

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

UNIVERSITY BADJI MOKHTAR- ANNABA



جامعة باجي مختار - عنابة

UNIVERSITE BADJI MOKHTAR – ANNABA

كلية : العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير و العلوم التجارية

قسم : العلوم المالية

أطروحة دكتوراه

مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث

التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية (التفاتة لواقع الجزائر)

الشعبة :

مالية، محاسبة وتسويق في المؤسسة

للطالبة

بن حواس كريمة

مدير أطروحة التخرج : بنية عمر أستاذ محاضر -أ- جامعة باجي مختار -عنابة-

أمام اللجنة

أ.د/ هوام جمعة	أستاذة التعليم العالي	رئيسا	جامعة عنابة
د/ بنية عمر	أستاذ محاضر-أ-	مقررا	جامعة عنابة
أ.د/ حمادة كمال	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة عنابة
أ.د/ خليل عبد الرزاق	أستاذ التعليم العالي	عضوا	جامعة قالمة
د/ بن رجم محمد خميسي	أستاذ محاضر-أ-	عضوا	جامعة سوق أهراس

السنة الجامعية : 2015/2014

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

التصريح

أنا الباحثة بن حواس كريمة، أصرح بشرفي أن أطروحة الدكتوراه المعنونة

كالتالي:

" التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه

نحو معايير المحاسبة الدولية (إلتفاتة لواقع الجزائر)"، و المقدمة لنيل

شهادة الدكتوراه -طور ثالث- هي عمل أكاديمي خاص بي، و غير مقدم

لا جزء منه و لا كله لأي مؤسسة علمية أخرى بهدف نيل شهادة أكاديمية

أو غير ذلك.

الباحثة :

بن حواس كريمة

جدول المواد

البيان	الصفحة
جدول المواد	I
ملخص باللغة العربية	I
ملخص باللغة الإنجليزية	I
ملخص باللغة الفرنسية	I
الإهداء	I
شكر و تقدير	I
قائمة الأشكال	I
قائمة الجداول	I
قائمة المختصرات و الرموز	I
المقدمة	أ
الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري لمهنة التدقيق	70-01
تمهيد	02
المبحث الأول : ماهية التدقيق	02
1- تعريف التدقيق	02
2- التطور التاريخي للتدقيق	06
3- أهمية و أهداف التدقيق	08
4- أنواع التدقيق	13
5- فروض التدقيق	19
6- مزايا و عيوب التدقيق	21
7- الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي	23
المبحث الثاني : المدقق الخارجي ومهنة التدقيق	26
1- مفهوم المدقق الخارجي و مهنة التدقيق	26
2- ممارسة المهنة و مقوماتها	27
3- تطور مهنة تدقيق الحسابات	29

31	4- الدور المحوري للمدقق و مسؤوليته
34	5- حقوق وواجبات المدقق
35	6- بيئة المدقق
45	7- تحديد أتعاب المدقق وأشكالها
48	المبحث الثالث : الرقابة الداخلية
48	1- مفهوم الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي و تداخل العلاقة بينهما
51	2- الإطار العام للتدقيق و دورية مراجعة نظام الرقابة الداخلية
54	3- العوامل و الأسباب التي أدت إلى الإهتمام بالرقابة الداخلية
55	4- مكونات الرقابة الداخلية
61	5- أهداف الرقابة الداخلية
63	6- المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة
65	7- طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية
70	خلاصة
135-71	الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة
72	تمهيد
72	المبحث الأول : التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة الدولية
74	1- ماهية معايير المحاسبة الدولية
75	2- الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة
77	3- مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
79	4- مقاييس إصدار معايير المحاسبة الدولية
83	5- أهمية و أهداف معايير المحاسبة الدولية
84	6- موقع الجزائر و تجربتها في مجال التوحيد المحاسبي
89	7- علاقة معايير المحاسبة بمعايير التدقيق الدولية و المدققين
93	المبحث الثاني : تبني النظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير المحاسبة الدولية
93	1- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد
95	2- مراحل انجاز النظام المحاسبي الجديد

96	3- أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي
99	4- الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد
101	5- ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري
102	6- واقع البيئة والمؤسسة الجزائرية و الآثار المتوقعة في ظل الإصلاح الداخلي
111	7- متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد
114	المبحث الثالث : مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر و تأثيرها بمعايير المحاسبة الدولية
114	1- التطور التاريخي و تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
121	2- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات
124	3- مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات
127	4- حالات التنافي و الموانع المفروضة على محافظ الحسابات
130	5- معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات
132	6- ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في إطار إعادة تنظيم مهنة المحاسبة
133	7- أبرز نقاط الإتفاق و الإختلاف للقوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية
135	خلاصة
217-136	الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية
137	تمهيد
137	المبحث الأول : الهيآت الأكاديمية والمهنية المصدرة لمعايير التدقيق الدولية والميثاق الأخلاقي للمهنة
137	1- الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
142	2- مجالس الإتحاد الدولي للمحاسبين
149	3- لجان التدقيق
151	4- المجهودات العملية لوضع معايير الأداء
153	5- إعتبارات إصدار المعايير
154	6- صلاحية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق
155	7- دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

163	المبحث الثاني : التأصيل العلمي و العملي لمعايير التدقيق الدولية
163	1- التعريف بمعايير التدقيق الدولية
165	2- بؤادر ظهور المعايير الدولية للتدقيق
167	3- أهمية معايير التدقيق
168	4- أهداف المعايير الدولية للتدقيق
169	5- شروط و خصائص المعايير التدقيق الدولية
173	6- معايير التدقيق الدولية (GAAS – ISA)
188	7- طرق تبني معايير التدقيق الدولية
190	المبحث الثالث : تحقيق مهنة التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية
190	1-التكليف بالتدقيق
192	2-تخطيط مهنة التدقيق
194	3-معرفة طبيعة عمل المنشأة(المعيار الدولي للتدقيق رقم 310)
197	4- تدقيق نظام الرقابة الداخلية
204	5- أدلة الإثبات (المعيار الدولي للتدقيق رقم 500)
211	6- عينات التدقيق و إجراءات التدقيق الإختيارية (المعيار الدولي للتدقيق رقم 530)
212	7- معايير التدقيق الدولية لإعداد تقرير المراجع الخارجي
217	خلاصة
269-218	الفصل الرابع : دراسة ميدانية(إلتفاتة لواقع الجزائر)
219	المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية
220	1- أدوات الدراسة
225	2- تحضير الاستبيان
227	3- نشر وتوزيع الاستمارة
228	4- منهجية الدراسة الميدانية
230	المبحث الثاني : المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان
230	1- الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة
236	2- تحليل نتائج الاستبيان
236	3- عرض نتائج المستجوبين

252	المبحث الثالث : إختبار الفرضيات و تحليل النتائج
252	1- إختبار الفرضيات
265	2- دراسة العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغيرات التابعة
270	الخاتمة
274	المراجع
286	الملاحق

الملخص

لقد ساهمت مهنة التدقيق منذ القدم و بشكل كبير في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات و توضيح حالات الإسراف و التلاعب، حيث بدأ التفكير في إيجاد قواعد و أصول ممارسة للمهنة متعارف عليها دوليا لتوحيد هذه المهنة بين ممارسيها، إذ نجد اجتهادات الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants "IFAC" لتقليص هذه الفروق دوليا في إصداره لمعايير التدقيق الدولية عن طريق لجانه و أعضائه المنتمية إليه. و التي تقدم العديد من الخطوات نحو التنظيم الجيد للمهنة بشكل يمكن الدول من تبني المعايير التي يصدرها أو الاقتباس منها.

و في ظل إنفتاح الاقتصاد الجزائري على العولمة من خلال محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، و كذلك محاولتها التقليص من الفروقات الدولية وتقريب ممارساتها مع الدول من خلال تبنيها للنظام المحاسبي المالي الجديد المتوافق مع معايير المحاسبة الدولية، تلبية لأغراض الأطراف الأخرى خاصة المستثمر الأجنبي، إلا أن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسات الدولية كونها تخضع لقوانين وتشريعات تتميز بإجبارية التطبيق، و في إطار غياب معايير تدقيق تعزز من موثوقية تقارير المدققين و توحيد لغة التدقيق على المستوى الدولي، قد يصعب على الأطراف الأخرى فهم التقارير الخاصة بمصادقية القوائم المالية و مقارنتها بتقارير أخرى، مما قد يظل مصداقيتها. فجاءت هذه الأطروحة لدراسة إمكانية و ضرورة تبني الجزائر معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين، خاصة بعد محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية و تبنيها للنظام المحاسبي المالي الجديد.

حيث توصلت الدراسة إلى التأكيد على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية و مدى مساهمة تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر في تحسين و تطوير مهنة التدقيق الخارجي.

الكلمات المفتاحية : التدقيق الخارجي، معايير التدقيق الدولية، القوائم المالية المدققة، النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، المستثمر الأجنبي.

Abstract

Auditing had participated a lot in developing these societies thanks to its services in protecting investments, revealing waste and fraudulent, where it is becoming necessary for new foundations and global common conducts to replace those between practices, That's why international efforts by the federation of international accountants IFAC to reduce such differences mainly to elaborate international standards on Auditing through its members and commission. This may also provide these countries with steps that organize this profession and adopting those norms.

Today, but we its practice differs from that of other countries of the world because of the mandary application of its laws and legislations, despite its differences and trying to bring them choser by adopting the new financial Accounting systems which suit fits the world accounting norms. This was done to satisfy the other sides and mainly the foreign investors.

So, it is becoming more and more necessary that Algeria has to think about the possibility to study and the necessity to adopt the standards elaborated by the IFAC especially after Algeria's trial membership to the ITO and the adoption of the new financial accounting system.

This study has emphasized on the existence of the statistical relation between the international accounting standards and those of auditing and how they can help adopting these standards in Algeria to improve and develop the profession of external auditing.

Key words : External audit, international standards on auditing, financial statement auditing standard, financial accounting system, international standards on accounting, foreign investor.

Résumé

L'Audit a été de tous temps un outil d'aide précieux dans le développement de société, de part sa fonction de protection des investisseurs, ainsi que la prévention contre l'inefficience de la location des ressources et de leurs mauvais usages. De ce fait, on été mis en place des règles et principes quant à l'exercice de la fonction d'audit, afin de la normaliser sur le plan international.

A ce propos la fédération international des comptables (IFAC), contribue à réduire les écarts possibles entre états, à l'aide de normes de convergence, et à garantir le bon exercice du métier d'Audit.

Sans doute, l'Algérie a intégré l'impératif de la normalisation internationale, notamment en ce qui concerne le system comptable financier, sous l'effet de la contrainte de son insertion dans l'économie internationale et beaucoup plus vis-à-vis de l'investisseur étranger. Néanmoins, la pratique en matière d'Audit en Algérie reste soumise à des obligations à caractère administratif. Il en découle un certain obstacle qui affecte la crédibilité des états financiers à défaut de comparaison avec des pratiques internationales.

Le présent travail vise à explorer les possibilités à même de rendre pratiques et opérationnelles les normes universelles propres à l'Audit, issu de l'Union Internationales des comptables.

Au terme de ce travail, il sera possible de mètre avant la relation quantifiable entre normes comptables internationales et normes d'audit internationales, ainsi que l'opportunité pour l'Algérie de s'aligner sur la pratique d'audit sur le plan universel et l'évolution positive du métier d'Audit externe.

Mot clé : Audit externe, les normes d'Audit Internationales, les états financiers audités, system comptable financier, les normes comptables internationales, l'investisseur étranger.

الاهداء

الحمد لله وحده الذي أحانني على إكمال هذه الرسالة وإخراجها إلى حيز الوجود وها أنا أطوي سمر الليالي

وتعبد الأيام وخلاصة المشوار بين دفتي هذا العمل،

إلى منارة العلم والإمام المصطفى الذي علم المتعلمين إلى سيد الخلق إلى رسولنا الكريم سيدنا محمد صلى

الله عليه وسلم،

إلى الينبوع الذي لا يمل العطاء إلى من حاكته سعادتي بخيوط منسوجة من قلبها إلى والدتي العزيزة،

إلى من سعى وشقي لأنعم بالراحة والمناة الذي لم يبخل بشيء من أجل دفعي في طريق النجاح الذي علمني

أن أرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر إلى والدي العزيز،

إلى من حبهم يجري في عروقي ويلهم بكراهم فؤادي إلى زوجي خالد وإخواني شمر زاد، فاطمة الزهراء

و عمار،

إلى من سرنا سوياً ونحن نشق الطريق معاً نحو النجاح والإبداع إلى من تكاتفنا يداً بيد ونحن نقطعه زهرة

تعلمنا إلى كل أصدقائي وأقربائي،

إلى كل من ساعدني بقلبه وروحه ووجدانه وسعى لأجل نجاحي وكان معي في السراء والضراء،

إلى من علمونا حروفاً من ذهب وكلمات من درر وعبارات من أسنى وأجلى عبارات في العلم إلى من

صاغوا لنا علمهم حروفاً ومن فكرهم منارة تنير لنا طريقنا إلى كل الأساتذة بجامعة باجي مختار – مجمع ابن

باديس – عنابة وخاصة مؤطري الأستاذ بنية عمر و الأستاذ نصيب رجم واللذان كانا لي يد عون في

دراستي و موجهاني في أبحاثي.

شكر و تقدير

الحمد لله حمداً يليق بجلال قدره وعظيم سلطانه، والشكر لله أو لا على ما

أنعم به علينا من نعم كانت خير عون في إنجاز هذا العمل...

والشكر موصول لكل من ساعدني في إتمام الدراسة وأخص منهم :

بداية والديا اللذان سمرا الليالي من أجلي و دعاءهما طرق

أداني وعطفهما الذي غمرني،

إخوتي و زوجي الذين كانوا بجانبني في السراء و الضراء،

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى كافة أساتذة ومسيري فرع

LMD ونخص بالذكر الأستاذ المشرف " بنية عمر " و الأستاذ " نصيب رجم "، كما

نتوجه أيضا بالشكر إلى كل أعضاء لجنة المناقشة، و أيضا كل طاقم المكتبة الجامعية

بسيدي عاشور،

إلى كل من مد لي يد العون والمساعدة.

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
18	أنواع التدقيق	01
56	مكونات الرقابة	02
61	نظام الرقابة الداخلية	03
68	أشكال خرائط التدفق	04
79	الهيكل التنظيمي للهيئة الدولية للمحاسبة	05
81	كيفية إصدار معيار محاسبة دولي	06
146	خدمات إصدارات مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي	07
148	آلية إصدار معايير التدقيق الدولية	08
230	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الجنس بدائرة نسبية	09
231	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب العمر بدائرة نسبية	10
233	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية بدائرة نسبية	11
234	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية بدائرة نسبية	12
235	تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية بدائرة نسبية	13
267	العلاقة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر	14
269	العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية	15

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
07	مراحل تطور مهنة التدقيق	01
24	الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي	02
66	نموذج إستقصاء	03
133	أوجه الإتفاق و الإختلاف بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و معايير التدقيق الدولية	04
161	التطور في مبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق	05
161	التطورات في الجزء "أ" من أخلاقيات مهنة التدقيق	06
162	التطورات في الجزء "ب" من أخلاقيات مهنة التدقيق	07
162	التطورات في الجزء "ج" من أخلاقيات مهنة التدقيق	08
186	معايير التدقيق الدولية	09
224	مقياس ليكارت الخماسي	10
224	تقدير مستويات الموافقة حسب المتوسط الحسابي	11
229	مدى إستجابة أفراد العينة للإجابة على الإستبيان	12
230	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	13
231	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	14
232	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية	15
234	توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية	16
235	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	17
238	التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الأول للدراسة	18
239	مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الأول للدراسة	19
242	التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الثاني للدراسة	20
243	مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الثاني للدراسة	21
245	التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الثالث للدراسة	22
246	مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الثالث للدراسة	23
249	التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الرابع للدراسة	24

250	مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الرابع للدراسة	25
253	حساب مختلف معالم إختبار تحليل التباين الأحادي	26
254	نتائج طريق المعالجة، الخطأ و المجموع	27
254	نتيجة إختبار التباين الأحادي	28
255	معامل تحديد نسبة التباين المفسرة	29
257	القيم المشاهدة للفرضية الثانية	30
257	القيم النظرية للفرضية الثانية	31
258	نتيجة إختبار كاي مربع للفرضية الثانية	32
260	القيم المشاهدة للفرضية الثالثة	33
260	القيم النظرية للفرضية الثالثة	34
261	نتيجة إختبار كاي مربع للفرضية الثالثة	35
263	القيم المشاهدة للفرضية الرابعة	36
263	القيم النظرية للفرضية الرابعة	37
264	نتيجة إختبار كاي مربع للفرضية الرابعة	38
266	معامل الارتباط بين النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير التدقيق الدولية	39
266	معامل تحديد r^2 نسبة التباين المفسرة بواسطة النموذج	40
268	معامل الارتباط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية	41
268	معامل تحديد r^2 نسبة التباين المفسرة بواسطة النموذج	42

قائمة المختصرات و الرموز

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
COSO	Committee of Sponsoring Organizations
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Boards
IAPC	International Auditing Practices Committee
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
IASCF	International Accounting Standards Committee Foundation
IASB	International Accounting Standards Board
IFAC	International Federation of Accountants
IFACI	Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes
IFRS	International Financial Reporting Standards
NEP	Norme d'Exercice Professionnel
OECCA	Ordre des Experts Comptable et Comptables Agrée
OMC	Organisation Mondiale du Commerce
PCG	Plan Comptable Général
PCN	Plan Comptable National
PIOB	Public Interest Oversight Board
SAC	Standards Advisory Council
SCF	System Comptable Financier
TCR	Tableau des Comptes de Résultats
US GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principle

المقدمة

المقدمة

الجزائر كواحدة من الدول النامية تسعى لأن تواجه الإتجاه المتنامي للعولمة و تتعامل مع آلياته حيث قامت بعدة إصلاحات لاقتصادها بهدف إرساء قواعد و أسس نظام إقتصاد السوق.

فعملت جاهدة لتطوير نظامها المحاسبي حيث تبنت النظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير المحاسبة الدولية هادفة إلى فتح الأبواب على الإستثمار الأجنبي لغرض تسهيل قراءة القوائم المالية.

هذه القوائم المالية يتم تدقيقها من طرف المدقق الخارجي الذي يعطي تقريراً حول مدى مصداقيتها، حيث أن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر تخضع لتشريعات و لا تركز على معايير أو توجيهات موحدة على المستوى الدولي. بالرغم من أن هذه المعايير تعمل على تعزيز مهنة التدقيق و زيادة موثوقية القوائم المالية.

فتقرير مدقق الحسابات الخارجي له تأثير كبير على قرار المستثمر الأجنبي و خاصة من خلال محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية و عقد إتفاقية مع الإتحاد الأوروبي و الهادفة إلى تبادل العلاقات التجارية و الإقتصادية لتحرير الإستثمار الأجنبي بإلغاء الحواجز الجمركية للتبادل الحر و مع غياب معايير توحد المفاهيم و المبادئ و التقنيات المعتمدة في التدقيق قد يصعب :

✓ فهم تقرير القوائم المالية،

✓ مقارنة تقارير القوائم المالية،

✓ إتخاذ القرار الأمثل.

ومن هذا المنطلق يمكن بناء الإشكالية التالية :

إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مهنة التدقيق الخارجي في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية في البيئة الجزائرية ؟ و تتفرع منها جملة من التساؤلات التي تحدد معالم الإشكالية المطروحة و هي كالآتي :

- ✓ هل النظام المحاسبي المالي الجديد يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر ؟
- ✓ هل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية ؟
- ✓ هل الوضع البيئي في الجزائر يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية ؟
- ✓ هل يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ؟

❖ فرضيات الدراسة

للإجابة على التساؤل الرئيسي و التساؤلات الفرعية تم وضع الفرضيات العدمية التالية :

- ✓ النظام المحاسبي المالي الجديد لا يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر.
- ✓ التوافق مع معايير المحاسبة الدولية لا يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.
- ✓ الوضع البيئي في الجزائر لا يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.
- ✓ معايير التدقيق الدولية لا تحسن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

❖ مبررات إختيار الموضوع

تتجلى مبررات إختيار الموضوع في ما يلي :

- ✓ محاولة الإستمرار في البحث الذي تم تناوله سابقا و العمل على تطويره خاصة بعد تبني الجزائر للنظام المحاسبي المقتبس من معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ محاولة إنضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية.

✓ المفاوضات الرامية لإنضمام الجزائر للإتحاد الأوروبي، و خاصة أن المجلس و البرلمان الأوروبي تبني
التعليمة الثامنة الراجعة لمعايير التدقيق الدولية و التي تنص على إجبارية تطبيق هذه المعايير في
جميع دول الإتحاد الأوروبي.

❖ أهمية الدراسة

جاءت الدراسة في وقت تشهد فيه الجزائر جملة من تحولات اقتصادية، اجتماعية و ثقافية واسعة
النطاق كفتح المجال للإستثمار الأجنبي، إدماج الاقتصاد الجزائري عن طريق الشراكة و محاولة الإنضمام
إلى منظمة التجارة العالمية.

حيث تكتسب هذه الدراسة أهمية من كونها تعالج مسألة حديثة ألا وهي توجه الجزائر نحو معايير
التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية، حيث تهدف إلى دراسة مختلف نقاط الإتفاق و
الإختلاف للقوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، مع
تبيان مدى ملاءمة الوضع البيئي الجزائري للتوجه نحو هذه المعايير خاصة في إطار تبني الجزائر النظام
المحاسبي المالي و الذي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية و مدى تأثير النظام المحاسبي المالي على
مهنة التدقيق بالجزائر مع إبراز أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية
و مدى مساهمتها في تحسين مهنة محافظ الحسابات، ذلك بالإعتماد على دراسة تطبيقية تركز على نتائج
إحصائية.

❖ أهداف الدراسة

تتمثل أهداف هذه الدراسة في ما يلي :

- ✓ دراسة تأثير النظام المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي.
- ✓ تبيان علاقة معايير المحاسبة الدولية بمعايير التدقيق الدولية.

- ✓ معرفة مدى ملاءمة التوجه لمعايير التدقيق الدولية في ظل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية.
- ✓ تحديد أهم نقاط الإتفاق و الاختلاف بين القوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية.

✓ دراسة ملاءمة الوضع البيئي الجزائري للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية.

✓ تبيان أهمية توجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية.

❖ منهج الدراسة

إعتمدت هذه الدراسة على كل من المنهج الوصفي بإستعمال مختلف البحوث والدراسات السابقة المتاحة في المكتبات وعبر شبكة الأنترنت، و التحليلي الذي يستند على جمع و تحليل البيانات و الحقائق المرتبطة بحقل علمي حديث النشأة ألا وهو التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية، من خلال استبيان دراسة، ثم إستخلاص أهم النتائج و تقديم بعض الإقتراحات.

❖ حدود الدراسة

يمكن إبراز محددات الدراسة في النقاط التالية :

- **محددات مكانية :** إستهدفت الدراسة مكاتب المحاسبة التي يعمل بها خبراء المحاسبة و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين و مكاتب التدقيق التي يعمل بها المدققون الخارجيون في البيئة الجزائرية، كما مست بالمدققين الداخليين العاملين في المؤسسات الإقتصادية كونهم مساهمين مستجندات تبني النظام المحاسبي المالي.
- **محددات زمانية :** تمت الدراسة خلال فترة 2013/2014.

- **محددات بشرية :** يقتصر البحث على دراسة فكرة التوجه لمعايير التدقيق الدولية من وجهة نظر المهنيين و العاملين في مجال التدقيق و المحاسبة من خبراء في المحاسبة و محافظي حسابات و مدققي الحسابات.

❖ **صعوبات الدراسة**

من أبرز الصعوبات التي واجهتنا في البحث هي كيفية الحصول على الإجابات و فترة الحصول عليها، حيث في بعض الحالات تطلب منا الإنتظار إلى مدة شهر بسبب إنشغال المهنيين.

❖ **الدراسات السابقة**

- **الدراسات باللغة العربية**
- دراسة حمادة، الموسومة بعنوان : " دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)"، (2010)،

تبنت الباحثة المنهج الاستقرائي، وذلك بالاعتماد على أدبيات المحاسبة والمراجعة التي تناولت موضوع لجنة المراجعة وموضوع المحاسبة الإبداعية .فضلاً عن المنهج الاستنباطي الذي يعتمد على تصميم استبانة عن النشاطات التي تقوم بها لجان المراجعة لترشيد السياسات الإدارية والتقديرات المحاسبية للإدارة.

ثم خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها : أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة الإشراف والرقابة على التقارير المالية وفحصها ودراسة نظم الرقابة الداخلية وتقييمها هي ذات تأثير كبير في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات كذلك أن النشاطات التي تمارسها لجان المراجعة المتعلقة بمهمة دعم وظيفة المراجعة الداخلية، وظيفه المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة هي ذات تأثير متوسط في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

و تمثلت أهم التوصيات في : ضرورة تعميم تكوين لجان المراجعة في الشركات العاملة في القطاعين الخاص والعام لما تقدمه من وظائف إشرافية ورقابية في تلك الشركات لمساهمتها في ترشيد القرارات للأطراف الأخرى وتقديمها تأكيداً معقولاً حول عدم وجود تحريفات في البيانات والمعلومات الخاصة بتلك الشركات.

■ دراسة عريقات و دباجية، بعنوان : "أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية"، (2011)،

هدفت الدراسة إلى بيان أثر التزام شركات التدقيق الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على تسويق خدماتها معتمدة على المنهج الوصفي و الإستدلالي، و من أبرز ما توصلت إليه الدراسة أن : إجابات كل من شركات التدقيق والشركات العميلة جاءت لتؤكد بأن الالتزام بمعايير التدقيق الدولية له أثر في تسويق خدمات شركات التدقيق.

حيث تمحورت توصيات الباحث حول : تفعيل دور جمعية المحاسبين والمدققين في الأردن في مجال التأكد من الالتزام بالمعايير الدولية للتدقيق، و ضرورة الانتشار العالمي لشركات التدقيق الأردنية الكبرى.

■ دراسة رحاحلة، الموقرة بعنوان : "مقارنة لمعايير التدقيق و المراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين"، (2011)،

هدفت الدراسة إلى مقارنة معايير التدقيق والمراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين، بالإعتماد على المنهج الوصفي وتحليل محتوى الدراسة لتتوصل الدراسة إلى أهم النتائج المتمثلة في : أن المعايير الإسلامية تضمنت نصاً حول ضرورة تقييد المدقق الإسلامي بالمعايير الدولية الأخرى، وهذا قد يؤدي إلى ضعف التطبيق الفعلي لمعايير التدقيق الإسلامية في العديد من المؤسسات الإسلامية، و أن هنالك حاجة لتطبيق معايير التدقيق الدولية جنباً إلى جنب مع معايير التدقيق

الإسلامية في بعض المجالات، مثل التدقيق في ظل تكنولوجيا المعلومات وتخطيط عملية التدقيق والأهمية النسبية والرقابة الداخلية وما يتعلق بها من تقييم المخاطر وغيرها من المعايير والتي لابد للمدقق أن يعمل على تطبيقها.

كما توصلت الدراسة إلى ضرورة العمل على سن القوانين وبالتعاون مع جمعية مدقي الحسابات القانونيين الأردنيين ليتم فرض إتباع معايير التدقيق الإسلامية عند تدقيق البيانات المالية للمؤسسات الإسلامية.

■ الدراسات باللغة الأجنبية

تمثلت في دراسة كل من :

- Fadoua Tahari, "External auditor facing the first application of financial reporting norms (IFRS), (2007),

اعتمدت الباحثة على أحدث المستجدات الصادرة عن الإتحاد الدولي لقيادة مهنة محافظ الحسابات حسب المعايير الدولية للتقرير المالي في المغرب مستخدمة المنهج الوصفي، ومن أهم ما جاءت به الدراسة أنه للمغرب خيارين للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية تمثلت في: إما إعادة هيكلة النصوص و القوانين المغربية بما يتوافق مع معايير التدقيق الدولية، لتسهيل التوجه نحو هذه المعايير أو تبني معايير التدقيق الدولية كمعايير وطنية.

توصي الباحثة أن التوافق مع معايير التدقيق الدولية يعتبر من أفضل الحلول نظرا لتسهيلها للتوجه لهذه المعايير و نظرا لكونها ملائمة للمحيط المغربي.

- OhioKha, & Akhalumeh, "Auditing Standards and Auditors Performance : The Nigerian", (2013),

ركزت هذه الدراسة على أهمية تطبيق معايير التدقيق الدولية و دورها في تحسين أداء المدقق ،حيث اختصرت الدراسة على البيئة النيجيرية باستخدام استبيان دراسة معتمدة على المنهج الوصفي في البحث و

كانت نتائج الدراسة أن : معايير التدقيق الدولية تعتبر إطار يضمن فعالية التدقيق، كما كشفت الدراسة أن معايير المحاسبة ومعايير التدقيق تساعد في توفير قاعدة يتم الإستناد عليها كما ترفع من فعالية التدقيق. كما تمثلت إرشادات البحث في : يجب أن يتضمن تقرير المدقق كشف الحسابات حول تقويم المدقق لنظام الرقابة الداخلية و نتائج مراجعة الوحدة و مدى قدرتها على الإستمرارية، كما يجب على المدقق الخارجي أن يعيد النظر حول المسؤوليات، و يتوجب عليه كشف الإختلاس، الغش و الأعمال غير القانونية، و أن يفصح عن ذلك في تقريره.

■ Kakande, & Arthur, & Baziz, "Perceived Compliance with International Standards on Auditing and Quality of Auditing", (2014),

هدفت هذه الدراسة إلى قياس مدى الإعتماد على معايير التدقيق الدولية، و قياس جودة التدقيق في أوغندا و علاقتها بمعايير التدقيق الدولية، وذلك باستخدام كل من المنهج الوصفي و التحليلي، كما كشفت الدراسة على وجود عدة عراقيل تؤثر على تطبيق المعايير من بينها: نقص الدراسات حول المعايير بسبب محدودية الموارد و قلة المهنيين المحاسبين في أوغندا، استقامة و استقلالية المدقق، قيود المعايير الأخلاقية في إصدار المعلومة المالية، نقص الوعي لدى الحكومة لأهمية مهام المدقق.

❖ إستفادة الباحثة من الدراسات السابقة و ما يميز هذه الدراسة عما سبقها

لاحظت الباحثة في ثنايا الدراسات السابقة باللغة العربية أن لمعايير التدقيق الدولية تأثير على الخطط التسويقية في الأردن، وأنه من الضروري تقارب المعايير الوطنية مع معايير التدقيق الدولية، كما تؤثر لجان المراجعة على وظيفة المراجعة الخارجية وآليات الحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في الشركات.

و بالنظر إلى الدراسات الأجنبية نجد أنه من الضروري تبني معايير التدقيق الدولية أو التوافق معها وخاصة في دراسة بالمغرب، نلاحظ أن تطبيق معايير التقرير المالي يؤثر على مهنة التدقيق الخارجي،

و الدراسات الأخرى أبرزت أن معايير التدقيق الدولية ترفع من فعالية المدقق و تحسن من أدائه، كما كشفت دراسة أخرى عن عراقيل تبني معايير التدقيق الدولية.

فجاءت هذه الدراسة لمعرفة أهمية توجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية في ضوء تبني معايير المحاسبة الدولية، حيث تم تسليط الضوء على عدة نقاط منها :

✓ دراسة إمكانية تطبيق الجزائر لمعايير التدقيق الدولية خاصة في ظل محاولة إعادة هيكلة النظام المحاسبي و تبني معايير المحاسبة الدولية.

✓ معرفة ما إذا كان التوجه لمعايير المحاسبة الدولية ضرورة حتمية للتوجه لمعايير التدقيق الدولية.

✓ إبراز أهم الاختلافات بين النصوص والقوانين الجزائرية و معايير التدقيق الدولية.

✓ محاولة معرفة مدى إستقطاب المستثمر الأجنبي في ضوء تبني معايير التدقيق الدولية.

✓ دراسة مدى ملائمة الوضع البيئي للتوجه لمعايير التدقيق الدولية.

✓ التطرق إلى أهم الأسباب الداعية للتوجه إلى معايير التدقيق الدولية.

✓ معرفة مزايا الإنتقال إلى معايير التدقيق الدولية.

✓ إقتراح بعض الطرق لتبني معايير التدقيق الدولية.

❖ خطة و هيكل البحث

لمعالجة الإشكالية المطروحة بما فيها التساؤلات الفرعية، تم تقسيم البحث إلى ثلاثة فصول نظرية و فصل تطبيقي،

حيث يتناول الفصل الأول الإطار المفاهيمي و النظري لمهنة التدقيق من خلال تقديم أهمية التدقيق، فروضه، الشخص المنوطة به مهمة التدقيق، كما تم عرض دورية مراجعة الرقابة الداخلية و علاقتها بالمدقق الخارجي.

أما الفصل الثاني تطرقنا فيه إلى دراسة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي، مبرزين علاقة معايير التدقيق الدولية بمعايير المحاسبة الدولية و المدققين، كما تم إبراز أهم نقاط الإتفاق و الاختلاف للقوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية، مع الإشارة على ضرورة تكييف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق. كما يعالج الفصل الثالث أبرز الهيآت المصدرة لمعايير التدقيق الدولية، معايير التدقيق الدولية و طرق التبنى، مع ذكر مراحل تحقيق مهنة التدقيق الخارجي وفقا لمعايير التدقيق الدولية.

و بخصوص الفصل الرابع و المتمثل في الدراسة الميدانية، تم فيه تحليل محاور الإستبانة، التي تمحورت حول معالجة تأثير النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق، دراسة العلاقة بين معايير التدقيق الدولية و معايير المحاسبة الدولية، كما تم فيه دراسة ملائمة الوضع البيئي و مدى مساهمته في التوجه نحو معايير التدقيق الدولية من خلال إختبار فرضيات الدراسة حسابيا بإستخدام تحليل التباين الأحادي OVA ONE

WAY و كاي مربع khi-carré.

المفصل الأول

الإطار المفاهيمي و النظري لمهنة التدقيق

تمهيد

إن المفهوم العام للتدقيق هو التأكد من مصداقية شيء ما أو التحقق من صحته، أما من المنظور المالي فينظر إلى التدقيق على أنه يتمثل في فحص حسابات وحدة اقتصادية ما للتأكد من صحتها وبتعبير آخر هو فحص لأنظمة الرقابة الداخلية و البيانات و المستندات و السجلات الخاصة بالمشروع فحفا إنتقاديا منظما وبشكل يمكن للمدقق من إبداء رأيه.

و لقد إزداد الإهتمام بالمدقق و التدقيق من حيث التنظيم و الكفاءة نظرا لازدياد الاهتمام بالأقسام المحاسبية و التي تمثل مصدر المعلومات الرئيسية، و نظرا لتعقيدات العمليات التجارية في عالمنا الحاضر محليا و دوليا و ما إستلزمه فصل ملكية المشروع عن إدارته، من اعتماد رأي المدقق الخارجي المحايد.

بحيث يعتمد المدقق الخارجي على عناصر الرقابة الداخلية عند تكليفه بمهمة التدقيق، إذ يسعى من خلال تقييمه للرقابة الداخلية إلى الوقوف على درجة الاعتماد عليها، وفي ضوء ذلك يتم تخطيط الاختبارات الأساسية التي تهدف إلى التأكد من عدالة البيانات المالية بصورة كافية.

