مباشرة أو غير مباشرة على جودة التدقيق. كما تؤثر هذه العوامل على المدقق في تحديده لعتبة القبول و تكوين قناعاته حول القوائم المالية.

المطلب الثاني : معايير المراقبة على الجودة ISQCs 1-99

International Stanadards on Quality Control

ان المعايير الدولية للرقابة على الجودة تعمل على التوافق مع نظام الجودة الداخلي لمكاتب التدقيق في أطار ميثاق أخلاقيات الأعمال، حيث تطبق على كل المكاتب. أما فيما يخص تحديد مسؤولية و إجراءات و كيفية تطبيقها فتعود لكل مكتب حسب حجمه و حصته السوقية.

"أن الهدف الرئيسي من المعايير الدولية للرقابة على الجودة هو مساعدة مكاتب التدقيق على:
- فهم ما هو مطلوب من مكتب التدقيق بكل دقة
- تحديد الطرق و السبل لتحقيق ما هو مطلوب من مكتب التدقيق" [1].

كما تجدر الإشارة إلى أن مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية قد وضع إجراءات إضافية تتعلق بمسؤوليات موظفي مكاتب و شركات التدقيق تتعلق بمراقبة الجودة كمعيار التدقيق الدولي 220 المتعلق بإجراءات رقابة الجودة على لعمليات تدقيق المعلومات المالية.

أما المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة ISQCs الذي دخل حيز التنفيذ في 2009/12/15، فيهدف بالدرجة الأولى إلى وضع نظام جودة داخل شركات التدقيق يمكنها من الوصول إلى قناعة معقولة تخص امتثال موظفوها إلى للمعايير المهنية و احترامهم للقوانين المعمول بها و كذا إصدارهم تقارير تتلاءم و ظروف المنشأة.

و يطبق المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة على كل من شركات المحاسبة و التدقيق و مراجعة القوائم المالية و عمليات التأكيد الأخرى و الخدمات ذات العلاقة ، كما يحتوي على طبيعة و نطاق السياسات و الإجراءات التي تضعها مكاتب التدقيق الفردية من أجل الامتثال لهذا المعيار.

و يتكون نظام رقابة الجودة حسب هذا المعيار من العناصر التالية :

- مسؤوليات القيادة المتعلقة بالجودة في الشركة
- متطلبات السلوك الأخلاقي السوي
- قبول المهام و استمرار العلاقات مع العملاء
- الموارد البشرية
- أداء المهمة
- المراقبة

كما ينص المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة على أنه يتعين على شركات و مكاتب التدقيق كتابة الإجراءات المتعلقة بالجودة و تدوينها ثم تبليغها إلى كل الموظفين من أجل التقيد بها.

كما ينص أيضا أنه يتعين على إدارة شركات و مكاتب التدقيق وضع سياسات و إجراءات تهدف إلى تعزيز ثقافة الجودة و الإقرار بأنها عنصر أساسي في تحسين الأداء بالنسبة لكل

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronoucements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 1 P.45

العمليات ، كما تقضي هذه السياسات بأن المدير التنفيذي للشركة يتحمل المسؤولية المطلقة فيما يخص نظام الرقابة على الجودة ، فيتعين على كل مكتب تدقيق بناء نظام رقابة على الجودة و المحافظة عليه من أجل الوصول إلى ضمانات معقولة بأن :

- مكتب التدقيق يحترم المعايير المهنية و القوانين و التنظيمات المختلفة
- التقارير الصادرة عن هذه المكاتب ملائمة من حيث الزمان و الظرف.

و بصفة عامة فأن المعايير الدولية للرقابة على الجودة تتضمن ما يلي :

- و جوب ذكر تواريخ التقارير الصادرة عن المكتب
- التقيد بالوثائق التعاقدية في تنفيذ المهام
- تحديد صفة المدقق المسئول عن تنفيذ المهام التعاقدية
- مراجعة التدقيق و مراجعة أبداء الرأي قبل تاريخ تسليم التقارير
- من المستحسن أن يكون رأي المدقق محل مراجعة من قبل مهني أخر مستقل ذو خبرة كافية
- في حالة الاستعانة بخبير يجب مراجعة رأيه و ذلك حسب المعيار الدولي ISA 610
- الإفصاح على أن مستوى الضمان مقبول و ليس مطلق.

المطلب الثالث: عرض المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن IAASB

تم اعتماد النص الأصلي كمرجع رئيسي لهذا الجزء من البحث و هو المجلد حجم 1 بعنوان " كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

كما تجدر الإشارة إلى أن التركيز في عرض المعايير كان على هيكلها و إطارها النظري الثابت نسبيا بالمقارنة مع المضمون العملي الذي هو موضوع تحيين سنوي.

" تتكون معايير التدقيق الدولية ISA من مبادئ أساسية و إجراءات مهمة بالإضافة إلى شروحات و توجيهات حول كيفية تطبيقها "[1].

1. المعايير الدولية المختصة بتدقيق المعلومات المالية التاريخية :

تجدر الإشارة إلى أن المجموعة الأولى من معايير التدقيق الدولية و المسماة "قضايا تمهيدية" و التي تحمل الأرقام 100-199 قد تم حذفها. " خلال جانفي 2014 قام مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية بسحب المعايير الدولية للتدقيق ISA 100 "[2].

[1] Braham Soltani, Op cit, P131
[2] http://www.ethicsboard.org/projects/revisions-section-8, consulté le 26/03/2018 a 13h30.

1.1. المجموعة الأولى 200-299 مبادئ عامة و تحديد المسؤوليات

1.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 200 : الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية

يختص هذا المعيار بـ "المسؤوليات العامة للمدقق المستقل عند القيام بعملية تدقيق قوائم مالية وفق المعايير الدولية للتدقيق و يبين على وجه الخصوص أهداف المدقق و كيفية بلوغها" [1].

و ينصّ هذا المعيار على أن إبداء رأي حول ما إذا تم إعداد القوام المالية وفق المعايير المحاسبية المطبقة و ذلك من جميع الجوانب ذات دلالة.

أما متطلبات المعيار الدولي 200 فتنص على ما يلي :

- وجوب امتثال و تحلى المدقق بمتطلبات السلوك الأخلاقي سواء تلك المتعلقة بالاستقلالية أو المتعلقة بتدقيق المعلومات المالية.
- ضرورة ممارسة الشك المهني و ذلك خلال التخطيط لعملية التدقيق طالما كانت الظروف متوفرة لوقوع أخطاء.
- يجب على المدقق ممارسة الحكم المهني عند التخطيط لعملية التدقيق.
- من أجل الحصول على تأكيد معقول يجب على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية و مناسبة للحد من مخاطرة التدقيق إلى حدها الأدنى مما يجعل المدقق يصل إلى استنتاجات معقولة تمكنه من بناء رأيه.
- يجب على المدقق الامتثال لكافة المعايير الدولية ذات العلاقة بالتدقيق و يكون معيار واجب التطبيق عندما يكون مرتبطا بعملية التدقيق و يكون نافذ المفعول و تكون الظروف التي يتناولها المعيار قائمة.

2.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 210: شروط مهمة التدقيق

يختص هذا المعيار بـ "ضرورة تحديد جميع الشروط المتعلقة بالتكليف بمهمة التدقيق و الشروط بين كل من المدقق و العميل، كما يجب أن تتضمن هذه الشروط المتعلقة بقبول العملية التي تقع ضمن سيطرة المدقق"[2].

كما ينص هذا المعيار على أنه في حالة ما إذا فرضت الإدارة على المدقق قيدا أو شرطا في إطار عملية تدقيق من شأنه حجب رائيه حول القوائم المالية فعليه رفض هذه العملية التي تعتبر عملية مقيدة، إلا إذا قضى القانون الساري المفعول ذلك و حث عليه.
و في حالة عدم توفر مسبق للشروط الواجب تطبيقها خلال عملية التدقيق ينبغي مناقشة ذلك مع الإدارة، و على العموم و باستثناء الحالات الصريحة التي ينص عليها القانون يجب على

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.80
[2] Ibid, 111.

المدقق رفض عملية التدقيق في حالة إقرار المدقق أن الإطار الذي سيتم تطبيقه في إعداد القوائم المالية غير مقبول،أو في حالة عدم حصول المدقق على الموافقات اللازمة للقيام بالعملية في ظروف حسنة، كما ينص المعيار على وجوب تدوين شروط التكليف بالتدقيق المتفق عليها في رسالة التعيين أو أي شكل مناسب من أشكال الاتفاقيات الخطية و ينبغي أن يشتمل على:

- هدف و مجال عملية تدقيق القوائم المالية،
- مسؤوليات المدقق،
- مسؤوليات الإدارة،
- تحديد الإطار المعمول المعتمد عليه في إعداد القوائم المالية،
- الإشارة إلى شكل و محتوى المتوقعان لأية تقارير سيصدرها المدقق و بيان احتمال و جود ظروف قد يختلف فيها الشكل أو المحتوى المحتملين.

لا ينبغي للمدقق قبول إجراء أي تغيير في شروط التكليف بالتدقيق عند عدم وجود مبرر معقول للقيام بذلك، كما لا ينبغي له قبول استكمال عملية التدقيق أو تغيير عملية التدقيق إلى عملية بمستوى تأكيد أقل من الأولى دون مبرر معقول.

و في حالة عدم قدرة أو عدم قبول المدقق القيام بالتغيرات المطلوبة و سبب ذلك عدم قبول الإدارة بالاستمرار في عملية التدقيق الأصلية فينبغي للمدقق أن ينسحب من عملية التدقيق طالما كان ذلك مسموح به من طرف القانون الساري المفعول أو تحديد إذا ما كان هناك أي التزام سواء كان تعاقديا أو غير ذلك تجاه الأطراف الأخرى مثل المكلفين بالحوكمة أو الملاك أو الهيئات التنظيمية الرسمية لتبليغهم.

3.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 220: رقابة الجودة على مهام تدقيق المعلومات المالية

يختص هذا المعيار بـ " المسؤوليات المحددة للمدقق فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعملية تدقيق القوائم المالية كما يتناول عند الحاجة مسؤوليات مراجع جودة العمليات"[1].
على غرار المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة ISQCs الذي يهدف بالدرجة الأولى إلى وضع نظام جودة داخل شركات التدقيق يمكنها من الوصول إلى قناعة معقولة تخص امتثال موظفوها إلى للمعايير المهنية، يهدف المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 إلى تطبيق إجراءات رقابة الجودة في المرحلة العملية التي تقدم للمدقق ضمانا معقولا بأن عملية التدقيق تمتثل للمعايير المهنية و المتطلبات القانونية و كذا بأن تقرير المدقق ملائم للظروف التي أصدر فيها.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.136

" يجب توفير إرشادات تساعد المدقق في تطبيق إجراءات مراقبة الجودة" [1]، فيتحمل الشريك، و هو المدقق المخول له من طرف مكتب التدقيق قيادة العملية حيث تصبح قراراته ملزمة للمكتب بموجب هذا التخويل، مسؤولية الجودة الشاملة لكل عملية التدقيق التي عين من أجلها، كما يجب أن يبقى هذا الشريك في حالة تأهب قصوى تجاه أي مؤشر يدل على عدم امتثال أي فرد من أفراد فريق العمل للمتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة و ذلك من خلال طرح الأسئلة عند اللزوم ، و في حالة اكتشاف عدم امتثال أحد أطراف الفريق إلى أحد المتطلبات الأخلاقية من خلال نظام الجودة و جب اتخاذ الإجراءات اللازمة بعد التشاور مع باقي أفراد فريق العمل.

" و يفرق هذا المعيار بين متطلبات الرقابة على جودة المراجعة على مستوى منشأة المراجعة ككل، و متطلبات الرقابة على جودة المراجعة على مستوى كل تكليف على حدا"[2].

4.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 230: وثائق التدقيق

يختص هذا المعيار بـ " مسؤولية المدقق في ترتيب وثائق التدقيق تحضيرا لعملية تدقيق بيانات مالية و يتم تحضير هذه الوثائق بالتناسب مع طبيعة المهمة المحضر لها "[3].

فيجب أن تحقق وثائق التدقيق بموجب متطلبات هذا المعيار أدلة على التخطيط و أداء التدقيق و فق المعايير الدولية و التشريعات القانونية و كذا أدلة على الاستنتاجات التي وصل إليها المدقق.

كما تحقق الوثائق مقاصد أخرى كمساعدة فريق العمل على في التخطيط و التدقيق و التوجيه و الأشراف ، كما تمكن الفريق من أن يكون مسئولا على عمله و تمكن من الاحتفاظ بسجل للمسائل ذات الأهمية المستمرة في العمليات المستقبلية ، و تمكن كذلك من مراجعات رقابة الجودة والفحوصات وفقا للمعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة ISQCs.

5.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 240: مسؤولية المدقق في إكتشاف عمليات الغش في إعداد القوائم المالية

يختص هذا المعيار بـ " مسؤوليات المدقق المتعلقة بقضايا الاحتيال في تدقيق المعلومات المالية و يتوسع إلى الأخذ في الحسبان خطر حدوث عمليات غِشّ عند إعداد القوائم المالية"[4].

---

[1] رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سبق ذكره، ص 108.
[2] عبد الوهاب نصر على و شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، ص 19.
[3] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.154
[4] Ibid, P.168

فحسب هذا المعيار فأنه يمكن أن تقع أخطاء في المعلومات المالية إما بسبب الغش أو بسبب الخطاء و معيار التفرقة بين الغش و الخطاء، دائما حسب ذات المعيار هو إذا كان الإجراء الأساسي الناتج عن الخطاء مقصود أو غير مقصود.

و مفهوم الغش مفهوم واسع تناولته مختلف التشريعات القانونية ، لكن المعيار يهتم بالغش الذي يتسبب في خطاء جوهري في القوائم المالية، و هناك نوعان من المعلومات الخاطئة المقصودة و المرتبطة بالمدقق :

- المعلومات الخاطئة الناتجة عن تقرير مالي احتيالي،
- المعلومات الخاطئة الناتجة عن سوء تخصيص للأصول.

أن المسؤولية الأولية لمنع و اكتشاف الغش تقع على الأشخاص المكلفين بالحوكمة في المنشأة حيث يتم إقناع الأفراد بضرورة التخلي عن هذه الممارسات لأنها سوف تكتشف لا محال و يتم فرض عقاب في خالة وقوعها مما من شأنه نشر ثقافة الأمانة و السلوك الأخلاقي.

و يقع على عاتق المدقق في إطار معايير التدقيق الدولية مسؤولية الحصول على تأكيد معقول بأن المعلومات و القوائم المالية بأجملها تخلو من الأخطاء الجوهرية سواء كانت بسبب الغش أو الخطاء ، "مع العلم أنه رغم التخطيط للتدقيق و تنفيذه بالشكل الصحيح وفق معايير التدقيق الدولية هناك من الأخطاء الجوهرية ما يمكن عدم اكتشافه"[1]

و من الأمثلة التي يمكن ذكرها طلب عملية جرد إضافية بعد القيام بالتدقيق و قبل إقفال تقرير التدقيق، أو التنقل للقيام بعملية جرد للمخزون دون تخطيط و دون سابق إنذار.

6.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 250: أخذ النصوص القانونية و التنظيمية بعين الاعتبار عند تدقيق المعلومات المالية

يختص هذا المعيار بـ " مسؤولية المدقق في احترام القوانين و التنظيمات السارية المفعول عند تدقيق المعلومات المالية و لا ينطبق هذا المعيار على مهام التأكيد الأخرى التي تختص بالامتثال لقوانين خاصة ومحددة"[2].

ان للتنظيمات و القوانين أثار مباشرة على المعلومات المالية و لكن هناك بعض القطاعات التي تحكمها قوانين صارمة مثل قطاع البنوك و التأمينات حيث تطال هذه التنظيمات حتى بعض مجالات الإفصاح، كما هناك بعض القطاعات تحكمها قوانين تنظيمية تختص جزء مهم من النشاط كمجالات الصحة و الأمن الصناعي قي مجال المحروقات و الصناعات البتروكيماوية و عدم الامتثال لهذه القوانين و التنظيمات قد يعرض المنشأة إلى عقوبات و

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.169
[2] Ibid, P.212

غرامات مهمة من شأنها التأثير على مصداقية القوائم المالية في حالة الإخلال بهذه التنظيمات.

إن مسؤولية احترام هذه القوانين و التشريعات و التنظيمات تقع على المنشأة بكل مكونات نظام حوكمتها، أما مسؤولية المدقق حسب المعيار الدولي للتدقيق ISA 250 فتتمثل في التأكد من احترام المنشأة هذه القوانين و التنظيمات ، كما يساعد هذا المعيار المدقق على تحديد الأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية بسبب عدم الامتثال لهذه التشريعات، فمسؤوليته تنحصر في الحصول على تأكيد معقول بأن المعلومات المالية خالية من الأخطاء الجوهرية الناجمة عن الغش أو الخطاء.

كما يتطلب هذا المعيار أن يظل المدقق يقظا تجاه الإجراءات التي يتخذها في تكوين رائيه حول القوائم المالية و الالتزام بالشك المهني تجاه الحالات المحتملة من الغش أو عدم الامتثال للقوانين و التنظيمات و التي من شأنها التأثير على مصداقية المعلومات المالية.

7.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 260: الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يختص هذا المعيار بـ " مسؤولية المدقق في الاتصال بالمكلفين بالحوكمة فيما يخص عملية تدقيق المعلومات المالية مهما كان حجم المؤسسة أو نمط تسييرها و لا يدخل في هذا الإطار الاتصالات مع أعضاء من الإدارة أو من المالكين طالما ليسوا ضمن الطاقم الحوكمي للمنشأة "[1]. و يحدد هذا المعيار المسائل التي يتم الاتصال بالقائمين على الحوكمة من أجلها و المسائل التي تستوجب إبلاغهم فقط.

و هناك مسائل أخرى غير مطلوب الاتصال أو الإبلاغ عنها بموجب هذا المعيار لكن قد يتعين إبلاغ بعض الجهات الإدارية أو المهنية أو الحكومية أو حتى القضائية بها، فلا يحول هذا المعيار دون ذلك.

8.1.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 265: التبليغ بالضعف في الرقابة الداخلية إلى الإبلاغ عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة

يتناول المعيار " مسؤولية المدقق في التبليغ عن كل ضعف أو قصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بحوكمة المنشأة، دون اظافة مسؤولية للمدقق" [2].
و على هذا الأساس يتعين على المدقق فهم نظام الرقابة الداخلي للمنشأة عند تحديد و تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية و ذلك من أجل وضع إجراءات تدقيق مناسبة.

فالهدف من هذا المعيار هو إبلاغ المكلفين بالحوكمة و الإدارة بالطريقة المناسبة بنقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية التي حددها المدقق أثناء التدقيق.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.226.
[2] Ibid, P256 .

2.1. المجموعة الثانية 300-499 تقييم المخاطر و الاستجابة لها عند إكتشاف أخطاء :

1.2.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 300: تخطيط تدقيق المعلومات المالية

يتناول هذا المعيار " مسؤولية المدقق في إعداد خطة عمل لتدقيق المعلومات المالية "[1]، حيث تم صياغة هذا المعيار في سياق عمليات التدقيق المعتادة هذا و تم تحديد الإعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية بشكل منفصل.

كما يجب أن يتضمن التخطيط لعملية التدقيق وصغ إستراتيجية التدقيق الشاملة للعملية وتطوير خطة التدقيق.

ويفيد التخطيط الجيد لعملية تدقيق المعلومات المالية بعدة طرق تتضمن:
- مساعدة المدقق في منح الإهتمام اللازم للجوانب الهامة لعملية التدقيق.
- مساعدة المدقق في تحديد المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
- مساعدة المدقق في تنظيم وإدارة عملية التدقيق بشكل مناسب بما يحقق النجاعة و الفعالية المطلوبتين.
- المساعدة في اختيار أعضاء فريق العمل بمستويات مناسبة من القدرة والكفاءة للتصدي إلى المخاطر المتوقعة و كذا في تحديد العمل المناسب لهم.
- تيسير إدارة و توجيه أعضاء فريق العمل و مراقبة عملهم.
- المساعدة عند الإقتضاء في تنسيق العمل الذي أنجزه المدققون مع الخبراء.

و يبقى الهدف الأسمى للمدقق عند وضع الخطة تحديد إستراتيجية عامة تتماشى مع مهمة التدقيق من شأنها رفع أداء المدقق.

2.2.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 315 (معدل): معرفة المنشأة و محيطها من أجل تقدير خطر وجود أخطاء جوهرية

يتناول هذا المعيار " مسؤولية المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية"[2].

حيث يتمثل هدف المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الإحتيال أو الخطأ على مستوى المعلومات المالية وعلى مستوى الإثبات من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية مما يوفر أساسا لتصميم و تحديد كيفية التعامل مع المخاطر المحتملة لحدوث أخطاء جوهرية.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P 268.
[2] Ibid, P282

3.2.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 320: الأهمية النسبية في تخطيط و أداء التدقيق

يتناول هذا المعيار " مسؤولية المدقق في تطبيق مفهوم الأهمية النسبية و ذلك في تخطيط وأداء عملية تدقيق المعلومات المالية، و يشرح معيار التدقيق الدولي 450 كيفية تطبيق الأهمية النسبية عند تقييم أثر الأخطاء المكتشفة خلال التدقيق والأخطاء الغير المصححة إن و جدت على المعلومات المالية"[1].

لقد ناقش الإطار العام مفهوم الأهمية النسبية كثيرا و ذلك عند إعداد و تقديم التقارير المالية وتناول هذا الإطار إعداد التقارير المالية وفق مرجعيات محاسبية يمكن أن تكون مختلفة لكن ناقش الأهمية النسبية بتعبيرات مختلفة لكنها توضح بشكل عام :

- الأخطاء في المعلومات المالية بما في ذلك عدم الإفصاح و التي تعتبر مهمة نسبيا إذا كان من المتوقع أن تؤثر بصفة فردية أو جماعية على القرارات الإقتصادية لمستعملي القوائم المالية و التي اتخذت على أساس هذه المعلومات.
- بناء الأحكام حول الأهمية النسبية على ضوء الظروف السائدة و التي تتأثر بحجم أو طبيعة الخطاء أو كلاهما.
- الأحكام حول الأمور الهامة لمستخدمي المعلومات المالية منية علي إعتبار الإحتياجات العامة من المعلومات المالية للمستخدمين كمجموعة، والأثر المحتمل للأخطاء على المستخدمين الفرديين الذين لهم من الاحتياجات المختلفة إلى حد كبير دون أخذها بعين الاعتبار.

و يعتبر تحديد المدقق للأهمية النسبية حكما مهنيا بالدرجة الأولى يرتكز أساسا على معرفة المدقق للاحتياجات مستعملي المعلومات المالية فيجب على المدقق أن يحدد كذلك حجم و طبيعة الأخطاء الجوهرية الغير مصححة بحكم أنها أدنى من مستوى الأهمية النسبية و ذلك بالنسبة لكل العناصر موضوع التدقيق و ظروف حدوثها و كذا تقييم أثرها على القوائم المالية.

4.2.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 330: الإجراءات التي يضعها المدقق كاستجابة لتقييمه للخطر

يتناول هذا المعيار " مسؤولية المدقق في تصميم وتنفيذ إستجاباته لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي حددها المدقق وفق معيار التدقيق الدولي ISA 315 (معدل) و ذلك في تدقيقه للمعلومات المالية"[2].

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P339
[2] Ibid, P348

فيجب على المدقق أن يهدف إلى الحصول على ما يكفي من أدلة الإثبات المناسبة بالنظر إلى تقييمه لمخاطر وقوع أخطاء جوهرية و ذلك من خلال تصميم وتنفيذ إستجابات مناسبة لتلك المخاطر، كما يجب على المدقق وضع إجراءات تدقيق إضافية و إتباعها تأخذ بالحسبان نظم الرقابة و ذلك حسب المخاطر المكتشفة من أجل تقليص خطر التدقيق إلى درجة مقبولة.

5.2.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 402: عوامل يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المنشآت التي تلجأ إلى مؤسسات خدمية - خدمات مكاتب -

يتناول هذا المعيار " مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة و ذلك عندما تستخدم المنشأة خدمات مؤسسة خدمية واحدة أو أكثر و يتوسع المعيار بشأن كيفية تطبيق مدقق المنشأة معيار التدقيق الدولي ISA 315 (معدل) و معيار التدقيق الدولي ISA 330 و ذلك عند الحصول على فهم للمنشأة بما في ذلك الرقابة الداخلية الخاصة بالتدقيق الكافية لتحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية و ذلك عند تصميم وأداء إجراءات التدقيق الإضافية إستجابة لهذه المخاطر"[1].

حيث تقوم العديد من الشركات بتكليف جهات خارجية ببعض الجوانب الإدارية التي تتراوح من القيام ببعض الأعمال المحددة تحت إشراف و رقابة المنشأة إلى إستبدال كافة وحدات أو وظائف مثل مهمة الإمتثال الضريبي و كذا العديد من الخدمات التي تقدمها هذه المنظمات و المكملة لعمليات المنشأة و حتى تلك الغير متعلقة بالتدقيق.

فالخدمات التي تقدمها مؤسسة خدمة عادة ما تكون لها علاقة بتدقيق المعلومات المالية للمنشأة نظرا لكون هذه الخدمات على علاقة بأنظمة الرقابة الداخلية و نظم المعلومات للمنشأة و بالتالي بإعداد التقارير المالية فتؤثر خدمات هذه المؤسسات الخدمية على المعاملات في عمليات المنشأة التي تعتبر و من ثم على المعلومات المالية للمنشأة.

و لا ينطبق هذا المعيار على الخدمات التي تقدمها المؤسسات المالية لحساب المنشأة أو المعاملات المصرفية أو معاملات أوراق مالية كوسيط كما لا ينطبق هذا المعيار على تدقيق المعاملات الناجمة عن عمليات مالية امتلاكية في منشآت أخرى مثل شركات الأشخاص و شركات المساهمة والمشاريع المشتركة عندما يتم المساس بالمصالح الإمتلاكية فيتم الإبلاغ عنها لأصحاب المصالح.

6.2.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 450: تقييم الأخطاء المكتشفة خلال التدقيق

يتناول هذا المعيار " مسؤولية المدقق في تقييم تأثير المعلومات الخاطئة و المكتشفة خلال عملية التدقيق و المعلومات الخاطئة و الغير المصححة إن وجدت .ويتناول معيار

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P372

التدقيق الدولي 700 مسؤولية المدقق في تكوين رأي حول المعلومات المالية واستنتاج ما إذا تم الحصول على تأكيد معقول بشأن خلو المعلومات المالية من الأخطاء الجوهرية"[1].

و حسب هذا المعيار يهدف المدقق إلى تقييم تأثير المعلومات و البيانات الخاطئة المحددة خلال عملية التدقيق، و تأثير المعلومات الخاطئة غير المصححة إن وجدت على الملومات المالية.

3.1. المجموعة الثالثة ISA500-599 : الحصول على أدلة الإثبات

1.3.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 500: أدلة الإثبات

يوضح هذا المعيار " ما الذي يشكل أدلة تدقيق في عملية تدقيق المعلومات المالية، ويتناول مسؤولية المدقق بشأن تصميم وأداء إجراءات التدقيق للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة حتى يستطيع التوصل إلى إستنتاجات معقولة يبني عليها رأي المدقق"[2].
و ينطبق هذا المعيار على كافة أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها أثناء التدقيق، هذا وتتناول معايير التدقيق الأخرى نواحي مميزة من التدقيق ، فعلى سبيل المثال معيار التدقيق الدولي 315 (معدل) أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها فيما يتعلق بموضوع معين و كذا معيار التدقيق الدولي 570 (معدل) الإجراءات الخاصة للحصول على أدلة تدقيق، و معيار التدقيق الدولي520 تقييم ما إذا كان قد تم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة.
يجب على المدقق أن يجمع قدر كافي من أدلة الإثبات من أجل الوصول إلي خلاصة معقولة يمكن أن يبني عليها رأيه.

2.3.1. المعيار الدولي للتدقيق501 ISA: أدلة الإثبات – إعتبارات خاصة حول بنود محددة

يتناول هذا المعيار " الإعتبارات الخاصة التي يجب على المدقق مراعاتها عند الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، بالتوافق مع معايير التدقيق الدولية 330 و 500 ومعايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة، فيما يتعلق احترام جوانب معينة منها جرد المخزون و القضايا أمام العدالة والمطالبات التي لها علاقة بالمنشأة والمعلومات القطاعية و ذلك في عملية تدقيق المعلومات المالية"[3].

فبإستثناء الإستحالة أو عدم وجود أهمية، يجب أن يكون الحصول على أدلة الإثبات من خلال حضور إجراء عملية الجرد المادي، أو عن طريق معاينة محاضر المنازعات الخاصة بالمنشأة أو عن طريق فحص تقييم المساهمات على المدى البعيد و فحص

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P396
[2] Ibid, P410.
[3] Ibid, P427.

معلومات تخص هذه المشاركات أو عن طريق فحص معلومات قطاعية يتم الإفصاح عنها من خلال القوائم المالية.

3.3.1. المعيار الدولي للتدقيق505 ISA: المصادقات الخارجية

يتناول هذا المعيار " إستخدام إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق وفقاً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي 330 ومعيار التدقيق الدولي 500 و هو لا يتناول الإستفسارات المتعلقة بالتقاضي والمطالبات التي يتناولها معيار التدقيق الدولي 501 [1]"

قيمكن أن تكون أدلة التدقيق على شكل مصادقات خارجية يحصل المدقق عليها مباشرة من الأطراف المؤكدة أكثر موثوقية من الأدلة التي تولدها المنشأ داخلياً .ويهدف هذا المعيار إلى مساعدة المدقق في تصميم وتنفيذ إجراءات المصادقة الخارجية للحصول على أدلة تدقيق موثوقة وذات علاقة.

و يهدف المدقق من خلال إستخدام إجراء المصادقات الخارجية إلى الحصول على أدلة إثبات أكثر موثوقية، كافية و مناسبة.

4.3.1. المعيار الدولي للتدقيق510 ISA: عمليات تدقيق أولية - الأرصدة الافتتاحية

يتناول هذا المعيار " مسؤوليات المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية في عملية التدقيق الأولية. فبالإضافة إلى قيم المعلومات المالية، تتضمن الأرصدة الإفتتاحية الأمور التي تتطلب القيام بالإفصاح في بداية الفترة كالطوارئ والإلتزامات. و عند تضمن البيانات المالية معلومات مالية مقارنة، تنطبق أيضاً المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق الدولي 710 كما يتضمن معيار التدقيق الدولي 300 متطلبات و إرشادات إضافية فيما يتعلق بالأنشطة قبل البدء بعملية التدقيق"[2].

فعند إجراء عملية تدقيق أولية، ينطوي هدف المدقق فيما يتعلق بالأرصدة الإفتتاحية على الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية محتوية على أخطاء تؤثر بشكل جوهري على المعلومات المالية للفترة الحالية و كذا السياسات المحاسبية المناسبة التي تعكسها الأرصدة الإفتتاحية المطبقة بشكل متناسق مع المعلومات المالية للفترة الحالية، أو ما إذا تمت محاسبة التغيرات عليها بشكل مناسب وتم عرضها والإفصاح عنها بشكل مناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق.

و يبغي على المدقق الإطلاع على أحدث المعلومات المالية إن وجدت، وتقرير المدقق السابق حولها، إن وجد، للحصول على معلومات متعلقة بالأرصدة الإفتتاحية بما في ذلك

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P438.
[2] Ibid, P450.

الإفصاحات، كما ينبغي على المدقق الحصول على أدلة تدقيق مناسبة وكافية حول ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء تؤثر بشكل كبير على المعلومات المالية للفترة الحالية و ذلك عن طريق تحديد ما إذا تم إرسال أرصدة الإقفال للفترة السابقة بشكل صحيح إلى الفترة الحالية أو، حيثما كان مناسباً، تم إعادة بيانها بشكل صحيح و تحديد ما إذا كانت الأرصدة الإفتتاحية تعكس تطبيق السياسات المحاسبية المناسبة.

إذا حصل المدقق على أدلة تدقيق تفيد بأن الأرصدة الإفتتاحية تحتوي على أخطاء قد تؤثر بشكل كبير على المعلومات المالية للفترة الحالية، ينبغي على المدقق القيام بإجراءات التدقيق الإضافية هذه بإعتبارها ملائمة في الظروف لتحديد الأثر على المعلومات المالية للفترة الحالية، كما تطرق هذا المعيار إلى الثبات على النسق في إختيار الطرق المحاسبية، و فرق بين القطاعين الخاص و العام.

5.3.1. المعيار الدولي للتدقيق520 ISA: إجراءات تحليلية

يتناول هذا المعيار " إنتفاع المدقق من الإجراءات التحليلية بإعتبارها إجرءات جوهرية كما يتناول مسئولية المدقق في قيامه بالإجرءات التحليلية قرب نهاية عملية التدقيق التي تساعده في تكوين إستنتاجا كليا حول المعلومات المالية"[1].
يجب على المدقق أن يستخدم إجراءات تحليلية من أجل الحصول على أدلة تدقيق موثوقة، و كذلك من اجل التأكد من تناسق مجموع القوائم المالية حسب فهمه للمنشأة و ذلك عند نهاية مهمة التدقيق.

6.3.1. المعيار الدولي للتدقيق530 ISA: أخذ العينات

يطبق هذا المعيار " عندما يقرر المدقق إستخدام عينات التدقيق في أداء إجراءات التدقيق، ويتناول إستخدام المدقق للعينات الإحصائية وغير الإحصائية عند وضع أو اختيار عينات التدقيق وإجراءات إختبارات أنظمة الرقابة او ختبارات التفاصيل وتقييم نتائج العينات"[2].

عند تحديد إجراءات التدقيق، يجب على المدقق إختيار الطرق الأنسب في إختيار العينات من أجل إختبارها و ذلك بهدف الوصول إلى أدلة إثبات كافية و مناسبة بالنسبة للمجموعة التي أختيرت منها العينة.

7.3.1. المعيار الدولي للتدقيق540 ISA: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة و الأفصاحات ذات العلاقة

يتناول هذا المعيار " مسؤوليات المدقق المتعلقة بالتقديرات المحاسبية، بما في ذلك

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P464.
[2] Ibid, P473.

التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة في عملية تدقيق المعلومات المالية. ويتوسع هذا المعيار على وجه التحديد ليتناول على وجه الخصوص كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي ISA 315 (معدل) و معيار التدقيق الدولي ISA 330 و معايير التدقيق الدولية الأخرى ذات العلاقة فيما يخص التقديرات المحاسبية، كما بتناول أيضا هذا المعيار متطلبات و ارشادات حول أخطاء التقديرات المحاسبية المختلفة وكذا المؤشرات على وجود تحيز محتمل من قبل الإدارة"[1].

و يدور نطاق عمل هذا المعيار حول عدم إمكانية عدم قياس بعض بنود القوائم المالية بدقة، قيتم تقديرها فقط. و هذا ما يشار إليه من خلال هذا المعيار بالتقديرات المحاسبية، حيث تختلف طبيعية وموثوقية المعلومات المتوفرة للإدارة من أجل دعم إعداد تقدير محاسبي على نطاق واسع مما يؤثر على درجة الشكوك في التقدير، التي تؤثر ببدورها على مخاطر الخطاء الجوهري في التقديرات المحاسبية، بما في ذلك قابلية تعرضها لتحيز مقصود أو غير مقصود من قبل الإدارة.

فيجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية و مناسبة حول التقديرات المحاسبية و من أجل ذلك، يتعين عليه إتباع عدة مقاربات:

- مراجعة و إختبار الإجراء المتبع من طرف المنشأة عند إجراء تقديرات.
- إستعمال تقدير مستقل و مقارنته بذلك المتبع من طرف المنشأة.
- مراجعة الأحداث التي وقعت بعد تاريخ إقفال القوائم المالية و التي من شأنها أن تحمل أدلة إثبات حول التقديرات و تكون معقولة.

8.3.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 550: أطراف لها علاقة بالمنشأة

يتناول هذا المعيار " مسؤوليات المدقق المتعلقة بعلاقات و معاملات الأطراف ذات العلاقة في عملية التدقيق على وجه الخصوص ، ليتسع نطاق هذا المعيار ليشتمل كيفية تطبيق معيار التدقيق الدولي 315 (معدل) و معيار التدقيق الدولي 330 و المعيار الدولي 240 فيما يتعلق بمخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة"[2].

تقيم المنشأة خلال عملها العادي عدة علاقات مع أطراف متعددة و قد تؤدي طبيعية هذه العلاقات و معاملات الأطراف ذات العلاقة في بعض الظروف إلى مخاطر للأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية. فعلى سبيل المثال: قد تعمل الأطراف ذات العلاقة من خلال مجموعة شاملة ومعقدة من العلاقات والهياكل، مع إرتفاع مماثل في تعقيد المعاملات الخاصة بها، و قد تكون نظم المعلومات عير فعالة في تحديد أو تلخيص المعاملات والأرصدة القائمة بين منشأة معينة والأطراف ذات العلاقة لديها.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P491.
[2] Ibid, P537.

على المدقق أن يتبع إجراءات تدقيق من أجل الحصول على أدلة إثبات كافية و مناسبة حول معرفة الإدارة بالأطراف التي يجب أن تعطي معلومات عنها، بالإضافة إلى أثر المعاملات بين الأطراف المرتبطة و التي لها تأثير معتبر على القوائم المالية.

فقد تكون التأثيرات المحتملة للقيود الكامنة المفروضة على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية أكبر لعدة أسباب كعدم علم الإدارة بوجود كافة علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، خاصة في حال عدم تحديد إطار إعداد التقارير المالية المعمول به أو قد تتيح علاقات الأطراف ذات العلاقة فرصة أكبر للتأمر أو الإخفاء أو التلاعب من قبل الإدارة.

بناءا على ذلك يعتبر تخطيط وأداء عملية التدقيق مع ممارسة الشك المهني كميا يقتضي معيار التدقيق الدولي 200 هاماً بشكل خاص في هذا السياق، نظراً للإحتمال وجود علاقات ومعاملات خاصة بالأطراف ذات العلاقة غير مفصح عنها .وان المتطلبات الواردة في هذا المعيار مصممة لمساعدة المدقق في تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية المرتبطة بعلاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة، وفي تصميم إجراءات التدقيق من أجل الإستجابة للمخاطر المقيمّة.

9.3.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 560: أحداث بعد تاريخ الإقفال

يتناول هذا المعيار " مسؤوليات المدقق المتعلقة بالأحداث اللاحقة التي تحصل في عملية تدقيق للبيانات المالية، ولا يغطي الأحداث التي تلي تاريخ إعداد تقرير المدقق بل يغطيها معيار التدقيق الدولي 720 (معدل)"[1]

فقد تتأثر المعلومات المالية بأحداث معينة تحصل بعد تاريخ إصدار القوائم المالية حيت تشير العديد من أطر إعداد القوائم المالية إلى العديد من الأحداث علي وجه الخصوص ، وتحدد هذه الأطر عادة نوعين من الأحداث هما:
- الأحداث التي توفر أدلة حول الحالات التي نشأت في تاريخ إصدار القوائم المالية.
- الأحداث التي توفر أدلة حول الحالات التي نشأت بعد تاريخ إصدار القوائم المالية.

حيث يبين معيار التدقيق الدولي أنه عند تاريخ إصدار تقرير المدقق يجب أن يعلم القارئ بأن المدقق قد أخذ بعين الإعتبار الأحداث والمعاملات التي يعلم بها والتي حصلت حتى ذلك التاريخ.

و تتمثل أهداف المدقق في الحصول علي أدلة تدقيق كافية ومناسبة حول ما إذا كانت الأحداث الحاصلة بين تاريخ إصدار القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المدقق و التي تتطلب تعديل القوائم المالية أو الإفصاح عنها بالشكل المناسب وفقاً لإطار إعداد التقارير

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P564.

المالية المعمول به أما الهدف الثاني فيتمثل الإستجابة بالشكل المناسب للحقائق التي علم بها المدقق بعد تاريخ إصدار التقرير والتي لو علم بها المدقق في ذلك التاريخ، لكانت قد أدت إلى تعديل للتقرير.
على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أثر الأحداث اللاحقة على القوائم المالية قبل تاريخ إصدار تقريره و تأثيرها على تقريره و التي تتطلب تعديل المعلومات المالية أو الإفصاح عنها و مع ذلك لا يتوقع من المدقق أداء إجراءات تدقيق إظافية فيما يتعلق بالمسائل التي وفرت إجراءات التدقيق المطبقة مسبقاً إستنتاجات مرضية حولها.

10.3.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 570: إستمرارية الإستغلال

يتناول هذا المعيار " مسؤوليات المدقق في تدقيق المعلومات المالية المتعلقة بإستخدام الإدارة لفرضية استمرارية استغلال المنشأة في إعداد القوائم المالية"[1].
ينظر إلى المنشأة على أنها مستمرة في الأعمال على المدى القصير ويتم إعداد القوائم بيانات المالية للأهداف العامة على أساس المنشأة المستمرة، ما لم تنوي الإدارة تصفية المنشأة أو إيقاف العمليات أو لم يكن لديها بديل واقعي غير القيام بذلك.

تحتوي بعض أطر إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للإدارة لعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة، وعلى معايير تتعلق بالمسائل التي سيتم دراستها والإفصاحات التي سيتم عملها فيما يخص المنشأة المستمرة، فعلى سبيل المثال، يقتضي معيار المحاسبة الدولي 1 من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة ، و قد لا يوجد في أطر إعداد التقارير المالية الأخرى متطلب يقتضي من الإدارة عمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة لكن وبما أن إفتراض المنشأة المستمرة يعتبر مبدأ أساسي في إعداد القوائم المالية يقتضي من الإدارة عمل تقييم لقدرة المنشأة على الإستمرار كمنشأة مستمرة حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح للقيام بذلك.

تتلخص مسؤولية المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية وملائمة حول مدى ملائمة إستخدام الإدارة لفرض المنشاة المستمرة في إعداد وعرض المعلومات المالية واستنتاج ما إذا كان هناك شك جوهري حول قدرة المنشأة على الإستمرار، وتوجد هذه المسؤولية حتى لو لم يشمل إطار إعداد التقارير المالية على متطلب صريح لقيام الإدارة بعمل تقييم محدد لقدرة المنشأة على الإستمرار.

لكن وكما هو وارد في معيار التدقيق الدولي 200 ، فإن الآثار المحتملة على قدرة المدقق على كشف المعلومات الخاطئة الجوهرية تكون اكبر بالنسبة للأحداث أو الظروف المستقبلية التي يمكن أن تؤدي إلى توقف المنشأة عن كونها منشأة مستمرة، ولا يستطيع المدقق بأن يتنبأ بهذه الأحداث أو الظروف المستقبلية، وعليه لا يمكن إعتبار عدم وجود

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P577.

إشارة إلى شكوك المنشأة المستمرة في تقرير المدقق على أنه ضمان حول قدرة المنشأة على الإستمرار.

11.3.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 580: التصريحات المكتوبة للإدارة

يتناول هذا المعيار " مسؤوليات المدقق في الحصول على إقرارات خطية من الإدارة، وحيثما كان ملائماً، من المكلفين بالحوكمة في عملية تدقيق المعلومات، و يضم الملحق 1 من معايير التدقيق الدولية الأخرى التي تحتوي على المتطلبات الخاصة بالإقرارات الخطية، ولا تحد المتطلبات الخاصة بالإقرارات الخطية في معايير التدقيق الدولية الأخرى تطبيق هذا المعيار"[1].

بصورة مشابهة للردود على الإستفسارات، تعتبر الإقرارات الخطية نوعاً من أدلة التدقيق، لكنها لا توفر أدلة تدقيق كافية وملائمة لوحدها و حقيقة أن الإدارة قدمت إقرارات خطية موثوقة لا يؤثر على طبيعة أو مدى أدلة التدقيق الأخرى التي يحصل عليها المدقق حول الوفاء بمسؤوليات الإدارة أو حول إثباتات معينة.

4.1. المجموعة الرابعة ISA600-699: إستخدام عمل مهنيين آخرين

1.4.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 600: إعتبارات خاصة – تدقيق القوائم المالية للمجمعات (بما فيها استخدام عمل مدققي الفروع)

يتناول هذا المعيار " اعتبارات خاصة تطبق على عمليات تدقيق المجمعات، وخاصة تلك المتعلقة بمدققي فروع المجمع و المنشأت التابعة و الزميلة عناصر. قفد يشرك المدقق مدققين آخرين في عملية تدقيق المعلومات المالية عدا المعلومات المالية للمجمع، فعلى سبيل المثال، قد يشرك مدقق ما مدقق آخر في رقابة جرد المخزون أو فحص الأصول الثابتة المادية المتواجدة في موقع بعيد.
كما قد يتعين على مدقق الفرع بموجب التشريع أو النظام أو لسبب آخر التعبير عن رأي حول المعلومات المالية لفرع معين، وقد يقرر فريق عملية تدقيق المجمع استخدام أدلة التدقيق التي يستند إليها رأي التدقيق حول المعلومات المالية للفرع من أجل توفير أدلة تدقيق حول عملية تدقيق المجمع، فمتطلبات هذا المعيار تنطبق عليها"[2].

بالتوافق مع معيار التدقيق الدولي 220 يتعين على شركاء عملية المجمع - هم كل الأشخاص الذين تقع عليهم مسؤولية تدقيق المعلومات المالية للمجمع و فروعه و مكوناته بما فيها مسؤولية الأداء- أن يكونوا راضين عن أداء الأشخاص الذين يقومون بعملية تدقيق المجمع، بما في ذلك مدققي الفروع، و أن يكونوا يملكون معاً القدرات الملائمة، كما يقع على عاتق هؤلاء الشركاء التوجيه والإشراف وأداء عملية تدقيق المجمع.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P607.
[2] Ibid, P624.

في هذا الإطار تعدّ مخاطرة التدقيق دالة على مخاطرة الأخطاء الجوهرية في المعلومات المالية ومخاطرة المدقق أن لا يكتشف هذه الأخطاء، أما في عملية تدقيق المجمع، فيشتمل ذلك على المخاطرة بأن مدقق الفرع قد لا يكتشف خطأ معين في المعلومات المالية المتعلقة بالفرع والتي قد تؤدى الى خطأ جوهر في المعلومات المالية للمجمع، والمخاطرة بأن فريق عملية تدقيق المجموعة قد لا يكتشف هذا الخطأ .ويوضح هذا المعيار المسائل التي ينظر فيها فريق عملية تدقيق المجموعة عند تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق مشاركته في إجراءات تقييم المخاطر و إجراءات التدقيق الأخرى التي يؤديها مدققوا الفروع على المعلومات المالية المتعلقة بالفروع و الهدف من هذه المشاركة هو الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة يستند عليها رأي المدقق حول المعلومات المالية للمجمع.
عندما يستخدم مدقق المجمع أعمال مدقق الفرع يستوجب عليه تحديد أثرها على تدقيقه، أخذاً بعين الإعتبار كفاءة هذا الأخير و الأعمال التي قام بها حول نطاق و توقيت عمله و الاستنتاجات التي توصل إليها و كذا أدلة الإثبات التي ارتكز عليها.

2.4.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 610 (مراجعة 2013) : الإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي

يتناول هذا المعيار" مسؤوليات المدقق الخارجي في حالة إستخدام عمل المدققين الداخليين، و هذا يشمل :
(أ) إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي للحصول على أدلة تدقيق،
(ب)إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة تحت توجيه واشراف ومراجعة المدقق الخارجي.
و لا يُطبّق هذا المعيار في حال لم يكن لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي"[1].

في حالة ما إذا كان لدى المنشأة قسم تدقيق داخلي، لا تنطبق المتطلبات المذكورة في هذا المعيار المتعلقة باستخدام عمل ذلك القسم في حال:

- لم تكن مسؤوليات ونشاطات القسم ذات علاقة بعملية التدقيق؛ أو
- كان المدقق الخارجي لا يتوقع إستخدام عمل القسم أثناء حصوله على أدلة التدقيق وذلك بالإعتماد على فهم المدقق الأولي للقسم الذي اكتسبه نتيجة الإجراءات التي يتم أدائها بموجب معيار التدقيق الدولي 315 (معدل).

لم يرد في هذا المعيار ما يفرض على المدقق الخارجي إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي لتعديل طبيعة أو توقيت أو تقليل نطاق إجراءات التدقيق التي ينبغي تأديتها بشكل مباشر من قبله، فيبقى للمدقق الخارجي قرار وضع إستراتيجية تدقيق شاملة.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P675.

و لا تُطبق المتطلبات الواردة في هذا المعيار فيما يتعلق بالمساعدة المباشرة إذا لم يخطط المدقق الخارجي لاستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة.

و في بعض الإختصاصات، قد يُمنع المدقق الخارجي أو يقيّد إلى حد ما بموجب قانون أو نظام ما من إستخدام عمل قسم التدقيق الداخلي أو إستخدام المدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة، فمعايير التدقيق الدولية لا تبطل القوانين أو الأنظمة التي تحكم عملية تدقيق المعلومات المالية، و بالتالي فإن هذه النواهي أو القيود لن تمنع المدقق الخارجي من الإمتثال لمعايير التدقيق الدولية.

و حسب هذا المعيار يقع على عاتق المدقق الخارجي مسؤولية وحيدة عن رأي التدقيق المعبّر عنه، ولا تتقلص تلك المسؤولية عند إستخدامه لعمل قسم التدقيق الداخلي أو للمدققين الداخليين لتقديم المساعدة المباشرة في العملية .وعلى الرغم من أنهم قد يؤدون إجراءت تدقيق مشابهة لتلك التي يؤديها المدقق الخارجي، إلا أن كل من قسم التدقيق الداخلي و المدققين الداخليين غير مستقلين عن المنشأة كما هو مطلوب من المدقق الخارجي خلال عملية تدقيق المعلومات المالية وفق ا لمعيار التدقيق الدولي 200 وبالتالي يعرّف هذا المعيار الشروط الضرورية للمدقق الخارجي ليتمكن من إستخدام عمل المدققين الداخليين، كما يعرّف الجهود التي ينبغي بذلها للحصول على دليل مناسب وكافي يثبت أن عمل قسم التدقيق الداخلي أو المدققين الداخليين الذين يقدمون المساعدة المباشرة هو عمل ملائم لأغراض عملية التدقيق و عليه تُصاغ المتطلبات من أجل توفير إطار للأحكام التي يصدرها المدقق الخارجي فيما يتعلق بإستخدام عمل المدققين الداخليين لمنع الإستخدام المفرط أو غيرالمبرر لذلك العمل.

3.4.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 620: إستخدام أعمال خبير

يتناول هذا المعيار الدولي للتدقيق " مسؤوليات المدقق المتعلقة بعمال فرد أو مؤسسة تعمل في مجال خبرة معين غير مجال المحاسبة أو التدقيق، وذلك عندما يستخدم ذلك العمل لمساعدة المدقق في الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، و لا يتناول معيار التدقيق الدولي هذا الأمور التالية:
(أ) الحالات التي يشمل فيها فريق العملية عضواً أو يستشير فرداً أو مؤسسة يتمتع بخبرة في مجال متخصص من مجالات المحاسبة أو التدقيق، وانما يتم تناولها في معيار التدقيق الدولي 220،
(ب) إستخدام المدقق لعمل فرد أو مؤسسة تتمتع بخبرة في مجال المحاسبة أو التدقيق، حيث تستخدم المنشاة ذلك العمل ليساعدها في إعداد القوائم المالية (إدارة الخبرة)، ويتناول معيار التدقيق الدولي 500 هذه الحالة"[1].

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P699.

و حسب هذا المعيار فإن المدقق هو المسؤول الوحيد عن التعبير عن رأي التدقيق و لا تقتصر هذه المسؤولية على إستخدام عمل مدقق خبير ومع ذلك فعند استنتاج المدقق الذي يستخدم عمل مدقق خبير، طبقاً لهذا المعيار، أن عمل ذلك الخبير ملائم لأهداف المدقق، فقد يقبل المدقق نتائج أو إستنتاجات الخبير في مجال خبرته كأدلة تدقيق مناسبة.

و تتلخص أهداف المدقق في تحديد ما إذا سيستخدم عمل مدقق خبير أم لا، و في حالة إستخدام عمل مدقق خبير، يكون هدف المدقق هو تحديد ما إذا كان ذلك العمل مناسباً لأهداف المدقق.

5.1. المجموعة الخامسة ISA 700-799 : إستنتاجات التدقيق والتقرير عنها

1.5.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 700 (مراجع) : تكوين رأي و إعداد تقرير حول القوائم المالية

يتناول هذا المعيار الدولي " مسؤولية المدقق المتعلقة بتكوين رأي حول المعلومات المالية، كما يتناول شكل ومحتوى تقرير المدقق الذي يتم إصداره نتيجة لعملية تدقيق المعلومات المالية"[1].

تحدد معايير التدقيق الدولية 701، 705 (معدل) و 706 (معدل) العلاقات المتداخلة بين نصوص هذه المعايير و نص معيار التدقيق الدولي 700 (معدل).

و قد صيغ هذا المعيار في سياق مجموعة كاملة من المعلومات ذات هدف عام، كما يتناول معيار التدقيق الدولي 800 (مراجع) إعتبارات خاصة عندما يتم إعداد القوائم المالية وفقا لإطار ذوا هدف خاص، كما يتناول معيار التدقيق الدولي 805 (معدل) إعتبارات خاصة مرتبطة بعملية تدقيق المعلومات المالية الفردية أو لعنصر أو حساب أو بند خاص وارد في بيان مالي معين.

يزيد هذا المعيار في التوافق في تقرير المدقق و ذلك عندما يتم إجراء عملية التدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية فيزيد من المصداقية في السوق العالمية من خلال تمييز عمليات التدقيق هذه التي يتم إجراءها وفقا لمعايير معترف بها عالميا بشكل أكثر سهولة كما يساعد على تعزيز فهم المستخدم وتحديد الظروف غير العادية عند حصولها.

و حسب هذا المعيار تتلخص أهداف المدقق في تكوين رأي حول المعلومات المالية القائمة على تقييم الإستنتاجات التي تم التوصل إليها بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، و كذا التعبير بوضوح عن ذلك الرأي في تقرير خطي يصف أيضا الأساس الذي استند إليه ذلك الرأي.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P720.

2.5.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 701: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المدقق المستقل

يتناول هذا المعيار " مسؤولية المدقق في الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقريره، كما يتناول كل من الحكم المهني للمدقق لما يجب الإبلاغ عنه من خلال التقرير و كذا شكل و مضمون هذا الإبلاغ"[1].

و يهدف الإبلاغ عن الأمور الرئيسية إلى تحسين قيمة المعلومات المتضمنة في تقرير المدقق و ذلك من خلال إضفاء المزيد من الشفافية على التدقيق و أداءه، كما يزود مستعملي القوائم المالية بمعلومات إضافية تمكنهم من فهم محتوى تقرير المدقق حول أمور الحكم المهني للمدقق و كذا أحكام المسيرين و قراراتهم و فهم المنشأة في حد ذاتها.

و حسب هذا المعيار فان هدف المدقق متى كون رأي حول القوائم المالية للمنشأة الإبلاغ من خلال تقريره بأهم ما توصل إليه.

3.5.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 705: التعديل في رأي المدقق و التقرير عنه

يتطرق معيار التدقيق الدولي هذا إلى " مسؤولية المدقق المتمثلة بإصدار تقرير مناسب في وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 700 (معدل) و حسب الظروف التي قد يخلص فيها المدقق إلى أن التعديل على رأي المدقق في المعلومات المالية ضروري"[2] .

و يضع هذا المعيار ثلاثة أنواع من الآراء المعدلة وهي الرأي بتحفظ والرأي السلبي و حالة استحالة إبداء رأي. و اختيار الرأي المعدل المناسب يتوقف على ما يلي:

(أ) طبيعة المسألة التي دعت إلى التعديل أي ما إذا كانت المعلومات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية أو، في حالة تعذر الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، يحتمل أنها تحتوي على أخطاء جوهرية ،
(ب) حكم المدقق بشأن مدى إنتشار الآثار أو الآثار الممكنة للمسألة على المعلومات المالية.

و يتمثل هدف المدقق حسب هذا المعيار في التعبير بوضوح عن رأي معدل تعديلاً مناسباً حول المعلومات المالية التي تكون لازمة حينما يخلص المدقق، بناءً على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها، أن المعلومات المالية ككل تحتوي على أخطاء جوهرية، أو لا يتمكن المدقق من الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص إلى أن المعلومات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P775.
[2] Ibid, P800.

4.5.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 706 (معدل): فقرات الملاحظات و فقرات أخرى في تقرير المدقق

يتناول هذا المعيار" التوضيح الإضافي في تقرير المدقق عندما يعتبره المدقق ضروريا للفت إنتباه المستخدمين لأمر معروض أو مفصح عنه في القوائم المالية التي تجعل أهميتها أساسيةً لفهم المستخدمين للبيانات المالية ، و كذا للفت انتباه المستخدمين لأي أمر آخر غير معروض أو مفصح عنه في القوائم المالية المتعلقة بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسئوليات المدقق أو تقريره"[1].

إن هدف المدقق حسب هذا المعيار و بعد تكوين رأي حول القوائم المالية، هو لفت انتباه المستخدمين، عندما يرى المدقق لزوم ذلك، من خلال التوضيح الإضافي في تقرير المدقق إلى الأمر الذي تجعله أهميته أساسياً لفهم المستخدمين للمعلومات المالية، على الرغم من عرضه أو الإفصاح عنه بشكل مناسب في المعلومات المالية، أو حيثما كان ملائماً، أي أمر آخر متعلق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسئوليات المدقق أو تقريره.

و عندما يقوم المدقق بإدراج فقرة تأكيد في تقريره، ينبغي عليه:
- إدراجها مباشرةً بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق،
- يجب إستخدام العنوان " تأكيد أمر " أو أي عنوان مناسب آخر،
- كما يجب إدراج مرجع واضح للأمر الذي يتم تأكيده وللمكان، في المعلومات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف الأمر بالكامل،
- و الإشارة إلى أن أ ري المدقق لا ينطوي على الأمر الذي تم تأكيده.

5.5.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 710: معطيات مقارنة – المعلومات المقابلة و المعلومات المالية المقارنة

يتناول هذا المعيار الدولي " مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات المقارنة في عملية تدقيق المعلومات المالية، وعندما يتم تدقيق المعلومات المالية للفترة السابقة من قبل المدقق السابق أو عندما لا يتم تدقيقها، تنطبق أيضا المتطلبات والإرشادات الواردة في معيار التدقيق 510 فيما يتعلق بالأرصدة الغير مقفلة"[2].

تعتمد طبيعة المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للمنشأة على متطلبات إطار إعداد التقارير المالية المطبق وفقا للمعلومات المقارنة، و هناك منهجين مختلفين واسعي النطاق فيما يتعلق بمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق :الأرقام المقابلة والمعلومات المالية المقارنة.
ويتم غالبا تحديد المنهج الذي سيتم إعتماده من قبل القانون أو النظام كما يمكن تحديده في

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.832.
[2] Ibid, P849.

الشروط العملية.

إن الفروق الأساسية بين المنهجين في إعداد تقارير التدقيق هي:

(أ) بالنسبة للأرقام المقابلة، يشير رأي المدقق حول القوائم المالية إلى الفترة الحالية فقط، بينما
(ب) بالنسبة للبيانات المالية المقارنة، يشير رأي المدقق إلى كل الفترة التي يتم فيها عرض القوائم المالية.

ويتناول هذا المعيار بشكل منفصل متطلبات إعداد التقارير لكل منهج و الخاصة بالمدقق.
و أهداف المدقق حسب هذا المعيار هي :
- الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية حول ما إذا تم عرض المعلومات المقارنة المدرجة في القوائم، في جميع المجالات الهامة، وفقا للمتطلبات المتعلقة بالمعلومات المقارنة الواردة في إطار إيداد التقارير المالية المطبق،
- الإبلاغ وفقا لمسؤوليات إعداد التقارير الخاصة بالمدقق.

6.5.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 720 (معدل) : مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى المفصح عنها

يتضمن هذا المعيار " مسؤولية المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى في الوثائق و التقارير التي تحتوي على معلومات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك، وفي غياب أي متطلب منفصل في الظروف الخاصة بالعملية، فإن رأي المدقق لا يغطي المعلومات الأخرى ولا يتحمل المدقق مسؤولية خاصة لتحديد ما إذا تم التعبير عن المعلومات الأخرى بالشكل المناسب أم لا، ومع ذلك يطلع المدقق على المعلومات الأخرى لأنه قد يتم إضعاف مصداقية المعلومات المالية المدققة بسبب التعارضات الجوهرية بين المعلومات المالية المدققة والمعلومات الأخرى"[1].
تشير عبارة" الوثائق أو التقارير التي تحتوي على بيانات مالية مدققة " الواردة في هذا المعيار إلى التقارير السنوية (أو مستندات مماثلة) الصادرة للمالكين (أو أصحاب علاقة مماثلين) والتي تحتوي على معلومات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك، كما قد يطبق هذا المعيار، وتكييفه حسب الضرورة في الظروف القائمة، على المستندات الأخرى التي تحتوي على بيانات مالية مدققة، مثل تلك المستندات المستخدمة في اكتتابات الأوراق المالية.

و حسب هذا المعيار يكمن هدف المدقق في الإستجابة بالشكل الملائم عندما تتضمن المستندات التي تحتوي على معلومات مالية مدققة وتقرير المدقق المتعلق بذلك على معلومات أخرى قد تضعف من مصداقية هذه المعلومات المالية وتقرير المدقق.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P871

على المدقق أن يكون على علم بالمعلومات الأخرى المنشورة من طرف الإدارة و ذلك من أجل معرفة ما إذا كان هناك تباين مع القوائم المالية المدققة.

6.1. المجموعة السادسة ISA800-999: مجالات مُتَخَصِصَة :

1.6.1. المعيار الدولي للتدقيقISA 800 (معدل): اعتبارات خاصة – تدقيق قوائم مالية معدة وفق اطار خاص

يتناول معيار التدقيق الدولي هذا " الإعتبارات الخاصة لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية 100-700 على تدقيق المعلومات المالية وفقاً لأطار الأهداف الخاصة، و صيغ هذا المعيار ضمن نطاق مجموعة كاملة من المعلومات المالية المعدة وفقاً لأطار الأهداف الخاصة.
و يتناول معيار التدقيق الدولي 805 إعتبارات خاصة ذات علاقة بتدقيق قوائم مالية فردية أو عناصر خاصة أو حساب أو بند محدد من قائمة مالية. و لا يلغي هذا المعيار متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى ولا يُفهم منه أنه يتناول جميع الإعتبارات الخاصة التي يمكن أن تكون ذات علاقة بظروف العملية"[1].

يتلخص هدف المدقق، لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق قوائم مالية معدة وفقاً لإطار الهدف الخاص، في تناول الإعتبارات الخاصة ذات العلاقة بما يلي بشكل مناسب :

- قبول العملية،
- التخطيط لتلك العملية وتنفيذها
- تكوين رأي وإعداد تقارير حول القوائم المالية.

يجب على المدقق وفقاً لمعيار التدقيق الدولي 210 أن يحدد مدى قبول إطار إعداد التقارير المالية المطبق في إعداد القوائم المالية فعند تدقيق قوائم مالية لأهداف خاصة يجب أن يكون لدى المدقق فهم للهدف الذي أعدت التقارير المالية من أجله، و دراية بالمستخدمون المقصودون و كذا الخطوات التي تتخذها الإدارة لتحديد كون إطار إعداد التقارير المالية المطبق مقبولاً في هذه الظروف.

يمكن أن تكون مهام التدقيق الخاص متعلقة بقوائم مالية معدة وفق مرجع محاسبي أخر غير ذلك المستخدم عادة، أو تدقيق عنصر من القوائم المالية أو فحص مدى إحترام بنود إتفاقية ما أو مهمة حول ملخص قوائم مالية فيجب أن يتضمن التقرير إبداء رأي مكتوب و واضح.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.922.

2.6.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 805 (معدل): اعتبارات خاصة – تدقيق قوائم مالية فردية وعناصر خاصة من القوائم المالية

" تنطبق معايير التدقيق الدولية الواردة في المجموعات 100-700 على أن يتم تكيفها حسب الضرورة في الظروف لدى تطبقها على عمليات تدقيق لمعلومات مالية تاريخية أخرى، ويتناول معيار التدقيق الدولي هذا الإعتتبارات الخاصة لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية المذكورة على تدقيق قائمة مالية فردية أو عنصر أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية. و يمكن إعداد القائمة المالية الفردية أو المكون أو الحساب أو البند المحدد في القائمة المالية وفقاً لإطار الأهداف العامة أو الخاصة، وإذا تم إعداده وفقاً لإطار الأهداف الخاصة فإن معيار التدقيق الدولي 800 (معدل) ينطبق أيضاً على التدقيق"[1].

و لا ينطبق معيار التدقيق الدولي هذا على تقرير مدقق الفرع الصادر نتيجة عمل أُجري على المعلومات المالية لعنصر بناءً على طلب من فريق تابع لمجموعته لأهداف تدقيق مجمع.

لا يلغي هذا المعيار متطلبات معايير التدقيق الدولية الأخرى ولا يُفهم منه أنه يتناول جميع الإعتبارات الخاصة التي يمكن أن تكون ذات علاقة بظروف العملية.

يتلخص هدف المدقق حسب هذا المعيار عند لدى تطبيق معايير التدقيق الدولية في تدقيق قائمة مالية فردية أو فرع أو حساب أو بند محدد في قائمة مالية، في تناول الإعتبارات الخاصة ذات العلاقة بما يلي بشكل مناسب :

- قبول العملية؛
- التخطيط لتلك العملية وتنفيذها؛
- تكوين رأي و إعداد تقارير حول القائمة المالية الفردية أو حول الفرع أو الحساب أو البند المحدد في البيان المالي.

3.6.1. المعيار الدولي للتدقيق ISA 810 (معدل): إعداد التقارير حول القوائم مالية الملخصة

يتطرق معيار التدقيق الدولي هذا إلى " مسؤوليات المدقق المتعلقة بعملية إعداد تقرير حول المعلومات المالية الملخصة المشتقة من المعلومات المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق الدولية من قبل المدقق نفسه"[2].

تتلخص أهداف المدقق فيما يلي:

- تحديد ما إذا كان من المناسب قبول عملية إعداد تقرير حول القوائم المالية الملخصة،
- إذا تمت المشاركة في إعداد تقارير حول القوائم المالية الملخصة :

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P947.
[2] Ibid, P.977.

- تكوين رأي حول القوائم المالية الملخصة بناء على تقييم الإستنتاجات المستقاة من الأدلة التي تم الحصول عيلها،
- التعبير عن ذلك الرأي تعبيرا صريحا من خلال تقرير خطي يصف أيضا أساس ذلك الرأي.

و في كل الأحوال على المدقق أن يقبل عملية إعداد تقرير حول معلومات مالية ملخصة وفقا لهذا المعيار فقط حينما يكون مشاركا في تنفيذ تدقيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية للبيانات المالية التي تشتق منها المعلومات المالية الملخصة.

2. نشرات ممارسة التدقيق الدولي IAPN

International Auditing Practice Notes

1.2. نشرة ممارسة التدقيق الدولي IAPN 1000 اعتبارات خاصة في تدقيق الأدوات المالية

" يمكتن إستخدام الأدوات المالية من قبل المنشآت المالية وغير المالية بجميع أحجامها لأغراض متنوعة و قد يكون لدى بعض المنشآت ممتلكات ومعاملات كبيرة بينما تشارك منشآت أخرى بشكل محدود في معاملات الأدوات المالية. كما قد تأخذ بعض المنشآت مراكز معينة في الأدوات المالية لتحمل المخاطر والإنتفاع منها بينما قد تستخدم منشآت أخرى أدوات مالية للتقليل من مخاطر معينة عن طريق التحوط للمخاطر أو إدارة التعرض لها .وتعد هذه النشرة ملائمة لجميع هذه الحالات"[1].

و ترتبط معايير التدقيق الدولية التالية عل وجه الخصوص بعمليات تدقيق الأدوات المالية :

- يتطرق معيار التدقيق الدولي 540 إلى مسؤوليات المدقق المرتبطة بتدقيق التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المرتبطة بالأدوات المالية المُقاسة بالقيمة العادلة.
- يتطرق كل من معيار التدقيق الدولي 315 (معدل) و معيار التدقيق الدولي 330 إلى تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري والإستجابة لتلك المخاطر.
- يوضح معيار التدقيق الدولي 500 إلى ما يمكن إعتباره دليل تدقيق، ويتطرق أيضا إلى مسؤولية المدقق المتمثلة في تصميم وأداء إجراءات التدقيق من أجل الحصول على أدلة تدقيق ملائمة وكافية ليتمكن من التوصل إلى إستنتاجات معقولة لصياغة رأيه بناء عليها.

إن الغرض من هذه النشرة هو تقديم :

- معلومات عامة حول الأدوات المالية.
- نقاش لإعتبارات التدقيق المرتبطة بالأدوات المالية.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.1007.

تقدم نشرات ممارسة التدقيق الدولية مساعدة عملية للمدققين، ومن المفترض نشر هذه البيانا من قبل المسئولين عن المعايير الوطنية، أو إستخدامها في صياغة مواد وطنية مقابلة، كما تقدم هذه النشرات مادة يمكن للشركات الإستفادة منها في وضع برامجها التدريبية و إرشاداتها الداخلية.

و تعد هذه النشرة ملائمة للمنشآت بجميع أحجامها، نظرا لإمكانية تعرض جميع المنشآت إلى مخاطر الخطأ الجوهري عند إستخدام الأدوات المالية.

و لا تتطرق هذه النشرة إلى القضايا المحاسبية المحددة ذات العلاقة بالأدوات المالية، كمحاسبة التحوط، أو الربح أو الخسارة عند البدء (غالبا ما يعرف بربح أو خسارة اليوم الأول)، أو المقاصة، أو نقل المخاطر أو إنخفاض القيمة، بما فصي ذلك إنشاء مخصصا لخسارة القروض. وعلى الرغم من أن هذه المواضيع يمكن أن ترتبط بمحاسبة المنشأة للأدوات المالية، إلا أن إجراء نقاش حول إعتبارات المدقق بخصوص كيفية التطرق إلى متطلبا ت محاسبية محددة هو أمر خارج عن نطاق هذه النشرة.

3. تدقيق و مراجعة المعلومات المالية التاريخية

تم اعتماد النص الأصلي كمرجع رئيسي لهذا الجزء من البحث و هو المجلد حجم 2 بعنوان " كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة" الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية.