المبحث الأول : ماهية التدقيق

1- تعريف التدقيق

لقد تعددت الجوانب التي تم التطرق إليها في تعاريف التدقيق، و هذا باختلاف الهيئات والأطراف الصادرة عنها. و رغم الإختلاف الشكلي بين هذه المفاهيم، إلا أنها تصب في نفس الهدف.⁽¹⁾

فمعنى كلمة التدقيق لغويا هو التأكد من صحة أي عمل من الأعمال بفحصه وإعادة دراسته. لكن هناك فرع من فروع الدراسات المحاسبية والمالية تسمى عادة باسم التدقيق، في هذه الحالة تكتسب هذه الكلمة

⁽¹⁾ Khelassi Réda. (2007)- l'Audit interne, Audit opérationnel- Edition Houma, 2ème édition, p.21

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

معنى خاص، ألا و هو الدلالة على المهنة المسماة بهذا الإسم، وهي تدقيق الحسابات والفن المستخدم في هذه المهمة.

و باللاتينية الفعل، Audio ، Auditum كان يعني ينصت للكلام، أو إتباع وجهة نظر لشخص ما و لفهم دور الإستماع، يجب التذكير بأنه في الوقت القديم كانت الأقلية من الأشخاص التي تتقن القراءة و الكتابة و كانت الرقابة تتم شفاهيا (الدور القديم لكاتب المحكمة، وكيل الدعوى).⁽¹⁾

و يمكن إقتطاف و سرد بعض التعاريف التالية :

أ- **التعريف الأول :** عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبين التدقيق بأنه "عملية منظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسابقة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية".⁽²⁾

ب- **التعريف الثاني :** جاء تعريف Bonnault et germond للتدقيق على أنه : "إختبار تقني صارم وبناء، بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل و مستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة، وعلى مدى إحترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف، وعلى مدى إحترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية ونتائج المؤسسة".⁽³⁾

ج- **التعريف الثالث :** التدقيق هو فحص القوائم المالية، يشتمل على بحث و تقييم تحليلي و انتقادي للسجلات، الإجراءات الداخلية و الأدلة المستخدمة في تلخيص العمليات المختلفة للخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية للمركز المالي و نتائج العمليات خلال فترة معينة.

⁽¹⁾ Khelassi Réda. Op cit, p.21

⁽²⁾ محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي. (2002) -المراجعة الخارجية "المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية"- الدار الجامعية، الإسكندرية، ص.6

⁽³⁾ Lionnel- C. et Gérard- V. (1992) - Audit et Contrôle Interne : Aspects financier, opérationnel et stratégiques - Dalloz, Paris, p.21

و تشمل عملية التدقيق :

- ✓ الفحص : و هو التأكد من صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- ✓ التحقيق : وهو إمكانية الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.

✓ التقرير : وهو بلورة نتائج الفحص والتدقيق وإثباتها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.⁽¹⁾

د- التعريف الرابع : التدقيق هو عملية فحص مستندات و دفاتر و سجلات المؤسسة، فحصا فنيا

إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات و إبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنظمة،
و إضفاء المصدقية على المعلومات الأخرى غير المدقق فيها و المنشورة من طرف الإدارة، حيث يعتمد
المدقق في عمله على قوة نظام الرقابة الداخلية للمنظمة كركيزة لإبداء رأيه.⁽²⁾

كما يمكن بلورة مفهوم التدقيق في النقاط التالية :

- التدقيق علم له مبادئ ومعايير وقواعد متعارف عليها بين أصحاب هذه المهنة، ولقد حاولت المنظمات المهنية و الجمعيات العلمية للمحاسبين و المراجعين إرساءها خلال حقبة طويلة من الزمن، كما أن للتدقيق طرقه و أساليبه و إجراءاته التي تنظم عمل المدقق في فحصه لأنظمة الرقابة الداخلية و محتويات الدفاتر و السجلات المالية، كما أن له أهدافا تتمثل في الحكم على مدى تعبير القوائم المالية عن نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة وعن مركزه المالي في كل دورة.

- تدقيق الحسابات لمنشأة ما تشمل دراسة أعمالها والنظم المتبعة للقيام بعملياتها ذات الطابع المالي، فحص سجلات القيود المحاسبية فيها وكذلك مستنداتها وحساباتها الختامية والتحقق من أصولها

(1) سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان. (2010) -تدقيق الحسابات (1)- الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و

التوزيع، ص.21

(2) خالد أمين عبد الله. (2010) -علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية- الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، الأردن،

ص.13

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

والتزاماتها. وكل البيانات أو القوائم المالية الأخرى المستخرجة منها. بقصد التحقق من أن الأعمال المحاسبية التي يشهد عليها المدقق صحيحة وتمثل الحقائق المتصلة بها أو مركزها المالي تمثيلا صحيحا بدون أي تضليل.

يدل هذا التعريف أن التدقيق قد يكون جزئيا أي تدقيق جزء معين فقط، من الأعمال سواء كان هذا الجزء من الأعمال العادية أو الاستثنائية الغير متكررة أو إجراء بحث معين لمساعدة الإدارة في اتخاذ بعض القرارات الاقتصادية.

■ التدقيق هو فحص ناقد يسمح بالتأكد من أن المعلومات التي تنتجها وتنتشرها المنشأة صحيحة وواقعية، فالتدقيق يتضمن كل عمليات الفحص التي يقوم بها مهني كفء خارجي ومستقل بهدف الإدلاء برأي فني محايد عن مدى سلامة وشفافية القوائم المالية السنوية و أساس قياس الميزانية و حساب النتائج.

و تضمن هذا التعريف ما يلي :

- السلامة : يعني مطابقة القوائم المالية أو المحاسبية للقواعد القانونية و المعايير والإجراءات والمبادئ المتعارف عليها والجاري العمل بها.

- الصراحة : تعني التطبيق بحسن النية لتلك القواعد انطلاقا من المعرفة التي تتجسد لدى المسؤولين عن واقع العمليات وأهميتها.⁽¹⁾

فالسلامة و الصراحة يمكنان من الوصول إلى الصورة الصادقة التي تعكس القوائم المالية و الوضعية الحقيقية لممتلكات المؤسسة ونتائجها وصافي مركزها المالي.

⁽¹⁾ محمد بوتين. (2005) -المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق - الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية

2- التطور التاريخي للتدقيق

إن التدقيق قديم قدم الإنسان في صراعه مع الطبيعة من أجل إشباع حاجاته، عكس المحاسبة التي لم تعرف في شكل منظم إلا بعد إختراع الأرقام و إختيار النقود كوحدة قياس السلع و الخدمات المتبادلة.⁽¹⁾ و يرجع أصل كلمة التدقيق إلى العصور الوسطى، حيث كان وكلاء الملاك الإقطاعيين يدققون أعمال الفلاحين، وقد بدأت مهنة المحاسبة و التدقيق في صورة جهود فردية بالقيام ببعض العمليات، مثل عمليات إمساك الدفاتر، ثم تطورت هذه العمليات واتسع نطاقها. غير أن تدقيق الحسابات لم يبرز إلى حيز الوجود إلا بعد ظهور المحاسبة، حيث لا يمكن تصور وجود تدقيق الحسابات إلا إذا كانت هناك حسابات، و بذلك تعتبر المحاسبة و تدقيق الحسابات عمليتان مترابطتان لا بد من وجودهما معا في أي نشاط.

إذا أن مهنة تدقيق الحسابات ظهرت تحديدا في العصر القديم والوسيط خاصة لدى الإغريق والرومان، " فعند تطور الإمبراطورية و ظهور جباية الضرائب من مستعمراتها ظهرت لدى الرومان وظيفة مدقق الحسابات للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية، وبهذا ظهرت وظيفة تدقيق الحسابات وكانت تؤدي من طرف الملاك الكبار ولكن التفكير في وجود شخص يكون مسؤول عن هذه المراجعة لم يظهر إلا بعد الحاجة إليه". حيث وضع الرومان نظام يفصل بين الشخص المسؤول عن المصروفات والشخص المسؤول عن المقبوضات.⁽²⁾

أما التدقيق في المعنى الحديث فيعود إلى عصر بروز الشركات الصناعية الكبرى حيز الوجود، وتطور التدقيق مع تطور تلك الصناعة نظرا للتطور العلمي الذي بدأ مع الثورة الصناعية التي أدت إلى نمو المشاريع و اتساعها، و ظهور الشركات ذات المسؤولية المحدودة و شركات المساهمة، و لعدم تمكن

(1) محمد بوتين. المصدر سبق ذكره، ص.7.

(2) غسان فلاح المطارنة. (2009) -تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"- الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر

و التوزيع، ص.13.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

مالكيها من متابعة مصالحهم بدقة أدت إلى ضرورة خلق وظيفة التدقيق التي تزيل شكوك المالكين و تعطي مصداقية أكثر لحسابات المنشآت.⁽¹⁾

و هذا الجدول يلخص المراحل التي تطورت من خلالها مهنة التدقيق :

جدول 01 : مراحل تطور مهنة التدقيق.

الفترة	الأمرون بالتدقيق	المدققين	هدف التدقيق
2000 قبل الميلاد إلى 1700 بعد الميلاد	الملوك، الإمبراطور، الكنائس و الدولة	الكاتب، رجل الدين	معاينة السارقين للأموال و حماية ذمة المنشأة
1700 إلى 1850	الدولة، المعتقدات التجارية و المساهمين	المحاسبون	اكتشاف الغش، معاينة المسؤولين و حماية ذمة المنشأة
1850 إلى 1900	الدولة و المساهمين	خبير في المحاسبة أو القانون	التقليل من الغش و قياس شفافية الميزانية
1900 إلى 1940	الدولة ، البنوك و المساهمين	خبير في التدقيق و المحاسبة	التقليل من الغش و الأخطاء و قياس شفافية القوائم المالية
1940 إلى 1970	الدولة، البنوك و المساهمين	خبير في التدقيق و المحاسبة	قياس مدى موثوقية القوائم المالية و إتباعها للقوانين
1970 إلى 1990	الدولة، الأطراف ذات العلاقة و المساهمين	خبير في التدقيق و المحاسبة	قياس مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية و إحترام المعايير المحاسبية و معايير التدقيق
1990 إلى الوقت الحالي	الدولة، الأطراف ذات العلاقة و المساهمين	خبير في التدقيق	قياس الصورة الصادقة للحسابات، مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية، احترام المعايير المحاسبية و الحماية ضد التلاعبات الدولية

Source : Khelassi Réda . Op cit, p. 22

⁽¹⁾ Khelassi Réda . Op cit, p. 22

3- أهمية و أهداف التدقيق

أ - أهمية التدقيق

يعتبر التدقيق وسيلة تخدم العديد من الأطراف ذات المصلحة داخل المنشأة و خارجها، التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمنشأة و من هذه الأطراف :

✓ **إدارة المنشأة :** يعتبر التدقيق مهما لإدارة المنشأة حيث أنها تعتمد عليه في عملية التخطيط، إتخاذ القرارات الحالية و المستقبلية و الرقابة على الأعمال التي تقوم بها، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار.

✓ **المنشآت المالية، التجارية و الصناعية :** يعتبر التدقيق ذا أهمية خاصة لمثل هذه المنشآت عند طلب العميل قرض معين لتمويل المشروع، حيث أن تلك المنشآت تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض أو عدمه على القوائم المالية المدققة، بحيث توجه أموالها في حين ضمان حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.

✓ **الجهات الحكومية :** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المنشأة و أي طرف آخر.

و لقد بينت لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عند إصدار المعايير في سنة 2002 أن أهمية التدقيق تكمن في ما يلي :

- يساعد مدققوا الحسابات المستقلون على المحافظة على أمانة و كفاءة البيانات المالية المقدمة إلى المنشآت المالية و ذلك كدعم جزئي للقروض للحصول على رأس المال.
- يساعد خبراء الضرائب في بناء الثقة و الكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي.
- يساعد في وضع القرارات الإدارية السليمة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص ص. 19- 20

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

✓ **الملاك والمستخدمين :** تلجأ هذه الطائفة إلى القوائم المالية المعتمدة و يسترشدون ببياناتها لمعرفة الوضع المالي للوحدات الإقتصادية، ومدة متانة مركزها المالي لاتخاذ قرارات توجيه مدخراتهم و إستثماراتهم التي تحقق لهم أكبر عائد ممكن، و لضمان حماية مدخرات المستثمرين فيتحتم أن تكون البيانات المالية الموضحة بالقوائم المالية دقيقة و صحيحة.

✓ **الدائنين والموردين :** يعتمد هؤلاء على تقرير المدقق بصحة وسلامة القوائم المالية، ويقومون بتحليلها لمعرفة المركز المالي والقدرة على الوفاء بالإلتزام قبل الشروع في منح الإئتمان التجاري و التوسع فيه، و تفاوت نسب الخصومات التي تمنحها وفقا لقوة المركز المالي.

✓ **البنوك ومؤسسات الإقراض الأخرى :** بغرض توسيع نشاطاتها أو لمواجهة عسر مالي، تلجأ المؤسسات إلى القروض من المؤسسات المالية، غير أن هذه الأخيرة عليها معرفة درجة الخطر ومعرفتها لقدرة المؤسسات على السداد مستقبلا، و تعتمد في ذلك على تقرير مدقق الحسابات الذي يؤكد صدق القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي للمؤسسة.

✓ **نقابات العمال :** تعتمد على البيانات المحاسبية في القوائم المالية المعتمدة في مفاوضاتهم مع الإدارة لرسم السياسات العامة للأجور و تحقيق مزايا العمال.⁽¹⁾

✓ **الزبائن:** إهتمام هذه الفئة بالمعلومات ينحصر بمعرفة إستمرارية الوحدة الإقتصادية، و خاصة عند إرتباطهم معها بمعاملات طويلة الأجل، وإذا كانوا معتمدين عليها كمورد رئيسي و أساسي للبضاعة أو المواد الأولية.

⁽¹⁾ سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان. المصدر سبق ذكره، ص ص. 26 - 27

ب- أهداف التدقيق

إن الهدف الرئيسي للتدقيق من المنظور المحاسبي هو التوقع من المدقق أن يوفر تأكيدات معقولة و يتمكن من إبداء رأيه ليتحقق ما إذا كانت البيانات المالية تظهر الوضعية المالية و نتائج نشاط المؤسسة:

✓ من ناحية المصادقية و الإمتثال للقوانين.

✓ من إحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

✓ من طريقة عرض البيانات و تغييرها مقارنة بالسنة الماضية.⁽¹⁾

فمهمة التدقيق تسمح بالأخص لمستعملي القوائم المالية، المستثمرين، المساهمين، العمال..... و الأطراف ذات العلاقة باستعمال معلومة صادقة.

وهناك وجهات نظر بعض المجالس لهدف مهمة التدقيق يمكن إيجازها في النقاط التالية :

■ حسب الإطار المفاهيمي لمهمة التدقيق للـ IAASB⁽²⁾ (مقتبسة من المعيار 200) :

مهمة التدقيق تهدف إلى السماح للمدقق بإبداء رأي حول كفاءة إعداد القوائم المالية، من كافة النواحي الجوهرية، تتفق مع الإطار المرجعي المحاسبي المعروف، للتعبير عن الرأي يستعمل المدقق عبارة " تعطي صورة صادقة، أو معروضة بمصادقية من كافة النواحي الجوهرية " وهما عبارتان متوافقتان فتدقيق المعلومة المالية أو أي معلومة أخرى معدة حسب المبادئ المحاسبية المتعارف تتبع نفس الهدف.

إن رأي المدقق يقوي من مصداقية القوائم المالية، يضمن ضمان معقول و ليس قاطع، فالتأكيد القاطع حول مصداقية المعلومة المحاسبية لا يوجد و ذلك لتأثير عدة عوامل من بينها، الحكم الشخصي، إستخدام العينات... إلخ

⁽¹⁾ Belaiboud Mokhtar. (2011) - **Pratique de l'audit (conforme aux normes IAS / IFRS et au SCF)**- Alger, Berti Edition, p.13

⁽²⁾ IAASB : Organe chargé de la normalisation au sein de l'IFAC.

■ حسب مجلس الخبراء المحاسبين فإن الهدف من التدقيق يتمحور حول :

السماح للخبير المحاسبي بإبداء رأي يوضح فيما إذا كانت الحسابات معروضة بصورة صادقة ومن كافة النواحي الوضعية المالية و نتائج العمليات تتوافق مع الإطار المرجعي للمحاسبة المعروف.

■ حسب المجلس الفرنسي لمحافظي الحسابات :

مهمة تدقيق الحسابات السنوية أو الوسيطة تهدف للسماح لمحافظي الحسابات لتكوين رأي يعبر إذا ما كانت الحسابات المعدة وفقا للإطار المرجعي المطبق.⁽¹⁾

وإذا تم النظر إلى الأهداف من تقليدية، حديثة أو متطورة يمكن سردها و الوقوف على التقسيم التالي :

1. الأهداف التقليدية

بدورها تنفرع إلى :

■ أهداف رئيسية

✓ التحقق من صحة ودقة وصدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر ومدى الاعتماد عليها.

✓ إبداء رأي فني محايد يستند على أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

■ أهداف فرعية

✓ إكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر والسجلات من أخطاء أو غش.

✓ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء والغش لوضع ضوابط وإجراءات تحول دون ذلك.

✓ إعتقاد الإدارة عليه في تقرير ورسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا.

✓ طمأنة مستخدمي القوائم المالية وتمكينهم من اتخاذ القرارات المناسبة لاستثماراتهم.

✓ تقديم التقارير المختلفة وملاً الاستمارات للهيئات الحكومية.

⁽¹⁾ Obert Robert et Mairesse Marie-Pierre. (2009) - **Comptabilité et Audit**, Edition Dunod, Paris, 2 ème édition, p.403 (Disposition prévu par l'article L 823-9 DU code de commerce en termes de certification de régularité, sincérité, et image fidèle)

✓ معاونة دائرة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

II. الأهداف الحديثة المتطورة

✓ مراقبة الخطة ومتابعة تنفيذها ومدى تحقيق الأهداف وتحديد الانحرافات وأسبابها وطرق معالجتها.

✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة.

✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع.⁽¹⁾

وتعددت أهداف التدقيق لتحقيق :

✓ التأكد من صحة القيود المحاسبية، أي خلوها من الخطأ أو التزوير، والعمل على استكمال المستندات

المثبتة لصحة العمليات والمؤيدة للقيود الدفترية.

✓ التأكد من صحة الحسابات الختامية وخلوها من الأخطاء الحسابية والفنية سواء المتعمدة أو غيرها

نتيجة الإهمال أو التقصير.

✓ دراسة النظم المتبعة في أداء العمليات ذات الطابع المالي والإجراءات الخاصة بها.⁽²⁾

✓ القضاء على الإسراف من خلال تحقيق أقصى كفاءة إنتاجية ممكنة في مختلف الأنشطة.⁽³⁾

ومن خلال هذه الأهداف العامة للتدقيق يمكن استخراج أهداف عملية و ميدانية نذكر منها :

■ **الشمولية** : نقصد بهذا المعيار أن كل العمليات التي حققتها المؤسسة مترجمة في الوثائق والكشوف

المالية. أي أن كل عملية قد تم تسجيلها وتقييدها عند حدوثها في وثيقة أولية تسمح فيما بعد بتسجيلها

محاسبيا، لأن عدم وجود هذه الوثيقة الأولية يجعل عدم تحقيق مبدأ الشمولية للتسجيلات المحاسبية.

(1) سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان. المصدر سبق ذكره، ص ص. 23- 24

(2) زاهرة توفيق سواد. (2009) -مراجعة الحسابات و التدقيق - دار الراجحة للنشر و التوزيع ، ص. 20

(3) خالد راغب الخطيب و محمد فضل مسعد. (2009) -دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة

العلمية للنشر و التوزيع، ص. 21

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

■ **الوجود :** هو أن كل العمليات المسجلة لها وجود مالي ونقصد بمبدأ الوجود أن كل العناصر المادية في المؤسسة (إستثمارات، مخزونات) لديها حقيقة مادية بالنسبة للعناصر الأخرى (الديون، النفقات الإيرادات) و يتأكد المراجع أيضا من وجودها، أي من واقعيتها بحيث لا تمثل حقوقا أو ديونا أو إيرادات أو نفقات وهمية.

■ **الملكية :** نقصد بمبدأ الملكية أن كل الأصول التي تظهر في الميزانية هي ملك للمؤسسة فعلا أي وجود مستند قانوني يثبت تلك الملكية بحيث لم تدمج للأصول عناصر ليس ملكا للمؤسسة، تعتبر كل الحقوق التي ليست ملك للمؤسسة كالالتزامات خارج الميزانية ولا بد أن تقيد في دفاتر خاصة تبين طبيعتها، بحيث إذ لم تكن الملكية للمؤسسة لا يحق لها تسجيلها في الوثائق المحاسبية ومن حق المراجع التأكد من صحة الملكية من خلال وجود المستند القانوني.

■ **التقييم :** معنى هذا المبدأ هو أن كل العمليات التي تمت قد تم تقييمها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وأن عملية التقييم طبقت بصفة ثابتة من دورة إلى أخرى.

■ **التسجيل المحاسبي :** نقصد بهذا المبدأ أن كل العمليات قد تم جمعها بطريقة صحيحة كما تم تسجيلها وتركيزها باحترام المبادئ المحاسبية المتعارف عليها وباعتماد طرق ثابتة من دورة إلى أخرى، ويقصد بالتسجيل أن كل العمليات سجلت أي تم إدراج فيها ما يجب.⁽¹⁾

4- أنواع التدقيق

أ - من حيث الحدود

نجد فيه نوعان من التدقيق هما :

■ **التدقيق الكامل :** و هو التدقيق الذي يخول للمدقق إطار غير محدود للعمل الذي يؤديه،

(1) زاهرة توفيق سواد. المصدر سبق ذكره، ص.20

و في نهاية الأمر يقدم الرأي الفني المحايد عن مدى عدالة و صحة التقارير المالية بغض النظر عن نطاق التدقيق و المفردات التي شملتها الاختبارات، حيث أن مسؤولياته تغطي جميع المفردات حتى تلك التي لم تخضع للفحص، و لذلك يناسب هذا التدقيق المؤسسات الصغيرة أو تلك التي لا يعتمد نظامها على الرقابة الداخلية.

■ **التدقيق الجزئي :** و هو الذي يقتصر فيه عمل المدقق على بعض العمليات المعنية، أي أن التدقيق يتضمن وضع قيود على النطاق. و يراعي أن الجهة التي تعين المدقق هي التي تحدد العمليات المطلوبة للتدقيق، في هذه الحالة تنحصر مسؤولية المدقق في مجال أو نطاق، و لذلك يتطلب الأمر هنا وجود اتفاق كتابي يبين حدود التدقيق و الهدف منه حتى يتمكن المدقق من التقرير عن الخطوات التي اتبعت و النتائج التي توصل إليها كي لا ينسب إليه التقصير.

ب - من حيث مدى التدقيق

■ **التدقيق التفصيلي :** و هو التدقيق الذي كان سائدا في بداية عهد المهنة، وهنا يقوم المدقق بفحص جميع القيود و الدفاتر و السجلات و المستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة، كما أنها خالية من الأخطاء و الغش أو التلاعب.

■ **التدقيق الاختباري :** و هو التدقيق الذي يعتمد على مدى اقتناع المدقق بصحة و سلامة نظام الرقابة الداخلية. و يتم هذا التدقيق بإتباع المدقق لأحد الأساليب، إما التقدير الشخصي أو علم الإحصاء، فإتباع المدقق لأحد هذه الأساليب يعتمد على الخبرة و مدى إلمام المدقق للمفاهيم الإحصائية الهامة، و لذلك يعتبر التدقيق الاختباري هو الأساس السائد للعمل الميداني و التدقيق التفصيلي يمثل إستثناءا. (1)

(1) خالد أمين عبد الله. المصدر سبق ذكره، ص ص. 27-31

ج - من حيث درجة شمولية التدقيق ومدى مسؤولية المدقق

- **تدقيق عادي :** الهدف منه التأكد من مدى صحة القوائم المالية ومدى دلالتها نتيجة الأعمال والمركز المالي مع إبداء رأي مدقق، فني و محايد، وفق هذا التدقيق يعتبر المدقق مسؤول عن أي تقصير أو إهمال في ممارسة عمله المهني.
- **تدقيق لغرض معين :** الهدف منه البحث عن حقيقة معينة أو نتيجة معينة يستهدفها التدقيق ويكون هذا التدقيق قد سبقه فحص أو تدقيق عادي، مثال على ذلك تدقيق الدفاتر بهدف اكتشاف الغش أو الاختلاف أو تحديد قيمة الشهرة أو تحديد قيمة السهم.⁽¹⁾

د - من حيث التوقيت

- **التدقيق المستمر :** هو تدقيق يتم على مدار السنة المالية و غالبا ما يتم وفقا لبرنامج زمني محدد حيث يقوم فيه مدقق الحسابات بالتردد على المؤسسة من وقت لآخر أو على فترات دورية للقيام بفحص العمليات المحاسبية و لذلك يعد هذا النوع مناسب لشركات الأموال و غيرها من المؤسسات التي تقوم بعمل ضخم من العمليات حيث تحتاج إلى وقت طويل نسبيا لفحصها.
- **التدقيق النهائي :** و هو مناسب للمؤسسات الصغيرة و متوسطة الحجم، وذلك لأن المدقق يبدأ عمله بعد إقفال الدفاتر و ترصيد الحسابات أي بعد إنتهاء السنة المالية، و في هذا ضمان لعدم حدوث أي تعديل للبيانات بعد تدقيقها كما أنه يؤدي إلى عدم حدوث ارتباك في العمل داخل المؤسسة، و ذلك لعدم تردد المدقق و مساعدته على المؤسسة بالإضافة إلى أنه يؤدي إلى تخفيض احتمالات السهو من جانب القائمين بعملية التدقيق.

⁽¹⁾ خالد أمين عبد الله. المصدر سبق ذكره، ص ص. 27-31

هـ- من حيث الاستقلال

- **التدقيق الداخلي :** هو نشاط تقويمي مستقل يوجد داخل الوحدة لفحص و تقييم أنشطتها و هو تدقيق لعمليات المؤسسة و دفاترها و سجلاتها بواسطة إدارة أو قسم من داخل المؤسسة، حيث تمثل جزءا من نظام الرقابة الداخلية يقوم به موظف داخل المؤسسة. و يتم التدقيق بصورة مستمرة طوال السنة المالية و الهدف منه هو تحقيق أعلى كفاية إدارية و إنتاجية من خلال القضاء على الإسراف و التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط و اتخاذ القرارات و تنفيذها.
- **التدقيق الخارجي :** و هو الفحص الانتقادي المحايد لدفاتر و سجلات المؤسسة، يتم عن طريق شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المؤسسة مستقل عنها، و يتم تعيينه بموجب عقد يتقاضى عنه أتعابا مقابل العمل المطلوب منه و ذلك بهدف إبداء الرأي الفني المحايد عن صدق و عدالة التقارير المالية.⁽¹⁾

و- من حيث الالتزام بوضع مدقق الحسابات

- **التدقيق الإلزامي أو الإجباري :** حيث تلتزم المؤسسة وفقا للقانون السائد ويتم تعيين محافظ حسابات من خلال الجمعية العامة وهي التي تقدر أتباعه، وفي حالة تعدد المدققين فإنهم مسؤولون بالتضامن و يعين مؤسسوا الشركة المدقق الأول ومن الضروري أن يكون التدقيق في هذه الحالة اختباري.
- **التدقيق غير الإلزامي أو الاختياري :** وهنا يرجع قرار القيام به إلى أصحاب الشركة وأصحاب المصالح ولذلك فإن هذا التدقيق يناسب شركات الأشخاص و المؤسسات الفردية لأنه يزيد من الثقة

(1) حسين يوسف القاضي و حسين أحمد دحدوح. (2009) -مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري و الإجراءات العملية"- ، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة، ص ص. 51- 52

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

و الاطمئنان على الحسابات المعتمدة من المدقق عند تحديد نصاب الشركاء المتضامنين عند الانضمام أو الانفصال، وكذلك اطمئنان الشريك الموصي في الحسابات لأنه غير مسموح له بالتدخل في الإدارة، بالإضافة إلى اطمئنان البنوك على التقارير المالية المعتمدة من المدقق عند طلب القروض فضلا عن الأمل في قبول القرارات المقدمة إلى مؤسسة الضرائب وعدم تعديلها.⁽¹⁾

ز- التدقيق حسب الهدف

- **التدقيق المالي :** و يتعلق هذا النوع من التدقيق بفحص أنظمة الرقابة الداخلية والسجلات و المستندات المحاسبية بقصد إعطاء رأي مستقل عن مدى دلالة الميزانية عن المركز المالي الحقيقي للمشروع، و عن مدى إظهار الحسابات الختامية للنتائج الفعلية لهذا المشروع.
- **التدقيق الإداري :** أي تدقيق الكفاءة الإنتاجية للإدارة، أي على المدقق أن يتأكد من أن أموال المشروع تصرف بشكل اقتصادي بحيث يحصل على أفضل منفعة بأقل تكلفة ممكنة، و يتضمن هذا النوع من التدقيق التأكد من صحة الإجراءات الإدارية و من الرقابة المالية على التكلفة.
- **تدقيق الأهداف :** و يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التعرف في ما إذا كان المشروع قد حقق الأهداف التي تأسس من أجلها.
- **التدقيق القانوني :** و هو تأكد المدقق من أن المنشأة قد طبقت النصوص القانونية و الأنظمة التي تصدرها الدولة. بالإضافة إلى ذلك فإنه على المدقق التأكد من تقييد الشركة بنظامها الداخلي و عقد تأسيسها.

(1) أحمد حلمي جمعة. (2005) -مدخل إلى التدقيق الحديث- الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ص ص. 19-

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

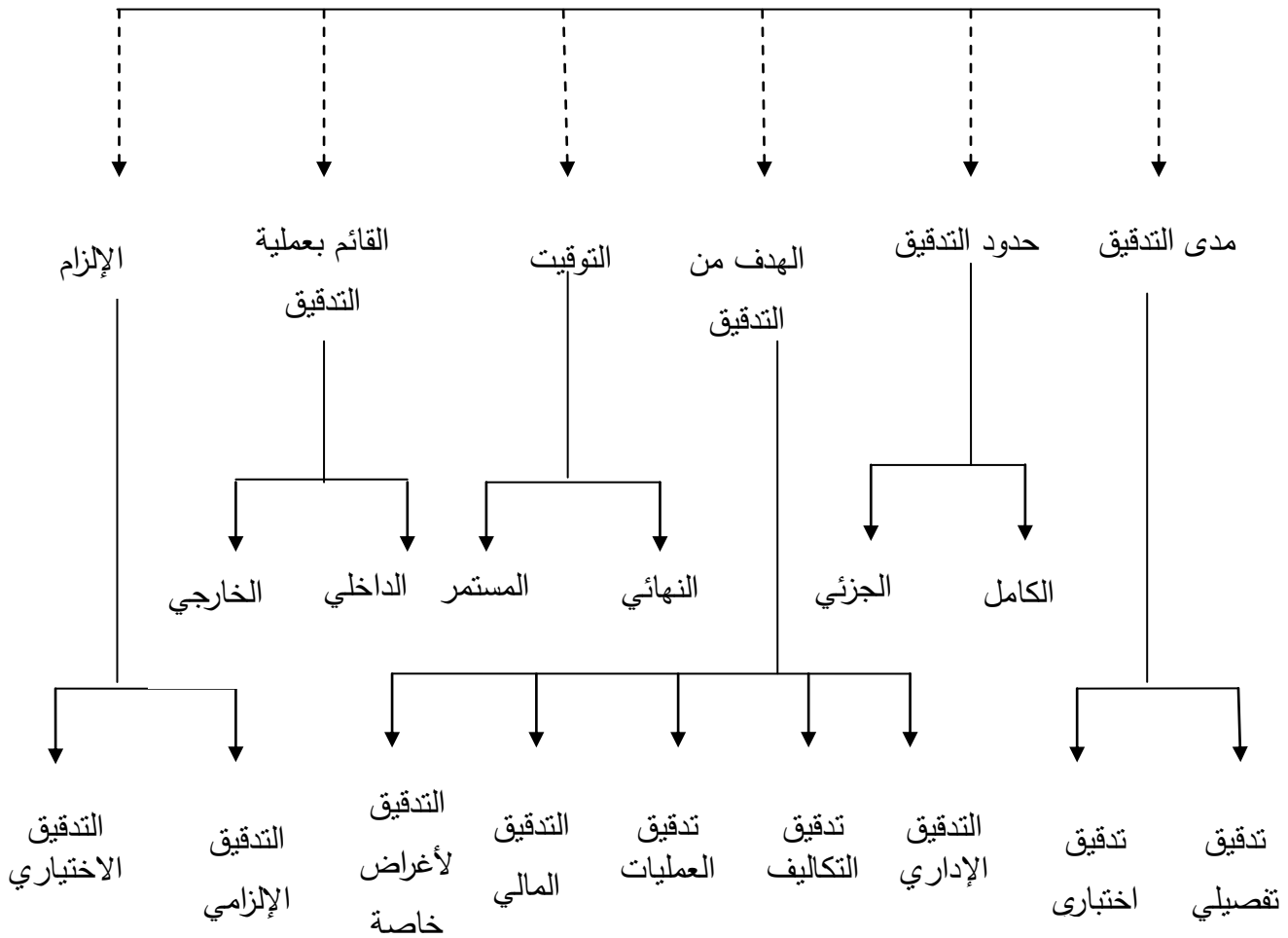
■ **التدقيق الاجتماعي :** و هو التأكد من أن المنشأة قد حققت أهدافها الخاصة و أهدافها العامة تجاه

البلد الذي تعمل به. فالشركة المساهمة مثلا تسعى إلى تحقيق الأرباح و في نفس الوقت عليها مراعاة

تحقيق الرفاهية الاجتماعية و الصحة للمجتمع الذي تعمل على خدمته.⁽¹⁾

ويمكن الإلمام عموما بمعظم أنواع التدقيق من خلال المخطط التالي :

شكل 01 : أنواع التدقيق.



المصدر : خالد أمين عبد الله. (2000) -علم تدقيق الحسابات"الناحية النظرية"- دار وائل للنشر،

ص. 31- 32

⁽¹⁾ خالد الخطيب و خليل الرفاعي. (2009) -علم تدقيق الحسابات- النظري و العملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر

و التوزيع، ص.21

5- فروض التدقيق

يمكن أن تعرف الفروض بأنها متطلبات أو معتقدات تستند عليها المقترحات و القواعد و الأفكار، ولكن لم تحظى فروض التدقيق بنفس الأهمية التي أعطيت لفروض المحاسبة مما جعل هذه الفروض تجريبية قابلة للتطوير و التغيير.

و يمكن تلخيص أهم الفروض التي تستند عليها عملية التدقيق فيما يلي :

أ- **فرض إمكانية فحص المعلومات المالية و القوائم** : يعني أنه يجب أن يكون هناك إمكانية لفحص البيانات و المعلومات المالية المعدة من قبل الإدارة، لأنه في حالة عدم إمكانية فحصها فإنه لا يكون هناك ضرورة لوجود التدقيق، و حتى يتمكن المدقق من فحص القوائم المالية فإنه يجب أن يتوافر في هذه القوائم مجموعة من المعايير مثل :

✓ **الملاءمة** : يجب أن تكون المعلومات المحاسبية المعدة و المقدمة للمدقق ملائمة لمستخدميها و تفي باحتياجاتهم، و مرتبطة بالفترة المالية الخاصة بها.

✓ **البعد عن التحيز** : أن يتم إعداد المعلومات و البيانات المالية دون تحيز لأي طرف، بمعنى أن تعكس الحقائق الموجودة.

✓ **القياس الكمي** : أن تكون المعلومات المالية قابلة للقياس الكمي و التعبير عنها رقمياً حتى تكون مفيدة للأطراف ذوي العلاقة.

✓ **القابلية للفحص** : أن تكون المعلومات المالية قابلة للفحص و أن يتم الوصول لنفس النتائج إذا ما تم القيام بالفحص من قبل أكثر من شخص. ⁽¹⁾

ب- **فرض وجود نظام رقابة داخلي سليم** : يقوم نظام الرقابة الداخلية على مجموعة من الأسس

⁽¹⁾ طواهر محمد التهامي و مسعود صديقي. (2003) -المراجعة و تدقيق الحسابات- الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، ص ص.13-14

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

و المفاهيم و الذي يؤدي إلى الابتعاد عن احتمال حدوث خطأ، مما يجعل مدقق الحسابات يقوم بعمله استنادا إلى وجود نظام رقابة سليم، و لا يعني ذلك عدم حدوث الخطأ، فإذا توافر في المنشأة نظام رقابة سليم و فعال فإن مخرجات نظام المعلومات يمكن الاعتماد عليها بدرجة أكبر من قبل الإدارة و الملاك، و يشمل نظام الرقابة الداخلية في أي منشأة:

- الرقابة المحاسبية،
- الرقابة الإدارية،
- الضبط الداخلي.

ج- فرض خلو القوائم المالية المقدمة للفحص من الأخطاء غير العادية أو التلاعب : يقوم مدقق الحسابات بعملية التدقيق بافتراض أن القوائم و المعلومات المالية المقدمة له خالية من الأخطاء غير العادية أو التلاعب، و في حالة عدم ثبات هذا الفرض فإن عمل المدقق يصبح تفصيلي لكافة البيانات و ليس اختباري كما هو مفترض، حيث أن وجود هذه الأخطاء أو التلاعب يتطلب من المدقق الفحص التفصيلي لكافة الدفاتر و السجلات حتى يتأكد من عدم وجود الأخطاء.⁽¹⁾

د- فرض استقلال المدقق : الواجب الأساسي لمدقق الحسابات هو إبداء الرأي في القوائم المالية و تقديم تقريره لمستخدمي تلك القوائم و بما أن عمل المدقق هو القيام بعملية تدقيق بحيادية و استقلالية و إبداء الرأي دون تحيز يعني ذلك عدم وجود تعارض بين عمل المدقق و الإدارة (القائمين بتجهيز المعلومات المالية)، و لكن لا يعني أن يكون عدم وجود التعارض دائم أو حتمي كأن تخفي الإدارة بعض المعلومات ذات الأهمية للمدقق و في النهاية يجب أن يكون المدقق طرفا محايدا بالنسبة لأصحاب المنشأة و القائمين على الإدارة.

(1) طواهر محمد التهامي و مسعود صديقي. المصدر سبق ذكره، ص ص. 13-14

هـ- فرض ثبات حقائق الماضي في المستقبل ما لم يظهر تغيير في الظروف : و هو أن يفترض المدقق ثبات الإدارة في مبادئها إذا ما ثبت من خلال خبراته السابقة في المنشأة أن الإدارة رشيدة في تصرفاتها، أما إذا اتضح للمدقق أن الإدارة تميل إلى عملية التلاعب أو إضعاف نظام الرقابة فإنه من المفترض أن يكون حريص في الفترات المستقبلية.

و- فرض الصدق في محتويات التقرير الذي يعده المدقق : يقصد به أهمية وجود الصدق في محتويات التقرير الذي يعده مدقق الحسابات بعد الإنتهاء من عملية التدقيق ليقدم للجهة التي قامت بتعيينه.

6- مزايا وعيوب التدقيق

أ- مزايا التدقيق

هناك العديد من المزايا لتدقيق الحسابات و التي من الممكن أن تكون ذات فائدة للمنشأة محل التدقيق أو للملاك تمثلت في النقاط التالية :

✓ يؤدي التدقيق إلى حرص المحاسبين في المنشأة على الالتزام في أداء عملهم.

✓ يقوم التدقيق باكتشاف الأخطاء و التلاعبات التي من الممكن أن تحدث من قبل الموظفين في المنشأة.

✓ يمكن للمنشأة أن تحصل على القروض و السلف بسهولة إذا كانت حساباتها مدققة بصورة جيدة.

✓ يمكن تحديد ضريبة الدخل على المنشأة بسهولة و بوضوح عند قيامها بتدقيق حساباتها.

✓ عند بيع المنشأة يمكن تحديد ثمن شراؤها بسهولة في حالة وجود سجلات و حسابات قد تم تدقيقها.

✓ تساعد الحسابات المدققة في حالة حدوث الخلاف بين المنشأة و العاملين حول الأجور

و الرواتب. (1)

(1) غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص ص. 20-21

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

- ✓ في حالة تعرض المنشأة لخسائر نتيجة الكوارث، فإنه يسهل على شركة التأمين تحديد التعويضات عند وجود حسابات مدققة في المنشأة.
- ✓ يسهل اكتشاف الضعف و الخلل في نظام الرقابة الداخلية من قبل المدقق و يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لتحسينه.
- ✓ التدقيق هو أفضل وسيلة للحكم على مدى التزام المنشأة بالاحتفاظ بالدفاتر و السجلات وفقا للمعايير المحاسبية المناسبة و القوانين و التشريعات المعمول بها في دولة المنشأة.
- ✓ يمكن للمنشأة أن تستفيد من خبرات المدقق الذي يقوم باستمرار بتدقيق الحسابات، و يستطيع تقديم النصائح والمشورة فيما يخص الخلل، أو مواطن الضعف في النظام المحاسبي أو الإداري للمنشأة.

ب-عيوب التدقيق

كما هو معروف، أن عمل المدقق يبدأ عندما ينتهي عمل المحاسب، لذلك لا يمتلك المدقق المعلومات الكافية عما تحتويه هذه السجلات و ما هي الطريقة التي تم إعداد السجلات بها، مما يعني أنه من المحتمل وجود تلاعب و تزوير متقن لا يستطيع مدقق الحسابات اكتشافه حتى في حالة بذل العناية المهنية المطلوبة.

ما تحويه الدفاتر و السجلات من معلومات ربما لا تكون كافية لمعرفة الحقيقة من قبل المدقق، لذلك يلجأ المدقق أحيانا إلى البحث عن معلومات إضافية من الأشخاص، و الذين ربما يكونون أطرافا في عملية التزوير و التلاعب. و قد تكون القوائم المالية التي تم تدقيقها ربما لا تعكس الصورة الحقيقة لوضع المنشأة المالي. (1)

(1) غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص ص. 21-22

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

كذلك يواجه التدقيق مشكلة الأدلة و القرائن التي يسعى مدقق الحسابات للحصول عليها، خاصة من المصادر الخارجية لإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية، فهذه الأدلة و القرائن قد تكون غير صحيحة. كأن يحصل على مصادقات من العملاء تدعم رقم رصيد العملاء في الدفاتر، إذ من الممكن أن يزود العملاء المدقق بمعلومات خاطئة حول أرصدهم.

وعندما يقوم المدقق بإتباع طريقة و خطة معينة في عملية التدقيق، فإنه يحتاج إلى أدلة و قرائن تؤيد ما يوجد في الدفاتر و السجلات، تتلاءم و الطريقة أو الخطة المتبعة، و في بعض الأحيان ربما يتبع المدقق خطة عمل لا تلائم طبيعة المنشأة محل التدقيق، مما يعني عدم الوصول للنتائج بالصورة المطلوبة.

في نهاية عملية التدقيق، لا بد من إبداء المدقق لرأيه حول عدالة القوائم المالية، و الذي يستند عند إبدائه على الأدلة و القرائن التي يجمعها و التي من المفترض أن تلائم الطريقة التي يتبعها، في بعض الأحيان ربما يكون رأي المدقق غير واضح بسبب وجود بعض المعلومات المخمنة و التي تكون غير مؤيدة بأدلة مرتبطة بالعنصر محل التدقيق، مما يعني أن القوائم المالية المدققة لن تعكس الصورة الصحيحة للمركز المالي للمنشأة.⁽¹⁾

7- الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي

ينقسم التدقيق من حيث القائم به إلى نوعين داخلي و خارجي، حيث عرف التدقيق الداخلي على أنه ذلك الفحص الإنتقادي الذي يهدف إلى فحص و تقييم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة ومدى الإلتزام بالإجراءات الداخلية الموضوعة لتحقيق أهداف المنظمة.⁽²⁾ فالتدقيق الداخلي يعتبر مكمل للتدقيق الخارجي حيث يمكن للمدقق الخارجي أن يستفيد من أعمال التدقيق الخارجي في إبداء رأيه، إذ أنه من

(1) غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص.23

(2) Khelassi Réda. op cit, p p.22-23

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

صلاحية المدقق الخارجي الإطلاع على برنامج و ملف أعمال التدقيق الداخلي لكي يركز على أعمال التدقيق الداخلي أثناء أداء مهامه.⁽¹⁾

و الجدول التالي يبين أهم الاختلافات بينهما :

جدول 02 : الفرق بين التدقيق الداخلي و الخارجي.

البيان	التدقيق الخارجي	التدقيق الداخلي
1- توزيع المهمة	المهمة موزعة على أقسام الميزانية و حساب النتائج	المهمة موزعة على مختلف الأقسام التشغيلية و التي على أساسها تنظيم المؤسسة
2- وضعية المدقق في الهيكل التنظيمي	مستقل عن جميع المسؤولين بالمؤسسة	مستقل عن مسؤول الخزينة و رئيس المحاسبة لكن يخضع لحاجيات و طلبيات المسؤول الأعلى بالمؤسسة
3- الاستقلال	منوطة لشخص مستقل عن المؤسسة	منوطة لشخص من المؤسسة
4- المسؤولية	هدفه تلبية حاجيات الأطراف ذات العلاقة في ما يخص توفير عدالة و درجة موثوقية القوائم المالية	يخدم الإدارة العامة
5- نطاق العمل	مكلف بإكتشاف الأخطاء و الوقاية من الغش المحتمل وقوعه إلا إذا كانت القوائم المالية يمكن أن تتأثر بصفة هامة	مكلف بإكتشاف الأخطاء و الوقاية من الغش المحتمل وقوعه و يساعد على حسن التسيير و يطور التقنيات المتبعة على أساس تقليص التكاليف
6- توقيت الأداء	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة

Source : Haminim A. (2001 - 2002)- L'Audit comptable et financier- Berti
Edition 1 ère Edition p p. 8 -9

⁽¹⁾ Renard Jacques. (2000) - **Théorie et Pratique de l'Audit Interne** – Edition d'Organisation, 3^{ème} édition, Paris, p.69

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

و يشير مجلس معايير التدقيق الدولي في معيار التدقيق الدولي "610" إلى أنه يجب على المدقق الخارجي مراعاة فعاليات التدقيق الداخلي و تأثيراتها إن وجدت، و في إطار تحقيق الغرض من المعيار 610 فقد تضمن المعيار بالإضافة إلى مفهوم التدقيق الداخلي، نطاق و أهداف التدقيق الداخلي، و العلاقة بين التدقيق الداخلي و الخارجي.⁽¹⁾

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب التاسع، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، ص ص. 72- 73

المبحث الثاني: المدقق الخارجي و مهنة التدقيق

1- مفهوم المدقق الخارجي و مهنة التدقيق

مهنة التدقيق هي عملية مراقبة تستعمل من طرف مختصين يعرفون بمحافظي الحسابات أو المدقق الخارجي و ذلك لإثبات صحة و مصداقية الوثائق السنوية، ومدى تعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة.⁽¹⁾

و تعرف بأنها "مجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بغرض إبداء رأي مهني محايد بموضوع ما، بحيث يتوفر في الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بهذه المهمة جميع ما تتطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق، وأن تتم إجراءات التدقيق وفق هذه القواعد، وأن تراعى هذه القواعد أيضا في إعداد رأيه".⁽²⁾

في جميع دول العالم المتحضرة يوجد أشخاص يقدمون خدمات ذات طبيعة خاصة للغير و تقتضي الكثير من هذه الخدمات ممن يقومون بها أن يتوفر لديهم تأهيل خاص و قدر من الكفاءة في هذا المجال، و هذا التأهيل و تلك الكفاءة إذا تم تنظيمها بطريقة معينة أطلق على الخدمات التي تؤديها " خدمات مهنية ".

و عند تحديد مفهوم المهنة نجد في ذلك صعوبة بالغة حيث أنه مازال الجدل مستمرا حول ما يمكن اعتباره عملا مهنيا، و ما يعتبر عملا غير مهنيا، و لكن رغم وجود الاختلافات في هذا الموضوع، إلا أنه يوجد مجموعة من القواعد الأساسية التي يكاد أن يكون هناك اتفاق عام عليها، و التي تمثل الخصائص الرئيسية لأي عمل مهني.

⁽¹⁾ Belaiboud Mokhtar. **op cit**, p.10

⁽²⁾ زاهرة توفيق سواد. المصدر سبق ذكره، ص.191

و من التعاريف الشائعة للمهنة :أنها عبارة عن العمل الذي يحتاج إلى إعداد و تدريب طويل، و الذي يعتمد في أداء وظيفته على معايير للأداء و السلوك المهني المنظم، بواسطة المنظمات المهنية أو الاتفاق العام، و الذي يحتاج في سبيل مزاولته إلى دراسة مستمرة، و يهدف أساسا إلى أداء خدمة عامة. و يمكن القول بأن المهنة هي عمل يقوم أساسا على الجهد الذهني و يهدف إلى تحقيق منفعة عامة للمجتمع و يشترط على من يزاوله أن تتوفر فيه نوعا من الرقابة الذاتية على أدائه، تضعه المنظمات المهنية، و يتمثل في المعايير المتعارف عليها للأداء المهني و القواعد التنظيمية لآداب و سلوك المهنة، لضمان التزام الممارسين بالوفاء لمسؤولياتهم تجاه المجتمع.

2- ممارسة المهنة و مقوماتها

أ- ممارسة المهنة

من حيث المبدأ كانت ممارسة المهنة منوطة بشخص طبيعي لديه التأهيل العلمي والعملية المناسبين، ويتمتع باستقلال ينعكس بنزاهة وموضوعية على كل الأعمال التي يقوم بها. ولعل القوانين الوصفية في كثير من دول العالم سايرت هذا المنطلق عند إشارتها إلى المواد القانونية المنظمة لممارسة المهنة، إذ أن المسؤولية الأخلاقية والمهنية والقانونية تقع عادة على الشخص الطبيعي. (1)

لكن ضخامة حجم المشروعات الخاضعة للتدقيق، جعلت صعوبة من أن يتمكن شخص واحد مراجعة مشروع واحد بفعالية، حيث إقتضى ذلك عمل فريق يتكون من عدة أشخاص، كما أن التعامل مع العملاء والمنظمات والدوائر الحكومية والرسمية والمهنية، يحتاج إلى مقر دائم و إلى وجود أشخاص مسؤولين، قادرين على إتخاذ القرارات مما يجعل وجود محاسب قانوني يعمل بمفرده لا يلبي متطلبات سوق المراجعة المعاصر الذي يحمل في طياته مخاطر مختلفة في طليعتها خطر المقاضاة، مما يحتاج إلى تخطيط

(1) حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. المصدر سبق ذكره، ص.75

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

للعمل و إشراف كاف على أعمال الفريق الذي ينفذ التدقيق. لذا فإننا نجد في سوق المراجعة المعاصر

عددا من الأشكال القانونية التي تمارس المراجعة من خلالها و هي :

- الشخص الطبيعي الذي يعمل وحده وقد يساعده بعض المساعدين.
- شركة التضامن التي تجمع بين عدد من المحاسبين القانونيين ويتحملون المسؤولية بالتكافل والتضامن.

■ الشركات المساهمة المهنية التي تقدم الخدمات المهنية وهي مملوكة من قبل واحد أو أكثر من المساهمين، وما تزال هذه الشركات قليلة الانتشار في مجال المحاسبة القانونية.

■ شركات ذات مسؤولية محدودة يسمح بممارستها للمحاسبة القانونية في الولايات المتحدة الأمريكية وبعض الدول الأخرى.

■ شركات تضامن ذات مسؤولية محدودة وهي الشركات الأكثر شيوعا في العالم في مجال التدقيق " المحاسبة القانونية " يتحمل فيها الشريك مسؤولية مطلقة عن الأعمال التي يمارسها شخصا أو تتم بإشرافه من قبل أشخاص آخرين تابعين له، إلا أنه ليس مسؤولا عن الأعمال التي يقوم بها شركاء آخرون.

وقد شهد سوق التدقيق تمركزا كبيرا باتجاه المنشآت الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عددا من الدول ثم جميع أنحاء العالم حيث كانت ثماني منشآت كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أنحاء العالم كافة، ثم اندمجت بعض هذه المنشآت الثمانية مع بعضها الآخر خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمسا كبارا، ولكن أكبر هذه المنشآت "Arthur Andersen" تعرضت إلى التصفية في أعقاب فضيحة Enron حيث تم بيع مكاتبها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى

Ernst and Young في عام 2002، فتمثلت المنشآت الأربعة الكبرى في: Deloitte، Price water

house Cooper، Ernst and Young، KPMG⁽¹⁾.

ب- مقومات مهنة التدقيق الخارجي

من معرفة المفهوم الشامل للمهنة يمكن حصر أهم المقومات الرئيسية التي ينبغي توفرها في مهنة

التدقيق :

✓ قدر وافي من التأهيل العلمي لإعداد الممتحن و تدريبه على القيام بعمله على أحسن وجه بما يتناسب مع أهمية الخدمة التي سيؤديها.

✓ تهدف المهنة أساسا إلى تقديم خدمة عامة للمجتمع، بحيث يكون هناك إعراف صريح من المجتمع بأهمية هذه الخدمة، و أن يكون هناك شعور بالمسؤولية من الممتحن.

✓ تعتمد في القيام بها على الجهد الذهني بصفة أساسية.

✓ تمارس قدرا من الرقابة الذاتية عن طريق المنظمات المهنية التي تكونها من بين أعضائها، و التي تشرف على تنظيم شؤون العمل داخليا.

✓ وجود مجموعة من القواعد و التقاليد تحكم السلوك المهني لأعضاء المهنة، و تهدف إلى رفع مستواها و المحافظة على كرامة أعضائها.

✓ أن تكون هناك مجموعة من معايير الأداء المتعارف عليها تحكم أداء العمل المهني⁽²⁾.

3- تطور مهنة تدقيق الحسابات

المنتبع لتاريخ تطور مهنة تدقيق الحسابات في العديد من دول العالم يجد أنها نمت وتطورت في ظل فكرة انفصال الملكية عن الإدارة، وذلك لحاجة ملاك المنشأة إلى رأي مهني مستقل عن مدى كفاية إدارة

(1) حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. المصدر سبق ذكره، ص ص. 75-76

(2) خالد راغب الخطيب و محمد فضل مسعد. المصدر سبق ذكره، ص ص. 118-119

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

المنشأة في استخدام مواردها المتاحة، وتوضح أبرز ملامح هذا التطور في التعريف الحديث لتدقيق الحسابات من قبل لجنة التدقيق المنبثقة من جمعية المحاسبة الأمريكية بأنه : "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية، وذلك للتحقق من درجة التطابق للمهتمين بذلك التحقق".

كما نشر مجلس معايير التدقيق المنبثق عن المعهد الأمريكي للمحاسبين مسودة بحيث تتضمن مقترحات لتطوير معايير أداء التدقيق واتصالات المدققين، وقد أشار إلى أن مستخدمي المعلومات و المهتمون بها يرغبون في أن يكون إيصالها لهم أكثر وضوحا.

ونتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وتعدد مجالاته وتنوع الأشكال القانونية للمنشآت فإن هدف التدقيق أضحى أعم وأوسع، مما استدعى معه التطوير وإجراءاته و وسائل إيصال نتائجه إلى المستفيدين، بينما هدف التدقيق في مراحل تطوره الأولية كان وقائي بحث إنحصر في إكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب. وخلال النصف الأول من القرن الحالي تحول هدف التدقيق إلى تقرير ما إذا كانت القوائم تعبر بصورة صادقة وعادلة عن نتائج العمليات في الفترة التي أعدت عنها، وعن المركز المالي في نهاية الفترة.

وتأسيسا على ما تقدم فقد ركز الأكاديميين المهتمين في العديد من الدول على تطوير معايير التدقيق و إجراءاته لتحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات القانونية واحتياجات مستخدمي التقارير المالية، وتم الوصول إلى هذا التوازن من خلال ما يعرف "بالتقرير النمطي"، ولقد مر التقرير النمطي في الولايات المتحدة الأمريكية بعدة مراحل، ففي عام 1917 لم يكن لهذا التقرير صيغة موحدة وكان هذا التقرير يعد بمثابة شهادة بأن القوائم المالية تمثل حقيقة المركز المالي و نتائج الأعمال، وفي عام 1932 أصدرت هيئة الأوراق المالية نشرة عدلت فيها تقرير مدقق الحسابات ليكون "رأي" بدلا من شهادة وتحديد هذا الرأي بمدى التزام المنشأة بمبادئ المحاسبة المتعارف عليها، وفي عام 1939 أصدر مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكي أول تقرير نمطي مهني لتدقيق الحسابات وتضمن التقرير مسؤولية المدقق عن رأيه

في أن القوائم المالية تمثل بمعدل المركز المالي ونتائج الأعمال، ولا يزال هذا التطور مستمر حتى الآن⁽¹⁾.

4- الدور المحوري للمدقق و مسؤولياته

4-1 الدور المحوري للمدقق

إن الجدير بالذكر أن عملية التدقيق لا توفر ضمانا كاملا لاكتشاف كافة المخالفات، لأنها ببساطة ليست عملية مثالية، لوجود احتمال عدم اكتشاف بعض الأخطاء أو المخالفات - حتى في ظل أفضل أداء ممكن لإجراءات المدقق التي تتطلبها معايير التدقيق المهنية، حيث إذا ما حاول المدقق إكتشاف كافة الممارسات الخاطئة تصبح تكلفة التدقيق غير مقبولة، و بالتالي فإنه يركز جهده في المجالات التي يوجد بها مخاطر كبيرة لحدوث المخالفات و الأخطاء الجوهرية، وأثناء التنفيذ الفعلي لعملية التدقيق يتوفر لديه قدر كبير من التأكيد لاكتشافها، و على الرغم من أنه ليس تأكيدا مطلقا إلا أنه مستوى إيجابي مرتفع جدا من التأكيد، و بالتالي فإن دقة المعلومات بالقوائم المالية لكافة الشركات تقدم منافع إقتصادية عديدة للمجتمع، ففي الولايات المتحدة الأمريكية يوجد 15000 شركة عامة تطرح أسهمها للاكتتاب العام، و جب تدقيقها سنويا، و بدون تدقيق القوائم المالية لا يمكن لتلك الشركات أن تحصل على رأس المال عن طريق طرح أسهمها في أسواق المال، كما أن العديد من الشركات الخاصة بحاجة إلى تدقيق سنوي لقوائمها المالية للحصول و الحفاظ على التمويل من البنوك و المنشآت المالية الأخرى و في معظم الأحوال يمكن للشركة أن تحصل على تمويل بمعدلات منخفضة إذا كان لديها قوائم مالية يتم تدقيقها سنويا.

وعادة ما يساعد المدققون سواء العاملين في مؤسسات التدقيق أو المدققين الحكوميين أو المدققين الداخليين في الشركات على تحسين أدائها و أساليب الرقابة الداخلية. حيث يقدمون للإدارة إقتراحات ينتج

(1) أحمد حلمي جمعة. (2005) -المصدر سبق ذكره، ص ص.5- 6

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

عن تنفيذها تخفيض التكاليف من خلال تحسين كفاءة التشغيل و تخفيض التكاليف و التقليل من الأخطاء و الغش، كما ينتج عن تنفيذ إجراءات التدقيق أن يعمل كل من أفراد إدارة المنشأة و العاملين بها على نحو أفضل و تخفيض فرص ارتكابهم للغش و الممارسات الخاطئة.

فنتيجة لزيادة مخاطر المعلومات بسبب تعقد مجتمع الأعمال و زيادة حجم المنشآت وعدد عملياتها المالية التي تقوم بها و اتسام عمليات التبادل بالصعوبة و التوسع فضلا عن صعوبة توصل متخذ القرار بشكل مباشر للمعلومات و احتمال وجود تحريفات بها أو تحيز أو تأثير معتمد لمعديها على أحد جوانبها، و ظهرت حتمية التدقيق ودورها المحوري الحيادي في تخفيض مخاطر المعلومات و تعكس تلك المخاطر إمكانية عدم دقة المعلومات الخاصة بمخاطر العمل الخاصة بالمنشأة(عدم دقة و مصداقية القوائم المالية).

فعادة ما تقوم إدارة المنشأة بالإتفاق مع مدقق لتوفير تأكيد مناسب للمستخدمين عن إمكانية الإعتماد على تلك القوائم، حيث إذا ما تم اعتماد تلك القوائم و هي غير صحيحة فإن المدقق سوف يواجه إحتمال مقاضاته من قبل كل من المستخدم و الإدارة أو ما تعرف بالمسؤولية القانونية للمدقق تجاه العملاء أو الغير أو الطرف الثالث، حيث يقاضي المستخدمون المدقق على أساس مسؤوليته المهنية عن تأكيد إمكانية الإعتماد على القوائم المالية، كما يمكن للمستخدم أيضا مقاضاة الإدارة، كما يمكن للإدارة مقاضاة المدقق بإعتباره وكيلًا عن الإدارة لتأكيد مدى الإعتماد على القوائم المالية و بالتالي يتحمل المدقق مسؤولية كبيرة من الوجهة القانونية.⁽¹⁾

(1) أمين السيد أحمد لطفي. (2005) -مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة- الدار الجامعية، الإسكندرية، ص ص. 4-6

4-2 مسؤولية المدقق أو محافظ الحسابات

إن مسؤولية المحافظين تكون إما مدنية أو جنائية فالأولى في حالة إهمالهم أو خطئهم في المراقبة أو عدم قيامهم أصلاً بها، أما الثانية فيسأل المدقق عن الجرائم التي يرتكبها أو يشترك في ارتكابها ضد مصلحة الشركة، و أيضاً يتحمل مدققوا الحسابات المعتمدون المسؤولون طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية كل تقصير عن القيام بالالتزام القانوني.

كما يترتب عليهم مسؤولية إنضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة، و يتم الطعن في العقوبات الانضباطية أمام الشخص المختص طبقاً للإجراءات المعمول بها، و يعتبر المراقب مخل بالأمانة المهنية:

- ✓ إذا لم يكشف عن حقيقة مادية علمها أثناء تأدية مهمته ولا تفصح عنها الأوراق التي تشهد بصحتها.
- ✓ إذا لم يذكر في تقريره ما عمله من تحريف.
- ✓ إذا أهمل إهمالاً مهنيًا خطوة من خطوات فحصه أو تقريره.
- ✓ إذا أبدى رأياً برغم عدم حصوله على البيانات الكافية لتأكيد الرأي ولم يشر إليه في تقريره.
- ✓ إذا تغافل عن الحصول عن إيضاحات كان يمكنه الحصول عليها أثناء التدقيق.
- ✓ إذا لم يتضمن في تقريره جميع الحدود التي فرضت عليه وكذا كل الانحرافات عما تتطلبه الأصول المهنية وما يقتضيه التدقيق المتفق عليه.⁽¹⁾

(1) زاهرة توفيق سواد. المصدر سبق ذكره، ص. 137.

5- حقوق وواجبات المدقق

المدقق شخص له حقوق كما عليه واجبات، بحيث يتحمل مسؤولية كبيرة اتجاه هذه الواجبات لأن مهنة التدقيق مهنة دقيقة وصعبة، لكي لا تكون عليه في المستقبل أي جنحة أو جناية ويكون محافظ بالخصوص على الأمانة المهنية.

5-1 حقوق مدقق الحسابات

يتمتع المدقق بعدة حقوق منها :

- ✓ الإطلاع على الدفاتر والمستندات وفحص حسابات المنشأة.
- ✓ الحق في الاستفسار والسؤال عن كافة البيانات والإيضاحات من المديرين أو غيرهم، من كل من يساعدهم على القيام بعملهم.
- ✓ جرد خزائن المنشأة ليقف على ما تحتويه من أوراق مالية أو غيرها وأن يتحقق من جميع موجودات المنشأة والتزاماتها.
- ✓ حق حضور الجمعية العامة، وأن يتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الدعوة إلى الاجتماع.
- ✓ له الحق في دعوة الجمعية العامة وذلك في حالات الاستعجال.

5-2 واجبات المدقق

تتمثل واجبات المدقق في :

- ✓ فحص حسابات المنشأة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء، و كذلك التحقق من الحسابات الختامية إن كانت تمثل الواقع وأن الميزانية العامة صحيحة.
- ✓ التحقق من وجود الأصول والخصوم وأنها مطابقة للأسس العامة للمحاسبة.
- ✓ أن يقدم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير المنشأة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

- ✓ اختيار اختباره للعمليات المثبتة بالدفاتر على ضوء نظام الرقابة الداخلية المطبق في المنشأة، إذ أنه من غير واجبه تدقيق كافة العمليات المدرجة بالدفاتر.
- ✓ فرض أن الميزانية ملخصا حيويًا لمراكز الحسابات المتعلقة بالأصول والخصوم وواجبه التحقق من سلامة هذه الفرضية.
- ✓ على المدقق أن يتحقق من أن المؤسسة قد طبقت قواعد المحاسبة العامة.
- ✓ على المدقق أن يراعي سلامة التطبيق لنصوص القوانين والأنظمة والعقود وغيرها من الوثائق المتعلقة بالمؤسسة.
- ✓ على المراقب أن يحضر الجمعية العامة ويتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع.
- ✓ أن يتلو المدقق تقريره على الجمعية العامة.⁽¹⁾

6- بيئة المدقق

6-1 إستقلالية المدقق

إستقلالية مدقق الحسابات الخارجي يمكن أن تكون مصدر الثقة في البيانات المالية للأطراف المستفيدة منها، و قد أولت التنظيمات المهنية و الرسمية أهمية لاستقلالية مدقق الحسابات و حاولت إزالة التصرفات التي يمكن أن تثير الشك حول استقلاليته سواء من حيث تأديته لعمله أو من حيث نظرة مستخدمي القوائم المالية.

حيث أشار مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA عند الحديث عن الاستقلالية إلى أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلا عند قيامه بأداء واجباته المهنية و ذلك تطبيقا لمعايير التدقيق التي وضعها المجمع فقد أكدت أدلة التدقيق الدولية على أنه يجب على المدقق أن يكون مستقلا

(1) زاهرة توفيق سواد. المصدر سبق ذكره، ص ص. 137- 138

و أمينا و مخلصا بعمله المهني و يجب أن يتوخى العدالة و أن لا يكون متحيزا و أن يحافظ على تجرده.

كذلك يجب أن تكون له شخصية ذاتية تجعله لا يتأثر بالآخرين، و أن يؤدي واجباته حتى في حالة وجود ضغط يقع عليه أو تعارض بين مصلحته الشخصية وواجباته.

لا يوجد اتفاق حول مفهوم استقلال المدقق و لكن يمكن التمييز بين مفهومين للاستقلال، قامت بوضعهما هيئة الأوراق المالية الأمريكية :

أ- **المفهوم الأول : الاستقلال الذهني** : يعني الاستقلال الذهني أن يتجرد المدقق من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث أن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية، فهي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة لأن هذه المعايير قد تتغير، و الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث أنه يجب على المدقق أن يكون أمينا و نزيبا يلتزم بالصدق في شهادته و يكشف عن الحقيقة في تقريره.

ب- **المفهوم الثاني : الاستقلال الظاهري** : يقصد بالاستقلال الظاهري أن يكون هناك أعراف و قواعد مهنية تضمن عدم وجود سيطرة من قبل إدارة المنشأة على المدقق، و عدم وجود أي ارتباط لمصالحه مع إدارتها، وهذا ما تنتظر إليه النظرية الموضوعية على أنه مسألة الموضوعية بعيدة عن شخصية المدقق و تفكيره، ولا يجب أن تنتظر إلى استقلال المدقق نفسه على أنها مسألة ذهنية يترك الحكم فيها للمدقق نفسه و إنما يجب النظر لها على أنها مسألة موضوعية تحكمها قواعد و معايير محددة.⁽¹⁾

مما سبق يمكن القول أن مفهوم الاستقلال يكون من شقين :

(1) خالد راغب الخطيب و محمد فضل مسعد. المصدر سبق ذكره، ص ص 66-68

• الالتزام بإتباع معايير و قواعد موضوعية تستبعد على المدقق الجمع بين عمله و الاشتراك في تأسيس شركة أو عضوية مجلس الإدارة أو أن يكون موظفا فيها، كذلك أو أن يكون له أو لأحد أقربائه مصلحة مباشرة أو غير مباشرة في هذه الشركة.

• إنه مسألة ذهنية مرتبطة بشخصية المدقق و استقلاله و أمانته و أن يكون المدقق نزيها و موضوعيا، بمعنى القدرة على اتخاذ القرارات الأخلاقية الصعبة حول الخطأ أو الصواب عن طريق تطبيق قواعد السلوك المهني و أخلاقيات المهنة على الحالات المختلفة، كذلك القدرة على وزن الأمور بدون تحيز من وجهة نظر جميع الأطراف التي تتأثر بهذه القرارات.

ينظر البعض إلى الاستقلال على أنه :

✓ الاستقلال في مجال وضع برنامج التدقيق.

✓ الاستقلال في مجال البحث.

✓ الاستقلال في مجال وضع القرار.

6-2 نظريات الطلب و العرض على خدمات التدقيق

كما ذكر سابقا أن ظهور مدققي اليوم قد نشأ على وجه التحديد أثناء الثورة الصناعية التي بدأت في بريطانيا العظمى أثناء عام 1780، و ظهور الشركات الصناعية الكبيرة مع وجود هياكل بيروقراطية معقدة، و مع الحاجة إلى البحث عن تمويل خارجي لتمويل التوسعات، و الفصل بين الملكية و الإدارة، قد أدت كل تلك التطورات إلى الطلب على خدمات المتخصصين في المحاسبة والتدقيق سواء كانت داخلية أو خارجية.⁽¹⁾

6-3 رقابة الجودة على أعمال التدقيق

(1) أمين السيد أحمد لطفي. (2007) -التطورات الحديثة في المراجعة- دار نشر الثقافة، الإسكندرية، ص.58

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

تعرف الرقابة على جودة أعمال التدقيق بأنها جميع المقاييس المستخدمة من قبل مكتب التدقيق والمصممة للمساعدة على إنجاز عمليات تدقيق بدرجة عالية من النوعية و الجودة، فهي الوسيلة التي يمكن بواسطتها لمكتب التدقيق التأكد إلى حد معقول بأن الآراء التي يبديها في عمليات التدقيق و التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير التدقيق الدولية، أو أية شروط قانونية أو تعاقدية، أو أية معايير مهنية يضعها المكتب بنفسه، كما تشجع الرقابة على الجودة أيضاً مراعاة المعايير الشخصية الملائمة لعمل المدقق والتي تم وضعها في قواعد السلوك المهني الصادرة عن المجمعات المحاسبية، ومن المهم أن تصمم هذه المقاييس بقصد تكوين رأي صحيح للمدقق عن القوائم المالية، بالإضافة إلى صياغة هذا الرأي بصورة واضحة تقوي من قابلية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي البيانات المالية.