1.3. المعايير الدولية لمهام المراجعة ISREs 2699-2000
International Stanadards on Review Engagements

1.1.3. المعيار الدولي لمهام المراجعة ISRE 2400 (معدل) مراجعة المعلومات المالية التاريخية

يتناول هذا المعيار الدولي لعمليات المراجعة ما يلي :

" (أ) مسؤوليات الممارس عند تكليفه لأداء عملية مراجعة المعلومات المالية التاريخية، عندما لا يكون الممارس هو مدقق المعلومات المالية للمنشأة،
(ب) شكل ومحتوى تقرير الممارس حول المعلومات المالية.
و لا يتناول هذا المعيار مراجعة المعلومات المالية للمنشأة أو المعلومات المالية المرحلية التي يؤديها الممارس الذي يكون مدقق مستقل للبيانات المالية للمنشأة"[1].

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronoucements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 2, P 3.

يمكن أن يُعدّل هذا المعيار عند الضرورة، و ينبغي أن يُطبق على عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية الأخرى، و يتم إجراء عمليات التأكيد المحدودة ماعدا عمليات مراجعة المعلومات المالية التاريخية بموجب المعيار الدولي لعمليات التأكيد ISAE 3000.
إن مراجعة المعلومات المالية التاريخية هي عبارة عن عملية تأكيد محدودة، كما هو مبين في الإطار الدولي لعمليات التأكيد.

يعبّر الممارس، في مراجعة المعلومات المالية، عن نتيجة معينة هدفها تعزيز درجة الثقة لدى المستخدمين المستهدفين فيما يخص إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به، حيث تستند نتيجة الممارس إلى حصوله على تأكيد محدود، ويتضمن تقرير الممارس وصفا لطبيعة عملية المراجعة كسياق معين من أجل أن يتمكن قرآء التقرير من فهم النتيجة.
و يقوم منهج المعيار على أن يطرح الممارس بشكل رئيسي إستفسارات معينة ويؤدي إجراءات تحليلية للحصول على أدلة كافية وملائمة كأساس للتوصل إلى نتيجة معينة حول مجمل المعلومات المالية، يتم التعبير عنها وفقا لمتطلبات هذا المعيار. و في حالة أدراك الممارس مسألة معينة تؤدي به إلى الإعتقاد بأن القوائم المالية قد تشتمل على خطأ جوهري، فإنه يجب أن يصمم ويؤدي إجراءات إضافية، حسب ما يراه لازما في الظروف المحددة لكي يتمكن من التوصل إلى نتيجة معينة حول المعلومات المالية وفقا لهذا المعيار.

أما أهداف الممارس في مراجعة المعلومات المالية بموجب هذا المعيار هي :

- الحصول على تأكيد محدود، بشكل رئيسي عن طريق طرح إستفسارات معينة وتأدية إجراءات تحليلية حول ما إذا كانت مجمل المعلومات المالية تخلو من الأخطاء الهامة، وبالتالي تمكين الممارس من التعبير عن نتيجة معينة حول ما إذا بلغ إلى علمه أي أمر أدى به إلى الإعتقاد بأن القوائم المالية غير معدّة، في كافة الجوانب الهامة، وفق ا لإطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- رفع التقارير بشأن المعلومات المالية والإبلاغ عنها، حسبما يقتضي هذا المعيار.

و في جميع الحالات التي لا يمكن الحصول فيها على تأكيد محدود وتكون النتيجة المتحفظة في تقرير الممارس غير كافية في الظروف المحددة، يتطلب هذا المعيار من الممارس إما حجب النتيجة في التقرير الصادر للعملية، أو حيث يكون مناسبا الانسحاب من العملية إذا كان الانسحاب ممكنا بموجب القوانين أو الأنظمة المعمول بها.

2.1.3. المعيار الدولي لمهام المراجعة ISRE 2410 مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة

الهدف من هذا المعيار الدولي لعمليات المراجعة هذا هو" وضع المعايير وتوفير الإرشادات بشأن المسؤوليات المهنية للمدقق عندما يتولى المدقق عملية مراجعة المعلومات المالية المرحلية لعميل تدقيق، وبشأن شكل ومحتوى التقرير، ويستخدم المصطلح " المدقق "

في المعيار الدولي لعمليات المراجعة هذا ليس لأن المدقق يؤدي مهمة تدقيق ولكن لأن نطاق هذا المعيار محدد لمراجعة المعلومات المالية المرحلية التي يؤديها المدقق المستقل للمعلومات المالية للمنشأة"[1].

أهداف هذا المعيار الدولي عمليات مراجعة المعلومات المالية المرحلية التي يتم إعدادها وعرضها حسب إطار إعداد تقارير مالية المطبق، وتشمل إما مجموعة معلومات مالية كاملة أو مختصرة لفترة أقصر من السنة المالية للمنشأة.
فيجب على المدقق المكلف بأداء عملية مراجعة للمعلومات المالية المرحلية أداء المراجعة حسب هذا المعيار الدولي لعمليات المراجعة من خلال أداء عملية تدقيق للقوائم المالية السنوية يحصل المدقق على فهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية، وعندما يكلف المدقق بمراجعة المعلومات المالية المرحلية فإنه يتم تحديث هذا الفهم من خلال الإستفسارات التي تتم أثناء سير المراجعة، ويساعد ذلك المدقق في التركيز على الإستفسارات التي سيتم إجرؤها وكذلك على الإجراءات التحليلية واجرءات المراجعة الأخرى التي سيتم تطبيقها، وعلى الممارس المكلف بأداء مراجعة للقوائم المالية المرحلية والذي هو ليس مدقق المنشأة أن يقوم بأداء المراجعة حسب المعيار الدولي لعمليات المراجعة ISRE 2400، وحيث أن الممارس ليس لديه عادة نفس الفهم للمنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية مثل مدقق المنشأة، فإن الممارس يكون بحاجة لإجراء إستفسارات واجراءات مختلفة لتحقيق هدف المراجعة.

و تعتبر المعايير الدولية لعمليات المراجعة موجهة نحو مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل مدقق المنشأة، غير انه ينبغي اتباعها وتطبيقها حسب ما تستدعيه الظروف التي يقوم فيها مدقق المنشأة بعملية مراجعة المعلومات المالية التاريخية ما عدا المعلومات المالية المرحلية لعميل التدقيق.

4. مهام الضمان غير تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية

1.4. المعايير الدولية لمهام الضمان 3699 – 3000 ISAEs

International Stanadards on Assurance Engagements

1.1.4. المعايير الدولية لمهام الضمان 3000-3399 ISAE تنطبق على جميع عمليات الضمان

1.1.1.4. المعيار الدولي لمهام الضمان 3000 ISAE (معدل) مهام الضمان غير تدقيق و مراجعة المعلومات المالية التاريخية

هدف معيار عمليات التأكيد و الضمان الدولي هذا " هو وضع المبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية وتقديم الإرشادات للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة (لأهداف هذا المعيار يشار إليهم بالمهنيين) وذلك لإجراءات عمليات الضمان ما عدا

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 88.

عمليات التدقيق أو عمليات المراجعة للمعلومات المالية التاريخية التي تغطيها المعايير الدولية للتدقيق أو المعايير الدولية لعمليات المراجعة"[1]

يستخدم هذا المعيار العبارات التالية " عملية تأكيد معقولة " و "عملية تأكيد محدودة "و ذلك للتمييز بين نوعي عمليات التأكيد التي يسمح للمارس بأدائهما. إن الهدف من عملية التأكيد المعقولة هو تقليل مخاطرة عملية الضمان إلى مستوى منخفض بشكل مقبول في ظل ظروف العملية كأساس لشكل إيجابي من التعبير على إستنتاج الممارس و هدف عملية التأكيد المحدودة هو تقليل مخاطرة عملية التأكيد إلى مستوى مقبول في ظل ظروف العملية ولكن حتى تكون المخاطرة أكبر مما هي لعملية تأكيد معقولة كأساس لشكل سلبي من التعبير على إستنتاج الممارس.

تختلف طبيعة وحجم أنشطة التخطيط حسب ظروف كل عملية ضمان و ذلك حسب حجم و تعقيد المنشأة والخبرة السابقة للممارس و تشمل الأمثلة على الأمور الرئيسية التي سيتم إعتبارها ما يلي:

- شروط العملية.
- خصائص الموضوع و المقاييس المحددة.
- أسلوب العملية والمصادر المحتملة للأدلة.
- فهم الممارس لطبيعة عمل المنشأة وبيئتها بما في ذلك احتمال وجود أخطاء جوهرية في معلومات الموضوع.
- تحديد المستخدمين المقصودين و احتياجاتهم واعتبار الأهمية النسبية وعناصر مخاطرة عملية التأكيد.
- المتطلبات الشخصية والخاصة بالخبرة بما في ذلك طبيعة ومدى مشاركة الخبراء.

إن التخطيط ليس مرحلة منفصلة ولكنه عملية مستمرة ومتكررة أثناء العملية ونتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو الأدلة التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات جمع الأدلة قد يحتاج الممارس أن يعدل الإستراتيجية العامة وخطة العملية وبذلك الطبيعة والتوقيت والمدى المرسوم الناجم لمزيد من الإجراءات.

2.1.4. المعايير الدولية لمهام الضمان 3400- ISAE 3699 معايير ذات مواضيع خاصة

1.2.1.4. المعيار الدولي لمهام الضمان ISAE 3400 فحص المعلومات المالية المستقبلية ISA 810 سابقا

الهدف من هذا المعيار الدولي لمهام الضمان " وضع معايير وتوفير إرشادات حول مهام فحص المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها، والمتضمنة إجراءات اختبار

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 131.

لفحص فرضيات التقدير الأفضل، و لا يطبق هذا المعيار الدولي على تدقيق المعلومات المالية المستقبلية والتي يعبر عنها بعبارات عامة أو خفيفة، كالتي توجد في مناقشات الإدارة وتحليل التقرير السنوي للمنشأة، علماً بأن كثيراً من الإجراءات الواردة في دليل مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية قد تكون ملائمتاً لمثل هذا الفحص"[1].
يجب على المدقق عند قبوله لمهمة تدقيق المعلومات المالية المستقبلية أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة فيما إذا كانت :

- فرضيات التقدير الأفضل التي وضعتها الإدارة، والتي تستند عليها المعلومات المالية المستقبلية هي ليست غير معقولة، وفي حالة الفرضيات الظنيَة، إن هذه الفرضيات متماشية مع هدف المعلومات.
- المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها بشكل مناسب على أساس الفرضيات.
- المعلومات المالية المستقبلية قد عرضت بشكل ملائم، وأن جميع الفرضيات الجوهرية قد تم الإفصاح عنها بالشكل المناسب، ومن ضمنها إشارة واضحة فيما إذا كانت فرضيات التقدير الأفضل، أو كانت الفرضيات ظنيّة.
- المعلومات المالية المستقبلية قد تم إعدادها على أسس متماثلة مع المعلومات المالية التاريخية، مستخدمين مبادئ محاسبية مناسبة.

المعلومات المالية المستقبلية تعني المعلومات المالية المستندة على فرضيات لأحداث قد تحدث في المستقبل وأفعال محتملة للمنشأة و ذات طبيعة غير موضوعية وأن إعدادها يتطلب بذل اجتهادات كثيرة ويمكن أن تكون المعلومات المالية المستقبلية أما عل شكل تنبؤ، أو توقع أو مزيج من الإثنين، مثلاً تنبؤ لسنة واحدة مع توقع لخمس سنوات.

التنبؤ يعني إعداد المعلومات المالية المستقبلية عل أساس فرضيات لأحداث مستقبلية تتوقع الإدارة حصولها ولتصرفات الإدارة المتوقع اتخاذها في تاريخ إعداد المعلومات (فرضيات أحسن تقدير).

التوقع يعني إعداد المعلومات المالية المستقبلية عل الأسس التالية :

- فرضيات ظنيّة لأحداث مستقبلية ولتصرفات الإدارة والتي لا يتوقع حدوثها بالضرورة، مثل بعض المشاريع في مراحل تأسيسها الأولي أو التي تدرس إجراءات تغيير جوهري عل طبيعة نشاطها.
- مزيج من فرضيات أحسن و الفرضيات الظنية.

مثل هذه المعلومات تصور النتائج المحتملة في حالة حدوث حالات أو تصرفات في تاريخ إعداد هذه المعلومات (ماذا يحدث إذا).

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 217.

يمكن أن تحتوي المعلومات المالية المستقبلية عل المعلومات المالية أو على واحد أو أكثر من
عناصر القوائم المالية، وقد يتم إعدادها :

- كأداة داخلية للإدارة، مثلاً للمساعدة في تقييم استثمار رأسمالي محتمل.
- لتوزيعها على طرف ثالث في :

- نشرة لتوفير معلومات للمستثمرين المحتملين حول التوقعات المستقبلية.
- تقرير سنوي لتوفير معلومات للمساهمين وللجهات النظامية وللأطراف المهتمة الأخرى.
- وثيقة معلومات للمقرضين والتي قد تتضمن، مثلاً، توقعات التدفق النقدي.

إن إعداد وعرض المعلومات المالية المستقبلية هو من مسؤوليات الإدارة ومن ضمنها تشخيص الفرضيات التي أسست عليها، والإفصاح عنها، وقد يطلب من المدقق اختبار المعلومات المالية المستقبلية وتقديم تقرير حولها لهدف تعزيز مصداقيتها، وذلك في حالة النية لاستخدامها من قبل طرف ثالث أو لأهداف داخلية.

و يجب على المدقق أن يجمع أدلة إثبات كافية و مناسبة تمكنه من مراقبة الفرضيات المتبناة من طرف الإدارة، تحضير المعلومات المالية التقديرية على أساس هذه الفرضيات، الإفصاح على هذه المعلومات و من ثم مراقبة مدى إنسجامها مع القوائم المالية التاريخية.

2.2.1.4. المعيار الدولي لمهام الضمان ISAE 3402 تقارير الضمان للأنظمة الرقابة في المنشأة الخدمات

يعالج هذا المعيار " عمليات التأكيد التي يقوم بها المحاسبون المهنيون في القطاع العام لتقديم تقرير تستخدمه المنشآت المستخدمة ومدققوها حول أنظمة الرقابة على مؤسسة تقدم خدمة للمنشآت المستتخدمة و من المرجح أن يكون ذات علاقة بالرقابة الداخلية لهذه المنشآت من حيث أن التقارير التي تعد حيث صلته بإعداد التقارير المالية، وهو يكمل معيار التدقيق الدولي ISA 402 ، حيث أنه وفقاً لهذا المعيار التقارير المالية قادرة على توفير البرهان المناسب بموجب معيار التدقيق الدولي ISA 402"[1].

ينص" الإطار الدولي لعمليات الضمان – التأكيد- " "إطار الضمان " أو إطار التأكيد " على أن عملية الضمان يمكن أن تكون عملية " ضمان معقول " أو عملية " ضمان محدود"، بحيث يمكن أن تكون عملية الضمان إما عملية "مبنية على الإثبات " أو عملية "إعداد تقارير مباشرة "وأنه يمكن صياغة إستنتاج الضمان للعملية المبنية على الإثبات إما

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 228.

فيما يتعلق بإثبات الطرف المسؤول أو مباشرة فيما يتعلق بالموضوع والمعايير، و يتعامل هذا المعيار فقط مع العمليات المبنية على الإثبات التي تقدم ضمانا معقولا، مع صياغة إستنتاج الضمان مباشرة فيما يتعلق بالموضوع والمعايير.
يطبق هذا المعيار فقط عندما تكون مؤسسة الخدمة مسؤولة عن التصميم المناسب لأنظمة الرقابة، أو خلافا لذلك قادرة على عمل إثباتات حولها، ولا يتعامل هذا المعيار مع عمليات التأكيد التالية :

- لإعداد تقارير حول ما إذا كانت أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة مطبقة كما هو وارد،
- لإعداد تقارير حول أنظمة الرقابة فقط في مؤسسة الخدمة ما عدا تلك المتعلقة بالخدمة التي من المرجح أن تكون ذات صلة بالرقابة الداخلية في المنشآت المستتخدمة حيث أنها ذات علاقة بإعداد التقارير المالية (مثلا ، أنظمة الرقابة التي تؤثر على الإنتاج أو الرقابة على الجودة في المنشآت المسخدمة).

غير أن هذا المعيار يقدم بعض الإرشادات لهذه العمليات التي تنفذ بموجب المعيار الدولي لعمليات التأكيد ISAE 3000.

بالإضافة إلى إصدار تقرير التأكيد حول أنظمة الرقابة، يمكن أن يشارك مدقق الخدمة أيضاً في تقدير تقارير مثل التقارير التالية، والتي لا يعالجها هذا المعيار :

- تقرير حول معاملة المنشأة المستخدمة أو لأرصدة التي تحتفظ بها مؤسسة الخدمة،
- تقرير إجراءات متفق عليها حول أنظمة الرقابة في مؤسسة الخدمة.

3.2.1.4. المعيار الدولي لمهام الضمان ISAE 3410 مهام الضمان الخاصة بالمعلومات حول الغازات الساخنة :

يختص هذا المعيار ب " العلاقة بين إنبعاثات الغازات الدافئة وتغير المناخ، عيث أن العديد من المنشآت أصبحت تقيس إنبعاثاتها من هذه الغازات لأغراض الإدارة الداخلية، كما تقوم العديد من المنشآت أيضاً بإعداد بيانات خاصة بهذه الغازات :
(أ) كجزء من نظام الإفصاح التنظيمي؛
(ب)كجزء من برنامج مبادلة الإنبعاثات ؛ أو
(ج)لإطلاع المستثمرين وغيرهم وفق أساس إختيا ري. وقد يتم نشر الإفصاحات الإختيارية، على سبيل المثال، كوثيقة مستقلة؛ أو يتم تضمينها كجزء من تقرير أوسع حول الإستدامة أو في التقرير السنوي للمنشأة؛ أو قد يتم إعدادها بهدف دعم الإدراج في" سجل الكربون"[1]

و يتناول هذا المعيار عمليات التأكيد المتعلقة بإعداد تقارير حول البيان الخاص بالغازات الدافئة لمنشأة ما. هذا و قد يغطي إستنتاج الممارس في عملية تأكيد معلومات معينة

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 279.

بالإضافة إلى بيان خاص بالغازات الدافئة، على سبيل المثال، عندما يشارك الممارس في إعداد تقرير حول تقرير التنمية المستدامة الذي يشكّل البيان الخاص بالغازات الدافئة جزء واحد منه فقط . في هذه الحالات :

- يُطبّق هذا المعيار على إجراءات التأكيد المنفّذة فيما يتعلق بالبيان الخاص بالغازات الدافئة ما عدا عن الحالة التي يكون فيها البيان الخاص بالغازات الدافئة هو جزء ثانوي نسبياً من المعلومات الاجمالية الخاضعة للتأكيد؛ و
- يُطبّق المعيار الدولي لعمليات التأكيد ISAE 3000 أو معيار دولي آخر لعمليات التأكيد يتناول موضوع محدد حول إجراءات التأكيد المنفّذة فيما يخص بقية المعلومات التي يغطيها إستنتاج الممارس.

لا يتناول هذا المعيار و لا ينص على إرشادات محددة لعمليات التأكيد بهدف إعداد التقارير حول ما يلي :

- المعلومات الخاصة بالإنبعاثات ما عدا عن تلك الخاصة بإنبعاثات الغازات الدافئة، على سبيل المثال، غاز أوكسيد النيتروجين NOx و غاز أوكسيد الكبريت SO_2 مع ذلك، يمكن أن ينص هذا المعيار على إرشادات لمثل هذه العمليات.
- معلومات أخرى مرتبطة بالغازات الدافئة، مثل دورة حياة المنتج والمعلومات "الأساسية" الإفتراضية و مؤشرات الأداء الرئيسية المبنية على بيانات الإنبعاثات.
- الأدوات أو العمليات أو الآليات، مثل مشاريع الحصص الموازنة التي تستخدمها منشآت أخرى كبنود مقتطعة من الإنبعاثات. لكن عندما يحتوي بيان خاص بالغازات الدافئة لمنشأة ما على البنود المقتطعة من الإنبعاثات الخاضعة للتأكيد، تُطبق متطلبات هذا المعيار فيما يتعلق بتلك البنود المقتطعة حسبما يكون مناسبا.

4.2.1.4. المعيار الدولي لمهام الضمان ISAE 3420 تقرير مهام الضمان المتعلقة بتجميع المعلومات المالية المستقبلية في نشرة الاكتتاب

يتناول هذا المعيار" عمليات الضمان المعقول التي ينفذها الممارس لإعداد التقارير حول قيام الطرف المسؤول بجمع المعلومات المالية المستقبلية و الإفصاح عنها في نشرة الإكتتاب. ويُطبق هذا المعيار حيث:

- يكون إعداد التقارير تلك مطلوبة بموجب قانون الأسواق المالية أو نظام بورصة الأوراق المالية (القانون أو النظام المعمول به) في الإختصاص لذي ستصدر فيه نشرة الإكتتاب، أو
- يكون إعداد التقارير ممارسة مقبولة عموما في ذلك الإختصاص"[1].

لا يترتب على الممارس أي مسؤولية لجمع المعلومات المالية المستقبلية للمنشأة، حيث تقع هذه المسؤولية على عاتق الطرف المسؤول، وتتلخص المسؤولية الوحيدة للممارس في

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 372.

إعداد التقارير حول ما إذا تم جمع المعلومات المالية المستقبلية، في جميع الجوانب الهامة، من قبل الطرف المسؤول على أساس المعايير المعمول بها.
لا يتناول هذا المعيار العمليات غير المتعلقة بالضمان التي يتم فيها إشراك الممارس من قبل المنشأة لجمع بياناتها المالية التاريخية.

إن الغرض من المعلومات المالية المستقبلية المجمعة في نشرة الإكتتاب هو فقط لتوضيح أثر حدث هام أو معاملة هامة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو أن الحدث قد وقع أو أن المعاملة قد أُجريت في تاريخ مبكر تم اختياره لأغراض التوضيح .ويتحقق هذا عن طريق تطبيق تعديلات صورية على المعلومات المالية غير المعدلة .ولا تمثل المعلومات المالية المستقبلية المركز المالي الفعلي للمنشأة أو أدائها المالي أو تدفقاتها النقدية.

ينطوي جمع المعلومات المالية المستقبلية على قيام الطرف المسؤول بجمع وتصنيف وتلخيص وعرض المعلومات المالية لتوضيح أثر حدث هام أو معاملة هامة على المعلومات المالية غير المعدلة للمنشأة كما لو أن الحدث قد وقع أو أن المعاملة قد أُجريت في التاريخ المحدد .وتشمل خطوات هذه العملية ما يلي :

- تحديد مصدر المعلومات المالية غير المعدلة التي ستستخدم في جمع المعلومات المالية الصورية (المستقبلية)، واستخراج المعلومات المالية غير المعدلة من ذلك المصدر.
- إجراء تعديلات صورية على المعلومات المالية غير المعدلة للغرض الذي تُعرض من أجله المعلومات المالية الصورية.
- عرض المعلومات المالية الصورية الناتجة مع الإفصاحات المرافقة.

و تشمل عملية التأكيد المعقول لإعداد التقارير حول جمع المعلومات المالية الصورية تنفيذ الإجراءات المبينة في هذا المعيار لتقييم ما إذا كانت المعايير المعمول بها المستخدمة من قبل الطرف المسؤول في جمع المعلومات المالية الصورية تقدم أساس معقول لعرض الآثار الهامة المنسوبة مباشرة إلى الحدث أو المعاملة، وللحصول على أدلة مناسبة كافية حول ما إذا:

- كانت التعديلات الصورية ذات العلاقة تعطي أثر مناسب لتلك المعايير؛ و
- كان العمود الصوري الناتج يعكس التطبيق السليم لتلك التعديلات على المعلومات المالية غير المعدلة.

كما تشمل أيضا تقييم العرض الإجمالي للمعلومات المالية الصورية، إلا أن العملية لا تشمل قيام الممارس بتحديث أو إعادة إصدار أي تقارير أو آراء بخصوص أي معلومات مالية تاريخية تستخدم في جمع المعلومات المالية الصورية أو إجراء تدقيق معين أو مراجعة المعلومات المالية المستخدمة في جمع المعلومات المالية الصورية.

5. خدمات ذات علاقة (تكميلية)

1.5. معايير دولية للمهام التكميلية ISRSs 4000 – 4699
International Stanadards on Related Services

1.1.5. المعيار الدولي للخدمات ذات علاقة ISRS 4400 التكليف بأداء إجراءات متفق عليها بالنظر إلى معلومة مالية (المعيار الدولي ISA 920 سابقا)

الهدف من هذا المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة " وضع معايير وتوفير ارشادات حول المسؤوليات المهنية للمدقق عند قيامه بمهمة انجاز إجراءات متفق عليها تتعلق بالمعلومات المالية، وحول شكل ومضمون التقرير الصادر عن المدقق والمتعلق بالتكليف المذكور"[1].

هذا المعيار الدولي للتدقيق موجه للمهمات المتعلقة بالمعلومات المالية، ومع ذلك فقد يوفر ارشادات مفيدة للمهمات المتعلقة بالمعلومات غير المالية، على شرط أن يكون لد المدقق معرفة مناسبة بموضوع الأمر المبحوث عنه، ووجود مقاييس معقولة تستند عليها النتائج.
التكليف بإنجاز إجراءات متفق عليها قد تتضمن قيام المدقق بإنجاز اجراءات معينة تتعلق ببنود منفردة من المعلومات المالية (كالدائنين أو المدينين أو المشتريات من الأطراف ذات العلاقة أو المبيعات وأرباح أحد أجزاء المنشأة) أو بإحدى القوائم المالية(كقائمة المركز المالي)أو حتى بالمجموعة الكاملة للقوائم المالية.

إن الهدف من التكليف بإجراءات متفق عليها هو قيام المدقق بإجراءات ذات طبيعة تدقيقية، والتي سبق أن تم الاتفاق عليها بين المدقق والمنشأة وأية أطراف ثالثة ذات علاقة، وتقديم تقرير بالحقائق المكتشفة.

بما أن المدقق ببساطة يقدم تقريرا بالحقائق المكتشفة من الإجراءات المتفق عليها، فإنه لا يقوم بإبداء أي ثقة وبدلا من ذلك فإن المستفيدين من التقرير يقومون بتقييم الإجراءات والنتائج المقدمة من المدقق لأنفسهم، ويستنتجون استنتاجاتهم الخاصة من خلال أعمال المدقق. و يقتصر التقرير على تلك الأطراف التي اتفقت على الإجراءات المطلوب إنجازها، حيث أن الآخرين، الذين لا يدركون أسباب هذه الإجراءات، قد يسيئون تفسير النتائج.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 407.

2.1.5. المعيار الدولي للخدمات ذات علاقة ISRS 4410 (معدل) مهام مختلطة (مشتركة)

يتناول هذا المعيار الدولي للخدمات ذات العلاقة " مسؤوليات الممارس عند اشتراكه في مساعدة الإدارة على إعداد وعرض المعلومات المالية التاريخية دون الحصول على أي تأكيد بخصوص تلك المعلومات، والإبلاغ عن العملية وفق ا لهذا المعيار، و يُطبق هذا المعيار على عمليات جمع المعلومات المالية التاريخية .ويمكن تطبيق هذا المعيار، الذي يُعدّل عند الضرورة، على عمليات جمع المعلومات المالية بإستثناء المعلومات المالية التاريخية، وعلى عمليات جمع المعلومات غير المالية .ويُقصد بالإشارة إلى" المعلومات المالية "في هذا المعيار" المعلومات المالية التاريخية"[1].

عندما يُطلب من الممارس مساعدة الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية، ينبغي تكريس اهتمام مناسب فيما إذا كان ينبغي إجراء العملية وفق ا لهذا المعيار .وتتضمن العوامل التي تشير إلى أنه قد يكون من المناسب تطبيق هذا المعيار، بما في ذلك إعداد التقارير بموجب هذا المعيار، ما إذا:

- كانت المعلومات المالية مطلوبة بموجب أحكام القانون أو النظام المعمول به، وما إذا كان المطلوب إيداعها بشكل عام.
- كانت الأطراف الخارجية عدا عن المستخدمين المقصودين للمعلومات المالية المجمعة من المحتمل أن يربطوا الممارس بالمعلومات المالية، وما إذا كان هناك مخاطرة بأن يساء فهم مستوى مشاركة الممارس في المعلومات، على سبيل المثال:
  - إذا كان إستخدام المعلومات المالية مخصص لأطراف معينة عدا عن الإدارة أو المكلفون بالرقابة، أو قد يتم تقديمها أو الحصول عليها من قبل أطراف معينة هم ليسوا المستخدمين المقصودين للمعلومات؛ و
  - إذا تم تحديد اسم الممارس مع المعلومات المالية.

المبحث الثالث : الميثاق الدولي للأخلاقيات

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بواسطة "مجلس المعايير الدولية للسلوك الأخلاقي للمحاسبين" Intrenational Ethics Standards Board for Accountants - IESBA بوضع ميثاق دولي للأخلاقيات و وثقه في مجلد بعنوان "ميثاق الأخلاقيات الخاص بمهنيي المحاسبة "باللغة الانجليزية، و يقوم الاتحاد الدولي بتحيينه بصفة دورية. و قد تم اعتماد "ميثاق الأخلاقيات الخاص بمهنيي المحاسبة – سنة النشر 2016 " الوثيقة الرسمية المعتمدة كمرجع أساسي في هذا الجزء.

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, Volume 2, Op cit, P 418.

1. تعريف الأخلاقيات

تُعَرِّف IFAC الأخلاقيات على أنها " تتضمن المبادئ و المعايير الأخلاقية التي يمكن أن تحكم على تصرف الأفراد، أما أخلاقيات الأعمال تهتم بتسيير الأخلاقيات في إطار سيرورة التنظيم و تتطلب تطبيق المبادئ و المعايير التي توجه سلوك الأفراد في تسيير الأعمال"[1].

2. مضمون الميثاق الدولي للأخلاقيات

قامت IFAC بوضع ميثاق دولي لأخلاقيات مهنة المحاسبة يتضمن المبادئ الأساسية، و نظراً للإختلافات الثقافية، اللغوية، القانونية و الإجتماعية بين الدول، جُعِلت مسؤولية وضّع ميثاق شرف مفصّل على عاتق أعضاء كل دولة.

بإستثناء القيود المفروضة على سبيل الحصر فان الأهداف و المبادئ الأساسية للميثاق تطبق على كل مهنيي المحاسبة في القطاع العمومي، الصناعي، التجاري و حتى قطاع التعليم.

و يتكون هذا الميثاق من ثلاث أجزاء :

الجزء (أ) : التطبيق العام للميثاق.
الجزء (ب): المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة.
الجزء (ج) : المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال.

المطلب الأول: الجزء أ- التطبيق العام للميثاق

1. مضمون الجزء –أ-

يضم هذا الجزء القواعد الدولية للسلوك الأخلاقي للمهنين، كما يتطرق لمضمون الأجزاء الثلاثة، إذ يتطرق لمضمون الجزء الأول –أ- المبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنية للمحاسبين المهنيين ويوفر إطار مفاهيمي يطبقه المحاسبون المهنيون على ما يلي :

- تحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية.
- تقييم أهمية التهديدات التي تم تحديدها.
- تطبيق الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء عليها أو تقليصها إلى مستوى مقبول.

وتعتبر الإجراءات الوقائية ضرورية عندما يقدر المحاسب المهني أن التهديدات لم تصل إلى مستوى يكون من الممكن فيه لطرف ثالث منطقي ومطلع أن يستنتج، بعد

[1] https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/ethics?overview, consulté le 01/05/2018 à 14h00.

تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، أن الإلتزام بالمبادئ الأساسية لم يتم نقضه.

يستخدم المحاسب المهني التقدير المهني عند تطبيق هذا الإطار المفاهيمي.

كما بتطرق هذا الجزء لوصف كل من الجزاءين الثاني و الثالث –ب- و –ج- و كيف يطبق الإطار المفاهيمي في حالات معينة، كما يحتويان على أمثلة على الإجراءات الوقائية التي قد تكون مناسبة لمواجهة تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية، كما يحتويان على أمثلة على الحالات التي تكون فيها الإجراءات الوقائية غير متوفرة لمواجهة التهديدات وبالتالي ينبغي تجنب الظرف أو العلاقة التي تخلق هذه التهديدات.

" ينطبق الجزء الثاني (ب)على المحاسبين المهنيين في القطاع العام، في حين ينطبق الجزء الثالث (ج) على المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال. وقد يجد المحاسبون المهنيون في القطاع العام الجزء الثالث (ج) ملائم لظروفهم المحددة"[1].

2. المبادئ الأساسية التي تطبق على المحاسب المهني (وجب أن يلتزم بها)

يعرف الميثاق الدولي للأخلاقيات "المحاسب المهني" هو كل عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين و يشمل المحاسب و المدقق و كل من له صفة العضوية. فيجب على المهني أن يلتزم بالمبادئ التالية :

" (أ) النزاهة
(ب) الموضوعية
(ج) الكفاءة المهنية والعناية اللازمة
(د) السرية
(ه) السلوك المهني "[2]

1.2. النزاهة: أن يكون أمين و صادق في جميع العلاقات المهنية والتجارية.
2.2. الموضوعية: أن لا يسمح بالتحيز أو تضارب المصالح أو التأثير المفرط للآخرين لتجاوز الأحكام المهنية أو التجارية.
3.2. الكفاءة المهنية والعناية اللازمة أن يحافظ على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفاءة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب وأن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها.

[1] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC, New York, USA, 2016 Edition P9.
[2] Ibid, P10.

4.2. السرية أن يحترم سرية المعلومات التي يحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية والتجارية وينبغي أن لا يفصح عن أي من هذه المعلومات لأطراف ثالثة دون تفويض صريح ومحدد إلا إذا كان هناك حق أو واجب قانوني أو معنوي بالإفصاح عنها. كما يجب ألا تستخدم المعلومات للمنفعة الشخصية للمحاسب المهني أو الأطراف الثالثة.

5.2. السلوك المهني: أن يلتزم بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، ويتجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

3. مقاربة الإطار ألمفاهيمي:

يمكن أن تؤدي الظروف التي يعمل في ظلها المحاسبون المهنيون نشوء تهديدات محددة للإلتزام بالمبادئ الأساسية، و من غور الممكن تعريف كل حالة تخلق تهديدات على الإلتزام
بالمبادئ الأساسية وتحديد الإجراءت المناسبة، إضافة إلى ذلك فقد تختلف طبيعة العمليات ومهام العمل وقد ينشأ عن ذلك بالتوالي تهديدات مختلفة، مما يتطلب تطبيق إجراءات وقائية مختلفة. لذلك، تحدد هذه القواعد إطارا مفاهيميا يتطلب من المحاسب المهني تحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية وتقييمها ومواجهتها، وتوفر مقاربة إطار المفاهيم المساعدة للمحاسب المهني للإلتزام بالمتطلبات الأخلاقية لهذه القواعد والوفاء بمسؤوليته للعمل بما فيه للمصلحة العامة. ويمنع المحاسب المهني من الإستنتاج بأن حالة معنية تعتبر مسموحة إذا لم تكن محظورة تحديدا.

المطلب الثاني : الجزء ب- المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة

1. مضمون الجزء –ب-

يصف هذا الجزء من قواعد الأخلاقيات كيفية تطبيق إطار المفاهيم المنصوص عليه في الجزء (أ) في حالات معينة على المحاسبين المهنيين في القطاع العام، " و لا يقصد من هذا القسم وصف كافة الظروف والعلاقات التي يواجهها المحاسب المهني في القطاع العام والتي تخلق أو قد تخلق تهديدات للإلتزام بالمبادئ الأساسية"[1]، ذلك فإنه يشجع المحاسب المهني في القطاع العام على التنبه إلى هذه الظروف والعلاقات.

كما يؤكد هذا النص على أنه يجب ألا يشارك المحاسب المهني في القطاع العام بعلمٍ منه في أي عمل أو مهنة أو نشاط يضعف أو قد يضعف من نزاهة المهنة أو موضوعيتها أو سمعتها الجيدة ويتعارض نتيجة لذلك مع المبادئ الأساسية.

[1] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op cit, P22.

2. طبيعة التهديدات :

يمكن أن يتهدد الإلتزام بالمبادئ الأساسية بسبب مجموعة واسعة من الظروف والعلاقات، وقد تختلف طبيعة وأهمية التهديدات بالإعتماد على ما إذا كانت تنشأ فيما يتعلق بتقديم الخدمات إلى عميل تدقيق وما إذا كان عميل التدقيق منشأة ذات حصص عامة أو إلى عميل تأكيد، لا يكون عميل تدقيق أو إلى عميل لا يطلب خدمة التأكيد.
" وتقع العديد من التهديدات ضمن الفئات التالية :

- المصلحة الشخصية
- المراجعة الذاتية
- التأييد
- التآلف
- المضايقة"[1].

أمثلة على الظروف التي قد تخلق تهديدات المصلحة الشخصية على المحاسب المهني في القطاع العام:

- عضو في فريق التأكيد له مصلحة مالية بشكلٍ مباشر مع عميل التأكيد.
- شركة لها إعتماد غير مناسب على الأتعاب الإجمالية من عميل ما.
- عضو في فريق التأكيد له علاقة تجارية وطيدة مع عميل تأكيد.
- شركة يساورها القلق حول إمكانية فقدان عميل مهم.
- عضو في فريق التدقيق يدخل في مفاوضات توظيف مع عميل التدقيق.
- شركة تدخل في ترتيب تكاليف مشروطة المتعلقة بعملية تأكيد.
- محاسب مهني يكتشف خطأ جوهريا عند تقييم نتائج الخدمة المهنية السابقة المقدمة من قبل عضو في شركة المحاسب المهني.

3. الإجراءات الوقائية:

هناك فئتين كبيرتين من الإجراءات الوقائية التي يمكن أن تقضي على التهديدات أو تقلصها إلى مستوى مقبول :

- الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة.
- الإجراءات الوقائية في بيئة العمل.

[1] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op cit, P22.

1.3. الإجراءات الوقائية التي تنشأ نتيجة المهنة أو التشريعات أو الأنظمة :

يمارس المحاسب المهني في القطاع العام تقديره لتحديد أفضل طريقة للتعامل مع التهديدات التي ليست بمستوى مقبول، سواء من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول أو خلال إنهاء أو رفض العملية المعنية، "عند ممارسة هذا التقدير، يفكر المحاسب المهني في القطاع العام الإعتبار ما إذا كان من الممكن لطرف ثالث منطقي ومطلع أن يستنتج، بعد تقييم كافة الحقائق والظروف المحددة المتوفرة للمحاسب المهني في ذلك الوقت، إمكانية القضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول"[1] و يتم ذلك من خلال تطبيق الإجراءات الوقائية بحيث أن الإلتزام بالمبادئ الأساسية لم يتم احترامه. ويتأثر هذا التفكير بمسائل مثل أهمية التهديدات وطبيعة العملية وهيكل الشركة.

2.3. الإجراءات الوقائية في بيئة العمل :

تختلف الإجراءات الوقائية في بيئة العمل مع اختلاف الظروف، وتشمل الإجراءات الوقائية في بيئة العمل الإجراءات الوقائية على نطاق الشركة والإجراءات الوقائية الخاصة بالعملية.

في ما يلي أمثلة على الإجراءات الوقائية على نطاق الشركة في بيئة العمل :

- قيادة الشركة التي تركز على أهمية الإلتزام بالمبادئ الأساسية.
- قيادة الشركة التي توجد توقعا بأن يتصرف أعضاء فريق التأكيد بما يصب في المصلحة العامة.
- سياسات و اجراءات لتنفيذ ومراقبة جودة العمليات.
- سياسات موثقة في ما يخص الحاجة إلى تحديد تهديدات الإلتزام بالمبادئ الأساسية، وتقييم أهمية هذه التهديدات وتطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على التهديدات أو تقليصها إلى مستوى مقبول، أو إذا كان ملائما، الإجراءات الوقائية غير المتوفرة أو التي لا يمكن تطبيقها، إلغاء أو رفض العملية ذات العلاقة.
- سياسات و اجراءات داخلية موثقة تتطلب الإلتزام بالمبادئ الأساسية.
- سياسات و اجراءات ستمكّن من تحديد المصالح أو العلاقات بين الشركة أو أعضاء فرق العمليات والعملاء.
- سياسات و اجراءات لمراقبة، وان لزم الأمر، إدارة الإعتماد على الإيردات المستلمة من عميل واحد.
- إستخدام شركاء مختلفين وفرق عمليات بخطط إعداد تقارير منفصلة لتوفير خدمات غير متعلقة بالتأكيد لعميل التأكيد.
- سياسات و اجراءات لمنع الأفراد الذين هم ليسوا من أعضاء فريق العملية من التأثير بشكل غير مناسب على نتيجة العملية...

[1] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op cit, P24.

و اعتمادا على طبيعة العملية، قد يكون المحاسب المهني في القطاع العام قادرا أيضا على الإعتماد على الإجراءات الوقائية التي قام العميل بتنفيذها. إلا أنه من غير الممكن الإعتماد فقط على تلك الإجراءات الوقائية لتقليص التهديدات إلى مستوى مقبول.

المطلب الثالث : الجزء ج- المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال

يتضمن هذا الجزء من الميثاق الدولي للسلوك الأخلاقي كيفية تطبيق الإطار المفاهيمي العام من قبل المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال في أوضاع معينة. و يصف هذا الجزء كذلك كافة الظروف والعلاقات التي يمكن أن تواجه المحاسب المهني في قطاع الأعمال والتي تخلق أو يمكن أن ينشأ عنها تهديدات على الإلتزام بالمبادئ الأساسية، لذلك، يفضل أن يكون المحاسب المهني في قطاع الأعمال متيقظا لهذه الظروف والعلاقات.

و قد يعتمد المستثمرون والدائنون وأصحاب العمل وقطاعات أخرى في مجتمع الأعمال، إضافة للحكومات والجمهور العام كافة على عمل المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، كما قد يكون المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال مسؤولين بشكل منفرد أو مشترك عن إعداد المعلومات المالية وغيرها من المعلومات وتقديم تقارير بها والتي قد يعتمد عليها أرباب عملهم إلى جانب أطراف ثالثة، كما يتحملون أيضا مسؤولية تقديم الإدارة المالية الفعَّالة والمشورة السديدة حول مجموعة من المسائل المتعلقة بالأعمال.

يمكن أن يكون المحاسب المهني في قطاع الأعمال موظفا بأجر أو شريكا أو مديرا تنفيذي أو غير تنفيذي أو مدير مالكا أو متطوعا أو شخصا آخر يعمل لصالح واحد أو أكثر من أرباب العمل، "فالصيغة القانونية للعلاقة مع رب العمل، إن وُجِدت، ل يكون لها تأثير على المسؤوليات الأخلاقية الملزمة للمحاسب المهني في قطاع الأعمال"[1].
و يقع على عاتق المحاسب المهني في قطاع الأعمال مسؤولية تعزيز الأهداف الشرعية لرب عمله، و لا يجب أن تسعى قواعد السلوك الأخلاقي هذه إلى إعاقة المحاسب المهني في قطاع الأعمال من إنجاز تلك المسؤولية بشكل صحيح، إنما تأخذ تعالج الظروف التي يمكن أن تهدد في الإلتزام بالمبادئ الأساسية.

يمكن كذلك أن يشغل المحاسب المهني في قطاع الأعمال منصبا رفيع المستوى داخل مؤسسة ما، وكلما كان المنصب أعلى مرتبة، كلما كانت فرصة وقدرة التأثير على الأحداث والممارسات والسلوكيات أكبر لذلك يُتوقع من المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن يشجع ثقافة تستند إلى الأخلاقيات لدى أرباب العمل الذين يؤكدون على الأهمية التي توليها الإدارة العليا للسلوك الأخلاقي.
كما ينبغي أن لا يشارك المحاسب المهني في قطاع الأعمال عن علم منه في أية أعمال أو وظيفة أو نشاط يضعف أو يمكن أن يضعف من نزاهة المهنة أو موضوعيتها أو سمعتها

[1] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op cit, P131.

الطيبة ونتيجة لذلك تكون غير متماشية مع المبادئ الأساسية، و في ما يلي بعض هذه الحالات التي نص عليها الميثاق.

1. تضارب المصالح:

قد يواجه المحاسب المهني في قطاع الأعمال حالة تضارب في المصالح خلال قيامه بنشاط مهني معين و يؤدي تضارب المصالح إلى تهديد الموضوعية كما يمكن أن يؤدي إلى فرض تهديدات على المبادئ الأساسية الأخرى، " و قد تنشأ تلك التهديدات عندما :

- "يؤدي المحاسب المهني نشاطا مهنيا مرتبطا بمسألة محددة لطرفين أو أكثر ممن تتضارب مصالحهما المرتبطة بتلك المسألة،
- تتضارب مصالح المحاسب المهني فيما يخص مسألة محددة مع مصالح الجهة الذي يؤدي المحاسب المهني لصالحها نشاطا مهنيا مرتبطا بتلك المسألة"[1].

قد تكون تلك الجهة هي عبارة عن مؤسسة توظيف أو بائع أو عميل أو مقرض أو مساهم أو طرف آخر. و لا يجوز للمحاسب المهني أن يسمح لتضارب المصالح بأن يعّرض الحكم المهني أو التجاري للخطر.

2. إعداد المعلومات والإبلاغ عنها:

غالبا ما يشارك المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال في إعداد والإبلاغ عن المعلومات التي يمكن إتاحتها للجمهور العام أو استخدامها من قبل الآخرين داخل أو خارج مؤسسة التوظيف، وقد تشمل تلك المعلومات معلومات مالية أو إدارية، على سبيل المثال، التنبؤات والموازنات والمعلومات المالية ومناقشات وتحليلات الإدارة وكتاب تمثيل الإدارة المقدم إلى المدققين خلال عملية تدقيق المعلومات المالية للمنشأة، كما يجب على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أن يقوم بإعداد أو عرض تلك المعلومات بشكل عادل وصادق وفقا للمعايير المهنية ذات الصلة بحيث يتم فهم المعلومات ضمن سياقها.

يجب على المحاسب المهني في قطاع الأعمال الذي يتحمل مسؤولية إعداد أو الموافقة على المعلومات المالية ذات الغرض العام الخاصة بمؤسسة التوظيف أن يقتنع بأنه تم عرض تلك المعلومات المالية وفقا لمعايير إعداد التقارير المالية المعمول بها، كما يتعين على المحاسب المهني في قطاع الأعمال إتخاذ خطوات معقولة للحفاظ على المعلومات التي يتحمل مسؤوليتها بطريقة:

- تصف بوضوح الطبيعة الحقيقية لمعاملات أو أصول أو إلتزامات الأعمال.
- تصنّف وتسجّل المعلومات في الوقت المناسب وبشكل سليم.
- تمثل الحقائق بدقة وبشكل كامل في كافة الجوانب الهامة.

[1] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op cit, P134.

3. العمل وفق خبرة كافية:

يتطلب المبدأ الأساسي للكفاءة المهنية والعناية اللازمة بأن يقوم المحاسب المهني في قطاع الأعمال فقط بالمهام الرئيسية التي يتمتع فيها بتدريب أو خبرة محددة كافية، أو يمكنه الحصول على تدريب أو خبرة فيها، ويتحتم على المحاسب المهني في قطاع الأعمال ألا يضلل صاحب العمل عن قصد فيما يخص مستوى الخبرات والمعارف المقتناة، كما لا ينبغي عليه أن يخفق في السعي للحصول على مشورة ومساعدة خبير مناسب عند طلب ذلك.

تشمل الظروف التي تخلق تهديدا على المحاسب المهني في قطاع الأعمال أثناء أداء واجباته بدرجة مناسبة من الكفاءة المهنية والعناية اللازمة ما يلي :

- الوقت غير الكافي لأداء الواجبات ذات الصلة بشكل صحيح أو إكمالها.
- المعلومات غير المكتملة أو المحدودة أو غير الملائمة بطريقة أخرى لأداء الواجبات بشكل صحيح.
- الخبرة والتدريب و/أو التعليم غير الكافيين.
- الموارد غير الكافية لأداء الواجبات بشكل صحيح.

4. المصالح المالية والتعويضات والحوافز المرتبطة بإعداد التقارير المالية وصنع القرار:

" في بعض الحالات قد يمتلك المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال مصالح مالية، بما في ذلك تلك الناشئة عن ترتيبات التعويض أو الحوافز، أو قد يكونوا على علم بمصالح مالية تعود لأفراد العائلة المباشرين أو المقرّبين، والتي قد تؤدي في بعض الحالات إلى فرض تهديدات على الإلتزام بالمبادئ الأساسية"[1] .على سبيل المثال، يمكن أن تهدد المصلحة الذاتية الموضوعية أو السرية من خلال وجود الحافز والفرصة للتلاعب بمعلومات حساسة عن السعر بهدف تحقيق مكاسب مالية. وتشمل الأمثلة على الظروف التي تؤدي إلى نشوء تهديدات المصلحة الذاتية الحالات التي يكون فيها المحاسب المهني في قطاع الأعمال أو أحد أفراد عائلته المباشرين أو المقربين:

- يملك حصة مالية مباشرة أو غير مباشرة في مؤسسة التوظيف، ويمكن أن تتأثر قيمة تلك الحصة المالية مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في قطاع الأعمال.
- مؤهل للحصول على مكافأة مرتبطة بالربح ويمكن أن تتأثر قيمة تلك المكافأة مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في قطاع الأعمال.

[1] IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, Op cit, P137

- يمتلك بشكل مباشر أو مباشر مستحقات مكافآت الأسهم المؤجلة أو خيارات الأسهم في مؤسسة التوظيف، والتي يمكن أن تتأثر قيمتها مباشرة بالقرارات التي يتخذها المحاسب المهني في قطاع الأعمال.
- يشارك بطريقة أخرى في ترتيبات التعويض التي توفر حوافز لتحقيق أهداف الأداء أو دعم الجهود لزيادة قيمة أسهم مؤسسة التوظيف، على سبيل المثال من خلال المشاركة في خطط الحوافز طويلة الأجل المقرونة بتلبية بعض شروط الأداء.

خلاصة الفصل :

أهم ما خلص إليه هذا الفصل أنه إذا كانت نظرية التدقيق قد تكونت فذلك بفضل مساهمة عدة حضارات كل على حدا، أما تطور التدقيق و ولوجه إلى العالمية كان بفضل المعايير الدولية التي تطورت و بقيت تتطور بإستمرار و ذلك بمساهمة عدة حضارات مجتمعة و في نفس الوقت.

و خلص هذا الفصل كذلك إلى أن المعايير الدولية فد إرتقت بالتدقيق من البعد التقليدي للمصادقة على صدق و عدالة القوائم المالية إلى خدمات الضمان و التأكيد التي تشمل المعلومات و التقارير المالية التاريخية و حتى المستقبلية، الورقية منها و المعلوماتية، فتنظم علاقات المدقق بمحيطه و تمنحه منظومة متكاملة من الإجراءات تنظم كيفية تعامله مع المعلومات المالية و كيفية التصدي لخطر الأخطاء الجوهرية المتعلقة بها و التعامل مع هذه الأخطاء إن وجدت، كما توفر له مرجعية فكرية واسعة النطاق تشمل كيفية التعامل مع كل من الإدارة، المساهمين، المدققين الداخليين و المدققين الخارجيين، كما تحدد مجالات أكبر للتدقيق تتعلق بمحيط المنشأة من عملاء و موردين ثم تمكنه من تعدي كل الأطر التقليدية السائدة إلى مجالات أوسع من ذلك تتعلق بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة و كيفية الحفاظ على البيئة و التحكم في الغازات الساخنة التي قد تسبب المنشأة في إنبعاثها، وكذا التنمية المستدامة، إلى غيرها من المواضيع التي يجب على المدقق التطرق إليها حماية للمنشأة و محيطها مما يعزز مبدأ حماية التدقيق للمجتمع و هو الدور القديم الجديد له.

و لكن يبقى أداء التدقيق مرتبط بمصداقية القوائم المالية التي تعتبر من أهم أهدافه بل من مؤشرات نجاحه و هذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل المقبل.

الفصـــــل الثالث:

جودة المعلومات المالية من منظور أهم الأطر المفاهيمية

تمهيـــــد:

إذا كانت المعلومات المالية من أهم مدخلات التدقيق، فإنها تعتبر مخرجات النظام المالي و المحاسبي للمنشأة، فكما رأينا فقد أشارت معايير التدقيق الدولية بكثرة خلال الفصل السابق إلى جودة و مصداقية المعلومات المالية، و لكن لم يتم التطرق إلى مفهومهما، و لذلك خصصنا هذا الفصل لدراستها.

فقد أصبحت المعلومات المالية تكتسي دوراً هاماً بالنسبة للمنشأة حيث تساعد المسيرين و الملاك على فهم الواقع و إدراك الحقائق و التحكم في الموارد و إستخدامها بطريقة مثلى بما يحقق بلوغ الأهداف، فهي الوسيلة التي تساعد المنشأة على بلوغ أهدافها و هي في نفس الوقت المرآة العاكسة لأدائها، و عليه أصبح الطلب على المعلومات المالية يتزايد بشكل مستمر من عدة أطراف متباينة من مستثمرين و مسيرين و مساهمين تختلف مستويات إدراكهم و قدراتهم على فهم هذه المعلومات، يضف إلى ذلك تزايد الفضول لدى الجمهور الواسع بالنسبة للمعلومات المالية بفعل تزايد الأزمات المالية التي أصبحت من المواضيع ذات الإستقطاب الواسع للرأي العام.

إن هذا التطور في الطلب على المعلومات المالية يجرنا حتماً للإهتمام بموضوع جودتها و كيفية تحقيقها و المعايير التي تهدف إلى ذلك و هذا ما عملت عليه الهيئات المحاسبية الدولية، ففي هذا الإطار فإن الإتحاد الدولي للمحاسبين قد خص المعايير الدولية للتقارير المالية بالمرجعية في أخر إصداراته، فبالرجوع إلى المجلد الأول بعنوان " كتيب المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة " الحجم 1، نلاحظ هذه المرجعية، " هذا الكتيب يخص معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على سبيل الحصر، و تتم الإشارة إلى معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية السارية المفعول في تاريخ إعداد القوائم المالية، و بذلك يجب إدراك أنه في حالة مراجعة معيار محاسبي دولي أو معيار دولي لإعداد التقاريرالمالية في وقت لاحق، فإنه ينبغي أن تكون المرجعية إلى أحدث معيار"[1]. و عليه سوف نخص بالدراسة في هذا الفصل جودة المعلومات المالية مع التركيز على مرجعية المعايير المحاسبية الدولية.

وقد شملت المواضيع الواردة في المباحث الثلاثة التي يضمها هذا الفصل ما يلي :

المبحث الأول : التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي
المبحث الثاني : جودة المعلومات المالية من منظور الهيئات المحاسبية الدولية
المبحث الثالث : حدود الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية و شرعيته

[1] IAASB, Handbook of International Quality Control, volume 1, Op cit, P.1.

المبحث الأول : التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي

تعتبر المحاسبة من إبداع الحضارة الإنسانية، فكما أظهر الفصل الأول في شقه المتعلق بتاريخ التدقيق، الذي حذا حذو المحاسبة، فقد ساهمت كل الحضارات في بناء الفكر المحاسبي، ففي هذا الإطار لقد إعتاد المؤلفون المسلمون على استعراض فضل الحضارة الإسلامية على المحاسبة و هذا أمر طبيعي، و لكن عندما نرى أن أكبر رواد الفكر المحاسبي الحديث في الغرب يهيمون بدور المسلمون في تطوير الفكر المحاسبي فهذا دليل على إقتناع الإنسانية بمساهمات مختلف الحضارات في الفكر المحاسبي، " وضع الرومان أول دفاتر التسجيل المحاسبي و طرق حساب الدخل دون قيد مزدوج، و عندما كانت أوربا الصليبية في سنوات الظلام إستعمل المسلمون دفاتر التسجيل المحاسبي و طوروا طرق الحساب، و خلال القرنين 14 و 15 ميلادي تصدرت إيطاليا التجارة الدولية و طورت المحاسبة و وضعت نظرية القيد المزدوج"[1]. فبما أن المحاسبة لغة مشتركة في الزمان بين العديد من الحضارات المتداولة، و في المكان بين العديد من الدول المتباعدة جغرافيا و المتصلة إقتصادياً، كان لا بد على هذه اللغة أن تكون موحدة بين الدول، و يعرف التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي على أنه " مجموعة إجراءات رسمية تهدف إلى تقارب المعايير و الممارسات المحاسبية الوطنية من أجل جعلها قابلة للمقارنة بين عدة منشآت من دول مختلفة"[2].

المطلب الأول: إختلاف الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي

تعتبر القوائم المالية ترجمة لواقع و حالة المنشأة الإقتصادية، " يتم إعداد القوائم المالية وفقاً لإدراكنا للمحيط الإقتصادي و المالي الذي يختلف من دولة لأخرى"[3]، فالأدوات المستخدمة لتسجيل النشاطات و المعاملات من مبادئ و طرق محاسبية تُمكن من إعداد قوائم مالية تختلف من بلد إلى أخر، فكيفية إعداد القوائم المالية تختلف من دولة إلى أخرى و كذا طريقة قرأة هذه القوائم المالية، فالنظام المحاسبي للمنشأة يعمل داخل النظام الإقتصادي و المالي و الإجتماعي للدولة، فلكل مجتمع ثقافته. و كل هذه العوامل تؤثر على النظام المحاسبي، فقد أجريت عدة أبحاث على مستوى الفكر المحاسبي أظهرت عدة عوامل من شأنها أن تؤثر على النظام المحاسبي يمكن تلخيصها في الجدول الموالي.

---

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, Comparative International Accounting, Pearson Education, England, 2008, P 15.

[2] Colasse, B., Harmonisation comptable internationale, In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2000, P.757.

[3] Pascal Barento, Normes IAS/IFRS APPLICATION AUX ETATS FINANCIERS, DUNOD, Paris France, 2004, P 4.

الجدول رقم (3-1): العوامل البيئية المؤثرة على الأنظمة المحاسبية حسب مجموعة من الأبحاث

الباحث	العوامل البيئية المعتمدة
Engelmann (1962) Enthoven (1965) Lowe (1967) Linowes (1969)	يدرسون العلاقة بين الممارسات المحاسبية و مستوى التطور الإقتصادي للدولة
Seidler (1967) Mueller (1968)	(1) تطور الإقتصاد (2) تعقد الأعمال (3) الأقناع السياسي (4) الأنظمة التشريعية
Previts (1975)	(1) إستقرار العملة (2) طبيعة الملكية (3) مستوى تقدم التسيير (4) حجم و درجة تعقيد المنشأة (5) سرعة الإبداع التكنولوجي و التجاري (6) طبيعة التشريع المحاسبي (7) نمط الإقتصاد و درجة تحرر السوق (8) نمط نمو الإقتصاد (9) وضعية التكوين المحاسبي (10) وضعية مهنة المحاسبة (11) المستوى التعليمي العام (12) التحكم المعرفي في ميدان المالية و الذي من شأنه الإستجابة لمتطلبات المنشأة (13) الوضع التشريعي الحالي للأعمال و المالية
Choi et Mueller (1978)	(1) التوجه الإقتصادي (2) النظام التشريعي (3)النظام السياسي (4) طبيع الملكية (5) حجم و درجات تعقيد المنشآت (6) المناخ الإجتماعي (7) إستقرار العملة (8) التشريع المحاسبي (9) نمو الإقتصاد (10) النظام التعليمي
Da costa et al.(1978)	(1) النظام المالي (2) النظام التشريعي (3) كيفية قياس الدخل (4) سياسة الحماية الجمركية (5) النظام الجبائي (6) التضخم (7) المعلومات المقدمة للأسواق المالية
Frank (1979) Nair et Frank (1980)	أظهرت كلتا الدراستين علاقة واضحة بين المتغيرات الإقتصادية و الثقافية تمكّن من تصنيف مجموعات من الدول
Taylor et Zarzeski (1996)	(1) الثقافة (2) قوة السوق
Ball (1995) Nobes (1998)	(1) طبيعة التمويل (2) الثقافة
Gbenedio P.O et al (1998)	37 عامل يؤثر على التوحيد المحاسبي الدولي يمكن تصنيفها: عوامل إقتصادية، إجتماعية، سياسية/قانونية و ثقافية، مع تحليل أثرها على الدول المتقدمة و التي هي في طريق النمو.
Rahman A. et al. (2002)	يعتبر هؤلاء الباحثون أنه من الإنطلاقة يجب التفريق بين عاملين يؤثران على التوحيد المحاسبي الدولي: التشريع المحاسبي و خصائص المنشآ المدرجة في البورصة.
Baydoun (1995)	قام بدراسة تحليلية مقارنة بين لبنان و فرنسا أظهرت تأثير مباشر للتغييرات الإقتصادية، السياسية، الإجتماعية وفي عالم الأعمال على المحاسبة.
HassabElnaby, Epps et Said (2003)	قام بدراسة حول حالة مصر فقط حول العلاقة بين المحاسبة و محيط الأعمال أظهرت أن تطور المحاسبة يمكن تفسيره بواسطة أربعة عوامل تتعلق بالمحيط : (1) المحيط الإقتصادي (2) المحيط السياسي (3) تطور سوق رؤوس الأموال (4) خوصصة المنشآت العمومية

المصدر :

Elena BARU, Harmonisation Comptable Internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction, Cahier de la recherche, Laboratoire Orléanais de gestion, I.A.E d'Orléans, France, n°2005-07, P5.

أظهر تحليل معطيات هذا الجدول أن الإتجاهات البحثية أظهرت سبعة (07) أنواع من العوامل من شأنها أن تؤثر على النظام المحاسبي و هي :

- عوامل إقتصادية (جزئية أو كلية)،
- عوامل مالية،
- عوامل سياسية،

- عوامل ثقافية،
- عوامل تشريعية،
- عوامل إجتماعية،
- عوامل ضريبية.

و في هذا الإطار ظهرت ثقافتين مختلفتين لدى الدول المصنعة في التعامل مع المعلومات المالية و إعداد القوائم المالية هي :

- الدول التي لديها ثقافة محاسبية موجهة نحو الممارسة الميدانية و هي المقاربة الأنجلوساكسونية و التي ترتكز أساساً على المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP ; Generally Accepted Accounting Principles،
- الدول التي ترتكز في ممارساتها المحاسبية على القوانين و التشريع بصفة عامة، و هي دول أوربا القارية و اليابان.

و لا ترتكز هذه الفروق على ممارسات أو عادات فقط و إنما على بعد فلسفي سوف نستعرضه في الجدول الموالي.

الجدول رقم (3-2) : الفروق المحاسبية في الفلسفة و المبادئ

	الثقافة الأنجلوساكسونية	الثقافة الأوروبية و اليبانية
الهدف الأول للمعلومة المالية	إعلام المساهمين و الأسواق المالية	إعلام كل فئات المستخدمين و حماية الدائنين (ألمانيا و اليابان)
من هو المعني بالمبادئ المحاسبية	المنشآت المدرجة في البورصة فقط (الولايات المتحدة الأمريكية)	التشريع المحاسبي يطبق على كل المنشآت
ترتيب الأولوية في التمويل	الأموال الخاصة < الديون ← مبدأ الصورة الصادقة	الأموال الخاصة > الديون ← مبدأ الحيطة و الحذر
العلاقة مع التشريع	إنفصال المحاسبة عن الجباية و كل من المعلومة المالية و التصريح الجبائي يخضعان إلى إلى قواعد مختلفة (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية)	تأقلم المحاسبة مع الجباية التأثر بالتشريع المحاسبي (فرنسا، إسبانيا، إيطاليا) و بالقانون التجاري (ألمانيا) النتيجة المفصح عنها تستعمل أساساً كوعاء ضريبي (ألمانيا، فرنسا)
التوجيه بمعايير وطنية	معايير دقيقة تغطي كافة المعاملات و النشاطات (الولايات المتحدة الأمريكية)	لا توجد معايير دقيقة لبعض النشاطات و هناك حريات كبيرة في الإعتراف ببعض المعاملات (ألمانيا، اليابان)
الشفافية	الملاحظات و التعليقات مفصلة حول إختيار و تطبيق الطرق المحاسبية و التقديرات (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية)	تجميع بنود كثيرة في بند واحد، قلة الشروحات حول الطرق و المعالجات المحاسبية (ألمانيا، فرنسا، اليابان، سويسرا)

المصدر :

Pascal Barento, Normes IAS/IFRS APPLICATION AUX ETATS FINANCIERS, DUNOD, Paris France, 2004, P 5.

يمكن أن يستخلص من هذا الجدول أن التوجه الأنجلوساكسوني توجه إقتصادي بحث يخدم مصالح المستثمرين في الأسواق المالية بالدرجة الأولى، و يتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية و منفصل تماماً عن الجباية، أما التوجه الأوربي فهو نحو حماية كل الدائنين و يحدد الوعاء الضريبي و يتمسك بالإطار القانوني في المحاسبة، فالتوجه الأنجلوساكسوني يكون نحو إعطاء الأهمية للمستثمر في الأسواق المالية التي تهدف بدورها إلى ضخ رؤوس الأموال من المدخرين إلى المستثمرين، فهذه الأسواق تحدد أسعار الأوراق المالية و الاسهم المتداولة بفعل قانون العرض و الطلب، و هذه الأوراق المالية و الأسهم تعبر بدورها عن قيمة المنشأت، التي لديها قيمة محاسبية مسجلة في الدفاتر المحاسبية عادة ما تختلف عن قيمتها التداولية في الأسواق المالية، فأصبحت بذلك الأنظمة المحاسبية تواجه اليوم مشاكل تحديد و إستيعاب القيمة التي يتم بها تداول المنشأة في الأسواق المالية و ذلك للأسباب التالية:

- التسجيلات المحاسبية تتم بالقيمة التاريخية، أما البورصة فلديها رؤية مستقبلية للمنشأة، هذا من جهة،
- و من جهة أخرى، فإن المنشآت تمتلك اليوم أصول مادية بنسبة أقل من الأصول المعنوية (أبحاث و تطوير، تكوين...) و التي يصعب قياسها و الإعتراف بها من طرف المحاسبة.

إن هذا التباين في المعلومات المالية لا يخدم المصلحة العامة فنشاط الأسواق المالية يعتمد على المعلومات المتوفرة لدى المستثمرين الذين ينشطون فيها، فحصول المستثمرين على معلومات مختلفة فيما بينهم من حيث النوعية أو حتى من حيث التوقيت سيؤدي إلى حدوث ظاهرة عدم تماثل المعلومات التي تؤدي بدورها إلى إختلالات في السوق، حيث سيلجاء المستثمرون الذين ليس لديهم قدر كافي من المعلومات أو معلومات غير متماثلة إلى حماية أنفسهم من الخسارة التي قد يواجهونها و ذلك بواسطة العزوف عن التعامل في السوق مما قد يُحدِث إنكماش، و بذلك يعمل التوجه الأنجلوساكسوني إلى حماية المستثمرين صغاراً كانوا أم كبار، "و بقي التوجه الأنجلوساكسوني حاظراً بقوة في الهيئات المحاسبية الدولية- الأسواق المالية، مكاتب التدقيق، وكالات التقييم..."[1].

إثر الأزمة المالية لسنة 1929 فقد المستثمرون الثقة في المنظومة المالية أين بدأ البحث عن معايير من شأنها أن توحد الممارسات المالية و المحاسبية في الأسواق المالية، حيث بدا ذلك أمر حتمي من أجل إعادة بعث الأسواق المالية بواسطة رؤوس الأموال التي كان مصدرها الأساسي هو الإدخار. و عليه تدخلت الحكومة الأمريكية، و بطلب منها وضع المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA خمسة (05) قواعد محاسبية حول إعداد القوائم المالية في سنة 1932، "و في سنة 1934 سنّ الكونغرس الأمريكي قانون لجنة SEC Securities and Exchange Commission الذي كُلف بالسهر على توفير معلومات مالية ملائمة و كاملة من خلال معاييرمحاسبية"[2]، و بقي الوضع على حاله إلى

[1] Pascal Barento, Op cit, P 6.
[2] Gérard valin et Cie, Op cit, P111.

غاية سنة 1965 أين ألغى الكونغرس الأمريكي قانون 1934، " قامت SEC بعدة مشاورات مع عملاء الصرف الأمريكان، وسطاء السوق المالية، محللين ماليين، بنوك أمريكية ترغب في شراء أسهم شركات أجنبية، و عدة أطراف فاعلة في البورصة و أسفر هذا التحقيق عن وجود تحسن مستمر في التقارير حول المعلومات المالية المفصح عنها من طرف المنشآت الأجنبية بفضل تغير قوانين الدول الأجنبية التي تقع بها هذه المنشآت و متطلبات بورصة الولايات المتحدة الأمريكية و كذا بفضل الإفصاحات التي تقوم بها هذه المنشآت من تلقاء نفسها"[1]، و عبّر هذا التقرير الذي كان موضوع مداخلة قام بها رئيس هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC Securities and Exchange Commission خلال المؤتمر الدولي التاسع للمحاسبين المنعقد بباريس في سبتمبر 1967 تحت عنوان التوحيد (أو التوافق) الدولي حول المبادئ المحاسبية، عن منعطف في إقرار المبادئ المحاسبية الأمريكية على التقارير المالية للمنشآت الأجنبية المدرجة في البورصة الأمريكية، " فعلى ضوء الإستنتاجات التي وصل إليها هذا التحقيق قامت لجنة SEC بوضع نظام نهائي في ماي 1967 يجبر المنشآت الأجنبية على التقيد بالمعايير الأمريكية عند طرح أوراقها المالية في البورصة الأمريكية"[2]، و منذ إنشاء الـFASB سنة 1973 تم الإعتراف رسمياً بهذه المعايير و إعطاءها طابع الإلزامية من طرف لجنة SEC Securities and Exchange Commission.

بالإضافة إلى ما سبق فقد أظهر تباين المعلومات المالية و كيفية عرضها نقص في المقارنة بين المنشآت في مختلف الأسواق المالية في الدول المختلفة مما يؤثر على إمكانية تحليل القوائم المالية الأجنبية لغرض قرارات الإستثمار و الإقتراض، فنقص المقارنة بين القوائم المالية المنشورة أدى إلى تنوع التأثير على شركات المساهمة عند إعداد قرارات الحيازة الأجنبية كلية كانت أم جزئية. و لحل لهذه المشاكل و من أجل الإستمرار في النمو و التوسع و جلب المستثمرين من جهة، و تفادي التكاليف الباهظة لإعداد عدة قوائم مالية حسب معايير محاسبية مختلفة من جهة أخرى إرتأت بعض الدول أن تأقلم تشريعاتها وقوانينها المحاسبية مع المعايير التي تعمل بها أهم الأسواق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية التي يتعاملون معها بكثرة، و بذلك ظهرت حتمية التوحيد و التناغم المحاسبي على المستوى الجهوي و الدولي.