أ- أهمية رقابة الجودة على أعمال التدقيق

إن تطبيق رقابة الجودة على أعمال التدقيق بالنسبة لمتخذ القرارات في بيئة الأعمال على المستويين المحلي والدولي له أهميه كبرى في قرارات الاستثمار فلم يعد تقرير المدقق مقتصرًا على استخدامه من إدارة الشركة أو ملاكها للحكم على كفاءة إدارتها لموارد المنشأة بل تعدى ذلك وصولاً لاعتماد كثير من متخذي القرار على تقارير التدقيق من مستثمرين أجانب ومستثمرين مرتقبين على جودة عمليات التدقيق، فهو أمر مهم يجب الاهتمام به لما له من أثر كبير على قرارات الاستثمار وتأكيداً لدور مدقق الحسابات في بيئة الأعمال.

لقد شكل المحاسبون في الولايات المتحدة منظمة جديدة خاصة، غير ربحية هدفها تعزيز الثقة بشركات التدقيق المحاسبي بعد أن أدت عدة أزمات في الألفية الثالثة إلى تراجع الثقة بالمدققين.

ب- عناصر رقابة الجودة

تشمل الرقابة على الجودة، السياسات والإجراءات التي ينبغي على مؤسسة التدقيق أن تقوم بها سواء فيما يتعلق بالمؤسسة بشكل عام أو بمهام التدقيق الخاصة، أي على مستوى المؤسسة ككل وعلى مستوى كل عملية تدقيق وذلك من أجل ضمان قيام مؤسسة التدقيق بخدمة الأطراف ذات العلاقة بشكل مناسب و بما يتفق مع معايير التدقيق. وقد تختلف طبيعة ومدى سياسات وإجراءات الرقابة على الجودة باختلاف حجم منشأة التدقيق وطبيعة الأعمال التي تمارسها و الموقع الجغرافي ومدى تفرع الأعمال، وتتأثر كذلك بالتكاليف و المنافع المتوقع تحقيقها منها.

و تشمل عناصر رقابة الجودة ما يلي :

✓ الحياد والأمانة والموضوعية : وتتص على :أنه يجب أن يتوفر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية التدقيق الاستقلالية في الحقيقة والظاهر، عند إجراء أعمال التدقيق وعدم التحيز لأي جهة، وأن يقوموا بأداء كافة المسؤوليات بكل موضوعية وكرامة. حيث يتم التأكد من استقلالية وكرامة وموضوعية المدقق من خلال إجابة الشريك أو المدقق أو أي عضو في عملية التدقيق على قائمة الاستقصاء سنوياً.

✓ إدارة الأفراد : هي السياسات والإجراءات التي يجب وضعها لتوفر تأكيدا مناسباً عن توافر التأهيل المناسب لكل مدقق لأداء العمل على نحو جيد، وتخصيص العمل على الأفراد الذين تتوفر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب، وإشراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكولة إليهم، و ترقية الأفراد بناء على المؤهل والكفاءة لإنجاز أعمالهم. حيث يتم تقييم المدققين من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية تدقيق.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.jps-dir.com/Forum/uploads/12224/auditing.pdf , consulté le 17/02/2012 à 20h03.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

✓ قبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة، حيث يجب على الشركة وضع السياسات وإجراءات لقبول واستمرار علاقات العملاء والعمليات المحددة المصممة لتزويدها بتأكيد معقول بأنها سوف تقيم أو تستمر فقط في علاقاتها والعمليات من حيث نزاهة العمل وتستطيع الامتثال لمتطلبات أخلاقيات المهنة وأنها كفأه لأداء العملية ولديها القدرات والوقت والموارد لإجراء ذلك.

كما يجب على الشركة الحصول على المعلومات الضرورية في حال قبول عملية التدقيق وعند اتخاذ قرار الاستمرار مع العميل.

✓ أداء عملية التدقيق : على مؤسسة التدقيق وضع السياسات والإجراءات التي توفر التأكيد من أن العمل الذي قام به المدققين تم حسب المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.

✓ المتابعة أو المراقبة : وضع السياسات والإجراءات للتأكد من تطبيق جميع عناصر رقابة الجودة الأربعة على نحو فعال.

✓ الاستشارات : أن تكون الاستشارات داخل مؤسسة التدقيق أو خارجها من قبل من يملكون الخبرة.

ج - العوامل المؤثرة على نظام رقابة الجودة

هناك العديد من العوامل التي تؤثر على رقابة الجودة على أعمال التدقيق منها ما يكون متعلقاً بمكتب التدقيق نفسه والبعض يتعلق بالشركة محل التدقيق وأخرى تتعلق بالبيئة الخارجية ومن أهم العوامل المؤثرة في رقابة الجودة :

✓ العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الخارجية

▪ **مجلس المعايير المحاسبية :** تلك التنظيمات المهنية المعنية بوضع معايير المهنة وتنظم المعايير في ظل بيئة اقتصادية متغيرة وكذلك في ظل احتياجات وانعكاسات المدققين و في ظل المشاكل المهنية التي تواجههم وفي الوقت الذي فشلت فيه تلك المنظمات في تعريف محدد و واضح لجودة

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

التدقيق، بل وأيضاً فشلت في تعريفها للطرف الثالث لعملية التدقيق، بخلاف الإدارة والملاك والمساهمين فقد وسعت الدائرة لكي يشمل الطرف الثالث أي مستفيد من القوائم المالية مما زادت مسؤولية المدقق قبل الغير مما دفعه لبذل عناية مهنية أكبر زادت من جودة التدقيق.

■ **الجمعيات المهنية :** و هي تلك الجمعيات التي تقوم على خدمة مجتمع المهنة، وكذلك إصدار النشرات الدورية وإقامة ندوات علمية وتقوم على تنمية مهارات المدققين من خلال جلب كل جديد في المهنة وكذلك تقوم على تقديم العون للمهنيين و حمايتهم تجاه أي أطراف خارجية.

✓ العوامل المتعلقة بالبيئة التنظيمية الداخلية

وهي شكل وهيكل ومستويات التنظيم الداخلي لشركات التدقيق أو مكاتب التدقيق ويتم تقسيمها إلى:

- **مكاتب كبيرة الحجم :** وترتفع فيها جودة عمله التدقيق ولا ينفرد فيه المدقق برأي أو عملية فردية، ولكن يكون للإشراف دور واسع في عملية الحكم على التقارير المالية و إصدار رأي حول مصداقيتها و تظهر هذه المكاتب في كثير من الدول وقد أخذت شكل شركات مساهمة أو متعددة الجنسيات.
- **مكاتب متوسطة الحجم :** تعتمد على الشراكة ما بين اثنين من المدققين بينهم مسؤولية تضامنية وتتسم جودة التدقيق فيها بمتوسطة، نظراً لأن العمل بعد التقرير يتم تدقيقه من قبل مشرفين واعتماده أو إعادة تدقيقه من قبل الشريك أو مدير المكتب، ويكون فيه الإشراف أقل دوراً من الشركات الكبيرة و أكبر من الفردية.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.jps-dir.com/Forum/uploads/12224/auditing.pdf , op cit .

✓ البيئة الاقتصادية

و تتمثل في العديد من العوامل منها :

- **التضخم** : حيث أن التضخم له أثر كبير على رقابة الجودة، من حيث أن الدول التي بها معدلات تضخم عالية يعتمد أصحاب المنشآت فيها على تحقيق أعلى عائد، وأحياناً يرتكبون مخالفات مالية وكسر كل القيم الأخلاقية لمهنة التدقيق، حيث يتفشى في هذه المجتمعات الغش والتزوير.
- **الكساد** : هناك علاقة ارتباط مابين الرواج الاقتصادي و المهن حيث أن الرواج له أثر كبير على تنمية مهارات الأفراد وإعداد الدراسات والدورات والندوات وكل ذلك يؤثر بالإيجاب على جودة عمليات التدقيق.
- **حجم المنظمات** : كلما زادت إقتصاديات الدول ظهرت التكتلات الاقتصادية وكذلك ظهرت الشركات متعددة الجنسيات والشركات المساهمة التي تعتمد على رأس مال كبير نسبياً مقارنة بالمشروعات الصغيرة والفردية مما يستدعي اهتماماً أكبر من جانب المدقق و يحمله مسؤولية أكبر تجاه الطرف الثالث، وزيادة العمليات محل التدقيق مما يؤثر على حجم عينة الفحص، ولذلك تأخذ الشركة محل التدقيق طرق وأسس يتم بناءً عليها اختيار المدقق.
- **أتعاب التدقيق** : أتعاب المدقق لها أثر كبير على جودة التدقيق وهناك علاقة طردية ما بين جودة التدقيق وأتعاب المدقق، فلو قمنا بدراسة عن جودة التدقيق وبذل المدقق العناية المهنية الكافية لوجدنا أنه كلما زاد أتعاب التدقيق كلما زادت عينة الفحص وزادت أدلة الإثبات و إتباع أساليب أكثر للحصول على المعلومات وكان الإفصاح كافياً وكان التقرير ملائماً لمستخدميه.

✓ البيئة التشريعية

■ **قانون الضرائب :** حيث يؤثر قانون الضرائب على جودة التدقيق، إذ أنه في الغالب يرغب أصحاب الأعمال والملاك لتحقيق أعلى عائد على استثماراتهم مما يشجعهم على التهرب من الضريبة وعيبتها الواقع عليهم بتقديم قوائم مالية ملفقه وهذا يؤثر سلباً على جودة التدقيق.

■ **قانون الشركات :** كان لقانون الاستثمار عظيم الأثر في زيادة جودة التدقيق حيث أنه نظم العلاقة بين المستثمر وحقوقه على المدقق في الحصول على تقرير يفيد باستمرار المنشأة محل الفحص أو غير ذلك وكذلك الإفصاح عن رأيه الفني تجاه عدالة وصدق القوائم المالية.

✓ البيئة الاجتماعية والثقافية

التدقيق والمحاسبة من المهن التي تتأثر بسلوك كل من مؤدي الخدمة ومستهلكها وتختلف باختلاف سلوك ونظرة المجتمع .ومن أهم العوامل الاجتماعية والثقافية:

■ **نظرة المجتمع للمهنة :** تختلف نظرة المجتمع للمهنة من دولة لأخرى ومن منشأة لمنشأة، فمثلاً في بعض الدول تعد عملية التدقيق من أرقى الوظائف مثل: أمريكا و بريطانيا، وهما من أقدم الدول التي نظمت تلك المهن وقننتها ووضعت معاييرها، ونظراً لمعرفة وتقدير المجتمع لمهنة التدقيق لما لها من أثر كبير على اقتصاديات الدول، بإفتراض أن المدقق لم يبذل العناية المهنية فيها لسقط نظام الاقتصاد بأكمله، وفي دول لو قام المدقق بتفعيل دور الشك المهني لعد من الخائنين وهو بالفعل يحدث في حال عدم استقلال المدقق عن الإدارة بافتراض صحة كل الأرقام وافتراض أمانة بالمنشأة.⁽¹⁾

■ **المناخ التعليمي والأكاديمي :** المناخ التعليمي يوضح اهتمام الأكاديميين بالمهنة ووضعها محل الاهتمام وإجراء الدراسات حول الاستفادة منها، وكذلك البحث عن طرق وأساليب تساعد المهنيين في أداء أعمالهم كأساليب المثلى لتخطيط عملية التدقيق والأساليب الكمية في تحديد حجم عينة الفحص

⁽¹⁾ www.jps-dir.com/Forum/uploads/12224/auditing.pdf ,op cit .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

وتوضيح أهمية العلوم الأخرى وعلاقتها بالتدقيق، كالرياضيات والإحصاء وبحوث العمليات مقاييس الحكم على جودة التدقيق ودور المدقق فيها.

- **المناخ الثقافي :** للمناخ الثقافي أثر كبير على جودة العمليات، فتقافة المدقق تنعكس على أسلوبه في التفكير وطرق جمع أدلة الإثبات وكذلك ثقافة الأفراد ومعرفة بأهمية التدقيق، لما لها من أثر على مدى الاعتماد على تقرير المدقق في كل قراراته سواء كان مستثمراً أو مقرضاً أو مورداً أو عميلاً وتختلف نظرة المجتمعات تبعاً لثقافتها حيث أن خبرات ومهارات والعناية المهنية والأساليب المتبعة في التدقيق في أمريكا أو بريطانيا تختلف عن تلك المطبقة في دول العالم النامية.

✓ البيئة المهنية

- **التقيد بميثاق شرف المهنة :** ميثاق شرف المهنة هي مجموعة من المبادئ التي تمثل قيم أخلاقية والتي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومجموعة هذه القواعد تمثل الصفات السلوكية التي يتعين على العضو التحلي بها، عند ممارسة أعماله وعند تعامله مع زملاء المهنة والعملاء وغيرهم.

- **التقيد والعمل حسب معايير التدقيق المتعارف عليها.**

- **التأهيل المهني للمدقق.**

6-4 الشروط الواجب توافرها في نظام رقابة الجودة

إن الحاجة إلى نظام لرقابة الجودة سواء كان في مكاتب التدقيق الكبيرة أو مكاتب التدقيق الصغيرة هي الحصول على جودة في الأداء وتعزيز الثقة والمصادقية في نتائج التدقيق ولتحقيق هذه الجودة هناك شروط يجب توافرها في نظام رقابة الجودة هي :

- ✓ أن يتصف بالمرونة بحيث يستوعب النمو المستقبلي لأعمال الشركة محل التدقيق سواء من حيث حجم العمل أو طبيعته أو أي تغيير في نشاطها أو ظروفها.

✓ أن يكون النظام ذو تكلفة معقولة من حيث المال والوقت اللازم لإعداده وتطبيقه وتتناسب مع حجم مكتب التدقيق، أي أن هناك مكاتب تدقيق تتميز باللامركزية وبالتالي تحتاج إلى نظام رقابة على الجودة أكثر صراحة و وضوحاً مما تحتاج إليه مكاتب التدقيق الصغيرة التي يكون العاملون فيها فريقاً واحداً في نفس المكتب.⁽¹⁾

7- تحديد أتعاب مدقق الحسابات وأشكالها

7-1 تحديد الأتعاب

تعرف أتعاب المدقق بأنها المبالغ أو الأجرور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحساب منشأة ما، و يتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة و بين المدقق وفقاً للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق و الخدمة المطلوبة منه و حاجة عملية التدقيق للمساعدین.

و لا بد لمدقق الحسابات أن يأخذ مجموعة من العناصر عند قبوله للأتعاب :

- ✓ تغطي التكاليف المباشرة مثل رواتب المساعدين في عملية التدقيق.
 - ✓ مصاريف التنقل للمدقق و مساعديه لإتمام عملية التدقيق.
 - ✓ المصاريف غير المباشرة مثل نصيب عملية التدقيق للعميل من مصاريف المكتب.
- كما أن تحديد الأتعاب يتم مسبقاً قبل البدء بعملية التدقيق، و يجب أن تكون الأتعاب عادلة و متناسبة مع الجهد الذي سوف يبذله و مع سمعة مكتبه و الخبرة المهنية، و كذلك درجة المخاطر التي يمكن التعرض لها.

و هناك عدد من الاعتبارات التي يجب أن يأخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأتعاب :

- ✓ سمعة مكتب التدقيق و سنوات الخبرة.
- ✓ الوقت المطلوب لإنجاز العمل المطلوب منه.

⁽¹⁾ www.jps-dir.com/Forum/uploads/12224/auditing.pdf ,op cit .

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

- ✓ قدرة العميل على الدفع و مدى أهمية تقرير المدقق له.
- ✓ وقت التدقيق المطلوب في نهاية السنة المالية أو في وقت آخر.
- ✓ التكاليف المباشرة لعملية التدقيق مثل الأجور و مصاريف التنقل لتدقيق أعمال الفروع.
- ✓ عدد من الموظفين (المساعدين) الذين سيقومون بمساعدة المدقق و الأجور اللازمة لكل فئة منهم (مدقق مساعد، مدققين، مبتدئين).
- ✓ العمل المطلوب من المدقق و المهارة اللازمة و إذا كان هناك خدمات إضافية مطلوبة مثل استشارة ضريبية أو أمور إدارية أخرى.

7-2 أشكال أتعاب التدقيق

هناك عدة أشكال لأتعاب التدقيق منها ما هو قانوني وغير مخالف لمبادئ التدقيق ومنها ما هو مخالف

لمبادئ التدقيق والقانون ويعاقب عليها. و أشكال أتعاب التدقيق هي كالتالي :

أ- الأتعاب الثابتة : وهي المبالغ التي تحدد مسبقاً كمبلغ غير قابل للزيادة، ولكن يجب أن تكون أتعاب التدقيق متناسبة مع الجهد والوقت المبذول لإنجاز عملية التدقيق وعدد الموظفين وقدرة العميل على دفع الأتعاب.

ب- الأتعاب المتغيرة : وتحدد هذه الأتعاب حسب الوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق، ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل تستغرقه عملية التدقيق.

ج- الأتعاب الشرطية : وهي الأتعاب التي تتوقف قيمتها على نتائج مستقبلية، الاتفاق مع العميل على

نسبة مئوية من الأرباح، وهذا النوع من الأتعاب مخالف للقانون ولآداب المهنة.⁽¹⁾

(1) غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص ص. 84 - 85

7-3 أثر أتعاب التدقيق على استقلالية المدقق

نظراً لأن الغرض الرئيسي من التدقيق الخارجي هو الحصول على تقرير فني محايد حول عدالة تصوير القوائم المالية لوضع المنشأة المالي، لذا يقوم بها شخص خارجي مستقل عن إدارة المنشأة (المدقق الخارجي). وتعتبر أتعاب التدقيق التي يتقاضاها المدقق الخارجي إحدى المؤشرات المهمة التي تؤثر على استقلالية وجودة الخدمة التي يقدمها، ففي ظل المنافسة الحادة في سوق التدقيق تميل الأتعاب إلى التقلب، متأثرة بعامل الطلب والعرض، مما يؤثر على إستقلالية المدقق.

ونتيجة لتأثر إستقلالية المدقق الخارجي بأتعاب التدقيق قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بوضع بعض المعايير الخاصة بذلك، والتي من أهمها أن لا تزيد قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من العميل الواحد عن (10%) من مجموع الأتعاب الكلية لمكتبه.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.jps-dir.com/Forum/uploads/12224/auditing.pdf .Op cit.

المبحث الثالث : الرقابة الداخلية

1- مفهوم الرقابة الداخلية، التدقيق الخارجي و تداخل العلاقة بينهما

1-1 مفهوم الرقابة الداخلية

لقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكي تعريفا للرقابة الداخلية بأنها : مجموعة المقاييس و الطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية و غيرها، وضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر و السجلات و على هذا الأساس لقد كان الهدف من هذا التعريف هو : حماية أصول المنشأة و التأكد من الدقة الحسابية للبيانات المسجلة بالدفاتر و السجلات.

و كان مصطلح الرقابة الداخلية يستخدم في ذلك الوقت كمترادف لمصطلح الضبط الداخلي، و كان يهدف إلى التقليل من الأخطاء و الغش و حماية الأصول من سوء الإستخدام و السرقة و الضياع.

و قد طرأ على مفهوم الرقابة الداخلية توسع كنتيجة طبيعية للتطور الذي لحق بالمنشآت و أنظمتها الداخلية، وقد أصدر مجمع المحاسبين الأمريكي نشرة خاصة بالرقابة الداخلية أشار فيها إلى أن الرقابة الداخلية تتضمن خطة التنظيم وكل ما يرتبط بها من الوسائل و المقاييس التي تستخدم في المنشأة، بقصد حماية الأصول و ضمان الدقة الحسابية للبيانات المحاسبية و مدى الإعتماد عليها ، كما تهدف إلى الإرتقاء بالكفاية الإنتاجية و تشجيع السير حسب السياسات الإدارية المرسومة

و توفير المعلومات الملائمة للتخطيط و إتخاذ القرار⁽¹⁾.

و من تعريفات الرقابة الموثوقة بشكل كبير نجد تعريفات المنظمات المهنية للتدقيق و الخبراء المحاسبين، نذكر منها :

(1) سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان. المصدر سبق ذكره، ص.170

أ- تعريف الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

"نظام الرقابة الداخلية يضم مخطط المنظمة و مجموع الطرق و الإجراءات المطبقة من طرف إدارة المنشأة من أجل تحقيق الأهداف المرجوة، في إطار إمكانياتها، كما أن القيادة المنظمة فعالة في أعمالها، هذه الأهداف تشمل احترام سياسات إدارة الأعمال، الحفاظ على الأصول، التعرف أو تقصي الغش و الأخطاء، مصداقية و شمولية السجلات المحاسبية بالإضافة إلى تحضير معلومات مالية موثوقة في الوقت الملائم "(IFAC 1981).

ب- تعريف الجمعية البريطانية (1978)

" المراقبة الداخلية تشمل كل من نظم المراقبة والمالية و غيرها، التي تضعها إدارة المؤسسة، بهدف تسيير مختلف العمليات بصفة منظمة و فعالة؛ ضمان احترام سياسات التسيير وحفظ الأصول، وضمان أكبر مقدار ممكن من الدقة و الصحة للمعلومات المسجلة ".

ج- تعريفات المنظمات الفرنسية

- مجلس الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين OECCA

"الرقابة الداخلية هي مجموع أنظمة الأمان للتحكم في المنشأة، هدفها من جهة ضمان الحماية، الحفاظ على الذمة و جودة المعلومة، و من جهة أخرى، تطبيق توجيهات الإدارة و تفضيل تحسين الأداء".

- المجلس الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC

"الرقابة الداخلية مكونة من مجموع قياسات الرقابة المحاسبية ورقابات أخرى التي تعرفها الإدارة، تطبقها و تراقبها تحت مسؤوليتها لتحقيق :

- حماية الذمة.
- عدالة و صحة التسجيلات المحاسبية و الحسابات السنوية الناتجة.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

- القيادة المنظمة و الفعالة لعمليات المنشأة.
- تماثل القرارات مع سياسات الإدارة. (CNCC 1984)
- وعموما، المراقبة الداخلية هو إجراء تضعه الإدارة العامة، بالمشاركة مع المسؤولين وعمال المؤسسة بهدف ضمان تأمين كافٍ ومعقول، فيما يخص تحقيق الأهداف المسطرة و التي يمكن تصنيفها كالتالي:
- تحقيق أمثل للعمليات (الكفاءات، المردودية، حماية الأصول، الخ...).
- صحة و دقة المعلومات المالية (الجداول و الحالة المالية، الجرد، النتائج الوسطية، الخ...).
- إلتزام و تطبيق القوانين و القواعد المعتمدة في المؤسسة (القوانين العامة و الخاصة، الاحتياجات القرارات، السياسات، الخ...).

– المعهد الفرنسي للمدققين/المراجعين الداخليين IFACI

الأهداف الرئيسية لنظام الرقابة الداخلية هي تحقيق :

- موثوقية و شمولية المعلومات.
- إحتزام السياسات، المخطط، الإجراءات، القوانين و الأنظمة.
- حماية الموجودات.
- الاستعمال الاقتصادي و الفعال للموارد.
- تحقيق الأهداف و الغايات المرجوة في نشاط أو برنامج.⁽¹⁾

⁽¹⁾ Lionnel- C. et Gérard- V. **op cit**, p.35- 36

- لجنة COSO المنبثقة عن لجنة TREADWAY

تعرف الرقابة الداخلية بأنها عمليات تنفيذ بواسطة مجلس إدارة الوحدة أو الإدارة وكل الموظفين لتوفير ضمان معقول عن تحقيق الأهداف.⁽¹⁾

رغم أن التدقيق و الرقابة يهدف إلى حوكمة جيدة للمنظمات إلا أن كل منهما له غاية للوصول إليها فسير الرقابة الداخلية يهدف إلى إتقان سير المنظمة من طرف المسير بالإضافة إلى قدرة هذا الأخير على تطبيق القرارات الإستراتيجية المتخذة و لهذا فإن الرقابة الداخلية تركز أساسا على سير القرارات، بمعنى آخر تواجد نظام معلومات يضمن و يأخذ بعين الاعتبار القرارات المتخذة، تطبيقها و تأثيرها.

_ فالتدقيق الداخلي يهدف إلى ضمان ديمومية المعلومة المقدمة للإدارة و بالأخص إلى مجلس الإدارة للمنظمة لإتخاذ القرارات اللازمة، و التدقيق الخارجي له نظرة للمساهمين و الأطراف ذات العلاقة للمنظمة يهدف أيضا إلى ضمان مصداقية المعلومة المقدمة من المنظمة حول نشاطها و بالأخص حول القوائم المالية.

إذن فالتدقيق لا يمكن أن يحل محل نظام الرقابة الداخلية، إلا أنه يمكن أن ينوب عنه في حالة ما إذا كان نظام الرقابة الداخلية ضعيف جدا و من الضرورة عرض معلومة صادقة حول حقائق العمليات و التدقيق يعتمد على نظام الرقابة الداخلية لتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف لنظام الرقابة الداخلية و الذي بدوره يسمح بتحديد مواقع مخاطر التدقيق.

2- الإطار العام للتدقيق و دورية مراجعة نظام الرقابة الداخلية

الإطار العام لمعايير التدقيق الدولية للـ IFAC (منشورات 2005) يفرق بين أربعة أنواع للمهمة :

⁽¹⁾ Siruguet Jean-Luc, Fernandez Emmanuelle et Koessler Lydia. (2006) – **Le Contrôle Interne Bancaire et la Fraude** - Edition Dunod, Paris, p.p.95-96

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

- مهمة تدقيق توفر ضمان حماية عالية، و ليس مطلقة و فيها التقرير يزود ضمان إيجابي حول دراسة القوائم المالية.

- مهمة فحص محدودة تزود ضمان بدرجة متوسطة و فيها يكون التقرير يزود ضمان سلبي حول دراسة القوائم المالية.

- مهمة الإجراءات المتفق عليها وفيها التقرير لا يوفر أي ضمان و لكن يوفر حوصلة حول الإجراءات الموضوعية تحت التنفيذ.

- مهمة تجميع وفيها التقرير لا يوفر أي ضمان و لكن يوفر تحديد المعلومات المجمعة.⁽¹⁾

أما دورية مراجعة النظام مثلا في فرنسا، مهمة المحافظة على الحسابات لها وقت لستة سنوات مالية، حين تبدأ مهمة تقييم نظام الرقابة الداخلية، و يمكن أن تكون مجسدة في إطار متعدد السنوات و بالأخص إجبارية و ضع رأي في أول سنة مالية لإعطاء ضمان الحد الأدنى لديمومية مكونات نظام الرقابة الداخلية للتدقيق و الذي يعتمد عليه و هذا ما يساعد في تحقيق استثمار هام بالنسبة للسنة الأولى.

في هذه الحالة محافظ الحسابات عليه إحترام القواعد التالية :

- عندما يعتمد على عناصر تم تجميعها في السنة المالية الماضية حول فاعلية نظام الرقابة الداخلية للوحدة، يضع تحت التنفيذ إجراءات تهدف إلى اكتشاف التغيرات الممكن وقوعها و التي تهدد ديمومية عناصر النظام.

- عندما يكتشف تغيير ما يقوم بفحص فعالية النظام في الفترة المختارة للقيام بالمهمة.

⁽¹⁾ Pigé Benoit. (2008)- **Gouvernance, contrôle et audit des organisations**- Edition Economica, p p.8-9 (NEP 330, paragraphe 14 à 17)

- في حالة غياب التغيير في النظام، فإنه يقوم بفحص فاعلية النظام على الأقل مرة في كل ثلاث سنوات مالية، دون أن هذا الإحتمال لا يقوده إلى فحص مجموع عناصر الرقابة في السنة المالية ولا القيام بالفحص الرقابة في السنتين التي تليها.

- في حالة وجود خطر معتبر يقوم المحافظ بتقييم النظام في سنة التكليف بالمهمة فاعلية النظام التي سيعتمد عليها.⁽¹⁾

و في ما يخص مسؤولية المدقق الخارجي تجاه الرقابة الداخلية : قد أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين رأيه عن مسؤولية مدقق الحسابات الخارجي بالنسبة لأنظمة الرقابة الداخلية في هذا المجال على النحو التالي :

بالنسبة للرقابة الإدارية فإن مدقق الحسابات الخارجي لا يعتبر مسؤولاً عن فحص و تقييم و سائل و مقاييس هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لأنه يهدف أساساً إلى تحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة و ضمان تنفيذ السياسات الإدارية طبقاً للخطة المرسومة، و ذلك فإن وجود أنظمة هذه الرقابة الإدارية أو عدمه لا يؤثر تأثيراً مباشراً على برنامج التدقيق الذي يضعه المدقق و لا على كمية الاختبارات التي يحددها ليلتزم بها في عمله، و لكن إذا تبين للمدقق في ظروف معينة أن بعض وسائل الرقابة الإدارية لها علاقة أو تأثير على مدى دلالة الحسابات الختامية أو القوائم المالية موضوع التدقيق أو على نتيجة الأعمال والمركز المالي يجب عندها دراسة تلك الوسائل والأنظمة وتقييمها.

أما بالنسبة للرقابة المحاسبية فإن مدقق الحسابات يعتبر مسؤولاً مسؤولية كاملة عن فحص و تقييم وسائل و أنظمة هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية لما لهذه الأنظمة أو الوسائل من تأثير مباشر و ارتباط وثيق بطبيعة عمل المدقق الخارجي.

⁽¹⁾ Mercier Antoine Et Merle Philipe. (2010)- **Audit et commissariat aux comptes 2011-2012**, p.534

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

والأهداف الواجب تحقيقها من عملية التدقيق الخارجي على الرقابة المحاسبية من وسائلها ومقاييسها المتعددة، تهدف إلى اختبار دقة البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والحسابات الختامية و درجة الاعتماد عليها. ولا شك أن دقة هذه البيانات المحاسبية وخلوها من الأخطاء يؤثر تأثيراً مباشراً وواضحاً على درجة إفصاح الحسابات الختامية و القوائم المالية، و مدى دلالتها على نتيجة الأعمال و المركز المالي، و التي تعتبر هدفاً أساسياً ترمي لتحقيقه من وراء التدقيق الخارجي، و كذلك فإن عدم وجود وسائل هذه الرقابة المحاسبية، أو قصور المستخدم فيها عن تحقيق الأهداف المرجوة، سيؤدي بالتبعية إلى أن يزيد المدقق من كمية الاختبارات، و أن يتوسع في نطاق تدقيقه للدفاتر و السجلات.

كذلك يعتبر المدقق مسؤولاً عن فحص و تقييم أنظمة الضبط الداخلي و مقاييسه المستعملة في المشروع موضوع التدقيق، و يعود السبب في ذلك إلى أن هذا الفرع من فروع الرقابة الداخلية يهدف إلى حماية أصول المشروع و موجوداته من أي اختلاس أو تلاعب أو سوء استعمال، و المدقق الخارجي يعتبر مسؤولاً عن تحقيق هذا الهدف، حيث يطلب إليه تحقيق التزامات و موجودات المشروع.

و لهذا يجب عليه التقليل من احتمالات الغش و الاختلاس فيها و تدقيق تلك الوسائل الهادفة نحو تحقيق هذه الغاية أي تدقيق الضبط الداخلي⁽¹⁾.

3- العوامل و الأسباب التي أدت إلى الإهتمام بالرقابة الداخلية

يمكن إيجاز العوامل و الأسباب التي أدت إلى ظهور نظم الرقابة الداخلية و اتساع نطاقها في ما يلي :

- كبر حجم المنشآت في الحياة الإقتصادية الحديثة إلى الحد الذي أصبح معه من المتعذر على المنشأة التعرف على أوجه نشاطها المختلفة ونتائج أعمالها عن طريق الإتصال الشخصي، فبرزت أهمية

⁽¹⁾ <http://ascajordan.org/UploadFiles/Audit%20Book%202008%20P2.pdf> consulté le 11/03/2012 à 18h50.

الرقابة للتأكد من صحة ما تحتويه الكشوف و الإحصائيات و التقارير من بيانات و أرقام، و خلوها من أي خطأ أو تلاعب.

▪ إهتمام الإدارة العليا و رغبتها في التأكد من قيام إدارات المنشأة بتنفيذ المخطط لهم لتحقيق الأهداف العامة، و التأكد من حماية أموال المنشأة من فرص الغش و التلاعبات.

▪ إشراف الدولة على المنشآت التي لها مساس بمصالح و مرافق الدولة العامة، وحاجة الجهات الحكومية التي لها حق الإشراف على البيانات و المعلومات و التقارير اللازمة للتخطيط القومي.

▪ تحول عملية التدقيق من تدقيق تفصيلي إلى تدقيق اختياري على أساس العينات، الأمر الذي أدى إلى إلزامية وجود نظام رقابي فعال يحدد المدقق على ضوءه العينة التي يتولى فحصها.

▪ زيادة الإهتمام بنظام الرقابة الداخلية لمواكبة التطورات التقنية و استخدام الحسابات الإلكترونية و زيادة مهمة و مسؤولية الرقابة الداخلية.

▪ حاجة الأطراف الخارجية للمعلومات الدقيقة عن المنشأة.

▪ الازدياد الهائل في كمية البيانات و المعلومات المحاسبية بشكل أوجب توافر ضوابط تضمن جودة هذه المعلومات.⁽¹⁾

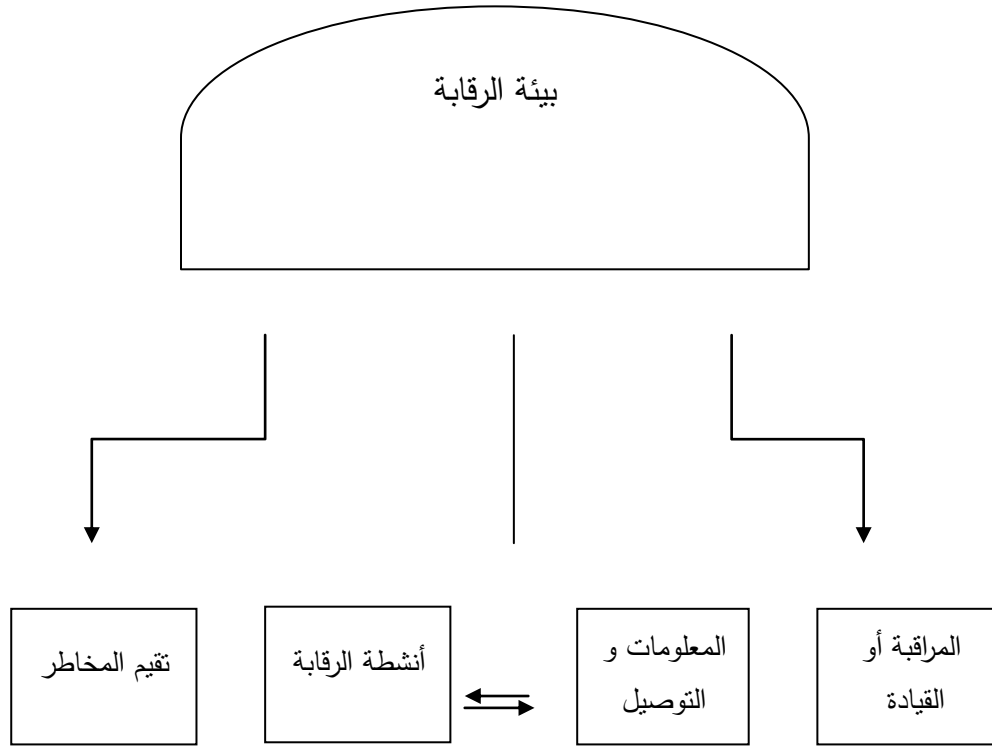
4- مكونات الرقابة الداخلية

إن مفهوم الرقابة الداخلية يتضمن أموراً أبعد بكثير من الأمور المرتبطة مباشرة في النظام المحاسبي. و تشمل الرقابة الداخلية خمسة عناصر تصممها و تنفذها الإدارة لتوفير تأكيد ملائم على تحقيق أهداف الرقابة.

و يطلق عليها مكونات الرقابة و يمكن توضيح هذه المكونات من خلال الشكل التالي :

⁽¹⁾ سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان. المصدر سبق ذكره، ص. 169

شكل 02 : مكونات الرقابة.