إن التطورات الإقتصادية و المالية التي عرفتها البشرية جعلت توحيد لغة الأعمال حتمية لا بد منها، " فلا الثقافة البيزنطية التي كانت في محور التبادلات التجارية، و لا الطاقة الديمغرافية التي تحضى بها الصين، و لا علم المصريين القدامى الذي مكّن من بناء الأهرامات، و لا دول أخرى أكثر تنظيماً و ذوي صناعة أكثر تقدماً من أوربا حتى القرن الخامس عشر ميلادي إستطاعوا خلق هذا النشاط المالي و البنكي الذي يعرفه العالم و الذي يعتبر شرط تطوير ثروة المنشأة الإقتصادية، أي إلى خلق هذا التطور الإقتصادي و

[1] Andrew Bar, CPA, Comptable en chef du SEC, Rapport sur l'Harmonisation internationale des principes de comptabilité, 9ème Congrès des Comptables, Paris France, Septembre 1967, P 19.
[2] Ibid, P 19.

الإجتماعي"[1]، فكما ذكر أنفاً أنه نفس الحتمية التي مر بها التدقيق بالبحث عن لغة موحدة و مشتركة قد تعرضت لها المحاسبة، و في هذا الإطار لقد خطى المجتمع الدولي خطوات كبيرة في هذا المجال، "فتسارع حركات رؤوس الأموال و كثافتها قد أجبر المجتمع الدولي على توحيد النظام النقدي و المالي الدولي من أجل تخفيض أخطار الأزمات المالية"[2]، ففي هذا الإطار فإن فكرة التوحيد المحاسبي قد ظهرت من أجل تقليص حجم الأخطار التي قد تصيب المنشآت و تضر بمصالحها بما لا تتحمله هذه المنشآت و تضعها في حالة إعسار، فالحضارة البشرية تمكنت من الوصول إلى مستوى يتطلب منها التواصل بلغة موحدة. و يعتبر المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية من أول الهيئات التي عملت على ذلك.

المطلب الثاني : مجلس معايير المحاسبة المالية FASB Financial Accounting Standards Board

" تم إنشاء الـ FASB سنة 1973 وهو تنظيم مستقل لا يهدف إلى الربح يقع مقر في نوروك بالولايات المتحدة الأمريكية، يقوم بإعداد معايير المحاسبة المالية و التقارير للمنشآت العمومية و الخاصة و كذا المنظمات التي لا تهدف إلى الربح "[3]. و يعتبر الهيئة المسئولة عن إنشاء و تطوير معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية فهي هيئة جِدُ مهمة بالنسبة للإقتصاد الأمريكي. " حلّت FASB عام 1973 محل هيئة المبادئ المحاسبية APB"[4].

و قد عمل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB منذ إنشائه على تطوير إطاراً مفاهيميا، للمحاسبة، " نشر بين عامي 1978 و 1985 ستة بيانات للمفاهيم التي تشكل الإطار المفاهيمي لـ FASB"[5]، و حاليا يدعى الإطار المفاهيمي للمجلس الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية " Conceptual Framework for Financial Reporting "[6]، فالمهمة الرئيسية للـ FASB هي إعداد و تطوير معايير المحاسبة المالية التي تساهم في إعداد قوائم مالية تتضمن كل المعلومات المهمة التي يحتاجها المستثمرون و مستعملي القوائم المالية.

و يتم إعداد المعايير المحاسبية وفق إجراءات شاملة و مستقلة تضمن مشاركة واسعة أين تعتبر أراء كل المتدخلين موضوعية و ذلك على النحو التالي:

---

[1] Elena BARU, Harmonisation Comptable Internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction, Cahier de la recherche, Laboratoire Orléanais de gestion, I.A.E d'Orléans, France, n°2005-07, P14.

[2] Gérard valin et Cie, Op cit, P105.

[3] https://www.fasb.org/facts/index.shtml, vu le 25/07/2008 à 12h08.

[4] رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، عمان، دار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، دار الثقافة للنشر و التوزيع،2001، ص 60.

[5] سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة- كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015، ص 40.

[6] https://www.fasb.org, vu le 01/07/2008 à 12h20.

1. يقوم المجلس بتحديد مسألة معينة متعلقة بالمعلومة المالية و ذلك على أساس طلب أو اقتراح من احد المتدخلين أو أية وسيلة أخرى. و لا يمكن لرئيس الـ FASB أن يضيف مشروع معين إلى جدول الأعمال إلا بعد التشاور مع بقية الأعضاء.
2. يقوم المجلس بطرح المسائل، بعد تحليلها من طرف الموظفين، في إجتماعات علنية.
3. يقوم المجلس بصبر الآراء حيث يتلقى تعليقات الأطراف المهتمة (في بعض الحالات تصدر اللجنة وثيقة عمل كمرحلة أولى للمشروع).
4. يمكن للمجلس أن يعقد اجتماع علني من اجل طرح الآراء التي تم إبداءها حول المشروع.
5. كما يمكن للمجلس مناقشة الآراء و الانطباعات و التعليقات في عدة اجتماعات علنية.
6. يتم إصدار أو تحيين المعايير المحاسبية.

إعتمد الـ FASB منذ إنشاءها بصورة أكثر من الهيئات و اللجان السابقة مدخلاً علمياً استنباطياً إستقرائياً.

" تقوم مؤسسة المحاسبة المالية FAF Financial Accounting Foundation بمراقبة و مساعدة FASB، و هي بدورها تنظيم مستقل لا يهدف إلى الربح يقع كذلك في نوروك يقوم بمراقبة و إدارة و تمويل و تعيين كل من FASB و مجلس معايير المحاسبة الحكوميةGASB Gouvernemental Accounting Standards Board "[1].

تتمثل مهام كل من مؤسسة المحاسبة المالية FAF و مجلس معايير المحاسبة المالية FASB و مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB في :

- " مجلس معايير المحاسبة المالية FASB و مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB يقومان بإعداد معايير ذات جودة عالية بالإعتماد على سيرورة محكمة،
- إدارة مؤسسة المحاسبة الماليةFAF تقوم بإعطاء التوجيهات الإستراتيجية و خدمات تساعد على إعداد المعايير،
- أعضاء مجلس إدارة مؤسسة المحاسبة المالية FAF، يسهرون على إعداد المعايير بصفة مستقلة و فعالة"[2].

و قد اصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أربع مجموعات من الإصدارات هي:

" 1. قوائم معايير المحاسبة المالية SFAS
2. التفسيرات Interprestations
3. الإرشادات المهنية Technical bulletins
4. قوائم مفاهيم المحاسبة المالية SFAC "[3].

[1] https://www.fasb.org/facts/index.shtml, vu le 25/07/2008 à 12h20.
[2] Ibid, vu le 25/07/2008 à 12h31.
[3] محمود السيد الناغي، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، مصر 2006، ص 41.

رغم أن المعايير الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB تهدف إلى حماية الإقتصاد الأمريكي من الأزمات إلا أن المجلس قد لاقى العديد من الإنتقادات، خاصة و أنه لم ينجح في حماية الإقتصاد من الأزمات المالية التي هزت الولايات المتحدة الأمريكية مثل قضية إنرون ENRON في سنة 2001، " التي كانت تعد قوائمها المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما US GAAP و تحت رقابة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC "[1]، و قضية وارلدكوم WORLDCOM في سنة 2002 " التي كانت تعد قوائمها المالية وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما US GAAP و تحت رقابة هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC "[2]، و كذلك الأمر بالنسبة لشركة بارمالات PARMALAT سنة 2003 و غيرها من الشركات التي كانت تنشط في بورصة نيويورك. " في سنة 2002 ، حدثت أزمتين في الولايات المتحدة للمحاسبة تتعلق بخيارات شراء الأسهم لصالح الموظفين و إفلاس إنرون وورلدكوم و عمليات إحتيال مزعومة ، فبدأ الضغط على الشركات لاتخاذ خطوات لاستعادة ثقة المساهمين. فقد فشلت الشركات دفع القيمة العادلة لأسهمها رغم أن هذه الشركات قد طبقت الطريقة الموصى بها من طرف الـ FASB بواسطة معياره SFAS 123"[3]، و هذا دليل على فشل تلك المقاربة، " تأثير الولايات المتحدة على محاسبة في جميع البلدان الأخرى كانت كبيرا ، ولكن منذ سنة 2001، و مع إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية و أمام سلسلة الفضائح المحاسبية في الولايات المتحدة ، أصبحت المحاسبة الأمريكية تتأثر من الخارج بفعل المشروع المشترك بين المجلسين و ضغوطات لجنة الأوراق المالية والبورصة (SEC) التي بدأت تطالب إفصاحا أكبر من الشركات "[4].

من جهة أخرى بقيت كبار المنشآت الغير الأمريكية التي تبحث عن رؤوس الأموال من أجل النمو و التوسع، تقوم بإعداد قوائم مالية وفق المعايير الصادرة عن الدول التي تنتمي إليها ثم تصدر قوائم مالية أخري وفق المعايير المحاسبية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB من أجل الولوج إلى الأسواق المالية الأمريكية، فإذا أرادت شركة الحصول على رأس مال عن طريق بيع أسهم أو إقتراض أموال في هذه الأسواق من الضروري إعداد التقارير المالية المعدة في ضوء قواعد المحاسبة الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB.

لقد قامت بعض دول الإتحاد الأوربي بإنشاء بورصة مشتركة، " إن تناغم الأسواق المالية مازال يحتاج إلى جهود كبيرة فهو يعاني من تفرق أسواق الإدخار فيجعل رحلة البحث عنها صعبة، فبالتالي أصبح البحث عن جمع هذه الأسواق يتم بصفة تلقائية في أوربا مثل ما حدث مع أورونكست EURONEXT و هو أكبر تجمع لأسواق المال في أوربا يجمع بورصات كل من باريس، أمستردام و بروكسل"[5]، و لكن تبقي هذه المبادرة أقل

---

[1] Bahram Soltani, Op cit, P 559.
[2] Ibid, P 561.
[3] Christopher Nobes and Robert Parker, Op cit, P 229.
[4] Ibid, P 159.
[5] Michel TUDEL, Président du CNCC, Bulletin de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes N° 121, Mars 2001, Paris, P 1.

حجماً مما وصلت إليه الأسواق المالية على المستوى الدولي من تطور و إزدهار، و لكنها تبقى في إتجاه سير المجتمع الدولي نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي قام الإتحاد الأوربي بتبنيها للمنشآت التي تعد قوائم مالية موحدة، " فهذا التبني يخص في واقع الأمر كل الشركات التي تنشط في البورصة، أي بطريقة غير مباشرة كل فروع الشركات و تطبق على السنة المحاسبية التي تبداء في 01 جانفي 2005"[1]، " و أبقى الإتحاد الأوربي العمل بالمبادئ المحاسبية المقبولة عموما لفترة محدودة، "سمح الإتحاد الأوربي إستعمال المبادئ المحاسبية المقبولة عموما US GAAP بالنسبة للشركات الأوربية إلى غاية 2007 بهدف العمل بالمعايير الدولية للتقارير المالية على حساب المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما"[2].

فإصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يقوم به مجلس معايير المحاسبة الدولية و هو أحد أكبر إن لم نقل أكبر الهيئات المحاسبية الدولية و سوف ندرسه في المطلب الموالي.

المطلب الثالث : مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB International Acconting Standard Board

كانت لجنة معايير المحاسبة IASC (International Acconting Standard Commitee) تعتبر تعتبر من أهم الهيئات المحاسبية الدولية في العالم و تم إنشاءها بتاريخ 29 جوان 1973 و تمثلت أهدافها في:

أ- إعداد و نشر معايير محاسبية ذات نوعية عالية و قابلة للفهم و التطبيق في العالم بأسره.
ب- توفير معلومات ذات نوعية شفافة و قابلة للمقارنة في القوائم المالية.
ج- الحث على الإستعمال و التطبيق الدقيقين و الصارمين لهذه المعايير.

و في 01 أفريل 2001 تم إعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كبديل للجنة IASC، و أصبحت المعايير الصادرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للإعداد التقارير المالية IFRS بدل من المعايير المحاسبية الدولية IAS التي كانت تصدرها IASC، " مجلس معايير المحاسبة الدولية هيئة مستقلة من القطاع الخاص تقوم بإعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و المصادقة عليها "[3].

" نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لأول مرة إطارها المفاهيمي في أفريل1989 ، والذي اعتمد بعدها من قبل مجلس المعاير المحاسبة الدولية IASB"[4]، وقد

[1] C. BONNIER et Cie, Comptabilité financière des groupes, Collection BUSINESS-Gualino éditeur, Paris France, 2006, P35.
[2] Pascal Barento, Op cit, P 14.
[3] https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/iasb-ifrs-ic/iasb, vu le 27/07/2018 à 14h43.
[4] Maillet B, Lemanh A, Normes Comptable International IAS/IFRS, BERTI, Alger, 2007, P 21.

تضمن هذا الإطار تحديد الأهداف التي يجب الوصول إليها عن طريق القوائم المالية كما حدد مجموع المبادئ التي ينبغي التقيد بها، و أطلق على هذا الإطار الذي تمت مراجعته في مارس 2018 الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية Conceptual Framework for Financial Reporting.[1]

و يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من خمسة عشرة عضواً يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء و المؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، و ذلك على النحو التالي:

ما لا يقل عن 5 أعضاء لديهم خلفية كمراجعين ممارسين للمهنة.
ما لا يقل عن 3 أعضاء لديهم خلفية في إعداد القوائم المالية.
ما لا يقل عن 3 أعضاء لديهم خلفية في استخدام القوائم المالية.
ما لا يقل عن عضو واحد لديهم خلفية أكادمية في القوائم المالية.

يجب أن يكون 7 من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات إرتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين المعايير الوطنية و الدولية.

و تتمثل مهام مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB في :
أ- إصدار و تطوير المعايير المحاسبية IFRS عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة.
ب- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية.
ج- القيام بإتصالات مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حدا) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من اجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دولياً.

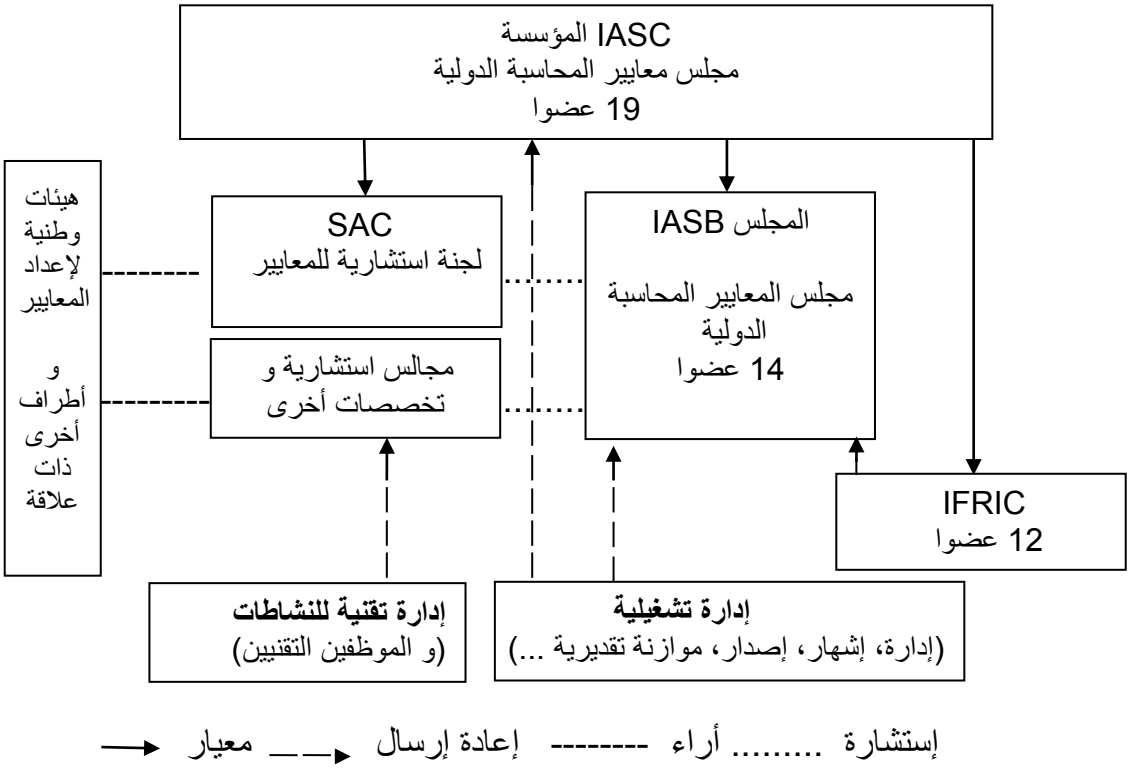
أما هياكل IASB فتتمثل في:

- المؤسسة Foundation
- المجلس Board
- لجنة استشارية للمعايير SAC
- لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي IFRIC

و يمكن تمثيل تنظيم المجلس في الشكل التالي :

[1] https://www.iasplus.com/en/news/2018/03/cf?set_language=en, vu le 11/06/2018 à 19h00.

الشكل رقم (3-1) : الهيكل الحالي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB



المصدر :

Pascal Barento, Normes IAS/IFRS APPLICATION AUX ETATS FINANCIERS, DUNOD, Paris France, 2004, P 26.

و تتكون هياكل مجلس معايير المحاسبة الدولية مما يلي :

1. المؤسسة Foundation :

تتكون المؤسسة من 19 عضوا يدعى كل عضو الأمين Trustees الذي يراقب المؤسسة و يقوم بتطوير المعايير المحاسبية الدولية و السهر على تطبيقها.

و ينقسم الأمناء حسب التوزع الجغرافي كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم (3-3) : التوزيع الجغرافي لدول الأمناء

الأصول الجغرافية	عدد الأعضاء
أوربا	6
أمريكا الشمالية	6
أسيا و دول المحيط الهادئ	4
باقي دول العالم	3

المصدر :

BOUHADID Mohamed, le nouveau compagnon de la Comptabilité financière Algérienne, ClicEditions, Alger, P24

يتضح من الجدول السابق بأن أغلبية الأمناء أي أكثر من 63% يجب أن يكونوا من أمريكا الشمالية و أوربا، 21% من أسيا و دول المحيط الهادئ، و باقي دول العالم يكون تمثيلها بنسبة 16% فقط.

يتم إقتراح خمسة أمناء من ضمن تسعة عشرة من طرف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، و يتم الإنتخاب على كل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

و تتمثل مهام المؤسسة في :

- " تعيين أعضاء المجلس، لجنة تفسيرات التقرير المالي، و لجان المجلس،
- تراقب الموازنات التقديرية، الجوانب القانونية للمؤسسة و الإصدارات،
- تصدر تقرير سنوي،
- تراقب أعمال المجلس"[1].

2. المجلس Board :

يتكون المجلس من رئيس، نائب رئيس، و إثنتي عشرة (12) عضواً، أي عدد إجمالي يقدر بـأربعة عشرة (14) شخصاً يتم إختيارهم لكفأتهم أو لخبرتهم في الأسواق المالية. ينبغي أن يكون من ضمنهم خمس مدققين، و ينبغي أن يكون لثلاث أعضاء خبرة معتبرة في إعداد القوائم المالية، وسبعة على الأقل لديهم مسؤولية في هيئات وطنية. يتم تعيينهم لمدة خمسة سنوات و تدفع مكافآتهم من طرف المؤسسة.

و تتمثل أهداف المجلس في :

- " إعداد المعايير و إصدارها و شرحها و عرض أهذافها،

[1] Pascal Barento, Op cit, P 25.

- نشر المحادثات و صبر الأراء،
- مناولة الأعمال التقنية و ذات الطابع الخاص و إستشارة اللجنة التقنية،
- مراقبة الإجراءات، سماع أراء الجمهور، إختبار تطبيق المعايير في البيئة المحاسبية، و إعداد خلاصات الأشغال،
- إعداد النشرات باللغة الإنجليزية"[1].

3. لجنة استشارية للمعايير SAC :

تتكون هذه اللجنة من 45 عضواً من أصول متعددة على صعيد التكوين و التوجه المهني و كذا على صعيد الإنتماء الجغرافي، وتعتبر مجموعة تفكير تشارك في إعداد المعايير، تجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في إجتماعات مفتوحة للجمهور، توجه أعمال IASB المتعلقة بالقرارات و الأعمال ذات الأولوية و تطلعه على إنعكاسات المعايير على معدي ومستخدمي القوائم المالية.

تتمثل مهمام اللجنة الإستشارية في :

- " تقديم الإستشارات للمجلس حول القرارات المتعلقة بجدول الأعمال و ترتيب الأولويات،
- إعلام المجلس بآراء الهيئات و الأشخاص الذين يشاركون في دورات المجلس حول مشاريع المعايير،
- تقديم الإستشارات للأمناء في مجالات أخرى"[2].

4. لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي IFRIC :

أنشأت في 2001 و هي لجنة تقنية تتكون من 12 عضوا يتم إنتخابهم لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد و تجتمع كل شهرين. تهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة و إعداد و نشر مشاريع تفسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير.

رغم أن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قد إجتهد في توحيد الممارسات المهنية على المستوى الدولي إلا أنه هو كذلك قد لاقى العديد من الإنتقادات، فقد أشارت أحدى الدراسات التي أجريت على مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB إلى وجود هيمنة كبار مكاتب التدقيق الأربعة (Big four) على المجلس، " نسبة كبيرة من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (61٪) ومعايير لجنة تفسيرات المعايير الدولية (60٪) قد عملوا سابقاً في شركة تدقيق و لم تكن هذه شغل هذه الوظيفة سريعًا ولكن كان طويلاً، ففي الواقع، كان جميع أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لحسابات التفسير (IFRIC) و الذين لديهم

[1] Pascal Barento, Op cit, P 25.
[2] BOUHADIDA Mohamed, le nouveau compagnon de la Comptabilité financière Algérienne Tome 1, ClicEditions, Alger, P 26.

رتبة "شريك" قد عملوا بشركات التدقيق الأربعة الكبار (18/18)، كما تعد نسبة الشركاء عالية للغاية بالنسبة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (14/12)، كما تبين الدراسة أيضا أن مهنة المحاسبة تكاد تكون ممثلة على وجه الحصر من قبل الموظفين لدى الأربعة الكبار، فكما هو الحال مع لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (IFRIC) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، فإن الشركات الكبيرة ممثلة تمثيلاً زائداً حيث أن 46 من هؤلاء الأعضاء الـ 55 يأتون مباشرة من هذه المكاتب، وتجدر الإشارة أيضا إلى أنه من أصل 9 مديرين للمجلس، 7 منهم عملوا في مهنة المحاسبة وتحديدا في Big Four"[1].

و مهما يكن يبقى رفع جودة المعلومات المالية هو الهدف المعلن عنه من قبل مجلس معايير المحاسبية الدولية و ذلك بإصدار معايير محاسبية دولية تهدف إلى التقليل من الفجوات بين الممارسات المهنية في مختلف دول العالم و على الرفع من جودة المعلومات المالية و هذا ما سوف ندرسه في المبحث الموالي.

المبحث الثاني: جودة المعلومات المالية من منظور الهيئات المحاسبية الدولية

يعتبر موضوع جودة المعلومات المالية من أهم المواضيع التي يعنى بها الفكر المحاسبي كما تهتم بها كل المنظمات المهنية لما لها من تأثيرات على قرارات المسيرين و المستثمرين على حد السواء، و في ما يلي قراءة لجودة المعلومات المالية من منظور هاته الهيئات.

المطلب الأول : ماهية جودة المعلومات المالية

يعتبر مفهوم الجودة مفهوما نسبياً يُبنى أساساً على المنفعة و ذلك ككل إستهلاك إقتصادي رشيد، و هناك عدة تعريفات للجودة، أهمها تعريف المنظم الدولية للتقييس ISO : " أن تكون المنتجات و الخدمات مطابقة لمتطلبات الزبائن و تحترم التنظيمات، و الإستمرار في الإجتهاد من أجل إرضاء الزبائن بواسطة إجراءات التحسين المستمر"[2].

و بما أن مفهوم الجودة مرتبط بإحتياجات العملاء و هم مستعملوا القوائم المالية، فسوف نحاول أن نفهم طبيعة إحتياجاتهم من المعلومات، و في ما يلي جدول يتضمن أهم هذه الإحتياجات حسب كل فئة من المستخدمين.

[1] Rouba Chantiri-Chaudemanche et Anouar Kahloul, LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE: UNE COMMUNAUTE EPISTEMIQUE, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, 31ème Congrès de l'association francophone de la Comptabilité, Nice, France, Mai 2010, P23.

[2] https://www.iso.org, vu le 05/04/2018 à 18h15.

الجدول رقم (3-4) : طبيعة الإحتياجات من المعلومات المالية لكل فئة

فئة المستخدمين	الإحتياجات
المستثمرون	- العائد على رأس المال المستثمر - النمو في القيمة الكلية للمنظمة
العاملون	- الأمان الوظيفي - معدلات الأجر و حجم المشاركات في الأرباح - مستوى الدخل السنوي
المقرضون	- القدرة على إعادة سداد الفائدة على رأس المال - الضمان المتاح في حالة عدم السداد
الموردون و الدائنون التجاريون	- القدرة الإتمانية للمنظمة - الفترة المتاحة للسداد
العملاء	- ضمان توافر المعروض من السلع - ضمان إستمرار المشروع
الحكومة و مصالحها	- الموقف الضريبي - إحصائيات التجارة
الجمهور	- الأمن الصناعي - الإعتبارات البيئية - الأداء الإقتصادي الكلي

المصدر:

ANNE BRITON & CHRIS WARERSTON, Financial Accounting, Fourth Edition, Prentice Hall-Financial times, Pearson Education, Great Bretain, 2006, P 10

يظهر الجدول أن المستثمرون ليس المستخدم الوحيد للمعلومات المالية و لكن هناك عدة أطراف تهتم بالمنشأة بل أن مصيرها مرتبط بالمنشأة، كما يظهر أن كل طرف لديه إحتياجات خاصة من المعلومات المالية، و عليه قد يعتبر أحد الأطراف أن معلومة مالية معينة أنها ذات جودة عالية، لكن قد تكون نفس المعلومة مالية أقل جودة بالنسبة للطرف الأخر و ذلك حسب إحتياجاته و حسب تطلعاته، كما أن هذه الإحتياجات تتطور عبر الزمان فما هو مهم اليوم قد يكون غير مهم غدا أو أقل أهمية، و العكس صحيح.

و يعتبر موضوع المعلومات المالية و التقرير عنها من أهم المواضيع التي يهتم بها الباحثون و المستثمرون و المسيرون و كل الأطراف المهتمة بالمنشأة كونها أنجع و سيلة للوصول إلى حقيقتها و هي الضمان لإستمرار و بقاء العلاقة بين المنشأة و محيطها، فرغم تطور مفهوم المعلومات المالية إلا أنه حافظ على بعده التقليدي الذي يهيمن عليه الجانب القانوني الذي يؤطر الإفصاح المحاسبي من حيث الكم و الكيف و التوقيت و ذلك على الصعيد المحلي حيث تشرع كل دولة كيفية الإفصاح على المعلومات المالية و ما هي

المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها مثل ضرورة الإفصاح على القوائم المالية للشركات في الجزائر و نشرها بواسطة الجريدة الرسمية للنشرات القانونية BOAL، و كذا على الصعيد الدولي أين تسهر الدول على وضع حد أدني للإفصاح المالي في الأسواق المالية من أجل الحفاظ على إستقرارها بواسطة هيئات دولية مثل منتدى الإستقرار المالي "في سنة 1999 تم إنشاء منتدى للاستقرار المالي FSF : Financial Stability Forum "[1]، و تم ذلك خلال إجتماع الدول العشرون، و يظم هذا المنتدى السلطات المالية (بنوك مركزية، وزارات مالية، سلطات الأسواق المالية) للدول التي لها حضور قوي في الأسواق المالية مثل الولايات المتحدة الأمريكية اليابان، بريطانيا، كندا، فرنسا، سنغافورة، هونكونغ...، ويظم هذا المنتدى العديد من المنظمات كالبنك المركزي الأوربي، صندوق النقد الدولي، البنك العالمي و مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، و يحرص هذا المنتدى على جودة المعلومات المالية.

لقد تطور مفهوم المعلومات المالية بتطور المفاهيم الملازمة الأخرى حتى ذهب بعض الباحثين إلى إعتبار هذه المعلومات سلعة، " مخرجات النظام المحاسبي للمعلومات المالية التي أصبحت تعامل كسلعة لها تكلفة و منفعة"[2]، فقد اختلفت الهيئات المحاسبية الدولية في تناول هذا المفهوم.

يعتبر مفهوم جودة المعلومات المالية، من المواضيع التي إستقطبت إهتمام المستثمرين و المسيرين و العديد من الباحثين فهناك من الباحثين من يربط هذه الجودة بالإفصاح، " فالإفصاح الجيد يحول المعلومة الخاصة إلى معلومة عامة و يقلص بذلك عدم التماثل في المعلومات المالية و التي تؤدي إلى رفع السيولة و تخفيض تكلفة رأس المال و ذلك من خلال جذب طلب متزايد من كبار المستثمرين مما يؤدي إلى زيادة سيولة سنداتها"[3]، فإثر الأزمات المالية التي شهدها العالم في بداية القرن الواحد و العشرون (2001) و التي شهدت إفلاس العديد من المنشآت الكبرى كإنرون و وارلدكوم، أصبحت جودة المعلومات المالية تشكل موضوع جدل كبير، فهناك من الباحثين من عرف جودة المعلومات المالية على أساس المصداقية و المنفعة، " تعني الجودة مصداقية المعلومات المحاسبية التي تتضمنها التقارير المالية و ما تحققه من منفعة للمستخدمين و لتحقيق ذلك يجب أن تخلو من التحريف و التضليل و أن تعد على ضوء مجموعة من المعايير القانونية و الرقابية و المهنية و الفنية بما يحقق الهدف من إستخدامها"[4]، و لكن يتفق معظم الباحثين أنه يصعب تعريف جودة المعلومات المالية، " فجودة المعلومات المالية في حد ذاتها ليس لها تعريف و لكن يتم التعريف بها من خلال الأطر المفاهيمية التي تتناول الخصائص

---

[1] Gérard valin et Cie, Op cit, P107.

[2] محمد رجراج، التوحيد في النظرية المحاسبية و أثاره على الإقتصاد الجزائري، مجلة علوم الإقتصاد و التسيير و التجارة، جامعة الجزائر3، العدد 26 2012، ص 11.

[3] Diamond, D. et R. Verrechia, Disclosure, Liquidity and the Cost of Capital, Journal of Finance, American Finance Association, USA, vol.46- no.4 septembre 1991, p.1325.

[4] نمر محمد الخطيب و صديقي فؤاد، مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية- تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي)، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة 2011، ص 2.

النوعية للمعلومات المالية"[1]، كما أن الأطر المفاهيمية في حد ذاتها في تطور و تتجه بدورها نحو التوحيد " فمرحلة تحديد مجال المعلومات المالية في حد ذاته مازالت لم تكتمل، و يبقى تقرير التسيير السنوي أكبر مصدر للمعلومات المالية الإجبارية منها أو التي تدخل في إطار إستراتيجية إتصال المنشأة "[2].

و في ما يلي نستعرض جودة المعلومات المالية كما تعرضت لها مختلف الأطر المفاهيمية للمنظمات المحاسبية التي حاولت أن تضع مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المالية و التي من شأنها أن تحقق هذه الجودة و سوف نستعرض في ما يلي هذه الخصائص حسب منظور هذه الهيئات المحاسبية.

المطلب الثاني : جودة المعلومات المالية من منظور مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

" يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أول من وضع تعريف لجودة المعلومة المالية"[3]، و يرتكز هذا التعريف على مجموعة من الخصائص الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية، و قد وردت هذه الخصائص وفق ترتيب يهدف إلى مساعدة المستثمر على أخذ قرار، و تضمن هذه الأطار خاصيتين أساسيتين للمعلومات المالية، و التي أطلق عليها مجلس معايير المحاسبة المالية مصطلح المعلومات المحاسبية أنذاك، و خاصيتين ثانويتين، " أقرت الدراسة المتعلقة بالمفهوم الثاني (2) للمحاسبة المالية SFAC 2 خاصيتين أساسيتين للمعلومات المحاسبية هما الملائمة و المصداقية و خاصيتين ثانويتين: قابلية المقارنة و الثبات على النسق كخاصية ثالثة، و الأهمية النسبية كخاصية رابعة"[4].

و عليه نستخلص أنه هناك أربع خصائص نوعية متواجدة في المفهوم الثاني (2) للمحاسبة المالية SFAC 2 و هي :

- الملائمة،
- المصداقية،
- قابلية المقارنة و الثبات على النسق،
- الأهمية النسبية.

---

[1] Michel Sayumwe, Analyse intégrée de l'impact de l'adoption obligatoire du référentiel comptable international pour les préparateurs et les principaux utilisateurs de l'information financière, Thèse présentée à l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal en vue de l'obtention du grade de Philosophiae Doctor (Ph.D.) en Administration, Option sciences comptables, Canada, 2012, P 38.

[2] Françoise PLATET – PIERROT, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse présentée pour obtenir le grade de DOCTEUR DE L'UNIVERSITE MONTPELLIER 1 Spécialité : Sciences de Gestion, France, 2009, P 9.

[3] Céline Michaïlesco, Qualité de l'information comptable, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, France, 2010, P 1.

[4] Finacial Accounting Standards Board, Original Pronouncements As amended, Statement of Financial Accounting Concepts N°2 : Qualitatives Characteristics of Accounting Informations, 2008, P 2.

1. الملائمة :

تعرف الملائمة على أنها قدرة المعلومة المالية على مساعدة متخذ القرار، " و حسب دراسة قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في سنة 1980 تستند العناصر المتعلقة بالملائمة إلى الخصائص التالية :

- حداثة المعلومات المحاسبية Timeliness
- القيمة الرقابية للمعلومات المحاسبية Feedback Value
- القيمة التنبؤية للمعلومات المحاسبية Predictive Value"[1]

2. المصداقية :

تعرف المصداقية على أنها خلو المعلومة المقدمة من الأخطاء و هي العرض الصادق لحقيقة نشاط المنشأة، " و حسب دراسة قام بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي في سنة 1980 تستند العناصر المتعلقة بالمصداقية إلى الخصائص التالية :

- صدق التعبير Representational Faihfulness
- الحيادية Neutrality
- إمكانية التحقق Verifiability"[2].

3. قابلية المقارنة و الثبات على النسق :

" ترتبط هذه الخاصية بقابلية المقارنة في الزمان و المكان : في الزمان تمكن من فهم الإتجاهات العامة للمنشأة و تطور كفأتها و في المكان بمقارنة القوائم المالية لعدة منشآت من أجل معرفة مستوى كفأة كل منها"[3]، فلا تكون المقارنة مجدية إلا إذا إنتهجنا نفس الطرق المحاسبية و بنفس الوتيرة.

4. الأهمية النسبية :

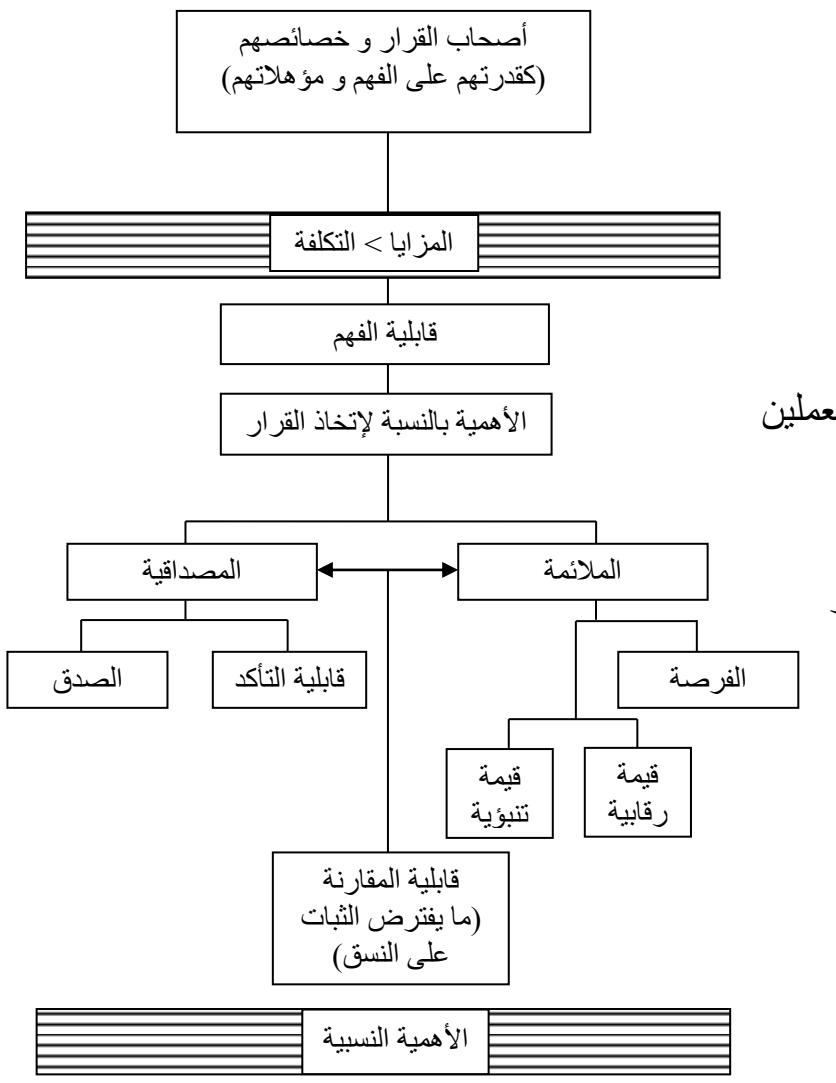
هي خاصية ملازمة للخاصيتين الأساسيتين الملائمة و المصداقية فالحكم على معلومة أنها غير مهمة قد تحرم مستثمر منها رغم أنه قد يبني عليها قرار مخالف، " و الموقف الحالي لمجلس معايير المحاسبة المالية أنه لا يوجد أي معيار من شأنه التمييز بين ما هو

[1] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 87.
[2] نفس المرجع، ص 87.
[3] Djamel KHOUATRA, la normalisation comptable entre modèle Anglo-Saxon et modèle continental : le cas de la Roumanie pays en transition vers l'économie de marché, 25 ème congrès de l'association francophone de la comptabilité, Université d'Orléans, Mai 2004, P6.

مهم و ما هو ليس مهم بالنظر إلى التجربة الإنسانية، لكن يمكن صياغة معايير خاصة في المستقبل"[1].

و قد وضع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB شكل بياني في المفهوم الثاني للمحاسبة المالية يظهر كما يلي :

الشكل رقم (3-2): ترتيب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر :

Finacial Accounting Standards Board, Original Pronouncements As amended, Statement of Financial Accounting Concepts N°2 : Qualitatives Characteristics of Accounting Informations, 2008, P 13.

[1] Finacial Accounting Standards Board, Op cit, P 3.

يظهر هذا الشكل ترتيب الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية حيث يوضع معيار الملائمة في قلب الخصائص و تكون عادة موجهة نحو المستثمر الذي يبدأ عند إتخاذ القرار، كما يظهر هذا الشكل العلاقات القائمة بين الخصائص و المحددات الموضوعة لها من طرف المجلس و المتمثلة في الأهمية النسبية و التكلفة.

و قد أصدر مجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB من خلال إطاره المفاهيمي مجموعة من الخصائص النوعية للمعلومات المالية سوف تستعرض في المطلب الموالي.

المطلب الثالث : جودة المعلومات المالية من منظور مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية جودة المعلومات المالية من حيث الهدف، "الفصل الأول من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، المتعلق بالهدف من المعلومات المالية ذات إستخدام عام هو أول فصل من أصل فصلين قد إنتهى العمل عليه في إطار المشروع المشترك بين كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية، و ذلك في سنة 2010، و ينص هذا الفصل على أن على أن هدف المعلومة المالية ذات الإستخدام العام هو توفير معلومات مالية حول المنشأة في شكل قوائم مالية مفيدة للمستثمرين، للمقرضين و الدائنين الحاليين و المحتملين من أجل إتخاذ قرارات حول منح موارد للمنشأة"[1]، و يعتبر هذا النص بمثابة توسيع في مجال المعلومات المالية من حيث الكم و الكيف و التي تؤثر على أصحاب رؤوس الأموال بالمفهوم الموسع الذي تجاوز المفهوم الضيق المنحصر في المساهمين فقط.

" يحدد الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية أهداف و مفاهيم المعلومة المالية ذات الإستخدام العام"[2]، و حسب الموقع الرسمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB فإن المجلس قد إستعمل مصطلح المعلومة المالية و ليس كما ورد في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB الذي إستعمل مصطلح " المعلومة المحاسبية"[3] و ذلك عن إصداره في سنة 1980 لتتطور هذه التسمية بعد ذلك إلى مصطلح المعلومات المالية، رغم أن "الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية قد أستلهم من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما US GAAP"[4].

و خصص الجزء الثالث من الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية للخصائص النوعية للمعلومات المالية ذات الإستعمال العام، و يمكن تقسيم الخصائص النوعية للمعلومات المالية إلى مجموعتين الخصائص النوعية الأساسية و الخصائص

[1] https://www.iasplus.com/en/news/2018/03/cf, vu le 12/08/2018 à 18h48.
[2] https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/ifrs/projets-termines/cf-iasb, vu le 05/08/2018 à 12h27.
[3] Finacial Accounting Standards Board, Op cit, P 2.
[4] Françoise Pierrot, Les normes comptables internationales Et le reporting de la performance, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Mai 2006, Tunisie. pp.CDRom, 2006, (téléchargé sur https://core.ac.uk/download/pdf/47783856.pdf, le 05/04/2018 à 15h00.

النوعية الثانوية، كما عالج هذا الجزء محدد لمحتوى المعلومات المالية و هو تكلفة هذه المعلومة في حد ذاتها.

لقد تضمن الإطار المفاهيمي لسنة 1989 أربع خصائص نوعية رئيسية هي قابلية الفهم، الملائمة، المصداقية و قابلية المقارنة، كما تضمن عدد أخر من الخصائص النوعية المشتقة: الأهمية النسبية (مشتقة من الملائمة)، المصداقية، أولوية المضمون على الشكل، الحياد، الحيطة و الحذر (الشمولية سابقاً وهي مشتقة من المصداقية). أما الأطار المفاهيمي الجديد " الإطار المفاهيمي لسنة 2010 و ليس 2018 الذي لم يدخل بعد في التطبيق إلا إبتداءاً من 2020، كما أن الإطار المفاهيمي لـ 2018 لم يقم بتعديلات جوهرية كما أقرها المشروع"[1]، فيلاحظ أن الإطار المفاهيمي لسنة 2010 يفضل تقديم فكرة العرض الصادق(Fidelité)على المصداقية (Fiabilité)"[2]، كما عرفت الفقرة الثالثة من هذا الإطار خصائص المعلومات المالية على أنها " تلك الخصائص التي تجعل المعلومة مفيدة و هو العنصر الذي يحكم ترتيب العناصر، و هنا يظهر جلياً توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو أصحاب رؤوس الأموال من مستثمرين و مقرضين-"[3]، فكل عنصر يزيد من نفعية المعلومات المالية، كما أن الفصل الثاني للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة لكل من سنتي 2010 و 2018 أصبح عنوانه " Caractéristiques qualitatives de l'information financière utile"[4]، أي "الخصائص النوعية للمعلومة المالية المفيدة"، و ذلك بعدما كان إسمه " Caractéristiques qualitatives des états financiers"[5]، ما يمكن ترجمته الخصائص النوعية للقوائم المالية، و تجدر الإشارة أن " الفصل المتعلق بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة هو ثاني فصل من أصل فصلين قد إنتهى العمل عليه في إطار المشروع المشترك بين كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية، و ذلك في سنة 2010. و شرح هذا الفصل الخصائص النوعية الاساسية (الملائمة و المصداقية)، و تحسين الخصائص النوعية (قابلية المقارنة، قابلية التحقق، التوقيت في الحين و قابلية الفهم)، للمعلومات المالية المفيدة مع الإشارة إلى محدد التكلفة"[6]. و في ما يلي نستعرض هذه الخصائص النوعية:

1. الخصائص النوعية الرئيسية :

1.1. الملائمة :

تعتبر المعلومة ملائمة إذا مكنت من التأثير على قرارات مستعمليها، " تتضمن الملائمة العناصر التالية:

[1] https://www.iasplus.com/fr-ca/projets/ifrs/projets-termines/cf-iasb, consulté le 15/06/2018 à 13h53.
[2] Robert OBERT, Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB, Revue Française de Comptabilité France, N°439 Janvier 2011, P 26.
[3] Michel Sayumwe, Op cit, P 35.
[4] https://www.iasplus.com/fr-ca/nouvelles/part-i-ifrs/copy_of_03/cf#, vu le 12/08/2018 à 16h02.
[5] C. Maillet-Baudier et A. Le Manh, Normes Compables internationales IAS/IFRS, Edition d'origine FOUCHER PARIS 2006, BERTI Edition, Alger, 2007, P.23.
[6] https://www.iasplus.com/en/news/2018/03/cf, vu le 12/08/2018 à 17h38.

- القيمة التنبؤية Predicitive value
- القيمة التأكيدية Confirmatory Vlue
- القيمة التصحيحية Corrective value
- الحداثة "Timelines [1]

تعتبر المعلومة المالية ملائمة إذا كانت تؤثر على القرارات و لها قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية أو الإثنين معاً، أما القيمة التنبؤية فتكون عندما تمكن المعلومة المالية مستعمليها من التنبوء بالنتائج المستقبلية للمنشأة، أما القيمة التأكيدية فتكون موجودة عندما تمكن المعلومة المالية مستعمليها من تأكيد أو تغيير تقييم قد تم في الماضي، و هناك علاقة تلازمية بين كل من القيمتين التنبؤية و التأكيدية، فالمعلومة التي لها قيمة تنبؤية عادة ما تكون لها قيمة تأكيدية، فعلى سبيل المثال المعلومة حول نواتج متأتية من منتوج معين تفيد حتما بوجود نواتج مستقبلية حول من هذا المتوج خلال السنوات المقبلة، كما يمكن مقارنة نواتج هذه السنة مع تنبؤات السنوات الفارطة.

و قد تضمنت الفقرة الحادية عشرة من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية QC 11 خاصية ثانوية تتفرع من خاصية الملائمة هي :

1.1.1. الأهمية النسبية:

إن مبداء الملائمة في حد ذاته يرتكز على مبداء الأهمية النسبية، فتعتبر معلومة أنها مهمة نسبياً إذا كان حذفها أو تحريفها قد يؤدي إلى التأثير على متخذي القرار حول منشأة معينة، بعبارة أخرى إن الأهمية النسبية هي وجه من أوجه الملائمة، " و قد إمتنع المجلس على تحديد عتبة بمقدر كمي يمكن تعميمه بصفة مسبقة و إعتبار المعلومة مهمة نسبياً على أساسه"[2].

2.1. التمثيل الصادق :

حسب الفقرة الثانية عشرة من الإطار المفاهيمي إن التقارير المالية تعرض ظواهر إقتصادية بواسطة كلمات و أرقام. و من أجل أن تكون المعلومة المالية مفيدة يجب أن تقدم ظواهر ملائمة و تمثلها أصدق ما يكون.

يجب أن يكون وصف المعلومة يمتاز بثلاث خصائص و هي الخصائص الثانوية للتمثيل الصادق و هي :

- الشمولية (معلومة كاملة)،

[1] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[2] International Accounting Standards Board, Cadre conceptuel de l'information financière 2010, IFRS Foundation Publication's Department, London, United Kingdom, 2010, P 19.

- الحياد،
- الخلو من الأخطاء.

أما الكمال فلا يمكن بلوغه و يبقى هدف المجلس البحث الدائم عن الخصائص.

1.2.1. الشمولية (الكمال):

يؤدي الوصف الكامل بمستعملي المعلومات المالية إلى فهم الظواهر، فعلى سبيل المثال يعتبر وصف مجموعة من الأصول كاملاً إذا تضمن وصف لطبيعة الأصول و تمثيل رقمي لهذه الأصول، و شرح ما يعنيه التمثيل الرقمي (معنى القيمة الأصلية، الكلفة أو القيمة العادلة)، و في بعض الأحيان فهم الظاهرة يستوجب فهم العنصر الهام أو المؤثر، أو العوامل المؤثرة على طبيعة أو جودة هذه الأصول و كذا سيرورة تقييمها.

2.2.1. الحياد:

حسب الفقرة الرابعة عشرة QC 14 من الإطار المفاهيمي فإن الوصف المحايد يعني غياب التحيز في إختيار أو عرض المعلومة المالية، بحيث يتم قبولها أو رفضها من المستعملين. و لا تعني المعلومة المحايدة أنه ليس لها هدف أو لا يمكنها أن تؤثر على قرارات مستعمليها، لأن المعلومة الملائمة تعرف أصلاً أنها المعلومة التي تؤثر على القرارات.

3.2.1. الخلو من الأخطاء :

حسب الفقرة الخامسة عشرة QC 15 من الإطار المفاهيمي فإن التمثيل الصادق لا يعني الخلو من الاخطاء فعبارة " الخلو من الاخطاء تعني عدم وجود أخطاء أو تحريفات جوهرية في وصف الظاهرة و أن الإجراءات المنتهجة في إنتاج المعلومة هي التي تخلو من الاخطاء. " فهذه الخاصية لا تعني الخلو المطلق من الأخطاء، فلا يمكن الحكم على تقييم سعر أو قيمة بند غير قابل للملاحظة أنه صحيح أو خاطئ، أما الصورة التي نعطيها لهذا التقييم هي التي يمكن أن تكون تمثيلاً صادقاً و ذلك إذا كان المبلغ يوصف بدقة و بوضوح على أنه تقييم، و إذا تم وصف طبيعة إجراءات التقييم و حدودها، و إذا خلى إختيار و تطبيق إجراءات التقييم من الأخطاء "[1].

2. الخصائص النوعية الثانوية :

حسب الفقرة التاسعة عشرة QC 19 من الإطار المفاهيمي فإن كل من قابلية المقارنة، قابلية التأكد، السرعة (أوالتوقيت المناسب)، قابلية الفهم، قابلية المقارنة، قابلية التأكد،

[1] International Accounting Standards Board, Op cit, P 20.

السرعة (أوالتوقيت المناسب) و قابلية الفهم هي خصائص نوعية ثانوية تعزز أهمية المعلومة الملائمة و المعبر عنها بصدق، كما تساعد في المفاضلة بين أي وصف يمكن إستعماله لظاهرة عندما يمكن إستعمال وصفين كل منهما ملائم و تعبيره صادق.

1.2. قابلية المقارنة :

إن إتخاذ القرار من طرف المستثمرين يعني المفاضلة بين عدة خيارين أو أكثر، كقرار بيع أوراق مالية أو الإحتفاظ بها، أو إختيار الإستثمار في منشأة أو أخرى، و عليه فإن المعلومات المالية حول منشأة معينة يمكن أن تكون أكثر نفعية إذا تمت مقارنتها بالمعلومات المالية لمنشأة مماثلة، أو مقارنة هذه المعلومات مع نفس المنشأة و لكن لفترات زمنية أخرى.

فقابلية المقارنة هي الخاصية النوعية التي تمكن مستعملي المعلومات المالية من الوقوف على أوجه الشبه و أوجه الإختلاف بين ظاهرتين إقتصاديين، و ذلك خلافاً للخصائص النوعية الأخرى أين لا تكون المقارنة ممكنة إلا بتوفر عنصرين على الأقل من أجل قابلية المقارنة.

إن الإنسجام و الثبات على النسق يستوجب إستعمال نفس الإجراءات و الطرق المحاسبية خلال نفس الفترة بالنسبة لعدة منشآت، أو خلال عدة فترات بالنسبة لنفس المنشأة، فإذا كانت قابلية المقارنة هي الهدف فإن الإنسجام و الثبات على النسق هما الوسيلة"[1].

2.2. قابلية التأكد :

حسب الفقرة السادسة و العشرون QC 26 من الإطار المفاهيمي فإن قابلية التأكد من معلومة مالية هي الخاصية التي تعطي ضماناً لمستعملي المعلومات المالية بأنها التعبير الصادق عن الظواهر الإقتصادية التي تمثلها، فقابلية التأكد تفترض أنه بإمكان ملاحظين مختلفين و مستقلين لديهم معلومات جيدة أن يتوصلوا إلى إجماع و ليس بالضرورة إتفاق كلي حول أن يكون وصفاً معيناً صادقاً، و أن يكون كذلك لا يعني بالضرورة أن يكون مبلغاً نقدياً وحيداً، فإقتراح مجموعة من المبالغ الممكنة يمكن أن يعتبر معلومة قابلة للتأكد.

و يمكن أن تكون قابلية التأكد مباشرة، كإمكانية عد مبلغ مالي، أو غير مباشرة كإلزامية اللجوء إلى نماذج رياضية من أجل التأكد من صحة المبلغ.

[1] Robert OBERT, Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB, Revue Française de Comptabilité France, N°439 Janvier 2011, P 29.

3.2. السرعة (أوالتوقيت المناسب):

حسب الفقرة التاسعة و العشرون QC 29 من الإطار المفاهيمي فإن السرعة تعني تمكين المستعمل من المعلومة في الوقت الذي من شأنه أن يؤثر فيه على قراره، فكلما كانت المعلومة المالية أكثر قدماً كانت أقل نفعية. و لكن هناك بعض المعلومات التي تبقي مفيدة رغم قدمها خاصة تلك التي تبين الإتجاهات العامة للمنشأة.

4.2. قابلية الفهم :

حسب الفقرة الثلاثون QC 30 من الإطار المفاهيمي فإن " المعلومة تكون قابلة للفهم إذا كانت مرتبة، معرفة و معروضة بطريقة واضحة و مكتملة"[1].

فبعض الظواهر تكون في حد ذاتها معقدة و ليس من السهل جعلها سهلة الفهم، فحذفها من التقارير المالية يجعل هذه التقارير أسهل للفهم و لكن تبقى هذه التقارير مبتورة، و بالتالي فهي تقارير مضللة.

و قد تطرق الإطار المفاهيمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB إلى محدد تكلفة المعلومة المالية التي يجب أن تكون مبررة، فجهد تقديم المعلومات المالية يبذله معدي التقارير المالية و لكن التكلفة يتحملها في الأخير مستعملي هذه المعلومات لأنها تقلل من حصتهم في الأرباح، كما يلجاء بعض مستعملي المعلومات المالية إلى مصادر أخرى من أجل الحصول على معلومات أكثر جودة و ذلك يجعلهم يتحملون تكاليف إضافية.

و تجدر الإشارة إلى أنه و حسب الموقع الرسمي لمجلس المعايير المحاسبة الدولية IASB فإن الإطار المفاهيمي لسنة 2018 الذي لم يدخل بعد في التطبيق إلا إبتداءاً من 2020 لم يقم بتعديلات جوهرية على (الخصائص النوعية للمعلومات المالية) حيث تناولت التعديلات " (بخلاف التغييرات الصغرى في الصياغة) إضافة عدم اليقين في القياس في القسم الخاص بخاصية الملائمة وإعادة إدخال المبدأين - تفوق الجوهر على الشكل- و - الحيطة و الحذر- في الجزء الخاص بخاصية التعبير الصادق"[2]. فقد جعلت التعديلات عدم اليقين في القياس كعامل يمكن أن يؤثر على ملائمة المعلومات المالية، و يكون عدم اليقين وارداً فقط عندما لا يمكن تحديد قيمة عناصر الأصول و الخصوم بطريقة مباشرة و يستوجب الأمر اللجوء إلى التقييم، كما أن التقييم في حد ذاته لا يستنقص من ملائمة المعلومات المالية و لكن يجب الإفصاح عنه و عرضه بكل أمانة. كما وضح مجلس معايير المحاسبة الدولية أن التمثيل الصادق يستوجب إعطاء معلومات كافية حول جوهر الظاهرة الاقتصادية بدلاً من شكلها القانوني فقط، وخاصة عندما يختلف الشكل القانوني عن الشكل الاقتصادي فالمعلومات المتعلقة بالشكل القانوني لوحدها لا تفي بالتعبير الصادق.

---

[1] International Accounting Standards Board, Op cit, P 23.

[2] https://www.iasplus.com/fr-ca/publications/ifrs-in-focus/2015/cf-ed-1

أما الحيطة و الحذر فتستند إلى حيادية المعلومات المالية، والتي تهدف حسب الإطار المفاهيمي الجديد إلى تفادي عدم المبالغة في تقدير قيمة الاصول و الخصوم أو التقليل من قيمتها.

" للحد من المنافسة و من أجل استمرار توحيد المعايير والمزايا المرتبطة بها أعلن كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و مجلس معايير المحاسبة المالية FASB في سبتمبر 2002 عن وضع خطة لإنهاء الإختلافات و ذلك في وثيقة تدعي –إتفاق نوروك- "[1]، و ذلك للموافقة بين المفاهيم في إطاراً مفاهيمياً مشتركاً و ذلك من اجل تعدي بعض الإختلافات الجوهرية بين المجلسين، " كإعتبار الـ FASB أن الحداثة في المعلومات تمثل عنصراً فرعياً من الملائمة و إعتبرها الـIASB في حكم قيود على عنصر الملائمة و المصداقية"[2].

إن وضع إطاراً مفاهيميا مشتركا يعتبر حتمية لا بد منها و ذلك لأسباب التالية :

- " إن هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية SEC للولايات المتحدة الأمريكية بصدد إجازة و السماح بإستعمال المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS بالنسبة للمؤسسات التي تطرح أسهمها في الولايات المتحدة الأمريكية و ذلك أمام نجاح عملية توحيد الأطر،
- نشر زعماء دول مجموعة العشرين سنة 2009 تصريح بتوحيد المعايير قبل جوان 2011 و رغم أنقضاء المهلة إلا أن الأجتماع المقبل سوف يعمل على توحيدها"[3].

يهدف التوجه الدولي في إعداد المعايير المحاسبية الدولية و صياغتها إلى توحيد الممارسات المحاسبية على مستوى جميع دول العالم لكنه لا يضع إطارا عاما و مطلقا، فإحتياجات و خصوصيات الدول النامية غير تلك الخاصة بالدول المتقدمة، فالدول النامية لديها من الخصوصيات و الإحتياجات ما يختلف عن تلك الخاصة بالدول المتقدمة مما يجعل تطبيق النموذج الغربي يحتاج لبعض الإحتياطات إن لم نقل التحفظات، و التي سوف يتم التطرق إليها في المبحث الموالي.

المبحث الثالث : حدود الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية و شرعيته

" إن النظم المحاسبية ليست إلا وسائل و الموائمة بينها و بين متطلبات الحياة ستظل قائمة ما بقيت الحياة "[4]، فالتمعن في النظم المحاسبية المهيمنة على المستوى الدولي يجرنا حتما إلى التفكير حول مدى شرعيتها و مدى قابلية تطبيقها في الدول النامية و هل يمكن أن يكون لهذه الدول مزايا تنجم عن تطبيقها.

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, Op cit, P 113.

[2] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 88.

[3] https://www.iasplus.com/en/projects/completed/other/iasb-fasb-convergence, vu le 05/08/2018 à 16h48.

[4] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره ، ص 127.

المطلب الأول : تعدد و تطور الأطر المفاهيمية ذات التوجه الأنجلوساكسوني

لكل مجال من مجالات المعرفة أطارا مفاهيميا خاصا به، فتاريخ الفكر المحاسبي يوحي بأن تطور المحاسبة في أوربا قد عرف تلك الطفرة النوعية مع إكتشاف نظرية القيد المزدوج خلال القرن السابع عشر، و لكن " التطور الذي عرفته الصناعة الأمريكية في نهاية القرن التاسع عشر هو الذي أدى إلى تطور كل من معايير المحاسبة و التدقيق"[1]، فخلال تلك الفترة إستوجب بناء المصانع في أمريكا رؤوس أموال ضخمة قدم معظمها من بريطانيا، فإنتقل في تلك الفترة العديد من المحاسبين و المدققين من بريطانيا للإطلاع على نتائج هذه الشركات و التقرير عنها لأصحاب رؤوس الأموال في بريطانيا، و قد تطرق المؤرخون إلى فضل هؤلاء المحاسبون في تطوير كل من معايير المحاسبة و التدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت السباقة في إعداد إطاراً مفاهيميا لإعداد التقارير المالية، و هذا أمر طبيعي في تلك الفترة، " فقد جعلت ظاهرة إقبال الجهمور الأمريكي على الأسهم الأجنبية من نيويورك أكبر عاصمة مالية في العالم"[2]، و مع ذلك لم تحصل المعايير المحاسبية الأمريكية على التأييد الدولي و الإنخراط المطلق إلا بالنسبة للدول التي تريد الدخول للأسواق المالية الأمريكية.

و مع إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية التي أصبحت في ما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية بدت مظاهر المنافسة تتفاقم بين المرجعيتين و لكن سرعان ما أخذت تؤول إلى التوافق من أجل تعزيز تلك اللغة المشتركة، فإذا كانت الولايات المتحدة الأمريكية تتفاوض مع مجلس معايير المحاسبة الدولية من أجل تقريب إطارها المفاهيمي الوطني مع الإطار المفاهيمي الدولي بواسطة مجلس معايير المحاسبة المالية في إطار مشروع الإطار المفاهيمي المشترك، فقد تبنت العديد من دول العالم المعايير الدولية للتقارير المالية دون قيد أو شرط، و مع ذلك وضعت العديد من الدول أطرا مفاهيمية خاصة بها، مما يجعل الجدال القائم حول شرعية الأطر المهيمنة، فلم تبدأ لجنة معايير الدولية التي أنشأت سنة 1973 في التفكير في إعداد إطار مفاهيمي إلا في سنة 1986 و لم يتم إصداره إلا في سنة 1989 أين أطلق عليه " الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية"، ليتم تعديله في سنة 2010 ليحمل تسمية جديدة تتلائم مع مشروع الإطار المفاهيمي المشترك لمجلس معايير المحاسبة المالية و هي "الإطار المفاهيمي للمجلس الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية" و هي ترجمة للغة الإنجليزية التي ورد بها النص الأصلي " Conceptual Framework for Financial Reporting"[3]، أما الترجمة الرسمية للغة الفرنسية التي إختارها مجلس معايير المحاسبة الدولية هي "Cadre conceptuel de l'information financière"[4] ، و التي يمكن ترجمتها إلى اللغة العربية (الإطار المفاهيمي للمعلومة المالية)، و كل هذا يعني أن تحديد هذه الأطر للمعلومات المالية في حد ذاته في تطور مستمر.

---

[1] Davidson S.et Anderson G. D., The Development of Accounting and Auditing Standards, In Historical Perspectives of Selected Financial Accounting Topics, Irwin, Boston USA, 1993, P 4.

[2] HENRI ZIMNOVITCH, Revue des livres – les capitales du capital, histoire des places financières internationales 1780-2005, Edition Honoré champion, Paris, 2008, P 192.

[3] https://www.fasb.org, vu le 01/07/2008 à 12h20.

[4] https://www.iasplus.com/fr-ca/nouvelles/part-i-ifrs/copy_of_03/cf#, vu le 12/08/2018 à 15h50.

حسب دراسة قام بها كل من GRAEME W. DEAN و FRANK L. CLARKE تحمل عنوان An Evolving Conceptual Framework? و التي يمكن ترجمتها إطارا مفاهيميا في تطور، فإن الأطر المفاهيمية في تطور مستمر لمسايرة تطور توجهات صانعي هذه الأطر، " إن الإطار المفاهيمي من إبداع المؤلفين الذين أرادوا تغيير الواقع لأن الظواهر التي يشاهدونها لا تتوافق مع ما يريدون أن تكون عليه، فالإطار المفاهيمي هو بناء فكري يهدف إلى توجيه إعداد القوائم المالية على النحو الذي يريده بعض الأطراف الفاعلين في الأسواق المالية"[1].

فإذا كان السبق للولايات المتحدة الأمريكية في وضع إطارا مفاهيميا فإن مجموعة من الدول رغم توجهها الأنجلوساكسوني قامت بعد ذلك بوضع أطرا مفاهيمية خاصة بها و يمكن تبويب أهمها في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-5) : الأطر المفاهيمية المختلفة
لأهم الهيئات المحاسبية ذات توجه أنجلوساكسوني

الدول	الولايات المتحدة الأمريكية	أستراليا	كندا	توجه دولي	نيوزلندا	إنجلترا
الهيئة المحاسبية	FASB	AASB	CNC	IASB	ICANZ	ASB
تاريخ أول إصدار	1978	1985	1988	1989	1993	1999
إسم الوثيقة	قوائم المفاهيم المحاسبية	قوائم المفاهيم المحاسبية	الأساس المفاهيمي للقوائم المالية	الإطار المفاهيمي لإعداد و عرض القوائم المالية	قوائم المفاهيم من أجل الهدف العام للتقرير المالية	قوائم مفاهيم التقرير المالي

المصدر :

Françoise PLATET – PIERROT, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse présentée pour obtenir le grade de DOCTEUR DE L'UNIVERSITE MONTPELLIER 1 Spécialité : Sciences de Gestion, France, 2009, P 39

[1] Dean, G. W. and Clarke, F. L., An Evolving Conceptual Framework? (2003), Abacus, Vol.39, n°3, Publié par The marketing accounting interface, WESTBURN PUBLISHERS Ltd, USA, 2012, P 280.

تعتبر إنجلتر من أول الدول التي بدأت التفكير في وضع إطارا مفاهيميا، بواسطة معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا و ويلز ICAEW (The Institute of Chartered Accountants in England and Wales)، الذي يعتبر من أهم المنظمات و أقدمها و أعرقها على الإطلاق، " حيث أصدر المعهد مشروع يدعى تقرير المنشأة - The Corporate Report – في سنة 1975"[1]، و لكنها بقيت أخر من أصدر إطارا مفاهيميا في سنة 1999، فالولايات المتحدة الأمريكية هي أول من وضع إطارا مفاهيميا في سنة 1978، فكان إطارها المفاهيمي مؤثراً في جميع أنحاء العالم، أستلهمت منه معظم الأطر المفاهيمية التي جأت بعده، ثم بعد ذلك تبعتها أستراليا " التي وضعت إطارا مفاهيميا بواسطة مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB Australian Accounting Standards Board في سنة 1985 ليتم إثراءه في سنة 1995 ثم 2004"[2]، أما كندا فقد وضعت إطارا مفاهيميا بواسطة مجلس المعايير المحاسبية Conseil des Normes Comptables CNC [3] في سنة 1988، و أخيرا فإن نيوزلندا قد وضعت إطارها المفاهيمي في سنة 1993 بواسطة معهد المحاسبين القانونيين لنيوزلندا ICANZ Institute of Chartered Accountants of New Zealand [4]، أما مجلس معايير المحاسبة الدولية " فقد نشر إطارا مفاهيميا لإعداد وعرض القوائم المالية في سنة 1989، وهو مدين بالكثير للإطار المنشور من طرف الولايات المتحدة"[5].

إن النموذج الأنجلوساكسوني و إن إختلفت أطيافه يهدف إلى إعطاء معلومات مالية حول كفاءة المنشأة تكون مفيدة للمستثمرين و تمكنهم من إتخاذ القرارت الإقتصادية الرشيدة، و ليس كالنموذج القاري الذي تهدف من خلاله المعلومات المالية إلى التقرير إلى مجموعة من المستخدمين و هم الدولة و الاطراف الأخرى ذات العلاقة، و يعبر الجدول التالي عن تقارب هذه الأطر المفاهيمية.

[1] https://www.icaew.com/library/subject-gateways/corporate-reporting/the-corporate-report, vu le 13/08/2018 à 16h06.

[2] http://www.aasb.gov.au/Pronouncements/Standard-Results.aspx?standard_search=framework, vu le 13/08/2018 à 16h45.

[3] http://www.nifccanada.ca/conseil-des-normes-comptables/notre-role/le-cnc/index.aspx, vu le 13/08/2018 à 17h22.

[4] https://www.charteredaccountantsanz.com, vu le 13/08/2018 à 17h47.

[5] Christopher Nobes and Robert Parker, Op cit, P 118.

الجدول رقم (3-6) : محتوى الأطر المفاهيمية الأنجلوساكسونية

الهيئة المحاسبية	FASB	IASB	CNC CANADA	ASB
أهداف القوائم المالية	معلومات مفيدة لإتخاذ القرارات الإقتصادية			
الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية	قابلية الفهم، الملائمة، التعبير الصادق، قابلية المقارنة (هناك بعض الدول التي ترتب المستعملين)			
مستعملوا القوائم المالية	المستثمرون (الحاليون و المستقبليون)، المستخدمين، المقرضون، الموردون و الدائنون الأخرون، العملاء، الدولة و هيئات رسمية أخرى، الجمهور			
المستعملون ذوي الأولوية	المستثمرون لأنهم من يخاطرون برؤوس أموالهم، فالمعلومة التي تفي بإحتياجاتهم سوف تفي بإحتياجات باقي المستعملين			

المصدر :

Françoise PLATET – PIERROT, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse présentée pour obtenir le grade de DOCTEUR DE L'UNIVERSITE MONTPELLIER 1 Spécialité : Sciences de Gestion, France, 2009, P 49

رغم تعدد الأطر المفاهيمية و تباينها فإن معظم هذه الأطر المفاهيمية في عرضها للخصائص النوعية للمعلومات المالية تتطرق إلى مفهوم النفعية الذي يقوم بدوره على تحديد صفات في إطار التوفيق بين الثنائية التكلفة-الفائدة، ثم اختبار المعلومات المحاسبية هل هي مكلفة بصفة معقولة لتوفيرها أو ينبغي العدول عن ذلك، فكيف يمكن الحكم على الفوائد الناتجة عن الاستخدام على أنها تفوق التكاليف، أي كيف يمكن تحديد المبلغ الأمثل للمعلومات و الذي يحقق أكبر قدر ممكن من الفائض بين العوائد و التكاليف، " و هذا الطرح يجعل الحكم ذاتيا ومع ذلك، يقر مجلس معايير المحاسبة المالية أنه يمكن تطبيق الاختبار بصفة تقريبية فقط في الوقت الحاضر وذلك باستخدام الحكم الذاتي، كما يؤكد على أهمية جعل المعلومات المحاسبية مفهومة، لكن الملائمة والموثوقية تعتبر الصفات الرئيسية التي تجعل المعلومات مفيدة، فهي لا تستحق الإفصاح ما لم يكن لديها مستوى أدنى لكل من الملائمة والمصداقية، و بمجرد التوصل إلى تلك الحدود يمكن التضحية بجزء من الموثوقية من أجل المزيد من الملائمة أو العكس"[1]، و هذا يجرنا إلى دراسة حدود الإطار المفاهيمي المهيمن و مدى شرعيته.

[1] Christopher Nobes and Robert Parker, Op cit, P 168

المطلب الثاني : شرعية الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية، و بعد حصوله على تأييد مجلس معايير المحاسبة المالية في إطار مشروع الإطار المفاهيمي المشترك، يحظى و في وقت قياسي بتوافق كبير على الصعيد الدولي مما يطرح تساؤل حول مدى شرعية هذا المجلس إضافة إلى بعض التساؤلات التي تطرح من طرف بعض الباحثين، " حول الأنماط الجديدة لتنظيم المحاسبة على الصعيد الدولي و التي تديرها أطراف خاصة كمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تحت وطأت العولمة، و كذا حول النفوذ الذي تمارسه و مدى شرعيتها، و حول طبيعة العلاقات القائمة بين هذه الأطراف و مع الهيئات و مع الولايات المتحدة الأمريكية و باقي الدول"[1].

لقد أجريت دراسة من طرف الباحثين Masaki Kusano و Masatsugu Sanada تحت عنوان الأزمة المالية و شرعية المعايير المحاسبية العالمية - FINANCIAL CRISIS AND LEGITIMACY OF GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS – نشرت في سنة 2013، هدفت هذه الدراسة إلى " فحص و توضيح ميكنزمات إضفاء الشرعية على المحاسبة العالمية بإتخاذها لمعايير ذات طابع عالمي بفعل تسييس المحاسبة، بالأخص أمام تصدي مجلس معايير المحاسبة الدولية للأزمات المالية"[2]، فقد خلصت هذه الدراسة إلى أن مجلس معايير المحاسبة الدولية يعاني من أزمة إستقلالية في محاولته الإحتفاظ بتأييد الإتحاد الأوربي، و دليل ذلك أن هيئة IFRS – Foundation قامت بإصدار معياريين و تعديلهما دون إتباع إجراءات المجلس، كما أعربت الدراسة على " أهمية الدور الذي لعبته المعايير الصادرة عم مجلس معايير المحاسبة المالية و مساهمتها في التصدي للأزمة المالية لسنة 2008 و لكن خلصت أنه من الصعب الحصول على إستقلالية المجلس على المدى المتوسط "[3].

إن فكرة إنشأ لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC تعود إلى هنري بنسون - Henry Benson- ، " لقد قام هنري بنسون بإقناع معهد المحاسبين القانونيين لإنجلترا و ويلز الذي كان هو بالذات يترأسه، أنه يجب دعوة مختلف الهيئات المهنية في مختلف الدول للمشاركة في إنشأ هذه الهيئة، و قد شارك مهنيي تسعة دول ألمانيا، أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، و بطبيعة الحال كل من بريطانيا و إيرلندا - اللذان يعتبران دولة واحدة- و ذلك في سنة 1973 و كان هو أول رئيس لهذه الهيئة، و كان شريك في أحد أكبر مكاتب التدقيق في بريطانيا، كما يلاحظ أن الأعضاء المؤسسين للجنة هم مهنيي 9 دولة غنية (باستثناء المكسيك) يغلب عليها التوجه المحاسبي الأنجلوساكسوني،

---

[1] Bernard COLASSE – UNIVERSITÉ PARIS-DAUPHINE, HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE- De la résistible ascension de l'IASC/IASB, GÉRER ET COMPRENDRE N°75, France, 2004, P 31.

[2] Masaki Kusano and Masatsugu Sanada, FINANCIAL CRISIS AND LEGITIMACY OF GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS, Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Kobe –Japon, 26-28 July, 2013 2013, P 22.

[3] Ibid, P 23.

ليلتحق بعد ذلك في سنة 1974 باللجنة 5 مستعمرات بريطانية "[1]، و لم يكن للجنة أنذاك القدرة على جعل الدول تطبق المعايير المحاسبية في الدول و بالتالي كانت إستراتيجيتها تقوم على ترقية المعايير المحاسبية في هذه الدول أين كان وضع المعايير المحاسبية من إختصاص الحكومات و لم يكن أعضاء مهنة المحاسبة قادرين على وضع المعايير و بالتالي كان الحل الوحيد هو أن تكون المعايير الصادرة عن اللجنة، التي أصبحت بعد ذلك مجلس، قابلة للتطبيق في كل الدول و لا تتعارض مع قوانينها بل أن قوانين هذه الدول هي التي تسمو في حالة وجود تناقض، كما أن المعايير التي كانت تصدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية غالبا ما كانت تغطي الفراغات القانونية الموجودة في هذه الدول كالحسابات الموحدة مما كان يبين كفاءة اللجنة.

بدأ أول إعتراف دولي بلجنة معايير المحاسبة الدولية في سنة 1982 أين اعترف بها على أنها هيئة تقييس عالمية -global accounting standard setter- من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC الذي تأسس في 1977 و الذي كان يظم حوالي ستون دولة، مما جعلها تحظى بتأييد هذه الدول فضلا عن الدول في طريق النمو التي بدأت بهذا الإعتراف بالولوج إلى اللجنة، و لكن كان من المستحيل أن يحصل مجلس معايير المحاسبة الدولية على إجماعا دوليا في وقت قصير دون إطارا مفاهيميا يضمن للمستثمرين حقوقهم و للحكومات نفوذهم و أصحاب المصالح مزاياهم، " فقد قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بنشر إطارا مفاهيميا لإعداد وعرض القوائم المالية في سنة 1989، وهو مدين بالكثير للإطار المنشور من طرف الولايات المتحدة"[2]، و هذا يدل على أن الأطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية قد أخذ الكثير من الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية.

و في رحلة البحث عن التأييد و الإجماع الذي كان يفتقدهما مجلس معايير المحاسبة الدولية آنذاك، و أمام عزوف بعض الدول لأسباب إيديولوجية و/أو إستراتيجية عن تبني بالمعايير الأمريكية، و بعد عدة محاولات، " في سنة 1995 خلال المؤتمر السنوي لهيئة ضبط الأسواق المالية IOSCO International Organization of Securities Commissions المنعقد في باريس صرح كل من رئيس اللجنة التقنية لهيئة ضبط الأسواق المالية IOSCO و رئيس لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC ببداية برنامج عمل يمتد إلى غاية 1999 من أجل إعتماد المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC من طرف لهيئة ضبط الأسواق المالية IOSCO و هذا بسبب رفض بعض الأعضاء قبول المعايير الأمريكية US GAAP"[3].

و رغم إعتماد المعايير الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC التي أصبحت مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من طرف لهيئة ضبط الأسواق المالية

---

[1] Bernard COLASSE Op cit, P 31.

[2] Christopher Nobes and Robert Parker, Op cit, P 118.

[3] Bernard Op cit, P 35.

IOSCO إلا أن هذه المعايير لم تلاقي بعد الإجماع الدولي المنتظر، و بذلك بدأ المجلس المفاوضات مع الإتحاد الأوربي من أجل إعتماد هذه المعايير، و أهم مشاكل كانت تصادف مجلس معايير المحاسبة الدولية في إعتماد معاييره هي الإستقلالية، فرغم أنها من الميزات الأساسية المعلن توفرها في الأمناء إلا أنه يصعب توفيرها من الناحية الذهنية و التوجه الإيديولوجي و السيرة الذاتية لكل من الأمناء و الرؤساء كما ذكر سالفا، خاصة إذا علمنا أنه "من أصل 9 مديرين متتالين لمجلس معايير المحاسبة الدولية، 7 منهم عملوا في مهنة المحاسبة وتحديدا في Big Four"[1]، فضلا عن التوزيع الجغرافي لأمناء الذي يقضي بأن يكون أغلبية الأمناء أي أكثر من 63% من أمريكا الشمالية و أوربا، 21% من أسيا و دول المحيط الهندي، و باقي دول العالم يكون تمثيلها بنسبة 16% فقط، فضلا عن مشاكل متعلقة بالإيديولوجية الأنجلوساكسونية في حد ذاتها، " فالنموذج الأنجلوساكسوني معروف عليه أنه يفضل الخبرة، فالتقاليد إعتادت على إسناد إعداد المعايير المحاسبية إلى مهنة المحاسبة لأن أعضائها يعرفون مشاكلها بحكم مواجهتهم اليومية لها، فالمحاسبون سواء كانوا مهنيين أو موظفين أو جامعيين، فهم أفضل من يمكنه وضع معايير محاسبية قادرة على مواجهة التعقد المتزايد للمشاكل المعالجة، فإعداد المعايير هي قضية أشخاص مؤهلون في المحاسبة. أما في النموذج القاري فإن إعداد المعايير من صلاحيات هيئات رسمية تضم ممثلين لكل الأطراف التي لها علاقة بالمحاسبة و المعلومات المالية من محاسبين، معدي قوائم مالية، مدققين، و أطراف أخرى من ممثلين للدولة، موظفين، بنوك، مستثمرين...في إطار علاقة شراكة "[2].

رغم ذلك فإن " البرلمان الأوربي أصدر لائحة في مارس 2002 تلزم المجمعات بتطبيق معايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في ما يخص الحسابات الموحدة للمنشآت التي تلجأ إلى الإدخار العلني"[3]، و لم يتبنى بعد المعايير المحاسبية الدولية بالنسبة للأنواع الأخرى من الشركات و كذا الحسابات الفردية.

يلاحظ أن مجلس معايير المحاسبة الدولية بقي يقدم التنازلات لصالح الإتحاد الأوربي "تبنى البرلمان الأوربي بتحفظ في نوفمبر 2004 المعيارين المحاسبيين الدوليين IAS 32 و IAS 39، و بتاريخ 16 جوان 2005 نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل للمعيار المحاسبي الدولي IAS 39 معلنا عن جواز إعتبار القيمة العادلة خياراً، ليتم تبني هذا المعيار المعدل في 15 نوفمبر 2005 من طرف البرلمان الأوربي"[4]. و قد أعتبر هذا التعديل في المعيار المحاسبي الدولي IAS 39 من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في تلك الفترة و في تلك الظروف بمثابة تأقلم مع توجهات الإتحاد الأوربي و ذلك بالنظر إلى اللائحة الأوروبية في 19 جويلية 2002 و التي نصت في مادتها الثالثة على أنه "لا يمكن تبني أي معيار محاسبي إلا إذا كان يخدم المصلحة العامة الأوروبية"[5]، و ذلك ما تم فعلا فبتاريخ 4 فيفري 2005 تبنى البرلمان الأوربي لائحة تضمنت ديباجتها ما يلي " إن مجلس

[1] Rouba Chantiri-Chaudemanche et Anouar Kahloul Op cit, P23.
[2] Ibid, P5
[3] C. Maillet-Baudier et A. Le Manh, Op cit, 2007, P.7.
[4] Ibid, P.7.
[5] Journal officiel des Communautés européennes L243, du 11/09/2002, P1.

معايير المحاسبة الدولية IASB قد نشر معيار دولي للتقارير المالية IFRS 2 و قام بتعديله و بعد مراجعة أراء الخبراء و كل الأطراف الأخرى و التحقق من أن المعيار يخدم مصلحة أوربا تم تبنيه و يبقى البرلمان الأوربي يراقب أثر هذا التبني على الشركات الاوربية"[1].

أمام هذا الإتفاق الضمني، ذهب بعض الباحثين إلى القول أن " علاقة الإتحاد الأوربي بمجلس معايير المحاسبة الدولية يمكن أن نعتبرها علاقة تكليف أو علاقة مناولة Soutraitance"[2] ، إشارة إلى رفع جميع التحفظات التي يقوم بها الإتحاد الدولي تجاه المعايير المحاسبية الدولية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في أوقات قياسية و حتى على حساب التوجهات الأنجلوساكسونية للمجلس، و يصعب القول ما إذا كانت تصب في التوافق بين النموذج الأنجلوساكسوني و النموذج القاري أم هي مجرد تنازلات إستراتيجية.

و قد أشارت دراسة الباحثين Masaki Kusano و Masatsugu Sanada التي تحمل عنوان الأزمة المالية و شرعية المعايير المحاسبية العالمية - FINANCIAL – CRISIS AND LEGITIMACY OF GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS إلى أن "مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB قد أصدر معايير تتناسب مع الدول المتقدمة، و عليه أكثر من أي وقت مضى أن يعد معايير محاسبية تتناسب مع الدول في طريق النمو لأن الدول العشرين G20 تعتبر المجلس واضع المعايير المحاسبية على مستوى العالم"[3]، و هذا ما سوف يتم التطرق إليه في المطلب الموالي.

المطلب الثالث : تبني معايير المحاسبة الدولية من طرف الدول النامية

يعتبر تبني المعايير الدولية للتقارير المالية من أهم المشاكل المحاسبية التي تواجه الدول النامية، فهناك من يرى أن تبني هذه المعايير يعتبر نوع من أنواع الهيمنة الإقتصادية أو حتى الإيديولوجية " إن دافع القبول و الإعتراف هو أساس السعي لتحقيق الشرعية، فالمهيمن يحاول دائما الإلتزام بشروط تأسيس الشرعية ليحظى بقبول و إعتراف المهيمن عليه، ففي دراسة شرعية قرار الدول النامية في إعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS تكون دراسة أسباب القبول والإعتراف بين المهيمن (المعايير الدولية للتقارير المالية) و المهيمن عليه (الدول النامية)"[4]، و حسب مارك فيبر فإن " للهيمنة الشرعية ثلاث أنواع: هيمنة قانونية، هيمنة تاريخية (أو تقليدية) و هيمنة كارزمية"[5].

في حين يرى البعض الأخر أن تبني المعايير المحاسبية الدولية مظهر من مظاهر مواكبة التطور الإقتصادي للدول المتقدمة و دخول للعولمة و إختصار للجهد و الوقت، بل

---

[1] Journal officiel des Communautés européennes L243, du 11/09/2002, P1. -بتصرف

[2] Bernard COLASSE Op cit, P 35.

[3] Masaki Kusano and Masatsugu Sanada, Op cit, P 23.

[4] أمال مهاوة، محاولة تقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجه لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية:دراسة حالة الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه العلوم، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2016، ص 40.

[5] Elisabeth Kauffmann, « Les trois types purs de la domination légitime » de Max Weber : les paradoxes de la domination et de la liberté, Sociologie, Éditeur : Presses Universitaires de France, 2014, P 1.

إستفادة من الكفآت الخارجية التي تفتقدها معظم الدول النامية، فالمسارات التعليمية لعلوم التسيير و المالية و كل العلوم المتعلقة بالأعمال في الدول النامية تعتبر حديثة النشأة لحداثة إستقلال هذه الدول الذي تم بالنسبة لمعظمها ابتدأ من خمسينيات القرن الماضي، في حين أن هذه المدارس في الدول المتقدمة قد بدأت بالظهور بداية من القرن التاسع عشر، " لبرامج التكوين في المدارس المتخصصة في مجالات الأعمال (Business schools) في الولايات المتحدة الأمريكية تاريخ كبير، فأول مدرسة تأسست سنة 1881 بفضل هبة من طرف جوزيف وارتن Joseph Wharton و ذلك في جامعة بانسيلفانيا Pennsylvanie ، أما جامعتي شيكاقو و كاليفورنيا فقد أقامتا مارسهما المختصتان في التجارة في سنة 1898"[1]، كما أن معظم الدول قد ورثت النظم التعليمية و حتى القانونية التي كانت تقدمها الدول المستعمرة.

و حسب دراسة أجرتها كل من Anna Alon و Peggy D. Dwyer بعنوان التبني المبكر للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS كرد فعل إستراتيجي للتأثيرات الدولية و المحلية - EARLY ADOPTION OF IFRS AS A STRATEGIC RESPONSE TO TRANSNATIONAL AND LOCAL INFLUENCES – شملت عينة من 71 دولة منها المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية و فرنسا و أستراليا و اليابان و منها في طريق النمو كالمالي و المكسيك و الفيتنام و غانا و منها الدول الناشئة مثل كوريا الجنوبية و الهند و التايوان و تايلاندا، إلى أن " الدول التي لديها نظام حوكمة قوي أي مؤسسات حكومية و سياسية حرة و متفتحة تجلب و تستفيد من موارد إضافية، في حين أن الدول التي لديها مؤسسات هشة تخضع للضغوطات الدولية أكثر من الدول الأخرى من أجل إجراء إصلاحات لنظمها المحاسبية بل تجبر على تطبيق IFRS في حين أن الدول ذات النظم القانونية القوية يطلب منها فقط تطبيقها، كما أن الدول تتبنى المعايير المحاسبية الدولية نظرا لحاجتها إلى موارد مالية فمؤسساتها تحتاج إلى موارد و بالتالي تقوم الدول بتبني تنظيمات معينة بناء على حاجياتها"[2]، فالدول النامية دائما في حاجة إلى موارد مالية لبناء اقتصادياتها. و قد تم قياس قوة البنية التحتية لحوكمة هذه الدول موضوع الدراسة بمؤشر الحوكمة WGI WORLDWIDE GOVERNANCE INDICATORS لسنة 2002 و كذا بالإعتماد على تحقيق حول الحوكمة نشر من طرف البنك الدولي حيث تم إعتماد ستة (06) أبعاد للحوكمة : الإستقرار السياسي، نجاعة الحوكمة، جودة المنظومة القانونية، منظومة الرقابة على الفساد و مكافحته، المسائلة، الديمقراطية (إحترام أصوات الناخبين).

كما أظهرت هذه الدراسة كذلك إلى أن " الدول المتقدمة تتمتع بإزدهار النشاطات الإقتصادية و بلوغها درجات عالية في حين أن الدول في طريق النمو لديها نشاطات إقتصادية ضعيفة و بالتالي فهي لا تكتفي بالبحث عن خلق هوية بل تبحث عن إعتراف من الدول المهيمنة و بالتالي فهي أكثر عرضة لقبول المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS من

[1] Thomas Jeanjean et Carlos Ramirez, Aux sources des théories positives : contribution à une analyse des changements de paradigme dans la recherche en comptabilité », Revue Comptabilité - Contrôle – Audit, Association Francophone de Comptabilité, France, 2008, P. 5.

[2] Anna Alon and Peggy D. Dwyer, EARLY ADOPTION OF IFRS AS A STRATEGIC RESPONSE TO TRANSNATIONAL AND LOCAL INFLUENCES, The International Journal of Accounting, USA, 2014, P.25.

الدول المتقدمة التي يمكن لها أن ترفض تطبيقها بسهولة "[1]. و تم تحديد درجة تطور الدول بحجم سوقها الداخلي و كذا الدخل الوطني الخام بالإعتماد على معطيات البنك الدولي.

كما وضعت نفس الدراسة مؤشر أخر و هو " القومية " باللغة الإنجليزية Nationalism و يقصد به أن " درجة عالية من القومية تعني أن الشعب منسجم و فخور ببلده و مؤسساته، فالدول و تحت راية العولمة تخضع أكثر فأكثر إلى ضغوطات من أجل أن تتشابه إقتصاديا و سياسيا و حتى ثقافيا، و تعتبر القومية عاملا كابحا لتبني المعايير الدولية للتقارير المالية"[2]، و إعتمدت الدراسة على تحقيق حول حب الإنتماء للوطن قامت به هيئة أخرى تدعى Survey World Values WVS.

و قد قامت بعض الهيئات الدولية كصندوق النقد الدولي و البنك الدولي بتقديم مساعدات مالية للدول النامية من أجل تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS ، "فقدم صندوق النقد الدولي هبة إلى البنغلاديش تقدر بـ200.000 دولار أمريكي مقابل تطوير نظامها المحاسبي"[3]، و قد حصلت الجزائر كذلك على مساعدة في شكل قرض، " قامت الجزائر بمناقصة دولية م أجل وضع نظام محاسبي يتوافق مع المعايير الدولية للتقارير الدولية كمستلزمات القرض الجزئي الذي حصلت عليه من البنك الدولي"[4]، و قامت الجزائر بعد ذلك بتبني نظام محاسبي مالي يتوافق إلى حد ما مع المعايير المحاسبية الدولية، و سوف ندرس إطار النظام المحاسبي المالي الجزائري في الفصل الموالي.

[1] Anna Alon and Peggy D. Dwyer, Op cit, P.17.
[2] Ibid, P.12
[3] Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman, The adoption of international accounting standards in Bangladesh, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Emerald Group Publishing, united kigdom, 2007, P 6.
[4] BOUBIR Djelloul, Op cit, P 7.

خلاصة الفصل :

لقد خلصنا من خلال هذا الفصل أن مفهوم المعلومات المالية قد تطور و مازال يتطور، حتى ذهب بعض الباحثين إلى إعتبار هذه المعلومات سلعة، لها تكلفة و تعطي منفعة، فإختلفت الهيئات المحاسبية الدولية في تناول هذا المفهوم، كما أن جودة المعلومات المالية من المواضيع التي إستقطبت إهتمام المستثمرين المسيرين و العديد من الباحثين.

و إثر الأزمات المالية التي شهدها العالم في بداية القرن الواحد و العشرون (2001) و التي شهدت إفلاس العديد من المنشآت الكبرى كإنرون و وارلدكوم، أصبحت جودة المعلومات المالية تشكل موضوع جدل كبير و ظهر تباين في تحديد مفهوم موحد لها بمؤشرات واضحة من طرف الباحثين، لتتطور هذه الإشكالية فيصبح تحديد مفهوم الجودة و مؤشراتها يتم من خلال الأطر المفاهيمية للهيئات المحاسبية الدولية التي تعتمد على الخصائص النوعية للمعلومات المالية، و بما أن هذه الأطر المفاهيمية في حد ذاتها في تطور و تتجه بدورها نحو التوحيد أي نحو إطار مفاهيمي مشترك بين مجلس معايير المحاسبة المالية و مجلس معايير المحاسبة الدولية أصبحت هذه الخصائص النوعية للمعلومات المالية تلاقي أكبر إجماع في التاريخ و في العالم.

و مع هذا تبقى الأطر المفاهيمية المتعددة في تحديدها للمعلومات المالية و جودتها في تطور مستمر، فالعالم يتطور و المفاهيم تتطور، و بما أن الدراسة الحالية تختص بجودة المعلومات المالية في البيئة الجزائرية وجب دراستها من زاوية النظام المحاسبي الجزائري ذلك كا يجرنا إلى الإنتقال إلى الجزء التطبيقي من الدراسة في الفصلين الرابع و الخامس.

الفصل الرابع:

إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر

تمهيد

عرف الإقتصاد الجزائري منذ الإستقلال إلى يومنا هذا عدة أزمات و عدة توجهات مختلفة، فما فتئت الجزائر تطمح إلى بناء إقتصاد قوي، عصري، متقدم و متحرر من ريع البترول.

و مما لا شك فيه أنه من مقومات الإقتصاد السليم وجود منظومة محاسبية قوية قادرة على حماية المستثمرين و الدولة و المجتمع برمته، و على هذا الأساس حاولت الجزائر منذ بداية التسعينات بتنظيم كل من مهنتي المحاسبة و التدقيق و ذلك من أجل تمكينها من مواكبة التطورات الاقتصادية و الإجتماعية على الصعيد المحلي و الدولي.

سوف ندرس في هذا الفصل الإصلاحات التي قامت بها الجزائر لمنظومتها المحاسبية من نظام محاسبي و مهنة التدقيق و ذلك من أجل مواكبة التوجهات الجديدة في ظل إتباعها لإقتصاد السوق و على ضوء ما شهده العالم من تطورات في هذا المجال كوضع معايير دولية للمحاسبة و التدقيق تشدد على رفع أداء المحاسبة و تقويم منهج التدقيق و تكرس إستقلاليته.

و يتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث هي :

المبحث الاول : إصلاحات النظام المحاسبي
المبحث الثاني : إصلاحات مهنة التدقيق
المبحث الثالث : معايير التدقيق الجزائرية

المبحث الاول : إصلاحات النظام المحاسبي

لقد قامت الجزائر بعدة إصلاحات لنظامها المحاسبي و ذلك بتطور التوجهات الإقتصادية للبلاد و في ما يلي دراسة هذه الإصلاحات، و التي مرت بمحطتين إثنتين.

مباشرة بعد الإستقلال نص القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 على إستمرار العمل بالتشريع الفرنسي الساري المفعول و ذلك في تاريخ 31 ديسمبر 1962، و بالتالي تم تبني كل القوانين السارية المفعول إبان الفترة الاستعمارية ما عدا تلك المتعلقة بالسيادة الوطنية و ذلك نظراً لعدم قدرة المجلس التأسيسي آنذاك على سن كل قوانين الجمهورية في وقت وجيز و ذلك لتفادي وجود فراغات قانونية، و بذلك " بقي العمل بالمخطط المحاسبي الفرنسي المؤرخ في 1957"[1].

المطلب الأول : المخطط المحاسبي الوطني

أمام التحولات الإقتصادية الكبرى التي شهدتها الجزائر في نهاية الستينات و بداية السبعينات خصوصاً المخطط الثلاثي الأول (1967-1969) و المخططين الرباعي الأول و الثاني (1970-1973 و 1974-1977)، حيث قامت الجزائر بعدة إستثمارات ضخمة، سوف يتم التطرق إليها في المبحث الموالي الخاص بتطور التدقيق في الجزائر، فأستوجبت هذه الإستثمارات أن يكون للجزائر نظاماً محاسبياً قوياً و بذلك قامت الجزائر بتبني المخطط المحاسبي الوطني Plan Comptable National PCN، الذي يعتبر بداية الإصلاحات للنظام المحاسبي الوطني.

فقد نصت المادة 19 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 و المتضمن قانون المالية لسنة 1970 على أنه " تخضع المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي و التجاري و كذا الشركات الوطنية إبتدأ من 01 جانفي 1971 إلى مخطط محاسبة نموذجي يتخذ بموجب مرسوم بناءا على إقتراح من وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط في أجل أقصاه 30 جويلية 1970"[2]، و لم يكن ذلك إلى غاية تاريخ 29 أفريل 1975، أين تم إصدار أمر يحمل رقم 75-35 يتضمن المخطط المحاسبي الوطني، حيث نصت المادة الأولى منه على أن " المخطط المحاسبي سوف يطبق ابتدءا من 01 جانفي 1976 على :

- الهيئات العامة ذات الطابع الصناعي و التجاري،
- شركات الإقتصاد المختلط،
- المؤسسات مهما كان شكلها و التي تخضع لنظام الربح الحقيقي"[3].

و قد تضمن هذا الأمر قائمة الحسابات مضمون كل حساب و كذا شكل القوائم المالية الختامية للمنشآت.

---

[1] TAZDAIT ALI, Maitrise du système Comptable Financier, Edition ACG, Algérie, 2009, P 14.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 110، مؤرخة في 31 ديسمبر 1969، ص 1804.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 37، مؤرخة في 09 ماي 1975، ص 502.

و بتاريخ 23 جوان 1975 صدر مقرر عن وزارة المالية تضمن كيفية تطبيق المخطط المحاسبي الوطني: تنظيم المحاسبة و تسييرها، كيفية تقييم الإستثمارات و المخزونات، الوثائق الختامية، أنواع الحسابات و أرقامها و كيفية سيركل حساب، " يعتبر وضع المخطط المحاسبي بداية من سنة 1973 أول عملية لوضع معايير محاسبية في الجزائر بعد الإستقلال و ذلك بواسطة المجلس الأعلى للمحاسبة، كجهاز يعمل تحت لواء وزارة المالية أنذاك"[1] .و بقي المخطط المحاسبي على حاله، " و استمر العمل بالقانون الجديد (الأمر 75-35) إلى غاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداء من 1988"[2].

فنظراً لمحاولة الجزائر التوجه إلى إقتصاد السوق في نهاية الثمانينات بإصدار القانون 88-01 الخاص بتوجيه المؤسسات الإقتصادية العمومية ثم في بداية التسعينات أين عرفت الإصلاحات الإقتصادية ذروتها، فمست التعديلات عدة أقسام من القانون التجاري الجزائري، " لقد أحدث المرسوم التنفيذي 93-08 أكبر تعديلات على القانون التجاري منذ إعتماده و ذلك بتعديل 80 مادة و خلق 156 مادة جديدة و إلغاء المواد 36 و 38 من القانون 88-01 المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الإقتصادية"[3].

و من أجل مواكبة هذه التطورات الإقتصادية السريعة حاولت السلطات العمومية أنذاك الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني محاولة تحيينه ببعض النصوص المتمثلة في تعليمات، " فمن أجل الأخذ بعين الإعتبار بعض العمليات الخاصة وليدة تطورات الوضع الإقتصادي و القانوني تم تكملة المخطط المحاسبي الوطني بالتدابير التالية:
- إجراءات المعالجة المحاسبية للعمليات المتعلقة بإستقلالية المؤسسات العمومية (تعليمة مؤرخة في 24 ماي 1989، تحمل رقم 185/F/DC/CE/89/047)،
- إجراءات التسجيل المحاسبي لمشاركة الأجراء في أرباح الشركات (تعليمة رقم 635F/DC/CE/90/046 مؤرخة في 11 ماي 1990)،
- إجراءات التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بصناديق المساهمة (تعليمة رقم 95/001 مؤرخة في 02 أكتوبر 1995)،
- إجراءات التسجيل المحاسبي لفرق إعادة التقدير (تعليمة رقم 518/MF/DGC مؤرخة في 21 أف ريـ ل 1997)،
كما تم خلال هذه الفترة إعداد المخططات المحاسبية القطاعية : قطاع الفلاحة (1987)، قطاع التامينات (1987)، قطاع البناء و الأشغال العمومية (1988)، قطاع السياحة (1989)، قطاع البنوك (1992)"[4].

[1] Ministère des finances, Direction générale de la comptabilité, conseil national de la comptabilité, Manuel de comptabilité financière, ENAG EDITION, Alger 2014, P13.
[2] سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة- كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015، ص 103.
[3] Lamri DJOUIMAA, Historique du commissariat aux comptes en Algérie, Revue EL MOUDAKIK (l'auditeur) n° 02, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Alger, Octobre 2014, P 14.
[4] TAZDAIT ALI, Maitrise du système Comptable Financier, Edition ACG, Algérie, 2009, P 14.

و في نفس الإطار لم يتطرق المخطط المحاسبي الوطني لمحاسبة المجمعات و كيفية توحيد حسابات الفروع و هي من ضمن حدوده، فبتاريخ 09 أكتوبر 1999 صدر قرار عن وزارة المالية فتضمن إعداد القوائم المالية الموحدة للمجمع و إجراءات التوحيد[1]، و في نفس التاريخ أي 09 أكتوبر 1999 صدر قرار أخر عن وزارة المالية تضمن تبني المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة، و تجميع حسابات المجمع[2].

و قد أجمع الخبراء على أن المخطط المحاسبي الوطني قد بلغ حدوده و تعدى الفترة التي وضع فيها و التي كانت تتسم بالإقتصاد الموجه ذو النمط الإشتراكي، " لم يكن للمخطط المحاسبي الوطني نظرة للبعد حول الأهداف التي يجب على المؤسسة أن تبلغها لأنه يفتقد لأدوات قياس كفاءة المنشأة و قدرتها على البقاء"[3]، و بالتالي كان لا بد من وضع نظام محاسبي جديد يقدر على مواكبة التوجهات الجديدة التي عرفتها الجزائر من إنفتاح إقتصادي على العالم و تحرير معظم الأسواق، و بالتالي تم إصدار النظام المحاسبي المالي.

المطلب الثاني : النظام المحاسبي المالي

إذا كان المخطط المحاسبي الوطني يمثل بداية الإصلاحات للنظام المحاسبي الجزائر فإن النظام المحاسبي المالي يمثل ذروتها لسببين أولهما لتوافق هذا النظام مع المعايير الصادرة عن هيئة دولية ذات طابع خاص، أما الثاني هو العدول عن التوجه نحو النموذج المحاسبي القاري الموجه نحو الدولة و حساب الدخل الخاضع للضرائب ثم حماية الدائنين، لصالح النموذج الأنجلوساكسوني القائم على مفاهيم كان يصعب إستيعابها كسمو المظهر عن الشكل و القيمة الجارية و الموجه أساسا إلى المستثمرين و المقرضين.

" تعود فكرة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني إلى سنة 1998 إين أيقنت السلطات العمومية أنه ليس بإمكانه مواكبة التطورات الإقتصادية للبلاد و تم تنصيب فريق عمل متكون من مهنيين من أجل إقتراح هذه الإصلاحات، و كانت الفكرة المهيمنة آنذاك هي تغيير الحسابات دون المساس بجوهر المرجعية القديمة"[4].

وتوصل هذا الفريق المكلف بإصلاح المخطط المحاسبي الوطني إلى إبداء التوصيات التالية :

- وجوب تكريس فصول خاصة للمبادئ و قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية،
- وجوب إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى الجداول الشاملة،
- إعادة تهيئة و إثراء مدونة الحسابات و جعلها تستجيب أكثر لاحتياجات المستعملين،

كما قام بإقتراحات أخرى تستحق دراسة معمقة و هي :

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 87، مؤرخة في 08 ديسمبر 1999، ص 8.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 91، مؤرخة في 22 ديسمبر 1999، ص 3.
[3] SAHAB Bachagha, Pour un Référentiel Comptable Algérien Qui Réponde Aux Exigences de l'Economie de Marché, DAR EL HOUDA, Ain M'lila Algérie, 2003, P 6.
[4] BOUBIR Djelloul, Op cit, P 7.

- التسجيل المحاسبي وتقييم السلع، المواد والمنتجات(نظام الجرد)،
- و في ما يخص هيكل وتسمية ومحتوى بعض المجموعات و عناوين الحسابات، خلص فريق العمل إلى وجوب المراجعة الكلية للمخطط المحاسبي الوطني و قدمت التوصيات التالية :

  - المبادئ المحاسبية، قواعد التقييم وسير الحسابات يجب أن تشغل مكانا مرموقا في المخطط المحاسبي الجديد،
  - مدونة الحسابات جب أن تكون كاملة، واضحة ومحسنة لتستجيب لاحتياجات المستعملين،
  - الجداول الشاملة يجب أن تكون محسنة، مبسطة وكاملة بالتوافق مع المستلزمات القانونية، والمعالجة الآلية للمعطيات.

" و بعد إجراء مناقصة دولية تم منح صفقة إعداد المرجعية المحاسبية الجديد إلى فريق من الخبراء الفرنسيين الذين قاموا بإقتراح مشروع لم يتم المصادقة عليه إلا خلال السداسي الثاني من سنة 2006 من طرف مجلس الحكومة"[1].

و بتاريخ 25 نوفمبر 2007 تم إصدار قانون يحمل رقم 07-11 تضمن نظام محاسبي جديد يدعى النظام المحاسبي المالي غير الأسس العامة للنظام المحاسبي في الجزائر، " إن النظام المحاسبي المالي مستلهم من المعايير المحاسبية الدولية يُوَفِر معلومات مالية بمستوى إحتياجات مستعمليها"[2].

1. تطبيق النظام المحاسبي المالي :

حسب المادة 41 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإنه يدخل حيز التنفيذ في 01 جانفي 2009 لكن تم تأجيل تطبيقه إلى غاية 01 جانفي 2010 بواسطة المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008[3].

و قد رافق القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من النصوص القانونية لشرح أو تفصيل مضمونه أهمها :

- قرار وزارة المالية مؤرخ في 26 جويلية 2008 يحدد قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها[4].

[1] BOUHADIDA Mohamed, Op cit, P 21.
[2] TAZDAIT ALI, Op cit, P 14.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 42، مؤرخة في 27 جويلية 2008، ص 16.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 19، مؤرخة في 25 مارس 2009، ص 3.

- مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي[1].
- مرسوم تنفيذي رقم 09-110 مؤرخ في 07 أفريل 2009 يحدد شروط و كيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي[2].

كما تم مرافقة تطبيق النظام المحاسبي المالي بمجموعة من التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة أو وزارة المالية أهمها :

- التعليمة رقم 02 المؤرخة في 29 أكتوبر 2009 لوزارة المالية المتضمنة أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي،
- التعليمة المنهجية رقم 01 المؤرخة في 2010/10/19 الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة.

تلتها مجموعة من التعليمات صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة يمكن الإطلاع عليها في موقعه الإلكتروني الرسمي.

2. مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي :

نصت المادة الرابعة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أن الكيانات الأتي ذكرها ملزمة بمسك محاسبة مالية :

- " الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،
- التعاونيات،
- الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية أو الغير تجارية إذا كانوا يمارسون نشاطات إقتصادية مبنية على عمليات متكررة،
- و كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي"[3].

كما تعرض نفس القانون في مادته الخامسة إلى الكيانات الصغيرة و التي إستثناها من مسك محاسبة مالية و أجاز لها إستخدام محاسبة مبسطة بشرط أن لا يتعدى رقم أعمالها و عدد مستخدميها و نشاطها حد معين.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مؤرخة في 28 ماي 2008، ص 11.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 21، مؤرخة في 08 أفريل 2009، ص 04.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007، ص 03.

المطلب الثالث : الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي

نصت المادة السادسة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أن النظام المحاسبي المالي يتضمن إطاراً مفاهيمياً أشير له بالنظام التصوري في نص هذه المادة، و حسب المادة السابعة من هذا القانون، فإن "الإطار التصوري يعتبر دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، و تأويلها و إختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل، يعرف الإطار التصوري :

- مجال التطبيق،
- المبادئ و الإتفاقيات المحاسبية،
- الأصول و الخصوم و الأموال الخاصة و المنتجات و الأعباء"[1].

إن إختيار ترجمة الإتفاقيات لمصطلح Conventions هي ترجمة غير موفقة، فهذا المصطلح يتحمل معنيين : المعنى الأول هو الإتفاقية أما المعنى الثاني هو العرف، والمقصود هنا بمصطلح Conventions بصيغة الجمع هو الأعراف و ليس الإتفاقيات. فالمحاسبة على غرار كل التشريعات الأنجلوساكسونية تقوم على الممارسات و الأعراف أكثر من النصوص.

و قد ذكرت المادة السادسة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي هذه المبادئ و الاعراف، " المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة لاسيما :

- محاسبة التعهد،
- إستمرارية الإستغلال،
- قابلية الفهم،
- الدلالة،
- المصداقية،
- قابلية المقارنة،
- التكلفة التاريخية،
- أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني"[2].

و يلاحظ أن محاسبة التعهد، قد ذكرت في المادة السادسة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 على أنها محاسبة الإلتزام، كما يلاحظ أن هذه العناصر أستعرضت بنوع من الخلط بين الفرضيات و المبادئ و حتى الخصائص، فقد نصت المادة الخامسة من هذا المرسوم على أن " تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ و الإتفاقيات و

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 74، مرجع سبق ذكره، ص 04.
[2] نفس المرجع، ص 4.

القواعد و التطبيقات الخصوصية المحددة في المواد أدناه، التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد و عرض كشوفه المالية"[1].

و قد تداركت المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، بتعريف الإطار المفاهيمي على النحو التالي : " الإطار التصوري يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد و عرض الكشوفات المالية، كالإتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي يتعين التقيد بها و الخصائص النوعية للمعلومات المالية، و يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة، و يسهل تفسير المعايير المحاسبية و فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي"[2]، و يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي لم يفرق بين المبادئ و الأعراف و القواعد.

أما محاسبة الإلتزام و إستمرارية الإستغلال، فما هما في حقيقة الأمر إلا فرضيتين و ليس مبدأين محاسبيين، أما قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية و قابلية المقارنة فيمكن تصنيفها من ضمن الخصائص النوعية للمعلومات المالية و التي سوف نتطرق إليها في المبحث الموالي.

1. الفرضيات :

حسب المادتين السادسة و السابعة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي فإن النظام المحاسبي المالي يقوم على أساس فرضيتين اساسيتين :

2.1. محاسبة الإلتزام :

نصت المادة السادسة من المرسوم التنفيذي السابق الذكر على أنه يجب تسجيل أثار المعاملات و الأحداث الأخرى و ذلك للدلالة على الظواهر الإقتصادية، فيجب تسجيلها على أساس محاسبة الإستحقاق و ذلك عند حدوثها.

2.2. إستمرارية الإستغلال :

نصت المادة السابعة من نفس المرسوم على أن إعداد القوائم المالية يتم في ضل فرضية إستمرارية الإستغلال، و أستعمل صراحة مصطلح إفترض، فحسب نص المادة السابعة من ذات المرسوم " إفتراض متابعة الكيان لنشاطه في مستقبل متوقع، إلا إذا طراءت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات و التي من الممكن أن تسبب التصفية

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مؤرخة في 28 ماي 2008، ص 11.
[2] نفس المرجع، ص 11.

أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب "[1]. و إن كان إعداد القوائم المالية على غير هذا الأساس، أي أن المنشأة تفترض التوقف عن النشاط فيتم إعداد القوائم المالية على أساس القيمة التصفوية أي قيمة بيع الأصول و تحقيق الخصوم عند التصفية، مع ذكر ذلك في الملاحق.

هذا و قد إستعرض المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي مجموعة من الفرضيات دون الإشارة الصريحة إليها على أنها كذلك.

3.2. الوحدة المحاسبية :

إن الوحدة المحاسبية فرض محاسبي و هذا ما أكده العديد من الباحثين[2]، رغم أن المادة التاسعة من المرسوم التنفيذي سابق الذكر لم تعرف الوحدة المحاسبية على أساس انها فرض و لكن تطرقت إلى جميع مكوناته، حيث نصت على أنه " يجب أن يعتبر الكيان كما لو كان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة عن مالكيها"[3]، و هذا يعني أن النشاط الإقتصادي الممارس من قبل الشخص يجب أن يكون مستقل عن ممارساته الشخصية بغض النظر عن الملكية القانونية، و هذا يعني فصل الذمة المالية الشخصية عن الذمة المالية العملية حتى وإن كان هذا الأمر صعب التحقيق في النشاط الممارس من طرف الأشخاص الطبيعيين.

أكدت الفقرة الثانية من نفس المادة (التاسعة) على ذلك، " تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول، خصوم، أعباء و نوتج الكيان و تلك الخاصة بالمساهمين في رأس ماله"[4]، و هذا تأكيد صريح أن الملكية القانونية لأصول و الخصوم و الأعباء و النواتج في إطار المشروع منفصلة تماماً عن الملكية الشخصية لهذه العناصر.

4.2. القياس النقدي :

لقد تطرقت المادة العاشرة من نفس المرسوم التنفيذي السابق الذكر إلى الوحدة النقدية و إعتبرتها عرف، لكن أعتبرت بدورها فرض من العديد من الباحثين[5]. و حسب هذه المادة فإن الدينار الجزائري هو وحدة القياس الوحيدة للمعلومات الواردة في القوائم المالية، كما أنه لا يمكن إدراج المعاملات و الأحداث التي لا يمكن تقييمها على هذا الأساس النقدي في حسابات الكيان، على أن تدرج في الملاحق إذا كان لها أثر مالي.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مرجع سبق ذكره، ص 11.
[2] هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني –الجزء الأول-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص 13.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27،مرجع سبق ذكره ،ص 12.
[4] نفس المرجع، ص 12.
[5] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 165.

5.2. إستقلالية الدورات المحاسبية :

لقد عالجت المادة الثانية عشرة من نفس المرسوم التنفيذي السالف الذكر فرض إستقلالية الدورات و ذلك على النحو التالي " تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها و السنة التي تليها، و من أجل تحديد هذه النتيجة يجب أن تنسب لها العمليات و الأحداث الخاصة بها فقط"[1]، و هذا يعني أن نتيجة السنة لا تحتمل إلا الأحداث و المعاملات الإقتصادية الخاصة بالسنة المالية الخاصة بها، " بعبارة أخرى تخصيص العمليات تخصيصاً زمنياً ملائماً على الوحدات الزمنية المستخدمة"[2].

و قد أكدت المادة الموالية – الثالثة عشرة- على ذلك " يجب ربط حدث بالسنة المالية المقفلة، إذا كانت له صلة مباشرة و مرجحة مع وضعية قائمة عند تاريخ إقفال السنة المالية و يكون معلوما بين هذا التاريخ و تاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية"[3]، و هذا يعني أنه يجب إعادة فتح الحسابات المغلقة ما لم يتم إعتمادها رسميا من قبل الهيئة المخولة، أما إذا كان هذا الحدث قد وقع بعد تاريخ إقفال السنة المالية و لا يؤثر على وضعية الأصول أو الخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات فلا يتم إجراء أية تسوية، و في حالة ما إذا كان هذا الحدث ذو أهمية قد تؤثر على قرارات مستعملوا القوائم المالية وجب ذكره في الملاحق، و هذا حسب الفقرة الثانية من ذات المادة السابقة الذكر.

2. المبادئ المحاسبية:

1.2. مبدأ الأهمية النسبية :

لقد إعتبرت المادة الحادية عشرة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008- الأهمية النسبية – مبدأ محاسبيا و قد إعتبره الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية من الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية.

2.2. مبدأ الحيطة و الحذر:

حسب المادة الرابعة عشرة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 فإن مبدأ الحيطة يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك حسب نص المادة باللغة العربية و عدم اليقين Incertitude حسب نص المادة باللغة الفرنسية، و ذلك قصد تفادي خطر نقل هذه الشكوك الموجودة حاليا نحو المستقبل مؤثرة بذلك (و تم شرح هذا التأثير في نص اللغة العربية بالإثقال بالديون، رغم أن نص اللغة الفرنسية لم يذكر الديون) و ذلك على ممتلكات المنشأة أو نتيجتها، و هذا يعني أن التقدير الغير معقول للوقائع في ظروف عدم اليقين من دقة القيم قد يؤدي إلى تسجيل ديون وهمية، و هذا ما أكدته الفقرة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مرجع سبق ذكره ، ص 12.
[2] هوام جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 14.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مرجع سبق ذكره، ص 12.

الثانية من نفس المادة " لا يجب المبالغة في تقييم الأصول و النواتج – إعطائها أكثر من قيمتها – كما لا يجب التقليل من قيمة الخصوم و الأعباء. كما لا ينبغي أن يؤدي مبدأ الحذر إلى تكوين إحتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها"[1].

3.2. مبدأ الثبات على الطرق المحاسبية :

لقد نصت المادة الخامسة عشرة من المرسوم التنفيذي سابق الذكر على أن إنسجام المعلومات المحاسبية و قابلية مقارنتها خلال عدة فترات متتالية يقتضيان المداومة على تطبيق نفس القواعد و الطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات، و الإستثناء الوحيد المجاز من نص المادة هو إما البحث عن معلومة أفضل أو تغيير في التنظيم، و المعلومة الأفضل هي بطبيعة الحال الأحسن جودة.

4.2. مبدأ التكلفة التاريخية :

حسب السادسة عشرة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 فإن "عناصر الأصول و الخصوم و التكاليف و النواتج تسجل في المحاسبة و تعرض في القوائم المالية بالتكلفة التاريخية على أساس التكلفة عند تاريخ الدخول دون الأخذ بعين الإعتبار أثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة. في حين يمكن تقييم بعض الأصول و الخصوم ذات خصوصة كالأصول البيولوجية و الأدوات المالية بالقيمة العادلة"[2].

5.2. مبدأ تطابق القوائم المالية :

ينص هذا المبدا على وجوب تطابق القوائم المالية الإفتتاحية للدورة المحاسبية الحالية مع القوائم المالية الختامية للفترة السابقة، و هذا ما جاءت به المادة السابعة عشرة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008.

6.2. مبدأ تغليب الجوهر الإقتصادي على الشكل القانوني :

حسب الثامنة عشرة من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 فإن "العمليات تقيد في المحاسبة وتعرض في القوائم المالية طبقا لطبيعتها ولواقعها المالي و الإقتصادي، دون التمسك فقط بمظهرها القانوني"[3]، و هذا ما يعني أن المظهر القانوني يبقى عنصراً هاماً و لكن ليس مرجحا في إتخاذ قرار الإعتراف بعنصر معين في القوائم المالية للمنشأة.

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مرجع سبق ذكره، ص 12.
[2] نفس المرجع، ص 12.
[3] نفس المرجع، ص 12.

المبحث الثاني : إصلاحات مهنة التدقيق

لقد تطور الإطار القانوني و التنظيمي للتدقيق في الجزائر منذ الإستقلال إلى يومنا هذا بفعل تغير التوجهات الإقتصادية التي عاشتها بلادنا، و عرف قفزة نوعية بالإنتقال إلى إقتصاد السوق و ما يقتضيه من تحرر للمبادرة الفردية و حماية لبيئة الأعمال، و قد تطور التدقيق في الجزائر بوتيرة تطور الإقتصاد، على النحو التالي.

المطلب الاول : مراحل تطور التدقيق

يمكن تبويب تطور التدقيق في الجزائر في ثلاث مراحل أساسية هي :

- المرحلة الأولى : من الإستقلال إلى غاية سنة 1991،
- المرحلة الثانية : من سنة 1991 إلى غاية سنة 2010،
- المرحلة الثالثة : من سنة 2010 إلى يومنا هذا.

1. المرحلة الأولى : ما بين سنتي 1962 و 1991

شهدت هذه الفترة نهج الجزائر إقتصاد موجه فظهر ذلك جلياً في القوانين التي كانت تحكم الحياة الإقتصادية التي كان يغلب عليها طابع هيمنة الدولة و تحكمها في كل شؤون الحياة الإقتصادية، و رغم الثبات على منهج الإقتصاد الموجه خلال هذه الفترة إلا أتنها شهدت عدة تطورات للقوانين النى تحكم التدقيق و شهدت عدة محطات مختلفة من منظور تطور الإطار القانوني للتدقيق و لكنها متشابهة من منظور الثبات على التوجهات في السياسات الإقتصادية بصفة عامة من جهة، و الثبات على عدم وجود تدقيق خارجي مستقل بالمنظور المتقدم للمؤسسات الإقتصادية، و فيما يلي أهمها :

1.1. الستينات : قانون الحقبة الإستعمارية

لقد أجاز القانون رقم 62-157 المؤرخ في 31 ديسمبر 1962 إستمرار العمل بالتشريع الفرنسي الساري المفعول في تاريخ 31 ديسمبر 1962، حيث تبني هذا القانون كل القوانين السارية المفعول إبان الفترة الاستعمارية ما عدا تلك المتعلقة بالسيادة الوطنية و ذلك نظراً لعدم قدرة المجلس التأسيسي آنذاك على سن كل قوانين الجمهورية في وقت وجيز و ذلك لتفادي وجود فراغات قانونية و بالتالي أجاز هذا القانون، كما هو الحال بالنسبة للمحاسبة، إستمرار التعامل بالقانون الفرنسي لسنة 1945 و المتعلق بالتدقيق.

3.3. السبعينات : المدقق موظف عمومي

شهدت نهاية الستينات و بداية السبعينات تحولات إقتصادية كبيرة في الجزائر أبرزها المخطط الثلاثي الأول (1967-1969)، يليه المخططين الرباعي الأول و الثاني (1970-

1973 و 1974-1977)، الأمر الذي أدى إلى ضخ أموال معتبرة في الإقتصاد الجزائري و ذلك من أجل بناء مركبات ضخمة – نموذج الصناعات المصنعة-، " خلال المخطط الثلاثي الأول و المخططين الرباعي الأول و الثاني كانت الموارد المالية المخصصة للمؤسسات العمومية الصناعية تتزايد من 1،8 إلى 5،2 ثم 18،6 مليار دينار جزائري، أي تزايد بعشرة مرات"[1]، كما شهدت هذه الفترة إرتفاع غير مسبوق لأسعار البترول.

فمن أجل مرافقة هذا الحجم الهائل من الإستثمارات كان لا بد من من وضع أطر قانونية رقابية بسرعة، حيث صدر أول نص قانوني يتضمن مهنة المدقق منذ الإستقلال و جاء بصيغة "مندوب الحسابات"، و يتعلق الأمر بالمنشور المؤرخ في 30 أفريل 1969 و المتعلق بتوزيع صلاحيات وزير الدولة المكلف بالمالية و التخطيط في ما يخص الرقابة المالية وبكيفيات تطبيق المرسوم رقم 69–28 المؤرخ في 21 فيفري 1969، حيث ينص على "المراقبة المالية للدولة مكلفة بالمراقبة للمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري و هي التي تقوم بأعباء مندوبية الحسابات الخاصة بالشركات الوطنية و لهذه الغاية تمارس هذه المصلحة مراقبة منظمة على نتائج الحسابات النهائية للتسيير التي تقوم به المؤسسات المذكورة أعلاه"[2].

و ينص هذا المرسوم على أن الرقابة الدائمة التي يتولاها محافظي الحسابات يجب أن تتم وفق متطلبات الشركات الوطنية و ذلك على النحو التالي:

- تدقيق الدفاتر المحاسبية، الخزينة و السندات العمومية لكل شركة.
- مراقبة التنظيم المحاسبي و مدى صحة تسجيل العمليات و تقويم بعض عناصر الميزانية.
- المصادقة على عملية الجرد و حساب الإستغلال العام و حسابات الأرباح و الخسائر.

و نص نفس النشور على أن مندوب الحسابات هو المراقب الدائم للمؤسسات العمومية و وضح أن محافظ الحسابات هو موظف لدى الدولة و يمكن أن يكون المراقب المالي أو مفتش أ و مراقب مالي عام.

و لم تدم هذه الهفوة لمدة طويلة و سرعان ما تم تداركها من خلال قانون المالية لسنة 1970 أي بعد ثمانية شهور، فقد نصت المادة 39 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 و المتضمن قانون المالية لسنة 1970 على أنه "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية و المؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية و صحة حساباتها و تحليل وضعها الخاص بالأصول و الخصوم"[3]. و هذا يعني أن صلاحية تعيين المدقق مقتصرة على

[1] Mohamed SARI, Op cit, P10.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 45 ، المؤرخ في 24 ماي 1969، ص 557.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 110، مؤرخة في 31 ديسمبر 1969، ص 1805.

الوزير المكلف بالمالية و التخطيط، و قد نص المرسوم التطبيقي الذي يحمل رقم 70-173 و المؤرخ في 16 نوفمبر 1970 و المتعلق بواجبات و مهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية و الشبه العمومية، في مادته الأولى على ما يلي " تطبيقا للمادة 39 من الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 31 ديسمبر 1969 و المتضمن قانون المالية لسنة 1970 فإن المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية و شبه العمومية يقوم بها المندوبون للحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين :

- المراقبين العامين للمالية،
- مراقبي المالية،
- مفشي المالية،

و يمكن بصفة إستثنائية، عند الحاجة، إختيار المندوبين للحسابات من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفأة"[1].

و قد أعتبر المدقق موظف مما يتنافى مع مبدأ إستقلالية المدقق و يتنافى كذلك مع كل مبادئ الرقابة و الحوكمة للمنشآت الإقتصادية.

و قد نصت المادة 27 من قانون المالية لسنة 1971 أنه "يتعين على الأشخاص الذين يزاولون تحت أي شكل كان مهنة المحاسبين أو الخبراء المحاسبين أو المستشار الجبائيين بصفة خاصة أو فردية أو ضمن شركة، ينبغي علبهم أن يقدموا قبل تاريخ 31 مارس 1971 إلى وزارة المالية، مديرية الضرائب طلب ترخيص مؤقت لمزاولة هذه المهنة".[2]
و يعتبر الأمر رقم 71- 82 المؤرخ في 21 ديسمبر 1971 و المتعلق بمهنة المحاسب و الخبير المحاسب، و رغم وجود عدة نقائص به، أول قانون ينظم التدقيق منذ الإستقلال، و لكنه ينظمه كمهمة يستطيع أن يقوم بها كل من المحاسب المعتمد و الخبير المحاسب و ليس كمهنة مستقلة بذاتها، ذلك أن المادة 6 من هذا القرار نصت على أنه " يجوز للمحاسبين و الخبراء المحاسبين المرخصين أن يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات"[3]، كما نصت المادة 47 من هذا المرسوم على " إن مندوبي الحسابات للمؤسسات الخاصة و الخبراء في المحاسبة لدى المحاكم بجب أن يتم تعيينهم إلزامياً من ضمن الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المرخصين"[4]، و نصت المادة 48 من نفس المرسوم على انه " يمنع من أداء وظيفة مندوب حسابات للشركات الخاصة الخبراء المحاسبين أو المحاسبين الذين قاموا بمسك المحاسبة لحساب هذه الشركات"[5].

كما نصت المادة 60 من نفس المرسوم على إلغاء كل التدابير التي تتنافى مع هذا المرسوم لاسيما :

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 97، مؤرخة في 20 نوفمبر 1970، ص 1439.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 109، مؤرخة في 31 ديسمبر 1970، ص 1692.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 107، مؤرخة في 30 ديسمبر 1971، ص 1852.
[4] نفس المرجع، ص 1856.
[5] نفس المرجع ، ص 1856.

- المرسوم رقم 45-2138 المؤرخ في 19 سبتمبر 1945 المتعلق بإنشاء مصف الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين،
- و المادة 27 من المرسوم رقم 70-93 المؤرخ في 31 ديسمبر 1970 و المتضمن قانون المالية لسنة 1971.

و في نفس السياق صدر في تاريخ 5 جويلية 1973 القانون رقم 73-29 الذي يتضمن إلغاء تمديد العمل بالقوانين السارية المفعول إبان الفترة الاستعمارية.

و قد شهدت منصف السبعينات وضع مجموعة مهمة من القوانين التي تنظم الحياة الإقتصادية أبرزها القانون التجاري (أمر رقم 75-59 مؤرخ في 26 سبتمبر 1975)، قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة (أمر رقم 76-101 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976)، قانون الرسوم على رقم الأعمال (أمر رقم 76-102 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976)، قانون الطابع (أمر رقم 76-103 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976)، قانون الضرائب غير المباشرة (أمر رقم 76-104 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976)، قانون التسجيل (أمر رقم 76-105 مؤرخ في 09 ديسمبر 1976)، قانون الجمارك (أمر رقم 76-107 مؤرخ في 21 جويلية 1976)، كما تم وضع المخطط المحاسبي الوطني (أمر رقم 71-82 مؤرخ في 29 ديسمبر 1971).

و بذلك تخلصت الجزائر من كل قوانين الحقبة الإستعمارية و وضعت قوانين وطنية تتماشى مع توجهات تلك الفترة، حيث كان يظهر جلياً أنذاك إتباع نمط التسيير الإشتراكي للمؤسسات الإقتصادية و نبذ القطاع الخاص في الحياة الإقتصادية و تدخل الدولة في تسيير هذه المؤسسات الذي يتنافى مع كل متطلبات التسيير العقلاني المتطور، حيث لم يكن المدقق خلال تلك الفترة يتمتع بأية إستقلالية، فقد نصت المادة 11 من الأمر 71-75 المؤرخ في 16 نوفمبر 1971 و المتعلق بالعلاقات الجماعية للعمل في القطاع الخاص على أنه " يدرس المكتب النقابي للوحدة أو المؤسسة يدرس و يقترح كل إجراء من شأنه أن يرفع الإنتاج و يحسن المردودية، ...كما يمكن له أن يستدعي مندوبي الحسابات من أجل الحصول على كل الشروحات حول الوضعية المالية للمؤسسة"[1].

و هذا يتنافى مع أدنى متطلبات الإستقلالية التي يجب أن يتمتع بها المدقق فلا يجوز إستدعائه من طرف المنشأة، فكيف بإستدعائه من طرف النقابة.

3.1. الثمانينات : إعادة هيكلة الشركات الوطنية

عرفت بداية الثمانينات إنتقال رئاسة الجمهورية من هواري بومدين إلى الشاذلي بن جديد الذي حاول القيام بإصلاحات إقتصادية فقام بإعادة هيكلة الشركات الوطنية الذي أدى

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 101، مؤرخة في 13 ديسمبر 1971، ص 1741.

إلى إرتفاع عددها و الذي أدى بدوره إلى إرتفاع عدد المديريات العامة مما إستوجب توسيع دائرة التدقيق.

فقد ألغى القانون رقم 80-05 المؤرخ في 01 مارس 1980 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 و بذلك وضع حد لإحتكار تدقيق المؤسسات العمومية.
و بقي الوضع على حاله حتى مع صدور قانون المالية لسنة 1985 و الذي نصت مادته 196 على أنه "يتم تعيين مندوبين للحسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام و لدى الشركات التي تملك الدولة أو أية هيئة عمومية حصة من رأس مالها"[1].

و قد عرف منتصف الثمانينات سقوط غير مسبوق لأسعار المحروقات معلناً بداية أزمة إقتصادية في الجزائر مبيناً بذلك حدود الأنظمة الإقتصادية التي انتهجت آنذاك، و قد حاولت السلطات إجراء إصلاحات إقتصادية تصدّرها القانون 88-01 المؤرخ في 12 جانفي 1988 و المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الإقتصادية و الذي تنص المادة 40 منه على وجوب إنشأ هيئات تدقيق داخلي في المؤسسات الإقتصادية. و قد تطرقت المواد 17 ، 27 و 36 من القانون 88-04 المؤرخ في 12 جانفي 1988 المعدل للقانون التجاري فيما يتعلق بالقواعد المطبقة على المؤسسات العمومية الإقتصادية إلى علاقة الجمعية العامة بمحافظ الحسابات في ما يتعلق بالتعيين و تقديم التقارير، و هي إجراءات بسيطة لكن تعتبر قفزة نوعية مهمة في طريق الإصلاحات مسجلة بداية تحرير الإقتصاد الوطني.

و رغم ذلك بقي نموذج هيمنة الدولة على الإقتصاد واضح و بقي التوجه الإشتراكي وارد، فلقد نصت المادة الرابعة من قانون المالية لسنة 1998 على انه " في إطار إعادة الهيكلة المالية لمؤسسات القطاع العمومي تمنح حسب الشروط المتضمنة في التنظيم ما يلي:
1. قروض لإعادة الهيكلة المالية للمؤسسات الفلاحية التابعة للقطاع الإشتراكي و المؤسسات الإشتراكية ذات الطابع الوطني .....
2. إعتمادات متوسطة الأمد بواسطة البنوك للمؤسسات المشار إليها في الفقرة 1 أعلاه،
3. الزيادة في أموالها الخاصة قصد تدعيم الخصوم الدائمة للمؤسسات بتحويل المساهمات المؤقتة إلى مساهمات نهائية و ذلك بخصم المبالغ المعتبرة من حساب النتائج للخزينة"[2].

و قد ساد هذه المرحلة العديد من التناقضات و الغموض، حيث شاب هذه القوانين من حيث:
- كيفية تعيين محافظ الحسابات.
- تحديد أتعابه.
- كيفية تكوينه.
- مسؤولياته.
- مهامه.

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 72، مؤرخة في 31 ديسمبر 1984، ص 2575.
2 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 54، مؤرخة في 28 ديسمبر 1987، ص 2113.

" هذه النصوص تفرض نفسها لتتجاوز إطار هذه المرحلة من خلال إعادة الإعتبار لمراجعة مستقلة للحسابات "[1]. و قد ظهر جلياً في نهاية الثمانينات بلوغ حدود الإطار التشريعي و قصور هذه القوانين و الحاجة إلى إجراء إصلاحات حقيقية بما يتناسب و الظروف الإجتماعية و الإقتصادية التي كانت تعيشها الجزائر آنذاك.

2. المرحلة الثانية : ما بين 1991 و 2010

عرفت بداية التسعينات إصلاحات كبرى للمنظومة القانونية مست المنظومة القانونية التشريعية الخاصة بالجوانب الإقتصادية للجزائر برمتها، " لقد أحدث المرسوم التنفيذي 93-08 أكبر تعديلات على القانون التجاري منذ إعتماده و ذلك بتعديل 80 مادة و خلق 156 مادة جديدة و إلغاء المواد 36 و 38 من القانون 88-01 المتعلق بتوجيه المؤسسات العمومية الإقتصادية"[2].

كما نصت المادة 162 من القانون 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 و المتعلق بالقرض و النقد على أنه " يجب على كل بنك و كل مؤسسة مالية أن تعين مراجعين إثنين للحسابات"[3]، كما حددت المواد التي تليها كيفية عمل المدققين و ذلك لغياب قانون يحكم المهنة.

و يعتبر القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد أول قانون ينظم المهنة في ظل اقتصاد السوق حيث تضمن هذا القانون أول تعريف للمدقق و تضمن كذلك بعض الإجراءات التي من شأنها ضمان إستقلاليتة.

عرفت المادة 27 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، المدقق على النحو التالي: "يعد محاقظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة و إنتظامية حسابات الشركات و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه"[4].

و قد حددت المادة 28 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد مهام المدقق على النحو التالي "يظطلع محافظ الحسابات بالمهام التالية:

---

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، ص 112.

[2] Lamri DJOUIMAA, Op cit, P 14.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 16، مؤرخة في 18 أفريل 1990، ص 539.

[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20، مؤرخة في 01 ماي 1991، ص 659.

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماماً لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركة و الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى أعلاه في نهاية السنة.
- يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو المشتركين و يقدر شروط إبرام الإتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه و أطلع عليه من طبيعته أن يعرقل إستمرار إستغلال المؤسسة.

و هذه المهام عبارة عن فحص قيم و وثائق الشركة أو الهيئة و مراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها بإستثناء كل تدخل في التسيير"[1] .

و حدد مجال تدخل المدقق حسب أحكام المادة الأولى من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 " الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري و و كذا الجمعيات و التعاضديات الإجتماعية و النقابات"[2].

و قد حددت المادة 06 من هذا القانون الشروط الواجب توفرها في المدقق وهي:

- " الجنسية الجزائرية،
- التمتع بكل الحقوق المدنية،
- أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم على ارتكاب جناية أو جنحة عمدية من شأنها أن تخل بالشرف لا سيما الجنايات و الجنح المنصوص عليها في التشريع المعمول به و المتعلق بالمنع من ممارسة حق التسيير و الإدارة،
- توفر الإجازات و الشهادات المشترطة قانوناً،
- التسجيل في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين،
- تأدية اليمين القانونية"[3].

و لقد حددت المادة 03 من مقرر وزير المالية المؤرخ في 24 مارس 1999 الشهادات و شروط الخبرة المهنية التي تمكن من مزاولة مهنة محافظ الحسابات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20، مؤرخة في 01 ماي 1991 ،مرجع سبق ذكره ، ص 20.
[2] نفس المرجع ، ص 651.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20 ، مرجع سبق ذكره ، ص 652.

و قد تميز القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 بتكريسه إستقلالية تامة لمهنة التدقيق في الجزائر، فقد نصت المادة العاشرة منه على أنه " يتولى المجلس طبقاً للنظام الداخلي مهمة التسجيل و الإيقاف و الشطب من جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين"[1]، و بالتالي خلال هذه الفترة كان أعضاء المهنة هم من يقومون بمنح إعتمادات محافظي الحسابات.

تميزت هذه الفترة بالعديد من الإصلاحات الإقتصادية و التي طالت مهنة التدقيق كونها تمثل حلقة أساسية في المنظومة الاقتصادية، فقد عرف تطبيق القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد عدة نقائص متمخضة أساسا على الغياب التام للدولة في منح الإعتمادات و الرقابة على أداء المهنة مما أظهر العديد من أوجه القصور و ضعف الأداء و كذا بعض الأزمات لدى الشركات التي تنشط في الجزائر مثل أزمة بنك الخليفة، ذلك على الصعيد الوطني، أما على الصعيد الدولي فقد لاقت التدقيق العديد من الإتهامات المتعلقة أساسا بفضائح اقتصادية كبرى كقضية أندرسون، مما أدى بالسلطات العمومية على غرار باقي الحكومات إلى التوجه نحو التحكم أكثر في هذه المهنة، وذلك ما تم خلال المرحلة المقبلة.

3. المرحلة الثالثة : من سنة 2010 إلى يومنا

بدأت هذه المرحلة بصدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، حيث جاءت المادة 22 منه بتعريف مخالف للمدقق " يعد محافظ الحسابات في مفهوم هذا القانون كل شخص يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص و تحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و إنتظامها و مطابقتها للتنظيم المعمول به"[2]، و الملفت للإنتباه إستعمال مصطلح (مهنة) للدلالة على التدقيق في القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، و إستعمال مصطلح (مهمة) في ظل القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.

حيث وضّحت المادة 23 من هذا القانون مهام محافظ الحسابات و هي:

- " المصادقة على صحة و صدق الحسابات السنوية،
- التأكد من صحة المعلومات المقدمة في تقرير مسيري الشركة و مطابقتها للقوائم المالية،
- إبداء رأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المتبناة من طرف مجلس الإدارة، مجلس المديرين أو المسير،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20 ، مرجع سبق ذكره ، ص 652.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010، ص 7.

- التأكد من شروط إبرام اتفاقيات بين المؤسسة موضوع التدقيق و المؤسسات و الهيئات الأخرى التي تجمعها إرتباطات خاصة بهم أو التي يكون للمسيرين أو المديرين فوائد مباشرة أو غير مباشرة فيها،
- إخطار المسيرين و الجمعية العامة أو الهيئة المداولة بكل أخطار من شأنها تهديد إستمرارية الإستغلال في الشركة"[1].

كما نصت نفس المادة على أنه لا يجوز لمحافظ الحسابات التدخل في تسيير المؤسسة موضوع التدقيق.

و يلاحظ أن العنصر الجديد الذي جاء به القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 بالنسبة لقانون 91-08 في ما يخص مهام المدقق هو إبداء رأي في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المتبناة من طرف مجلس الإدارة، مجلس المديرين أو المسير،حيث لم تلاقي إجراءات الرقابة الداخلية نفس الإهتمام في القانون القديم كما هو الشأن بالنسبة للقانون الجديد.

و نصت المادة 25 من ذات القانون على التقارير القانونية الإلزامية التي يصدرها محافظ الحسابات و هي:

- "تقرير مصادقة بتحفظ أو دون تحفظ أو رفض المصادقة حول صحة و صدق الوثائق السنوية،
- تقرير مصادقة على الحسابات الموحدة أو المركبة إن وجدت،
- تقرير خاص حول الاتفاقيات المقننة،
- تقرير خاص حول الأجور الخمس المرتفعة،
- تقرير خاص حول مزايا الممنوحة للعمال،
- تقرير خاص حول تطور نتيجة المؤسسة خلال الخمس سنوات الفارطة و نتيجة كل سهم أو حصة اجتماعية،
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- تقرير خاص حول وجود أخطار تهدد إستمرارية الإستغلال"[2].

و قد نصت هذه المادة على أن معايير التقرير و كيفية و آجال تسليمه إلى الجمعية العامة و الأطراف الأخرى سوف يتم تحديدها عن طريق نص قانوني أخر و هو ما صدر بالفعل و الذي سوف نتطرق إليه في المبحث الثالث.

و لم يحدد القانون رقم 10-01، مجال تدخل المدقق كما هو الشأن في القانون 91-08، بل تركه مفتوح، حيث نصت المادة 22 من القانون رقم 10-01 على أن محافظ الحسابات يقوم بمهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و ذلك يدل على

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 7.
2 نفس المرجع ، ص 7.

إتساع رقعة التدقيق إلى العديد من الهيئات و التي لا يمكن ذكرها على سبيل الحصر كما تم في ظل القانون القديم الذي حدد مجال تدخل المدقق في المادة الأولى و هي " الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري و و كذا الجمعيات و التعاضديات الإجتماعية و النقابات"[1].