المصدر : حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. المصدر سبق ذكره، ص. 282

و تاليا شرح موجز لهذه المكونات :

أ- بيئة الرقابة

يقصد ببيئة الرقابة الموقف العمومي للمديرين و الإدارة و إدراكهم و أفعالهم المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية و أهميته في المنشأة. و لبيئة الرقابة تأثير في فعالية إجراءات الرقابة، حيث أنها تمثل المظلة للمكونات الأخرى، و بدون وجود بيئة رقابة فعالة، لن ينتج عن العناصر الأخرى رقابة داخلية فعالة بغض النظر عن جودتها.

ففي بيئة رقابة قوية مثلا كتلك التي تستخدم الموازنات التقديرية بشكل محكم و توظف التدقيق الداخلي بشكل فعال، سنجد ذلك يتم بدرجة مهمة لبعض إجراءات الرقابة، و مع ذلك، فالبيئة القوية لا تستطيع وحدها ضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية.

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

إن موقف الإدارة العليا هو الذي سيحدد جوهر الرقابة الفعالة، فإذا كانت الإدارة العليا تعتقد أن الرقابة هامة سيشعر العاملون في الشركة بهذا و سيستجيبون لذلك من خلال مراعاتهم للضوابط الموضوعة. و من جهة أخرى، إذا أدرك العاملون أن الرقابة غير هامة من وجهة نظر الإدارة و أنها مجرد كلام شفوي غير جدي فمن شبه المؤكد أن أهداف الرقابة الخاصة بالإدارة لن تتحقق بشكل فعال. و بغرض فهم و تقويم بيئة الرقابة ينبغي على المدقق أن يفهم المكونات الفرعية لها و المتمثلة في :

- القيم الأخلاقية و الاستقامة.
- الالتزام بالكفاءة.
- وظائف مجلس الإدارة و اللجان المنبثقة عنه، خاصة لجنة التدقيق.
- فلسفة الإدارة و أساليب التشغيل المنفذة لهذه الفلسفة.
- الهيكل التنظيمي للمشروع، و فروع، إن وجدت، و أساليب تحديد السلطة و المسؤولية.
- نظام الرقابة الإدارية.
- سياسات الموارد البشرية في المشروع و ممارساتها.

ب- تقييم المخاطر

يمثل تقييم المخاطر في العملية التقييمية لفعالية النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية للمنشأة لمنع وجود معلومات خاطئة أساسية، و اكتشافها و تصحيحها، حيث يتواجد دائما إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية.⁽¹⁾ كما ينبغي على الإدارة تقدير مخاطر إعداد التقارير المالية أي يجب عليها تحديد المخاطر المتعلقة بإعداد التقارير المالية و تحليلها بشكل يتوافق مع المبادئ المحاسبية. حيث أنه و كما هو معروف أن جميع المشاريع،

(1) حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. المصدر سبق ذكره، ص ص. 283-284

بغض النظر عن حجمها أو طبيعتها تواجه مجموعة متنوعة من المخاطر سواء كانت منشأة داخلية أو خارجيا، هذه المخاطر ينبغي على الإدارة معالجتها و ذلك بما ينسجم مع الظروف الاقتصادية و التشغيلية لأن الرقابة الداخلية تختلف تبعا لاختلاف الظروف، فالرقابة الداخلية الفعالة في ظل ظروف معينة لن تكون فعالة في ظل ظروف أخرى.

إن تحديد المخاطر و تحليلها هي عملية متواصلة و جزء أساسي من مكونات الرقابة الداخلية الفعالة. و يجب على الإدارة أن تسلط الضوء على المخاطر على مستويات المنظمة كافة، و أن تتخذ الإجراءات اللازمة لمعالجتها.

و أول خطوة مهمة بالنسبة للإدارة تكمن في تحديد العوامل التي قد تزيد من المخاطر. فالفشل في تحقيق الأهداف السابقة، و نوعية الأفراد، و التشتت الجغرافي لعمليات المشروع، و تركيبة عمليات المشروع، و إدخال تقنيات جديدة للمعلومات، و دخول منافسين جدد جميعها أمثلة على العوامل التي قد تؤدي إلى ازدياد المخاطر.

و حالما يتم تحديد المخاطر تقوم الإدارة بتقدير أهمية هذه المخاطر و تقدير احتمالات وقوعها و اتخاذ الإجراءات الواجب إتباعها للتقليل من تأثيرات هذه المخاطر إلى حد مقبول و لا يوجد في الواقع العملي طريقة محددة لإزالة المخاطر، لكن يجب على الإدارة تقدير حجم المخاطر المقبول عقلا و تسعى جاهدة لإبقاء تلك المخاطر ضمن هذه الحدود، و يختلف تقدير الإدارة للمخاطر عن تقدير المدقق لها، و لكنها ترتبط بها، فالإدارة تقوم بتقدير المخاطر كجزء من عملية تطبيق رقابة داخلية و تطبيقها للتقليل من الأخطاء و التلاعب. (1)

ج- أنشطة الرقابة

تتمثل أنشطة الرقابة في سياسات و إجراءات الرقابة في أي منشأة و نذكر من أهمها،

(1) حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. المصدر سبق ذكره، ص ص. 285-287

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

الفصل الملائم بين الواجبات الذي بدوره يشمل :

- الفصل بين حيازة الأصول و المحاسبة عنها.
- الفصل بين الترخيص بالعمليات المالية و حيازة ما يرتبط بها من أصول.
- الفصل بين مسؤولية التشغيل و مسؤولية إمساك الدفاتر المحاسبية.
- الفصل بين الواجبات في إطار تكنولوجيا المعلومات.

كما تمثلت أنشطة الرقابة في :

- الترخيص الملائم للعمليات المالية و الأنشطة.
- الوثائق و السجلات الكافية.
- الرقابة المادية على الأصول و السجلات.
- التحقق الداخلي المستقل على الأداء.

د- المعلومات و التوصيل

إن الغرض من نظام المعلومات و التوصيل المحاسبي يكمن من تحديد العمليات المالية للشركة و تصنيفها و تحليلها و كتابة التقرير عنها، و تحديد المسؤولية عن الأصول المرتبطة بها. و يرتبط بنظام المعلومات و التوصيل العديد من المكونات الفرعية، التي يعتمد تشكلها على أصناف العمليات المالية مثل المبيعات، المردودات، حسومات المبيعات، المتحصلات النقدية، حيازة الاستثمار، و الإنتاج...إلخ. و ينبغي أن يحقق النظام المحاسبي لكل مجموعة من العمليات المالية أهداف التدقيق الست المرتبطة بالعمليات المالية و المتمثلة في : الوجود، الكمال، الدقة، التبويب، التوقيت، الترحيل، التلخيص، فعلى سبيل المثال يتم تصميم دورة المبيعات بما يؤدي إلى التحقق من أن جميع البضائع المشحونة من قبل الشركة قد سجلت على النحو الصحيح كمبيعات (فيما يخص الكمال و الدقة)، و أن ذلك قد ظهر في القوائم المالية في الفترة المناسبة (فيما يخص التوقيت)، كما يجب على النظام أن يتحاشى التكرار في

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

تسجيل العملية، أو أن يتم تسجيل المبيعات التي لم يتم شحنها (فيما يخص الوجود)، و لكي يتوصل المدقق إلى فهم تصميم نظام المعلومات المحاسبي يجب عليه أن يقوم بتحديد :

- الأصناف الرئيسية لعمليات الشركة.
- كيف بدأت تلك العمليات.
- السجلات المحاسبية الموجودة و طبيعتها.
- كيف تتم معالجة العمليات من بدايتها و حتى إتمامها بما فيها مدى استخدام الحاسوب و طبيعته.
- طبيعة العمليات المتبعة في وضع التقارير المالية و تفاصيلها.

هـ - المراقبة

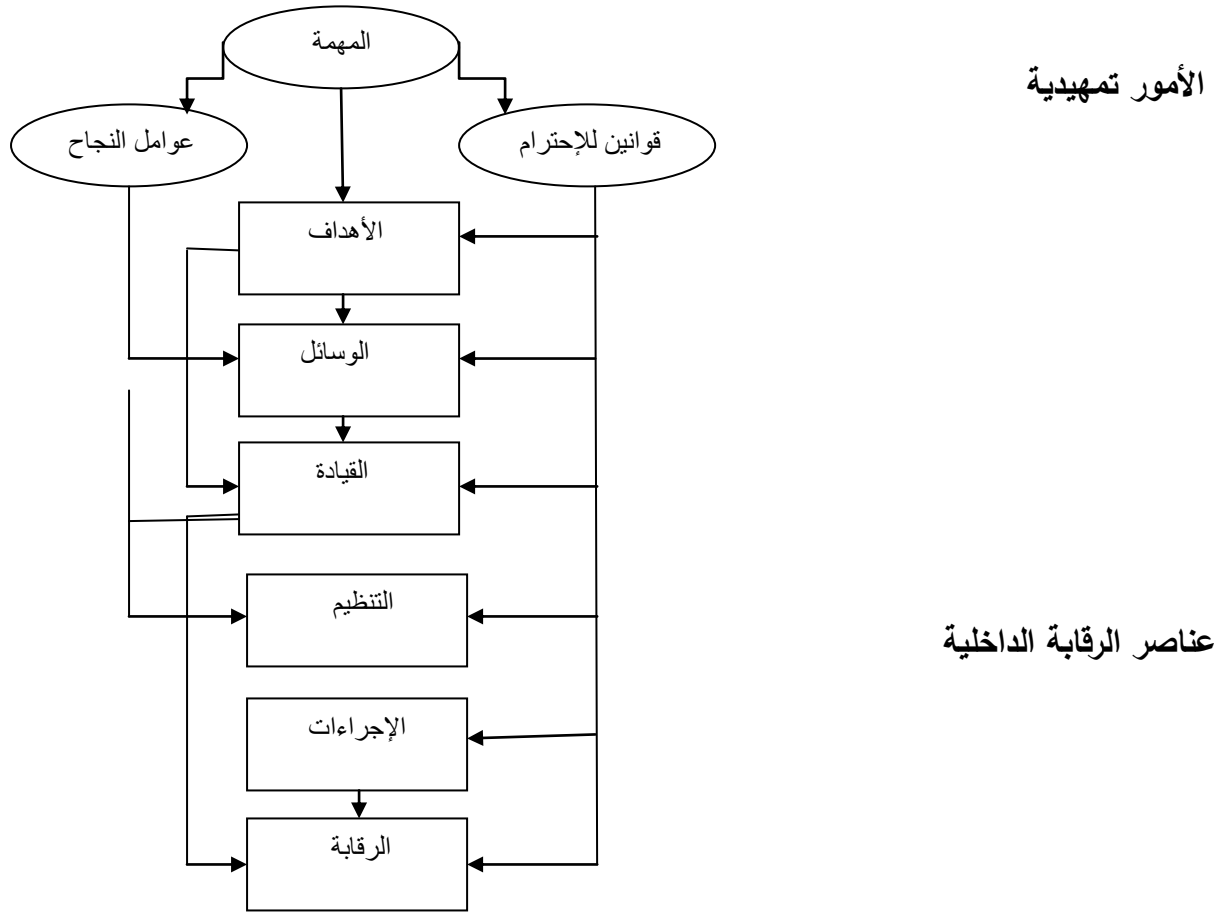
تتعلق المراقبة بالتقويم الدائم أو الدوري لجودة أداء الرقابة الداخلية، و يتم ذلك من قبل الإدارة بهدف تحديد فيما إذا كانت الضوابط تؤدي الغرض من وضعها، و إنه يجري تعديلها بما يتناسب مع تغيير الظروف، و يتم التوصل إلى المعلومات المتعلقة بالتقويم و التعديل من عدة مصادر، تشمل دراسة الرقابة الداخلية الحالية، تقارير المراجعة الداخلية، تقارير الهيئات التنظيمية، التغذية المرتدة من العاملين و شكاوي الزبائن بخصوص فواتيرهم و أهم الأشياء التي يحتاج المدقق معرفتها في المراقبة هي الأنواع الرئيسية لفعاليات المراقبة التي تستخدمها شركة ما، و كيف تستخدم هذه الفعاليات لتعديل الرقابة الداخلية عند الضرورة. و الحوار و النقاش مع الإدارة هو أفضل وسيلة ليحصل المدقق على هذه المعلومات إلى جانب ذلك يفضل أن يكون في الشركة هيئة داخلية للتدقيق تتمثل وظيفتها في تحقيق متابعة فعالة لما يدور في الشركة، و أن ترفع تقريرها إلى أعلى مستوى من السلطة داخل الشركة مباشرة سواء كان ذلك إلى الإدارة العليا أم إلى لجنة التدقيق.⁽¹⁾

(1) حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. المصدر سبق ذكره، ص ص. 288-291

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

كما يحدد Jacques Renard نظام الرقابة الداخلية في ثلاثة أمور تمهيدية و ستة عناصر و الملخصة في المخطط التالي :

شكل 03 : نظام الرقابة الداخلية.



Source : Siruguet Jean-Luc, Fernandez Emmanuelle et Koessler Lydia. Op cit, p. 99

5- أهداف الرقابة الداخلية

هناك عدة أهداف لنظام الرقابة الداخلية نذكر منها :

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

- التحكم في المنشأة : يعتبر التحكم في أهداف المنشأة التي تسعى لتحقيقها من أهم أهداف مجلس الإدارة و المسؤولين التنفيذيين، و يحدث هذا عن طريق التنفيذ الصارم و الدقيق لمختلف التعليمات وعليه فإن تصميم و تطبيق نظام رقابي هو من مسؤولية الإدارة و المسيرين.
- حماية أصول المنشأة : لهذا الهدف بعدين، الأول حماية مادية ويقصد به حماية الأصول من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها من جراء العوامل الخارجية من سرقة أو تلف، أما الحماية الثانية فهي محاسبية و يقصد بها ارتباط التسجيلات بالحركات الفعلية للأصول حتى يمكن متابعتها بدقة.
- ضمان تطبيق التعليمات المكتوبة و غير المكتوبة التي يجب أن تكون ذات هدف واضح و مناسبة و بسيطة و موجهة لأشخاص محددة.
- ضمان الدقة و جودة المعلومات : و يعتبر من أهم الأهداف لأنه يضمن إتخاذ قرارات صائبة فوجود ثغرات في نظام الرقابة يؤثر سلبا على المنشأة وعلى مستقبلها.
- تحسين و رفع الأداء أي رفع الكفاءة الإنتاجية للمنشأة و قدرتها على الوصول إلى الهدف المحدد بأقل التكاليف مع المحافظة على نفس الجودة والنوعية.
- مما سبق نستخلص الأهداف التالية لنظام الرقابة الداخلية و الخاصة بالإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC :
- ✓ القيادة المنظمة و الفعالة.
- ✓ حماية الأصول.
- ✓ مصداقية و شمولية السجلات المحاسبية.
- ✓ احترام سياسات إدارة الأعمال.
- ✓ استباق و اكتشاف الغش و التلاعب.⁽¹⁾

⁽¹⁾ Lionnel- C. et Gérard- V. Op cit, p.39

6- المقومات الأساسية لأنظمة الرقابة الداخلية السليمة

أ- هيكل تنظيمي إداري

يراعى في وضعه تسلسل الاختصاصات، إذ أجمعت التعاريف السابقة على ضرورة وجود خطة تنظيمية تستجيب في جميع الأحوال إلى القرارات التي تتخذ محاولة توجيهها بما يخدم مصلحة و أهداف المنشأة، إذ تبنى هذه الخطة على ضوء تحديد هذه الأهداف، و على الاستقلال التنظيمي الذي يتطلب الفصل بين الوظائف إلا أن عمل جميع المديريات أو الفروع أو الأقسام يجب أن ينسق بحيث يؤدي إلى تدفق منتظم للمعلومات وفي ما يلي العناصر الأساسية للخطة التنظيمية :

✓ تحديد الأهداف الدائمة للمنشأة.

✓ تحديد الهيكل التنظيمي للمنشأة و مختلف أجزائه مع إبراز العلاقة التسلسلية و المهنية بين مختلف الأنشطة.

✓ تحديد المسؤوليات لكل نشاط.

✓ تعيين حدود المسؤوليات لكل شخص.

ب- الطرق و الإجراءات

تعتبر الطرق و الإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف الموجودة في نظام الرقابة الداخلية، فبإحكام و فهم و تطبيق هاتين الوسيلتين تحمي الأصول بالإضافة إلى العمل بالكفاءة اللازمة و الالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تتمثل هذه الطرق في طريقة الاستغلال، الإنتاج و التسويق، تأدية الخدمات و كل ما يخص إدارة المنشأة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في مختلف هياكل المنشأة سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق، كما قد تعمل المنشأة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المنشأة و تمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق هدفها المرسوم.

ج- المقاييس المختلفة

تستعمل هذه المقاييس في المنشأة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة

تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر الآتية :

✓ درجة مصداقية المعلومات.

✓ مقدار النوعية المتحصل عليه من العمليات الفعلية.

✓ إحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو لعودة المعلومات المطابقة.

و بصفة عامة يشمل نظام الرقابة الداخلية صنفين من الرقابة كما ذكر سابقا نؤول إلى تفصيلهما و

المتتمثلة في :

- الرقابة الإدارية

و تشتمل على خطة التنظيم و الوسائل و الإجراءات المختصة بصفة أساسية لتحقيق أكبر كفاءة إنتاجية

ممكنة و ضمان تحقيق السياسات الإدارية، إذ تشتمل هذه الرقابة على كل ما هو إداري سواء كانت برامج

تدريب العاملين، طرق التحليل الإحصائي و دراسة حركة المنشأة عبر مختلف الأزمنة، أو تقارير الأداء

على الجودة و إلى غير ذلك من أشكال الرقابة.

- الرقابة المحاسبية

هي كافة الإجراءات الهادفة إلى تحقيق اختبار دقة البيانات المثبتة في الدفاتر و الحسابات و درجة

الاعتماد عليها و الوقوف على سلامة المعالجة المحاسبية من جهة، و من جهة أخرى العمل على حماية

أصول المنشأة. (1)

(1) حسين يوسف القاضي و حسين أحمد دحدوح. (2000) -تدقيق الحسابات الإجراءات- الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية

للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ص.34

7- طرق فحص وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الإنطلاق التي عندها يبدأ المدقق عمله، و على ضوء ما يقوم به من فحصه لأنظمتها المختلفة حيث يقوم برسم برنامج التدقيق المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسب.

و لا يقتصر فحص و تقييم أنظمة الرقابة الداخلية لأي مشروع على تلك الأنظمة كما وضعتها الإدارة في كتيبات أو منشورات، بل يتعداها إلى دراستها كما هي منفذة.

حيث يستخدم المدققون أساليب متعددة لتوثيق الرقابة الداخلية في ظل الحاسوب وتقويمها بغرض التأكد من مدى فعاليتها و التزام العاملين بتنفيذها ومدى قدرتها على إنتاج معلومات محاسبية طبقا للمعايير المهنية، حيث يتفاوت توثيق المدققين للرقابة الداخلية بحسب درجة تعقيد النظام المستخدم من قبل عميل التدقيق، إذا كانت الرقابة الداخلية بسيطة قد يكون السرد المكتوب كافيا، في حالة تواجد نظام الحاسوب⁽¹⁾. فإن الوسائل التي يستخدمها المدققون للتعرف على النظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفايته ما يلي :

1- الإستبيان : ويضم إستفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. و تقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المشروع المختصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الإختبار و العينة و ذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل. ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية

(1) حسين يوسف القاضي و حسين أحمد دحدوح. (2000)، المصدر سبق ذكره، ص.34

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة و الإجابات (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلا في تلك الناحية.⁽¹⁾

و في مايلي قائمة استقصاء نموذجية :

جدول 03 : نموذج إستقصاء.

لا	نعم	السئلة	
		القسم العام	أ
		هل يوجد خريطة تنظيمية ؟	1
		هل هناك تحديد واضح لمسؤوليات وواجبات المديرين و الموظفين ؟	2
		هل يوجد خطة مكتوبة لنظام الرقابة الداخلية ؟	3
		هل يوجد ادارة مستقلة للتدقيق الداخلي ؟	4
		هل إدارة الحسابات مستقلة عن باقي الادارات ؟	5
		هل يوجد بالمنشأة مراقب مالي ؟	6
		هل تقدم ادارة التدقيق الداخلي تقارير مكتوبة بنتائج الفحص الذي تقوم به ؟	7
		هل يتم اعادة توزيع الواجبات بين الموظفين داخل ادارة الحسابات من فترة لأخرى ؟	8
		هل يتم اجبار الموظفين على القيام باجازاتهم ؟	9
		هل التأمين ضد خيانة الامانة كافيا ؟	10
		هل تستخدم المنشأة دليلا للحسابات ؟	11
		هل يتم مراجعة الخطأ التاميني دوريا بواسطة المسؤولين في المنشأة ؟	12
		المقبوضات النقدية	ب
		هل يتم حسابات بالبنوك باعتماد من مجلس الادارة ؟	1
		هل يتم استلام و فتح البريد من قبل شخص الخزنة او ممن ليس له علاقة بحسابات المدينين ؟	2
		هل ايداع النقدية بالبنك كل يوم بيومه؟	3
		هل يتم الإيداع عن طريق شخص غير أمين الخزينة؟	4
		هل تتم مراجعة حوافظ الايداع بالبنك مع كشف الشيكات الواردة و مع دفتر النقدية ؟	5
		هل تتم مقارنة كشف الشيكات الواردة من قبل شخص مستقل بالقيود التي تثبت في جانب المقبوضات بدفتر النقدية ؟	6

⁽¹⁾ خالد أمين عبد الله. المصدر سبق ذكره، ص.175

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

جدول 03: نموذج إستقصاء (تابع).

7	هل الشيكات و أوامر الدفع في حيازة شخص غير أمين الصندوق؟		
ج	المدفوعات النقدية		
1	هل تتم المدفوعات جميعها بالشيكات ؟		
2	هل يتم اعداد قائمة تسوية بتتبع ارقام الشيكات ؟		
3	هل يتم الاحتفاظ بالشيكات الملغاة ؟		
4	هل الحق في التوقيع على الشيكات ينحصر في اشخاص بموجب قرار من مجلس الادارة ؟		
5	هل يتم استلام كشف البنك مباشرة من قبل الشخص الذي يقوم بإعداد مذكرة التسوية ؟		
6	هل يتم تتبع الشيكات المعلقة و التي لم تقدم للصرف لمدة طويلة ؟		
7	هل تتطلب التعليمات وجود توقيعين على الشيكات ؟		
8	هل يتم توقيع الشيكات بواسطة اشخاص غير الاشخاص الذين لهم حق اعتماد المستندات للصرف ؟		
9	هل هناك رقابة على دفاتر الشيكات غير المستعملة ؟		
10	هل يتم تدقيق الشيكات قبل توقيعها ؟		
11	هل ترفق المستندات المدعمة للصرف مع الشيكات عند تقديمها للتوقيع ؟		

المصدر : غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص ص. 218-219

2-الملخص التذكيري : يقوم المدقق هنا بوضع قواعد و أسس نظام رقابة داخلية سليم يوضح فيه

المقومات الرئيسية الواجب توافرها في نظام الرقابة الداخلية السليم، و لكن يسير على هديها

و يسترشد بها مساعدي مدققو الحسابات عند قيامهم بفحص النظام.⁽¹⁾

3-التقرير الوصفي : و يقوم المدقق هنا بوصف الإجراءات المتبعة في المشروع لكل عملية من

العمليات مع وصف نظام الرقابة و الدورة المستندية. و هي طريقة مناسبة للمشروعات الصغيرة

و المتوسطة إلى حد ما، و يهدف التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة

و محاسبتها.

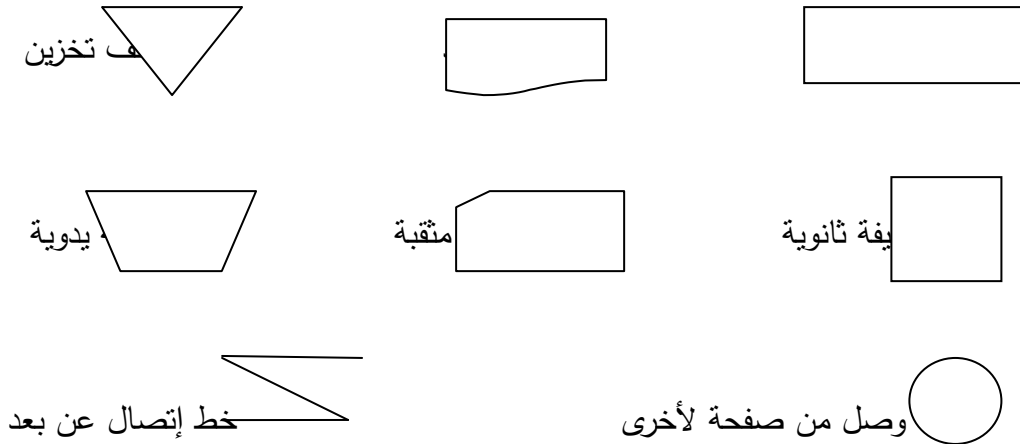
⁽¹⁾ سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان. المصدر نفسه، ص. 150

4-خرائط التدفق : يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة و ما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، و تأخذ خرائط التدفق شكلا بيانيا لجزء من نظام الرقابة، كذلك تمكن خرائط التدفق مدقق الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية و تبيان مواطن قوته و ضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها. يمكن إعداد خرائط التدفق وفقا للخطوات التالية :

- أ- أن يقوم المدقق بدراسة الواجبات و المستندات و أسلوب تدفقها خلال مراحل استخدامها،
- ب- بعد الخطوة السابقة و استنادا عليها يقوم المدقق بوضع وصف مبدئي لنظام الرقابة الداخلية،
- ج- يقوم بإعداد خريطة تدفق النظام استنادا على المعلومات الواردة في ملخص واجبات (اختصاصات) العاملين وإجاباتهم على إستفسارات المدقق.

يتم استخدام عدد من الاشكال المتعارف عليها في اعداد خرائط التدفق نذكر منها :

شكل 04 : أشكال خرائط التدفق.



المصدر : غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص ص. 218- 219

الفصل الأول : الإطار المفاهيمي و النظري للتدقيق

عند قيام مدقق الحسابات بإعداد خرائط التدفق يراعي ما يلي :

أ-أن يتم إعطاء عنوان لكل خريطة تدفق بأرقام أوراق التدقيق الخاصة به، كذلك إسم المنشأة

و نوع النظام (إستلام نقدية، مخزون.....الخ).

ب-أن يتم ذكر إسم الوظيفة أو القسم أو الشخص المختص في أعلى كل عمود من أعمدة الخريطة.

ج-أن توضح مسؤوليات كل وظيفة و المستندات المتداولة و المعدة بواسطة المسؤولين في العمود

الخاص بالوظيفة أو القسم أو الفرد.

5-فحص النظام المحاسبي : يمكن لمدقق الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في

المنشأة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية

و المسؤولين عن كل سجل و تدقيق تلك السجلات كذلك المستندات و الدورة المستندية من خلال

الكشف إن تمكن المدقق الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة.⁽¹⁾

(1) غسان فلاح المطارنة. المصدر سبق ذكره، ص ص. 220-221

خلاصة

من خلال التتبع التاريخي لمهنة التدقيق نجد أن لها أهمية و فعالية في شتى المجالات، و حيث نجد العديد من الدول التي تهتم و تعمل على تطوير هذه المهنة للرقى بها إلى أحسن المستويات، حيث بررت مهنة التدقيق خدماتها للعديد من الأطراف ذات المصلحة داخل المنشأة و خارجها، إذ نجد أنها عملية مراقبة تمارس من طرف مختصين مهنيين لتوفير تأكيدات معقولة بهدف إلى تحقيق المنفعة العامة للمجتمع، كما أن فاعلية نظام الرقابة الداخلية له أهمية كبرى في تقييم المخاطر و توجيه مسؤولية المدقق الخارجي في تقييمها، ولا شك أن معايير التدقيق الدولية تساهم بشكل كبير في الرقى بهذه المهنة من خلال تحسين تطوير مهنة المدقق الخارجي.

الفصل الثاني

مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل

التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

تمهيد

تعمل المحاسبة على تحقيق المنفعة العامة للمجتمع من خلال إنتاج معلومات مفيدة خاصة في عملية إتخاذ القرار، بحيث ترتبط منفعة المعلومات بإشباع حاجات مستخدموا هذه المعلومات، و تحدد نفعيتها بالنموذج المحاسبي المتبع، و كانت لمعايير المحاسبة الدولية دور كبير في تحسين و تطوير جودة المعلومات المحاسبية إذ نجد العديد من الدول التي منها من تبنت المعايير و منها من إقتبست هذه المعايير، و من بين هذه الدول سنتطرق إلى تجربة الجزائر في مجال التوحيد المحاسبي، و خاصة مهنة التدقيق الخارجي في ظل التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة.

المبحث الأول : التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة الدولية

1- ماهية المعايير المحاسبية الدولية

المعايير المحاسبية هي قواعد يتم اعتمادها من طرف شركات الأعمال عند إعداد القوائم المالية، وتشمل المعايير والقواعد الوصفية والتوجيهات اللازمة التي تتعلق بعدة موضوعات تهم المحاسبة الدولية بشكل عام، وبالأخص القياس والتقييم، والعرض والإفصاح، هذه القواعد التي يتم الاتفاق عليها والتي تشمل المعايير المحاسبية، تعتبر كمرشد أساسي لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر على القوائم المالية والتدفقات النقدية، وإيصال تلك المعلومات إلى الأطراف المستفيدة منها.⁽¹⁾

أ- نشأة المعايير المحاسبية الدولية

نظرا للاختلافات الطبيعية في المبادئ و المعايير و القواعد و الإجراءات المحاسبية و كذا في الجهات التي تصدر هذه المبادئ و المعايير و التي كانت تؤدي إلى نتائج مختلفة، أدركت مجموعة من الدول

⁽¹⁾ أمين السيد أحمد لطفي. (2004) -المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات- الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق الدولي أو التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة و التماثل، ومن هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية.

حيث جاءت المعايير المحاسبية الدولية بقواعد و أسس تضبط الأعمال و التصرفات و الإجراءات المحاسبية و تضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، و لبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

حيث تعمل هذه المعايير على تحقيق التوافق و التجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية. و بهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم مع متطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصادقية و قابلية المقارنة للمعلومات زمانيا و مكانيا)، بإعطاء المصادقية للأسواق المالية خصوصا في ظل الفضائح المالية المتوالية، (Scandale : Enron، Worldcom, Parmalat) التي تعصف بالوسط المحاسبي، مما جعل الحذر يسود في التعامل مع المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات.

فالمؤسسات التي تعتمد على معايير محاسبية واحدة مقبولة على نطاق واسع يؤدي إلى زيادة قدرتها على تدبير رأس المال في الأسواق المالية الدولية، كما أن الإعتماد في الوقت الحالي على المعايير المحاسبية الدولية ليست رفاهية يمكن الإستعانة بها أو الإستغناء عنها تبعا للظروف،

و أن ضرورتها تتبع بالدرجة الأولى من أهميتها في تشجيع الاستثمارات الخاصة المحلية قبل الأجنبية، هذه الأهمية تتعاضد أكثر في ضوء التنافس العالمي على إجتذاب رؤوس الأموال المحدودة نوعا ما، فقد أصبحت معايير المحاسبة الدولية تغزو كل الدول و حتى الدول التي لها معايير محاسبية محلية خاصة بها، و هذا بهدف الوصول إلى عالم يطبق معايير محاسبية متماثلة في الأمور و الأنشطة المحاسبية كافة، و بالتالي توحيد قاعدة المقارنة بين المعلومات من قبل المستخدمين.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

و هذا ما دعا دول الإتحاد الأوروبي إلى التأكيد على ذلك من خلال إلزام كافة الشركات المدرجة و التي عددها يزيد عن 7000 شركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة.

إن إختيار أي دولة للمعايير المحاسبية الدولية هو أمر يخصها وحدها، و مع ذلك فإن المؤسسات التي تستخدم معايير محاسبية و معايير لإعداد التقارير ليست مقبولة على نطاق واسع في أسواق رأس المال العالمية ستواجه تكاليف أكثر إرتفاعا في الحصول على رأس المال و التمويل من تلك الأسواق.⁽¹⁾

ب- مفهوم المعايير المحاسبية

لغويا يعود أصل كلمة معيار إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي، أما اصطلاحا فتترادف مفهوم (Norme) ، فالمعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لمعرفة الشيء وتحديد مميزاته بدقة، وتعددت وجهات النظر إتجاه تعريف المعيار فهناك من يرى أن المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق تحاول تضيق الفجوة بينه وبين الأساس النظري للمحاسبة، وهناك من يعرف المعيار على أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية محاسبية رسمية أو مهنية. يتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي، نتائج الأعمال، تحديد أسلوب القياس، العرض، ويرى ليتلتون (Littleton) أن المعيار المحاسبي هو أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم كأداة للمقارنة.⁽²⁾

(1) جودي محمد رمزي. (ديسمبر 2009)-إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية- مجلة

الأبحاث الإقتصادية والإدارية، العدد السادس، ص ص.70-72

(2) يوسف محمد جربوع. (2001) -المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية- الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن، ص.34

ج- خصائص المعايير المحاسبية

تتميز المعايير المحاسبية بمجموعة من الخصائص، أهمها :

- قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتتها هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة وإعداد المعايير، لتشمل كل الأطراف المهتمة بها، دون إهمال وجهات نظر الهيئات الوطنية المؤهلة ؛
- قوتها التي إكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي ميز الممارسات المحاسبية حيال المواضيع التي تكون مجالا للمعايير، و هو ما أكسبها نوعية عالية الجودة ؛
- مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعملاتها، إذ أن أهم ما يميزها ليس ما تسمح به بل ما تمنعه ؛
- غير إجبارية، لأنها لا تكتسب الصفة القانونية أو التنظيمية.⁽¹⁾

2- الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبية دولية موحدة

أ- عدم الاتفاق على نظرية شاملة للمحاسبة : إن النظرية تمثل إطارا متماسكا من الفروض والمفاهيم والمبادئ الواقعية والتي تعتبر بمثابة مرجعا عاما لكل حقل من حقول المعرفة، وهذه الفروض والمفاهيم والمبادئ هي التي تشكل القواعد التي تحكم عمليات القياس المحاسبي للأحداث الاقتصادية في وحدة محاسبية معينة، و بإبلاغ نتائج القياس لمستخدمي وقراء البيانات المالية، لكن في الوقت الحالي لا يوجد نظرية شاملة للمحاسبة، بل توجد نظريات مختلفة في الفكر المحاسبي بدأت وتطورت مع الزمن، ولقد برز الكثير منها دون الاتفاق على نظرية واحدة تشمل هذا الفكر بصورة شاملة و موحدة، وقد نتج عن ذلك اختلافات جوهرية أدت لمشاكل أصبحت تعاني منها نظرية المحاسبة في الوقت الحاضر، ومنها تعدد

⁽¹⁾ مداني بن بلغيث. (2004) -أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر ، ص ص. 134-135

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

البدائل وتنوعها ونتيجة للجدل المحاسبي حول هذه المشاكل المعقدة والمختلفة بدأ التفكير و بشكل جدي في إيجاد وسيلة تلغي هذه الاختلافات أو على الأقل تخدمها، وانطلاقاً من هذا الواقع جاءت فكرة إمكانية التوحيد المحاسبي من بين الإمكانيات المتاحة.