أما في ما يخص الشروط الواجب توفرها في المدقق فقد أضاف القانون 10-01 من خلال المادة الثامنة شرط الحصول على شهادة محافظ الحسابات تسلم من قبل معهد متخصص تحت وصاية وزارة المالية، أو شهادة تعادلها، في حين قد حددت الشهادات و شروط الخبرة المهنية التي تمكن من مزاولة مهنة محافظ الحسابات في القانون القديم من خلال المادة 03 من مقرر وزير المالية المؤرخ في 24 مارس 1999.

لقد تم سرد بعض الفروقات بين كل من القانون 91-08 و القانون رقم 10-01 على سبيل الإستدلال و البرهان على وجود فروقات بين القانونيين و لا ترقى أن تكون دراسة مقارنة بين القانونيين لأنها ليست موضوع الدراسة، و لكن الفرق الجوهري بين القانونين يكمن في فقدان مهنة التدقيق لبعض من إستقلاليتها، حيث تميزت هذه الفترة باستعادة الدولة لصلاحيات منح إعتماد المدقق، و كذا تحديد معايير و شروط أداءه و الرقابة عليه، و هذا ما سوف ندرسه في المبحث الموالي.

المطلب الثاني: الهيئات التي تشرف على التدقيق في الجزائر

تضمّن القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد في مادته الخامسة إنشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، و الترجمة التي أعتمدت في نص القانون هي منظمة وليس مصف، " يتمتع بالشخصية المدنية و يجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب و محافظ حسابات و محاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون"[2]، و كان المصف هو المسئول على منح الإعتمادات للأصناف المهن الثلاثة، المحاسب و الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و كان المصف هو المسئول على وضع إجراءات العمل و الرقابة على الأداء و الإنضباط والتأديب. و بصدور القانون 10-01 تم حل المصف و تصفيته و تعويضه بالهيئات الأتي ذكرها.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20، مرجع سبق ذكره، ص 651.
[2] نفس المرجع ، ص 652.

1. المجلس الوطني للمحاسبة

1.1. إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة :

تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996، حيث نصت المادة الأولى على ما يلي : " يحدث مجلس وطني للمحاسبة يوضع تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية "[1].

و بصدور القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نصت مادته 04 على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت وصاية وزير المالية.

و يلاحظ وجود هفوة في هذا القانون بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة و قد تم إنشائه من ذي قبل بواسطة المرسوم التنفيذي رقم 96-318.

2.1. مهام المجلس الوطني للمحاسبة :

" تم تنصيب المجلس الوطني للمحاسبة منذ مارس 1998، و من مهامه الرئيسية التنسيق و التجميع و البحث و تطوير المعايير في المجالات المحاسبية و التطبيقات التي لها علاقة بها. كما يمكن له أن يتدخل في كل المسائل المتعلقة بالمعايير المحاسبية و تطبيق المعايير. كما يمكن إستشارته من طرف من طرف لجان الجمعيات المنتخبة، الهيئات، الشركات و كل شخص مهتم بأشغاله.
يعتبر المجلس مجموعة إستشارية و تعمل على الضبط و له طابع إداري مجال عمله بين الوزارات و بين المهنيين.
لقد عرف المجلس الوطني للمحاسبة خلال 2006 عدة نشاطات متعلقة بموضوعه. و يقوم بنوعين من النشاطات التقنية و الإدارية"[2].

و من التعريف الذي وضعه المجلس لنفسه في موقعه الإلكتروني الرسمي نستنتج أنه جهاز حكومي إداري يعمل على الرقابة، و ضبط و تنظيم المهن المحاسبية بما فيها التدقيق.

حسب القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، في مادته 04 أوكلت للمجلس المهمام التالية:

- منح الإعتمادات،
- وضع معايير للمحاسبة،
- تننظيم و متابعة المهن المحاسبية.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 56، مؤرخة في 29 سبتمبر 1996 ص 18.
[2] http://www.cnc.dz/presentation.asp, consulté le 02/07/2018 à 07h30.

كما نصت المادة 05 من القانون 10-01 على تنصيب اللجان متساوية الأعضاء التالية و ذلك تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة :

- " لجنة إصدار المعايير و الممارسات المحاسبية و التدقيق،
- لجنة منح الإعتمادات،
- لجنة التكوين،
- لجنة التأديب و التحكيم،
- لجنة الرقابة على الجودة"[1].

3.1. تنظيم المجلس الوطني للمحاسبة :

" يترأس المجلس الوطني للمحاسبة وزير المالية أو من ينوبه، و يتكون من 5 أليات هي :

- الجمعية العلنية،
- المكتب،
- لجنة التطبيقات،
- اللجان،
- الأمانة الإدارية و التقنية[2].

و بذلك إستعادت الدولة بواسطة المجلس الوطني للمحاسبة أهم الصلاحيات كمنح الإعتمادات لمزاولة مهنة التدقيق و وضع المعايير و الرقابة على المهنة و التي كانت تتمتع بها الهيئة المهنية المستقلة المنحلة و التي كانت تتكون من المهنيين فقط و المتمثلة في المصف الوطني للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و أسندت هذه الصلاحيات إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يعتبر هيئة وطنية حكومية رسمية يقع مقرها داخل وزارة المالية و يترأسها موظف عمومي يعينه وزير المالية، على عكس المصف الذي كان هيئة مستقلة يترأسها أحد المهنيين بواسطة الأنتخابات من طرف المهنيين أنفسهم.

أما الصلاحيات الباقية و التي كان يتمتع بها المصف و لم توكل إلى المجلس الوطني للمحاسبة و المتعلقة بالتدقيق فقد أسندت إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 4.
[2] http://www.cnc.dz/oraganise.asp, consulté le 02/07/2018 à 07h50.

2. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

1.2. إنشاء الغرفة الوطني لمحافظي الحسابات :

نصت المدة 14 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على ما يلي " ينشاء مصف وطني للخبراء المحاسبين، و غرفة وطنية لمحافظي الحسابات، و منظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و يظم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد...يسيرون بمجلس وطني ينتخبه مهنيون"[1]، و هذا يعني أن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات هيئة مهنية تسير بمجلس ينتخبه المهنيين أنفسهم.

2.2. مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات :

حددت المادة 04 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011مهام المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات كما يلي :

- " إدارة الأملاك المنقولة وغير المقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات،
- إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية و عرضها على الجمعية العامة السنوية مرفق بكشف تنفيذ السنة و مشروع ميزانية السنة الموالية،
- تحصيل الإشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة،
- ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة و نشرها و توزيعها،
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة،
- الإنخراط في المنظمات الجهوية و الدولية التي تمثل المهنة و ذلك بعد الحصول على تصريح من الوزير المكلف بالمالية،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام السلطات العمومية و الغير،
- تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أمام المنظمات المهنية الدولية المماثلة،
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات"[2].

حددت المادة 15 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و هي نفسها مهام كل من مصف الخبراء المحاسبين و منظمة المحاسبين المعتمدين، و ذلك على النحو التالي :

" - السهر على تنظيم المهنة وحسن ممارستها،
- الدفاع على كرامة أعضائها و ممارستهم،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 6.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، عدد7، مرجع سبق ذكره ، ص 11.

- السهر على إحترام قواعد المهن و أعرافها،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إيداعها،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة،
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها."[1]

و هذا يؤكد مرة أخرى أن أعضاء المهنة قد جردوا من كل المهام الحيوية ذات الأهمية النسبية، التي كانوا يتمتعون بها في ظل القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991، من وضع للمعايير و رقابة على المهنة و منح للإعتمادات، و أكتفى المشرع بمنحهم مهام شكلية، كإعداد مدونة أخلاق و تنظيم المهنة.

3.2. تنظيم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات:

حددت المادة 3 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي 2011 تشكيل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حيث يتكون من 9 أعضاء منتخبين من طرف الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين و المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، و 3 أعضاء معينين في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية و بإقترح من رئيس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

و رغم أن الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات تتكون من المهنيين الذين يتم إنتخاتبهم إلا أنه يوجد بها ممثلين عن وزارة المالية و في سوف نتطرق إل مهمهم في المطلب الموالي

و تظهر هذه المهمام أنه لم يسند إلى الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وضع معايير للتدفيق و إنما أسندت المهمة إلى المجلس الوطني للمحاسبة و سوف نتطرق في المبحث الموالي لهذه المعايير.

3. دور ممثلي وزارة المالية في المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

لقد نص المرسوم التنفيذي رقم 11-29 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد رتبة و مهام ممثلي وزارة المالية في المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين و الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و منظمة المحاسبين المعتمدين في مادته الثانية " تعين وزارة المالية في كل مجلس من المجالس المذكورة أعلاه ممثلاً لديه على الأقل رتبة نائب مدير الإدارة المركزية"[2]. لم يكن يوجد أي ممثل لوزارة المالية في ظل القانون 91-08، و إنما كانت الوزارة تكتفي بتلقي محاضر الإجتماعات.

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مرجع سبق ذكره ، ص 6.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 07، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

و قد حددت المادة 3 من هذا المرسوم مهام ممثلين وزارة المالية في المجالس الوطنية و هي:

- " تسليم مشاريع القوانين الداخلية المعدة من طرف المجالس الوطنية إلى وزير المالية خلال شهرين للموافقة و النشر،
- حضور إجتماعات المجالس التي تخصهم و تسليم نسخ عن محاضرها إلى رئيس المجلس الوطني للمحاسبة في أجل 48 ساعة،
- إخبار السلطة الوصية بكل قرار من شأنه الإضرار بالسير الحسن للمجلس الذي يخصه،
- إخبار السلطة الوصية بكل قرار أتخذ من طرف الجمعيات العامة،
- حضور الجمعيات العامة"[1].

و يظهر من خلال نص المادة أن مهام ممثلي وزارة المالية في المجالس تنحصر في إعلام وزارة المالية بأشغال المجالس و الجمعيات الوطنية و القرارات المتخذة، فهي إذن مهام رقابية.

المطلب الثالث: معايير الأداء لمهنة التدقيق في الجزائر

حسب القوانين المعروضة سابقاً فإنه يقع على عاتق المجلس الوطني للمحاسبة إعداد معايير مهنة التدقيق و يقع على عاتق الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات إعداد قانون أخلاقيات المهنة.

1. ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق

خلال شهر أكتوبر 2015 نشر المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وثيقة بعنوان " قانون الاخلاقيات – القانون الداخلي" و يتكون هذا الميثاق من ثلاث أجزاء و 24 مادة.

1.1. الجزء الأول : الواجبات العامة للمدقق

حث الجزء الأول من هذا الميثاق على الحفاظ على السر المهني و الإستقلالية حيث نصت المادة الثانية منه على وجوب تحلي المدقق بالقيم التالية :

- " الكفاءة و الإجراءات المهنية،
- الموضوعية،
- النزاهة،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 07، مرجع سبق ذكره ، ص 18.

- الحفاظ على السر المهني،
- السلوك المهني "[1].

تتطابق هذه القيم مع الميثاق الدولي للأخلاقيات الصادر عن IFAC و الذي تم عرضه في الفصل الثاني، كما تتفق معه أيضاً معظم المواد الأخرى في ما يتعلق بتكوين و تحسين مستوى المدققون و التحلي بالمهنية و الحفاظ على السر المهني، و توخي الحيطة و الحذر في الإبلاغ عن تهديدات الإستغلال و الأفعال الجرمية و كذا معاملة المدققين في ما بينهم.

2.1. الجزء الثاني : حقوق محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه

إختص هذا الجزء من ميثاق أخلاقيات المهنة بأتعاب المدقق فقط و نص على أنه يجب تحديدها مسبقاً، كما يجب أن لا تكون هذه الأتعاب عينية أو على شكل عمولات أو على شكل مشاركة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. كما لا يمكن التحجج بقلة الأتعاب لأجراء عمل غير متقن أو عدم إحترام الإجراءات المعمول بها، كما لا يجب أن يقبل المدقق بأتعاب زهيدة جداً.

3.1. الجزء الثالث : أحكام خاصة – حالات المنع و التنافي

نص هذا الجزء من ميثاق أخلاقيات المدقق على منع المدقق من عمليات الإشهار و التسويق تجاه العملاء و خاصة منها :

- "الإعلانات، اللوحات الإشهارية و الصحفية مهما كانت طبيعتها، إقتراح أتعاب منخفضة، و إقتراح خدمات غير مطالب بها،
- توزيع المنشورات، المطبوعات و المطويات الإشهارية،
- كل إشارة إشهارية مكتوبة أو مقروءة بإسم المؤسسات أو الهيئات التي تربطها عقود خدمات و مرافقة.

بمكن للمدقق أن يوضح صفته :

- خبير محاسب،
- محاسب معتمد،
- خبير لدى المجالس القضائية و المحاكم،
- الإجازات و الشهادات التي حصل عليها"[2].

2. مقرر وزير الاقتصاد رقم 103/SPM/94 المؤرخ في 02 فيفري 1994

لا يزال مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 و الذي يحمل رقم 103 /SPM/94 ساري المفعول، حيث يتضمن هذا المقرر الإجتهادات المهنية و طرق

[1] www.cncc.dz, vu le 05/04/2018 à 23h00
[2] Ibid, vu le 02/07/2018 à 16h00.

العمل المثلى و شكل التقارير و لم يصدر أي مقرر لإلغائه رغم صدور معايير تدقيق جزائرية.

و يتضمن هذا المقرر ستة (06) توصيات إلزامية هي:

التوصية 01 :الإجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل و الدخول إلى الوظيفة.
التوصية 02 : الإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل.
التوصية 03 :الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات.
التوصية 04 :الإجراءات الدنيا حول التصريح بالأعمال الإجرامية.
التوصية 05 :الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات.
التوصية 06 :الإجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات.

و تحتوي كل توصية على عرض أسباب التي وضعت من أجها و العناوين التي تشملها و في ما يلي هذه التوصيات.

2.3. التوصية رقم 01 :الإجتهادات الدنيا عند قبول التوكيل و الدخول إلى الوظيفة

1.1.2. عرض الأسباب :

يحث عرض أسباب هذه التوصية على الحذر و التريث و وجوب تحلي محافظ الحسابات بالمنهجية وذلك منذ قبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير النهائي " عند الإستشعار بالتوكيل وقبل البدء في الوظيفة، على محافظ الحسابات أن يمتنع عن إبداء قبوله بسهولة و هذا قبل أن يضع مسبقاً بعض الإجتهادات حيز التنفيذ و التي تسمح بما يلي :

- تجنب السقوط تحت طائلة التنافي و الممنوعات الشرعية و القانونية.
- التأكد من إمكانية القيام بالمهمة لا سيما الإمكانيات التقنية و البشرية لمكتبه.
- التأكد بأن التوكيل المقترح لا تشوبه مخالفات و من ثم تجنب الشركة المراقبة أخطار بطلان مداولات جمعيتها للمساهمين"[1].

2.1.2. مضمون التوصية :

تضمنت هذه التوصية مجموعة من الأعمال التي يجب أن يقوم بها محافظ الحسابات بشكل إلزامي و تتمثل في :

1.2.1.2. قبول التوكيل :

نصت الإجتهادات الدنيا على أنه يجب على محافظ الحسابات قبل قبول التوكيل أن

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002، ص 71.

يفعل الاجتهادات التالية :

أ. التأكد من عدم الوقوع في الحالات المنع أو التنافي لا سيما تلك التي تنص عليها المواد 715 مكرر 14 و مكرر 15، و المواد من 64 إلى 68 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010.
ب. الإطلاع على القائمة الإسمية للمتصرفين الإداريين، أعضاء مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، أعضاء مجلس المراقبة و إذا إقتضى الأمر قائمة المساهمين بالأموال العينية.
ت. و في حالة الشعور بتعويض محافظ حسابات معزول، عليه أن يتأكد أمام الشركة و الزميل المعزول أن قرار العزل ليس تعسفي.
ث. و في حالية تعويض مدقق أخر عليه الإستعلام بسبب ذهابه.
ج. و في حالة تعويض مدقق رفض تجديد العهدة، الإستعلام عن سبب الرفض.
ح. يجب أن يتأكد محافظ الحسابات بأن الكفاءات الموجودة في مكتبه ستمكنه من تأدية المهمة.
خ. يجب أن يتأكد من تأديته للمهمة بكل حرية لاسيما تجاه مسيري الشركة.

2.2.1.2. الدخول إلى الوظيفة :

بعد القيام بالإجتهادات الأولية يجب أن يقوم المدقق قبل بداية المهمة بما يلي :

أ. يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد من شرعية تعيينه حسب الحالة من طرف الجمعية العامة العادية أو التأسيسية، و في حالة حضوره هذه الأخيرة يقوم بإمضاء القوانين التأسيسية، أما في حالة حضور الجمعية العامة العادية فيمضي المحضر و في حالة غيابه يدلي بقبوله كتابياً.
ب. مهما كان شكل التعيين يجب على محافظ الحسابات الإعلان كتابياً أنه ليس في حالة تنافي.
ت. يجب على محافظ الحسابات إبلاغ المنظمة المهنية بتعيينه في ظرف 15 يوماً من قبوله العهدة، وذلك برسالة مضمونة الوصول.
ث. كما ينبغي أن يذكر مسيري الشركة بإجراءات الشهر القانونية.
ج. قبل بداية المهمة، مراسلة الشركة بالإجراءات المطبقة و يجب أن تتضمن هذه المراسلة:
- مسؤولية المهمة'
- المساعدين،
- المعايير المستعملة،
- مدة المهمة و الأجال القانونية الواجب إحترامها،
- الأجال القانونية لإيداع التقارير،
- الأتعاب.
ح. الإتصال بمحافظ الحسابات السابق من أجل جمع أكبر قدر ممكن من المعلومات.

خ. على محافظ الحسابات المنتهية عهدته، و عملاً بمبداء التضامن بين الزملاء، تزويد المحافظ الجديد بكل المعلومات الضرورية.
د. في حالة تعدد محافظي الحسابات، على كل محافظ حسابات أن يتقيد بهذه الإجراءات كما لو كان بمفرده.

3.1.2. الإجتهادات الخاصة في حالة رفض التوكيل :

في حالة ما إذا عُرض على محافظ حسابات عهدة و هو في حالة منع أو تنافي، فعليه أن يعلم الشركة بعدم قدرته على قبول العهدة برسالة مضمونة الوصول في أجل 15 يوما من تاريخ تعيينه أو علمه بتعيينه. و في حالة رفضه العهدة دون سبب قانوني فعليه القيام بنفس الإجراء، و في حالة ما إذا قامت الشركة بشهر تعيين محافظ الحسابات فعليه التأكد من شهر رفضه في نفس الضروف.

2.2. التوصية رقم 02 : الإجتهادات الدنيا الخاصة بملف العمل

" إن كون المراجعة التي يقوم بها محافظ الحسابات مراجعة مستمرة يجعل هذا الاخير مضطر إلى مسك ملفين ضروريين للقيام بالمهمة هما الملف الدائم و الملف السنوي، فوجودهما يمثل بنك معلومات دائم و أدلة إثبات يسمح بالإشراف على أعمال مساعديه و دليل على إتباع معايير الأداء المهني المتفق عليها جهوياً ودولياً"[1].

1.2.2. عرض الأسباب :

تكتسي مهمة محافظ الحسابات طابع دائم يلزمه مسك وثيقتين أساسيتين هما :

- الملف الدائم،
- الملف السنوي (ملف الرقابة).

و قد بينت هذه التوصية الأسباب التي أدت إلى إلزامية مسك ملف عمل متكامل و هي:

- التحلي بمنهجية في عملية الرقابة و جمع كم من الوثائق يمكن محافظ الحسابات من إبداء رأيه،
- تمكين محافظ الحسابات من مجموعة من الوثائق و المعلومات ذات طابع دائم تجعله قادراً على التحكم في المعلومات حول المنشأة بصفة دائمة و طيلة مدة العهدة.
- حيازة كل الأدلة على العمليات التي قام بها محافظ الحسابات و التي يمكن أن يطالب بها.
- التحلي بالمعايير المحلية و الدولية.
- الرقابة على أعمال المساعدين.

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره، 2010، ص 120.

و يلاحظ أنه أشير إلى معايير التدقيق المحلية رغم غيابها أنذاك، و أشير إلى معايير التدقيق الدولية رغم عدم إلزامية الإلتزام بها.

2.2.2. مضمون التوصية :

تضمنت هذه التوصية مجموعة متكاملة من الوثائق التي يستوجب على محافظ الحسابات أن يمسكها و أجال التمسك بها و تتكون هذه الوثائق و الملفات من :

1.2.2.2.الملف الدائم:

تنص هذه التوصية على وجوب مسك محافظ الحسابات لملف دائم يتكون خاصة من الوثائق الثبوتية و الوسائل المستعملة لإبداء الرأي، و يجب أن يتضمن هذا الملف ستة أنواع من الوثائق هي :

- عموميات حول المنشأة في شكل بطاقات فنية و هياكل تنظيمية،
- وثائق حول نظام الرقابة الداخلية و الأخطار التي حصرها،
- معلومات محاسبية و مالية كالمخطط المحاسبي للمنشأة و دليل الإجراءات المحاسبية و هيكل تنظيم مصالح المحاسبة، حجم العمليات المحاسبية، طرق التقييم، حسابات السنوات الثلاث الأخيرة...
- معلومات ذات طابع قانوني، جبائي و إجتماعي، قالقانون التأسيس للمنشأة، قائمة المساهمين، نشر المحاظر خاصة منها محضر تعيين المدقق و تقارير التدقيق السابقة...
- الخصوصيات الإقتصادية و التجارية و تتضمن قطاع النشاط، و دورات الإنتاج، وضعية المنشأة بالنسبة لقطاع النشاط، العملاء و السياسة التجارية،
- معلومات حول نظام الإعلام الألي، كتنظيم مصلحة الإعلام الألي، المعدات و البرامج المستعملة، الأنظمة و الوثائق المستخرجة.

و تنص هذه التوصية على ضرورة ترتيب الملفات لتسهيل البحث لاحقاً، و تحيين الملف بصفة دائمة بإضافة الملفات حول الأحداث الجديدة و حذف الوثائق حول الأحداث التي لم يعد لها مدلول، كما تنص التوصية على تلخيص الوثائق الكبيرة.

2.2.2.2. الملف السنوي (الرقابة):

لا يجب أن يتضمن الملف السنوي إلا الوثائق و المعلومات المتعلقة بالدورة المحاسبية التي بصدد تدقيقها و لا يجب أن يتضمن وثائق خاصة بالدورات المحاسبية السابقة.

يتضمن هذا الملف مجموع الأعمال التي قام بها المدقق خلال السنة، المنهجية التي إعتمدها، و ملخص حول أدلة الإثبات التي إعتمد عليها في تكوين رأيه، و يرجع أهمية هذا الملف حسب التوصية إلى ما يلي :

- التحكم في المهمة،
- توثيق الأعمال و الخيارات،
- التأكد من تنفيذ كل خطة المهمة،
- إثبات رأي المدقق و تسهيل صياغة التقرير.

و حسب هذه التوصية فإن شكل و مضمون الملف الدائم يجب أن يكون على النحو التالي :

- تنظيم المهمة و التخطيط لها : حيث يجب إعداد برنامج شامل، و قائمة المساعدين، و تقدير المدة اللازمة، و رزنامة تتضمن التوقيت و التاريخ و الزمان و تاريخ إرسال التقرير،
- تقييم نظام الرقابة الداخلية: و يتم بوصف الأنظمة و بطاقات تدفق المعلومات و قوائم الإستقصاء، و كيفية تحديد العينات و حجمها،
- الرقابة على الحسابات السنوية: و تنص التوصية بضرورة إعداد برامج عمل يتماشى مع خصوصيات المنشأة، و مسك نسخ عن الوثائق التي حصل عليها المدقق من المنشأة، و ملخص عن أعمال المدقق و ملاحظاته و إستنتاجاته،
- الرقابة القانونية أو الخاصة: لقد نصت هذه التوصية على ضرورة فحص الإتفاقيات الخاصة، المصادقة على أحسن خمسة أو عشرة مكافآت، إخطار وكيل الجمهورية بالأعمال الجرمية، و فحص الأحداث ما بعد الإقفال،
- وثائق ذات طابع عام: و تنص كذلك هذه التوصية في مجال التوثيق العام علة أن يتضمن الملف كذلك كل المراسلات التي تمت بين المدقق و المنشأة، ملخصات محاضر إجتماعات مجلس الإدارة و الجمعيات العامة و خاصة تلك التي لها تأثير على الحسابات السنوية، المصادقات الواردة من الغير (الخارجية).

3.2.2. المحافظة على ملفات العمل:

تنص هذه التوصية أنه يجب على المدقق أن يحافظ على سرية الوثائق و المعلومات التي بحوزته و عليه في هذا الصدد أن يلتزم بأحكام المادة 301 من قانون العقوبات، كما يجب على المدقق الإحتفظ بالوثائق لمدة عشرة سنوات حتى بعد إنتهاء عهدته و ذلك عملاً بأحكام المادة 12 من القانون التجاري.

4.2.2. حالة تعدد محافظي الحسابات:

تنص هذه التوصة على أنه في حالة تعدد محافظي الحسابات فإنه يتعين على كل منهم فتح و مسك و الإحتفاظ بهذه الملفات، وفي حالة إقتسام المهام يتعين على كل منهما

مسك نسخ عن الوثائق، و تبقي مسؤولية كل منهم كاملة تجاه المهمة.

و يلاحظ أن هذه التوصية تتوافق بل و تنص على أن تكون طريقة العمل مطابقة للمعايير المهنية على الصعيد الوطني و الدولي.

و تضم هذه التوصية شكل و مضمون كل من الملف الدائم و السنوي و مدة الإحتفاظ بهما و كيفية تنفيذ مهمة التدقيق في حالة تعدد محافظي الحسابات.

3.2. التوصية 03 :الإجتهادات المتعلقة بالتقرير حول الحسابات

تتضمن هذه التوصية مجموع التقارير القانونية التي يصدرها محافظ الحسابات و شكلها و المرجع القانوني لكل منها.

1.3.2. عرض الأسباب :

تم التطرق إلى المادة 28 من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 في عرض أسباب إعداد هذه التوصية و المتعلقة بمهام محافظ الحسابات، حيث نصت هذه التوصية على ضرورة القيام بهذه المهام وفق منهجية واضحة.

2.3.2. مضمون التوصية :

تضمنت التوصية تشكيلة تقرير محافظ الحسابات، "يجب الإلتزام بتشكيلة معينة قصد تدعيم تكوين رأي محافظ الحسابات"[1].

و تتكون هذه التشكيلة من ثلاث تقارير قد نص عليها القانون التجاري :

- تقرير عام للمصادقة،
- تقرير خاص حول الإتفاقيات المقننة،
- تقرير لمجلس الإدارة الذي يقوم بإقفال الحسابات السنوية.

كما تضمنت هذه التوصية ستة (06) ملاحق تضم نماذج التقارير التالية :

- نموذج تقرير يتضمن المصادقة بدون تحفظ،
- نموذج تقرير يتضمن المصادقة بتحفظ،
- نموذج تقرير يتضمن رفض المصادقة لعدم الدقة و الشرعية،
- نموذج تقرير يتضمن رفض المصادقة بسبب عائق خلال المهمة،

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 80.

- نموذج تقرير حول غياب إتفاقيات مقننة،
- نموذج تقرير حول وجود إتفاقيات مقننة،

4.2. التوصية 04 :الإجراءات الدنيا حول الإخطار بالأعمال الإجرامية

1.4.2. عرض الأسباب :

تطرق عرض أسباب هذه التوصية إلى دور "مساعد العدالة " الذي يلعبه محافظ الحسابات حيث يجبر على التصريح بكل عمل إجرامي علم به أثناء تأدية مهمته إلى وكيل الجمهورية المختص إقليميا.

2.4.2. مضمون التوصية :

كما تتضمن هذه التوصية إجراءات إخطار وكيل الجمهورية و كذا آجال و شكل التقرير و العقوبات التي تطبق على محافظ الحسابات في حالة عدم الإخطار بالأعمال الجرمية.

1.2.4.2. الأعمال الجرمية :

تنص هذه التوصية على أن مهمة محافظ الحسابات هي المصادقة على حسابات المنشأة و لا يمكن في أي حال من الأحوال فصل هذه المهمة عن مهمة الإخطار عن الاعمال الجرمية التي قد يطلع عليها محافظ الحسابات، و تعتبر هذه الأعمال أعمال مرتبطة بحياة المنشأة و تتمثل في :

- مخالفات خاصة بالشركات التجارية نص عليها القانون التجاري أو قانون العقوبات،
- مخالفات أخرى نصت عليها القوانين و التشريعات و لها تأثر مباشر على حسابات المنشأة.

2.2.4.2. شكل و أجال الإخطار :

نصت هذه التوصية على أن الإخطار لا يمكن أن يكون إلى إلى وكيل الجمهورية، و ذلك بعد ما يستنفذ محافظ الحسابات كل سبل التحقيق و التحقق. و لم تحدد هذه التوصية أجال دقيقة للإخطار، " إن أجال الإخطار لا يمكن أن تتعدى بعض الأسابيع حتى لا يقع محافظ الحسابات في بض الحرج المتمثل في خطر الضغوطات التي يمكن أن تمارس عليه أو إتهامه بالسكوت و التواطؤ"[1].

[1] المجلس الوطني للمحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص 94.

3.2.4.2. مسآلة محافظ الحسابات عند الإخطار أو الإمتناع :

في حالة ما إذا قام محافظ الحسابات بإخطار وكيل الجمهورية بأعمال جرمية فإن كل قرار لعزله يعتبر تعسفي و كل محافظ حسابات يعين خلف له مطالب برفض المهمة. " في حالة إمتناع محافظ الحسابات عن الإبلاغ فإنه يعرض لعقوبة بالسجن تتراوح ما بين سنة و خمسة سنوات و غرامة مالية تتراوح ما بين 20.000 دج و 500.000 دج"[1].

كما نصت التوصية على وجوب الإخطار قبل إنعقاد إجتماع الجمعية العامة.

5.2. التوصية 05 :الإجراءات المتعلقة بطريقة عمل محافظ الحسابات

1.5.2. عرض الأسباب :

تضمن عرض أسباب هذه التوصية ثلاث أبعاد لمهمة محافظ الحسابات و هي :

- التأكد من صدق و صحة الحسابات السنوية و العرض الصادق لها،
- التأكد من مدى إحترام المنشأة للقوانين و التشريعات،
- التقرير عن الإستنتاجات التي توصل إليها محافظ الحسابات إلى أجهزة المنشأة (المسيرين، أصحاب الأسهم) و في بعض الأحيان للسلطات المعنية.

2.5.2. مضمون التوصية :

تتضمن هذه التوصية الإجراءات التي يجب على محافظ الحسابات أن يتحلى بها من أجل الإلمام بأبعاد مهمته وتتكون هذه الإجراءات من :

- إجراءات الدخول إلى المهمة : ينص هذا المعيار على وجوب تأكد محافظ الحسابات من عدم الوقوع في حالات التنافي و كذا التأكد من قدرته على القيام بالمهمة قبل قبولها،
- التعرف على الشركة محل التدقيق: و ذلك بالوقوف على الخصوصيات القانونية و المالية و الإقتصادية و المحاسبية للمنشأة،
- فحص و تقييم الرقابة الداخلية: بما أن إمكانيات محافظ الحسابات محدودة يتوجب عليه أن يتأكد من نجاعة النظام المحاسبي و المالية و كل أنظمة المنشأة،
- مراقبة الحسابات: تهدف هذه التوصية إلى تجميع محافظ الحسابات لأدلة إثبات كافية و ملائمة، و يرتبط حجم المعاينات و الفحوصات بمدى نجاعة نظام الرقابة الداخلية و الأنظمة المحاسبية.

[1] سهام محمد السويدي، مرجع سبق ذكره ، ص 121.

6.2. التوصية 06 : الإجتهادات الدنيا الخاصة بتدقيق الحسابات

1.6.2. عرض الأسباب :

تضمن عرض أسباب هذه التوصية الهدف من المهمة و وجوب التحلي بها في مراقبة القوائم المالية و هي قائمة الدخل و المركز المالي المستعملتان آنذاك مع التذكير بأن هذه التوصية غير كافية و أن محافظ الحسابات يقوم بالتدقيق بإستعمال المعاينات.

2.6.2. مضمون التوصية :

تضمنت هذه التوصية إجراءات التدقيق الخاصة المتعلقة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية بصفة معمقة، التثبيتات، المخزونات، السندات، المؤونات، الديون...، كما تطرقت إلى عناصر حسابات النتائج و ضرورة فحصها بدقة و إمعان، من تكاليف و نواتج إنتهاءا بالنتائج.

و قد جاءت هذه التوصيات لتغطية النقص الفاذح في إجراءات و طرق عمل المدقق في مواجهة المهام المنوطة به من جهة، و مواجهة المسائلات التي قد يتعرض إليها من جهة أخرى، و قد جاءت شاملة و دقيقة، و لم يتم إلغاء العمل بها إلى يومنا هذا، فقد عايشت هذه التوصيات كل من القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و كذا القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و رغم إصدر معايير تدقيق جزائرية إلا أن محافظي الحسابات أستمروا في العمل بهذه التوصيات و التي تغطي معظم المجالات التي تطرقت إليها معايير التدقيق الجزائرية التي سوف نتطرق إليها في المطلب الموالي.

المبحث الثالث : معايير التدقيق الجزائرية

"حسب أخر تحقيق قام به الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في سنة 2006 فإنه أكثر من مائة (100) دولة أو إقليم يطبقون معايير التدقيق الدولية ISA، فمنهم من تبنى هذه المعايير على الحالة التي أصدرت بها، و أهم هذه الدول هي الشيلي، هونكونغ، كينيا، ماليزيا، زمبيا، ناميبيا، كما قامت بعض الدول بتبني معايير التدقيق الدولية بعد ما أحدثت عليها تغييرات تهدف إلى معالجة التناقضات مع التشريعات و القوانين المحلية مثل جنوب إفريقيا، ألمانيا، أستراليا، البنغلاداش، الدنمارك، فنلندا، فرنسا، هايتي، الكيان الصهيوني، إيطاليا، النرويج، هولندا، نيوزيلندا، جمهورية كوريا، الجمهورية التشيكية، إنجلترا، سريلنكا، السويد و سويسرا، و هناك دول تبنت معايير مماثلة للمعايير الدولية و تحتاج للمقارنة من أجل إلغاء الفروقات فهي العربية السعودية، اليابان، المكسيك و البرتغال"[1].

[1] Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, note sur les difficultés pratiques et autres considérations liées à l'application de normes internationales d'Audit, 25ème session 4-6 novembre 2008, P.8.

و لم يشمل هذا التحقيق كل من المغرب و تونس و الجزائر، فأما المغرب، " صدرت معايير المراجعة في المملكة المغربية في شكل دليل أعدته هيئة الخبراء المحاسبين سنة 1998 تحت عنوان معايير التدقيق القانوني و التعاقدي، وقد صدرت النسخة المعدلة لدليل المعايير في جانفي 2009 ، ولكن ليس بالترتيب الذي جاءت به في النسخة القديمة، ثم صدرت في جانفي 2011 نسخة جديدة وبهيكلة جديدة فيها تسعة أبواب، تتطابق في خمسة منها مع المعايير الدولية"[1]، أما تونس " تبنت وبصفة رسمية في جوان 2002 معايير التدقيق الدولية ISA الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين و أنهت بذلك العمل بالمعايير القليلة التي أصدرتها هيئة الخبراء المحاسبين في تونس خلال الفترة (1984-1990)"[2].

أما الجزائر فقد نصت المادة 25 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد على أن معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات و كيفية و آجال تسليمه إلى الجمعية العامة و الأطراف الأخرى سوف يتم تحديدها عن طريق نص قانوني لاحق، و الذي لم يصدر إلا في تاريخ 26 ماي 2011 بمرسوم تنفيذي يحمل رقم 11-202 ينص في مادته الثانية على إصدار خمسة عشرة (15) معيار على النحو التالي :[3]

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر،
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة،
- معيار حول الإتفاقيات المنظمة،
- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (5) تعويضات،
- معيار حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،
- معيار حول تطور نتيجة الخمس سنوات الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية،
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية،
- معيار حول إستمرارية الإستغلال،
- معيار يتعلق بحيازة أسهم كضمان،
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال،
- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال،
- معيار يتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى،
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم،
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم،
- معيار يتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة،

[1] شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطرروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، 2013، ص 277.

[2] Ridha Zarrouk et Mondher Fakfakh, Etude de l'étendue de l'application des normes internationales d'audit ISA en Tunisie, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTIONS, May 2006, Tunisie. Article disponible sur le site https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558261/document.

[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، مؤرخ في 01 جويلية 2011، ص 19.

كما نصت المادة الثالثة من هذا المرسوم التنفيذي على و جوب أن يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية أشغال المراقبة، على أن يكون هذا التاريخ خمسة عشرة (15) يوماً على الأقل من تاريخ إنعقاد الجمعية العامة.

و لكن ترك المرسوم التنفيذي 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 تحديد محتوى كل معيار من هذه المعايير بقرار من وزير المالية و ذلك ما تم، حيث صدر القرار الخاص بهذه المجموعة من المعايير ليليه أربعة قرارات أخرى صادرة عن وزارة المالية تتضمن معايير خاصة بمهنة التدقيق و تعتبر الصدور الفعلي لهذه المعايير الذي بداء في سنة 2013، و بالتالي فإن إصدار معايير التدقيق في الجزائر قد تم بواسطة خمس قرارات صادرة عن وزير المالية يمكن تقديمها على النحو التالي :

المطلب الأول : قرارات إصدار معايير التدقيق الجزائرية

1. الإصدار الأول - معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات و كيفية و آجال تسليمه :

إختص هذا الإصدار الأول بمعايير تقارير محافظ الحسابات، حيث صدرت هذه المجموعة من المعايير بتاريخ 24 جوان 2013 بقرار عن وزير المالية يحمل رقم 30 يحدد محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات الخمسة عشرة المذكورة سابقاً.

و ما يلفت للنظر أن هذه المجموعة الأولى ظهرت بصياغة رديئة و لا تحمل أرقام، حيث قامت الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بنشرها في مطبوعة وزعت على المدققين.

2. الإصدار الثاني لمعايير التدقيق الجزائرية:

صدرت هذه المعايير بواسطة مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 4 فيفري 2016 يحمل رقم 02، وعلى خلاف الإصدار الأول من المعايير جاء هذا الإصدار بأرقام معايير يلي كل رقم معيار رمز " م.ج.ت" للدلالة على معيار جزائري للتدقيق و لكل معيار تسمية، كما ظهرت هذه المعايير بجودة صياغة أحسن من المجموعة السابقة و تضمن هذا المقرر أربعة معايير.

3. الإصدار الثالث لمعايير التدقيق الجزائرية :

صدرت هذه المجموعة من معايير التدقيق بواسطة مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 11 أكتوبر 2016 يحمل رقم 150، وكما هو الحال بالنسبة للمجموعة الثانية فالمعايير تحمل أرقام يلي كل رقم معيار رمز " م.ج.ت" للدلالة على معيار جزائري للتدقيق و لكل معيار تسمية، و تضمن هذا المقرر أربعة معايير.

4. الإصدار الرابع لمعايير التدقيق الجزائرية :

صدرت هذه المجموعة من معايير التدقيق بواسطة مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 23 مارس 2017 و يحمل رقم 23، وكما هو الحال بالنسبة للمجموعتين الثانية و الثالثة فالمعايير تحمل أرقام يلي كل رقم معيار رمز " م.ج.ت" للدلالة على معيار جزائري للتدقيق و لكل معيار تسمية، و تضمن هذا المقرر أربعة معايير.

5. الإصدار الخامس لمعايير التدقيق الجزائرية :

صدرت هذه المجموعة من معايير التدقيق بواسطة مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 24 سبتمبر 2018 يحمل رقم 77، و كما هو الحال بالنسبة للثلاث مجموعات السابقة فالمعايير تحمل أرقام يلي كل رقم معيار رمز " م.ج.ت" للدلالة على معيار جزائري للتدقيق و لكل معيار تسمية، و تضمن هذا المقرر أربعة معايير.

و في ما يلي مضمون معايير التدقيق الصادرة بواسطة الخمس قرارات لوزير المالية السابقة الذكر.

المطلب الثاني : عرض مضمون معايير التدقيق الجزائرية

1. معايير حول المبادئ العامة و تحدد المسؤوليات :

1.1. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 210 إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق :

يختص هذا المعيار بحصر واجبات المدقق في معاملته مع الإدارة والأشخاص القائمين على الحكم في المنشاة و ذلك حول الأحكام الواجب أن تتضمنها مهمة التدقيق، و يخص هذا المعيار كذلك مهام تدقيق القوائم المالية التاريخية النهائية أو المرحلية والمهام الملحقة. كما تضمن هذا المعيار أمثلة عن نماذج رسائل المهمة يمكن تكييفها مع المتطلبات والشروط الخاصة بالمهمة.

" يقصد بالمدقق في هذا المعيار محافظ الحسابات أو المدقق المتعاقد وفق الحالة"[1]، و وضع هذا التوضيح يعتبر في حد ذاته قصور في نظرة معايير التدقيق في حد ذاتها، فتحديد المفاهيم و المصطلحات وارد، و لكن مصطلح المدقق في حد ذاته لا يقبل تعريف خارج الإطار المعد له كما ورد في الفصل الأول و مصطلح التدقيق الوارد في معايير التدقيق الخارجي يحتمل التدقيق القانوني و الذي جاء بمصطلح محافظ الحسابات بالنسبة للجزائر و يحتمل التدقيق التعاقدي.

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf, vu le 15/04/2018 a 18h00.

كما ضبط هذا المعيار أهداف مهمة التدقيق و الشروط المسبقة للتدقيق و كذا محتوى رسالة المهمة، و كيفية تعديل أحكام المهمة في إطار مهمة التدقيق التعاقدية، كما وضع نموذج عن رسالة مهمة قابل للتكييف مع أية مهمة.

يتشابه هذا المعيار إلى حد بعيد مع المعيار الدولي للتدقيق ISA 210: شروط مهمة التدقيق.

2.1. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 230 وثائق التدقيق :

يختص هذا المعيار بتوثيق ملفات العمل و الإجراءات و أدلة الإثبات و غيرها من الوثائق التي جمعها المدقق في إطار مهمته مهما كانت دعامتها ورقية أو إلكترونية و ذلك طوال المدة القانونية للحفظ.

يهدف التوثيق حسب هذا المعيار بالإضافة إلى التأكيد على إنجاز المهمة وفق المعايير الجزائرية إلى مساعدة أعضاء الفريق و خضوع المدقق في حد ذاته إلى الرقابة على النوعية.

و يتعين على المدقق توثيق الوثائق مباشرة بعد الإنتهاء من المهمة في أجال معقولة و تأمين متطلبات الحفظ من سرية و حماية.

و يشبه كذلك هذا المعيار المعيار الدولي للتدقيق ISA 230: وثائق التدقيق من حيث المضمون و من حيث الإرتباط بمعيار مراقبة النوعية أو الجودة.

2. معايير تقييم الأخطار و كيفية التعامل مع الأخطاء المكتشفة :

1.2. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية

ينظم هذا المعيار إلتزامات المدقق عند التخطيط و إعداد الإستراتيجية العامة و كيفية تكييف المهمة معها، كما بين هذا المعيار الهدف من التخطيط و الرزنامة العامة و كيفية التعامل مع مختلف المشاكل من إشراف و إختيار أعضاء الفريق و كذا التعديلات الواجبة و الممكنة لمهمة التدقيق و كيفية توثيق الإستراتيجية العامة و برنامج العمل.

و يشبه هذا المعيار إلى حد بعيد في المحتوى و الصياغة المعيار الدولي للتدقيق ISA 300 تخطيط تدقيق المعلومات المالية.

3. معايير أدلة الإثبات :

1.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 500 : العناصر المقنعة

تطرق هذا المعيار إلى التعريف بالعناصر المقنعة و مفهومها و خصائصها من كفاية و ملائمة و دلالة و مصداقية، كما تطرق أيضا إلى أهمية العناصر المقنعة بالنسبة لعملية التدقيق و أنواع العناصر المقنعة، كما بين علاقات هذا المعيار بالمعايير الأخرى.

و تعتبر عناصر مقنعة حسب هذا المعيار كل المعلومات التي جمعها المدقق قصد الوصول إلى نتائج لتأسيس رأيه و تتضمن كل المعلومات و الوثائق ذات طبيعة مالية و محاسبية كالفواتير و القيود و السندات، أو حتى ذات طبيعة أخرى كالوثائق الإدارية و المحاضر.

و يشبه كذلك هذا المعيار المعيار الدولي للتدقيق ISA 500: أدلة الإثبات من حيث المضمون أما الفارق بينهما فهو في التسمية باللغة العربية فالمعيار الدولي يدعى أدلة الإثبات و المعيار الجزائري يدعى العناصر المقنعة، أما التسمية باللغة الفرنسية فهي نفسها مما يدل على أن الفارق بينهما في الترجمة.

2.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 501 العناصر المقنعة-إعتبارات خاصة:

يختص هذا المعيار بكيفية الرقابة على المخزونات لاسيما من خلال حظور عمليات الجرد، و إحصاء القضايا المتعلقة بالمنازعات من خلال مراجعة المحاضر و حصر المصاريف القضائية و طلب التأكيدات الكتابية اللازمة و كذا التقرير على المعلومات المتعلقة بالقطاع.

يتطابق هذه المعيار مع المعيار الدولي للتدقيق501 ISA: أدلة الإثبات – إعتبارات خاصة حول بنود محددة .

3.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 505 : التأكيدات الخارجية:

تعتبر التأكيدات الخارجية من ضمن أدلة الإثبات المتفق على نجاعتها، وبذلك خصت بمعيار للتدقيق، و عرف هذا المعيار التأكيد الخارجي على أنه " دليل مثبت يتم الحصول عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء كان في شكل ورقي، إلكتروني أو شكل أخر"[1]، و تضمن هذا المعيار إجراءات التأكيدات الخارجية و كيفية تعامل المدقق مع حالات رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب التأكيد و كيفية إرسال و إستقبال الطلبات و تقييم مصداقيتها.

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/202.pdf, vu le 15/04/2018 a 21h30.

كذلك يشبه هذا المعيار المعيار الدولي للتدقيق ISA 505 من حيث المحتوى، كما يحمل نفس العنوان المصادقات الخارجية.

4.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 510 : مهام التدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية

" يعالج هذا المعيار واجبات المدقق فيما يخص الأرصدة الإفتتاحية في إطار مهمة التدقيق الأولية "[1]، كما تطرق هذا المعيار إلى إجراءات تدقيق الأرصدة الإفتتاحية و واجبات المدقق تجاهها مع أخذا رأي المدقق السابق في الحسبان تجاه هذه الأرصدة، و كذا الجوانب المتعلقة بالقطاع العمومي، حيث فرق المعيار المحاسبي الدولي الذي يقابله و هو المعيار الدولي للتدقيقISA 510: عمليات تدقيق أولية - الأرصدة الافتتاحية و الذي يحمل نفس الرقم و تسمية مقاربة بين القطاعين العام و الخاص و لكن بمنظور الخوصصة و ليس كما تطرق إليه هذا المعيار الجزائري بمنظور السلطة التشريعية.

5.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 520 : الإجراءات التحليلية

عرف هذا المعيار الإجراءات التحليلية على أنها " تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى و معلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة عن الحسابات. و تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان أو لكيانات مشابهة و ذلك باستخدام طرق بسيطة أو معقدة و هذا باللجوء إلى تقنيات إحصائية تمَ استحداثها لتحديد و تحليل التغيرات الهامة أو الاتجاهات الغير متوقعة"[2]. كما بين المعيار أهدافه و طريقة القيام بالإجراءات التحليلية و كيفية التأكد من موثوقية المعلومات المالية و قابليتها للمقارنة و بين كذلك كيفية تحليل نتائج الإجراءات التحليلية.

يشبه هذا المعيار إلى حد بعيد المعيار الدولي للتدقيقISA 520: إجراءات تحليلية.

6.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 530 السبر في التدقيق :

يختص هذا المعيار بكيفية تحديد العينات العشوائية أو بالطرق الإحصائية، " ويهدف إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الإستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي إختار منه العينة" [3].

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf, vu le 17/04/2018 à 20h56.
[2] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1230.pdf, vu le 19/04/2018 à 14h12.
[3] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1275.pdf, vu le 02/10/2018 à 21h30.

كما تطرق هذا المعيار إلى كيفية ممارسة الحكم المهني و اللجوء قدر الإمكان إلى طرق بديلة أخرى للتأكد من مدى صدق الإختبارات الإحصائية و تمثيلها لمجتمع الدراسة و كذا دراسة الإنحرافات و الإختلالات و إستقرائها.

يتطابق هذا المعيار مع المعيار الدولي للتدقيق530 ISA: أخذ العينات.

7.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 540 NAA تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة به :

حسب نص المعيار فإنه يعالج واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و هي ترجمة غير موفقة و الأصح التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة و ليس الحقيقية.

و يتم اللجوء إلى التقديرات المحاسبية عندما يستحيل قياس بعض عناصر الميزانية بدقة فيتم تقديرها، مما قد يحدث نوع من عدم اليقين و خطر التحيز المعتمد و غير المعتمد من طرف الإدارة كما وضع المعيار أمثلة واضحة على بعض حالات تحيز الإدارة.

و يشبه هذا المعيار إلى حد بعيد المعيار الدولي للتدقيق540 ISA: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة و الأفصاحات ذات العلاقة.

8.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 560 NAA : أحداث تقع بعد إقفال الحسابات ـ الأحداث اللاحقة :

تنقسم الأحداث التي تقع بعد تاريخ الإقفال حسب هذا المعيار إلى قسمين، أحداث تقع بين تاريخ إعداد القوائم المالية و تاريخ تقرير المدقق، و أحداث تقع بعد تاريخ تقرير المدقق إلى غاية تاريخ اعتماد القوائم المالية من طرف الهيئة المداولة. و يحدد هذا المعيار كيفية التعامل مع كل حالة أين تنتهي مسؤولية محافظ الحسابات عند نشر القوائم المالية و بذلك يصبح غير ملزم بأي شيئ حتى و إن علم بحدث و هذا يتنافى مع معايير التدقيق الدولية.

و يتفق هذا المعيار إلى حد بعيد مع المعيار الدولي للتدقيق560 ISA:في المضمون و الرقم و حتى التسمية : أحداث بعد تاريخ الإقفال.

9.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت 570 NAA : إستمرارية الإستغلال

يقوم هذا المعيار على أسس و مبادئ فرضية إستمرار الإستغلال و قد تم تعميمه على المؤسسات الإقتصادية العمومية حتى التي تستفيد من دعم الدولة أو الموجهة للخوصصة، و هذا ما يعد تأقلم مع خصوصية الواقع الجزائري.

كما تطرق هذا المعيار إلى مسؤولية المدقق في تقييم مدى قدرة المنشأة على الإستمرار، و أهداف المدقق و الإجراءات التي يجب أن يتبعها في تقييمه للمخاطر المتعلقة بإستمرارية الإستغلال، و حدد الفترة التي تغطيها التقييمات و تطرق كذلك لحالة الكيانات الصغيرة، كما تطرق هذا المعيار كذلك لكيفية التقرير عن نتائج تقرير المدقق و كيفية تعامل المدقق مع مسيرين المنشأة (القائمين على الحكم حسب تعبير نص المعيار).

على غرار المعايير السابقة فإن هذا المعيار يشبه بدوره و يقابل المعيار الدولي للتدقيق ISA 570: إستمرارية الإستغلال.

10.3. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 580 : التصريحات الكتابية

تعتبر التصريحات الكتابية حسب هذا المعيار إلزامية، فهي تقدم عناصر مقنعة ضرورية لكن غير كافية، كما أنها لا تؤثر على طبيعة و أثر العناصر المقنعة الأخرى التي جمعها المدقق. كما تطرق هذا المعيار إلى الهدف من التصريحات الكتابية و كيفية و أجال إعدادها و ما يجب أن تتضمن و متى وجب التشكيك فيها، كما تضمن كذلك نموذج لهذه التصريحات.

و يشبه هذا المعيار كذلك و إلى حد بعيد المعيار الدولي للتدقيق580 ISA: التصريحات المكتوبة للإدارة من حيث التسمية و المضمون و العنوان و الرقم.

4. معايير إستعمال أعمال مهنيين أخرين:

1.4. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 610 : إستخدام أعمال المدققين الداخليين

لقد عالج هذا المعيار العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي، و نص على إمكانية إستفادة التدقيق الخارجي من التدقيق الداخلي رغم و جود فرقات من حيث الوسائل و الأهداف و كذا من حيث الإستقلالية، كما نص على أنه ليس من شأن هذا الإعتماد على التدقيق الداخلي الإستنقاص من مسؤولية المدقق الخارجي.

كما نظم هذا المعيار إمكانية و إمتداد إستخدام أعمال المدققين الداخليين من طرف المدققين الخارجيين و كيفية الإعتماد عليها و إمكانية الإتفاق المسبق مع المدققين الداخليين حول رزنامة أعمالهم و مجال تغطية أعمالهم و إلزامية توثيق هذه الأعمال.

2.4. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 620 : إسخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق

يعالج هذا المعيار كيفية تعامل المدقق مع موقف الإستعانة بخبير أخر يختاره، و كما

هو الحال بالنسبة للمعايير الدولية للتدقيق، و لا يدخل في هذا المجال الخبراء في مجال المحاسبة و التدقيق ذلك أن المدقق يجب أن يكون خبير في هذه المجالات.

و تعتبر أراء الخبراء التي قبلها المدقق و أقتنع بها عناصر مقنعة ملائمة، لكنها لا تعفي المدقق من مسؤولياته في إبداء رأيه.

كما بين هذا المعيار أهداف المدقق و واجباته و كيفية تقديره للجوء إلى عمل الغير و وجوب التأكد من مهارات و كفاءة و موضوعية الخبير المعين من طرف المدقق، و التحلي بالدقة في إسناد المهمة للخبير و توثيق الإتفاق الذي يجب أن يتضمن موافقة الخبير مع ذكر إسمه في التقرير إذا إستدعى الأمر ذلك.

رغم تشابه المعيارين السابقين مع المعيار الدولي للتدقيقISA 610 (مراجعة 2013) : الإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي، و المعيار الدولي للتدقيقISA 620: إستخدام أعمال خبير، إلا أنه يجد الإشارة إلى أن الإتحاد الدولي للمحاسبين قد خصص مجموعة كاملة من المعايير الدولية للتدقيق هي المجموعة الرابعة ISA600-699: إستخدام عمل مهنيين آخرين تحتوي على ثلاث معايير تختص بالإعتماد على أعمال الغير.

5. معايير إستناجات التدقيق و التقرير عنها :

1.5. المعيار الجزائري للتدقيق م.ج.ت NAA 700 : تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية

يعالج هذا المعيار إلزامية إبداء الرأي بالنسبة للمدقق حول القوائم المالية، و شكل و مضمون تقريره عندما يقوم بالتدقيق حسب معايير التدقيق الجزائرية و يبدي رأي غير معدل، و يعرف المعيار الرأي غير المعدل على أنه " ذلك الرأي الذي عبر عنه المدقق حين خلص إلى أن إعداد الكشوف المالية في كل جوانبها المهمة قد تم وفق المرجع المحاسبي المطبق"[1].

كما تطرق هذا المعيار إلى أهداف المدقق وهي تشكيل الرأي و التعبير عنه بوضوح في تقرير كتابي، كما نص هذا المعيار على وجوب التطرق من خلال تقرير المدقق إلى مسؤوليته و مسؤولية المسيرين الإجتماعيين و ذكر تاريخ التقرير و عنوان المدقق و ذهب هذا المعيار إلى غاية وضع نموذج للتقرير.
و يتوافق هذا المعيار إلى حد بعيد، بل يقابل المعيار الدولي للتدقيق ISA 700 (مراجع) : تكوين رأي و إعداد تقرير حول القوائم المالية.

[1] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1211.pdf, vu le 18/04/2018 à 14h45.

2.5. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية :

" ينص هذا المعيار أن رأي محافظ الحسابات يحتمل :

- المصادقة بتحفظ على إنتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة،
- المصادقة بدون تحفظ على إنتظام و صحة القوائم المالية و كذا صورتها الصحيحة،
- أو عند الإقتضاء رفض المصادقة المبرر"[1].

و يشير هذا المعيار أن محافظ الحسابات يبدي رأيه حول ما إذا تم إعداد الحسابات السنوية وفق القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، كما أن رأي محافظ الحسابات لا يسري إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى و إن كانت تتضمن إشارة إلى السنة المالية السابقة.

كما تضمن هذا المعيار هيكل تقرير المدقق حول الحسابات الفردية و الذي يجب أن يكون على النحو التالي:

أ. القسم الأول من التقرير : و يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي، و يتكون بدوره من ما يلي:

- مقدمة،
- الرأي حول القوائم المالية،
- فقرة الملاحظات.

ب. القسم الثاني من التقرير : يتضمن المراجعات و المعلومات الخاصة، ويتضمن بدوره ثلاث فقرات يجب أن تكون منفصلة و هي :

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة،
- المخالفات و الشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية،
- المعلومات التي يوجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

و يشير المعيار أنه على محافظ الحسابات إعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي في

أجل قدره خمسة و أربعون يوماً ابتداء من تاريخ إستلام الحسابات السنوية من الجهاز المؤهل. و قد إختص هذا المعيار بالحسابات الفردية فقط لأن المعيار الموالي يختص بالحسابات المجمعة و المدمجة.

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، معايير تقارير محافظ الحسابات- نصوص قانونية تخص معايير التقارير، مطبوعة دون دار نشر و دون تاريخ،الجزائر، ص 6.

3.5. معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة:

" يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و المدمجة المنصوص عليها في المواد 31 إلى 36 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل و مضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات"[1].

يخضع إعداد تقرير محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة و يقصد بهذا التعبير الحسابات الموحدة و كذا الحسابات المدمجة إلى إلى نفس معايير تقارير الحسابات الفردية، ما عدا إلزامية صياغة تقريرين مختلفين.

4.5. معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة:

ينص هذا المعيار على و جوب ذكر أنواع الإتفاقيات المنظمة التي يتعين على المدقق ذكرها في رسالة المهمة من أجل تمكينه من إعداد تقريره بكل مسؤولية، "كما ينص المعيار على عدم جواز تقديم محافظ الحسابات رأيه حول جدوى أو صحة أو ملائمة الإتفاقيات"[2]، كما يتعين عليه كذلك التذكير بالإتفاقيات التي تمت خلال السنوات السابقة و التي لا تزال سارية المفعول.

5.5. معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات:

" يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات من مسؤولية الجهاز المسير للكيان"[3].

يتضمن هذا الكشف :

- التعويضات الخام التي تشمل كل الإمتيازات و التعويضات المحصلة، مهما كان شكلها و صفتها بإستثناء تسديد المصاريف غير الجزافية،
- التعويضات المدفوعة للأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية و دائمة في الكيان المعني و الأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي و الأجراء العاملين في فروع في الخارج.

يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد بأن المعلومات المتحصل عليها تتطابق مع المبلغ الفعلي و المفصل للتعويضات.

---

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سبق ذكره ، ص 7.
[2] نفس المرجع ، ص 10.
[3] نفس المرجع، ص 11.

6.5. معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:

ينص هذا المعيارعلى وجوب فحص محافظ الحسابات جميع الإمتيازات الخاصة و المعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، و تتمثل هذه الإمتيازات الخاصة في إمتيازات نقدية أو عينية ممنوحة لمستخدمي الكيان غير تلك التي تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

7.5. معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية:

" طبقاً لأحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى"[1].

كما ينص هذا المعيار أنه يتعين على محافظ الحسابات عرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان في تقريره الخاص، و يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة و ذلك بعرض العناصر التالية:

- النتيجة قبل الضريبة،
- الضريبة على الأرباح،
- النتيجة الصافية،
- عدد الأسهم أو الحصص الإجتماعية المكونة لرأس المال الإجتماعي،
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الإجتماعية،
- مساهمات العمال في النتيجة.

8.5. معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:

" يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة و الرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات و كذا محتوى تقريره الخاص"[2].

فيتعين بمقتضى هذا المعيار على محافظ الحسابات أن يطلع على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة قصد تجنب مخاطر الأخطاء الجوهرية في مجمل الحسابات.

---

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 12.
[2] نفس المرجع ، ص 13.

يتضمن التقرير الخاص الذي يعده محافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية و الذي يرسل إلى الجمعية العامة :

- عنوان التقرير، المرسل إليه، تاريخ و أهداف التدخلات،
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان،
- خاتمة على شكل ملاحظات أو حتى بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

9.5. معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال:

" يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية و تحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الأعراف المحاسبية القاعدية حول إستمرارية الإستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة إستغلاله أو نشاطه و كذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات"[1].

ينص هذا المعيار أنه يتعين على محافظ الحسابات أن يقدر عند تخطيطه للمهمة صحة إستعمال الأعراف المحاسبية القاعدية المتعلقة بإستمرارية الإستغلال عند إعداد الحسابات من طرف المديرية و كذا مدى إحترام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 و أحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.

10.5. معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم كضمان:

يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤوليته إحترام الأحكام القانونية و كذا أحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، حيث يجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال و ذلك وفقاً لأحكام المادة 619 من القانون التجاري.

11.5. معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

لقد حدد القانون التجاري كيفية رفع رأس مال الشركات و المخالفات المتعلقة بهذه العملية، و بالتالي " حدد هذا المعيار كيفية تدخل محافظ الحسابات كما تنص عليه المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري عند رفع رأس المال الإجتماعي و محتوى تقريره"[2].

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 14.
[2] نفس المرجع، ص 16.

فيتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد أن المعلومات المفصح عنها في التقرير المقدم للجمعية العامة تحتوى على أسباب رفع رأس المال و المبلغ المقترح و أسباب إلغاء الحق التفاضلي في الإكتتاب وكيفيات تحديد سعر الإصدار.

12.5. معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:

كما هو الحال في رفع رأس المال فإن محافظ الحسابات ملزم بالسهر على إحترام أحكام القانون التجاري، يهدف هذا المعيار إلى تحديد كيفيات تدخل محافظ الحسابات " كيفيات تدخله كما هو منصوص في المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري"[1]

13.5. معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:

يختص هذا المعيار بالمعلومات التي يجب على محافظ الحسابات أن يتأكد منها عندما يطلب منه إعداد تقرير حول إصدر سندات رأس المال، من تحديد للسعر و إلغاء للحق التفاضلي للشركاء و إحترام القانون التجاري و إستدعاء الجمعيات العامة.

14.5. معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:

إن توريع التسبيقات على أرباح الأسهم مرتبط أساساً بصحة مالية جيدة و بظهور إحتياطات و نتائج صافية كافية، و هذه العملية يسهر على قانونيتها محافظ الحسابات و يضمن إستنتاجاته في تقرير خاص للجمعية العامة.

15.5. معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:

تعتبر عملية تحويل الطبيعة القانونية للشركات عملية معقدة و عملية تحويل الشركات ذات الأسهم أكثرها تعقيداً لمساسها بمصالح المجتمع برمته، و عليه بات من البديهي أن يقع على عاتق المدقق الإلتزام بالحيطة و الحذر تجاه هذه العملية.

فإذا تمت هذه العملية خلال الدورة، فإن هذا المعيار ينص على إلزامية إعداد حسابات مرحلية يجب تدقيقها و إعداد تقرير حولها.

16.5. معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة:

ينص هذا المعيار على واجبات يجب أن يتحلى بها محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات و الشركات المراقبة " يتم تدخل محافظ الحسابات حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008، و المعلومات المقدمة

[1] الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مرجع سبق ذكره، ص 17.

في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007"[1].
إن تحديد وضعية الفروع و المساهمات و عددها و قيمتها عملية جد معقدة تحتاج مهارات خاصة و التحكم في مجموع القوانين التي تحكمها كالقانون التجاري و المحاسبي و الضريبي.

كما ذكر سابقا فإن الخمسة عشرة معيار الأخيرة قد صدرت بواسطة المجموعة الأولى من المعايير بتاريخ 24 جوان 2013 بقرار عن وزير المالية يحمل رقم 30 حيث صدرت دون أرقام أو رموز، كما يلاحظ أيضاً أن هذه المجموعة على غرار المجموعات الأخرى تضم مرجعية لمواد و قوانين و ذلك ما يتنافى مع معايير التدقيق الدولية التي تصلح للتطبيق في جميع دول العالم، كما أن الإستدلال بأرقام مواد و قوانين قد يعرض المعايير لعدم القدرة على التطبيق إذا ما عدل أو ألغي قانون ما.

لكن يبقى المدقق إلى يومنا هذا مطالب بتطبيق كل من أحكام مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 02 فيفري 1994 و الذي يحمل رقم SPM/94/ 103 الذي يحدد الإجتهادات المهنية الدنيا لمحافظ الحسابات و الذي لم يلغي إلى يومنا هذا، كما يطالب بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية و كذا مجموع القوانين و أهمها القانون التجاري الذي يتضمن كم هائل من المواد الخاصة بالتدقيق و التي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

[1] نفس المرجع، ص 21.

الجدول رقم (4-1) : المواد الواردة في القانون التجاري و الخاصة بالتدقيق

رقم المادة في القانون التجاري	موضوع المادة
584	الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL: تقرير محافظ الحسابات
585	الشركة ذات المسؤولية المحدودة SARL: تقرير محافظ الحسابات
600	شركة المساهمة SPA: قبول المهمة من طرف محافظ الحسابات
609	SPA: تعيين محافظوا الحسابات الأولين في القانون التأسيسي للشركة
621	SPA: محافظوا الحسابات و أسهم الضمان في SPA التي بها مجالس إدارة
628	SPA: محافظوا الحسابات و الإتفاقيات المقننة في SPA التي بها مجالس إدارة
630	SPA: محافظوا الحسابات و أسهم الضمان في SPA التي بها مجالس إدارة
660	SPA: محافظوا الحسابات و أسهم الضمان في SPA التي بها مجلس مديرين و مجلس رقابة
672	SPA: محافظوا الحسابات و الإتفاقيات المقننة في SPA التي بها مجلس مديرين و مجلس رقابة
676	SPA: تقرير محافظ الحسابات
678	SPA: الوثائق الواجب إرسالها للمساهمين (بما فيها تقرير محافظ الحسابات)
680	SPA: تقرير محافظ الحسابات حول أعلى 5 أو 10 مكافآت
697	SPA: تقرير محافظ الحسابات في حالة إلغاء حق الإكتتاب التفاضلي في إطار رفع رأس المال
699	SPA: تقرير محافظ الحسابات في حالة اللجوء إلى الإدخار العلني
700	SPA: تقرير محافظ الحسابات في حالة اللجوء إلى الإدخار العلني
707	SPA: التقديمات العينية و تقرير محافظ الحسابات مندوب تقدير الحصص
712	SPA: تقرير محافظ الحسابات في حالة تخفيض رأس المال
715 مكرر 4	SPA: تعيين محافظو الحسابات و مهامهم
715 مكرر 5	SPA: عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات
715 مكرر 6	SPA: حالات التنافي لتعيين محافظ الحسابات
715 مكرر 7	SPA: تعيين و إستبدال محافظ الحسابات
715 مكرر 8	SPA: رفض (رد) محافظ الحسابات
715 مكرر 9	SPA: نهاية مهمة محافظ الحسابات في حالة الخطاء أو المنع
715مكرر10	SPA: المعلومات الواجب التقرير عنها من طرف محافظ الحسابات إلى مجلس الإدارة، مجلس المديرين و مجلس الرقابة.
715مكرر11	SPA: محافظ الحسابات و إستمرارية الإستغلال
715مكرر12	SPA: إستدعاء محافظوا الحسابات إلى إجتماعات مجلس الإدارة، مجلس المديرين و الجمعيات العامة
715مكرر13	SPA: محافظوا الحسابات و الإخطار بالأعمال الجرمية
715مكرر14	SPA: مسؤوليات محافظوا الحسابات
715مكرر16	SPA: محافظوا الحسابات و تحويل الشركات
715مكرر66	SPA: تقرير محافظ الحسابات في حالة إنشاء شهادات الإستثمار و حق التصويت

715مكرر78	SPA: تقرير محافظ الحسابات حول مكافئة سندات المشاركة
715مكرر110	SPA: تقرير محافظ الحسابات حول إصدار السندات المنقولة
715مكرر116	SPA: تقرير محافظ الحسابات في حالة إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم
715 ثالثا 3	تعيين محافظ الحسابات في شركات التوصية ذات الأسهم
715 ثالثا 7	مهام محافظ الحسابات في شركات التوصية ذات الأسهم
716	إرسال الجرد و القوائم المالية إلى محافظ الحسابات
717	SPA و SARL: تقرير محافظوا الحسابات و الثبات على النسق
723	SPA: محافظوا الحسابات و التسبيقات على الأرباح للشركاء
732 مكرر 1	تقرير محافظ الحسابات في حالة الدخول في رأس مال شركة
732 مكرر 2	محافظوا الحسابات في الشركات القابضة
750	SPA و SARL: تقرير محافظوا الحسابات في حالة الإندماج و الإنقسام
751	SPA: تقرير محافظوا الحسابات في حالة الإندماج
752	SPA و SARL: إيداع تقرير محافظوا الحسابات في حالة الإندماج و الإنقسام
753	SPA : تقرير محافظوا الحسابات في حالة الإندماج و الإنقسام
763	SARL: تقرير محافظوا الحسابات في حالة الإندماج و الإنقسام
780	SPA: إستمرار عهدة محافظ الحسابات في حالة حل الشركة
781	SPA: عهدة محافظ الحسابات في حالة حل الشركة و تصفيتها
789	SPA: تجديد عهدة محافظ الحسابات من طرف المصفي
792	SPA: إستدعاء الحجمعية العامة من طرف المصفي أو محافظ الحسابات
801	SARL: العقوبات على عدم تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى الشركاء
818	SPA: العقوبات على عدم تقديم تقرير محافظ الحسابات إلى المساهمين
819	SPA: العقوبات على عدم تقديد تقارير محافظ الحسابات إلى المساهمين
825	SPA: العقوبات على ذكر معلومات خاطئة في تقرير محافظ الحسابات إلى الجمعية العامة التي تلغي الحق التفاضلي في الإكتتاب
827	SPA: العقوبات على عدم إحترام المساواة بين المساهمين
828	SPA:العقوبات على عدم تعيين محافظ الحسابات أو عدم استدعائه للجمعيات العامة
829	SPA: العقوبات في حالة مزاولة عهدة محافظ الحسابات رغم التنافي
830	SPA: العقوبات على محافظ الحسابات لوجود تنافي، عدم الإخطار بأعمال جرمية و إفشاء سر المهنة
831	SPA: العقوبات مسيري الشركة في حالة عرقلة محافظ الحسابات
837	SPA: العقوبات ضد محافظ الحسابات لعدم ذكر دخول الشركة في رأس مال شركات أخرى في تقريره

المصدر :

Lamri DJOUIMAA, Historique du commissariat aux comptes en Algérie, Revue EL MOUDAKIK (l'auditeur) n° 02, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Alger, Octobre 2014, P 16.