ب- ظهور فكرة العولمة وتحرير التجارة على المستوى العالمي : فالعولمة (Globalisation) في اتجاه جديد معاصر يمثل المرحلة الثالثة، ويؤدي إلى قيام نظام اقتصادي عالمي جديد يحل محل النظام الاقتصادي الدولي الذي تختفي فيه الحدود بين اقتصاديات الدول، حيث تتحرر فيه من تحكم السياسات القومية وتصبح مسيرة بقوانين أو قوى محايدة، ونتيجة لذلك تزايدت أهمية البيانات المحاسبية المنشورة كمصدر للمعلومات ومن هنا كانت الضرورة أن تكون هذه البيانات المالية ذات قابلية للمقارنة ويتم إعدادها وفقاً لمفاهيم ومبادئ وأساليب موحدة على المستوى العالمي.

ج- ظهور سياسات الخصخصة : أي تقليص حجم القطاع العام لمصلحة القطاع الخاص والحاجة الملحة لأسواق المال الكبرى لتمويل هذه السياسات على المستوى الدولي، وبالتالي نشوء فكر محاسبي جديد ساهم في مساعدة الدول على إتمام عملية الخصخصة وكذا اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المالية من المستوى المحلي إلى المستوى الدولي الذي لديه القدرة على استيعاب هذه السياسة الجديدة سواء مادية أو إدارية.

د- تدخل الهيئات الدولية : كان لتدخل الهيئات الدولية في مجال المحاسبة من الأسباب الرئيسية لتطبيق هذه المعايير، وإن كان الأمر يختلف بين الدول المتقدمة التي أسست هذه الهيئات من أجل تحقيق مصالحها والدول المتخلفة والتي في الغالب تضطر لتطبيق هذه المعايير لأسباب عدة.⁽¹⁾

(1) يوسف محمد جربوع. (2003) -مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند اعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، القاهرة، ص.7.

3- مجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

أ- هيكلية مجلس معايير المحاسبة الدولية

لقد تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة (IASB) في 29 جوان من سنة 1973 م، وذلك بموجب اتفاقية بين المنظمات المهنية لعشر دول، واتخذت من بريطانيا مقرا لها، وتولت اللجنة وضع المعايير المحاسبية الدولية (IAS) حيث أصدرت 41 معيارا لغاية نهاية عام 2000 م، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها فأخفض عددها إلى 30 معيارا.

ولقد عرف القانون الأساسي لهذه اللجنة مراجعة هيكلية، نتج عنها تغيير في هيكلها وبدأ العمل بها ابتداء من 01 أفريل 2001 م. وقد نتج عن القانون التأسيسي الجديد الهيئات التالية :

1- مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB Foundation) : هي مؤسسة مستقلة ذات طابع غير ربحي تأسست في مارس 2001، تتشكل من 22 عضوا من الأمناء (Trustees)، يعينون لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة و يتوزعون كما يلي :

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية،
 - 06 أعضاء من أوروبا،
 - 06 أعضاء من آسيا (Asia/Pacifique)،
 - 04 أعضاء من أي منطقة مع إحترام قواعد التوازن الجغرافي الكلي.
- و تتمثل المهام الرئيسية للأمناء فيما يلي :
- تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية و صياغة عقود خدمتهم و معايير أدائهم،
 - تعيين أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و كذا أعضاء المجلس الإستشاري،

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- المراجعة السنوية لإستراتيجية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية و المجلس، و دراسة مدى فعاليتها،

- البحث عن التمويل اللازم لسير أنشطة المؤسسة،

- مراجعة المسائل الإستراتيجية التي تؤثر على معايير المحاسبة، و تعزيز عمل المؤسسة، بالإضافة إلى تعزيز التطبيق الدقيق لمعايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ب- مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) : هو هيئة خاصة للتوحيد المحاسبي الدولي، يقع مقره في لندن، وهو يعمل تحت إشراف، (IASC-Foundation) حيث نجد فيهم 15 عضوا بما فيها الرئيس و نائبه، يتم تعيينهم بناء على خبراتهم و كفاءتهم بصفقتهم مدققي الحسابات، مستثمرين، معدي القوائم المالية، ولكن على معايير جغرافية.⁽¹⁾

أي يكرسون كل وقتهم للعمل « à temps plein » و هم موزعين حسب الشروط التالية :

- 05 أعضاء على الأقل مراجعين،

- 03 أعضاء على الأقل معدو القوائم المالية،

- 03 أعضاء على الأقل مستعملو القوائم المالية،

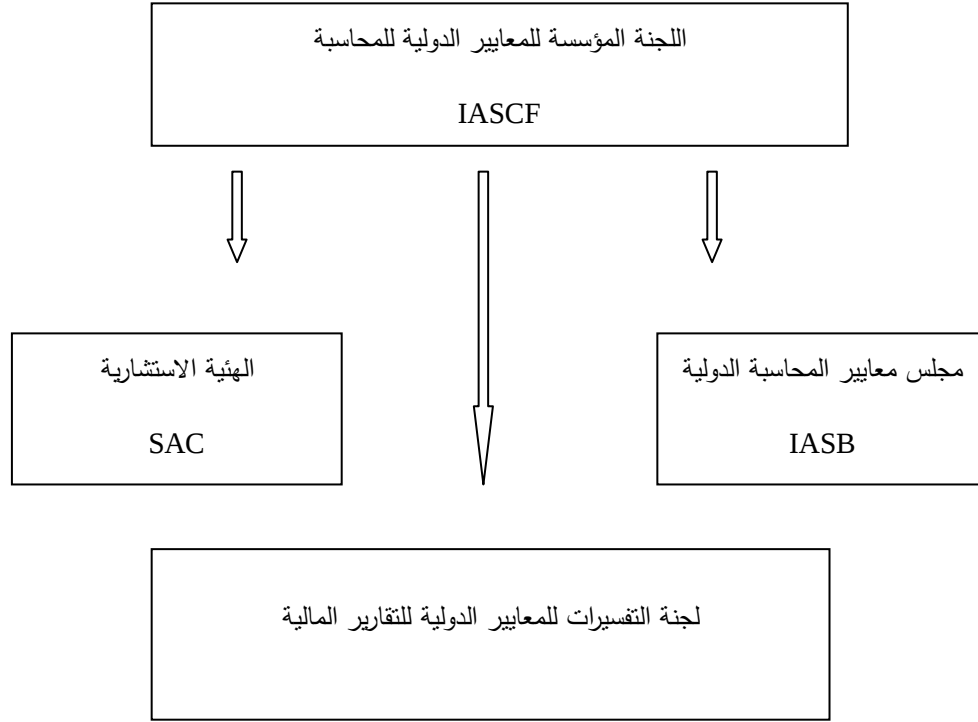
- 01 عضو على الأقل باحث جامعي.⁽²⁾

و الشكل الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للهيئة الدولية للمحاسبة :

⁽¹⁾ Lefebvre Francis. (avril 2011) - **IFRS 2011**- Edition Francis Lefebvre, Paris, p.20

⁽²⁾ Daucasse Eric. (2005) - **Normes comptables internationales IAS/ IFRS**. De Boeck, Paris, Juin (2005), p.10

شكل 05 : الهيكل التنظيمي للهيئة الدولية للمحاسبة.



المصدر : صديقي مسعود. (2011) -فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر - المؤتمر العلمي الدولي حول : "الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ورقة، ص.09

4- مقاييس إصدار معايير المحاسبة الدولية

أ- مسار إعداد المعايير المحاسبية

تصدر معايير المحاسبة الدولية (IAS) عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وأصبحت تسمى بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) منذ سنة 2001 تاريخ هيكلة المجلس، تتبع عملية إعداد المعايير المحاسبية المسار التالي :

- تحديد طبيعة المشكل الذي يتطلب إعداد معيار، يتم على إثره تشكيل فوج عمل يترأسه عضو من المجلس ويضم ممثلين عن هيئات التوحيد لثلاثة دول على الأقل ؛

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

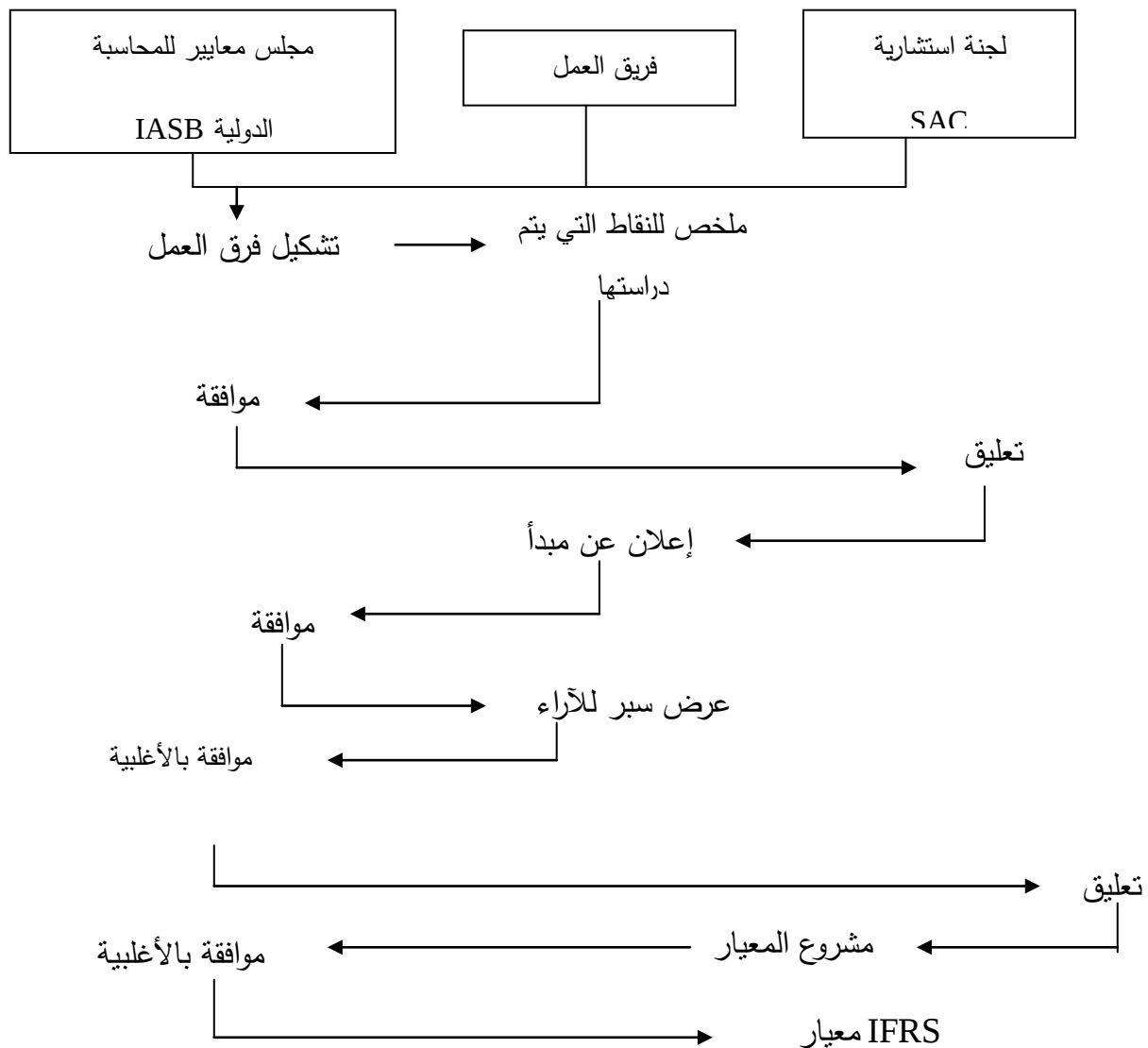
- بعد استعراض مختلف المسائل المرتبطة بالمشكل المطروح، يقوم فوج العمل بتقديم أهم الحلول التي تعتمدها هيئات التوحيد الوطنية ثم يقوم بإسقاطها على الإطار التصوري، ومن ثم يعرض على المجلس النقاط التي سوف يتناولها ؛
 - بعد تلقي فوج العمل رد على إقتراحاته، يقوم بإعداد ونشر مشروع أولي للمعيار المقترح يتضمن مختلف الحلول المقترحة و تبريراتها، وبعد موافقة المجلس يوزع المشروع بشكل واسع لإثرائه، ومن ثم الحصول على الردود خلال فترة ستة أشهر؛
 - بعد تلقي الردود يقوم فوج العمل بتحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ ويعرضها على المجلس للمصادقة ؛
 - بعد المصادقة يقوم فوج العمل بإعداد مشروع المعيار في شكل مذكرة إيضاح، يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها خلال فترة شهر بعد أن يكون قد تمت المصادقة عليها بأغلبية ثلثي أعضاء المجلس ؛
 - بعد تلقي ودرس الردود وما تتضمنه من إقتراحات، يقوم فوج العمل بإعداد المشروع النهائي للمعيار، وبعد عرضه يعتمد إذا حظي بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل.⁽¹⁾
- ب- كيفية إصدار معايير المحاسبة الدولية**
- معايير المحاسبة الدولية معايير تؤكد على ضرورة تقديم معلومات شفافة ودقيقة حول الوضعية الحقيقية للمؤسسة، محيطها الاقتصادي وكذا المخاطر التي قد تتعرض لها.⁽²⁾ و عملية إصدار المعيار تمر بمراحل يمكن تلخيصها في الشكل الموالي :

⁽¹⁾ Frydlander Alain et Pagezy julien. (2004) - **S'initier aux IFRS**- Edition Francis Lefebvre, Paris, p.11

⁽²⁾ أحمد بوراس و هدى كرمانى. المصدر نفسه، ص.15

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

شكل رقم 06 : كيفية إصدار معيار محاسبة دولي.



المصدر : أحمد بوراس و هدى كرمانى. (2007) -أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات- الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية 22/21 نوفمبر، جامعة عنابة، ص.14

ج- مداخل إصدار المعايير المحاسبية

تختلف عملية إصدار المعايير المحاسبية من بلد إلى آخر و ذلك حسب درجة الطلب على المعلومات، و حسب عملية تنظيم مهنة المحاسبة في حد ذاتها، و من بين أهم مداخل إصدار المعايير المحاسبية ما يلي :

- المدخل المهني : حسب هذا المدخل فإن عملية إصدار المعايير المحاسبية، يتم من طرف المحاسبين المهنيين، و يتميز هذا المدخل بالمرونة و سرعة مواكبة التطورات التي تحدث في عالم المال و الأعمال و يوجد هذا المدخل في الولايات المتحدة الأمريكية على وجه الخصوص.

- المدخل السياسي : يعتمد هذا المدخل على التشريع في إصدار المعايير المحاسبية، و يتأثر التشريع في هذه الحالة بالاعتبارات السياسية، و عادة ما يركز القانون على العموميات، و ليس على المفردات أو المكونات، كما يعتبر هذا المدخل في إصدار المعايير المحاسبية أقل إستجابة للاحتياجات المتغيرة لأنه يتسم بالبطء، في حين أنه ينبغي أن تكون المعايير المحاسبية مواكبة لدرجة التغيرات التي تحدث في عالم الاقتصاد، و التي من خلالها يتطلب تغيير القوانين

و التشريعات بشكل دائم و مستمر، و يوجد هذا النوع من المداخل في أوروبا و أمريكا اللاتينية.

- المدخل المختلط بين القطاع العام و القطاع الخاص : يتم إصدار المعايير المحاسبية من طرف جهات تابعة للقطاع الخاص، و هنا تلتزم الحكومة بتطبيق ما يصدر من توجيهات.

- المدخل المزدوج : حسب هذا المدخل يتم إصدار المعايير المحاسبية من طرف القطاع الخاص و القطاع العام أو مجموعة حكومية و غيرها، بحيث تقوم الحكومة بإنشاء مجلس إستشاري لمحاسبة الأعمال، يتكون من المحاسبين و القانونيين، و خبراء من الجامعات و ينتشر هذا المدخل في اليابان.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

و حسب هذا المدخل، فإن إصدار المعايير يعني تطبيق معيار واحد و قاعدة واحدة، و في كل المجالات حيث ينطوي التوحيد على فرض مجموعة من القواعد الموحدة، أما التوافق و التنسيق يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيانات معينة بدلا من معيار واحد للجميع.

فالتوافق هو عملية زيادة انسجام بين النظم المحاسبية الموجودة بين البلدان، و ذلك عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينهما، و هذه تعتبر خطوة جوهرية في طريق المحاسبة الدولية، كما يمكن الإشارة إلى أن هناك فرقا بين التوحيد و التوافق، فالأول يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين، أما الثاني فيعني محاولة التوفيق بين وجهات النظر المختلفة، فالتوحيد يعني الاتجاه نحو التماثل و التكامل بينما التوافق ما هو إلا عملية الابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما.⁽¹⁾

5- أهمية و أهداف معايير المحاسبة الدولية

أ- أهمية المعايير المحاسبية

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير مناسبة أو تؤدي إلى إستعمال طرق متباينة وغير موحدة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية غير قابلة للمقارنة ويصعب فهمها من قبل مستخدميها الداخليين أو الخارجيين، كما يؤدي غياب المعايير إلى اختلاف أسس معالجة العمليات والأحداث وعليه تتجلى أهمية المعايير المحاسبية من خلال :

- تحديد وقياس الأحداث المالية للكيان،
- إيصال نتائج القياس لمستعملي القوائم المالية،
- تحديد الطرق الملائمة للقياس،

(1) شعيب شنوف. (2007) -الممارسة المحاسبية في الشركة متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي العالمي حالة BP Exploration Limited- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، ص ص.76-77

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- تمكن مستخدمي القوائم من إتخاذ القرارات المناسبة عند الاعتماد على المعلومات التي أعدت وفق للمعايير الملائمة ؛

- إعداد قوائم مالية قابلة للفهم والمقارنة سواءا محليا أو دوليا.⁽¹⁾

ب- أهداف إصدار المعايير المحاسبية الدولية

إنّ هدف المجلس من إصدار المعايير المحاسبية يتمثل في ما يلي :

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الإسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالمياً.
- تشجيع الإستعمال و التطبيق الجيد لهذه المعايير.
- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد و الإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.⁽²⁾

6- موقع الجزائر و تجربتها في مجال التوحيد المحاسبي

أ- موقع الجزائر من المعايير المحاسبية الدولية

أنشأت الجزائر أول تنظيم محاسبي مهني سنة 1992، ويسمى هذا التنظيم المستقل - المصف الوطني لخبراء المحاسبة، محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، يضم هذا المصف كل المحاسبين المهنيين الذين يعملون كخبراء في المحاسبة، أو في محافظة الحسابات أو في مجال المحاسبة، وهناك تنظيمات محاسبية تعمل في مجال المحاسبة على شكل جمعيات من أهمها : الجمعية الوطنية للمحاسبين و الماليين الجزائريين، وكانت قبل سنة 1992 هي الجهة الوحيدة المسؤولة على المحاسبة في الجزائر، وتعمل تحت وصاية وزارة المالية التي تأسست سنة 1977

⁽¹⁾ أمين السيد أحمد لطفي. (2004) -المصدر سبق ذكره، ص 371.

⁽²⁾ Obert Robert. (2006) - **Pratique des normes IFRS : Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP** - Paris, Dunod, 3ème édition, p.8

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

و سميت سابقا بالمجلس الأعلى للمحاسبة، غير أن هذه المنظمات لم تبادر بوضع القواعد والأصول المهنية، كما فعلت الهيئات المهنية الدولية الأخرى. ما هو ملاحظ فعلا أنها تستمد أفكارها من المنهج المحاسبي الفرنسي، الذي قد لا يختلف عن المنهج الجزائري إلا في بعض الخصوصيات، أما على مستوى نشر الأبحاث المحاسبية المتخصصة التي هدف إلى معالجة المشكلات المحاسبية المعاصرة وتطور الفكر المحاسبي بشكل يخدم المحاسبين الجزائريين فإن المنظمات فقيرة جدا فيما يخص نشر دوريات متخصصة تعد منبرا للفكر المحاسبي ولزيادة فعالية دور المنظمات، وبالأخص المصف الوطني للخبراء، المحافظين والمعتمدين المحاسبين، الذي أصبح في الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب وذلك تحت رعاية جامعة الدول العربية وبعقد الاتحاد دوريا، عقد الاتحاد 10 مؤتمرات، كان آخرها المؤتمر العاشر حول آثار التضخم على التقارير المالية، وفي عام 1997 عقد المؤتمر الحادي عشر حول التعليم المحاسبي بين النظرية و التطبيق.

ومع بداية فتح الجزائر الأبواب أمام الاستثمار الخارجي ومحاولة منها استقطاب الشركات العملاقة للاستثمار في البلاد و يبرز دور هذه المنظمات في محاولة إقناع الدولة بتبني المعايير المحاسبية الدولية لتسهيل العمل المحاسبي لهذه الشركات وجعله محفز لجلبها وتشجيعها للاستثمار في الجزائر، ومنه يمكن القول أن المرحلة المقبلة في بناء النظام المحاسبي الجزائري الجديد يتمثل في تبني المعايير المحاسبية الدولية وذلك لتلبية حاجات المحاسبين لمواجهة أي مشكلة تقتضيها الممارسة العملية داخل الشكل الجديد للمؤسسات الاقتصادية، ويدخل ذلك في إطار تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر بالممارسات الدولية، و بالتالي تبني المعايير المحاسبية الدولية.

إن انتقال الكثير من الدول النامية إلى اقتصاد السوق أملى عليها إعداد برامج مرحلة الانتقال من أجل خصوصية وإعادة هيكلة مؤسساتها، ونظرا لأن المحاسبة تعتبر وسيلة للاتصال فإن القواعد المحاسبية

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

تعكس الإطار الاقتصادي والقانوني للعمليات المحاسبية فإن حدث تغيير في الأنظمة المحاسبية التي كانت مبنية على مبادئ اقتصاد المخطط وهو ما أثر عليها. ولذلك إستوجب التأقلم معها خاصة مع التطور، ويعتبر الجانب المحاسبي كأحد مقومات الاقتصاد وركائزه الأساسية لهذا فإن مرور الجزائر نحو اقتصاد السوق يستلزم تعديل النظام المحاسبي وذلك في إطار استعمالات جديدة للعمليات الاستثمارية والمالية وهو يستلزم معلومات على الوضعية المالية للمؤسسات للقوانين المحاسبية التي تخص الجزائر والتي يجب عليها أن تعكس احتياجات الحكومة والمتعاملين معها وما ترتبت عنه من مشاكل عديدة ولمواجهتها اختارت الجزائر القيام بإصلاحات اقتصادية شملت تعديل المخطط المحاسبي الوطني أو ما يعرف بمشروع SCF النظام المحاسبي المالي للمؤسسة.⁽¹⁾

ب- التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي

إن جهود التوحيد على المستوى الدولي - أو على الأقل في الدول المتقدمة - ترمي إلى ملاءمة النظم المحاسبية مع المستجدات التي تحدث في عالم الاقتصاد، أي مسايرة التغيرات الاقتصادية، وترجمة هذه التغيرات محاسبيا، إجابة على تساؤلات أصحاب المهنة حيال هذه التغيرات التي قد تقضي بتطبيقات محاسبية جديدة، أو تطبيقات قديمة ولكن بطرح جديد. بغية ضمان احتواء القوائم المالية لكل العمليات التي من الممكن أن تحدث في مجال المحاسبة، وبالتالي ضمان المصادقية والملاءمة لهذه القوائم والمعلومات التي تتضمنها، خدمة لمختلف الأطراف التي تهمها هذه المعلومات. إذ تمت عمليات التوحيد المحاسبي الرائدة بالرجوع إلى الأطر التصورية، كقاعدة نظرية ينطلق منها الموحدون في عملهم، ومرجع عند ظهور اختلافات بين مختلف أطراف عملية التوحيد لهذا اعتبرت الأطر التصورية بمثابة دستور محاسبي. و السؤال الذي نطرحه هنا هو هل قامت الجزائر بالتوحيد المحاسبي استجابة لمتطلبات المهنة؟

⁽¹⁾ ربحان الشريف و زهوة فارح. (2007) -مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية- الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة : المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية 22/21 نوفمبر، جامعة عنابة، ص ص.3-4

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

أم لمتطلبات أخرى عدا تلك التي سبقت؟ إن موضوع التوحيد لم يتم تناوله في الجزائر إلا مع بداية السبعينيات، وبالضبط مع إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة(التعليمية الصادرة بتاريخ 1971/12/29)، بحيث أسندت له مهمة :

- إصلاح وظيفة المحاسب والخبير المحاسبي؛

- إحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي بمخطط محاسبي وطني جديد.

انطلاقا من الأفكار الأولى لعملية التوحيد في الجزائر التي لم تعرفها الممارسة المحاسبية إلا بدخول المخطط المحاسبي الوطني(PCN) حيز التطبيق سنة 1976 بالأمر 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29، الذي يقضي بالتطبيق الإلزامي لهذا المخطط على المؤسسات العمومية الاقتصادية، الشركات المختلطة والمؤسسات الخاضعة حسب النظام الحقيقي. والذي يعتبر مشتقا من المخطط المحاسبي العام الفرنسي(PCG) الذي كان العمل به ساريا بعد الاستقلال والمستوحى من الانشغالات الاقتصادية الكلية التي كانت تطبع التوجهات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بعد الاستقلال. في ظل هذه المعطيات كان مؤكدا بأنه على المحاسبة الإجابة على أهداف، تخص الأطراف العاملة في الحياة الاقتصادية. و تم التركيز على فئتين اثنتين :

-**الفئة الداخلية** : متمثلة في المؤسسة أي الاحتياجات الداخلية للتسيير، من خلال تمكين المسيرين من

الحصول على أدوات كافية للإجابة على احتياجاتهم وكذلك ؛

-**الفئة الخارجية** : وهم الأطراف الخارجيين الذين تربطهم علاقات مختلفة مع المؤسسة، تعطيهم الحق

في الإطلاع على القوائم المالية، وبالتالي الحق في تلقي الإجابة على مختلف احتياجاتهم من طلب للمعلومات.

إلا أن طبيعة التوجه الاشتراكي الذي طبع الحياة الاقتصادية في الجزائر، جعل من التوحيد المحاسبي أداة

للإجابة على الانشغالات الاقتصادية الكلية، واحتياجات المحاسبة والتخطيط الوطنيين. من خلال

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

المخطط المحاسبي الوطني الذي تم فيه تفضيل تصنيف الحسابات على أساس طبيعتها، على حساب تصنيف وظيفي لهذه الحسابات يساهم في إنجاح مسار التسيير الداخلي للمؤسسة و الذي يمكن من اعتماد محاسبة التسيير. وتركت في هذا الباب الحرية لمسييري المؤسسات، لتنظيم أنظمة محاسبة التسيير تستجيب لطبيعة كل مؤسسة على حدا. ولعل ما زاد من حدة المشكلة هو الطبيعة الاستقرائية (Inductive) لعملية التوحيد التي كانت تتبع في حل المشاكل المحاسبية التي تواجه النموذج المحاسبي، منهج طلبة بطلقة (Coup par coup) أي يتم معالجة كل مشكلة تظهر على حدا. مع غياب أي مرجع تستند إليه، أو حتى إطارا يتم من خلاله التفكير في أهداف ومفاهيم المحاسبة، والقوائم التي تنتجها، إذ على العكس من ذلك كان يتم اللجوء في حل بعض المشاكل إلى نموذج التوحيد الفرنسي، الذي أصبح يتلقى انتقادات مستمرة من بعض الباحثين والأخصائيين في المحاسبة، ويحملونه الدور المعرقل لتطوير المحاسبة في الميدان العملي والنظري.

إن ما ميز عملية التوحيد في الجزائر كذلك، الصبغة السياسية، ذلك لأن وظيفة إصدار المعايير كانت ولا تزال من اختصاص الإدارة الوصية (وزارة المالية) التي أخذت على عاتقها هذه المهمة لاعتبارين :

1- غياب ثقافة محاسبية تسمح لأصحاب المهنة من تبني هذا الاتجاه والدفاع عليه، من جهة حفاظا على عدم هيمنة التشريع في مختلف المجالات وخاصة في المجال الجبائي. ومن جهة أخرى التمكن من إنشاء إطارا مستقلا للمحاسبة، يضمن لهذه الأخيرة استقلاليته واستقلالية أصحاب المهنة حتى يتمكنوا من المساهمة بكل ما يخدم هذه المهنة.⁽¹⁾

2- إعتبار المحاسبة أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة، وبالتالي أداة رقابة تسمح للدولة بالوقوف على الإيرادات الجبائية المتأتية من هذه المؤسسات. حتى وإن كانت الدول المتقدمة تعترف بهذه المهمة للمحاسبة إلا أنها كانت تولي للمحاسبة اهتماما باعتبارها أداة للتسيير واتخاذ القرار.

⁽¹⁾ مداني بن بلغيث. (2002) -إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر" - مجلة الباحث، العدد 01، ص ص. 55-56

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

يتبين مما سبق أن وظيفة التوحيد في الجزائر ذات خلفية جبائية، و التأكد من التزام المؤسسات بالمعايير التي تصدرها الإدارة كان يتم عبر إدارة الضرائب (معدلات الإهلاك، طرق حساب الإهلاك، طرق تقييم المخزونات)، حتى عملية إعادة تقييم الاستثمارات تم ضبطها من طرف الإدارة (وزارة المالية)، وأوكلت مهمة متابعتها والتأكد منها والالتزام بها إلى إدارة الضرائب، التي لعبت دورا مهما في التوحيد المحاسبي، بهدف ضبط كيفية عرض القوائم المالية وتقديم المعلومات.

إن استراتيجية التوحيد المحاسبي المعتمدة في ضبط الممارسة المحاسبية على المخطط المحاسبي الذي كان يستجيب لاحتياجات فترة سابقة، أصبح لا يسايران وغير ملائمين للشروط الاجتماعية والاقتصادية المعاصرة في الجزائر. خاصة بعد سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي ترمي للتحويل نحو اقتصاد السوق، بكل ما يحمله هذا النمط من انفتاح وحرية لانتقال الأموال وتنميط للمعاملات الاقتصادية الدولية، والتي توجت بتفعيل السوق المالية وبظهور بورصة القيم المنقولة، ثم مؤخرا بإبرام اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمفاوضات الرامية لانضمام الجزائر لمنظمة التجارة العالمية.⁽¹⁾

7- علاقة معايير المحاسبة بمعايير التدقيق الدولية و المدققين

أ- علاقة معايير المحاسبة بمعايير التدقيق الدولية

هناك علاقة متينة بين المحاسب و المدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية " التقارير و القوائم المالية " لاتخاذ القرارات المناسبة.

فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي و نتائج الأعمال لمؤسسة ما.

أما التدقيق فإنه يتصف بطبيعة انتقادية تحليلية تتمثل في فحص و قياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال و المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

(1) مداني بن بلغيث. المصدر سبق ذكره، ص. 57.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة ومعايير التدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، و تزايد دورها في العلاقات الدولية، الذي أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة و التدقيق، مما تزايدت أهمية المعلومات المالية التي نمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، و من الناحية الأخرى زادت المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد هذه القوائم.

مما دعى بالمنظمات المهنية المحاسبية في ضوء الفكر المحاسبي إلى الاستجابة لمواجهة بعض هذه المشاكل بإصدار معايير المحاسبة الدولية، ثم بعدها إصدار معايير التدقيق الدولية، و هي مجموعة المعايير الصادرة من الاتحاد الدولي للمحاسبين الذي يضم في عضويته معظم المنظمات المهنية المحاسبية في العالم.⁽¹⁾

كما هناك ترابط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية حيث يرى أحد المختصين أن هذا الترابط يتبلور في محاور متعددة منها :

✓ إرتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، حيث ينص على أن الاستمرارية هي أحد الفروض الأساسية التي تبنى عليها القوائم المالية، وتعرف الاستمرارية في هذا المعيار " ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسي"، ويرتبط هذا بالفقرة الثالثة من معيار التدقيق الدولي رقم 200 هدف ونطاق تدقيق القوائم المالي، والتي تنص على " في الوقت الذي يضيف فيه رأي المدقق الثقة على القوائم المالية، يتعين على مستخدمي هذه القوائم ألا يفترضوا أن هذا الرأي هو تأكيد لاستمرارية المؤسسة."

✓ يرتبط معيار التدقيق الدولي 700 والذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة وكذلك نتائج

(1) صلاح حواس. (2008) -التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية- أطروحة دكتوراه، الجزائر، ص ص. 161-162

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعايير من معايير المحاسبة الدولية، أولهما المعيار الثالث عشر المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداولة، وثانيهما المعيار الخامس الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية، وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملًا للقوائم المالية.

✓ ارتباط معيار التدقيق الدولي 560 المتعلق بالأحداث المحتملة والأحداث اللاحقة بتاريخ الميزانية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، حيث ينص هذا المعيار على ضرورة الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تتعلق بأوضاع وأحوال نشأت بعد ذلك التاريخ، إذا كان إغفالها يؤثر على إعداد التقويم أو اتخاذ قرار سليم من قبل مستخدمي القوائم المالية، مثل القيام بعملية شراء مؤسسة كبيرة لمؤسسة أخرى، ويوضح معيار التدقيق مسؤوليات المدقق تجاه الأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية والإجراءات الواجب عليه القيام بها.

إذا ما تأكد المراجع بعد تنفيذه للإجراءات الإضافية و حصوله على المعلومات بما فيها الظروف و العوامل التي تؤكد عدم قدرة المؤسسة على الاستمرار في عملها في المستقبل، يجب عليها في هذه الحالة الاستنتاج بأن افتراض مبدأ الاستمرار الذي على أساسه تم إعداد البيانات ليس صحيح. و إذا كانت نتيجة الافتراض خاطئة الذي على أساسه أعدت البيانات المالية ترتب عليه آثار مادية بشكل كبير و شامل، و بحيث تجعل تلك البيانات مظلمة فإنه يتوجب على المدقق أن يبدي رأيا سلبيا أو رأيا متحفظا. وحيث أن العلاقة بين المدققين و عملية إعداد التقارير المالية يمكن توضيحها بما يلي :

إن علم تدقيق الحسابات و الرقابة عليها، وجد ليقدم الكثير من المؤسسات المالية، و المؤسسات التي تعتمد بشكل أو بآخر على القوائم المالية المدققة في اتخاذ قراراتهم و رسم سياساتهم.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

و في وقتنا الحاضر فإن العالم يشهد تطورا ملموسا على مستوى التجارة و الصناعة، و كبر حجم المؤسسات و الشركات، لذلك لا بد من وجود أداة فعالة خارجية، تعطي رأيا محايدا عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسات لتخدم الكثير من الطوائف المستفيدة من القوائم المالية المدققة، في رسم سياستها ووضع أهدافها المستقبلية كالمساهمين و الدائنين و المقرضين إلخ، و أن عناصر القوائم المالية قد تم تبويبها ووصفها بشكل سليم و الإفصاح عنها طبقا لمبادئ المحاسبة.⁽¹⁾

ب- معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS لتفعيل دور المدققين (علاقة معايير المحاسبة بالمدققين)

إن معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS أرست حرية كبيرة لمعدي القوائم المالية، و هذا ما يجعل مسؤولية الإدارة كبيرة و ستكون أكبر بالنسبة للمدققين، فالمدققين هم المسؤولون الأولين عن المصادقة على صحة القوائم المالية و التأكد من تمتعها بالخصائص اللازمة حتى تلبي متطلبات مستخدميها من (الملائمة، المصادقية، قابلية المقارنة.....) ومع التوجه الجديد لمعايير المحاسبة الدولية، وجب على المدققين التأقلم مع المتغيرات الجديدة و القيام بأدوارهم على أحسن وجه لتلبية احتياجات مختلف الأطراف من المعلومات اللازمة.⁽²⁾

(1) صلاح حواس. المصدر سبق ذكره، ص. 163

(2) Gilbert B. (2005)- **Information Comptable et Financière et Gouvernement d'Entreprise-** France, p.13

المبحث الثاني : تبني النظام المحاسبي المالي المقتبس من معايير المحاسبة الدولية

1- الإطار العام للنظام المحاسبي المالي الجديد

أ- تعريفه:

تم تعريف النظام في المادة 03 من القانون رقم 11-07 الصادر بتاريخ 25-11-2007 على أنه (1):

"هو نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة ويتم تصنيفها، تقييمها، تسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي)، و نجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية".

يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد إطارًا مرجعيًا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية ومدونة حسابات تسمح بإنشاء كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة (2).

ب - مجال تطبيقه

يتم تطبيق المخطط المحاسبي الجديد إجباريا على كل نشاط اقتصادي و قد حدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02-04-05 من قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيقه كالتالي : كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم :

✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري.

✓ التعاونيات.

✓ المؤسسات غير الهادفة لتحقيق الربح والتي لها نشاط منظم و ثابت.

(1) المادة 03، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25/11/2007، ص.3.

(2) المادة 06، المصدر نفسه، ص.4.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغيرها.
- ✓ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لمسك محاسبة مالية بموجب نص قانوني أو تنظيمي⁽¹⁾.

ج- أهدافه

يمكن إبراز أهم الأهداف المنتظرة من تطبيق النظام المحاسبي المالي كما يلي :

- ترقية النظام المحاسبي الجزائري ليتوافق و الأنظمة المحاسبية،
- الاستفادة من تجربة الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام،
- الاستفادة من مزايا هذا النظام خاصة من ناحية تسيير المعاملات المالية و المحاسبية و المعالجات المختلفة،
- تسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي أملا في جلبه إلى الجزائر من خلال تجنيبه اختلاف الطرق المحاسبية،
- العمل على تحقيق العقلانية من خلال الوصول إلى الشفافية في عرض المعلومات،
- محاولة جعل القوائم المحاسبية و المالية وثائق دولية تتناسب مع مختلف الكيانات الأجنبية،
- تعزيز مكانة و ثقة الجزائر لدى المنظمات المالية و التجارية العالمية،
- العمل على ترسيخ أسس الحكم الراشد في المؤسسات (حوكمة الشركات)،
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية و الأداء و تغيرات الوضعية المالية عن المؤسسة،
- التمكن من قابلية مقارنة المؤسسة نفسها عبر الزمن و بين المؤسسات على المستويين الوطني و الدولي،

⁽¹⁾ سفيان بن بلقاسم. (2010) -النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق العولمة و تطور الأسواق المالية- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، ص.245

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- المساعدة على نمو مردودية المؤسسات من خلال تمكينها من معرفة أحسن الآليات الإقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و كفاءة في التسيير.⁽¹⁾

2- مراحل إنجاز النظام المحاسبي الجديد

بداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 بدأت عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني و التي مولت من قبل البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين و بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة و تحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت تحت عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني (1975) إلى نظام جديد للمؤسسات يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة و المتعاملون الاقتصاديون الجدد، و قد مرت هذه العملية بثلاثة مراحل هي :

❖ المرحلة الأولى : تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه و بين معايير المحاسبة الدولية.

❖ المرحلة الثانية : تطوير مشروع مخطط محاسبي جديد للمؤسسات.

❖ المرحلة الثالثة : وضع نظام محاسبي جديد.

و في نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث خيارات ممكنة و هي :

- الخيار الأول : الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني و تحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني . الاقتصادي في الجزائر و الذي بقي ثابتا منذ أن صدر قانون لتوجيه الاستثمارات الوطنية الاقتصادية في 1988، مثلا القانون الصادر في 09 أكتوبر 1999 المتضمن تكيف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة و إدماج حسابات المجمعات.

(1) عاشور كتوش. (2007) -متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر- مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، ص ص. 292-294

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

• **الخيار الثاني :** و يتمثل في ضمان بعض المعالجات مع الحلول التقنية المطورة من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، و مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين يعطيان نظاما مختلط و معقد، و بالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض و الاختلاف.

• **الخيار الثالث :** هذا الخيار يتضمن انجازه نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله و وضع إطاره التصوري المحاسبي، المبادئ و القواعد مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير المحاسبية الدولية.

إن هذا الخيار تم تبنيه من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001 واختيار طبيعة المحاسبة المرجعية سواء المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS أو معايير مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB من خلال USGAAP أو التوجهات الأوروبية.⁽¹⁾

3- أسباب الانتقال من المخطط الوطني للمحاسبة إلى النظام المحاسبي المالي

كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية على المخطط الوطني المحاسبي بسبب جملة من النقائص التي سجلت أثناء تطبيقه، وأهمها :

أ -أسباب محاسبية : من الأسباب المحاسبية نجد :

■ إصلاح النظام المحاسبي الجزائري جاء نتيجة للتغيرات التي حدثت على الساحة الاقتصادية للبلاد، كالتوجه نحو اقتصاد السوق والشراكة الأوروبية و المفاوضات من أجل الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة.

■ المحاسبة تقنية تهتم بجمع المعلومات وتبويبها وتحليلها في شكل جداول شاملة، كالترجمة للأحداث الاقتصادية على مستوى المؤسسة في شكل عددي وبصفة دورية، فيجب أن تكون هذه الأداة في مستوى هذه الترجمة.

(1) ثناء القباني. (2003) -المحاسبة الدولية- الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر، ص.150

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

■ إيجاد إطار محاسبي يستجيب للمعايير الدولية في ظل الانفتاح على الأسواق الخارجية، ورأس المال الأجنبي وتحرير الأسعار وإنشاء بورصة الجزائر.

■ الحاجة إلى معلومات محاسبية تأخذ بعين الاعتبار عدة معطيات :

• طرق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية.

• توفير المعلومات غير المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج وعلاقات المؤسسة وتحديد نتائج

المؤسسة وتوزيع الأرباح.

• توفير المعلومات التقديرية لإعطاء بعد مستقبلي لنشاط المؤسسة.

■ إيجاد إطار محاسبي يتميز بمجموعة من الأدوات المهيكلية في شكل مبادئ أساسية مرتبطة مع

بعضها البعض، حتى يسمح بالتوحيد والتنسيق المحاسبي ؛ ضمان درجة عالية من الشفافية ؛ و تأمين

إمكانية مقارنة المعلومات المالية.

ب - الأسباب المالية : من الأسباب المالية نجد :

-الإصلاحات تأتي استجابة لحاجيات متعاملين جدد، مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية مع

فتح مجال للاستثمار الأجنبي، وهم حاليا على رأس قائمة مستعملي القوائم المالية ؛

■ إيجاد أداة مكيّفة مع الواقع الجديد للمؤسسة الجزائرية للمحافظة على ارتباطاتها الجديدة وتلبية

احتياجات المستخدمين الجدد للمعلومة المالية ؛

■ الحاجة إلى معلومات محاسبية و مالية ذات نوعية تساعد على اتخاذ القرارات الرشيدة على مستوى

المؤسسة الاقتصادية و على مستوى المتعامل معها ؛

■ توحيد القوائم المالية ونوعيتها إذ يجب أن يتم إعدادها لتقديمها للمستثمرين والمقرضين ومختلف

الأطراف المستخدمة لها، من أجل إعطاء الثقة في التعامل لهؤلاء المتعاملين ؛

■ إعداد معايير محاسبية مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بهدف إعداد تقارير مالية متجانسة.

1-3- أحكام نظام المحاسبة المالية الجديد

حددت أحكام نظام المحاسبة المالية الجديد في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

ويقرر النظام المحاسبي المالي الجديد حسب هذا القرار محاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وكذا القواعد العامة للتقييم.

وبخصوص القواعد الخاصة بالتقييم والمحاسبة فقد تطرق النص إلى التثبيتات العينية والمعنوية والمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ والإعانات والقروض بالإضافة إلى تقييم الأعباء والمنتجات المالية. وفيما يخص الكيفيات الخاصة بالتقييم والمحاسبة فقد أشار النص إلى عمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير وشركات المساهمة وامتيازات المرفق العمومي.

كما حددت في هذا النص العقود طويلة الأجل والضرائب المؤجلة وعقود الإيجار والتمويل والامتيازات الممنوحة للمستخدمين بالإضافة إلى العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية. وبالإضافة إلى الكشف المالية، فقد تطرق نظام المحاسبة المالية الجديد إلى الحصيلة وحساب النتائج وجدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة) بالإضافة إلى جدول تغير الأموال الخاصة.

و يجمع النظام المحاسبي المالي الجديد من جهة أخرى مدونة الحسابات وسيرها والمحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

وفي هذا الإطار يحدد قرار وزاري ثان صدر في نفس العدد من الجريدة الرسمية أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

ويوضح النص أن المحاسبة المالية المبسطة تطبق على الكيانات التجارية الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها 10 ملايين دينار جزائري وعدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل وهذا خلال سنتين متتاليتين.

وبالنسبة للنشاط الإنتاجي والحرفي فإن رقم الأعمال محدد بـ 6 ملايين دينار و عدد المستخدمين بـ 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل أما بالنسبة لنشاطات الخدمات ونشاطات أخرى فإن رقم أعمالها محدد بـ 3 ملايين دينار وعدد المستخدمين 9 أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل. ويشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسية و/أو الثانوية حسبما جاء في النص. وقد إقتبس النظام الجديد من المعايير الدولية للمحاسبة المالية الذي دخل حيز التنفيذ ابتداء من 1 جانفي 2010 عوض النظام الذي كان ساريا منذ سنة 1975.⁽¹⁾

4- الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي الجديد

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار حسب مجلس المحاسبة الوطني، لتحسين النظام المحاسبي الجزائري والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

إن النظام الجديد يقر بإنتاج معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسات الجزائرية، إلى جانب تقييم الوضع المالي من أجل الحد من المخاطر والأخطاء وتسهيل عملية مراقبة الحسابات، كما يهدف إلى جمع معلومات مالية متطابقة مع القواعد المالية الدولية وتقديم المعطيات المصرفية الدقيقة للمؤسسات ذات الصلة والمستثمرين، كما يسمح بالتكفل بالعمليات المتعلقة بالعملات الأجنبية غير المدرجة في مخطط المحاسبة الوطني القديم.

⁽¹⁾ فورين قويدر حاج. (2012) -أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات- مجلة الباحث، العدد 10، ص ص. 272-273

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

ولقد أصبح النظام المالي المحاسبي هو النظام المطبق في الجزائر، وذلك حسب القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر بالجريدة الرسمية رقم 19 بتاريخ 25 مارس 2009، حيث نجد أن هذا القرار يبين قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذلك مدونة الحسابات وقواعد سيرها، وتشير مواد القرار إلى أنه يهدف إلى تحديد كيفية تطبيق بنود القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، لاسيما تعريف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشف المالية والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية بكل شفافية، وتفسير المعايير المحاسبية وطريقة فهم العمليات، ويهدف النص أيضا حسب الحكومة، إلى تطوير المعايير والمساعدة على تحضير الكشف المالية والسماح بإجراء مقارنة دورية للمعلومة المالية، والقضاء نهائيا على كل التجاوزات التي كانت تحدث خلال تطبيق المخطط الوطني المحاسبي القديم.

ويرمي مشروع النظام المالي الجديد إلى تحقيق أهداف رئيسية نذكر منها :

- إيجاد حلول محاسبية لعمليات لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني ؛
 - تبني تطور المعايير والتقنيات المحاسبية قصد تقريب ممارساتنا المحاسبية من الممارسات الدولية المصادق عليها من قبل أغلبية الدول ؛
 - تمكين المؤسسات الاقتصادية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة، أكثر شفافية، تسهل القواعد المحاسبية ؛
 - الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين، مسيرين، مستثمرين حاليين أو محتملين الأعضاء المستخدمين، المقرضين، الدائنين، الزبائن، الجمهور، المدققين والدولة ؛
 - تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق ؛
 - ضمان مقروئية أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب في إطار عملية الشراكة.
- ولعل من أهم المزايا الرئيسية للنظام المحاسبي المالي الجديد نذكر :

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- ✓ وجود إطار تصوري للمحاسبة يحدد بوضوح الاتفاقيات والمبادئ الأساسية للمحاسبة والأصول والخصوم ورؤوس الأموال الخاصة والأعباء وكذا المنتجات ؛
- ✓ توضيح قواعد تقييم وحوسبة كل العمليات، بما فيها تلك التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني مثل القرض الإيجاري الامتيازات والعمليات التي تتم بالاشتراك ؛
- ✓ وصف لمحتوى كل الوضعيات المالية التي ينبغي أن تقدمها المؤسسة : الحصيلة، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة المالية وتقديمه وفق المعايير الدولية ؛
- ✓ وجوب تقديم حسابات موحدة وحسابات مشتركة لكل المؤسسات الخاضعة لنفس سلطة القرار؛
- ✓ تبني القواعد العصرية المتعلقة بتنظيم المحاسبة ولاسيما مسك المحاسبة عن طريق الإعلام الآلي وهي ظاهرة شائعة بدون تنظيم ؛
- ✓ تأسيس نظام محاسبة مبسط يركز على محاسبة الخزينة خاص بالمؤسسات الصغيرة وصغار التجار و الحرفيين وهذا ما سيتم التطرق له بشيء من التفصيل في الجزء الموالي.⁽¹⁾

5- ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الجزائري

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكيفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، وقواعد عملها، والطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

⁽¹⁾ محمد كويسي و آخرون. (2013) -واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة الجزائرية- الملتقى الوطني حول : واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06/05/2013، جامعة الوادي، ص ص.07-08

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجيات متعاملون جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرين يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية. والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في نسخة 1975م.⁽¹⁾

6- واقع البيئة والمؤسسة الجزائرية و الآثار المتوقعة في ظل الإصلاح الداخلي

سعت الجزائر منذ مدة إلى الانخراط في الاقتصاد العالمي عن طريق التحول التدريجي إلى اقتصاد السوق، فقد انضمت إلى الشراكة المتوسطية مع الاتحاد الأوروبي وتسعى إلى الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة من جهة- كما ذكر سابقا-، ومن جهة ثانية تعتمد الجزائر على معايير محاسبة وطنية مما يجعلها تنطلق من دائرة المتطلبات المحاسبية المحلية الضيقة إلى رحاب الساحة الدولية.

وقد انعكس هذا الأمر على نوعية البيانات المالية التي تصدرها الشركات الجزائرية بما فيها البنوك وشركات التأمين والتي تعتبر بيانات متخلفة مقارنة مع البيانات التي تصدرها الدول المتقدمة، ولا جدال أن البيئة المحاسبية الجزائرية تحتاج إلى التطوير من حيث ترسيخ التحكم المؤسسي في الشركات ونوعية وتدريب المحاسبين وغير المحاسبين على معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتدقيق وعن التطورات التقنية الجديدة، وكذلك العمل على تفصيل عدد من المواد في التشريعات المعمول بها

⁽¹⁾ شعيب شنوف. (2007) -التغيرات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية و المخطط المحاسبي الجديد للمؤسسات- الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة : المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية 22/21 نوفمبر 2007، جامعة عنابة،

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

والتعليمات الصادرة عنها سواء في قانون الشركات أو قانون ضريبة الدخل، من أجل تطوير البيئة المحاسبية وبيئة العمل في الجزائر.

1- محيط النشاط الاقتصادي والمؤسسي في الجزائر

بالرغم من انطلاق عملية الإصلاح المحاسبي منذ بداية 2009 إلا أن علاقة المحاسبة بالنشاط الاقتصادي والمؤسسي لم تتغير بعد بسبب صعوبة الانفصال عن النظام المحاسبي القديم المطبق منذ 1975 وكذلك لأن النظام المحاسبي المالي لم يحض بفترة كافية للتحضير لتطبيقه من قبل المنظمات المهنية والمؤسسات الاقتصادية والمتعاملين الاقتصاديين.

و للإحاطة الجيدة بطبيعة المحاسبة في الجزائر، لابد من دراستها استنادا للمحيط الذي تنشط فيه المؤسسة باعتبارها المعني بتطبيقات المحاسبة، وعليه سوف نتناول أهم خصائص هذا المحيط من خلال :

أ- الممارسة المحاسبية

إن أهم ما يميز الممارسة أو التطبيقات المحاسبية في الجزائر، هو عدم تميزها بين مختلف أشكال المؤسسات من حيث الحجم والطبيعة القانونية، ذلك أن قواعد المخطط المحاسبي الوطني السابق يتميز بالزامية التطبيق على كل شخص معنوي أو طبيعي، أو بعبارة أخرى على الشركات التجارية والمؤسسات الفردية التي اختار أصحابها الخضوع للنظام الحقيقي و عليه سوف نبرز الممارسة المحاسبية إستنادا لأشكال المؤسسات، بالتركيز على طبيعة الملكية كما يلي :

■ بالنسبة للمؤسسات المملوكة للدولة : إن أهم ما ميز تطبيقات المحاسبة في المؤسسات العمومية هو عدم فعاليتها، رغم الاحترام الذي تبديه هذه المؤسسات لتطبيق قواعد المخطط المحاسبي الوطني نتيجة التذبذب الكبير الذي ميز سياسة الإفصاح عن المعلومات في هذه المؤسسات. التي كانت في

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

(PCN) غالبها مضللة نتيجة لعدة اعتبارات أهمها انعكاس فشل السياسات الاقتصادية المتبناة في الجزائر، وطبيعة الدور الذي أوكل به للمؤسسات والذي تعارض في غالب الأحيان مع دور المؤسسة الطبيعي.⁽¹⁾

لقد استمر تردي الممارسة المحاسبية، حتى بعد الإصلاحات الاقتصادية التي أدخلت تغييرات هيكلية منحت بموجبها المؤسسات الاقتصادية استقلاليتها في التسيير، ومع ذلك استمر الوضع على ما هو عليه وأصبح من السلوكيات المميزة لهذه المؤسسات، التأخر في إعداد القوائم المالية التي كانت في غالب الأحيان معدة بالشكل الذي يسمح للمؤسسة بالوفاء بالتزاماتها القانونية فيما يتعلق بالإفصاح. وكانت المعلومات التي تتضمنها هذه القوائم غير معبرة عن الواقع الحقيقي، الذي أدى بالعديد من هذه المؤسسات بإعلان إفلاسها وخضوعها للتصفية أو الخصخصة، بسبب تردي الممارسة المحاسبية للمؤسسات، وما ترتب عنها من نقص فادح في المعلومات وغياب كلي للقوائم المالية وحتى وإن وجدت فإنها غير صحيحة وغير معبرة عن الواقع، ما أدى بالمهنيين المكلفين بعملية التصفية إلى اللجوء لعمليات التقييم والتقدير لإتمام عمليات التصفية.

■ **بالنسبة للمؤسسات الخاصة :** أهم ما ميز الممارسة المحاسبية في هذه المؤسسات سواء قام بها موظفين من المؤسسة أو مهنيين من خارجها، هو خلفيتها الجبائية، التي يبحث من خلالها المحاسبون عن الطرق المحاسبية الكفيلة بجلب الامتيازات الجبائية وبالتالي الاقتصاد في الضريبة الذي يمثل الانشغال الأول لأصحاب هذه المؤسسات ؛ إذ لا يترددون في القيام بمعالجة وتسجيل عمليات وهمية لأجل التملص من التزاماتهم الجبائية، وما زاد من حدة هذا الأمر، استفحال ظاهرة السوق الموازية التي

(1) محمد قوجيل و بن مالك محمد حسان. (2011) -تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية- المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011، ورقلة، ص ص. 08-09

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

مكنت العديد من هذه المؤسسات من الإفلات من الرقابة الجبائية نتيجة غياب الفوترة والتعامل بالأوراق المالية والشيكات.

مع تبني النظام المحاسبي الجديد في الجزائر أصبح على المؤسسات أن تبحث عن البعد الدولي في النشاط، هذا البعد الذي أصبح يفرض على المؤسسات اكتساب وتطوير مهارات تسييرية عالية، تمكن من التحكم في سياسة الاتصال في عالم أصبح يولي للمعلومة المالية والمحاسبية اهتماما كبيرا، نظرا لارتباطها الوثيق بقرارات الاستثمار، الأمر الذي يتطلب تفتحها على الممارسة المحاسبية الدولية، وهو العبء الذي يفترض أن تتقاسمه مع المهنيين الوطنيين إذا ما أرادوا المساهمة في تحسين هذه الممارسة.

ب- المهنة المحاسبية

عرفت مهنة المحاسبة في الجزائر العديد من التطورات كان لها انعكاسات عديدة ومختلفة على عدة نواحي مرتبطة بحقل المحاسبة في الجزائر أهمها :

- ✓ ضعف فعالية أصحاب المهنة المحاسبية حيال القضايا المصيرية المتعلقة بمهنة المحاسبة أو المرتبطة بها، و ابتعادهم الشبه الكلي عن مسار التوحيد، مما ترك المجال واسعا أمام انفراد الإدارة به؛
- ✓ غياب شبه كلي عن المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم، مثل الـ

IFAC؛

- ✓ عدم الانضمام للهيئة الدولية للمعايير المحاسبية المعايير المحاسبية الدولية IASC وما ترتب عنه من ابتعاد عن مسار التوحيد وإصدار المعايير المحاسبية الدولية، ومحاولة الاستفادة من كل المزايا التي تقدمها هذه الهيئة من مساعدة تقنية لأعضائها خاصة من الدول النامية ؛

- ✓ ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المتربصين وباقي الفئات الأخرى نتيجة الفراغ الذي عاشته المنظمة والذي تسبب في تعطل هياكلها) لجنة التكوين ؛

✓ طبيعة التكوين المؤهل لاكتساب صفة الخبير المحاسب، أصبح لا يتماشى مع الاحتياجات الفعلية للسوق.

ج- تأثير الجباية

للجباية تأثير كبير على الحسابات التي تقوم المؤسسة بإعدادها، إذ كثيرا ما يتوقف تحديد النتيجة الخاضعة على اعتبارات جبائية، ويشمل التصريح الجبائي عن النتيجة السنوية قوائم مالية جبائية تتمثل في :

-الميزانية الجبائية ؛

-جدول حسابات النتائج (TCR) ؛

-مجموعة من الجداول الملحق.

للجباية تأثير مباشر وكبير على الممارسة المحاسبية في الجزائر، التي تبحث بشكل دائم عن الاقتصاد في لذلك اقترن دور المحاسب بالبحث الدائم عن الحلول المحاسبية التي تجلب المزايا الضريبة للمؤسسات بشكل كبير، من خلال ما يسمح به التنظيم الجبائي فيما يتعلق بإمكانية قيام المؤسسة بتشكيل المؤونات حتى وإن لم يكن السبب أو الخطر غير قائم، وكذلك حساب الاهتلاكات على فترات ثابتة حتى وإن لم تتعرض عناصر الاستثمارات المعنية لنقص في قيمتها.

لذلك فإن المدة التي يتم اعتمادها لإهلاك معدات النقل والمقدرة ب 5 سنوات مثلا، قد لا تعكس فعليا مدة حياة الاستثمار التي تتوقف على طبيعة الاستخدامات التي يوجه لها هذا الاستثمار، بحيث تختلف بدورها من مؤسسة إلى أخرى، والواقع أن ارتباط الجباية بالمحاسبة متوقف على طبيعة نظام الإخضاع الذي يحددها التنظيم الجبائي.⁽¹⁾

(1) محمد قوجيل و بن مالك محمد حسان. المصدر سبق ذكره، ص ص 10-11

د- نظام التمويل

إن أهم ما ميز المحيط الاقتصادي للمؤسسات في الجزائر، الدور المحوري والأساسي الذي تؤديه البنوك التجارية في تمويل المؤسسات الاقتصادية، مقابل الدور المحدود و الضعيف الذي يؤديه السوق المالي الذي لم يدخل العمل في الجزائر إلا في نهاية التسعينيات من القرن الماضي، ولم تسعر فيه إلى حد تاريخ 2003 إلا أسهم ثلاث مؤسسات وطنية (صيدال ؛ رياض سطيف ؛ فندق الأوراسي) قامت بفتح رأس مالها بنسبة 20%.

1 - دور البنوك : اعتبارا لدور البنوك في تمويل المؤسسات كونها المقرض الأساسي، اهتم معدو المخطط المحاسبي الوطني بطبيعة احتياجات هؤلاء المقرضين لحماية أموالهم، لذلك كان من بين الأهداف الأساسية للمحاسبة هو أن تعطي القوائم المالية تمثيلا صادقا عن الوضعية المالية للمؤسسة بما يسمح للمقرضين أو الدائنين من تقدير الأخطار المرتبطة بالقروض التي منحوها للمؤسسة، ومن هنا تظهر أهمية الميزانية المحاسبية باعتبارها الانعكاس المباشر لطبيعة المحاسبة في الجزائر والتي تعد محاسبة تعهدات تأخذ أساسا بمنظور الذمة الذي يقضي بترتيب عناصر الأصول من الأعلى إلى الأسفل حسب درجة تحولها إلى سيولة مبدأ (السيولة)، وترتيب عناصر الخصوم حسب درجة استحقاقها (مبدأ الاستحقاق).

كما أن مبدأ حماية المقرضين الذي انطلق منه معدو المخطط المحاسبي الوطني، كان له تأثير على مفهوم النتيجة المحاسبية الذي أصبح لا يقتصر على الفرق بين مجموع أعباء ونواتج الدورة فقط، بل امتد كذلك ليشمل ذلك التغير في الأصول الصافية خلال الدورة، والذي لم ينتج عن تعديل رأس المال (زيادة أو نقصان).

2 - مكانة أو دور البورصة : بالرغم من دور السوق المالي في عمليات التمويل، إلا أن أهميته في الجزائر ودوره في تمويل المؤسسات مازال محدودا جدا، نظرا لغياب تقاليد وثقافة وطنية للاستثمار المالي

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

وحدثا هذا السوق، حيث تم سنة 1990 تأسيس شركة القيم المتداولة في شكل شركة مساهمة أصبحت بعد تعديل 10 بتاريخ / 23 سنة 1992 بورصة القيم المتداولة لتتطلق رسميا في العمل، بعد صدور المرسوم التشريعي رقم 93 ماي 1993 والمتعلق ببورصة القيم المنقولة والذي تضمن أيضا إحداث هيئة تتكفل بتنظيم ومراقبة عمليات البورصة، من خلال السلطات التي تضطلع بها في مجال التنظيم والتحقيق والضبط والتحكم، لضمان الشفافية في عمليات التداول.

بتاريخ 18 نوفمبر 1997 و بصدر نظام لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة رقم 03/ 97 والمتعلق بالنظام العام لشركة إدارة بورصة القيم المنقولة، تكرر مبدأ تساوي الحظوظ فيما يتعلق باستعمال المعلومات المحاسبية، حسب المادة رقم 37 التي تنص على أنه : " في حالة ما إذا بقي مساهم، غير الدولة أو قابضة عمومية يتحكم في رقابة شركة على رابطة خاصة معها، وينجم عنها تعارض مصالح بين التزامات الشركة حيال هذا المساهم ومسؤوليات الشركة تجاه كل المساهمين فيها، ففي هذه الحالة يمكن أن لا تكون هذه الشركة أهلا للقبول في التداول في البورصة ". إضافة لجملة من الشروط الأخرى المتعلقة بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية، وقت وشكل الإفصاح خدمة للمستثمرين في أسهم الشركات.

2- الآثار المتوقعة للإصلاح المحاسبي علي البيئة الجزائرية

يهدف النظام المحاسبي المالي الجديد إلى تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وهذا التقريب سيضمن للاقتصاد الجزائري عدة محاسن، كما أنه لا يخلو من صعوبات يتوقع مواجهتها، تتمثل هذه الآثار الايجابية والسلبية في ما يلي:⁽¹⁾

(1) محمد قوجيل و بن مالك محمد حسان. المصدر سبق ذكره، ص ص 12-13

أ- محاسن النظام المحاسبي المالي الجديد

أنشأ النظام المحاسبي المالي الجديد القواعد العامة لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و للهيئات الخاضعة لمسك المحاسبة، من أجل تحقيق الأهداف التالية :

- إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم و طبيعة نشاطها.

- السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد، داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي وبين الوحدات.

- المساهمة في نمو و مردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و المحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها.

- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين و الشركاء، إلى الدولة والمستعملين الآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين والدائنين، فيما يخص انتظامهم صدقهم و شفائيتهم.

- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين والضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.

- المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة ومجموعة ضمن شروط الموثوقية و السرعة المرضية.

- تخدم ترقية وتعليم المحاسبة والتسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذلك لتكوين المهنيين المختصين، الأحرار أو الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف المحاسبية.

- السماح بتسجيل بطريقة شاملة وموثوق فيها لكل المعاملات والعقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

على الأرباح)، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية IFRS.

- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات المحاسبية لمختلف الدول.

- يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات المحاسبية إعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط بفضل نظام ترقيمي متعدد.

ب - صعوبات تبني النظام المحاسبي المالي الجديد

إن اعتماد نظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر لا يمكن أن يتحقق دون مشاكل وصعوبات ينطلق معظمها من الواقع الجزائري غير المهيأ لهذا التغيير، يمكن إيجاز هذه الصعوبات فيما يلي :

- تطبيق النظام المحاسبي الجديد في المؤسسات الجزائرية يحتاج إلى عمل كبير وذلك بسبب :
 - ضرورة إجراء عدة تكوينات لصالح المؤسسات.
 - ضرورة التوافق مع الأنظمة المعلوماتية.

- تعقد النظام المالي الجديد مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني PCN يعتبر مصدر خلاف بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين ويفرض على المهنيين في المحاسبة ضرورة التقرب من الفنيين، التجار، التقنيين في الإعلام الآلي... وآخرين، من أجل تحليل معالجاتهم.

- تطبيق النظام المالي الجديد في المؤسسات يؤدي حتما إلى تحول كبير في النتيجة يمكن أن يكون لها تأثيرات جوهرية، التواصل مع المعلومة المالية يكون معقد بسبب صعوبة شرح النتائج وأهمية تقديم نتيجة مفصلة.⁽¹⁾

(1) محمد قوجيل و بن مالك محمد حسان. المصدر سبق ذكره، ص.14

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- مستوى التكوين في المحاسبة في الجزائر لا يسمح بالقيام بتغيير معتبر بدون تحمل تكاليف جد معتبرة (التكوين، التوثيق، النظام، العلاقة مع جميع ذوي الحقوق)، الذين يكونون بالنسبة للمؤسسات تكاليف عامة، من جهة أخرى التكلفة المرتبطة بجمع ونشر المعلومات غي مرتبطة بالمؤسسات.
- تطبيق مفهوم القيمة العادلة يؤدي إلى مشكلة كبيرة في ظل غياب سوق نشط، مفهوم القيمة العادلة في معظم الحالات، يحدد بالرجوع على تقييم خارجي (الخبرة) بالنسبة للقيم الثابتة (المادية، غير المادية، الاهتلاك،...) من جهة أخرى فإن تحديد القيمة العادلة انطلاقا من المفهوم المالي (تدفقات الخزينة المستحدثة) لا يخدم المؤسسات الجزائرية، لأن المحاسبين في الجزائر غير متكونين في استعمال هذه التقنيات من جهة، وكذلك لقلة المتخصصين الجزائريين في التسيير المالي الحديث كما هو موجود في الدول المتطورة خاصة الانكلو - سكسون.
- أخذ بعين الاعتبار صعوبة تطبيق بعض المفاهيم و القواعد وهذا نظرا لغياب سوق مالية، مثلما هو الحال لعملية إيجاد القيم العادلة، قيم الإستغلال، مدة الإستعمال، معدل الاستحداث.....الخ.⁽¹⁾

7- متطلبات نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد

- سيواجه تطبيق النظام المحاسبي المالي العديد من العوائق نظرا لعدم توفر البيئة المواتية و عدم نضج الاقتصاد الوطني، و من التحديات التي ستواجه تطبيق هذا النظام نجد على العموم :
- إن النظام القديم تأصل و تجذر في المؤسسات الاقتصادية و لدى المحاسبين و الخبراء و الأكاديميين لأكثر من ثلاث عقود من الزمن، و بالتالي من الصعب التخلي عنه؛
 - تدرب المحاسبون و الخبراء على النظام المحاسبي الحالي لسنوات عديدة و أتقنوه، و هناك من عمل به لمدة أكثر من جيل كامل (منذ 1976) فمن الصعب جدا التحول إلى نظام جديد و خاصة أنه

(1) محمد قوجيل و بن مالك محمد حسان. المصدر سبق ذكره، ص. 14

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

من المفترض أن يتم تطبيق نظام المحاسبة المالية ابتداء من الفاتح من جانفي 2010 و يتم إلغاء أحكام القانون 35-75، كما أن الأهداف المحاسبية للنظام الحالي راسخة في ذهنيات و عادات المحاسبين مما يحتاج إلى وقت كبير من أجل تغييرها ؛

■ العديد من الخبراء و المحاسبين و الطلاب و الأكاديميين لا يعرفون عن هذا النظام الجديد الشيء الضروري للتكيف معه ؛

■ لم يتم اعتماد هذا النظام في المراكز التدريبية لحد الآن مما يخلق العديد من المشاكل في تطبيق هذا النظام ؛

■ إن أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ضعيفة جدا و غير متنوعة، و العمود الفقري للتسيير في هذه المؤسسات هو نظام المحاسبة العامة ؛

■ النظام المحاسبي الجديد هو نظام يهدف كما سبق الإشارة إليه إلى تحقيق المصادقية و الشفافية في مختلف الكشوف و القوائم المالية و هو تطبيق من تطبيقات الحكم الراشد أو ما يصطلح عليه بحكومة الشركات، و هذا صعب تطبيقه في البيئة الاقتصادية و المؤسساتية الجزائرية بسبب عدة اعتبارات و سلوكيات متراكمة ؛

■ عدم قدرة المؤسسات الجزائرية على تحمل نفقات التحول و الانتقال إلى النظام المحاسبي الجديد ؛

■ غياب الرابط بين المحاسبة و الجباية، فهذا الاتصال يبرر بالرغبة في مراقبة المؤسسة و تقادي التهرب الجبائي و أهمية الجباية كمصدر للتمويل، كما أن القوانين التكميلية الداعمة لتطبيق هذا النظام مثل القوانين الجبائية غائبة ؛

■ غياب الرؤية الإستراتيجية و التخطيط السليم للدخول في تطبيق النظام المحاسبي المالي الذي سوف ينجم عنه مشاكل كبيرة في التسيير .