تضمن هذا الجدول المواد التي تخص مهنة محافظ الحسابات و المتضمنة في القانون التجاري، فهناك ستون مادة في القانون التجاري تخص محافظ الحسابات و واجباته تجاه الشركات وبعض حقوقه و العقوبات في حالة مخالفة هذا القانون.

و رغم كل الإصالاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر إلا أن التحديات المفروضة عليها على الصعيد المحلي و الدولي تجعل هذه الإصلاحات غير كافية، " كانت مهمة التدقيق تنحصر في التأكد من صحة المعلومات المالية و لكن مع تطورها أصبحت مهنة منظمة تتمتع بمنهجية قوية تمكنه من تقويم كل وظائف المنشأة "[1]، فتحتاج هذه المهنة في الجزائر إلى فتح المجال لمهام إضافية و هذا ما تطمح إليه السلطات العمومية، حيث صرّح المدير العام للمحاسبة بوزارة المالية بتاريخ 6 ماي 2018 بما يلي "يجب فتح أفاق جديدة لمهنة التدقيق و تعزيزها بمهام جديدة تتعدى المراجعة البسيطة إلى التدقيق الموسع Full-audit الذي يضم كل الوظائف التشغيلية للمؤسسة الإقتصادية العمومية، و هي عملية إلزامية من أجل الوصول إلى مصداقية حسابات الدولة، و المؤسسات العمومية و أخذ قرارات ملائمة "[2]. و هذا دليل على إدراك السلطات العمومية لحدود تنظيم مهنة التدقيق حالياً و الحاجة إلى تطوير المهنة من أجل أداء أفضل خدمة للإقتصاد الوطني.

[1] Jean-François CASTA et Alain MIKOL, Vingt ans d'Audit : de la révision des comptes aux activités multiservices, revue Comptabilité-Contrôle-Audit, France, Mai 1999, P 107.
[2] http://cn-cncc.dz/_cont/uploads/2018/05/REVUE-DE-PRESSE.pdf, consulté le 02 juillet 2018 à 12h25.

خلاصة الفصل:

لقد بين هذا الفصل بأن المنظومة المحاسبية في الجزائر قد عرفت عدة إصلاحات و ذلك بنفس وتيرة و أهمية و حجم الإصلاحات الإقتصادية المراد إنجازها، فبالنسبة لإصلاحات النظام المحاسبي لقد بدأت بالمخطط المحاسبي الوطني بتاريخ 29 أفريل 1975 من أجل مواكبة التحولات الإقتصادية و الإديولوجية الخاصة بتلك الفترة، ليتم مواصلة إصلاح ذات المنظومة بالنظام المحاسبي المالي بواسطة القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، أما مهنة التدقيق فقد مرت بدورها بثلاث مراحل أساسية، أعتبر المدقق في أول مرحلة موظف عمومي مما يتنافى مع مبدأ إستقلالية المدقق و كل مبادئ الرقابة و الحوكمة للمنشآت الإقتصادية، و بذلك إتسمت هذه الفترة بالغياب التام للتدقيق، أما المرحلة الثانية و التي بدأت بصدور القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهن المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات و الخبير المحاسب، أين عرف التدقيق إستقلال تام للمهنة من حيث التنظيم و الرقابة و منح الإعتمادات لمزاولة المهنة، أما المرحلة الثالثة و الحالية فقد بدأت بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و عرفت إستنقاص في إستقلالية المهنة من حيث التنظيم و منح الإعتمادات لكن قامت وزارة المالية بواسطة المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار واحد و ثلاثون (31) معيار جزائري للتدقيق و ذلك خلال الفترة الممتدة من 24 جوان 2013 إلى غاية 24 سبتمبر 2018 و ذلك بواسطة التشريع في شكل أربعة (04) مقررات صادرة عن وزارة المالية.

و قد تمت هذه الإصلاحات في سياق إلتزامات الجزائر تجاه المجتمع الدولي بالعمل على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و معايير التدقيق فوضعت نظاماً محاسبياً جديد يتوافق إلى حد كافي مع المعايير المحاسبية الدولية و ذلك بالنظر إلى درجة تقدم الإقتصاد الوطني، و قد تضمن هذا النظام إطاراً مفاهيمياً تضمن بدوره خصائص نوعية للمعلومات المالية، و سوف نقوم من خلال الفصل الموالي بدراسة ميدانية لأثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية.

و بذلك تضمنت خلاصة هذا الفصل إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر التي بدأت بالنظام المحاسبي المالي ثم قانون التدقيق وتوجت بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، حيث بين هذا الفصل أن الإصلاحات الحديثة تتمثل فعلا في النظام المحاسبي المالي الذي وضع بواسطة القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ثم قانون التدقيق رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، ثم توجت بإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق، و لكن هذه الإصلاحات قد بدأت من ذي قبل و ذلك بواسطة المخطط المحاسبي الوطني بتاريخ 29 أفريل 1975 و الذي تم إصداره بواسطة أمر يحمل رقم 75-35.

الفصـــــل الخامس :
دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين

تمهيـــــد:

لقد أسفرت الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على إعادة النظر في المبادئ و المفاهيم المحاسبية بما يتناسب و التوجهات الإقتصادية على الصعيدين المحلي و الدولي، فقد عرفت الخصائص النوعية للمعلومات المالية تحديدا أكثر تلائما مع الأطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية و سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة ميدانية لهذه الخصائص و مدى قدرة معايير التدقيق المنبثقة عن إصلاح مهنة التدقيق على تحقيق و إستيفاء هذه الخصائص.

بالإظافة إلى تحليل و تشخيص الإصلاحات التي شهدتها مهنة التدقيق في الجزائر، ستدعم الدراسة كذلك بتحليل أثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية و ذلك رغم فتوها و حداثة إصدارها – جوان 2013، فيفري 2016، أكتوبر 2016 و مارس 2017 بالنسبة للمجموعة الرابعة – و الوقوف على مدى قدرتها على رفع جودة المعلومات المالية بما لها من مقومات و ذلك بالإستناد على خبرة المدققين من خلال إستبيان موجه إلى عينة منهم حيث يقع على عاتقهم المصادقة على الحسابات و يستفيد من تقاريرهم كافة الأطراف ذات العلاقة.

و تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

المبحث الأول : دراسة متغيرات البحث
المبحث الثاني : منهجية البحث و مجتمع الدراسة
المبحث الثالث : تحليل محاور الإستبيان و إختبار الفرضيات

المبحث الأول : دراسة متغيرات البحث

إن موضوع الدراسة ينصب على البيئة الجزائرية و بالتالي وجب دراسة جميع المتغيرات المتعلقة بالبيئة الجزائرية و التي تحكم جودة المعلومات المالية و إحتياجات مختلف مستعملي هذه المعلومات، و هذا ما يسعى هذا المبحث إلى عرضه و ذلك بالنظر إلى خصوصيات الإقتصاد الجزائري.

المطلب الأول : دراسة المتغير معايير التدقيق الجزائرية

لقد تم خلال الفصل السابق عرض معايير التدقيق الجزائرية، و في ما يلي دراسة لهذه المعايير، فالجدول التالي من خلال الجدول (5-1) الذي يظم دراسة هذه المعايير على ضوء معايير التدقيق الدولية.

جدول رقم (5-1): قراءة لمعايير التدقيق الجزائرية على ضوء معايير التدقيق الدولية

المعايير الدولية لرقابة الجودة و التدقيق و المراجعة و التأكيد و الخدمات ذات العلاقة الأخرى	المعايير الجزائرية للتدقيق التي تقابلها	ملاحظة
ISA 200: الأهداف العامة للمدقق المستقل و إجراء عملية تدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية	غير موجود	
ISA 210: شروط مهمة التدقيق	NAA 210 إتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	صدر بمقرر وزير المالية رقم 2 بتاريخ 2016/02/4
ISA 220: رقابة الجودة على مهام تدقيق المعلومات المالية	غير موجود	
ISA 230: وثائق التدقيق	NAA 230 وثائق التدقيق	صدر بمقرر وزير المالية رقم 77 بتاريخ 24 سبتمبر 2018
ISA 240: مسؤولية المدقق في إكتشاف عمليات الغش في إعداد القوائم المالية	غير موجود	
ISA 250: أخذ النصوص القانونية و التنظيمية بعين الاعتبار عند تدقيق المعلومات المالية	غير موجود	
ISA 260: الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	غير موجود	
ISA 265: التبليغ بالضعف في الرقابة الداخلية إلى الإبلاغ عن الاتصال بالمكلفين بالحوكمة	معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24
ISA 300: تخطيط تدقيق المعلومات المالية	NAA 300 : تخطيط تدقيق الكشوف المالية	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 150 بتاريخ 2016/10/11
ISA 315 (معدل): معرفة المنشأة و محيطها من أجل تقدير خطر وجود أخطاء جوهرية	غير موجود	
ISA 320: الأهمية النسبية في تخطيط و أداء التدقيق	غير موجود	
ISA 330: الإجراءات التي يضعها المدقق كاستجابة لتقييمه للخطر	غير موجود	
ISA 402: عوامل يجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المنشآت التي تلجأ إلى مؤسسات خدمية - خدمات مكاتب -	غير موجود	
ISA 450: تقييم الأخطاء المكتشفة خلال التدقيق	غير موجود	
ISA 500: أدلة الإثبات	NAA 500 : العناصر المقنعة	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 150 بتاريخ 2016/10/11
ISA 501: أدلة الإثبات – إعتبارات خاصة حول بنود محددة	NAA 501 : العناصر المقنعة-إعتبارات خاصة	صدر بمقرر وزير المالية رقم 77 بتاريخ 24 سبتمبر 2018
ISA 505: المصادقات الخارجية	NAA 505 : التأكيدات الخارجية	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 2 بتاريخ 2016/02/4
ISA 510: عمليات تدقيق أولية - الأرصدة الافتتاحية	NAA 510 : مهام التدقيق الأولية الأرصدة الإفتتاحية	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 150 بتاريخ 2016/10/11
ISA 520: إجراءات تحليلية	NAA 520 : الإجراءات التحليلية	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 23 بتاريخ 2017/03/23
ISA 530: أخذ العينات	NAA 530 : السبر في التدقيق	صدر بمقرر وزير المالية رقم 77 بتاريخ 24 سبتمبر 2018
ISA 540: تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة و الأفصاحات ذات العلاقة	NAA 540 : تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية و المعلومات الواردة المتعلقة بها	صدر بمقرر وزير المالية رقم 77 بتاريخ 24 سبتمبر 2018
ISA 550: أطراف لها علاقة بالمنشأة	غير موجود	
ISA 560: أحداث بعد تاريخ الإقفال	NAA 560 : أحداث تقع بعد إقفال الحسابات الأحداث اللاحقة	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 2 بتاريخ 2016/02/4
ISA 570: إستمرارية الإستغلال	-معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال	صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24

	NAA 570- : إستمرارية الإستغلال	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 23 بتاريخ 2017/03/23
ISA 580: التصريحات المكتوبة للإدارة	NAA 580 : التصريحات الكتابية	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 2 بتاريخ 2016/02/4
ISA 600: إعتبارات خاصة – تدقيق القوائم المالية للمجمعات (بما فيها استخدام عمل مدققي الفروع)	- معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة - معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة	صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24
ISA 610 (مراجعة 2013) : الإعتماد على أعمال التدقيق الداخلي	NAA 610 : إستخدام أعمال المدققين الداخليين	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 23 بتاريخ 2017/03/23
ISA 620: إستخدام أعمال خبير	NAA 620 : إستخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 23 بتاريخ 2017/03/23
ISA 700(مراجع) : تكوين رأي و إعداد تقرير حول القوائم المالية	NAA 700 : تأسيس الرأي و تقرير التدقيق للكشوف المالية - معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية - معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة - معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات - معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين - معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية - معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم كضمان - معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال - معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال - معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى - معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم - معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم	صدر بموجب مقرر وزير المالية رقم 150 بتاريخ 2016/10/11 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24 صدر بموجب قرار وزير المالية رقم 30 بتاريخ 2013/06/24
ISA 701: الإبلاغ عن الأمور الرئيسية في تقرير المدقق المستقل	غير موجود	
ISA 705: التعديل في رأي المدقق و التقرير عنه	غير موجود	
ISA 706 (معدل): فقرات الملاحظات و فقرات أخرى في تقرير المدقق	غير موجود	
ISA 710: معطيات مقارنة – المعلومات المقابلة و المعلومات المالية المقارنة	غير موجود	
ISA 720 (معدل) : مسؤوليات المدقق المتعلقة بالمعلومات الأخرى المفصح عنها	غير موجود	
ISA 800 (معدل): اعتبارات خاصة – تدقيق قوائم مالية معدة وفق اطار خاص	غير موجود	
ISA 805 (معدل): اعتبارات خاصة – تدقيق قوائم مالية فردية وعناصر خاصة من القوائم المالية	غير موجود	
ISA 810 (معدل): إعداد التقارير حول القوائم مالية الملخصة	غير موجود	
نشرة ممارسة التدقيق الدولي IAPN 1000 اعتبارات خاصة في تدقيق الأدوات المالية	غير موجود	
ISRE 2400 (معدل) مراجعة المعلومات المالية التاريخية	المعايير الدولية لمهام المراجعة غير موجودة	
ISRE 2410 مراجعة المعلومات المالية المرحلية من قبل المدقق المستقل للمنشأة	غير موجود	
ISAE 3000 (معدل) مهام الضمان غير تدقيق و مراجعة المعلومات المالية التاريخية	مهام الضمان غير تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية غير موجودة	
ISAE 3400 فحص المعلومات المالية المستقبلية ISA 810 سابقا	المعايير الدولية لمهام الضمان ذات مواضيع خاصة غير موجودة	
ISAE 3402 تقارير الضمان للأنظمة الرقابة في المنشأة الخدمات	غير موجود	
ISAE 3410 مهام الضمان الخاصة بالمعلومات حول الغازات الساخنة	غير موجود	
ISAE 3420 تقرير مهام الضمان المتعلقة بتجميع المعلومات المالية المستقبلية في نشرة الاكتتاب	غير موجود	
ISRS 4400 التكليف بأداء إجراءات متفق عليها بالنظر إلى معلومة مالية (المعيار الدولي ISA 920 سابقا)	الخدمات ذات علاقة (تكميلية) غير موجودة	
ISRS 4410 (معدل) مهام مختلطة (مشتركة)	غير موجود	
الميثاق الدولي للأخلاقيات و يتكون هذا الميثاق من ثلاث أجزاء : الجزء (أ) : التطبيق العام للميثاق. الجزء (ب): المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة. الجزء (ج) : المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال.	**ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق** الجزء 1 : الواجبات العامة للمدقق الجزء 2 : حقوق محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه الجزء 3 : أحكام خاصة – حالات المنع و التنافي	نشر في شهر أكتوبر 2015 من طرف المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
معايير المراقبة على الجودة ISQCs 1-99	غير موجودة	

المصدر :

من إعداد الباحث بالإعتماد على معايير التدقيق الجزائرية و مقارنتها بمعايير التدقيق الدولية

بالرجوع إلى الجدول السابق نلاحظ أن كل من المجموعة الثانية من معايير التدقيق الجزائرية و التي صدرت بواسطة مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 4 فيفري 2016 يحمل رقم 02، و المجموعة الثالثة من معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت بواسطة

مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 11 أكتوبر 2016 يحمل رقم 150، و المجموعة الرابعة من معايير التدقيق الجزائرية التي صدرت بواسطة مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 23 مارس 2017 و يحمل رقم 23 و كذا المجموعة الخامسة من معايير التدقيق الصادرة بواسطة مقرر صادر عن وزير المالية بتاريخ 24 سبتمبر 2018 يحمل رقم 77، كل هذه المعايير تحمل أرقام و يلي كل رقم معيار رمز " م.ج.ت" للدلالة على معيار جزائري للتدقيق و لكل معيار تسمية، كما أن كل هذه المعايير تقابل معايير التدقيق الدولية بنفس الأرقام و بتسميات متطابقة بالنسبة للبعض و متقاربة بالنسبة للبعض الأخر مع وجود مضامين متقاربة، مما يدل على أن هذه المجموعات الثلاث من معايير التدقيق الجزائرية مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق.

أما المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية التي سنت بتاريخ 26 ماي 2011 بواسطة مرسوم تنفيذي يحمل رقم 11-202 و الذي ينص في مادته الثانية على "إصدار خمسة عشرة (15) معيار"[1]، حيث أصدرت هذه المجموعة بتاريخ 24 جوان 2013 بقرار عن وزير المالية يحمل رقم 30 يحدد محتوى معايير تقرير محافظ الحسابات الخمسة عشرة المذكورة سابقاً، حيث تتسم هذه المجموعة بالتفصيل بما يتطابق و خصوصيات القانون الجزائري، فقد كيفت هذه المجموعة المعايير الجزائرية مع كل من القانون التجاري الجزائري و قانون التدقيق، فلكل معيار مرجعية قانونية أو تأصيل قانوني ينبثق منه و يمكن تلخيصه في الجدول (5-2) الموالي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، مؤرخ في 01 جويلية 2011، ص 19.

جدول رقم (5-2): المرجعية القانونية للمجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية

عنوان المعيار	المرجع القانوني
معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	المواد 23، 25 من القانون 10-01، المواد 584، 585، 676، 678، 715 مكرر 10، 715 مكرر 78، 715 مكرر 110، 717، 801، 818، 819، 825
معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة و الحسابات المدمجة	المادة 25 من القانون 10-01، المواد 732 مكرر 2 من القانون التجاري
معيار التقرير حول الإتفاقيات المنظمة	المواد 23، 25 من القانون 10-01، المواد 628، 672 من القانون التجاري
معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة (5) أو عشرة (10) تعويضات	المادة 25 من القانون 10-01، المواد 680 من القانون التجاري
معيار التقرير حول الإمتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	المادة 25 من القانون 10-01
معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة و النتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الإجتماعية	المادة 25 من القانون 10-01
معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	المواد 23، 25 من القانون 10-01
معيار التقرير حول إستمرارية الإستغلال	المواد 23، 25 من القانون 10-01، المواد 715 مكرر 11 من القانون التجاري
معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم كضمان	المواد 621، 630، 660 من القانون التجاري
معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال	المواد 697 من القانون التجاري
معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال	المواد 712 من القانون التجاري
معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى	المواد 715 مكرر 66، 715 مكرر116 من القانون التجاري
معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم	المواد 723 من القانون التجاري
معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم	المواد 715 مكرر 16 من القانون التجاري
معيار التقرير المتعلق بالفروع و المساهمات و الشركات المراقبة	المواد 732 مكرر 1 و مكرر 2، 750، 751، 752، 753، 763، 837 من القانون التجاري

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على المجموعة الأولى من معايير التدقيق الجزائرية، و الجدول (5-1) و القانون 10-01 المؤرخ في 2010/10/29

بالرجوع إلى الجدول السابق (5-2) يتبين أن المجموعة الأولى المتكونة من خمسة عشرة معيار جزائري للتدقيق و التي سنت بواسطة المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 و بقرار وزير المالية يحمل رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، تجد مرجعيتها في كل من قانون التدقيق و هو القانون 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 و القانون التجاري، فهذه المجموعة من المعايير جاءت لتؤطر عمل المدقق في تطبيق هاذين القانونيين على وجه الخصوص.

كما نستخلص كذلك من الجدولين (5-1) و (5-2) أن مجموع معايير التدقيق الجزائرية هي 31 معيارا تختص بمحتوى و شكل التقارير و أجال إيداعها و المعلومات المالية التاريخية، أما معايير التدقيق الدولية فهي تتكون من 37 معيار تدقيق للمعلومات المالية التاريخية و 2 معيارين لمهام المراجعة و 5 معايير لمهام الضمان غير تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية و 2 معيارين للخدمات ذات علاقة (تكميلية).

من جهة أخرى يلاحظ أن التشريع الجزائري للتدقيق يتضمن ميثاق أخلاقيات مهنة التدقيق يتكون من ثلاث أجزاء، الجزء 1 يختص بالواجبات العامة للمدقق، و الجزء 2 بحقوق محافظ الحسابات أثناء تأديته لمهامه، أما الجزء 3 فيختص بأحكام خاصة – حالات المنع و التنافي، أما الإطار الدولي فيضم ميثاق دولي متكامل للأخلاقيات موجه إلى كل الأطراف المعنية بالتدقيق و ليس المدققين فقط كما هو الحال بالنسبة للإطار الجزائري، و يتكون هذا الميثاق الدولي للأخلاقيات من ثلاث أجزاء : الجزء 1 يختص بالتطبيق العام للميثاق، الجزء 2 يخص المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة، أما الجزء 3 فيخص المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال.

يلاحظ كذلك أن الإطار الدولي يتضمن معايير رقابة على الجودة متضمنة في كل من المعيار الدولي للتدقيق ISA 220 بعنوان رقابة الجودة على مهام تدقيق المعلومات المالية و المعيار الدولي الأول للرقابة على الجودة ISQCs الذي دخل حيز التنفيذ في 2009/12/15، الذي يهدف بالدرجة الأولى إلى وضع نظام جودة داخل شركات التدقيق يمكنها من الوصول إلى قناعة معقولة تخص امتثال موظفوها إلى للمعايير المهنية و احترامهم للقوانين المعمول بها و كذا إصدارهم تقارير تتلاءم و ظروف المنشأة، في حين أن الإطار الجزائري للتدقيق إكتفى بوضع لجنة متساوية الأعضاء للرقابة على الجودة نصت عليها المادة 05 من القانون 10-01 و ذلك تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة[1].

المطلب الثاني : دراسة المتغير جودة المعلومات المالية حسب النظام المحاسبي المالي

على غرار جميع دول العالم، لقد إهتمت الجزائر بجودة المعلومات المالية من خلال الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي و ذلك بمناسبة الإصلاحات التي قامت بها، فوضع أطارا مفاهيميا يعتبر في حد ذاته قفزة نوعية معتبرة بحكم أن الإطار المفاهيمي هو الذي يحتوي على المفاهيم النظرية التي تبنى عليها المعايير و القواعد و الطرق و حتى الممارسات المحاسبية و هو الذي يرسم التوجهات المحاسبية الكبرى للدولة بحكم أن المحاسبة المالية على مستوى الإقتصاد الجزئي هي التي تحدد المتغيرات الإقتصادية الكبرى على مستوى الإقتصاد الكلي، كما أن السياسات المحاسبية للمنشآت بمختلف جنسياتها تبقي حبيسة الأطر المحاسبية القانونية.

لقد نصت المادة السادسة من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي على أن " المبادئ المحاسبية المعترف بها عموماً " هي :

- محاسبة التعهد،
- إستمرارية الإستغلال،
- قابلية الفهم،
- الدلالة،
- المصداقية،

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مرجع سبق ذكره، ص 4.

- قابلية المقارنة،
- التكلفة التاريخية،
- أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني"[1].

فإذا كانت محاسبة الإلتزام، و إستمرارية الإستغلال، فرضيتين و ليس مبدأين محاسبيين، فإن قابلية الفهم، الدلالة، المصداقية و قابلية المقارنة يمكن تصنيفها، كما ذكر سابقا من ضمن الخصائص النوعية للمعلومات المالية.

و قد ذكر النظام المحاسبي المالي الخصائص النوعية للمعلومات المالية في المادة الثانية من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 و التي نصت على أن " الإطار المفاهيمي يعرف المفاهيم ..... و الخصائص النوعية للمعلومات المالية"[2]، و قد إستعرضتها المادة الثامنة من نفس المرسوم " يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملائمة و الدقة و قابلية المقارنة و الوضوح"[3]، كما ذكر النظام المحاسبي المالي خصائص أخرى في العديد من المواضع و في ما يلي هذه الخصائص:

1. الملائمة :

حسب المادة السابعة من القانون رقم 07-11 فإن " الإطار التصوري يعتبر دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية، و تأويلها و إختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل..."[4]، فيظهر من نص المادة أن النظام المحاسبي المالي تطرق إلى عنصر الملائمة عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية المتاحة.

2. الصورة الصادقة (التعبير الصادق) :

حسب المادة 19 من المرسوم المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 "يجب أن تستجيب الكشوف المالية بطبيعتها و نوعياتها و ضمن إحترام المبادئ و القواعد المحاسبية إلى هدف إعطاء صورة صادقة بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية و النجاعة و تغير الوضعية المالية للكيان. في الحالية التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقيدم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة إلى إلى أسباب ذلك ضمن ملحق الكشوف المالية..."[5]، و هذا يبين أن النظام المحاسبي المالي قد جعل الصورة الصادقة تبقى داخل إطار إحترام المبادئ و القواعد المحاسبية، و قد صنف

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 74، مرجع سبق ذكره، ص 4.
[2] نفس المرجع، ص 11.
[3] نفس المرجع، ص 12.
[4] نفس المرجع، ص 04.
[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مرجع سبق ذكره، ص 13.

الإطار المفاهيمي لمجلس معاييرالمحاسبة الدولية خاصية المصداقية من الخصائص الأساسية و ربطها بثلاث خصائص و هي الخصائص الثانوية للتمثيل الصادق و هي :

- الشمولية (معلومة كاملة)،
- الحياد،
- الخلو من الأخطاء.

3. الدقة :

لقد تطرق النظام المحاسبي المالية إلى خاصية الدقة و لكنه لم يعرفها، لكن الدقة خاصية ملازمة للمحاسبة فلا يمكن أن تكون محاسبة مالية دون دقة، و حسب إحدى الدراسات "دراسة Sander, Hafield & Moore بعنوان Astatement of Accounting Principles A.A.A. إعتبرت الدقة من المبادئ العامة"[1].

4. قابلية المقارنة :

رغم أن الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالية قد تطرق إلى خاصية قابلية المقارنة إلا أنه لم يعطها تعريفاً واضحا، و سوف نلاحظ بأن معايير التدقيق الجزائرية قد أولت إهتماما بهذه الخاصية من خلال الإجراءات التحليلية، و لقد عرف الإطار المفاهيمي لمجلس معاييرالمحاسبة الدولية هذه الخاصية.

5. قابلية الفهم – الوضوح- :

لقد تطرق الإطار المفاهيمي لمجلس معاييرالمحاسبة الدولية إلى الوضوح عندما عالج خاصية قابلية الفهم، فحسب الفقرة الثلاثون QC 30 من الإطار المفاهيمي فإن " المعلومة تكون قابلة للفهم إذا كانت مرتبة، معرفة و معروضة بطريقة واضحة و مكتملة"[2]، و بالتالي يمكن تصنيف هذه الخاصية مع قابلية الفهم.

6. الاهمية النسبية – الدلالة :

لقد إعتبر الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية الأهمية النسبية من الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية و إعتبرها النظام المحاسبي المالية مبدأ محاسبيا.

هذا صحيح و لكن يمكن إعتباره كذلك كما فعلت و الذي يستدعي ما يلي :

---

[1] محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص 51.

[2] International Accounting Standards Board, Op cit, 2010, P 23.

- يجب أن تظهر القوائم المالية كل المعلومات ذات دلالة و التي من شأنها أن تؤثر على الأحكام التي يمكن أن يطلقها مستعملوا هذه المعلومات على المنشأة،
- المبالغ التي ليس لها دلالة يمكن أن تجمع إذا كانت تعبر على عناصر متشابهة من حيث الطبيعة أو الوظيفة التي تؤديها،
- العرض الصادق للقوائم المالية يستوجب أن يعكس كل ما يعرفه المسيرين عن حقيقة الأحداث المسجلة و أهميتها النسبية،
- يمكن أن لا تطبق المعايير المحاسبية على العناصر التي ليس لها أهمية نسبية.

و قد ربط المشرع الجزائري خاصية الدلالة بوجوب تضمن القوائم المالية للمعلومات التي لها هذه الخاصية لما لها من تأثير على الأحكام التي يمكن أن تطلق على المنشأة، كما ربط مبدأ الأهمية النسبية بمجموعة من الخصائص النوعية للمعلومة المالية.

و كما ذكر في الجزء النظري من الدراسة، تبقى جودة المعلومات المالية مرتبطة بحاجة مستخدميها و سوف نحاول تحديد مستخدمي هذه المعلومات في الجزائر في المطلب الموالي.

المطلب الثالث : مستخدموا المعلومات المالية في الجزائر

لقد رأينا في الفصول السابقة إن تاريخ الفكر المحاسبي شهد تطور كل من المحاسبة و التدقيق بتطور حاجيات المجتمع و لا يمكنها أن تتطور بوتيرة تتعدى هذه الإحتياجات، كما رأينا أن الإقتصاد الوطني قد عاش عدة تطورات و عرف عدة توجهات واكبتها تحولات للنظام المحاسبي من أجل مواكبة هذه التطورات، بداية بالمخطط المحاسبي الفرنسي الموروث على الحقبة الإستعمارية من أجل الفترة الإنتقالية للستينات، ثم المخطط المحاسبي الوطني لمواكبة الإستثمارات التي حدثت في فترة النظام الإشتراكي في السيعينات، مروراً بمحاولة إثرأ المخطط المحاسبي الوطني خلال فترة التسعينات من أجل مواكبة التوجهات الإقتصادية التي أجريت أنذاك بجعل المخطط المحاسبي الوطني قادراً على مواكبة محاسبة الشركات القابضة و توحيد حساباتها، ثم النظام المحاسبي المالية الذي من المفروض أن يتماشى مع إقتصاد السوق.

إن النمط الإقتصادي الحالي يقوم على إقتصاد موجه يعتمد أساسا على ريع المحروقات، فقد تضمن تقرير صندوق النقد الدولي لسنة 2018 حول الجزائر ما يلي : " من أجل مواجهة إنخفاض أسعار البترول منذ 2014، إعتمدت السلطات الجزائرية في مرحلة أولى على سياسة الصرف فقط، ثم على تطهير المالية العمومية، ثم قامت السلطات عدة إصلاحات هيكلية تهدف على المدى الطويل إلى خلق نموذج نمو جديد، ....لكن في الواقع فإن الوضع الإقتصادي الحالي يتسم بتباطؤ النمو، إرتفاع البطالة و صعوبات في التمويل، لكن السلطات قررت إعادة بعث المشاريع بزيادة النفقات العمومية في 2018 و تخفيضها في سنة 2019، أما إنخفاض مستويات الإدخار المتأتية من ميزانية الدولة سيؤدي على المدى القصير بطبيعة الحال إلى رفع الإستثمارات، و لكن سيزيد من إختلالات

توازنات الخزينة، و يؤدي إلى إرتفاع التضخم، تخفيض إحتياطات الصرف و جعل المناخ الإقتصادي غير ملائم للإصلاحات و تطور القطاع الخاص"[1]، ففي غياب نسيج صناعي إنتاجي قوي يعتمد في تمويله على الأسواق المالية فإن الإقتصاد الجزائري يبقى يعيش على وقع أسعار المحروقات مما يجعله عرضة لإختلالتها، و هذه ما أكده تقرير مجلس الشيوخ الفرنسي 2016-2017، " إن إستغلال المحروقات قد مكن الدولة الجزائرية من قضاء إجمالي الديون، كما مكنها من إنجاز مخططين خماسيين (2004-2009) و (2009-2014) تم خلالها القيام بأشغال كبرى و تحديث البنية التحتية، و وضع إجراءات لتشجيع الإستثمار الخاص. و لكن لم يتم إجراء الإنفتاح المنتظر على السوق الأوربي أو حتى على المنطقة العربية للتبادل الحر"[2].

إن المعلومات المالية موجهة أساسا لأصحاب رؤوس الأموال من أجل أخذ قرارات الأستثمار، الإحتفاظ أو البيع، لكن في الجزائر لا يوجد سوق رؤوس أموال نشيط، فتمويل المنشآت الإقتصادية يتم عن طريق مجموعة من المؤسسات المالية و الأجهزة الإدارية التي تمنح هذه المنشآت مجموعة معتبرة من الموارد أهمها :

1. البنوك و المؤسسات المالية :

تلجاء المنشآت عادة إلى البنوك من أجل الحصول على رؤوس الأموال اللازمة للتوسع أو لحاجيات الإستغلال، و تعتبر بذلك أكبر مورد لرؤوس الأموال رغم الإنتقادات الموجهة لها من بيروقراطية و عدم توفرها على خدمات ذات جودة قادرة على تمويل إحتياجات الإقتصاد الوطني كغياب خدمات تحويل الفاتورة le Factoring رغم أن المادة 543 مكرر 14 من القانون التجاري تجيزها[3]، فإلى غاية 28 جانفي 2018 يوجد في الجزائر:

- " عشرون (20) بنك تجاري (ثانوي)،
- تسعة (09) مؤسسة مالية (عامة)غير متخصصة،
- موسسة مالية واحدة ذات طابع خاص"[4]

تقدم هذه المؤسسات المالية مجموعة من المنتجات البنكية الكلاسيكية من قروض بنكية و تمويل بالقرض بالإيجار و رأس المال المخاطر و غيرها من صيغ التمويل.

[1] Fonds monétaire international, RAPPORT DES SERVICES DU FMI POUR LES CONSULTATIONS DE 2018 AU TITRE DE L'ARTICLE IV, Rapport No. 18/168, Washington,- USA, juin 2018, P 4.

[2] Simon SUTOUR, Sénateur RAPPORT D´INFORMATION fait au nom de la commission des affaires européennes sur le volet méditerranéen de la politique de voisinage : le cas de l'Algérie, SÉNAT FRANCAIS Session extraordinaire, Enregistré à la Présidence du Sénat le 27 juillet 2017 P.20.

[3] القانون التجاري، وزارة العدل، طبع و نشر الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001، ص 148.

[4] http://www.bank-of-algeria.dz/pdf/banquescommerciales_vocationspecifique.pdf, consulté le 17/09/2018 à 15h54.

و لكن ليس هم فقط من يقوم بتمويل الإقتصاد الجزائري، فلإقتصاد الجزائري من الخصوصيات ما يجعل مصادر تمويل المنشآت أكثر تعقيدا و في ما يلي نذكر بعضها.

2. أجهزة دعم المواد الإستهلاكية ذات الإستخدام الواسع:

تعتمد كبريات المنشآت الإقتصادية الجزائرية على إعانات الدولة بصفة مباشرة أو غير مباشرة، حيث تستفيد بعض المنشآت التي تنشط في بعض القطاعات من موارد مالية في شكل دعم مباشر من طرف الدولة للمنتجات المصنفة كحاجيات أساسية، كشركة التموين بالكهرباء و الغاز (سونلغاز) و شركة التموين بالوقود (نفطال) و حتي المطاحن و مصانع الحليب و الزيت، لتقوم بعد ذلك الدولة بتحديد أسعار بيع هذه المنتجات فتبتعد بذلك عن منطق إقتصاد السوق المعلن عنه.

كما أنه من خصوصيات الإقتصاد الجزائري و جود بعض الأجهزة التابعة للدولة، تقدم موارد معتبرة و هي أجهزة مختلفة للمرافقة و الدعم تهدف إلى تطوير المنشآت الإقتصادية و المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر أحدثت وفق التنظيم نذكر منها ما يلي.

3. أجهزة دعم الإستثمار :

1.3. الوكالة الوطنية للإستثمار:

أنشأت بموجب المادة 6 من الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 أوت 2001 و التي تقوم بمرافقة منح الإمتيازات التي ينص عليها القانون 16-09 المؤرخ في 3 أوت 2016[1]، المتعلق بترقية الاستثمار و الذي يطبق على الاستثمارات الوطنية والأجنبية المنجزة في النشاطات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، و الذي يمنح بموجبه مجموعة من الموارد المالية في شكل إمتيازات جبائية و جمركية و حتي بتدخل مباشر للدولة بدفع بعض تكاليف البنية التحتية و/أو التخلي الكلي أو الجزئي عن بعض الإتاوات المفترض دفعها من قبل المستثمرين مقابل الحصول على عقارات مملوكة للدولة.

2.3. صناديق دعم الإستثمار:

تقدم موارد معتبرة في شكل قروض أو ضمان قروض أو مساهمة في رأس المال، و حتي المرافقة عند القيام بعمليات التصدير و هي:

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 46، مؤرخة في 03 أوت 2016، ص 18.

3.3. وكالة تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وترقية الابتكار:

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 05-165 المؤرخ في 03 ماي 2005[1]، و التي تقدم مجموعة من الموارد للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة في شكل دعم تقني و مادي بواسطة مراكز الدعم و التسهيل و الإستشارة و مشاتل المؤسسات، و كذا ورشات الربط و المحظنات و نزل المؤسسات وفق المرسوم التنفيذي رقم 18-170 المؤرخ في 26 جوان 2018[2]، الذي يحدد مهام الوكالة.

4.3. صندوق ضمان القروض للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة : المنشأ بموجب المرسوم التنفيذي 02-373 المؤرخ في 11 نوفمبر 2002 و المعدل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 17-193 المؤرخ في 11 جوان 2017 المتضمن تعديل القانون الاساسي لصندوق ضمان القروض للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

5.3. صندوق ضمان قروض إستثمارات المؤسسات الصغيرة و المتوسطة: أنشأ بموجب مرسوم رئاسي بتاريخ 19 أفريل 2004 تحت رقم 04-134.

6.3. الصندوق الوطني للإستثمار: و الذي أنشأ تحت إسم الصندوق الجزائري للتنمية بواسطة القانون رقم 63-165 المؤرخ في 7 ماي 1963[3]، ليغير إسمه بعد ذلك بواسطة الأمر رقم 72-26 المؤرخ في 7 جوان 1972[4] ليصبح الصندوق الوطني للإستثمار.

4. أجهزة دعم إستثمار البطالين :

عبارة عن أجهزة لدعم البطالين عن العمل، تهدف إلى إدماجهم في عالم الشغل بمرافقتهم في إنشأ مشاريع و منحهم قروض بدون فوائد و إعفاءات جبائية و مزايا أخرى، أهمها:

1.4. الصندوق الوطني لدعم و ترقية الشباب : أنشأ بموجب مرسوم تنفيذي رقم 96-296 مؤرخ في 8 سبتمبر 1996[5].

2.4. الصندوق الوطني للتأمين عن البطالة: أنشأ بموجب مرسوم تشريعي رقم 94-11 مؤرخ في 26 ماي 1994[6].

3.4. الوكالة الوطنية لتسيير القرض المصغر: أنشأ بموجب مرسوم تنفيذي رقم 04-14 مؤرخ في 22 جانفي 2004[1].

---

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 32، مؤرخة في 04 ماي 2005، ص 28.
[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 39، مؤرخة في 04 جويلية 2018، ص 11.
[3] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 29، مؤرخة في 10 ماي 1963، ص 418.
[4] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 46، مرجع سبق ذكره ، ص 681.
[5] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 52، مؤرخة في 11 سبتمبر 1996، ص 12.
[6] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 34، مؤرخة في 01 جوان 1994، ص 12.

إن كل من هذه الأطراف تحتاج إلى معلومات مالية دقيقة حول هذه الإعانات المباشرة و الغير المباشرة لمعرفة حجمها، مآلها و أثرها على المنشأة و على أدائها و وضعها في هيكل أصول المنشأة.

5. الإدارة الجبائية :

تعتمد الإدارة الجبائية على المعلومات المالية المتضمنة في القوائم المالية بشكل واسع، فهي لا تكتفي بالتصريحات الجبائية بل أن كل أعمال الرقابة الجبائية و التحقيقات تتم بواسطة المعلومات المالية المتظمة في القوائم المالية و دفتر الأستاذ و ميزان المراجعة.

6. الأطراف الأخرى :

هناك عدة أطراف أخرى تهتم بالمعلومات المالية على إختلاف أطيافهم فهم يعتمدون على المنشأة الإقتصادية في مصادرهم الذاتية و يتمثلون أساسا في الموردون و الدائنون الذين يعتبرون مصدر تمويل لا يستهان به و يحتاجون إلى معلومات مالية دقيقة حول صحة المنشأة المالية، و كذا المستخدمين كونهم يحصلون على جزء من الأرباح.

المبحث الثاني : منهجية البحث و مجتمع الدراسة

المطلب الاول : مجتمع و عينة الدراسة

1. مجتمع البحث :

بالرجوع إلى عنوان البحث الحالي و هو أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية - دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية - فإن مجتمع الدراسة ينحصر في فئة المدققين الخارجين الذين يقومون بوظيفة التدقيق القانوني للمنشآت الإقتصادية الذي يهدف إلى المصادقة على صدق و عدالة القوائم المالية، فمجتمع الدراسة هو محافظي الحسابات بما فيهم الخبراء المحاسبين و الذين يمثلون الفئة التي لا يمكن لأي منشأة إقتصادية أن تتحاشها، فاللجوء إلى خدمات هذه الفئة أمر حتمي بالنظر إلى القوانين التي تحكم مهنة الدقيق المعروضة في الفصل السابق، لا سيما القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، و القانون التجاري لاسيما المواد 584، 585، 600، 609، 699، 700 و ما يليها، قانون القرض و النقد لاسيما المادة 162 المتعلقة بإلزامية تعيين محافظوا الحسابات في البنوك و المؤسسات المالية، إلى غيرها من القوانين العضوية الأخرى كقانون الجمعيات الذي يلزمها اللجوء إلى خدمات محافظوا الحسابات، و قوانين المالية كقانون المالية 2005 الذي تلزم من خلال مادته الثانية عشرة " الشركات ذات

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 6، مؤرخة في 25 جانفي 2004، ص 8.

المسؤولية المحدودة على تعيين محافظ حسابات "[1]، و الذي تم تعديله بالمادة 44 من قانون المالية لسنة 2010 الذي إستثنى الشركات ذات المسؤولية المحدودة و ذات الشخص الوحيد و كذا الشركات التي يقل رأسمالها عن 10.000.000 دج من تعيين محافظ حسابات، ليتم تأكيد ذلك من خلال المادة 66 من قانون المالية لسنة 2011 التي نصت على عقوبات في حالة مخالفة هذه التشريعات، أو حتى بعض المراسيم التنظيمية كالمرسوم التنفيذي 18-51 المؤرخ في 30 جانفي 2018 و المتعلق بممارسة نشاطات الإستيراد و الذي يلزم هذه الفئة من المتعاملين الإقتصاديين اللجوء إلى خدمات محافظي الحسابات تحت طائلة عقوبات مذكورة في القانون.

2. العينة المقصودة :

لقد نصت المادة 05 من القانون 10-01 على تنصيب لجنة متساوية الأعضاء تحت وصاية المجلس الوطني للمحاسبة لمنح الإعتمادات للمدققين و يقوم المجلس الوطني للمحاسبة في كل سنة بإعداد قائمة محافظي الحسابات المعتمدين و ينشرها بواسطة موقعه الإلكتروني الرسمي، مع ذكر أسمائهم و عنوانيهم و بريدهم الإلكتروني فقمنا بإستغلال هذه القائمة و أرسلنا الإستبيان إلى كل المهنيين عن طريق البريد الإلكتروني، و في حالة تعذر ذلك تم إرسال الإستبيان عن طريف الفاكس و كذا الإنتقال إلى مقراتهم.

حسب المقرر رقم 02 المؤرخ في 09 جانفي 2018 الصادر عن وزارة المالية فإن قائمة محافظي الحسابات لسنة 2018 تتكون من 2215 محافظ حسابات شخص طبيعي و 10 أشخاص معنويين[2]، وتم حساب حجم العينة المقصودة بواسطة المعادلة التالية :

$$Size = X^2 \times NP(1-P) / d^2(N-1) + X^2 P(1-P)$$

$$= 3,84 \times 2215 \times 0,5(1-0,5) / (0,05)^2 \times (2215-1) + 3,84 \times 0,25$$
$$= 2126,4 / (5,535 + 0,96)/6,495$$
$$= 327,39$$

و هذه النتيجة تتطابق مع القيمة الجدولية وهي 327.

حيث أن :

$X^2 = (1,96)^2 = 3,84$	القيمة الجدولية
$N = 2215$	حجم المجتمع
$P = 50\%$	نسبة الأفراد
$D = 5\%$	درجة الثقة

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 52، مؤرخة في 26 جويلية 2005، ص 4.
[2] http://www.cnc.dz/fichier_regle/1259.pdf, consulté le 17/09/2018 à 16h30.

اختيار عينة البحث عشوائيا من هذه القائمة للمراجعين الخارجيين للحسابات في الجزائر و الذين يسمون محافظي الحسابات، فتم إرسال 330 إستبيان عن طريق التسليم المباشر والبريد الالكتروني و ذلك بالاستعانة بالقائمة المنشورة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة في موقعه الإلكتروني، و تم الحصول على 157 منها، تم رفض 67 منها لعدم اكتمال الإجابة على جميع الأسئلة وكذا لاحتوائها على أجوبة متناقضة خاصة فيما يخص العمر والخبرة والمؤهل العلمي.

المطلب الثاني : منهج الدراسة و حدودها

1. منهج الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم إستخدام المنهج الوصفي التحليلي و الذي يسمح بدراسة أحداث و ظواهر و ممارسات يمكن قياسها على حالتها الطبيعية و ذلك دون تدخل الباحث و التأثير على مجرياتها، لكن يمكنه وصفها و تحليلها لتبيان وجود أثر لمعايير التدقيق، التي وردت في إطار إصلاحات النظام المحاسبي الجزائري، على جودة المعلومات المالية من عدمه، و في إطار هذا التحليل و من أجل الإلمام التام بكل جوانب لإشكالية المطروحة تمت مراعاة الإنتقال من العام إلى الخاص و من الكلي إلى الجزئي و من الشامل إلى الفرعي في صياغة فرضيات البحث و الإجابة على إشكاليته.

و لقد تم تحديد المتغيرات و البيانات بالرجوع إلى الجريدة الرسمية التي تحتوي على القوانين و المراسيم و التي تعتبر أساس تشريع الإصلاحات المحاسبية كما تم الإستعانة بمقررات وزارة المالية و التي تعتبر أساس وضع معايير التدقيق الجزائرية كما تمت الإستعانة بالكتب و المنشورات الخاصة بموضوع الدراسة والتي تتعلق بمعايير التدقيق و المعلومات المالية، كما تم اللجوء إلى الأبحاث السابقة للوقوف على ما توصلت إليه في ما يخص الموضوع و المستجدات التي آلت إليها، كما تمت الإستعانة بكتب المنهجية للتعرف على الطرق و الأسس العلمية السليمة في توجيه الدراسات و توثيق الخلاصات و صياغة الأبحاث.

و قد تم جمع البيانات اللازمة للبحث من خلال توزيع إستبيان أعد لهذا الغرض، حيث يحتوي على قسمين، القسم الأول يظم البيانات الشخصية و المهنية لأفراد الدراسة و هم محافظوا الحسابات من سن و مستوى علمي و خبرة مهنية و معلومات حول كفاءة المدقق في الإجابة على عناصر الإستبيان، أما القسم الثاني فيحتوي على الأسئلة التي تناسب إختبار فرضيات الدراسة، وقد تم توزيع الإستبيان على عينة الدراسة بتسليمه شخصيا للمدققين المتواجدين في ولاية عنابة و عن طريق الفاكس و البريد الإلكتروني المتوفر في قائمة المدققين المنشورة من طرف وزارة المالية و ذلك بالنسبة لباقي قي المدققين.

كما تم إستعمال مقياس ليكرت الخماسي الذي يمنح خمس خيارات لكل سؤال و هي: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة و قد تم إختيار هذا النوع من الاسئلة التي تحتمل الإجابات ذات النهايات المغلقة لتمكين مجتمع الدراسة من الإجابة بدقة و تمكين الباحث من تحليل النتائج باستخدام برنامج الرزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS Statistical Package for Social Sciences، وإستخدام الإختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة ومؤشرات تدعم موضوع الدارسة، فقد أستعملت أساليب المعالجة الإحصائية للإجابة على تساؤلات الدارسة و إختبار فرضياتها، فقد تم إستخدام الإحصاء الوصفي من أجل إستنباط الحقائق من الأرقام بطريقة علمية، أين تم تنظيم وتلخيص المعلومات لتسهيل فهمها و دراستها، وقد استخدمت الأساليب التالية في هذه الدراسة :

- **النسب المئوية والتمثيل البياني :** لمعالجة البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة،
- **الوسط الحسابي :** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.
- **الانحراف المعياري :** يعتبر من مقاييس التشتت، وتم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

كما تم إستخدام أساليب إحصائية استدلالية للتعرف على خصائص المجتمع من خلال العينة الإحصائية عشوائية ومجتمع ذو توزيع طبيعي، حيث يتعامل هذا الإحصاء مع التعميم والتقدير والتنبؤ، إلا أنه يتسم في بعض الحالات بعدم التأكد لذا نعالج القياس في هذه الأحوال تحت باب علم الاحتمالات، مما يعطي فكرة عن الخطأ المحتمل وقوعه من الباحث في حال التعميم على المجتمع المحسوب منه العينة العشوائية محل الدراسة.

وتم إستخدام الأساليب الإحصائية الاستدلالية التالية :

- معامل الارتباط بيرسون
- صدق وثبات الأداء
- إختبار One-Sample T-Test
- تحليل الإنحدار الخطي البسيط

هذا و سوف يتم إستعراض مكونات الإستبيان في المطلب الموالي.

2. الحدود الزمانية و المكانية للدراسة الميدانية :

1.2. الحدود الزمانية :

لقد أجريت الدراسة الميدانية بداية من شهر فيفري 2018 إلى غاية أكتوبر 2018.

2.2. الحدود المكانية :

ترتكز الدراسة على أراء عينة من المدققين، حيث قامت على توزيع إستمارات على عينة من المدققين في الجزائر بالإعتماد على التسليم المباشر بالنسبة للمدققين المتواجدين في تراب الولاية و تم إرسال الجزء الأكبر عن طريق البريد الإلكتروني و هم متواجدون في عدة ولايات من القطر الوطني، حيث يوضح الجدول الموالي توزيع عينة الدراسة، فمن أصل 157 إستبانة مستلمة 90 فقط منها قابلة للإستخدام، إما لنقص المعلومات أو عدم كفاءة المدققين أي عدم توفر دراية كافية بمعايير التدقيق الجزائرية لدى النسبة المستبعدة.

جدول رقم (5-3): جدول توزيع الإستمارات

الرقم	طريقة توزيع الإستمارة	عدد الإستمارات الموزعة	عدد الإستمارات المستردة
1	التسليم المباشر	74	16
2	الإرسال عن طريق البريد الإلكتروني	256	141
المجموع		**330**	**157**

المصدر : من إعداد الباحث

و يظم الجدول (5-17) التوزيع الجغرافي حسب الولايات للمدققين الذين قاموا بإعادة الإستمارات.

المطلب الثالث : عرض الإستبيان

كما ذكر أنفاً لقد تم إختبار الفرضيات التي قامت عليها الدراسة على أساس إستبيان (ملحق رقم 01) موجه إلى مجتمع الدراسة و هو محافظي الحسابات في الجزائر، و قد تطلب ذلك صياغة دقيقة و محكمة لعناصر الإستبيان حتى يمكن إستيعابها من طرفهم و لكي تحقق مقاصد الدراسة، كما تم إختيار مجموعة من النماذج و الأساليب الإحصائية من أجل تحليل نتائج هذا الإستبيان و ذلك من خلال الخطوات المنهجية الأتي ذكرها.

1. القسم الأول :

يتكون القسم الأول من الإستبيان المستعمل في الدراسة معلومات عامة خاصة بالمدقق و مستواه العلمي و خبرته المهنية لتحديد قدرته على إستيعاب و فهم الإستبيان و توفر مقومات إبداء الرأي في الأثار المتوقعة لمعايير التدقيق على جودة المعلومات المالية، و كذا في تقييمه لأثر إصلاحات النظام المحاسبي بصفة عامة على تحسين جودة المعلومات المالية و هذا يتطلب تجربة ميدانية معتبرة و إلمام بمسار

الإصلاحات بداية بقانون المحاسبة ثم قانون التدقيق، لتنتهي هذه الإصلاحات في الوقت الراهن بوضع مجموعة من معايير التدقيق.

و تجدر الإشارة إلى أن عدد المنشآت المدققة خلال الستة سنوات الماضية و التي تقابل المدة القصوى لتدقيق منشأة و احدة لعهدتين متتاليتين و المتضمنة في هذا الجزء من الإستبيان تعتبر مؤشر ثاني على خبرة المدقق من جهة و مؤشر لحجم مكتب التدقيق من جهة أخرى، يفيدنا بمدى قدرة المدقق على الإجابة و درجة الثقة التي يمكن وضعها في إجاباته. أما إمتلاك صفة الخبير المحاسب فضلا عن صفة المدقق فهي تعزز كذلك من مصداقية الأجوبة، أما مكان تواجد (ولاية تواجد) مكتب التدقيق فهي للتأكد من مدى إنتشار الإستبيان على القطر الوطني من أجل الوقوف على مدى إمكانية تعميم النتائج جغرافيا.

2. القسم الثاني :

يتكون القسم الثاني من الإستبيان من الاسئلة و عددها الإجمالي ثمانية و أربعون سؤالا (48) و التي تم توزيعها على أربع محاور تخص موضوع الدراسة و التي نستعرضها كالأتي.

1.2. المحور الأول : إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر

يتكون المحور الأول من الإستبيان من ثلاثة عشرة (13) سؤالا تهدف إلى الوقوف على أثر إصلاحات النظام المحاسبي بصفة عامة على جودة المعلومات المالية و ذلك من خلال العناصر المبينة في الجدول التالي :

الجدول رقم (5-4): أهداف أسئلة المحور الأول من الإستبيان

أسئلة المحور الأول من الإستبيان	الـهدف
من السؤال رقم 1 إلى السؤال رقم 3	قياس أثر النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومات المالية
من السؤال رقم 4 إلى السؤال رقم 10	قياس أثر الإصلاحات التي مست مهنة محافظ الحسابات على جودة المعلومات المالية
السؤال رقم 11	قياس أثر إسناد وضع معايير كل من المحاسبة و التدقيق إلى المجلس الوطني للمحاسبة على جودة المعلومات المالية
السؤال رقم 12	قياس أثر إصدار معايير التدقيق من طرف وزارة المالية على جودة المعلومات المالية
السؤال رقم 13	قياس أثر عدم إصدار معايير مهام الضمان و معايير تدقيق القوائم المالية المرحلية و معايير جودة التدقيق على جودة المعلومات المالية

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على فقرات المحور الأول من الإستبيان

2.2. المحور الثاني : قدرة سن معايير التدقيق الجزائرية عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية

يتكون المحور الثاني من الإستبيان من سبعة (7) أسئلة تهدف الوقوف على مدى قدرة إصدار معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية في الداخل و الخارج، و تم تقسيم أسئلة هذا المحور على العناصر المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (5-5): أهداف أسئلة المحور الثاني من الإستبيان

أسئلة المحور الثاني من الإستبيان	الهدف
من السؤال رقم 1 إلى السؤال رقم 4	قياس مدى نجاعة اللجوء إلى وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع في مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية لاسيما الإصلاحات الإقتصادية.
السؤال رقم 5	الوقوف على جدوى اللجوء إلى إصدار معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع بالنظر إلى إمكانيات الدولة و عدم كفاية الهيئات المهنية المحلية
السؤال رقم 6	الوقوف على مدى قدرة معايير التدقيق الجزائرية على الإستجابة إلى التطورات التي تحدث على الساحة المالية الدولية
السؤال رقم 7	الوقوف على مدى قدرة معايير التدقيق الجزائرية على حماية الإقتصاد الوطني من الأزمات المالية الخارجية

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على فقرات المحور الثالث من الإستبيان

3.2. المحور الثالث : مقومات معايير التدقيق الجزائرية

يعتبر هذا المحور قلب الدراسة، لكن لم يكن التطرق إليه ممكنا بمعزل عن المحاور السابقة و التي تمثل الإطار العام و الأصل في إصدار معايير التدقيق الجزائرية، حيث لم تكن هذه المعايير لتظهر لولا مسار الإصلاحات للمنظومة المحاسبية في الجزائر، وعليه كان من غير المجدي الخوض مباشرة في موضوع معايير التدقيق الجزائرية دون المرور بمسار الإصلاحات و الخيارات التي قامت بها السلطات العمومية المالية من إستصدار لمعايير محلية على حساب تبني المعايير الدولية للتدقيق و لجوء إلى التشريع في إصدار هذه المعايير.

كان هذا المحور في الأصل يتكون من عشرون (20) سؤالا، و بعد حذف سؤال سوف نتطرق لأسباب هذا الحذف لاحقا، أصبح يتكون من تسعة عشرة سؤالا (19) تهدف إلى الوقوف على ما لمعايير التدقيق من مقومات قد تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية بفضل التدخلات الدقيقة و الهادفة لمحافظ الحسابات و ذلك من خلال رصد العناصر المتضمنة في معايير التدقيق الجزائرية و التي من شأنها أن تضفي منهجية أكثر صرامة في عمل المدقق و التي من شأنها أن تجعل إدارة المنشأة أكثر حرصا على صنع معلومات مالية ذات جودة عالية.

2.2. المحور الرابع : جودة المعلومات المالية

يتكون المحور الثاني من الإستبيان من تسعة (09) أسئلة تهدف إلى قياس جودة المعلومات المالية من خلال الخصائص النوعية لهذه المعلومات و التي وضعها النظام المحاسبي المالي.

المبحث الثالث : تحليل الإستبيان و إختبار الفرضيات

المطلب الأول : إختبار صدق و ثبات الإستبيان

من أهم مراحل البحث إختبار مدى صدق وثبات البيانات التي توفرها الأداة، حيث أن ضعف صدق أو ثبات الأداة يؤدي بالضرورة إلى ضعف صحة وسلامة نتائج الدراسة بأكملها، لذلك يحرص الباحث على إختيار الأداة ذات الصدق والثبات العاليين، و قبل ذلك سوف نتطرق إلى تحكيم الإستبيان.

1. تحكيم الاستبيان:

قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين تألفت من 6 أعضاء من المتخصصين في المحاسبة والتدقيق والتسيير، وتمت الاستجابة لأراء السادة المحكمين، حيث تم إجراء تعديلات على ضوء أرائهم و ملاحظاتهم و توجيهاتهم وبعد تسجيلها في نموذج تم إعداده لهذا الغرض، تم إعداد الاستبيان في صورته النهائية في الملحق رقم (01).

2. إختبار صدق الإستبيان :

صدق الاستبيان يعني التأكد من أنه سوف يقيس ما أعد لقياسه، كما يقصد بالصدق شموله لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى وضع الاسئلة و إختيار المفردات بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها و بنفس الطريقة، و قد تم التأكد من صدق هذا الإستبيان بواسطة عينة إستطلاعية مكونة من 30

إستبانة ليتم حذف الأسئلة ذات درجة الصدق المنخفضة حيث تم إختبار صدقه بالطرق التالية :

1.2. صدق الإتساق الداخلي لفقرات الإستبيان :

يقصد بالصدق أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وُضع لقياسها وبصفة عامة فان صدق أداة جمع البيانات يعني إلى أي درجة توفر الأداة بيانات ذات علاقة بمشكلة الدراسة من مجتمع الدراسة، فصدق الاتساق الداخلي يعني اتساق كل أسئلة الاستبيان مع المحور الذي تنتمي إليه، وقد تم التحقق من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان بحساب معامل إرتباط بيرسون بين درجات كل فقرة من فقرات المحاور الأربعة للإستبيان والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه الفقرة.

1.1.2. الصدق الداخلي لفقرات المحور الأول :

الجدول رقم (5-6) : معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الأول من الإستبيان

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
1	وضع الـSCF خصائص نوعية للمعلومات المالية ساهم في الرفع من جودة هذه المعلومات	0,728**	0,000
2	وضع مبادئ محاسبية من طرف الـSCF ساهم في الرفع من جودة المعلومات المالية	0,732**	0,000
3	الإطار المفاهيمي للـSCF ساعد معدي القوائم المالية و محافظي الحسابات على تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأحداث التي لم يوضع لها معالجة دقيقة بعد، و هو ما ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية	0,715**	0,000
4	إلغاء السلم القانوني الذي يحدد أتعاب محافظ الحسابات عزز من إستقلالية المدقق بما ساهم في الرفع من أداءه و بالتالي زاد في حرصه على الرفع من جودة المعلومات المالية	0,509**	0,004
5	تقييم عدة عروض قبل تعيين محافظ حسابات يضمن جودة التدقيق مما يؤثر إيجابا على جودة المعلومة المالية	0,579**	0,001
6	يعتبر عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات في حالة تبليغه عن أعمال جرمية لوكيل الجمهورية بمثابة عقوبة مما قد يدفع به لتفادي هذا الإجراء عن طريق عدم قيامه بمهامه كاملة مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية	0,681**	0,000
7	وضع دفتر شروط يحدد مواصفات محافظ الحسابات و الشروط الواجب توفرها فيه بما يتناسب و خصوصيات المنشأة يضمن حسن أداء المدقق و قيامه بمهامه على أحسن وجه بما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المالية	0,770**	0,000
8	وضع رسالة مهمة تحدد مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه المنشأة من شأنه تحديد نطاق تدخله مما قد يقلص في حجم تدخلاته على حساب جودة المعلومات المالية	0,595**	0,001
9	عدم إلغاء مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 1994/02/02 رقم 94/SPM/ 103 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات من شأنه الإبقاء على تدخله على مستوى العديد من المعلومات المالية بل و توسيع مجلات تدخله مما يساهم في الزيادة من جودة هذه المعلومات المالية	0,742**	0,000
10	وضع معايير تدقيق جزائرية يمكن من تجاوز القصور المنهجي الذي تعاني منه مهنة التدقيق في الجزائر ما يؤدي إلى رفع مستوى أدائها بما يرفع جودة المعلومات المالية	0,681**	0,000
11	إسناد وضع معايير المحاسبة و التدقيق إلى المجلس الوطني للمحاسبة رفع أداء مهن المحاسبة و التدقيق و هو ما ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية	0,618**	0,000
12	إصدار معايير للتدقيق من طرف وزارة المالية و ليس من طرف المنظمات المهنية لا يتماشى مع	0,619	0,000

	إستقلالية مهنة التدقيق ما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية	**	
13	عدم إصدار معايير مهام الضمان و معايير تدقيق القوائم المالية المرحلية و معايير جودة التدقيق يؤدي إلى التقليص من نوعية تدخلات المدقق مما قد يخفض من جودة المعلومات المالية	0,598 **	0,000

** دالة عند 0.01

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات إرتباط بيرسون بين فقرات المحور الأول و الدرجة الكلية للمحور الأول دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0,01، فكان الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط 0,509 بينما كان الحد الأقصى 0,770، مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه ما يثبت صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الأول.

2.1.2. . الصدق الداخلي لفقرات المحور الثاني :

الجدول رقم (5-7): معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الثاني من الإستبيان

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
1	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات	0،582 **	0،001
2	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التوجهات الإقتصادية للجزائر	0،528 **	0،003
3	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق لسد حاجيات هيئات الدعم و المرافقة من المعلومات لتمكينها من تحسين بسط رقابتها، مثل ANDI، CNAC، ANSEJ، ANGEM، FGAR،FNI....	0،400 **	0،028
4	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق ليتماشى مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري كمنح دعم الدولة على بعض المواد الأساسية و منح مزايا للمستثمرين و تدعيم بعض القطاعات التي تعتبر إستراتيجية	0،522 **	0،003
5	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع أحسن من وضع معايير تدقيق عن طريق الهيئات المهنية المحلية لما تتمتع به الدولة من إمكانيات	0،548 *	0،002
6	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يقلل من السرعة في الإستجابة إلى التطورات التي قد تحدث على الساحة الإقتصادية أو المالية الدولية	0،444 *	0،014
7	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى حماية المنظومة المالية الجزائرية من الأزمات المالية الدولية التي يمكن أن تمس إقتصاديات الدول المصنعة	0،801 **	0,000

** دالة عند 0.01

* دالة عند 0.05

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات إرتباط بيرسون بين فقرات المحور الثاني و الدرجة الكلية للمحور الثاني دالة إحصائيا، فبالنسبة للعبارات التي تحمل نجمة واحدة و عددها إثنين، فقد كان معاملي الإرتباط 0،548 و 0،444 عند مستوى معنوية 0,05 بالنسبة للفئة الأولى بينما كان الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط 0،400 و

الحد الأقصى 0،801 عند مستوى معنوية 0،01 بالنسبة للعبارات التي تحمل نجمتين، مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه ما يثبت صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الثاني.

3.1.2. الصدق الداخلي لفقرات المحور الثالث :

الجدول رقم (5-8): معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الثالث من الإستبيان

رقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
1	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى إنتاج معلومات مالية ذات جودة	0,829**	0,000
2	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تأطير حيازة الأسهم كضمان لكفاءة المسيرين و حرصهم على جودة المعلومات المالية	0,592**	0,001
3	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التحكم في تقديم التسبيقات على أرباح الأسهم ما يزيد من حياد الإدارة في إنتاجها للمعلومات المالية	0,278	0,137
4	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تحديد الأهداف العامة لمهمة التدقيق ما يؤدي إلى جعل المهمة أكثر إستهداف و دقة ما يساهم في زيادة جودة المعلومات المالية	0,576**	0,001
5	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تحديد كافة الشروط المتعلقة بالمهمة و مسؤوليات المدقق بدقة تجاه المنشأة ما يساهم في زيادة جودة المعلومات المالية	0,576**	0,001
6	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الحصول على مصادقات خارجية ما يزيد في مصداقية الأرصدة العملاء و الموردون	0,539**	0,002
7	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتراف بالأحداث المهمة حتى التي وردت بعد إقفال الحسابات مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المالية	0,404*	0,027
8	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الحصول على تأكيدات مكتوبة من الإدارة كفيلة بزيادة موثوقية المعلومات المتوصل إليها ما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المالية	0,552**	0,002
9	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التخطيط بكفأة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات	0,435*	0,016
10	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من جمع عناصر مقنعة تزيد من كفاية و ملائمة و مصداقية المعلومات المالية	0,489**	0,006
11	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من مطابقة الأرصدة الإفتتاحية للفترة الحالية مع الأرصدة الختامية للفترة السابقة يؤدي إلى إحترام مبداء الثبات على النسق ما يجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة بين مختلف الفترات	0,399*	0,029
12	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من قابلية مقارنة أرصدة و عمليات المنشأة مع منشأة مماثلة بفضل التقيد الصارم بطرق التقييم للنظام المحاسبي المالي	0,552**	0,002
13	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تأسيس رأي قوي حول المعلومات المالية و التقرير عنها بكل وضوح ما قد يمكن من الزيادة من جودتها	0,532**	0,002
14	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد بشكل صحيح و فعال على خبراء في ميادين غير التدقيق للوصول إلى إستنتاجات أكثر موثوقية تساعد بدورها المنشأة على إكتساب خبرة في صنع المعلومات المالية ما يدفعها نحو الرفع من جودتها.	0,613**	0,000
15	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد على تقارير مدققي الفروع بطريقة كفاءة لإعداد تقرير حول حسابات المجمع يتضمن معلومات أكثر شمولية	0,432*	0,017
16	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد على عمل المدققين الداخليين و من ثم الحث على إنتاج معلومات مالية أكثر ملائمة	0,686**	0,000
17	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من التقيد الصارم للمنشأة بالقوانين و التنظيمات ما يقلل خطر التعرض لعقوبات أي يجعل النتائج المفصح عنها أكثر مصداقية	0,595**	0,001

18	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال مما يزيد في درجة الوثوق في قوائمها المالية	0,679**	0,000
19	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من خلو المعلومات المالية من الأخطاء	0,368*	0,045
20	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من أن المعلومات المالية غير منقوصة أو مبتورة	0,855**	0,000

** دالة عند 0.01

* دالة عند 0.05

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يلاحظ من نتائج الجدول السابق أن معامل إرتباط بيرسون بين الفقرة الثالثة و الدرجة الكلية للمحور الرابع هي 0,278 و مستوى دلالة 0،137 في حين أن الدرجة الكلية للمحور دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0,05 مما يتعين إستبعاد هذه العبارة الغير دالة معنويا، أما باقي معاملات إرتباط بيرسون بين فقرات المحور الرابع و الدرجة الكلية للمحور الرابع دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0,05 بالنسبة للعبارات ذات نجمة واحدة و عند 0،01 بالنسبة للعبارات ذات نجمتين، فكان الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط 0,368 بينما كان الحد الأقصى 0,855، مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه ما يثبت صدق الإتساق الداخلي لباقي فقرات المحور الثالث.

4.1.2. الصدق الداخلي لفقرات المحور الرابع :

الجدول رقم (5-9): معاملات الإرتباط بين درجة كل فقرة و الدرجة الكلية للمحور الرابع من الإستبيان

الرقم	الفقرة	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
1	الملائمة كفيلة برفع جودة المعلومات المالية	0،957**	0,000
2	تضمن SCF خاصية الصورة الصادقة (التعبير الصادق) في المعلومات المالية	0،753**	0,000
3	شمولية المعلومات المالية التي جاء بها SCF مهمة بالنسبة لجودة المعلومات المالية	0،555**	0,001
4	حياد المعلومات المالية يرفع من جودتها	0،647**	0,000
5	تعتبر المعلومات المالية الخالية من الأخطاء ذات جودة	0،658**	0،000
6	دقة المعلومات المالية كفيلة بجعلها تتمتع بالجودة	0،788**	0،000
7	يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة	0،555**	0،001
8	يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للفهم	0،537**	0،002

9	عنصر الأهمية النسبية يجعل الإعتراف أكثر دقة و موضوعية	0،892**	0,000

** دالة عند 0.01

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يلاحظ من نتائج الجدول السابق أن جميع معاملات إرتباط بيرسون بين فقرات المحور الرابع و الدرجة الكلية للمحور الرابع دالة إحصائيا عند مستوى معنوية 0,01، فكان الحد الأدنى لمعاملات الإرتباط 0،537 بينما كان الحد الأقصى 0،957 ، مما يدل على أن هذه الأسئلة متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه ما يثبت صدق الإتساق الداخلي لفقرات المحور الرابع.

5.1.2. صدق الاتساق البنائي:

جدول رقم (5-10): معامل ارتباط كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي للاستبيان

المحور	محاور الإستبيان	معامل الإرتباط	مستوى الدلالة
01	إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر	0,909**	0,000
02	قدرة سن المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية	0,779**	0,000
03	مقومات معايير التدقيق الجزائرية	0,637**	0,000
04	جودة المعلومات المالية	0,950**	0,000

** دالة عند 0.01

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

من خلال الجدول السابق يلاحظ أن معاملات سبيرمان للإرتباط لجميع محاور الاستبانة تتراوح من 0،637 إلى 0،909 و تعتبر دالة إحصائيا عند مستوى دلالة 0,01 ، وبالتالي تعتبر محاور الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

3. حساب ثبات لأسئلة الاستبيان المستخدمة في جمع البيانات :

يعني الثبات استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه، أي أن المقياس يعطي نفس النتائج تقريبا إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة، وتكمن أهمية قياس درجة ثبات أداة جمع البيانات في أهمية الحصول على نتائج صحيحة كلما تم استخدامه، فالأداة المتذبذبة لا يمكن الاعتماد عليها.

ولقد تم اعتماد معامل ألفا كرونباخ (Alpha de Cronbach) في حساب معامل الثبات، وتم الحصول على النتائج التالية كما يوضحه الجدول رقم (5-11).

الجدول رقم (5-11) : يوضح معاملات الثبات للأجزاء الأربعة للاستبيان

رقم المحور	عنوان محاور الإستبيان	عدد الفقرات	ثبات المحور
01	إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر	13	0،869
02	قدرة سن المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية	7	0،825
03	مقومات معايير التدقيق الجزائرية	20	0،938
04	جودة المعلومات المالية	9	0،915
	الثبات العام للإستبيان	**49**	0،953

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يلاحظ من الجدول رقم (5-11) أن معظم قيم ألفا كرونباخ قريبة من الواحد مما يعني أن فقرات المحاور الأربعة ثابتة ومستقرة، فقد تراوح ثبات المحاور بين 0،938 كحد أقصى و0،825 كحد أدنى، كما بلغت قيمة الثبات لإجمالي الإستبيان ألفا كرونباخ هي 0،953 وهي تعتبر نسبة مقبولة للثبات في أداة الدراسة يمكن الإعتماد عليها.

و عليه من خلال نتائج الثبات و الإتساق الداخلي المبينة في الجداول السابقة يتضح لنا ثبات أداة الدراسة بدرجة مرتفعة و صدق إتساقها الداخلي مما يحملنا على تطبيقها على كامل العينة.

4. إختبار التوزيع الطبيعي :

لقد تم إستعمال إختبار كمولمجروف- سمرنوف 1-SampleK-S لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه ذلك أن معظم الإختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

يوضح الجدول رقم (5-12) نتائج هذا الإختبار و التي أظهرت أن قيمة مستوى الدلالة لكل قسم أكبر من 0,05 أي (sig >0,05) و هذا دليل على أن البيانات تتبع توزيعا طبيعيا ما يستوجب إستخدام الإختبارات المعلمية.

جدول رقم (5-12): إختبار كمولمجروف- سمرنوف

المحور	عنوان المحور	عدد الفقرات	قيمة Z	مستوى الدلالة
1	إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر	13	1,266	0،081
2	قدرة سن المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية	7	1،306	0،066
3	مقومات معايير التدقيق الجزائرية	19	1،138	0,150
4	جودة المعلومات المالية	9	1،266	0،081
جميع الفقرات		**48**	**0،945**	0،333

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

المطلب الثاني : تحليل الإستبيان و عرض نتائج أفراد العينة

1. تحليل القسم الأول خصائص عينة الدراسة :

تم تحليل عينة الدراسة حسب عدة خصائص كما توضحه الجداول التالية من الخصائص الأتي ذكرها :

- العمر،
- المستوى العلمي،
- الخبرة المهنية،
- عدد المنشآت المدققة خلال 6 سنوات الفارطة،
- ولاية تواجد المكتب،
- إكتساب صفة الخبير المحاسب زيادة على صفة المدقق،
- المعرفة التامة لمعايير التدقيق الجزائرية.

فبغرض توضيح أهم خصائص العينة، يمكن تقديم توصيف للبيانات الديمغرافية لأفرادها والبيانات المصرح بها من طرفهم، وذلك كما يلي:

1.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية :

يبين الجدول التالي توزيع العينة حسب متغير الفئة العمرية و التي تضمنت أربع فئات متتالية حيث تتمركز معظم أعمار أفراد العينة ضمن الفئتين الثالثة و الرابعة ما يقابل السن من 40 سنة فما فوق.

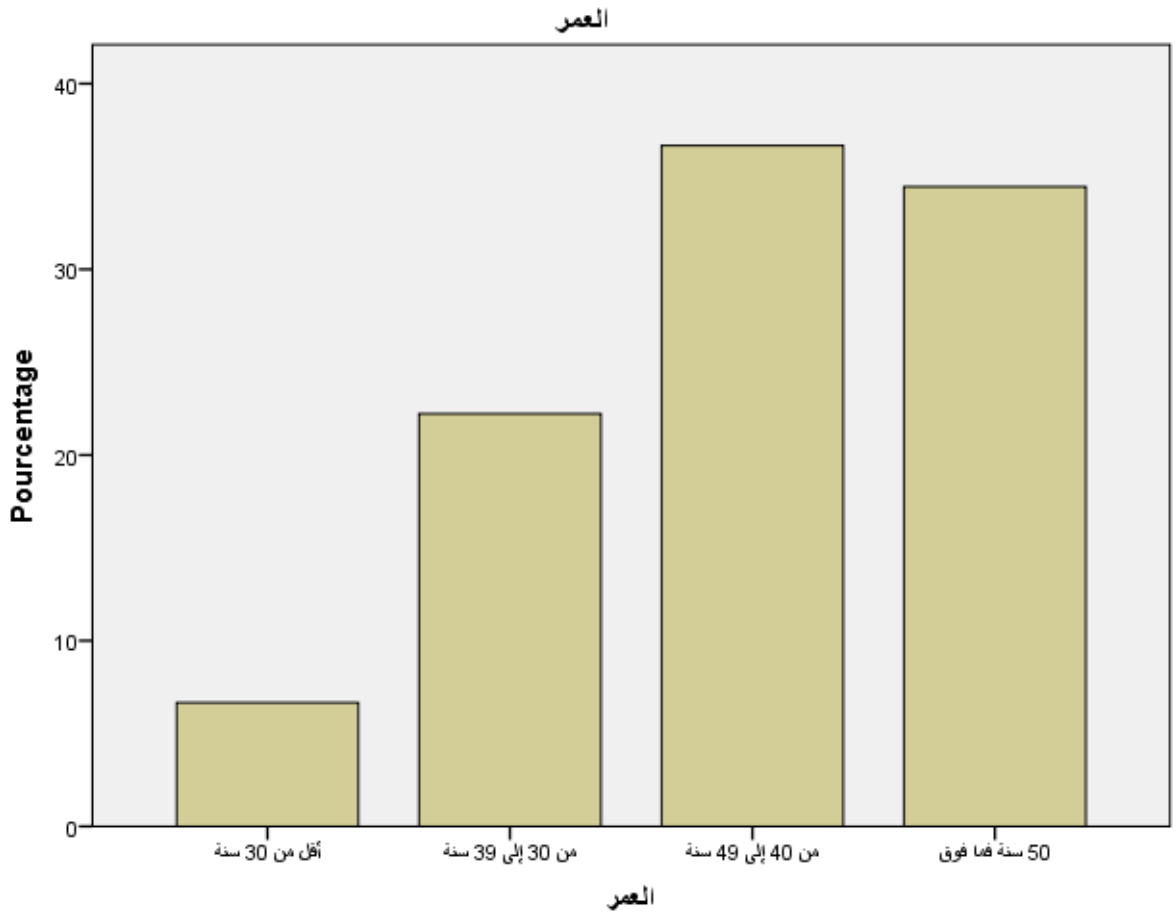
الجدول رقم (5-13): توزيع نتائج عينة الدراسة حسب المتغير الفئة العمرية

الفئة العمرية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	6	% 6,7
من 30 إلى 40 سنة	20	%22,2
من 40 إلى 50 سنة	33	%36,7
أكثر من 50 سنة	31	%34,4
المجموع	90	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

و يمكن تلخيص هذه المعطيات في الشكل البياني التالي :

الشكل رقم (5-1) توزيع نتائج عينة الدراسة حسب المتغير الفئة العمرية



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

2.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي:

يبين الجدول (5-14) أدناه نتائج توزيع عينة الدراسة حسب المستوى العلمي للمدقق و التي شملت ستة مستويات تعليمية متفاوتة، حيث يظهر مستوى الليسانس نظام قديم هو الأكثر بنسبة 59%.

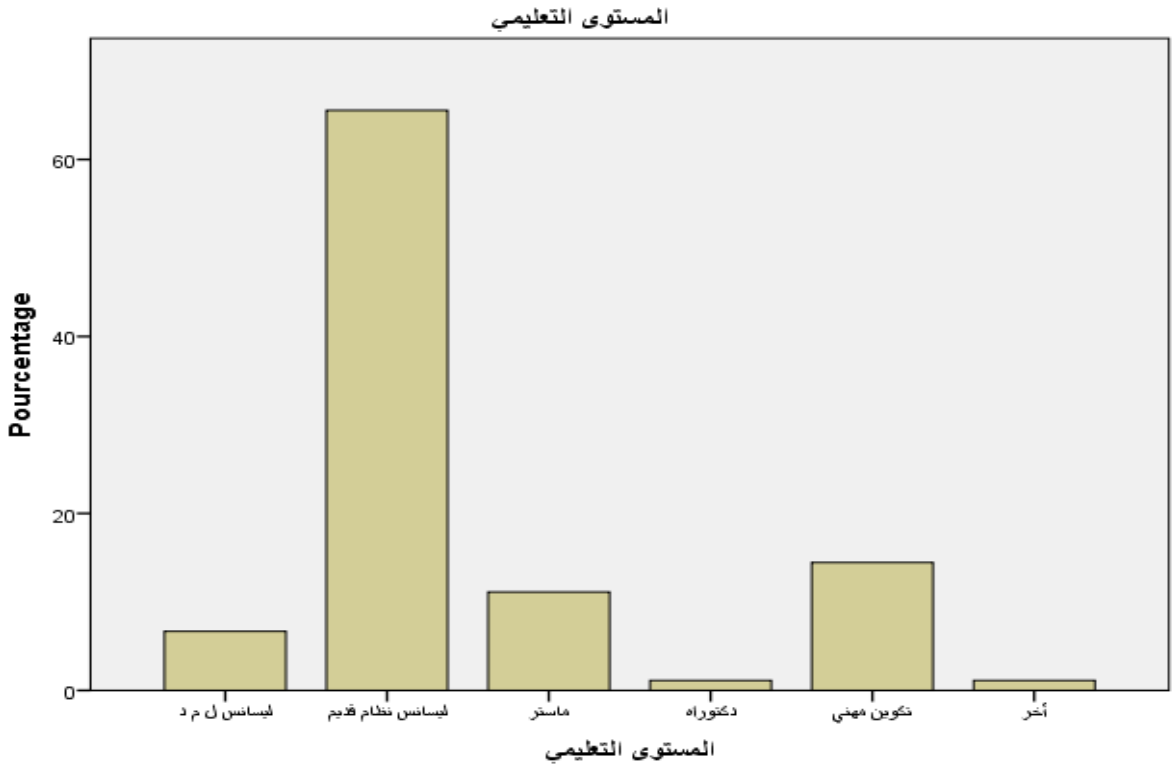
الجدول رقم (5-14) : نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي

المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية
ليسانس ل م د	6	% 6،7
ليسانس نظام قديم	59	%64،8
ماستر	10	% 11
ماجستير	0	
دكتوراه	1	% 1،1
تكوين مهني	13	% 14،4
أخر	1	%1،1
المجموع	90	% 100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

و يمكن تلخيص هذه المعطيات في الشكل البياني التالي :

الشكل رقم (5-2) : نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

3.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

يضم الجدول (5-15) توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية و قد حرص الإستبيان على توضيح أنه يقصد بالخبرة المهنية الخبرة في مجال التدقيق و قد بين الجدول أن أغلبية أفراد العينة أي نسبة 37،8 % تتمتع بخبرة مهنية أكثر من 20 سنة.

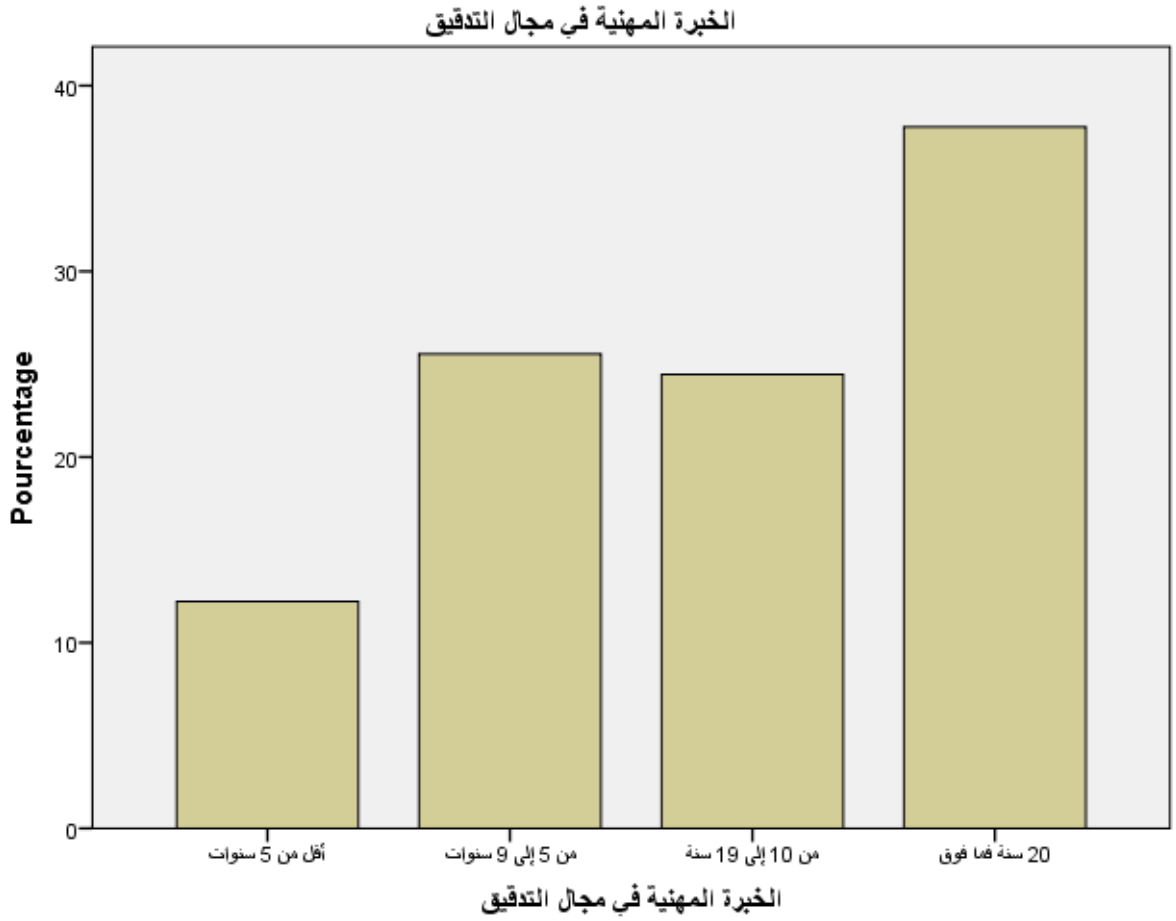
الجدول رقم (5-15) : نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

المستوى العلمي	التكرار	النسبة المئوية
أقل من5 سنوات	11	%12,2
من 5 إلى 9 سنة	23	%25,6
من 10 إلى 19 سنة	22	%24,4
أكثر من 20 سنة	34	%37,8
المجموع	90	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

و يمكن تلخيص هذه المعطيات في الشكل البياني التالي :

الشكل رقم (5-3) : نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

4.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المنشآت المدققة خلال 6 سنوات الفارطة:

لقد تم توزيع أفراد العينة حسب عدد المنشأت المدققة خلال الستة سنوات الفارطة على و ذلك على ضوء القيم المطلقة المصرح بها من طرف المدققين و تم ترتيبها في الجدول التالي الذي يبين أن حوالي 19% من المدققين قد قاموا بتدقيق ثلاث منشآت خلال الستة سنوات الفارطة.

و يمكن تلخيص هذه المعطيات في الشكل البياني التالي :

الجدول رقم (5-16) : نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير عدد المنشآت المدققة خلال الستة سنوات الفارطة

عدد المنشأت	التكرار	النسبة المئوية
0	1	%1,1
1	6	%6,7
2	15	%16,7
3	17	%18,9
4	10	%11,1
5	8	%8,9
6	13	%14,4
7	4	%4,4
8	4	%4,4
9	3	%3,3
10	1	%1,1
11	3	%3,3
12	2	%2,2
13	2	%2,2
18	1	%1,1
المجموع	90	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

5.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير ولاية تواجد المكتب:

كما ذكر سابقا أن عدد المنشآت المدققة وضع لمعرفة مدى إنتشار الإستبيان على ربوع القطر الوطني و الجواب كما كان يفترض جاء على شكل قيمة مطلقة و التي تم التعامل معها على أساس الأجوبة و تم توزيع أفراد العينة كما هي مفصلة في الجدول التالي الذي يبين أن معظم المدققين من ولاية عنابة بنسبة 38% و هذا أمر طبيعي بحكم القرب من مركز البحث تليها ولاية سطيف بنسبة 11%.

الجدول رقم (5-17): نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير مكان تواجد مكتب التدقيق

الولاية	التكرار	النسبة المئوية
05 باتنة	2	%2,2
06 بجاية	1	%1 ,1
07 بسكرة	2	%2,2
09 البليدة	1	%1,1
12 تبسة	1	%1,1
16 الجزائر العاصمة	6	%6,7
18 جيجل	2	%2,2
19 سطيف	10	%11,1
21 سكيكدة	8	%8,9
23 عنابة	35	%38,9
24 قالمة	3	%3,3
25 قسنطينة	6	%6,7
30 ورقلة	1	%1,1
31 وهران	3	%3,3
34 برج بوعريريج	1	%1,1
35 بو مرداس	1	% 1,1
36 الطارف	2	%2,2
39 الوادي	1	%1,1
41 سوق أهراس	1	%1,1
43 ميلة	3	%3,3
المجموع	90	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

6.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير إكتساب صفة الخبير المحاسب زيادة على صفة المدقق:

من أصل 90 مدقق يكونون عينة الدراسة هناك 4 مدققين لديهم صفة الخبير المحاسب ما يعادل نسبة 4،4 % و هي نسبة ضئيلة فقائمة الخبراء المحاسبين لسنة 2018 المنشورة من طرف وزارة المالية تتكون من 304 شخص طبيعي و 5 أشخاص معنويين، مقابل 1908 محافظ حسابات، ما يمثل نسبة وطنية قدر بـ 16.19 %.

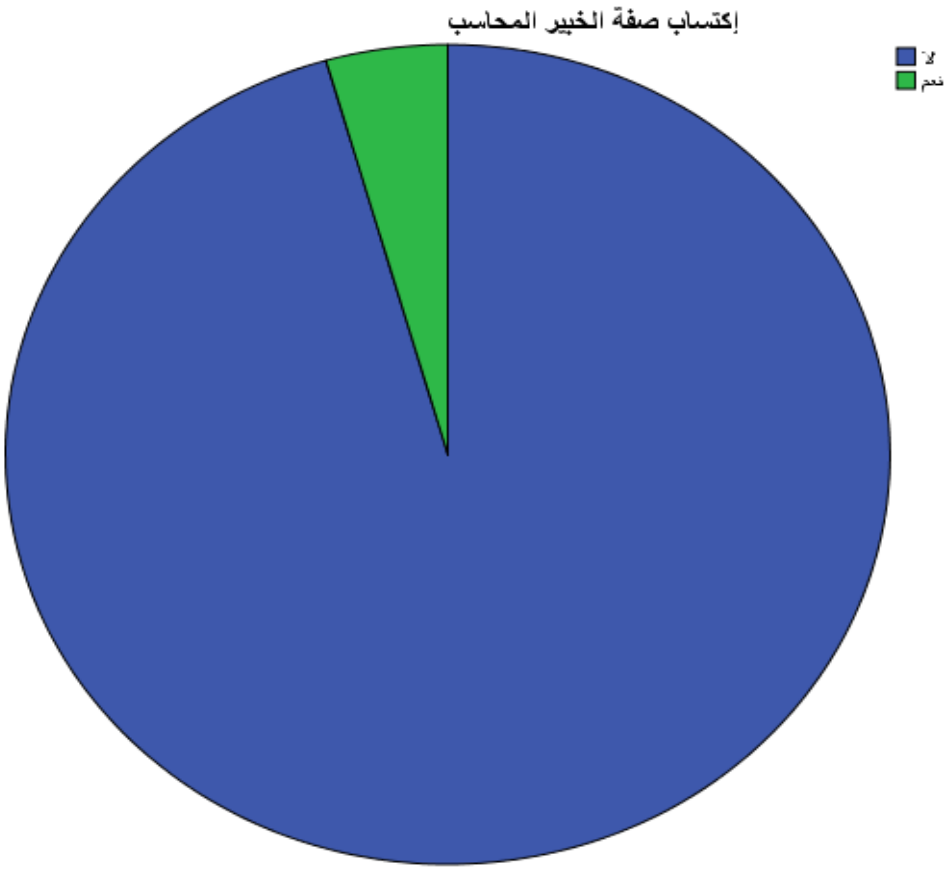
الجدول رقم (5-18) : نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير إكتساب صفة الخبير المحاسب زيادة على صفة المدقق

إكتساب صفة الخبير المحاسب	التكرار	النسبة المئوية
نعم	4	%4,4
لا	86	%95,6
المجموع	90	%100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

و يمكن تلخيص هذه المعطيات في الشكل البياني التالي :

الشكل رقم (5-4) : نتائج توزيع عينة الدراسة حسب متغير إكتساب صفة الخبير المحاسب زيادة على صفة المدقق



المصدر : من إعداد الباحث اعتمادا على نتائج الجدول السابق

7.1. توزيع أفراد العينة حسب متغير المعرفة التامة لمعايير التدقيق الجزائرية:

من أصل 330 مدقق تم تمكينهم من الإستمارة 157 قاموا بإستردادها، و 90 فقط منهم لهم دراية كافية بمعايير التدقيق الجزائرية و تم قبول هذه الفئة التي تتحكم في الموضوع، و إستبعاد الباقي.

2. تحليل القسم الثاني :

في ما يلي سيتم الكشف عن النتائج المتحصل عليها من خلال محاور الاستبيان الأربعة، والتي تبين إجابات أفراد العينة على فقرات هذه المحاور وفق المقياس المستخدم ألا وهو مقياس ليكرت الخماسي.

1.2. نتائج أفراد العينة حول إصلاحات المنظومة المحاسبية :

الجدول رقم (5-19): نتائج أفراد العينة حول إصلاحات المنظومة المحاسبية :

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	إجابة	34	31	21	3	1	90
	%	37،8	34،4	23،3	3،3	1،1	100
2	إجابة	11	42	37	0	0	90
	%	12،2	46،70	41،1	0	0	100
3	إجابة	28	47	7	0	8	90
	%	31،1	52،2	7،8	0	8،9	100
4	إجابة	34	23	33	0	0	90
	%	37،8	25،6	36،7	0	0	100
5	إجابة	16	32	30	4	8	90
	%	17،8	35،6	33،3	4،4	8،9	100
6	إجابة	22	40	17	1	10	90
	%	24،4	44،4	18،9	1،1	11،1	100
7	إجابة	31	34	19	2	4	90
	%	34،4	37،8	21،1	2،2	4،4	100
8	إجابة	27	32	30	1	0	90
	%	30	35،6	33،3	1،1	0	100
9	إجابة	25	32	26	5	2	90
	%	27،8	35،6	28،9	5،6	2،2	100
10	إجابة	26	32	23	0	9	90
	%	28،9	35،6	25،6	0	10	100
11	إجابة	34	31	13	4	8	90
	%	37،8	34،4	14،4	4،4	8،9	100
12	إجابة	16	45	14	8	7	90

	%	17،8	50	15،6	8،9	7،8	100
13	إجابة	26	31	21	12	0	90
	%	28،9	34،4	23،3	13،3	0	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

2.2. نتائج أفراد العينة حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية:

الجدول رقم (5-20): نتائج أفراد العينة حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	إجابة	18	22	42	1	7	90
	%	20	24،4	46،7	1،1	7،8	100
2	إجابة	9	36	32	6	7	90
	%	10	40	35،6	6،7	7،8	100
3	إجابة	16	35	31	1	7	90
	%	17،8	38،9	34،4	1،1	7،8	100
4	إجابة	18	36	24	7	5	90
	%	20	40	26،7	7،8	5،6	100
5	إجابة	15	20	42	8	5	90
	%	16،7	22،2	46،7	8،9	5،6	100
6	إجابة	28	28	22	8	4	90
	%	31،1	31،1	24،4	8،9	4،4	100
7	إجابة	11	30	37	10	2	90
	%	12،2	33،3	41،1	11،1	2،2	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

3.2. نتائج أفراد العينة حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية:

الجدول رقم (5-21): نتائج أفراد العينة حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	إجابة	25	33	19	9	4	90
	%	27،8	36،7	21،1	10	4،4	100
2	إجابة	16	43	31	0	0	90
	%	17،8	47،8	34،4	0	0	100
3	إجابة	24	26	34	0	6	90
	%	26،7	28،9	37،8	0	6،7	100
4	إجابة	24	26	35	2	3	90
	%	26،7	28،9	38،9	2،2	3،3	100
5	إجابة	22	36	23	5	4	90
	%	24،4	40	25،6	5،6	4،4	100
6	إجابة	34	38	12	1	5	90
	%	37،8	42،2	13،3	1،1	5،6	100
7	إجابة	21	39	12	17	1	90
	%	23،3	43،3	13،3	18،9	1،1	100
8	إجابة	31	10	40	9	0	90
	%	34،4	11،1	44،4	10	0	100
9	إجابة	39	19	25	7	0	90
	%	43،3	21،1	27،8	7،8	0	100
10	إجابة	42	25	10	10	3	90
	%	46،7	27،8	11،1	11،1	3،3	100
11	إجابة	35	24	11	5	15	90
	%	38،9	26،7	12،2	5،6	16،7	100
12	إجابة	22	38	9	17	4	90
	%	24،4	42،2	10	18،9	4،4	100
13	إجابة	26	27	29	8	0	90
	%	28،9	30	32،2	8،9	0	100
14	إجابة	31	33	17	1	8	90
	%	34،4	36،7	18،9	1،1	8،9	100
15	إجابة	23	33	31	0	3	90
	%	25،6	36،7	34،4	0	3،3	100
16	إجابة	26	27	22	14	1	90
	%	28،9	30	24،4	15،6	1،1	100
17	إجابة	21	20	39	8	2	90
	%	23،3	22،2	43،3	8،9	2،2	100
18	إجابة	18	34	32	2	4	90
	%	20	37،8	35،6	2،2	4،4	100
19	إجابة	7	31	35	12	5	90
	%	7،8	34،4	38،9	13،3	5،6	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

4.2. نتائج أفراد العينة حول جودة المعلومات المالية :

الجدول رقم (5-22): نتائج أفراد العينة حول جودة المعلومات المالية :

الفقرة	التكرار	الإجابات					الإجمالي
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	
1	إجابة	16	31	32	6	5	90
	%	17،8	34،4	35،6	6،7	5،6	100
2	إجابة	24	32	20	7	7	90
	%	26،7	35،6	22،2	7،7	7،7	100
3	إجابة	24	26	31	3	6	90
	%	26،7	28،9	34،4	3،3	6،7	100
4	إجابة	24	33	19	10	4	90
	%	26،7	36،7	21،1	11،1	4،4	100
5	إجابة	30	31	21	2	6	90
	%	33،3	34،4	23،3	2،2	6،7	100
6	إجابة	30	33	16	5	6	90
	%	33،3	36،7	17،8	5،6	6،7	100
7	إجابة	20	33	20	11	6	90
	%	22،2	36،7	22،2	12،2	6،7	100
8	إجابة	26	29	26	9	0	90
	%	28،9	32،2	28،9	10	0	100
9	إجابة	21	29	24	12	4	90
	%	23،3	32،2	26،7	13،3	4،4	100

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

المطلب الثالث :تحليل النتائج و إختبار فرضيات الدراسة

1. تحليل نتائج محاور الدراسة :

تم استخدام إختبار T للعينة الواحدة (One sample T test) لتحليل فقرات الإستبيان، و تكون الفقرة ايجابية بمعنى أن أفراد العينة يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أكثر من قيمة t الجدولية والتي تساوي أو أقل من مستوى الدلالة 0.05 والوزن النسبي أكبر من 60 %، وتكون الفقرة سلبية بمعنى أن أفراد العينة لا يوافقون على محتواها إذا كانت قيمة t المحسوبة أصغر من قيمة t الجدولية و التي تساوي أو مستوى الدلالة أقل من 0.05 و الوزن النسبي أقل من 60 %، و تكون أراء العينة في الفقرة محايدة إذا كان مستوى الدلالة لها أكبر من 0.05.

أما فيما يخص الفئات فهي محددة مسبقا بخمسة فئات، هذا ما يسمح بحساب طول الفئة والذي يساوي 0.8 كما يلي :

الجدول رقم (5-23) : أهمية العبارات وفق مقياس ليكرت

الإجابة (أهمية العبارة)	الوزن
غير موافق بشدة	1
غير موافق	2
محايد	3
موافق	4
موافق بشدة	5

المصدر : من إعداد الباحث

لدراسة أهمية الفقرات داخل كل محور تم تصنيف الإجابات حسب درجة أهميتها وترتيبها حسب هذه الأهمية لكل قسم على حدة و ذلك عن طريق قسمة الرقم 4 (الذي يمثل عدد المسافات بين1 و 5) على الرقم 5 (الذي يمثل عدد الإختيارات) كالتالي:5/4 =0.8، وعلى هذا الأساس تم احتساب درجة مساهمة كل إجابة من الاختيارات الخمس السابقة، كما يوضحها الجدول رقم (5-24) لدرجة مساهمة قيمة المتوسط المرجح.

جدول (5-24) : تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

قيمة المتوسط المرجح	درجة المساهمة
من 1.00 إلى 1.79	غير موافق بشدة
من 1.80 إلى 2.59	غير موافق
من 2.60 إلى 3.39	محايد
من 3.40 إلى 4.19	موافق
من 4.20 إلى 5.00	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

1.1. تحليل نتائج فقرات المحور الأول حول إصلاحات المنظومة المحاسبية:

يبين الجدول التالي أراء المدققين حول إصلاحات المنظومة المحاسبية و أثرها على تحسين جودة المعلومات المالية فيلاحظ ما يلي :
في ما يخص أكبر ثلاث معدلات :

- تبين من الفقرة 1 أن الوزن النسبي قد بلغ 80،8% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 4،04) أي أن الـSCF وضع خصائص نوعية للمعلومات المالية ساهمت في الرفع من جودة هذه المعلومات.
- تبين من الفقرة 4 أن الوزن النسبي قد بلغ 80،2% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 4،01) أي أن إلغاء السلم القانوني الذي يحدد أتعاب محافظ الحسابات عزز من إستقلالية المدقق بما ساهم في الرفع من أداءه و بالتالي زاد في حرصه على الرفع من جودة المعلومات المالية.
- تبين من الفقرة 3 أن الوزن النسبي قد بلغ 79،4% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،97) أي أن الإطار المفاهيمي للـSCF ساعد معدي القوائم المالية و محافظي الحسابات على تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأحداث التي لم يوضع لها معالجة دقيقة بعد، و هو ما ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية.

في ما يخص أقل ثلاث معدلات :

- يتبين من الفقرة 5 أن الوزن النسبي قد بلغ 69،8% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،49) أي أن تقييم عدة عروض قبل تعيين محافظ حسابات يضمن جودة التدقيق مما يؤثر إيجابا على جودة المعلومة المالية
- يتبين من الفقرة 6 أن الوزن النسبي قد بلغ 74% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،70) أي أن عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات في حالة تبليغه عن أعمال جرمية لوكيل الجمهورية يعتبر بمثابة عقوبة مما قد يدفع به لتفادي هذا الإجراء عن طريق عدم قيامه بمهامه كاملة مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية.
- يتبين من الفقرة 2 أن الوزن النسبي قد بلغ 72،2% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،71) أي أن وضع مبادئ محاسبية من طرف الـSCF ساهم في الرفع من جودة المعلومات المالية.

و بالتالي نستنتج أن كل الفقرات إيجابية أي أن أفراد العينة يوافقون تماما على محتواها.

الجدول رقم (5-25) : أراء أفراد العينة للمحور الأول حول إصلاحات المنظومة المحاسبية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	وضع الـSCF خصائص نوعية للمعلومات المالية ساهم في الرفع من جودة هذه المعلومات	4،04	0،923	80،8	41،570	0،000
2	وضع مبادئ محاسبية من طرف الـSCF ساهم في الرفع من جودة المعلومات المالية	3،71	0،674	74،2	52،198	0،000
3	الإطار المفاهيمي للـSCF ساعد معدي القوائم المالية و محافظي الحسابات على تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأحداث التي لم يوضع لها معالجة دقيقة بعد، و هو ما ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية	3،97	1،096	79،4	34،336	0،000
4	إلغاء السلم القانوني الذي يحدد أتعاب محافظ الحسابات عزز من إستقلالية المدقق بما ساهم في الرفع من أداءه و بالتالي زاد في حرصه على الرفع من جودة المعلومات المالية	4،01	0،868	80،2	43،861	0،000
5	تقييم عدة عروض قبل تعيين محافظ حسابات يضمن جودة التدقيق مما يؤثر إيجابا على جودة المعلومة المالية	3،49	1،114	69،8	29،706	0،000
6	يعتبر عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات في حالة تبليغه عن أعمال جرمية لوكيل الجمهورية بمثابة عقوبة مما قد يدفع به لتفادي هذا الإجراء عن طريق عدم قيامه بمهامه كاملة مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية	3،70	1،185	74	29،630	0،000
7	وضع دفتر شروط يحدد مواصفات محافظ الحسابات و الشروط الواجب توفرها فيه بما يتناسب و خصوصيات المنشأة يضمن حسن أداء المدقق و قيامه بمهامه على أحسن وجه بما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المالية	3،96	1،027	79،2	36،549	0،000
8	وضع رسالة مهمة تحدد مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه المنشأة من شأنه تحديد نطاق تدخله مما قد يقلص في حجم تدخلاته على حساب جودة المعلومات المالية	3،94	0،826	78،8	45،303	0،000
9	عدم إلغاء مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 1994/02/02 رقم 103 /SPM/94 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات من شأنه الإبقاء على تدخله على مستوى العديد من المعلومات المالية بل و توسيع مجلات تدخله مما يساهم في الزيادة من جودة هذه المعلومات المالية	3،81	0،982	76،2	36،826	0،000
10	وضع معايير تدقيق جزائرية يمكن من تجاوز القصور المنهجي الذي تعاني منه مهنة التدقيق في الجزائر ما يؤدي إلى رفع مستوى أدائها بما يرفع جودة المعلومات المالية	3،73	1،178	74،6	30،054	0،000
11	إسناد وضع معايير المحاسبة و التدقيق إلى المجلس الوطني للمحاسبة رفع أداء مهن المحاسبة و التدقيق و هو ما ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية	3،88	1،225	77،6	30،020	0،000
12	إصدار معايير للتدقيق من طرف وزارة المالية و ليس من طرف المنظمات المهنية لا يتماشى مع إستقلالية مهنة التدقيق ما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية	3،61	1،119	72،2	30،622	0،000
13	عدم إصدار معايير مهام الضمان و معايير تدقيق القوائم المالية المرحلية و معايير جودة التدقيق يؤدي إلى التقليص من نوعية تدخلات المدقق مما قد يخفض من جودة المعلومات المالية	3،79	1،011	79،4	35،550	0،000

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

2.1. تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية:

يبين الجدول التالي أراء المدققين حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية ما يلي :

- يتبين من الفقرة 1 أن الوزن النسبي قد بلغ 69،6 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،48) أي أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات.
- يتبين من الفقرة 2 أن الوزن النسبي قد بلغ 67،6 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،38) أي أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التوجهات الإقتصادية للجزائر.
- يتبين من الفقرة 3 أن الوزن النسبي قد بلغ 71،6 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،58) أي أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق لسد حاجيات هيئات الدعم و المرافقة من المعلومات لتمكينها من تحسين بسط رقابتها، مثل ANDI، CNAC، ANSEJ ، ANGEM، FGAR، FNI....
- يتبين من الفقرة 4 أن الوزن النسبي قد بلغ 72،2 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،61) أي أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق ليتماشى مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري كمنح دعم الدولة على بعض المواد الأساسية و منح مزايا للمستثمرين و تدعيم بعض القطاعات التي تعتبر إستراتيجية.
- يتبين من الفقرة 5 أن الوزن النسبي قد بلغ 67،2 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،36) أي أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع أحسن من وضع معايير تدقيق عن طريق الهيئات المهنية المحلية لما تتمتع به الدولة من إمكانيات.
- يتبين من الفقرة 6 أن الوزن النسبي قد بلغ 75،2 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،76) أي أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يقلل من السرعة في الإستجابة إلى التطورات التي قد تحدث على الساحة الإقتصادية أو المالية الدولية.
- يتبين من الفقرة 7 أن الوزن النسبي قد بلغ 68،4 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن

أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي3،42) أي أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى حماية المنظومة المالية الجزائرية من الأزمات المالية الدولية التي يمكن أن تمس إقتصاديات الدول المصنعة.

الجدول رقم (5-26) : أراء أفراد العينة للمحور الثاني حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات	3،48	1،073	69،6	30،750	0،000
2	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التوجهات الإقتصادية للجزائر	3،38	1،023	67،6	31،322	0،000
3	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق لسد حاجيات هيئات الدعم و المرافقة من المعلومات لتمكينها من تحسين بسط رقابتها، مثل ANDI، CNAC، ANSEJ، ANGEM، FGAR، FNI،....	3،58	1،049	71،6	32،353	0،000
4	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق ليتماشى مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري كمنح دعم الدولة على بعض المواد الأساسية و منح مزايا للمستثمرين و تدعيم بعض القطاعات التي تعتبر إستراتيجية	3،61	1،067	72،2	32،097	0،000
5	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع أحسن من وضع معايير تدقيق عن طريق الهيئات المهنية المحلية لما تتمتع به الدولة من إمكانيات	3،36	1،042	67،2	30،552	0،000
6	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يقلل من السرعة في الإستجابة إلى التطورات التي قد تحدث على الساحة الإقتصادية أو المالية الدولية	3،76	1،125	75،2	31،672	0،000
7	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى حماية المنظومة المالية الجزائرية من الأزمات المالية الدولية التي يمكن أن تمس إقتصاديات الدول المصنعة	3،42	0،924	68،4	35،143	0،000

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

3.1. تحليل نتائج فقرات المحور الثالث حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية:

يبين الجدول التالي أراء المدققين حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية و تأثيرها في جودة المعلومات المالية فيلاحظ ما يلي :

في ما يخص أكبر ثلاث معدلات :

- تبين من الفقرة 6 أن الوزن النسبي قد بلغ 81،2% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 4،06) أي أن معايير التدقيق الجزائرية تمكن من الإعتراف بالأحداث المهمة حتى التي وردت بعد إقفال الحسابات مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المالية.

- تبين من الفقرة 9 أن الوزن النسبي قد بلغ 80% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 4) أي أن معايير التدقيق الجزائرية تمكن من جمع عناصر مقنعة تزيد من كفاية و ملائمة و مصداقية المعلومات المالية.
- تبين من الفقرة 10 أن الوزن النسبي قد بلغ 80،6% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 4،03) أي أن معايير التدقيق الجزائرية تمكن من التأكد من مطابقة الأرصدة الإفتتاحية للفترة الحالية مع الأرصدة الختامية للفترة السابقة يؤدي إلى إحترام مبداء الثبات على النسق ما يجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة بين مختلف الفترات.

أما في ما يخص أقل ثلاث معدلات :

- تبين من الفقرة 12 أن الوزن النسبي قد بلغ 72،6% ، و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،63) أي أن معايير التدقيق الجزائرية تمكن من تأسيس رأي قوي حول المعلومات المالية و التقرير عنها بكل وضوح ما قد يمكن من الزيادة من جودتها.
- تبين من الفقرة 17 أن الوزن النسبي قد بلغ 71،2% ، و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،56) أي أن معايير التدقيق الجزائرية تمكن من التأكد من قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال مما يزيد في درجة الوثوق في قوائمها المالية.
- تبين من الفقرة 19 أن الوزن النسبي قد بلغ 65،2% ، رغم أنه أقل وزن نسبي فهو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،26) أي أن معايير التدقيق الجزائرية تمكن من التأكد من مطابقة الأرصدة الإفتتاحية للفترة الحالية مع الأرصدة الختامية للفترة السابقة يؤدي إلى إحترام مبداء الثبات على النسق ما يجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة

الجدول رقم (5-27) : أراء أفراد العينة للمحور الثالث حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى إنتاج معلومات مالية ذات جودة	3،73	1،110	74،6	31،916	0،000
2	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تأطير حيازة الأسهم كضمان لكفاءة المسيرين و حرصهم على جودة المعلومات المالية	3،83	0،707	76،6	51،430	0،000
3	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تحديد الأهداف العامة لمهمة التدقيق ما يؤدي إلى جعل المهمة أكثر إستهداف و دقة ما يساهم في زيادة جودة المعلومات المالية	3،69	1،077	73،8	32،485	0،000

4	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تحديد كافة الشروط المتعلقة بالمهمة و مسؤوليات المدقق بدقة تجاه المنشأة ما يساهم في زيادة جودة المعلومات المالية	3،73	0،992	74،6	35،699	0،000
5	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الحصول على مصادقات خارجية ما يزيد في مصداقية الأرصدة العملاء و الموردون	3،74	1،034	74،8	34،361	0،000
6	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتراف بالأحداث المهمة حتى التي وردت بعد إقفال الحسابات مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المالية	4،06	1،032	81،2	37،294	0،000
7	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الحصول على تأكيدات مكتوبة من الإدارة كفيلة بزيادة موثوقية المعلومات المتوصل إليها ما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المالية	3،69	1،067	73،8	32،804	0،000
8	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التخطيط بكفأة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات	3،70	1،054	74	33،298	0،000
9	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من جمع عناصر مقنعة تزيد من كفاية و ملائمة و مصداقية المعلومات المالية	4،00	1،017	80	37،323	0،000
10	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من مطابقة الأرصدة الإفتتاحية للفترة الحالية مع الأرصدة الختامية للفترة السابقة يؤدي إلى إحترام مبداء الثبات على النسق ما يجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة بين مختلف الفترات	4،03	1،156	80،6	33،105	0،000
11	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من قابلية مقارنة أرصدة و عمليات المنشأة مع منشأة مماثلة بفضل التقيد الصارم بطرق التقييم للنظام المحاسبي المالي	3،66	1،462	73،2	23،715	0،000
12	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تأسيس رأي قوي حول المعلومات المالية و التقرير عنها بكل وضوح ما قد يمكن من الزيادة من جودتها	3،63	1،175	72،6	29،332	0،000
13	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد بشكل صحيح و فعال على خبراء في ميادين غير التدقيق للوصول إلى إستنتاجات أكثر موثوقية تساعد بدورها المنشأة على إكتساب خبرة في صنع المعلومات المالية ما يدفعها نحو الرفع من جودتها.	3،79	0،966	75،8	37،224	0،000
14	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد على تقارير مدققي الفروع بطريقة كفاءة لإعداد تقرير حول حسابات المجمع يتضمن معلومات أكثر شمولية	3،87	1،173	77،4	31،280	0،000
15	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد على عمل المدققين الداخليين و من ثم الحث على إنتاج معلومات مالية أكثر ملائمة	3،81	0،935	76،2	38،673	0،000
16	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من التقيد الصارم للمنشأة بالقوانين و التنظيمات ما يقلل خطر التعرض لعقوبات أي يجعل النتائج المفصح عنها أكثر مصداقية	3،70	1،086	74	32،332	0،000
17	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال مما يزيد في درجة الوثوق في قوائمها المالية	3،56	1،018	71،2	33،136	0،000
18	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من خلو المعلومات المالية من الأخطاء	3،67	0،972	73،4	35،805	0،000
19	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من أن المعلومات المالية غير منقوصة أو مبتورة	3،26	0،978	65،2	31،586	0،000

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

4.1. تحليل نتائج فقرات المحور الرابع حول جودة المعلومات المالية :

يبين الجدول التالي أراء المدققين حول جودة المعلومات المالية حيث يلاحظ ما يلي :

- يتبين من الفقرة 1 أن الوزن النسبي قد بلغ 70،4 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،52) أي أن الملائمة كفيلة برفع جودة المعلومات المالية.
- يتبين من الفقرة 2 أن الوزن النسبي قد بلغ 73،2 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3.66) أي أن SCF تضمن خاصية الصورة الصادقة (التعبير الصادق) في المعلومات المالية.
- يتبين من الفقرة 3 أن الوزن النسبي قد بلغ 73،2% و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،66) أي أن شمولية المعلومات المالية التي جاء بها SCF مهمة بالنسبة لجودة المعلومات المالية.
- يتبين من الفقرة 4 أن الوزن النسبي قد بلغ 74 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،7) أي أن حياد المعلومات المالية يرفع من جودتها.
- يتبين من الفقرة 5 أن الوزن النسبي قد بلغ 77،2 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،86) أي أنه تعتبر المعلومات المالية الخالية من الأخطاء ذات جودة.

- يتبين من الفقرة 6 أن الوزن النسبي قد بلغ 76،8 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،84) أي أن دقة المعلومات المالية كفيلة بجعلها تتمتع بالجودة.
- يتبين من الفقرة 7 أن الوزن النسبي قد بلغ 71،2 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،56) أي أنه يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة.
- يتبين من الفقرة 8 أن الوزن النسبي قد بلغ 76 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،8) أي أنه يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للفهم.
- يتبين من الفقرة 9 أن الوزن النسبي قد بلغ 71،4 % و هو أكبر من الوزن النسبي المحايد 60% و مستوى دلالة 0،000 أقل من 0،05 مما يدل على إيجابية الفقرة، أي أن أفراد العينة يوافقون تماما (الوسط الحسابي يساوي 3،57) أي أن عنصر الأهمية النسبية يجعل الإعتراف أكثر دقة و موضوعية.

الجدول رقم (5-28) : أراء أفراد العينة للمحور الرابع حول جودة المعلومات المالية

رقم الفقرة	الفقرة	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة
1	الملائمة كفيلة برفع جودة المعلومات المالية	3،52	1،041	70،4	32،097	0،000
2	تضمن SCF خاصية الصورة الصادقة (التعبير الصادق) في المعلومات المالية	3،66	1،182	73،2	29،342	0،000
3	شمولية المعلومات المالية التي جاء بها SCF مهمة بالنسبة لجودة المعلومات المالية	3،66	1،113	73،2	31،149	0،000
4	حياد المعلومات المالية يرفع من جودتها	3،70	1،116	74	31،445	0،000
5	تعتبر المعلومات المالية الخالية من الأخطاء ذات جودة	3،86	1،117	77،2	32،734	0،000
6	دقة المعلومات المالية كفيلة بجعلها تتمتع بالجودة	3،84	1،151	76،8	31،698	0،000
7	يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة	3،56	1،162	71،2	29،022	0،000
8	يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للفهم	3،80	0،974	76	37،019	0،000
9	عنصر الأهمية النسبية يجعل الإعتراف أكثر دقة و موضوعية	3،57	1،122	71،4	30،149	0،000

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على نتائج المعالجة الإحصائية لبرنامج SPSS

5.1. تحليل نتائج جميع المحاور :

لقد تم إستخدام إختبار t للعينة الواحدة والنتائج مبينة في الجدول رقم(5-29) و الذي يبين أراء المدققين في محاور الدراسة المتعلقة بأثر معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية، وذلك بترتيبها تنازليا حسب الوزن النسبي لكل محور ويتبين أن المتوسط الحسابي لجميع المحاور مجتمعة يساوي 3،7306، و الوزن النسبي يساوي 74،612 % وهي أكبر من الوزن النسبي المحايد 60 % وقيمة t المحسوبة تساوي 51،048 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 1،984 ، ومستوى الدلالة يساوي 0،000 وهي أقل من 0،05 مما يعني أن هناك أثر لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة القوائم المالية.

جدول (5-29) : تحليل محاور الدراسة

الرقم	المحاور	الوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	الوزن النسبي	قيمة T	مستوى الدلالة	الترتيب
1	إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر	3،9167	0،08371	78.334	46،790	0،000	1
2	قدرة سن المعايير الجزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية	3،4500	0،07903	69	43،656	0،000	3
3	مقومات معايير التدقيق الجزائرية	3،3444	0،09436	66.888	35،443	0،000	4
4	جودة المعلومات المالية	3،5444	0،08460	70،888	41،899	0،000	2
	جميع محاور الدراسة	**3،7306**	**0،69329**	**74،612**	**51،048**	0،000	

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

2. إختبار الفرضيات :

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضية العامة للدراسة من خلال جملة من الفرضيات الفرعية و التي تعالج أربع محاور كما تم الإشارة إليه في إشكالية الدراسة، للوصول إلى الإجابة على الإشكالية الرئيسية، وتتمثل هذه المحاور في ما يلي:

- أثر إصلاح المنظومة المحاسبية على جودة المعلومات المالية (الفرضية الفرعية الأولى)،
- مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية (الفرضية الفرعية الثانية).
- مقومات معايير التدقيق الجزائرية و تأثيرها في جودة المعلومات المالية (الفرضية الفرعية الثالثة).

1. إختبار الفرضية الفرعية الأولى :

الفرضية العدمية H0 : لا يوجد أثر لإصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر على جودة المعلومات المالية و ذلك حسب أراء أفراد العينة.

الفرضية البديلة H1 : يوجد أثر لإصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر على جودة المعلومات المالية حسب أراء أفراد العينة.

للإختبار هذه الفرضية تم إستخدام الإنحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر كمتغير مستقل (X) على جودة المعلومات المالية كمتغير تابع (Y) حسب المعادلة التالية $y=a+bx$ و قد تم وضع النتائج في الجدول رقم (5-30).

جدول (5-30) : نتائج تحليل الانحدار الخطي
لأثر الإصلاحات المحاسبية على جودة المعلومات المالية

المتغير المستقل	مقطع خط الإنحدار	R	R^2	قيمة T	درجة التأثير β	قيمة F	(sig)
أثر لإصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر على جودة المعلومات المالية	1،532	0،508	0،258	5،538	0،514	30،664	0،000

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 89 و مستوى معنوية 0.05 تساوي 1.943

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يبين الجدول (5-30) أن معامل الإرتباط بين إصلاحات المنظومة المحاسبية و جودة المعلومات المالية قد بلغ R=0,508 و أن قيمة معامل التحديد R^2 فسر ما نسبته 0،258 و هذه النسبة تدل على أن درجة التأثير β قد بلغت 0،514 بين إصلاحات المنظومة المحاسبية و جودة المعلومات المالية و هي علاقة إرتباط ، و تؤكد معنوية هذه العلاقة قيمة F التي بلغت 30،644 و هي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية Sig= 0،000 أقل من 0،05 ، و كذلك قيمة T المحسوبة 5،538 و هي أكبر من القيمة الجدولية 1،943 مما يؤدي إلى رفض الفرضية العدمية و قبول الفرضية البديلة H1 القائلة أنه يوجد أثر لإصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر على جودة المعلومات المالية حسب أراء أفراد العينة.

و عليه يصبح خط الإنحدار 1،532 الحرف a في حين تمثل درجة التأثير β 0،514 تمثل حرف b من معادلة الإنحدار المذكورة سابقا ، حيث تصبح كما يلي :

(إصلاحات المنظومة المحاسبية) 0،514 + 1،532 = جودة المعلومات المالية

و هذا يعني أن تطبيق إصلاحات المنظومة المحاسبية أدى إلى الرفع من جودة المعلومات المالية.

2. إختبار الفرضية الفرعية الثانية :

الفرضية العدمية H0 : يؤدي اللجوء إلى التشريع لوضع معايير تدقيق جزائرية إلى المرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة و ذلك على الصعيد المحلي و الدولي حسب رأي أفراد عينة الدراسة.

الفرضية البديلة H1 : لا يؤدي اللجوء إلى التشريع لوضع معايير تدقيق جزائرية إلى المرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة و ذلك على الصعيد المحلي و الدولي حسب رأي أفراد عينة الدراسة.

للإختبار هذه الفرضية تم إستخدام إختبار T، حيث يشير الجدول التالي إلى أن قيمة T المحسوبة للمتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة حول ما إذا كان اللجوء إلى التشريع لوضع معايير تدقيق جزائرية يؤدي إلى عدم المرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة و ذلك على الصعيد المحلي و الدولي تقدر ب 43،656 عند مستوى معنوية (0،05)، وهي أكبر من قيمة T الجدولية التي تساوي 2،00، وبما أنه من المستقر عليه بأن القاعدة تقضي يقبول الفرضية البديلة عندما تكون قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل البديلة، أي:

" أن اللجوء إلى التشريع لوضع معايير تدقيق جزائرية يؤدي إلى عدم المرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة و ذلك على الصعيد المحلي و الدولي.

جدول (5-31) : نتائج إختبار T للفرضية الفرعية الثانية

الفرضية	المتوسط الحسابي	الإنحراف المعياري	قيمة T	درجة الحرية	مستوى المعنوية
إن اللجوء إلى التشريع لوضع معايير تدقيق جزائرية يؤدي إلى عدم المرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة و ذلك على الصعيد المحلي و الدولي.	3،4500	0،7497	43،656	89	0،000

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

3. إختبار الفرضية الفرعية الثالثة :

الفرضية العدمية H0 : لا تتمتع معايير التدقيق الجزائرية بأية مقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية، حسب أراء العينة.

الفرضية البديلة H1 : تتمتع معايير التدقيق الجزائرية بمجموعة من المقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية، حسب أراء العينة.

للإختبار هذه الفرضية تم إستخدام معامل إرتباط بيرسون من أجل معرفة ما إذا كانت معايير التدقيق الجزائرية تتمتع بمجموعة من المقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية، حسب أراء العينة، وكانت النتائج كما يبينها الجدول (5-32).

الجدول (5-32): يبين معامل إرتباط مقومات معايير التدقيق الجزائرية و قدرتها على التأثير في جودة المعلومات المالية

الفرضية	الإحصاءات	
تتمتع معايير التدقيق الجزائرية بمجموعة من المقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية، حسب أراء العينة.	معامل الارتباط	0،33
	مستوى الدلالة	0،000
	حجم العينة	90

قيمة r الجدولية لبيرسون عند درجة حرية 89 و مستوى دلالة 0.05 تساوي 0.205

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يلاحظ أن معامل ارتباط بيرسون المحسوب 0،33 أكبر من قيمة r الجدولية 0،205، وأن مستوى الدلالة 0،000 أقل من 0،05 يعني رفض الفرضية العدمية الفرعية الثالثة و قبول الفرضية الفرعية البديلة الثالثة و التي تقضي أنه تتمتع معايير التدقيق الجزائرية بمجموعة من المقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية، حسب أراء العينة.

4. إختبار الفرضية الرئيسة :

الفرضية العدمية H0 : لا يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية.

الفرضية البديلة H1 : يؤثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية.

بما أن دراسة الأثر المحتمل لمعايير التدقيق الجزائرية هي جوهر الدراسة، فإننا إرتئينا أنه من أجل إختبار هذه الفرضية نستعمل الإنحدار الخطي البسيط، والذي يقيس أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية كمتغير مستقل (X) على جودة المعلومات المالية كمتغير تابع (Y) حسب المعادلة التالية y=a+bx و قد تم وضع النتائج في الجدول رقم (5-33).

جدول (5-33) : نتائج تحليل الانحدار الخطي
لأثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية

المتغير المستقل	مقطع خط الإنحدار	R	R^2	قيمة T	درجة التأثير β	قيمة F	(sig)
أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية	3،445	0,033	0،001	0،312	0،030	0،097	0،000

قيمة T الجدولية عند درجة حرية 89 و مستوى معنوية 0.05 تساوي 1،984

المصدر : من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات نظام SPSS

يبين الجدول (5-) أن معامل الإرتباط بين معايير التدقيق الجزائرية و جودة المعلومات المالية قد بلغ R=0,033 و أن قيمة معامل التحديد R^2 فسر ما نسبته 0,001 و هذه النسبة تدل على أن درجة التأثير β قد بلغت 0،030 بين معايير التدقيق الجزائرية و جودة المعلومات المالية و هي علاقة إرتباط، و تؤكد معنوية هذه العلاقة قيمةF التي بلغت 0،097 و هي دالة إحصائيا عند مستوى معنوية Sig= 0،000 أقل من 0،05 ، و كذلك قيمة T المحسوبة 0،312 و هي أكبر من القيمة الجدولية 1،984 مما يؤدي إلى رفض الفرضية العدمية و قبول الفرضية البديلة H1 القائلة أنه يوجد أثر لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية حسب أراء أفراد العينة.

و عليه يصبح خط الإنحدار 3،445 الحرف a في حين تمثل درجة التأثير β 0،030 تمثل حرف b من معادلة الإنحدار المذكورة سابقا ، حيث تصبح كما يلي :

(معايير التدقيق الجزائرية) 0،030 + 3،445 = جودة المعلومات المالية

و هذا يعني أن تطبيق معايير التدقيق الجزائرية سيؤثر على جودة المعلومات المالية.

5. نتائج الدراسة الميدانية :

من خلال إستغلال المعلومات المتقصات من أفراد عينة الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

بالنسبة للفرضية الرئيسة قبول الفرضية البديلة H1 القائلة أنه يوجد أثر لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية حسب أراء أفراد العينة.

بالنسبة للفرضية الفرعية الأولى قبول الفرضية البديلة H1 القائلة أنه يوجد أثر لإصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر على جودة المعلومات المالية حسب أراء أفراد العينة.

بالنسبة للفرضية الفرعية الثانية نقبل الفرضية الفرعية البديلة الثانية، أي أن اللجوء إلى التشريع لوضع معايير تدقيق جزائرية يؤدي إلى عدم المرونة في مواكبة التطورات الاقتصادية السريعة و ذلك على الصعيد المحلي و الدولي.

بالنسبة للفرضية الفرعية الثالثة قبول الفرضية الفرعية البديلة الثالثة و التي تقضي أنه تتمتع معايير التدقيق الجزائرية بمجموعة من المقومات تجعلها قادرة على التأثير في جودة المعلومات المالية، حسب أراء العينة.

خلاصة الفصل :

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا من خلالها بصبر أراء مجموعة من المدققين لهم من الخصائص ما يجعلهم أكفاء في الإجابة على أسئلة الإستبانة و المتعلقة بالإصلاحات التي مست المنظومة المحاسبية الجزائرية بصفة عامة و معايير التدقيق بصفة خاصة توصلنا إلى أن مسار الإصلاحات المحاسبية التي وضعت خصائص نوعية للمعلومات المالية تتفق إلى حد بعيد مع تلك التي تنص عليها الأطر المفاهيمية الدولية، كما ساعدت معدي القوائم المالية و محافظي الحسابات على تحديد المعالجات المحاسبية السليمة للأحداث التي لم يوضع لها معالجة دقيقة. كما أن هذه الإصلاحات قد طالت مهنة التدقيق بإلزامية وضع دفتر شروط يتضمن متطلبات و قواعد المهمة، رغم ذلك لا تخلو هذه الإصلاحات من بعض الجوانب السلبية كعدم تجديد عهدة محافظ الحسابات في حالة تبليغه عن أعمال جرمية لوكيل الجمهورية و التي تعتبر بمثابة عقوبة مما قد يدفع به لتفادي هذا الإجراء عن طريق عدم قيامه بمهامه كاملة مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية.

أما معايير التدقيق الجزائرية التي تعتبر تكملة للإصلاحات المنظومة المحاسبية فقد بينت الدراسة أن لها أثر محتمل على جودة المعلومات المالية و ذلك لما لها من مقومات تجعل المدقق يتدخل بشكل هادف و منظم و في التوقيت المناسب على عدة مستويات في المنشأة تجعله قادر على إبداء الرأي بكل ثقة كما تجعله عنصرا فاعلا في المنشأة من شأنه أن يؤثر إيجابا من خلال تدخلاته و بالتالي يؤثر في جودة المعلومات المالية التي تنتجها المنشأة و بالتالي يتعدى المدقق ذلك القصور الذي كانت تعاني منه مهنة التدقيق بتدخلاته التي كانت تفتقر إلى الدقة في معالجة المعطيات و كذا الضعف في المنهجية حيث كانت تقتصر على إبداء الرأي.

كما بين هذا الفصل أن عينة الدراسة توافق على أن وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات و يمكن كذلك من مواكبة التوجهات الإقتصادية للجزائر و يؤدي إلى توجيه التدقيق ليتماشى مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري كمنح دعم الدولة على بعض المواد الأساسية و منح مزايا للمستثمرين و تدعيم بعض القطاعات التي تعتبر إستراتيجية.

و خلص هذا الفصل إلى أنه هناك أثر محتمل لتطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية من منظور عينة الدراسة.

الخاتمـــــــة

الخاتمة العامة:

لقد تمحورت دراستنا أساسا على الأثر المتوقع لمعايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية، حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في ما يلي :

1. نتائج الدراسة النظرية :

لقد ساهمت كل الحضارات عبر الزمان في تطوير التدقيق الذي خطى بخطا جبارة من العصور القديمة إلى أن أصبح علما قائما بذاته له نظرية و مبادئ فروض، و قد حضي التدقيق بمعايير دولية تسهر على تحيينها هيئات دولية تسعى لنشر هذه المعايير على أوسع نطاق بفعل العولمة.

أن الإصلاحات التي قامت بها الجزائر على مستوى منظومتها المحاسبية تتماشى مع إلتزاماتها تجاه الهيئات الدولية و محاولة مواكبة التطور الهائل الذي حدث و مازال يحدث على هذا الصعيد، فمعايير التدقيق الدولية على غرار المعايير المحاسبية الدولية تتطور بشكل يومي و مستمر وتتفاعل مع بيئتها التي تختلف على بيئتنا مما يجرنا إلى التفكير في حدود هذه المواكبة و هي من أفاق هذه البحث التي سوف نذكرها لاحقا، فضلا عن التأثر المحتمل لهذه الهيئات بمراكز نفوذ دولية.

لقد عرفت الجزائر تأخرا كبيرا في ظهور التدقيق القانوني الذي تم بموجب القانون 91-08 المؤرخ في 27 أفريل 1991 و المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد و لم تظهر معايير خاصة بالتدقيق إلا بعد إلغاء هذا القانون بإصلاحات عميقة لكل المنظومة المحاسبية بداءت بالنظام المحاسبي المالي سنة 2007، ثم قانون التدقيق سنة 2010 لتنتهي بإصدار معايير تدقيق جزائرية من سنة 2013 إلى غاية 2018.

2. نتائج الدراسة التطبيقية :

لقد أظهرت الدراسة الميدانية أنه حسب أراء أفراد عينة المدققين فإن معايير التدقيق الجزائرية لها أثر محتمل على جودة المعلومات المالية من خلال إلزامية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق فضلا على طريقة العمل التي تكون أكثر دقة من حيث وجوب التطرق إلى كل الجوانب المتعلقة بالمهمة بداية بالتخطيط، ثم جمع الأدلة، و كيفية التعامل مع مع مختلف المواقف التي تصادف المدقق خلال تأديته لمهمته من الإعتماد على أعمال مهنيين أخرين إلى التأكد من كل الجوانب التي تخص القوائم المالية من قابلية الفهم و المقارنة و الشمولية و عدم الإستنقاص و سير مجالس الإدارة و كيفية التعامل مع المسيرين و المساهمين و أصحاب المصالح و كذا السهر على التقيد الصارم للمنشأة بالقوانين و

التنظيمات إلى غير ذلك من التعامل مع الاحداث التي تلي الإقفال و كل ذلك يؤدي إلى حث المنشأة على إنتاج قوائم مالية أكثر جودة.

كما وقفت الدراسة على حدود اللجوء إلى التشريع في إصدار معايير التدقيق في الجزائر لما له من قلة مرونة في الإستجابة السريعة للتطورات الإقتصادية التي تحدث على الصعيد المحلي و كذا على الصعيد الدولي، فإستجابة الهيئات المهنية تكون أسرع من الهيئات التشريعية التي تخضع لأطر قانونية ثابتة.

إقتراح التوصيات :

إن إصدار معايير التدقيق أمر فني محض يحتاج إلى إجتماع كفاءات من إختصاصات مختلفة (التدقيق، الجباية، التسيير، الإعلام الألي...)، فالهيئات المهنية يجب أن تتطور في الجزائر من أجل رفع التحدي و مواكبة التطورات الدولية لتستلم مشعل إنتاج معايير التدقيق الجزائرية و تعمل على الإستفادة من التجربة الدولية المتمثلة في المعايير الدولية للتدقيق، كما يوصى بتطوير الهيئات المهنية و جعلها قادرة على إصدار و تطوير المعايير الجزائرية و الإستفادة من التجربة الدولية و جعل المعايير الجزائرية تتماشى مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري.

أفاق البحث :

إن ورشة إصدار معايير تدقيق جزائرية مازالت متواصلة و ينتظر أن تبقى متواصلة إلى مدة زمنية معتبرة لذلك يبقى مجال البحث في هذه المعايير فرصة مهمة للباحثين في مجال المحاسبة و التدقيق.

كما أن قياس أثر تطبيق معايير التدقيق الجزائرية على جودة المعلومات المالية يجب أن يتم بصفة متواصلة و دقيقة من أجل مرافقة تطبيق هذه المعايير و وضع دراسات تساهم في التنمية الإقتصادية لبلادنا مستقبلا.

كما أن إشكالية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق على غرار المعايير المحاسبية الدولية في الدول النامية تعتبر إشكالية مهمة تحتاج الدراسة من اجل الوقوف على مدى قدرة تطبيقها و هل هذا سيحقق النجاعة المطلوبة خاصة في غياب أسواق مالية نشيطة في هذه الدول.

المـــراجـــــع

أولا: المراجع باللغة العربية

أ- الكتب:

1. القرآن الكريم
2. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق و التأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن 2015.
3. أحمد حلمي جمعة ، المدخل إلى التدقيق الحديث، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان- الاردن، 2005.
4. أحمد حلمي جمعة، المعايير الدولية للمحاسبة و التدقيق، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان- الاردن، 2015.
5. الصبان، محمد سمير، نظرية المراجعة و آلية التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2003.
6. أمين السيد أحمد لطفي، تفعيل آليات المراجعة في محاربة الإحتيال و الفساد، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2014.
7. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
8. إيهاب نظمي و هاني العزب، تدقيق الحسابات الإطار النظري، دار وائل للنشر، عمان- الأردن، 2012.
9. رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات النظري، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الأردن 2011.
10. رأفت سلامة محمود و آخرون، علم تدقيق الحسابات العملي، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان الأردن 2011.
11. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، دار وائل للنشر، عمان الأردن، 2015.
12. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، عمان، دار العلمية الدولية للنشر و التوزيع، دار الثقافة للنشر و التوزيع،2001.
13. سهام محمد السويدي، دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق المعايير الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
14. شيخ الإسلام تقي الدين أحمد ابن تيمية، الحسبة في الإسلام، دار الحداثة، لبنان، 2011.
15. عارف عبد الله عبد الكريم، المراجعة المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2014.
16. عبد الوهاب نصر على و شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، 2013، ص 15.
17. قاموس المنجد في اللغة و الإعلام، دار المشرق، بيروت لبنان، 1976.
18. كمال خليفة أبو زيد و آخرون، دراسة في المراجعة الخارجية للقوائم المالية، دار المطبوعات الجامعية جورج عوض، الإسكندرية مصر، 2008.

19. محمود السيد الناغي، الإتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع، مصر 2006.
20. موسى إسماعيل، الوجيز في فقه العبادات، دار الإمام مالك، الجزائر العاصمة، 2016.
21. محمد بن محمد بن أحمد القرشي، معالم القربة في أحكام الحسبة، دار الحداثة، بيروت لبنان، 2011.
22. محمد التهامي طواهر و مسعود صديقي، المراجعة و تدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2006.
23. محمد سامي راضي، موسوعة المراجعة المتقدمة، دار التعليم الجامعي للطباعة و النشر و التوزيع، الإسكندرية مصر 2011.
24. موريس أنجرس ،ترجمة بوزيد صحراوي و أخرين ، منهجية البحث العلمي في العلوم الإنسانية ، دار القصبة للنشر ، الجزائر 2004 .
25. نصر صالح محمد ، نظرية المراجعة ، دار المسيرة ، عمان الأردن، 2015 .
26. هوام جمعة، تقنيات المحاسبة المعمقة وفقا للدليل المحاسبي الوطني –الجزء الأول- ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002

ب- الرسائل و الأطروحات:

1. أمال مهاوة أطروحة دكتوراه ، غير منشورة، بعنوان محاولة تقييم شرعية الإصلاح المحاسبي على ضوء الإنتقادات الموجه لشرعية المعايير الدولية للتقارير المالية:دراسة حالة الجزائر، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة (2016).
2. سعيدي عبد الحليم، محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي-دراسة عينة من المؤسسات، أطروحة دكتوراه غير منشورة- كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015.
3. شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة –دراسة مقارنة بين الجزائر و تونس و المملكة المغربية، أطرروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة سطيف، 2013.
4. فاتح سردوك، أطروحة دكتوراه غير منشورة بعنوان تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة دراسة حالة واقع و آفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة 2015 .

ت- المجلات و الدوريات :

1. محمد رجراج، التوحيد في النظرية المحاسبية و أثاره على الإقتصاد الجزائري، مجلة علوم الإقتصاد و التسيير و التجارة، جامعة الجزائر3، العدد 26 2012.
2. نمر محمد الخطيب و صديقي فؤاد، مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية و المالية- تجربة الجزائر (النظام المحاسبي المالي)، الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر، جامعة ورقلة 2011.

3. الرويتع سعد بن صالح، أهمية التعليم المهني المستمر للمحاسب القانوني، دراسة مقارنة لمتطلبات التعليم المهني المستمر وفقا للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين و معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا و ويلز و الإتحاد الدولي للمحاسبين، المجلة العلمية للإقتصاد و التجارة، جامعة عين شمس، مصر، العدد 4، 1999.
4. عبد القادر فاضل، تبعية الإستقرار المالي في الجزائر لقطاع المحروقات و أثر الأزمة المالية العالمية عليه، مجلة علوم الإقتصاد و التسيير و التجارة، كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، العدد 26- 2012.

ث- النصوص القانونية و التشريعية

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 29، مؤرخة في 10 ماي 1963.
1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 46، مؤرخة في 09 جوان 1966.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 45 ، المؤرخ في 24 ماي 1969.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 110، مؤرخة في 31 ديسمبر 1969.
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 97، مؤرخة في 20 نوفمبر 1970.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 109، مؤرخة في 31 ديسمبر 1970.
6. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 101، مؤرخة في 13 ديسمبر 1971.
7. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 107، مؤرخة في 30 ديسمبر 1971.
8. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 37، مؤرخة في 09 ماي 1975.
9. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 72، مؤرخة في 31 ديسمبر 1984.
10. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 54، مؤرخة في 28 ديسمبر 1987.
11. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 16، مؤرخة في 18 أفريل 1990.
12. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 20، مؤرخة في 01 ماي 1991.

13. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 34، مؤرخة في 01 جوان 1994.
14. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 52، مؤرخة في 11 سبتمبر 1996.
15. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 56، مؤرخة في 29 سبتمبر 1996.
16. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 87، مؤرخة في 08 ديسمبر 1999.
17. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 91، مؤرخة في 22 ديسمبر 1999.
18. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 37 ، تاريخ 2000/07/28.
19. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 6، مؤرخة في 25 جانفي 2004.
20. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 32، مؤرخة في 04 ماي 2005.
21. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 52، مؤرخة في 26 جويلية 2005.
22. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مؤرخة في 28 ماي 2008.
23. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 42، مؤرخة في 27 جويلية 2008.
24. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 74، مؤرخة في 25 نوفمبر 2007.
25. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 19، مؤرخة في 25 مارس 2009.
26. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 27، مؤرخة في 28 ماي 2008.
27. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 21، مؤرخة في 08 أفريل 2009.
28. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية عدد 42، مؤرخة في 11 جويلية 2010.
29. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية ، عدد7، مؤرخة في 02 فبراير 2011.
30. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 30، مؤرخ في 01 جويلية 2011.
31. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 46، مؤرخة في 03 أوت 2016.

32. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، عدد 39، مؤرخة في 04 جويلية 2018.
33. القانون التجاري، وزارة العدل، طبع و نشر الديوان الوطني للأشغال التربوية، الجزائر، 2001.
34. المجلس الوطني للمحاسبة، مجموعة النصوص التشريعية القانونية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة، منشورات الساحل، الجزائر، 2002.
35. الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، معايير تقارير محافظ الحسابات- نصوص قانونية تخص معايير التقارير، مطبوعة دون دار نشر و دون تاريخ،الجزائر.

ثانيا: المراجع باللغات الأجنبية

A- Les ouvrages :

1. ANNE BRITON & CHRIS WARERSTON, Financial Accounting, Fourth Edition, Prentice Hall-Financial times, Pearson Education,Great Bretain, 2006.
2. Anna Alon and Peggy D. Dwyer, EARLY ADOPTION OF IFRS AS A STRATEGIC RESPONSE TO TRANSNATIONAL AND LOCAL INFLUENCES, The International Journal of Accounting, USA, 2014.
3. Bernard COLASSE – UNIVERSITÉ PARIS-DAUPHINE, HARMONISATION COMPTABLE INTERNATIONALE- De la résistible ascension de l'IASC/IASB, GÉRER ET COMPRENDRE N°75, France, 2004.
4. Braham Soltani, Auditing – An International Approach, Prentice Hall, Pearson Education, England, 2007.
5. BOUBIR Djelloul, Comptabilité Financière SCF-IFRS Manuel 1 du cadre conceptuel et quelques autres aspects du SCF, ITCIS EDITIONS, Algérie, 2013.
6. BOUHADIDA Mohamed, le nouveau compagnon de la Comptabilité financière Algérienne, ClicEditions, Alger.
7. Céline Michaïlesco, Qualité de l'information comptable, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de gestion et Audit, Economica, France, 2010.
8. Christopher Nobes, The causes of Financial Repporting Differences, Issues in Multinational Accounting, Oxford University, England 2000.
9. Christopher Nobes and Robert Parker, Comparative International Accounting, Pearson Education, England, 2008.
10. Colasse, B., Harmonisation comptable internationale, In Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2000.
11. C. Maillet-Baudier et A. Le Manh, Normes Compables internationales IAS/IFRS, Edition d'origine FOUCHER PARIS 2006, BERTI Edition, Alger, 2007.
12. C. BONNIER et Cie, Comptabilité financière des groupes, Collection BUSINESS-Gualino éditeur, Paris France, 2006.

13. Davidson S.et Anderson G. D., The Development of Accounting and Auditing Standards, In Historical Perspectives of Selected Financial Accounting Topics, Irwin, Boston USA, 1993.
14. Diamond, D. et R. Verrechia, Disclosure, Liquidity and the Cost of Capital, Journal of Finance, American Finance Association, USA, vol.46-no.4 septembre 1991.
15. Elisabeth Berlin et Cie, Manuel Comptabilité & Audit, BERTI Edition, Algérie, 2013.
16. Elisabeth Kauffmann, « Les trois types purs de la domination légitime » de Max Weber : les paradoxes de la domination et de la liberté, Sociologie, Éditeur : Presses Universitaires de France, 2014.
17. Elena BARU, Harmonisation Comptable Internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction, Cahier de la recherche, Laboratoire Orléanais de gestion, I.A.E d'Orléans, France, n°2005-07.
18. Finacial Accounting Standards Board, Original Pronouncements As amended, Statement of Financial Accounting Concepts N°2 : Qualitatives Characteristics of Accounting Informations, 2008.
19. Gérard valin et Cie, CONTROLOR ET AUDITOR, PARIS,DUNOD, 2006.
20. HENRI ZIMNOVITCH, Revue des livres – les capitales du capital, histoire des places financières internationales 1780-2005, Edition Honoré champion, Paris, 2008.
21. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronoucements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 1.
22. IAASB, Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronoucements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 2.
23. IAASB, Supplement to The Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, IAASB, New York, USA, 2016-2017 Edition Volume 3.
24. IESBA, Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants, IFAC, New York, USA, 2016 Edition.
25. International Accounting Standards Board, Cadre conceptuel de l'information financière 2010, IFRS Foundation Publication's Department, London, United Kingdom, 2010.
26. Josette et Max Peyrard, Dictionnaire de la finance 2ème édition, paris, librairie Vuibert, Novembre 2001.
27. Jenkins Brian, An auditor's Guide to Brinding the Gap, Accountancy, October 1990.
28. Maillet B, Lemanh A, Normes Comptable International IAS/IFRS, BERTI, Alger, 2007.
29. Monroe, G.S., and Woodliff, D.R., Great Expectation : Public perception of the Auditor's role, Australian Accounting Review, November 1994.

30. Mohamed SARI, VERS UNE AUTONOMIE ECONOMIQUE MINIMALE, EL MAAREF, Annaba Algérie, 2002.
31. Mohamed Ghernaout, Crises financières et Faillites des Banques Algérienne : Du choc pétrolier de 1986 à la liquidation des banques El Khalifa et B.C.I.A, éditions GAL, Alger Algérie, 2004.
32. Michel JONQUIERES et Michel JORAS, L'AUDIT UNE MEME DEMARCHE INELLIGENTE POUR TOUS, ems MANAGEMENT & SOCIETE, Paris France, 2015.
33. Monir Zaman Mir and Abu Shiraz Rahaman, The adoption of international accounting standards in Bangladesh, Accounting, Auditing & Accountability Journal, Emerald Group Publishing, united kigdom, 2007.
34. Ministère des finances, Direction générale de la comptabilité, conseil national de la comptabilité, Manuel de comptabilité financière, ENAG EDITION, Alger 2014.
35. Pascal Barento, Normes IAS/IFRS APPLICATION AUX ETATS FINANCIERS, DUNOD, Paris France, 2004.
36. Paul H. Dembinski, éthique et responsabilité en finance, Editions d'organisation, Paris France, 2015.
37. PORTER Brenda, An ampirical study of the audit expectation performance GAAP, accounting and business research, Winter, vol 42, 1993, P49.
38. POWER Michael, La société de l'Audit : l'obsession du contrôle, La découverte coll. « Entreprise et sociétés », Paris France, 2005, P 304.
39. Robert OBERT et Marie- pierre MAIRESSE, Comptabilité et audit, paris, DUNOD, 2009.
40. Robert OBERT, Le nouveau cadre conceptuel de l'IASB, Revue Française de Comptabilité France, N°439 Janvier 2011.
41. SAHAB Bachagha, Pour un Référentiel Comptable Algérien Qui Réponde Aux Exigences de l'Economie de Marché, DAR EL HOUDA, Ain M'lila Algérie, 2003.
42. TAZDAIT ALI, Maitrise du système Comptable Financier, Edition ACG, Algérie, 2009.
43. Thierry Wiedeman-Goiran et cie, Développement Durable et Gouvernement d'entreprise, Editions d'organisation, France 2003.
44. Thomas Jeanjean et Carlos Ramirez, Aux sources des théories positives : contribution à une analyse des changements de paradigme dans la recherche en comptabilité », Revue Comptabilité - Contrôle – Audit, Association Francophone de Comptabilité, France, 2008.
45. WILLIAM F. MESSIER JR., AUDITING A SYSTEMATIC APPROACH, library of congress, USA 1997.

B. Thèses

1. Françoise PLATET – PIERROT, L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Étude du message du Président des sociétés cotées françaises, Thèse présentée pour obtenir le grade de DOCTEUR DE L'UNIVERSITE MONTPELLIER 1 Spécialité : Sciences de Gestion, France, 2009.

2. Inès Gaddour, Contribution à l'étude de la qualité de l'audit: une approche fondée sur le management des équipes et le comportement des auditeurs, thèse de doctorat, université Paris-dauphine, 2017.

3. Michel Sayumwe, Analyse intégrée de l'impact de l'adoption obligatoire du référentiel comptable international pour les préparateurs et les principaux utilisateurs de l'information financière, Thèse présentée à l'École des Hautes Études Commerciales de Montréal en vue de l'obtention du grade de Philosophiae Doctor (Ph.D.) en Administration, Option sciences comptables, Canada, 2012.

c. revues

1. Anna Alon and Peggy D. Dwyer, EARLY ADOPTION OF IFRS AS A STRATEGIC RESPONSE TO TRANSNATIONAL AND LOCAL INFLUENCES, The International Journal of Accounting, USA, 2014.
2. Aurelien ACQUIER et Jean-Pascal GOND, Aux sources de la responsabilité sociale de l'entreprise : à la redécouverte d'un ouvrage fondateur, Social Responsabilties of the Businessman d'Howard Bowen, finance control et stratégie, France 2007.
3. Dean, G. W. and Clarke, F. L., An Evolving Conceptual Framework? (2003), Abacus, Vol.39, n°3, Publié par The marketing accounting interface, WESTBURN PUBLISHERS Ltd, USA, 2012.
4. Fonds monétaire international, RAPPORT DES SERVICES DU FMI POUR LES CONSULTATIONS DE 2018 AU TITRE DE L'ARTICLE IV, Rapport No. 18/168, Washington,- USA, juin 2018.
5. Gay G., Schelluch P., and Reid I., User Perception of the Auditing Responsabilities for the prevention, Detection and Reporting of Fraud, other Illegal Acts and Error, Australian Accounting Review, May 1997.
6. Jean-François CASTA et Alain MIKOL, Vingt ans d'Audit : de la révision des comptes aux activités multiservices, revue Comptabilité-Contrôle-Audit, France, Mai 1999, P 107.
7. Journal officiel des Communautés européennes L243, du 11/09/2002, P1.
8. Simon SUTOUR, Sénateur RAPPORT D´INFORMATION fait au nom de la commission des affaires européennes sur le volet méditerranéen de la politique de voisinage : le cas de l'Algérie, SÉNAT FRANCAIS Session extraordinaire, Enregistré à la Présidence du Sénat le 27 juillet 2017.

9. Michel TUDEL, Président du CNCC, Bulletin de la Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes N° 121, Mars 2001, Paris.
10. Lamri DJOUIMAA, Historique du commissariat aux comptes en Algérie, Revue EL MOUDAKIK (l'auditeur) n° 02, Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes, Alger, Octobre 2014.
11. Ridha Zarrouk et Mondher Fakfakh, Etude de l'étendue de l'application des normes internationales d'audit ISA en Tunisie, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTIONS, May 2006, Tunisie. Article disponible sur le site https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00558261/document.

d. Séminaires scientifiques et congrès

1. Andrew Bar, CPA, Comptable en chef du SEC, Rapport sur l'Harmonisation internationale des principes de comptabilité, 9ème Congrès des Comptables, Paris France, Septembre 1967.
2. Conférence des nations unies sur le commerce et le développement, note sur les difficultés pratiques et autres considérations liées à l'application de normes internationales d'Audit, 25ème session 4-6 novembre 2008.
3. Djamel KHOUATRA et Mohamed El Habib MAERHOUM, Elaboration d'un référentiel d'Audit financiers en Algérie par mimétisme : intérêts du cadre théorique de la tétranormalisation, communication au 15ème congré international des couts vers davantage de pratiques de comptabilité, d'audit et gestion des couts pour les citoyens, Lyon France, 22 et 23 juin 2017.
4. Djamel KHOUATRA, la normalisation comptable entre modèle Anglo-Saxon et modèle continental : le cas de la Roumanie pays en transition vers l'économie de marché, 25 ème congrès de l'association francophone de la comptabilité, Université d'Orléans, Mai 2004.
5. Françoise Pierrot, Les normes comptables internationales Et le reporting de la performance, COMPTABILITE, CONTROLE, AUDIT ET INSTITUTION(S), Mai 2006, Tunisie. pp.CDRom, 2006, (téléchargé sur https://core.ac.uk/download/pdf/47783856.pdf, le 05/04/2018 à 15h00.
6. Masaki Kusano and Masatsugu Sanada, FINANCIAL CRISIS AND LEGITIMACY OF GLOBAL ACCOUNTING STANDARDS, Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference, Kobe – Japon, 26-28 July, 2013 2013.
7. Rouba Chantiri-Chaudemanche et Anouar Kahloul, LES ACTEURS DE LA NORMALISATION COMPTABLE INTERNATIONALE: UNE COMMUNAUTE EPISTEMIQUE, Crises et nouvelles problématiques de la Valeur, 31ème Congrès de l'association francophone de la Comptabilité, Nice, France, Mai 2010.

ثالثا: المواقع الإلكترونية الرسمية

Webographie

.www.joradp.dz
www.aicpa.org
www.ifac.org
http://www.ethicsboard.org
https://www.iasplus.com
https://www.iso.org
http://www.nifccanada.ca
https://www.charteredaccountantsanz.com
http://www.cnc.dz/presentation.asp
www.cncc.dz

الملاحـــــــق

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
BADJI MOKHTAR UNIVERSITY – ANNABA
UNIVERSITE BADJI MOKHTAR –ANNABA

جامعة باجي مختار
عنابة

كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير
قسم العلوم المالية

الموضوع : إستبيان

سيدي الفاضل، بعد أداء واجب التحية و السلام،

يشرفني أن أعرض عليكم هذا الإستبيان و الذي أعد من أجل دراسة ميدانية في إطار إنجاز أطروحة دكتوراه تحت عنوان "أثر معايير التدقيق الخارجي على جودة المعلومات المالية- دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين على ضوء معايير التدقيق الجزائرية"، و ألتزم بأنه سوف يتم التعامل معه بسرية تامة و لن يخدم سوى أهداف البحث العلمي، لذا نلتمس منكم ملئه بعناية.

في الأخير تقبلوا سيدي فائق عبارات الشكر و التقدير.

ملاحظة : إذا أردتم الحصول على نتائج الإستبيان، يكفي طلبها لدى الباحث بواسطة أحد الوسائط المذكورة لاحقا و التي يمكن كذلك إستعمالها لإرجاع الإستبيان.

الباحث : بدرالدين سوسة المؤطر : الأستاذ الدكتور جاوحدو رضا

الهاتف : 53 99 75 61 06 الفاكس : 21 00 42 38 038
البريد الإلكتروني : acgcompta@yahoo.fr

القسم الأول : البيانات الشخصية و المهنية لمحافظ الحسابات

الإسم (إختياري) :

العمر: أقل من 30 سنة ☐ | من 30 إلى 39 سنة ☐ | من 40 إلى 49 سنة ☐ | أكثر من 50 سنة ☐

المستوى التعليمي: ليسانس ل م د ☐ | ليسانس نظام قديم ☐ | ماستر ☐ | ماجستير ☐

دكتوراه ☐ | تكوين مهني ☐ | أخر ☐

الخبرة المهنية في مجال التدقيق: أقل من5 سنوات ☐ | من 5 إلى 9 سنة ☐ | من 10 إلى 19 سنة ☐ | 20 سنة فما فوق ☐

عدد المنشآت المدققة من طرفكم خلال 6 سنوات الأخيرة ☐

ولاية تواجد المكتب (ضع رمز الولاية) ☐

زيادة على كونكم محافظ حسابات هل أنتم خبير محاسب في نفس الوقت ☐

هل لديكم معرفة تامة بمعايير التدقيق الجزائرية ☐

القسم الثاني : محاور الإستبيان
المحور الأول : إصلاحات المنظومة المحاسبية في الجزائر

الرقم	درجة الموافقة / إصلاحات المنظومة المحاسبية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وضع الـSCF خصائص نوعية للمعلومات المالية ساهم في الرفع من جودة هذه المعلومات					
2	وضع مبادئ محاسبية من طرف الـSCF ساهم في الرفع من جودة المعلومات المالية					
3	الإطار المفاهيمي للـSCF ساعد معدي القوائم المالية و محافظي الحسابات على تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأحداث التي لم يوضع لها معالجة دقيقة بعد، و هو ما ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية					
4	إلغاء السلم القانوني الذي يحدد أتعاب محافظ الحسابات أدى إلى فرض منطق السوق مما أثر على أداءه و بالتالي على جودة المعلومات المالية					
5	تقييم عدة عروض قبل تعيين محافظ حسابات يضمن جودة التدقيق مما يؤثر إيجابا على جودة المعلومة المالية					
6	يعتبر عدم تجديد عهدة محافظ الحسابات في حالة تبليغه عن أعمال جرمية لوكيل الجمهورية بمثابة عقوبة مما قد يدفع به لتفادي هذا الإجراء عن طريق عدم قيامه بمهامه كاملة مما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية					
7	وضع دفتر شروط يحدد مواصفات محافظ الحسابات و الشروط الواجب توفرها فيه بما يتناسب و خصوصيات المنشأة يضمن حسن أداء المدقق و قيامه بمهامه على أحسن وجه بما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المالية					
8	وضع رسالة مهمة تحدد مسؤوليات محافظ الحسابات تجاه المنشأة من شأنه تحديد نطاق تدخله مما قد يقلص في حجم تدخلاته على حساب جودة المعلومات المالية					
9	عدم إلغاء مقرر وزير الاقتصاد المؤرخ في 1994/02/02 رقم 103 /SPM/94 المتعلق بالإجتهادات المهنية لمحافظ الحسابات من شأنه الإبقاء على تدخله على مستوى العديد من المعلومات المالية بل و توسيع مجلات تدخله مما يساهم في الزيادة من جودة هذه المعلومات المالية					
10	وضع معايير تدقيق جزائرية يمكن من تجاوز القصور المنهجي الذي تعاني منه مهنة التدقيق في الجزائر ما يؤدي إلى رفع مستوى أدائها بما يرفع جودة المعلومات المالية					
11	إسناد وضع معايير المحاسبة و التدقيق إلى المجلس الوطني للمحاسبة رفع أداء مهنتي المحاسبة و التدقيق و هو ما ساهم في تحسين جودة المعلومات المالية					
12	إصدار معايير للتدقيق من طرف وزارة المالية و ليس من طرف المنظمات المهنية لا يتماشى مع إستقلالية مهنة التدقيق ما يؤثر سلبا على جودة المعلومات المالية					
13	عدم إصدار معايير مهام الضمان و معايير تدقيق القوائم المالية المرحلية و معايير جودة التدقيق يؤدي إلى التقليص من نوعية تدخلات المدقق مما قد يخفض من جودة المعلومات المالية					

المحور الثاني: قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية

الرقم	درجة الموافقة / التطورات الإقتصادية المحلية و الدولية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التدرج في الإصلاحات					
2	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يمكن من مواكبة التوجهات الإقتصادية للجزائر					
3	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق لسد حاجيات هيئات الدعم، الإعانة و المرافقة من المعلومات لتمكينها من تحسين بسط رقابتها، مثل ANDI، CNAC، ANSEJ، ANGEM، FGAR،FNI....					
4	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى توجيه التدقيق ليتماشى مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري كمنح دعم الدولة على بعض المواد الأساسية و منح مزايا للمستثمرين و تدعيم بعض القطاعات التي تعتبر إستراتيجية					
5	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع بدل وضعها عن طريق الهيئات المهنية المحلية يمكن من الإنتفاع بما تتمتع به الدولة من إمكانيات					
6	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يقلل من السرعة في الإستجابة إلى التطورات التي قد تحدث على الساحة الإقتصادية أو المالية الدولية					
7	وضع معايير تدقيق جزائرية عن طريق التشريع يؤدي إلى حماية المنظومة المالية الجزائرية من الأزمات المالية الدولية التي يمكن أن تمس إقتصاديات الدول المتقدمة					

المحور الثالث: مقومات معايير التدقيق الجزائرية

الرقم	درجة الموافقة / مقومات معايير التدقيق الجزائرية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التقييم الفعال لنظام الرقابة الداخلية مما يؤدي إلى إنتاج معلومات مالية ذات جودة					
2	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تأطير حيازة الأسهم كضمان لكفاءة المسيرين و حرصهم على جودة المعلومات المالية					
3	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تحديد الأهداف العامة لمهمة التدقيق ما يؤدي إلى جعل المهمة أكثر إستهداف و دقة ما يساهم في زيادة جودة المعلومات المالية					
4	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تحديد كافة الشروط المتعلقة بالمهمة و مسؤوليات المدقق بدقة تجاه المنشأة ما يساهم في زيادة جودة المعلومات المالية					
5	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الحصول على مصادقات خارجية ما يزيد في مصداقية الأرصدة العملاء و الموردون					
6	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتراف بالأحداث المهمة حتى التي وردت بعد إقفال الحسابات مما يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المالية					
7	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الحصول على تأكيدات مكتوبة من الإدارة كفيلة بزيادة موثوقية المعلومات المتوصل إليها ما ينعكس إيجابا على جودة المعلومات المالية					
8	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التخطيط بكفأة لمهمة التدقيق مما يزيد في الحرص على دقة المعلومات					
9	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من جمع عناصر مقنعة تزيد من كفاية و ملائمة و مصداقية المعلومات المالية					

10	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من مطابقة الأرصدة الإفتتاحية للفترة الحالية مع الأرصدة الختامية للفترة السابقة و هو ما يؤدي إلى إحترام مبداء الثبات على النسق ما يجعل المعلومات المالية قابلة للمقارنة بين مختلف الفترات					
11	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من قابلية مقارنة أرصدة و عمليات المنشأة مع منشأة مماثلة بفضل التقيد الصارم بطرق التقييم حسب النظام المحاسبي المالي					
12	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من تأسيس رأي قوي حول المعلومات المالية و التقرير عنه بكل وضوح ما قد يمكن من الزيادة من جودة هذه المعلومات					
13	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد بشكل صحيح و فعال على خبراء في ميادين غير التدقيق للوصول إلى إستنتاجات أكثر موثوقية تساعد بدورها المنشأة على إكتساب خبرة في صنع المعلومات المالية ما يدفعها نحو الرفع من جودتها.					
14	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد على تقارير مدققي الفروع بطريقة كفاءة لإعداد تقرير حول حسابات المجمع يتضمن معلومات أكثر شمولية					
15	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من الإعتماد على عمل المدققين الداخليين مما يمكن من الإقتراب أكثر من المنشأة ما يحثها على إنتاج معلومات مالية أكثر جودة					
16	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من التقيد الصارم للمنشأة بالقوانين و التنظيمات ما يقلل خطر التعرض لعقوبات أي يجعل النتائج المفصح عنها أكثر مصداقية					
17	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من قدرة المنشأة على الإستمرار في الإستغلال مما يزيد في درجة الوثوق في قوائمها المالية					
18	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من خلو المعلومات المالية من الأخطاء					
19	تمكن معايير التدقيق الجزائرية من التأكد من أن المعلومات المالية غير منقوصة أو مبتورة					

المحور الرابع: جودة المعلومات المالية

الرقم	درجة الموافقة / جودة المعلومات المالية	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
1	الملائمة كفيلة برفع جودة المعلومات المالية					
2	تضمن SCF خاصية الصورة الصادقة (التعبير الصادق) في المعلومات المالية					
3	شمولية المعلومات المالية التي جاء بها SCF مهمة بالنسبة لجودة المعلومات المالية					
4	حياد المعلومات المالية يرفع من جودتها					
5	تعتبر المعلومات المالية الخالية من الأخطاء ذات جودة					
6	دقة المعلومات المالية كفيلة بجعلها تتمتع بالجودة					
7	يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للمقارنة					
8	يجب أن تكون المعلومات المالية قابلة للفهم					
9	عنصر الأهمية النسبية يجعل الإعتراف أكثر دقة و موضوعية					

قائمة المحكمين

الإسم و اللقب	المهنة	مؤسسة الإنتماء
د.بو مزايد إبراهيم	أستاذ جامعي	جامعة باجي مختار عنابة
د. بن قارة إيمان	أستاذ جامعي	جامعة باجي مختار عنابة
د. شلابي عمار	أستاذ جامعي	جامعة 20 أوت 55 سكيكدة
د. مايو عبد الله	أستاذ جامعي	جامعة ورقلة
د. صالحي يزيد	أستاذ جامعي	جامعة باجي مختار عنابة
د. جرمون أحمد	محافظ حسابات/خبير محاسب	مكتب تدقيق بعنابة
مهديوي سطوفة	محافظ حسابات/خبير محاسب	مكتب تدقيق بالجزائر العاصمة

إختبار سبيرمان لفقرات المحور الأول :

Corrélations

		المحور الأول	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
المحورالأول	Corrélation de Pearson	1	,728**	,732**	,715**	,509**	,579**	,681**	,770**	,595**	,742**	,681**	,618**	,619**	,598**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,000	,004	,001	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
وضع الـ SCFخصائص نوعية للمعلومات المالية ساهم في الرفع من جودة هذه المعلومات	Corrélation de Pearson	,728**	1	,600**	,478**	,382*	,438*	,326	,553**	,276	,527**	,282	,474**	,336	,501**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,008	,037	,016	,079	,002	,140	,003	,131	,008	,070	,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
وضع مبادئ محاسبية من طرف الـSCF ساهم في الرفع من جودة المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	,732**	,600**	1	,729**	,344	,361	,558**	,664**	,651**	,553**	,558**	,508**	,678**	,496**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,000	,062	,050	,001	,000	,000	,002	,001	,004	,000	,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الإطار المفاهيمي للـSCF ساعد معدي القوائم المالية و محافظي الحسابات على تحديد المعالجة المحاسبية السليمة	Corrélation de Pearson	,715**	,478**	,729**	1	,469**	,259	,585**	,680**	,751**	,493**	,622**	,506**	,742**	,641**
	Sig. (bilatérale)	,000	,008	,000		,009	,167	,001	,000	,000	,006	,000	,004	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
إلغاء السلم القانوني لأتعاب المدقق	Corrélation de Pearson	,509**	,382*	,344	,469**	1	,160	,216	,419*	,335	,322	,255	,288	,306	,405*
	Sig. (bilatérale)	,004	,037	,062	,009		,399	,251	,021	,070	,082	,174	,122	,100	,026
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تقييم عدة عروض للمدققين	Corrélation de Pearson	,579**	,438*	,361	,259	,160	1	,420*	,510**	,201	,947**	,378*	,428*	,255	,312
	Sig. (bilatérale)	,001	,016	,050	,167	,399		,021	,004	,286	,000	,039	,018	,174	,093
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عدم تجديد عهدة المدقق	Corrélation de Pearson	,681**	,326	,558**	,585**	,216	,420*	1	,644**	,464**	,563**	,966**	,528**	,520**	,573**

	Sig. (bilatérale)	,000	,079	,001	,001	,251	,021		,000	,010	,001	,000	,003	,003	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
وضع دفتر شروط	Corrélation de Pearson	,770**	,553**	,664**	,680**	,419*	,510**	,644**	1	,635**	,667**	,644**	,948**	,660**	,558**
	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,000	,000	,021	,004	,000		,000	,000	,000	,000	,000	,001
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
وضع رسالة مهمة	Corrélation de Pearson	,595**	,276	,651**	,751**	,335	,201	,464**	,635**	1	,417*	,536**	,489**	,961**	,632**
	Sig. (bilatérale)	,001	,140	,000	,000	,070	,286	,010	,000		,022	,002	,006	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عدم إلغاء مقرر وزير الإقتصاد لسنة 1994	Corrélation de Pearson	,742**	,527**	,553**	,493**	,322	,947**	,563**	,667**	,417*	1	,563**	,513**	,434*	,479**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003	,002	,006	,082	,000	,001	,000	,022		,001	,004	,017	,007
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
وضع معايير تدقيق جزائرية و القصور المنهجي	Corrélation de Pearson	,681**	,282	,558**	,622**	,255	,378*	,966**	,644**	,536**	,563**	1	,487**	,520**	,605**
	Sig. (bilatérale)	,000	,131	,001	,000	,174	,039	,000	,000	,002	,001		,006	,003	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
إسناد وضع المعايير إلى مجلس المحاسبة	Corrélation de Pearson	,618**	,474**	,508**	,506**	,288	,428*	,528**	,948**	,489**	,513**	,487**	1	,554**	,418*
	Sig. (bilatérale)	,000	,008	,004	,004	,122	,018	,003	,000	,006	,004	,006		,001	,021
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
إصدار معايير التدقيق من طرف وزارة المالية	Corrélation de Pearson	,619**	,336	,678**	,742**	,306	,255	,520**	,660**	,961**	,434*	,520**	,554**	1	,623**
	Sig. (bilatérale)	,000	,070	,000	,000	,100	,174	,003	,000	,000	,017	,003	,001		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
عدم إصدار معايير الضمان	Corrélation de Pearson	,598**	,501**	,496**	,641**	,405*	,312	,573**	,558**	,632**	,479**	,605**	,418*	,623**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,005	,005	,000	,026	,093	,001	,001	,000	,007	,000	,021	,000	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

إختبار سبيرمان لفقرات المحور الثاني :

Corrélations

		2	في التدرج مواكبة الإصلاحات	الإقتصادية التوجهات مواكبة	هيئات حاجيات سد المرافقة و الدعم	خصوصيات مع التأقلم الجزائري الإقتصاد	التشريع من أحسن الهيئات المهنية	من التقليل الإستجابة للتطورات	حماية المنظومة من المحلية الازمات
2	Corrélation de Pearson	1	,584**	,528**	,400*	,522**	,548**	,444*	,801**
	Sig. (bilatérale)		,001	,003	,028	,003	,002	,014	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
في التدرج مواكبة الإصلاحات	Corrélation de Pearson	,584**	1	,527**	,536**	,537**	,478**	,260	,381*
	Sig. (bilatérale)	,001		,003	,002	,002	,008	,166	,038
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
التوجهات مواكبة الإقتصادية	Corrélation de Pearson	,528**	,527**	1	,214	,439*	,563**	,170	,424*
	Sig. (bilatérale)	,003	,003		,255	,015	,001	,370	,019
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
و الدعم هيئات حاجيات سد المرافقة	Corrélation de Pearson	,400*	,536**	,214	1	,340	,546**	,669**	,060
	Sig. (bilatérale)	,028	,002	,255		,066	,002	,000	,754
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
خصوصيات مع التأقلم الجزائري الإقتصاد	Corrélation de Pearson	,522**	,537**	,439*	,340	1	,447*	,428*	,381*
	Sig. (bilatérale)	,003	,002	,015	,066		,013	,018	,038
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
الهيئات من أحسن التشريع المهنية	Corrélation de Pearson	,548**	,478**	,563**	,546**	,447*	1	,409*	,364*
	Sig. (bilatérale)	,002	,008	,001	,002	,013		,025	,048
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
الإستجابة من التقليل للتطورات	Corrélation de Pearson	,444*	,260	,170	,669**	,428*	,409*	1	,226
	Sig. (bilatérale)	,014	,166	,370	,000	,018	,025		,230
	N	30	30	30	30	30	30	30	30
من المحلية المنظومة حماية الدولية المالية الازمات	Corrélation de Pearson	,801**	,381*	,424*	,060	,381*	,364*	,226	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,038	,019	,754	,038	,048	,230	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

إختبار سبيرمان لفقرات المحور الثالث :

Corrélations

		المحور الثالث	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
المحور الثالث : مقومات معايير التدقيق الجزائرية و تأثيرها على جودة المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	1	,829**	,592**	,278	,576**	,576**	,539**	,404*	,552**	,435*	,489**	,399*	,552**	,532**	,613**	,432*	,686**	,595**	,679**	,368*	,855**
	Sig. (bilatérale)		,000	,001	,137	,001	,001	,002	,027	,002	,016	,006	,029	,002	,002	,000	,017	,000	,001	,000	,045	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تقييم نظام الرقابة الداخلية	Corrélation de Pearson	,829**	1	,498**	,221	,637**	,548**	,556**	,376*	,442*	,428*	,485**	,327	,516**	,464**	,497**	,316	,636**	,508**	,528**	,304	,419*
	Sig. (bilatérale)	,000		,005	,240	,000	,002	,001	,041	,014	,018	,007	,078	,004	,010	,005	,089	,000	,004	,003	,102	,021
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
حيازة أسهم الضمان	Corrélation de Pearson	,592**	,498**	1	,557**	,618**	,515**	,405*	,451*	,466**	,632**	,177	,735**	,767**	,586**	,519**	,468**	,522**	,624**	,721**	,644**	,500**
	Sig. (bilatérale)	,001	,005		,001	,000	,004	,027	,012	,009	,000	,351	,000	,000	,001	,003	,009	,003	,000	,000	,000	,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
التسبيقات على أرباح الأسهم	Corrélation de Pearson	,278	,221	,557**	1	,297	,245	,410*	,355	,223	,503**	,249	,265	,572**	,553**	,412*	,359	,292	,332	,472**	,364*	,246
	Sig. (bilatérale)	,137	,240	,001		,111	,191	,024	,054	,237	,005	,185	,156	,001	,002	,024	,051	,118	,073	,008	,048	,190
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تحديد الأهداف العامة لمهمة التدقيق	Corrélation de Pearson	,576**	,637**	,618**	,297	1	,432*	,580**	,319	,326	,515**	,519**	,487**	,680**	,527**	,426*	,360	,591**	,510**	,542**	,439*	,344
	Sig. (bilatérale)	,001	,000	,000	,111		,017	,001	,086	,078	,004	,003	,006	,000	,003	,019	,050	,001	,004	,002	,015	,063
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
شروط المهمة و مسؤوليات المدقق	Corrélation de Pearson	,576**	,548**	,515**	,245	,432*	1	,451*	,243	,355	,508**	,224	,273	,332	,510**	,431*	,450*	,680**	,471**	,600**	,253	,427*
	Sig. (bilatérale)	,001	,002	,004	,191	,017		,012	,195	,055	,004	,233	,145	,073	,004	,017	,013	,000	,009	,000	,177	,019
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
المصادقات الخارجية	Corrélation de Pearson	,539**	,556**	,405*	,410*	,580**	,451*	1	,491**	,351	,461*	,543**	,111	,660**	,521**	,488**	,408*	,586**	,364*	,345	,323	,360
	Sig. (bilatérale)	,002	,001	,027	,024	,001	,012		,006	,057	,010	,002	,558	,000	,003	,006	,025	,001	,048	,062	,081	,051
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
أحداث ما بعد الإقفال	Corrélation de Pearson	,404*	,376*	,451*	,355	,319	,243	,491**	1	,423*	,389*	,405*	,231	,573**	,607**	,448*	,359	,404*	,549**	,547**	,597**	,307
	Sig. (bilatérale)	,027	,041	,012	,054	,086	,195	,006		,020	,034	,026	,219	,001	,000	,013	,051	,027	,002	,002	,001	,099
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تأكيدات الإدارة	Corrélation de Pearson	,552**	,442*	,466**	,223	,326	,355	,351	,423*	1	,327	,400*	,364*	,441*	,487**	,597**	,648**	,430*	,679**	,614**	,303	,487**
	Sig. (bilatérale)	,002	,014	,009	,237	,078	,055	,057	,020		,078	,028	,048	,015	,006	,001	,000	,018	,000	,000	,104	,006
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
التخطيط للمهمة	Corrélation de Pearson	,435*	,428*	,632**	,503**	,515**	,508**	,461*	,389*	,327	1	,304	,272	,672**	,650**	,651**	,387*	,293	,577**	,640**	,392*	,310
	Sig. (bilatérale)	,016	,018	,000	,005	,004	,004	,010	,034	,078		,102	,146	,000	,000	,000	,035	,117	,001	,000	,032	,096
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
جمع العناصر المقنعة	Corrélation de Pearson	,489**	,485**	,177	,249	,519**	,224	,543**	,405*	,400*	,304	1	,226	,412*	,489**	,385*	,200	,429*	,429*	,457*	,080	,344
	Sig. (bilatérale)	,006	,007	,351	,185	,003	,233	,002	,026	,028	,102		,230	,024	,006	,036	,289	,018	,018	,011	,675	,063
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الأرصدة الإفتتاحية	Corrélation de Pearson	,399*	,327	,735**	,265	,487**	,273	,111	,231	,364*	,272	,226	1	,548**	,474**	,355	,253	,405*	,514**	,544**	,445*	,345
	Sig. (bilatérale)	,029	,078	,000	,156	,006	,145	,558	,219	,048	,146	,230		,002	,008	,054	,177	,027	,004	,002	,014	,062
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
قابلية المقارنة	Corrélation de Pearson	,552**	,516**	,767**	,572**	,680**	,332	,660**	,573**	,441*	,672**	,412*	,548**	1	,737**	,614**	,413*	,507**	,603**	,565**	,534**	,418*
	Sig. (bilatérale)	,002	,004	,000	,001	,000	,073	,000	,001	,015	,000	,024	,002		,000	,000	,023	,004	,000	,001	,002	,022
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تأسيس الرأي و التعبير عنه	Corrélation de Pearson	,532**	,464**	,586**	,553**	,527**	,510**	,521**	,607**	,487**	,650**	,489**	,474**	,737**	1	,666**	,494**	,538**	,600**	,758**	,467**	,434*
	Sig. (bilatérale)	,002	,010	,001	,002	,003	,004	,003	,000	,006	,000	,006	,008	,000		,000	,006	,002	,000	,000	,009	,016

	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الإعتماد على أعمال الخبراء	Corrélation de Pearson	,613**	,497**	,519**	,412*	,426*	,431*	,488**	,448*	,597**	,651**	,385*	,355	,614**	,666**	1	,511**	,424*	,734**	,700**	,459*	,535**
	Sig. (bilatérale)	,000	,005	,003	,024	,019	,017	,006	,013	,001	,000	,036	,054	,000	,000		,004	,020	,000	,000	,011	,002
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الحسابات الموحدة	Corrélation de Pearson	,432*	,316	,468**	,359	,360	,450*	,408*	,359	,648**	,387*	,200	,253	,413*	,494**	,511**	1	,539**	,539**	,423*	,465**	,409*
	Sig. (bilatérale)	,017	,089	,009	,051	,050	,013	,025	,051	,000	,035	,289	,177	,023	,006	,004		,002	,002	,020	,010	,025
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الإعتماد على عمل المدققين الداخليين	Corrélation de Pearson	,686**	,636**	,522**	,292	,591**	,680**	,586**	,404*	,430*	,293	,429*	,405*	,507**	,538**	,424*	,539**	1	,591**	,520**	,465**	,525**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,003	,118	,001	,000	,001	,027	,018	,117	,018	,027	,004	,002	,020	,002		,001	,003	,010	,003
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تقيد المنشأة بالتنظيمات	Corrélation de Pearson	,595**	,508**	,624**	,332	,510**	,471**	,364*	,549**	,679**	,577**	,429*	,514**	,603**	,600**	,734**	,539**	,591**	1	,770**	,532**	,496**
	Sig. (bilatérale)	,001	,004	,000	,073	,004	,009	,048	,002	,000	,001	,018	,004	,000	,000	,000	,002	,001		,000	,002	,005
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
قدرة المنشأة على الإستمرار	Corrélation de Pearson	,679**	,528**	,721**	,472**	,542**	,600**	,345	,547**	,614**	,640**	,457*	,544**	,565**	,758**	,700**	,423*	,520**	,770**	1	,492**	,613**
	Sig. (bilatérale)	,000	,003	,000	,008	,002	,000	,062	,002	,000	,000	,011	,002	,001	,000	,000	,020	,003	,000		,006	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
التأكد من خلو الأخطاء	Corrélation de Pearson	,368*	,304	,644**	,364*	,439*	,253	,323	,597**	,303	,392*	,080	,445*	,534**	,467**	,459*	,465**	,465**	,532**	,492**	1	,316
	Sig. (bilatérale)	,045	,102	,000	,048	,015	,177	,081	,001	,104	,032	,675	,014	,002	,009	,011	,010	,010	,002	,006		,089
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
التأكد من إكتمال المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	,855**	,419*	,500**	,246	,344	,427*	,360	,307	,487**	,310	,344	,345	,418*	,434*	,535**	,409*	,525**	,496**	,613**	,316	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,021	,005	,190	,063	,019	,051	,099	,006	,096	,063	,062	,022	,016	,002	,025	,003	,005	,000	,089	
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral)

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

إختبار سبيرمان لفقرات المحور الرابع:

Corrélations

		4	الملائمة	الصورة الصادقة	الشمولية	الحياد	من الخلو الأخطاء	الدقة	قابلية المقارنة	قابلية الفهم	الأهمية النسبية
4	Corrélation de Pearson	1	,957**	,753**	,555**	,647**	,658**	,788**	,555**	,537**	,892**
	Sig. (bilatérale)		,000	,000	,001	,000	,000	,000	,001	,002	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الملائمة	Corrélation de Pearson	,957**	1	,666**	,494**	,538**	,600**	,758**	,467**	,434*	,724**
	Sig. (bilatérale)	,000		,000	,006	,002	,000	,000	,009	,016	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الصورة الصادقة	Corrélation de Pearson	,753**	,666**	1	,511**	,424*	,734**	,700**	,459*	,535**	,757**
	Sig. (bilatérale)	,000	,000		,004	,020	,000	,000	,011	,002	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الشمولية	Corrélation de Pearson	,555**	,494**	,511**	1	,539**	,539**	,423*	,465**	,409*	,554**
	Sig. (bilatérale)	,001	,006	,004		,002	,002	,020	,010	,025	,001

	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	Corrélation de Pearson	,647**	,538**	,424*	,539**	1	,591**	,520**	,465**	,525**	,706**
الحياد	Sig. (bilatérale)	,000	,002	,020	,002		,001	,003	,010	,003	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الخلو	Corrélation de Pearson	,658**	,600**	,734**	,539**	,591**	1	,770**	,532**	,496**	,633**
من	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,002	,001		,000	,002	,005	,000
الأخطا	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
ء	Corrélation de Pearson	,788**	,758**	,700**	,423*	,520**	,770**	1	,492**	,613**	,699**
الدقة	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,020	,003	,000		,006	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
قابلية	Corrélation de Pearson	,555**	,467**	,459*	,465**	,465**	,532**	,492**	1	,316	,597**
المقار	Sig. (bilatérale)	,001	,009	,011	,010	,010	,002	,006		,089	,000
نة	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
قابلية	Corrélation de Pearson	,537**	,434*	,535**	,409*	,525**	,496**	,613**	,316	1	,604**
الفهم	Sig. (bilatérale)	,002	,016	,002	,025	,003	,005	,000	,089		,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
الأهمي	Corrélation de Pearson	,892**	,724**	,757**	,554**	,706**	,633**	,699**	,597**	,604**	1
ة	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	
النسبية	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

*. La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

معاملات الثبات للأجزاء الأربعة للاستبيان

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,869	13

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,825	7

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,938	20

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,915	9

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,953	49

إختبار التوزيع الطبيعي

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		1	2	3	4	المحاور كل
N		90	90	90	90	90
Paramètres normaux[a,b]	Moyenne	3,9167	3,4500	3,3444	3,5444	3,7306
	Ecart-type	,79411	,74972	,89519	,80254	,69329
Différences les plus extrêmes	Absolue	,133	,138	,120	,133	,100
	Positive	,133	,115	,120	,111	,078
	Négative	-,124	-,138	-,113	-,133	-,100
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,266	1,306	1,138	1,266	,945
Signification asymptotique (bilatérale)		,081	,066	,150	,081	,333

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

توزيع أفراد العينة حسب متغير الفئة العمرية

العمر

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنة 30 من أقل	6	6,7	6,7	6,7
	سنة 39 إلى 30 من	20	22,2	22,2	28,9
	سنة 49 إلى 40 من	33	36,7	36,7	65,6
	فوق فما سنة 50	31	34,4	34,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير المستوى العلمي

المستوى التعليمي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	د م ل ليسانس	6	6,7	6,7	6,7
	قديم نظام ليسانس	59	65,6	65,6	72,2
	ماستر	10	11,1	11,1	83,3
	دكتوراه	1	1,1	1,1	84,4
	مهني تكوين	13	14,4	14,4	98,9
	أخر	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير الخبرة المهنية:

الخبرة المهنية في مجال التدقيق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	سنوات 5 من أقل	11	12,2	12,2	12,2
	سنوات 9 إلى 5 من	23	25,6	25,6	37,8
	سنة 19 إلى 10 من	22	24,4	24,4	62,2
	فوق فما سنة 20	34	37,8	37,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير عدد المنشآت المدققة خلال 6 سنوات الفارطة:

عدد المنشآت المدققة خلال 6 سنوات الأخيرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	0	1	1,1	1,1	1,1
	1	6	6,7	6,7	7,8
	2	15	16,7	16,7	24,4
	3	17	18,9	18,9	43,3
	4	10	11,1	11,1	54,4
	5	8	8,9	8,9	63,3
	6	13	14,4	14,4	77,8
	7	4	4,4	4,4	82,2
	8	4	4,4	4,4	86,7
	9	3	3,3	3,3	90,0
	10	1	1,1	1,1	91,1
	11	3	3,3	3,3	94,4
	12	2	2,2	2,2	96,7
	13	2	2,2	2,2	98,9
	18	1	1,1	1,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير ولاية تواجد المكتب:

رمز ولاية تواجد المكتب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	5	2	2,2	2,2	2,2
	6	1	1,1	1,1	3,3
	7	2	2,2	2,2	5,6
	9	1	1,1	1,1	6,7
	12	1	1,1	1,1	7,8
	16	6	6,7	6,7	14,4

	18	2	2,2	2,2	16,7
	19	10	11,1	11,1	27,8
	21	8	8,9	8,9	36,7
	23	35	38,9	38,9	75,6
	24	3	3,3	3,3	78,9
	25	6	6,7	6,7	85,6
	30	1	1,1	1,1	86,7
	31	3	3,3	3,3	90,0
	34	1	1,1	1,1	91,1
	35	1	1,1	1,1	92,2
	36	2	2,2	2,2	94,4
	39	1	1,1	1,1	95,6
	41	1	1,1	1,1	96,7
	43	3	3,3	3,3	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير إكتساب صفة الخبير المحاسب زيادة على صفة المدقق:

إكتساب صفة الخبير المحاسب

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	86	95,6	95,6	95,6
	نعم	4	4,4	4,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

توزيع أفراد العينة حسب متغير المعرفة التامة لمعايير التدقيق الجزائرية:

معرفة معايير التدقيق الجزائرية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	نعم	90	100,0	100,0	100,0

نتائج أفراد العينة حول إصلاحات المنظومة المحاسبية

وضع الـSCF خصائص نوعية للمعلومات المالية ساهم في الرفع من جودة هذه المعلومات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1,1	1,1	1,1
	موافق غير	3	3,3	3,3	4,4
	محايد	21	23,3	23,3	27,8
	موافق	31	34,4	34,4	62,2
	بشدة موافق	34	37,8	37,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

وضع مبادئ محاسبية من طرف الـ SCFساهم في الرفع من جودة المعلومات المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	37	41,1	41,1	41,1
	موافق	42	46,7	46,7	87,8
	بشدة موافق	11	12,2	12,2	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

الإطار المفاهيمي للـ SCFساعد معدي القوائم المالية و محافظي الحسابات على تحديد المعالجة المحاسبية السليمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	8,9	8,9	8,9
	محايد	7	7,8	7,8	16,7
	موافق	47	52,2	52,2	68,9
	بشدة موافق	28	31,1	31,1	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

إلغاء السلم القانوني لأتعاب المدقق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	33	36,7	36,7	36,7
	موافق	23	25,6	25,6	62,2
	بشدة موافق	34	37,8	37,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

تقييم عدة عروض للمدققين

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	8,9	8,9	8,9
	موافق غير	4	4,4	4,4	13,3
	محايد	30	33,3	33,3	46,7
	موافق	32	35,6	35,6	82,2
	بشدة موافق	16	17,8	17,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

عدم تجديد عهدة المدقق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	10	11,1	11,1	11,1
	موافق غير	1	1,1	1,1	12,2
	محايد	17	18,9	18,9	31,1
	موافق	40	44,4	44,4	75,6
	بشدة موافق	22	24,4	24,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

وضع دفتر شروط

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	2	2,2	2,2	6,7
	محايد	19	21,1	21,1	27,8
	موافق	34	37,8	37,8	65,6
	بشدة موافق	31	34,4	34,4	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

وضع رسالة مهمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	1	1,1	1,1	1,1
	محايد	30	33,3	33,3	34,4
	موافق	32	35,6	35,6	70,0
	بشدة موافق	27	30,0	30,0	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

وضع معايير تدقيق جزائرية و القصور المنهجي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	9	10,0	10,0	10,0
	محايد	23	25,6	25,6	35,6
	موافق	32	35,6	35,6	71,1
	بشدة موافق	26	28,9	28,9	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

إسناد وضع المعايير إلى مجلس المحاسبة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	8,9	8,9	8,9
	موافق غير	4	4,4	4,4	13,3
	محايد	13	14,4	14,4	27,8
	موافق	31	34,4	34,4	62,2
	بشدة موافق	34	37,8	37,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

إصدار معايير التدقيق من طرف وزارة المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	7	7,8	7,8	7,8
	موافق غير	8	8,9	8,9	16,7

	محايد	14	15,6	15,6	32,2
	موافق	45	50,0	50,0	82,2
	بشدة موافق	16	17,8	17,8	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

عدم إصدار معايير الضمان

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
	موافق غير	12	13,3	13,3	13,3
	محايد	21	23,3	23,3	36,7
Valide	موافق	31	34,4	34,4	71,1
	بشدة موافق	26	28,9	28,9	100,0
	Total	90	100,0	100,0	

مدىقدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية

مواكبة التدرج في الإصلاحات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	7	7,7	7,8	7,8
	موافق غير	1	1,1	1,1	8,9
	محايد	42	46,2	46,7	55,6
	موافق	22	24,2	24,4	80,0
	بشدة موافق	18	19,8	20,0	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

مواكبة التوجهات الإقتصادية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	7	7,7	7,8	7,8
	موافق غير	6	6,6	6,7	14,4
	محايد	32	35,2	35,6	50,0
	موافق	36	39,6	40,0	90,0
	بشدة موافق	9	9,9	10,0	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

سد حاجيات هيئات الدعم و المرافقة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	7	7,7	7,8	7,8
	موافق غير	1	1,1	1,1	8,9
	محايد	31	34,1	34,4	43,3
	موافق	35	38,5	38,9	82,2
	بشدة موافق	16	17,6	17,8	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

التأقلم مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	5,5	5,6	5,6
	موافق غير	7	7,7	7,8	13,3
	محايد	24	26,4	26,7	40,0
	موافق	36	39,6	40,0	80,0
	بشدة موافق	18	19,8	20,0	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

التشريع أحسن من الهيئات المهنية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	5,5	5,6	5,6
	موافق غير	8	8,8	8,9	14,4
	محايد	42	46,2	46,7	61,1
	موافق	20	22,0	22,2	83,3
	بشدة موافق	15	16,5	16,7	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

التقليل من الإستجابة للتطورات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	8	8,8	8,9	13,3
	محايد	22	24,2	24,4	37,8
	موافق	28	30,8	31,1	68,9

	بشدة موافق	28	30,8	31,1	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

حماية المنظومة المحلية من الازمات المالية الدولية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	2,2	2,2	2,2
	موافق غير	10	11,0	11,1	13,3
	محايد	37	40,7	41,1	54,4
	موافق	30	33,0	33,3	87,8
	بشدة موافق	11	12,1	12,2	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

نتائج أفراد العينة حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية

تقييم نظام الرقابة الداخلية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	9	9,9	10,0	14,4
	محايد	19	20,9	21,1	35,6
	موافق	33	36,3	36,7	72,2
	بشدة موافق	25	27,5	27,8	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

حيازة أسهم الضمان

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	31	34,1	34,4	34,4
	موافق	43	47,3	47,8	82,2
	بشدة موافق	16	17,6	17,8	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

تحديد الأهداف العامة لمهمة التدقيق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	6,6	6,7	6,7
	محايد	34	37,4	37,8	44,4
	موافق	26	28,6	28,9	73,3
	بشدة موافق	24	26,4	26,7	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

شروط المهمة و مسؤوليات المدقق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	3,3	3,3	3,3
	موافق غير	2	2,2	2,2	5,6
	محايد	35	38,5	38,9	44,4
	موافق	26	28,6	28,9	73,3
	بشدة موافق	24	26,4	26,7	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

المصادقات الخارجية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	5	5,5	5,6	10,0
	محايد	23	25,3	25,6	35,6
	موافق	36	39,6	40,0	75,6
	بشدة موافق	22	24,2	24,4	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

أحداث ما بعد الإقفال

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	5,5	5,6	5,6
	موافق غير	1	1,1	1,1	6,7
	محايد	12	13,2	13,3	20,0
	موافق	38	41,8	42,2	62,2
	بشدة موافق	34	37,4	37,8	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

تأكيدات الإدارة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1,1	1,1	1,1
	موافق غير	17	18,7	18,9	20,0
	محايد	12	13,2	13,3	33,3
	موافق	39	42,9	43,3	76,7
	بشدة موافق	21	23,1	23,3	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

التخطيط للمهمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	9	9,9	10,0	10,0
	محايد	40	44,0	44,4	54,4
	موافق	10	11,0	11,1	65,6
	بشدة موافق	31	34,1	34,4	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

جمع العناصر المقنعة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	7	7,7	7,8	7,8
	محايد	25	27,5	27,8	35,6
	موافق	19	20,9	21,1	56,7
	بشدة موافق	39	42,9	43,3	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

الأرصدة الإفتتاحية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	3,3	3,3	3,3
	موافق غير	10	11,0	11,1	14,4
	محايد	10	11,0	11,1	25,6
	موافق	25	27,5	27,8	53,3
	بشدة موافق	42	46,2	46,7	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

قابلية المقارنة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	15	16,5	16,7	16,7
	موافق غير	5	5,5	5,6	22,2
	محايد	11	12,1	12,2	34,4
	موافق	24	26,4	26,7	61,1
	بشدة موافق	35	38,5	38,9	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

تأسيس الرأي و التعبير عنه

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	17	18,7	18,9	23,3
	محايد	9	9,9	10,0	33,3
	موافق	38	41,8	42,2	75,6
	بشدة موافق	22	24,2	24,4	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

الإعتماد على أعمال الخبراء

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	8	8,8	8,9	8,9
	محايد	29	31,9	32,2	41,1
	موافق	27	29,7	30,0	71,1
	بشدة موافق	26	28,6	28,9	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

الحسابات الموحدة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	8	8,8	8,9	8,9
	موافق غير	1	1,1	1,1	10,0
	محايد	17	18,7	18,9	28,9
	موافق	33	36,3	36,7	65,6
	بشدة موافق	31	34,1	34,4	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

الإعتماد على عمل المدققين الداخليين

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	3,3	3,3	3,3
	محايد	31	34,1	34,4	37,8
	موافق	33	36,3	36,7	74,4
	بشدة موافق	23	25,3	25,6	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

تقيد المنشأة بالتنظيمات

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	1	1,1	1,1	1,1
	موافق غير	14	15,4	15,6	16,7
	محايد	22	24,2	24,4	41,1
	موافق	27	29,7	30,0	71,1
	بشدة موافق	26	28,6	28,9	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

قدرة المنشأة على الإستمرار

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	2	2,2	2,2	2,2
	موافق غير	8	8,8	8,9	11,1
	محايد	39	42,9	43,3	54,4
	موافق	20	22,0	22,2	76,7
	بشدة موافق	21	23,1	23,3	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

التأكد من خلو الأخطاء

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	2	2,2	2,2	6,7
	محايد	32	35,2	35,6	42,2
	موافق	34	37,4	37,8	80,0
	بشدة موافق	18	19,8	20,0	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

التأكد من أن المعلومات غير منقوصة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	5,5	5,6	5,6
	موافق غير	12	13,2	13,3	18,9
	محايد	35	38,5	38,9	57,8
	موافق	31	34,1	34,4	92,2
	بشدة موافق	7	7,7	7,8	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

نتائج أفراد العينة حول جودة المعلومات المالية :

الملائمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	5,5	5,6	5,6
	موافق غير	6	6,6	6,7	12,2
	محايد	32	35,2	35,6	47,8
	موافق	31	34,1	34,4	82,2
	بشدة موافق	16	17,6	17,8	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

عدم تجديد عهدة المدقق

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	7	7,7	7,8	7,8
	موافق غير	7	7,7	7,8	15,6
	محايد	20	22,0	22,2	37,8
	موافق	32	35,2	35,6	73,3
	بشدة موافق	24	26,4	26,7	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

وضع دفتر شروط

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	6,6	6,7	6,7
	موافق غير	3	3,3	3,3	10,0
	محايد	31	34,1	34,4	44,4
	موافق	26	28,6	28,9	73,3
	بشدة موافق	24	26,4	26,7	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

وضع رسالة مهمة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	10	11,0	11,1	15,6
	محايد	19	20,9	21,1	36,7
	موافق	33	36,3	36,7	73,3
	بشدة موافق	24	26,4	26,7	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

عدم إلغء مقرر وزير الإقتصاد لسنة1994

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	6,6	6,7	6,7
	موافق غير	2	2,2	2,2	8,9
	محايد	21	23,1	23,3	32,2
	موافق	31	34,1	34,4	66,7
	بشدة موافق	30	33,0	33,3	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

وضع معايير تدقيق جزائرية و القصور المنهجي

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	6,6	6,7	6,7
	موافق غير	5	5,5	5,6	12,2
	محايد	16	17,6	17,8	30,0
	موافق	33	36,3	36,7	66,7
	بشدة موافق	30	33,0	33,3	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

إسناد وضع المعايير إلى مجلس المحاسبة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	6,6	6,7	6,7
	موافق غير	11	12,1	12,2	18,9
	محايد	20	22,0	22,2	41,1
	موافق	33	36,3	36,7	77,8
	بشدة موافق	20	22,0	22,2	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

إصدار معايير التدقيق من طرف وزارة المالية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	موافق غير	9	9,9	10,0	10,0
	محايد	26	28,6	28,9	38,9
	موافق	29	31,9	32,2	71,1
	بشدة موافق	26	28,6	28,9	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

عدم إصدار معايير الضمان

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	4	4,4	4,4	4,4
	موافق غير	12	13,2	13,3	17,8
	محايد	24	26,4	26,7	44,4
	موافق	29	31,9	32,2	76,7
	بشدة موافق	21	23,1	23,3	100,0
	Total	90	98,9	100,0	
Manquante	Système manquant	1	1,1		
Total		91	100,0		

تحليل نتائج فقرات المحور الأول حول إصلاحات المنظومة المحاسبية

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
هذه جودة من الرفع في ساهم المالية للمعلومات نوعية خصائصSCF الـ وضع المعلومات	90	1	5	4,04	,923
المعلومات جودة من الرفع في ساهم SCFالـ طرف من محاسبية مبادئ وضع المالية	90	3	5	3,71	,674
على الحسابات محافظي و المالية القوائم معدي ساعد SCFللـ المفاهيمي الإطار السليمة المحاسبية المعالجة تحديد	90	1	5	3,97	1,096
المدقق لأتعاب القانوني السلم إلغاء	90	3	5	4,01	,868
للمدققين عروض عدة تقييم	90	1	5	3,49	1,114
المدقق عهدة تجديد عدم	90	1	5	3,70	1,185
شروط دفتر وضع	90	1	5	3,96	1,027
مهمة رسالة وضع	90	2	5	3,94	,826

1994 لسنة الإقتصاد وزير مقرر إلغء عدم	90	1	5	3,81	,982
المنهجي القصور و جزائرية تدقيق معايير وضع	90	1	5	3,73	1,178
المحاسبة مجلس إلى المعايير وضع إسناد	90	1	5	3,88	1,225
المالية وزارة طرف من التدقيق معايير إصدار	90	1	5	3,61	1,119
الضمان معايير إصدار عدم	90	2	5	3,79	1,011
N valide (listwise)	90				

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ساهم المالية للمعلومات نوعية خصائصSCF الـ وضع المعلومات هذه جودة من الرفع في	41,570	89	,000	4,044	3,85	4,24
الرفع في ساهم SCFالـ طرف من محاسبية مبادئ وضع المالية المعلومات جودة من	52,198	89	,000	3,711	3,57	3,85
و المالية القوائم معدي ساعد SCFللـ المفاهيمي الإطار السليمة المحاسبية المعالجة تحديد على الحسابات محافظي	34,336	89	,000	3,967	3,74	4,20
المدقق لأتعاب القانوني السلم إلغاء	43,861	89	,000	4,011	3,83	4,19
للمدققين عروض عدة تقييم	29,706	89	,000	3,489	3,26	3,72
المدقق عهدة تجديد عدم	29,630	89	,000	3,700	3,45	3,95
شروط دفتر وضع	36,549	89	,000	3,956	3,74	4,17
مهمة رسالة وضع	45,303	89	,000	3,944	3,77	4,12
1994 لسنة الإقتصاد وزير مقرر إلغء عدم	36,826	89	,000	3,811	3,61	4,02
المنهجي القصور و جزائرية تدقيق معايير وضع	30,054	89	,000	3,733	3,49	3,98
المحاسبة مجلس إلى المعايير وضع إسناد	30,020	89	,000	3,878	3,62	4,13
المالية وزارة طرف من التدقيق معايير إصدار	30,622	89	,000	3,611	3,38	3,85
الضمان معايير إصدار عدم	35,550	89	,000	3,789	3,58	4,00

تحليل نتائج فقرات المحور الثاني حول مدى قدرة سن معايير جزائرية للتدقيق عن طريق التشريع على مواكبة التطورات الإقتصادية المحلية والدولية:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الإصلاحات في التدرج مواكبة	90	3,48	1,073	,113
الإقتصادية التوجهات مواكبة	90	3,38	1,023	,108
المرافقة و الدعم هيئات حاجيات سد	90	3,58	1,049	,111
الإقتصاد خصوصيات مع التأقلم الجزائري	90	3,61	1,067	,113
المهنية الهيئات من أحسن التشريع	90	3,36	1,042	,110
للتطورات الإستجابة من التقليل	90	3,76	1,125	,119
الازمات من المحلية المنظومة حماية الدولية المالية	90	3,42	,924	,097

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
مواكبة التدرج في الإصلاحات	30,750	89	,000	3,478	3,25	3,70
مواكبة التوجهات الإقتصادية	31,322	89	,000	3,378	3,16	3,59
سد حاجيات هيئات الدعم و المرافقة	32,353	89	,000	3,578	3,36	3,80
التأقلم مع خصوصيات الإقتصاد الجزائري	32,097	89	,000	3,611	3,39	3,83
التشريع أحسن من الهيئات المهنية	30,552	89	,000	3,356	3,14	3,57
التقليل من الإستجابة للتطورات	31,672	89	,000	3,756	3,52	3,99
حماية المنظومة المحلية من الازمات المالية الدولية	35,143	89	,000	3,422	3,23	3,62

تحليل نتائج فقرات المحور الثالث حول مقومات معايير التدقيق الجزائرية:

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
تقييم نظام الرقابة الداخلية	31,916	89	,000	3,733	3,50	3,97
حيازة أسهم الضمان	51,430	89	,000	3,833	3,69	3,98
تحديد الأهداف العامة لمهمة التدقيق	32,485	89	,000	3,689	3,46	3,91
شروط المهمة و مسؤوليات المدقق	35,699	89	,000	3,733	3,53	3,94
المصادقات الخارجية	34,361	89	,000	3,744	3,53	3,96
أحداث ما بعد الإقفال	37,294	89	,000	4,056	3,84	4,27
تأكيدات الإدارة	32,804	89	,000	3,689	3,47	3,91
التخطيط للمهمة	33,298	89	,000	3,700	3,48	3,92
جمع العناصر المقنعة	37,323	89	,000	4,000	3,79	4,21
الأرصدة الإفتتاحية	33,105	89	,000	4,033	3,79	4,28
قابلية المقارنة	23,715	89	,000	3,656	3,35	3,96
تأسيس الرأي و التعبير عنه	29,332	89	,000	3,633	3,39	3,88
الإعتماد على أعمال الخبراء	37,224	89	,000	3,789	3,59	3,99
الحسابات الموحدة	31,280	89	,000	3,867	3,62	4,11
الإعتماد على عمل المدققين الداخليين	38,673	89	,000	3,811	3,62	4,01
تقيد المنشأة بالتنظيمات	32,332	89	,000	3,700	3,47	3,93
قدرة المنشأة على الإستمرار	33,136	89	,000	3,556	3,34	3,77
التأكد من خلو الأخطاء	35,805	89	,000	3,667	3,46	3,87

التأكد من أن المعلومات غير منقوصة	31,581	89	,000	3,256	3,05	3,46

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الملائمة	90	3,52	1,041	,110
الصادقة الصورة	90	3,66	1,182	,125
الشمولية	90	3,66	1,113	,117
الحياد	90	3,70	1,116	,118
الأخطاء من الخلو	90	3,86	1,117	,118
الدقة	90	3,84	1,151	,121
المقارنة قابلية	90	3,56	1,162	,123
الفهم قابلية	90	3,80	,974	,103
النسبية الأهمية	90	3,57	1,122	,118

تحليل نتائج فقرات المحور الرابع حول جودة المعلومات المالية:

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الملائمة	32,097	89	,000	3,522	3,30	3,74
الصورة الصادقة	29,342	89	,000	3,656	3,41	3,90
الشمولية	31,149	89	,000	3,656	3,42	3,89
الحياد	31,445	89	,000	3,700	3,47	3,93
الخلو من الأخطاء	32,734	89	,000	3,856	3,62	4,09
الدقة	31,698	89	,000	3,844	3,60	4,09
قابلية المقارنة	29,022	89	,000	3,556	3,31	3,80
قابلية الفهم	37,019	89	,000	3,800	3,60	4,00
الأهمية النسبية	30,149	89	,000	3,567	3,33	3,80

تحليل محاور الدراسة

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
1	90	3,9167	,79411	,08371
2	90	3,4500	,74972	,07903
3	90	3,3444	,89519	,09436
4	90	3,5444	,80254	,08460
كل المحاور	90	3,7306	,69329	,07308

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
1	46,790	89	,000	3,91667	3,7503	4,0830
2	43,656	89	,000	3,45000	3,2930	3,6070
3	35,443	89	,000	3,34444	3,1569	3,5319
4	41,899	89	,000	3,54444	3,3764	3,7125
كل المحاور	51,048	89	,000	3,73056	3,5853	3,8758

إختبار الفرضية الفرعية الأولى

Statistiques descriptives

	Moyenne	Ecart-type	N
المالية المعلومات جودة	3,5444	,80254	90
المحاسبية المنظومة إصلاحات	3,9167	,79411	90

Corrélations

		المالية المعلومات جودة	المنظومة إصلاحات المحاسبية
Corrélation de Pearson	المالية المعلومات جودة	1,000	,508
	المحاسبية المنظومة إصلاحات	,508	1,000
Sig. (unilatérale)	المالية المعلومات جودة	.	,000
	المحاسبية المنظومة إصلاحات	,000	.
N	المالية المعلومات جودة	90	90
	المحاسبية المنظومة إصلاحات	90	90

Variables introduites/supprimées[a]

Modèle	Variables introduites	Variables supprimées	Méthode
1	المنظومة إصلاحات المحاسبية[b]	.	Entrée

a. Variable dépendante : المالية المعلومات جودة

b. Toutes variables requises saisies.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,508[a]	,258	,250	,69503

a. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبية المنظومة إصلاحات

b. Variable dépendante : المالية المعلومات جودة

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	14,813	1	14,813	30,664	,000[b]
	Résidu	42,510	88	,483		
	Total	57,322	89			

a. Variable dépendante : المالية المعلومات جودة

b. Valeurs prédites : (constantes), المحاسبية المنظومة إصلاحات

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1,532	,371		4,134	,000
	المحاسبية المنظومة إصلاحات	,514	,093	,508	5,538	,000

a. Variable dépendante : المالية المعلومات جودة

Statistiques des résidus[a]

	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart-type	N
Prévision	2,3029	4,1010	3,5444	,40796	90
Résidu	-1,58726	1,19708	,00000	,69111	90
Erreur Prévision	-3,043	1,364	,000	1,000	90
Erreur Résidu	-2,284	1,722	,000	,994	90

a. Variable dépendante : المالية المعلومات جودة

إختبار الفرضية الفرعية الثانية

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
سن المعايير عن طريق التشريع	90	3,4500	,74972	,07903

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
سن المعايير عن طريق التشريع	43,656	89	,000	3,45000	3,2930	3,6070

إختبار الفرضية الفرعية الثالثة

Corrélations

		التدقيق معايير مقومات الجزائرية	المالية المعلومات جودة
مقومات معايير التدقيق الجزائرية	Corrélation de Pearson	1	,033
	Sig. (bilatérale)		,000
	N	90	90
جودة المعلومات المالية	Corrélation de Pearson	,033	1
	Sig. (bilatérale)	,000	
	N	90	90

إختبار الفرضية الرئيسة

Récapitulatif des modèles

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	,033[a]	,001	-,010	,80664

a. Valeurs prédites : (constantes), الجزائرية التدقيق معايير مقومات

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	D	Sig.
1	Régression	,063	1	,063	,097	,000
	Résidu	57,259	88	,651		
	Total	57,322	89			

a. Variable dépendante : المالية المعلومات جودة

b. Valeurs prédites : (constantes), الجزائرية التدقيق معايير مقومات

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		A	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	3,445	,331		10,421	,000
	الجزائرية التدقيق معايير مقومات	,030	,096	,033	,312	,000

a. Variable dépendante : المالية المعلومات جودة