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

و من أجل تأهيل المؤسسات الاقتصادية لتبني هذا النظام، يجب على الدولة القيام بمجموعة من الإصلاحات و الإجراءات و التي نراها في نظرنا ضرورية لنجاح اعتماد المخطط المحاسبي الجديد، و التي نلخصها في النقاط التالية :

المرور بمرحلة انتقالية تسمح بالسحب الجزئي للنظام الحالي و الإدخال التدريجي للنظام الجديد ؛

✓ توضيح معالم هذا النظام من كل جوانبه من خلال العديد من المنتديات و الملتقيات ؛

✓ تحديد مختلف التشريعات و التنظيمات التي تتعلق بهذا القانون و إصلاح تنظيمات مختلف الهيئات

المتعاملة معه لا سيما مصلحة الضرائب ؛

✓ مد جسر التعاون بين المؤسسة و الجامعة لأنه من شأن الجامعيين و المتربصين أن يساهموا بشكل

كبير في إثراء البحث العلمي و المساهمة في بناء المؤسسات و عدم استخدام سياسة الانطواء و الانعزال

على المحيط الخارجي و اعتبار المتربصين على أنهم دخلاء على المؤسسة ؛

✓ يجب على الدولة دعم عمليات البحث و التطوير و تحفيز المؤسسات على تبني مثل هذه المشاريع

لأن معظم المؤسسات الجزائرية تركز في عمليات بحثها على جانب المنتج و تهمل البحوث المتعلقة

بأنظمة التشغيل و تكنولوجيا المعلومات.(1)

(1) عبد القادر ديون و محمد الهاشمي حجاج. (2011) -أهمية المعلومات المالية و المحاسبية و أثرها على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي- المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص 8-10

المبحث الثالث : مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر و تأثيرها بمعايير المحاسبة الدولية

1- التطور التاريخي و تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

أ- التطور التاريخي لمهنة محافظ الحسابات في الجزائر

✓ مرحلة ما قبل 1988

لقد أسست المحافظة على الحسابات لأول مرة بالأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، من خلال قانون المالية لسنة 1970، والذي تضمن في مادته 39 ما يلي : "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط محافظي الحسابات في الشركات الوطنية، المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري والشركات التي تكون فيها الدولة أو أي تنظيم عمومي مالكا لجزء من رأس المال الاجتماعي بهدف التأكد من انتظام و مصداقية حساباتها وتحليل وضعية أصولها وخصومها".⁽¹⁾

ويوافق هذا الأمر المرسوم التطبيقي 70-173 الصادر في 1970/11/16، الذي جاءت فيه توصيات تتمحور حول مهام وواجبات محافظ الحسابات.⁽²⁾

نرجع الآن إلى عشرية الثمانينات وبداية من سنة 1980، التي بدورها شهدت تغيرات جذرية على صعيد الاقتصاد الوطني، وتزايداً كبيراً في عدد الشركات الوطنية الاقتصادية "تقسيم الشركات الكبيرة إلى وحدات اقتصادية صغيرة".

فالمنشآت الاقتصادية الكبيرة لم تعطي لمحافظة الحسابات مستوى راق من النجاعة، وبذلك ظهرت عدم صلاحيتها كوسيلة للرقابة، و كان هذا سبباً في إنشاء مجلس المحاسبة حيث كان صدور القرار في دستور 1976. أما القرار التطبيقي، فلم تكن له فعالية إلا بعد صدور القانون 80-05 المؤرخ في 1980 الذي أتى لإغيا لأحكام المادة 39 من قانون المالية 1970 الذي نص على مهام وواجبات محافظ

(1) المادة 39، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، الصادرة في 1969/12/31، ص.1805.

(2) المادة 01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، الصادرة في 1970/11/20، ص.1439.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

الحسابات، و الذي أقر بإنشاء هيئة مهنية لتنظيم هذه المهنة تمثلت في مجلس المحاسبة كجهة قانونية للرقابة وبالتالي إلغاء مهام محافظة الحسابات و تضمنت أحكام المادة 05 من قانون المالية لسنة 1980 المؤرخة في 1980/03/01، و المتعلقة بممارسة وظيفة الرقابة من طرف مجلس المحاسبة على أن "يراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن مجموع العمليات الحسابية والمالية ويتحقق من دقتها ونزاهتها وصحتها....".⁽¹⁾

و يجب الإشارة إلى أن المادة 80-05 التي أتت لاجية لأحكام المادة 39 من قانون المالية لسنة 1970 لم تكن كافية لتعديل محتوى النصوص القانونية التي كانت تنظم المؤسسة الاشتراكية نظرا لما شهدته هذه المرحلة من شغور شبه كلي في إصدار القوانين المنظمة للمهنة فيما يتعلق ب :

▪ شروط تعيين مراجعي الحسابات.

▪ مهام وواجبات هؤلاء المهنيين.

و قد استمر الفراغ القانوني حتى سنة 1984 التي تلاها إصدار قانون المالية 1985، الذي جاء لتعديل وضعية محافظي الحسابات من الناحية القانونية والموضوعية، وهذا ما نصت عليه المادة 196. و كان هدف هذه المرحلة هو تعديل الفراغ الذي عانته محافظة الحسابات في تلك الآونة و ذلك بإدماج محافظ الحسابات المتمتع بالاستقلالية. لكن لم يتبع ذلك بتطبيق ميداني فعلي.⁽²⁾

✓ مرحلة ما بعد 1988

اتخذت محافظة الحسابات خلال هذه المرحلة منحى جديد، من خلال إعادة تنظيم مهامها و المبادئ الأساسية لها، و ذلك بعد صدور قانون 88-01 المؤرخ في 12-01-1988، المتضمن لقانون توجيه المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث حرر هذا القانون المؤسسات العمومية الاقتصادية

⁽¹⁾ المادة 05، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، الصادرة في 1980/03/04، ص.333

⁽²⁾ Sadi Nacer-Eddine et Mazouz Ali. (1993) - **La pratique du Commissariat aux Comptes en Algérie** – Edition Société Nationale de Comptabilité, tome 1, p.48

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

من جميع العوائق الإدارية و البيروقراطية التي كانت تتخبط بها في الماضي، كما أن إعادة تنظيم المهنة تم نقله من المخطط القضائي لإعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات و إنشاء التدقيق الداخلي في المؤسسات العمومية.

إن إعادة الاعتبار لمحافظة الحسابات كان السبب في أخذ عدة تدابير قانونية في التنظيم و تأطير المهنة، لذلك تم إنشاء المصف الوطني للخبراء الحاسبين، المحاسبين المعتمدين، ومحافظي الحسابات، الذي شمل المهن الثلاث في نظام واحد.⁽¹⁾

صدرت مجموعة من النصوص التشريعية القانونية التي تضمنت ضبط مهنة محافظة الحسابات منها :

▪ قانون 08-91 المؤرخ في 27-04-1991 و الذي حدد شروط و كفايات ممارسة مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية، بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري ولدى الجمعيات والنقابات.⁽²⁾

▪ المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13-01-92 الذي حدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وبضبط اختصاصه وقواعد عمله.⁽³⁾

▪ المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15-04-1996 الذي يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، المحاسب المعتمد، وقد حدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية، الواجبات المهنية لمحافظ الحسابات وحقوقه المهنية في ممارسة مهامه.⁽⁴⁾

⁽¹⁾ المادة 39-42، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، الصادرة في 13/01/1988، ص.36

⁽²⁾ المادة 01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 01/05/1991، ص.651

⁽³⁾ المادة 01-07، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، الصادرة في 15/01/1992، ص.82-83

⁽⁴⁾ المادة 01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة في 17/04/1996، ص.5

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

▪ مرسوم تنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30-11-1996 و المتعلق بكيفية تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث العلمي والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والمؤسسات العمومية غير المستقلة، ويتم تعيين محافظي الحسابات من بين المسجلين في المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.⁽¹⁾

ب- تنظيم المهنة في الجزائر

تم تجديد تنظيم المهنة في الجزائر وفقا للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 هجري الموافق 29 جوان سنة 2010 ميلادي المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، بتنظيم هذه المهن.

يجب على كل مهني معرفة الهيئة أو الهيئات التي يخضع لها، و هذا هو الجانب الذي عرف تغييرا مهما في القانون الجديد مقارنة بالقانون القديم رقم 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 هجري الموافق لـ 27 أفريل لسنة 1991 ميلادي و المتعلق بنفس المهن.

• الهيئات المشرفة على مهن الخبير المحاسب - محافظ الحسابات - المحاسب المعتمد في

الجزائر

ينص القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق لـ 29 جوان 2010، والمتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على الهيئات التالية :

أ- المجلس الوطني للمحاسبة

بموجب القانون أعلاه لا سيما المادة 04 منه تم إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، يتولى مهام الاعتماد و التقييس المحاسبي، و تنظيم و متابعة المهن المحاسبية.

⁽¹⁾ المادة 01-المادة 05 ، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 01/12/1996، ص.14.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

و يضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل، كما تتبثق عن هذا المجلس خمس لجان متساوية الأعضاء، و هي كآآتي :

✓ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية و الواجبات المهنية.

✓ لجنة الاعتماد.

✓ لجنة التكوين.

✓ لجنة الانضباط و التحكيم.

✓ لجنة مراقبة النوعية.⁽¹⁾

ب-مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة

تم التأسيس لمجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 20/92 المؤرخ في

1992/01/13، المعدل و المتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 1997/12/01 و الذي

يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة و يضبط اختصاصه و فوائده عمله.⁽²⁾

و تتمثل اختصاصات المجلس في :

✓ حماية المصالح المعنوية و المادية لأعضاء النقابة.

✓ تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية و تجاه الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.

✓ إعداد و مراجعة ونشر قائمة الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين.

✓ الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة و تسويتها.

✓ تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة.

✓ السهر على إحترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها و النظام

الداخلي.

⁽¹⁾ المادة 4- 5، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 2010/07/11، ص.04

⁽²⁾ المادة 01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، الصادرة في 1992/01/15، العدد 03، صفحة.82

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- ✓ تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة.
- ✓ إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليها السلطات المختصة في ميدان القياس المحاسبي و المالي المرتبط بحياة المؤسسة.
- ✓ المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة ودعوة السلطات المختصة للحضور للتدريبات والملتقيات المهنية، تنظيمها، الإشراف عليها و مراقبتها بالتنسيق مع السلطات المختصة.
- ✓ المشاركة في مهام التعليم و التكوين والبحث.
- ✓ القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها.⁽¹⁾

ج- التنظيمات المهنية

بموجب المادة رقم 14 من قانون المالية لسنة 2010 " ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين و غرفة وطنية لمحافظي الحسابات و منظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية و يضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين أو المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد".⁽²⁾

✓ المصف الوطني للخبراء المحاسبين

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب.

✓ الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة محافظ الحسابات .

⁽¹⁾ المادة 08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 15/01/1992، المصدر سبق ذكره، صفحة 83.

⁽²⁾ المادة 14، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.6.

✓ المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

هو تنظيم يتمتع بالشخصية المعنوية، و يضم أشخاص الطبيعيين أو المعنويين، و المؤهلين لممارسة مهنة المحاسب المعتمد.

و يسير كل من هذه الأجهزة المهنية مجلس وطني ينتخبه مهنيون بالإضافة إلى مجالس جهوية، وتسند إلى هذه الأجهزة المهام التالية :

✓ السهر على تنظيم المهن و حسن ممارستها.

✓ الدفاع عن كرامة أعضائها و استقلاليتهم.

✓ السهر على احترام قواعد المهن و أعرافها.

✓ إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية، و ينشرها في أجل شهرين من تاريخ إعدادها.

✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة.

✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها.

✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن و حسن سيرها.

✓ تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير و المنظمات الأجنبية المماثلة.⁽¹⁾

نفهم من هذه المهام أن هذه الأجهزة المهنية تعمل بالتنسيق مع وزير المالية الذي ينوب عنه ممثل له في كل المجالس الجهوية التي تسند إليها المهام التالية :

✓ المساهمة في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي و الواجبات المهنية و تسعيرة الخدمات و إعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

و هذا ما نصت عليه المادة 17 من قانون المالية يوليو 2010.⁽²⁾

(1) المادة 15، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.6

(2) المصدر نفسه، المادة 17، ص.6

2- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

2-1 تعريف محافظ الحسابات : حسب المادة 22 من القانون 10-01 محافظ الحسابات هو كل

شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص و تحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

2-2 شروط و كفاءات تعيين وعمل محافظي الحسابات

أ- شروط ممارسة مهنة محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين و المسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، من طرف الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، و لا يعفي وجود هياكل داخلية للتدقيق الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات. تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، و لا يمكن تعيين نفس المحافظ بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث سنوات، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ حسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها، و يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ حسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر يوما. كما يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، و يجب أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاث أشهر، و يقدم تقريرا عن المراقبات و الإثباتات الحاصلة.

ب- كيفية ممارسة مهنة المحافظة على الحسابات

• شخص طبيعي

يمارس محافظ الحسابات مهامه بالطرق و الكيفيات الآتية :

✓ يمكنه أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

✓ يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة أشهر على الأقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة و الوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

✓ يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

✓ مع مراعاة معايير التدقيق و الواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى و كفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات و سيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه.

✓ يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، و يحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

✓ يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهد.

• شخص معنوي (شركات الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات والمحاسبة)

أ -تعريف : طبقا لأحكام القانون 10-01 لا سيما المادتين 12 و 46 منه، يمكن للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة،

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة، باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنتهم كل على حدى، شريطة أن يحمل كل الشركاء الجنسية الجزائرية،

و تكون هذه الشركات على الشكل التالي :

ب- **شركات الخبرة المحاسبية** : هي شركات الأسهم و الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة سابقا المؤهلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب، عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل،

و يمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال، و يشترط في الثلث الشريك غير المعتمد و غير المسجل في الجدول أن يكون جزائري الجنسية، و حاملا لشهادة جامعية و له صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

ج- **شروط ممارسة مهن الخبير المحاسب-محافظ الحسابات-المحاسب المعتمد و المسؤوليات**

الناجمة عنها

لضمان تحقيق الغاية من ممارسة مهن الخبرة المحاسبية و محافظة الحسابات و المحاسبة، و ضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توافرها في الشخص الذي يرغب في ممارسة هذه المهن، بالإضافة إلى أنه حدد المسؤوليات التي يتحملها كل مهني أثناء مزاولته لمهنته. حددت المادة 08 من القانون 10-01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب و

محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، وهي كالاتي :

✓ أن يكون جزائري الجنسية.

✓ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

■ بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب : أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة

معترفا بمعادلتها.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

■ بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات : أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها.

■ بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد : أن يكون حائزا على الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة.

✓ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية.

✓ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

✓ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون.⁽¹⁾

■ أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم، بالعبارات الآتية : " أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملتي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي و أن أكتم السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد".⁽²⁾

3- مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

أ- مهام محافظ الحسابات

القانون بين مهام و وظائف محافظي الحسابات لا سيما في المواد 23، 24، 25 منه، وتتمثل هذه المهام في النقاط التالية :

يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة و صحيحة و مطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة، و كذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية و ممتلكات الشركات و الهيئات ؛

⁽¹⁾ المادة 08، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.5.

⁽²⁾ المادة 06، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.5.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- ✓ يفحص صحة الحسابات السنوية و مطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيريون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.
- ✓ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة و مجلس المديرين أو المسير.
- ✓ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها و المؤسسات أو الهيئات التابعة لها، أو بين المؤسسات و الهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- ✓ يعلم المسيرين و الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.
- بالإضافة إلى ما سبق فعندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات على صحة و انتظام الحسابات المدمجة و المدعمة و صورتها الصحيحة، و ذلك على أساس الوثائق المحاسبية و تقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.⁽¹⁾
- و يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد التقارير التالية :
- ✓ تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام و صحة الوثائق السنوية و صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- ✓ تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.
- ✓ تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.
- ✓ تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات.

⁽¹⁾ المادة 23-25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.7.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- ✓ تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- ✓ تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة، و النتيجة حسب الأسهم أو حسب لحصة الاجتماعية.

- ✓ تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- ✓ تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.⁽¹⁾

ب- مسؤوليات محافظ الحسابات

- القانون 01-10 حدد مسؤوليات محافظ الحسابات في الفصل الثامن منه كالآتي :
- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته و يلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.
- ✓ يعد الخبير المحاسب و المحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنها في الحدود التعاقدية.
 - ✓ يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، و يعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.
 - ✓ لا يتبرأ محافظ الحسابات من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها، إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته و انه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، و إن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد إطلاعه عليها، و في حالة أية مخالفة يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.
 - ✓ يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

(1) المادة 25، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.7

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

✓ يتحمل الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة، حتى بعد استقالتهم من مهامهم عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

✓ تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي و حسب خطورتها في :

-الإنذار .

-التوبيخ.

-التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة 06 أشهر .

-الشطب من الجدول.⁽¹⁾

و نصت المادة 73 من القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، على أنه يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، بطريقة غير شرعية بغرامة مالية تتراوح بين 500.000 دج إلى 2000.000 دج، و في حالة العود يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة 06 أشهر إلى سنة واحدة، و بضعف الغرامة.⁽²⁾

4- حالات التنافي و الموانع المفروضة على محافظ الحسابات

حدد القانون حالات التنافي و الموانع، و ذلك لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب و مهنة محافظ الحسابات و مهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية و أخلاقية، ففي المادة 64 من القانون 10-01 تم تحديد الحالات التي تعتبر متنافية مع هذه المهن، وهي :

- كل نشاط تجاري لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

⁽¹⁾ المادة 59-63، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.10

⁽²⁾ المادة 73، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص.12

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 64 من هذا القانون.
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.
- كل عهدة برلمانية.
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.
- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر من تاريخ مباشرة عهده، و يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.
- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، مهام التعليم و البحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.⁽¹⁾
- نصت المادة 65 على منع محافظ الحسابات من :
 - القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو بالإنابة عن المسيرين.
 - قبول و لو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

(1) المادة 64، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11/07/2010، المصدر سبق ذكره، ص ص 10-11

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهده⁽¹⁾.

إضافة إلى ذلك :

- حالات التنافي و الموانع في المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري و التي تنص على أنه لا يجوز أن يعين مندوبا للحسابات في شركة المساهمة،
- الأقرباء و الأصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين و مجلس مراقبة الشركة.
- القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر 10/1 رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تملك عشر 1/10 رأسمال هذه الشركات.
- أزواج الأشخاص الذين يتحصلون على أجر أو مرتبا بحكم نشاط دائم، إما من القائمين بالإدارة أو من أعضاء مجلس المديرين أو من مجلس المراقبة.
- الأشخاص الذين منحتهم الشركة بحكم وظائف غير وظائف مندوب الحسابات في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم.
- الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء في مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ إنهاء وظائفهم⁽²⁾.

(1) المادة 65، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، الصادرة في 11 / 07 / 2010، المصدر سبق ذكره، ص. 11

(2) المادة 715 مكرر 6، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري الصادر في 2007. ص. 190

5- معايير إعداد تقرير محافظ الحسابات

وفقا لأحكام التشريع المعمول بها في الجزائر يلتزم محافظي الحسابات بتقديم نتائج أعمالهم في تقرير ناجع ومقبول ذلك حسب المهمة الموكلة إليهم، وتتعلق معايير إعداد تقارير محافظي الحسابات على الخصوص :⁽¹⁾

- معيار المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو المدمجة.
- معيار حول الاتفاقيات المنظمة.
- معيار حول تفاصيل أعلى خمس (05) تعويضات.
- معيار حول الالتزامات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.
- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس (05) الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- معيار حول استمرارية الاستغلال.
- معيار يتعلق بحياسة أسهم كضمان.
- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال.
- معيار يتعلق بعملية إصدار قيم منقولة أخرى.
- معيار يتعلق بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم.
- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم.

⁽¹⁾ المادة 02، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية، الصادرة في 2011/06/01، العدد 30، ص.19

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة. (1)

أ- المقدمة

في مقدمة التقرير يقوم محافظ الحسابات بـ :

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالكيان المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الإقتضاء.

ب- الرأي حول القوائم المالية

يقوم محافظ الحسابات بـ :

- الإشارة إلى أهداف و طبيعة مهمة المراقبة مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة و أنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، و ذلك حسب الحالة.

ج- فقرة الملاحظات

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي. (2)

(1) القرار الصادر في 24 جوان 2013، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، (قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ

الحسابات)، ص.22

(2) المصدر نفسه، ص ص.24-25

6- ضرورة تكيف قواعد ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير الدولية للتدقيق في إطار

إعادة تنظيم مهنة المحاسبة

من خلال النظر لواقع مهنة المحاسبة و التدقيق و تنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها و ما مدى توافقها مع المعايير الدولية للتدقيق، نلاحظ أنه يوجد مجموعة من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة و المصداقية و الإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة، إلا أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، و هذا لعدة أسباب منها :

✓ عدم وجود هيآت لمتابعة تطبيق هذه النصوص و تداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة و مجلس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و مجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و بالتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها وضرب استقلالية المهنة.

✓ التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين أو المراسيم (كالذاكرة المنهجية المتعلقة بالنتيبيثات و المخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي).

✓ غياب التكوين و التطوير حيث أصبح المتربصون يكلفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية، فضلا عن عدم وجود التدريب المتواصل و الإستفادة من الخبرات الوطنية و الأجنبية في مجال المحاسبة و المراجعة.

✓ عدم وجود الثقة الكافية لدى المؤسسات الجزائرية فيما لها و ما عليها (الحقوق و الواجبات) تجاه الخبير المحاسبي أو محافظ الحسابات.

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

✓ عدم وجود الشفافية و غياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية و الأجنبية و هو ما انعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.⁽¹⁾

7- أبرز نقاط الإتفاق و الإختلاف للقوانين و النصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي

في الجزائر مع معايير التدقيق الدولية

مهنة التدقيق بالجزائر تخضع لقوانين تميزها إجبارية التطبيق ومعايير التدقيق الدولية تعتبر كدليل كتابي يحتوي على نصوص و تتميز بإختارية التطبيق، لكن أهم ما صدر في النصوص التشريعية الجزائرية يحتوي على جوانب لا تتعارض مع معايير التدقيق الدولية و جوانب أخرى لم تذكر و عليه الجدول الموالي يشمل أبرز نقاط الإتفاق و الإختلاف :

جدول 04 : أوجه الإتفاق و الإختلاف بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و معايير التدقيق الدولية.

نقاط الإتفاق	النصوص والقوانين	معايير التدقيق الدولي
من حيث تعيين المدقق	المرسوم التنفيذي رقم 11-32 ينص على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر شروط يوضح جميع الحقوق و الواجبات للطرفين وكذلك ما يخص عملية التكليف.	المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 "الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق" المعيار الدولي للتدقيق رقم 210 "الإتفاق على شروط التعيين"
من حيث رقابة الجودة	المادة 05 نصت على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية	المعيار الدولي للتدقيق 220 "مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية"
من حيث تحديد مهام المدقق الأساسي و المدقق الثانوي	نصت عليه المادة 30، 46، 47، 48، 49، من القانون 10-01	المعيار الدولي للتدقيق 600 "اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات)

⁽¹⁾ جمال عمورة. (2011) -ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)-
الملتقى العلمي الدولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة
يومي 13 و 14 ديسمبر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير جامعة سعد دحلب، البلدة، ص. 13

الفصل الثاني : مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل التوجه الجديد نحو معايير المحاسبة

جدول 04 : أوجه الإتفاق و الإختلاف بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر

و معايير التدقيق الدولية.(تابع)

من حيث التقرير و أنواعه	المادة 25 من القانون 01-10 نصت على التقرير الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة و التقرير المتعلق بإجراءات المراقبة الداخلية	المعيار الدولي للتدقيق 570 " استمرارية المنشأة" المعيار الدولي للتدقيق 265 "الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية"
من حيث التوثيق وحفظ الملفات	المادة 40 من القانون 01-10 نصت على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات ابتداء من آخر سنة لانتهاء العهدة	المعيار الدولي للتدقيق 230 "توثيق التدقيق"
نقاط الإختلاف	تقييم المخاطر أدلة الإثبات و مدى كفايتها و ملاءمتها عينات التدقيق و إجراءات الاختبارات الانتقائية (حجم العينة وحدودها ومدى تعبيرها) الأطراف ذات العلاقة الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية و أثرها على تقرير المدقق مراعاة عمل التدقيق الداخلي الإستفادة من عمل خبير	

المصدر : جمال عمورة. المصدر سبق ذكره، ص.12

خلاصة

نجد أن الجزائر توجهت نحو معايير المحاسبة الدولية من خلال تبني مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد، كما لاحظنا أن هذا التوجه تبعه تغيرات في مهنة التدقيق خاصة فيما يخص مهنة المحافظة على الحسابات مما يبرر سلوكها منحنى جديد نحو التوجه لمعايير التدقيق الدولية، و يتجلى ذلك في التجديدات المتزامنة مع أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي الجديد، خاصة في السنة الماضية في ما يخص التطورات في محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

الفصل الثالث

التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق

الدولية

تمهيد

يمر التأسيس للإطار النظري لمعايير التدقيق بعد تحديد معالمها النظرية و مرجعية الحدود التطبيقية لها من طرف عدة لجان، و يتم هذا بعد دراسة معمقة من طرف اللجان المختصة التي يشرف عليها الإتحاد الدولي للمحاسبين، حيث تعمل هذه المعايير على تحديد الزوايا التي يعتمد عليها المدقق أثناء أداء مهامه.

كما قام مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة المحاسبية بإصدار دليل السلوك الأخلاقي، إذ يعد نقطة الارتكاز الأساسية التي يجب أن يعتمد عليها العميل في إضافة المنفعة له، فالعملاء يعتمدون على المحاسبين في تقديم الخدمات لهم وبدرجة عالية من الدقة والمعايير الأخلاقية، ويمكن القول بشكل أوسع بأن نظم الأسواق الحرة و بما فيها الأسواق المالية تعتمد بشكل كبير على ثقة المستثمرين و المجتمع، وهؤلاء بدورهم يبنون ثقتهم بشكل عام على دقة وعدالة القوائم المالية، والتي تتحقق من خلال استقلالية مدقق الحسابات وسلوكه المهني والأخلاقي السوي.

المبحث الأول : الهيآت الأكاديمية والمهنية المصدرة لمعايير التدقيق الدولية والميثاق

الأخلاقي للمهنة

1- الإتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants) IFAC

1-1 نشأته

بدأ بروز الإتحاد الدولي للمحاسبين في سنة 1904 وفي صورة لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة سنة 1972، وفي نفس السنة بأستراليا قرر الأعضاء إنشاء لجنة أطلق عليها "لجنة الأصول المحاسبية الدولية"، ثم في سنة 1977 قرر الأعضاء ضم هذه اللجان تحت مسمى "الإتحاد الدولي للمحاسبين". و هو منظمة مسجلة بدولة سويسرا و تتكون عضويته من هيئات محاسبية مهنية، و الذي تفرعت منه عدة

لجان منها: لجنة الأصول المحاسبية الدولية، لجنة معايير التدقيق الدولية، و تم إنشاء لجنة سنة 1989 تحت مسمى "لجنة الأخلاقيات" تهتم بإعداد الميثاق الأخلاقي.

فالإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم. و يعمل الإتحاد مع أعضائه و منتسبيه البالغ عددهم، 157 المنتشرين في 119 دولة لحماية المصلحة العامة من خلال تشجيع المحاسبين بكافة أنحاء العالم على استخدام ممارسات مهنية عالية الجودة⁽¹⁾. و أغلبهم هيئات محاسبية مهنية وطنية تتكون من 2,5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة و في القطاع العام و في مجالات الصناعة و التجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية.

1-2 مهامه

تبرز مهام الإتحاد الدولي للمحاسبين في النقاط التالية :

- ✓ القيام من خلال مجالسه المستقلة المختصة بوضع المعايير، بتطوير معايير دولية في مجالات سلوك وآداب المهنة والمراجعة والتأكدات و التعليم و المعايير المحاسبية للقطاع العام. كما أنه يصدر وثائق إرشادية لدعم المحاسبين المهنيين الموظفين العاملين، بالمكاتب الصغيرة و المتوسطة والمحاسبين العاملين في القطاعات التجارية، و الدول النامية.
- ✓ إصدار وضعيات تتعلق بالمصلحة العامة.
- ✓ الحرص على تحقيق مصلحة الجميع. و لذلك فإن هيكله و نظام الحوكمة الخاص به قد راعى تمثيله لجهات متنوعة و مرتبطة به كما راعى حاجته للتعامل مع مجموعات خارجية تعتمد على أو تؤثر في عمل المحاسبين المهنيين.

⁽¹⁾ Hamzaoui Mohamed. (2005) - **Audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne-** Villade Mondial, p.34

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

✓ الاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة على نطاق العالم و المساهمة في تطوير اقتصاديات دولية قوية من أجل خدمة المصلحة العامة، وذلك من خلال التأكيد على الالتزام بمعايير مهنية عالية الجودة وزيادة التقارب الدولي حول هذه المعايير، والتعبير بوضوح عن المواضيع المرتبطة بالمصلحة العامة حيث تكون الخبرة المهنية أكثر الأمور صلة بذلك.

✓ يقدم الإتحاد الدولي للمحاسبين في تقريره السنوي تفاصيل عن النشاطات التي قام بها خلال العام الماضي لاستيفاء مهمته كما أنه يحدد المدى الذي وصل إليه في تحقيق أهدافه الإستراتيجية.

تحدد الخطة الإستراتيجية للإتحاد الدولي للمحاسبين لسنة 2007 إلى 2010 الكيفية التي يمكنه من خلالها تنفيذ مهمته و توصيل الفائدة المرجوة لمختلف الجهات المرتبطة به كالجماهير، الأعضاء المنتسبين، الشركات، الهيئات المحاسبية الإقليمية، و المحاسبين المهنيين بكافة أنحاء العالم.

1-3 أعضاؤه

كما ذكر سابقا أن أعضاء IFAC هم مؤسسات مهنية تعمل في مجال المحاسبة. هذه الأخيرة معترف بها بموجب القانون أو الإجماع العام في بلدانها كمؤسسات قومية. فالمؤسسات القومية يجوز لها أن تتقدم بطلب لكي تصبح زميلة لـ IFAC حيث تسعى المؤسسة نحو الحصول على العضوية. ويتألف IFAC في الوقت الحالي من 137 عضو و 20 زميل.

1-4 برنامج التزام الهيئات المنتمية له

يجب على الأعضاء و المنتسبين الاشتراك في برنامج التزام الهيئات المنتمية لعضوية الإتحاد، لإثبات محافظتهم على حسن سيرتهم واستيفائهم لمتطلبات عضوية الإتحاد. تتضمن نشاطات البرنامج: تقديم

بيانات التقويم الذاتي، و عند الحاجة، تطوير خطط العمل تمكنهم من تلبية متطلبات عضوية الإتحاد الدولي للمحاسبين بشكل أفضل.

1-5 شروط العضوية وإجراءاتها

العضوية في الإتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة للهيئات المحاسبية المهنية التي تستوفي الشروط المذكورة في النظام الداخلي للإتحاد. كما يجب على الأعضاء دعم رسالة وبرامج الإتحاد، و إثبات التزامهم بالمتطلبات المذكورة في بيانات التزامات العضوية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC"، و تقديم مساهماتهم المالية طبقاً لمتطلبات الدستور.

لكي تنظر الجمعية العامة للإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC Council" في طلب العضوية خلال سنة معينة، يجب على مقدم الطلب أن يقدم البيانات المطلوبة، و أن يحصل على تأييد أحد أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين الحاليين، و أن يقدم كل البيانات المطلوبة قبل 31 ماي. بالنسبة لمقدم طلب الانتساب فعليه إتباع نفس الإجراءات.

1-6 هيئات المحاسبة الإقليمية

يعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين أيضاً مع هيئات و جمعيات المحاسبة الإقليمية لدعم تطوير المهنة على المستوى الإقليمي و لدعم أعضائه العاملين داخل الإقليم.

1-7 هيكله و نظام الحوكمة

تم تصميم هيكل ونظام حوكمة الإتحاد الدولي للمحاسبين لزيادة الشفافية، و تسهيل التعاون مع الأعضاء و التشاور مع أصحاب المصلحة، وللتأكد من فعالية عمل هذه المنظمة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.ifac.org consulté le 11/03/2012 à 10h50.

1-8 الدستور و النظام الداخلي

تمت الموافقة على دستور الإتحاد الدولي للمحاسبين ونظامه الداخلي في نوفمبر 2008، وهما يحددان بشكل مفصل مسؤوليات الجمعية العامة، مجلس الإدارة ولجان الإتحاد الدولي.

1-8-1 الجمعية العامة

إن المسؤولية النهائية التي تتعلق بالإدارة تقوم بها الجمعية العامة للإتحاد الدولي للمحاسبين، وهي تتكون من ممثل واحد عن كل عضو. تجتمع الجمعية العامة مرة واحدة في السنة و تكون مسؤولة عن اتخاذ القرارات الدستورية و الإستراتيجية بالإضافة إلى انتخاب مجلس الإدارة.

1-8-2 مجلس الإدارة

يتشكل مجلس إدارة الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" من أعضاء من كافة أنحاء العالم و هم كممثلين لمهنة المحاسبة على النطاق الدولي، قد أقسموا اليمين على العمل بأمانة و في اتجاه تحقيق المصلحة العامة. يتكون المجلس من رئيس و 21 فرداً من 18 دولة. يتم انتخاب هؤلاء الأعضاء لدورات تصل مدتها إلى ثلاثة سنوات و يكونون مسؤولين عن: وضع سياسة الإتحاد الدولي، الإشراف على عملياته و عمل لجانته و مجالسه، تنفيذ برامجه، يجتمع المجلس أربع مرات في السنة. وهناك ثلاث لجان تقوم بدعم المجلس : لجنة المراجعة، لجنة الترشيح، لجنة التخطيط و التمويل.

1-9 العمليات

تقوم أمانة الإتحاد الدولي للمحاسبين بإدارة وتوجيه عمليات الإتحاد من مقرها الرئيسي في مدينة نيويورك. يعمل لدى الإتحاد الدولي كموظفين مجموعة من الخبراء المحاسبين المهنيين من كافة أنحاء العالم.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.ifac.org, op cit.

2- مجالس الإتحاد الدولي للمحاسبين

2-1 مجلس مراقبة المصلحة العامة PIOB

يهدف مجلس مراقبة المصلحة العامة "PIOB" إلى زيادة ثقة المستثمرين و غيرهم في إدراك أن نشاطات الإتحاد الدولي للمحاسبين الهادفة لتحقيق المصلحة العامة تستجيب بشكل إيجابي لتحقيق تلك المصلحة.

2-1-1-1- الخلفية

تم إنشاء هذا المجلس بشكل رسمي في فيفري 2005 نتيجة للجهود التعاونية التي بذلها المجتمع الدولي المختص بالقضايا المالية للعمل مع الإتحاد الدولي للمحاسبين لضمان وضع معايير دولية محاسبية خاصة بالتدقيق و التأكيد، وسلوك و آداب المهنة و التعليم بشكل شفاف يعكس المصلحة العامة.

2-1-2-2- المسؤوليات

يشرف هذا المجلس على لجان الإتحاد الدولي المختصة برعاية المصلحة العامة و هي: مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكدات "IAASB" ، ومجلس المعايير الدولية للتعليم المحاسبي "IAESB" ومجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة الخاصة بالمحاسبين "IESBA"، والهيئة الاستشارية للالتزام. كما يشرف المجلس على المجموعات الاستشارية التابعة لكل مجلس من هذه المجالس الثلاثة المذكورة.⁽¹⁾

⁽¹⁾ <http://www.ipiob.org> consulté le 28/12/2013 à 11h15.

2-2 مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكدات (International Auditing and Assurance Standards Board)

قام الاتحاد الدولي للمحاسبين بتكوين لجنة دائمة هي لجنة التدقيق الدولية (International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)، حيث أعطيت للجنة صلاحية ومسؤولية محدودة تتمثل في إصدار مسودات ومعايير التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد.⁽¹⁾ يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة.

ضمت في عضويتها ممثلين عن استراليا، كندا، فرنسا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، جمهورية أيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية. و يفترض كلما أمكن ذلك، أن تضم اللجان الفرعية المنبثقة عن اللجنة ممثلين عن الدول غير الأعضاء حتى يتم الحصول على أكبر قدر ممكن لوجهات النظر المختلفة.⁽²⁾

يخدم مجلس المعايير الدولية للتدقيق و التأكدات IAASB المصلحة العامة من خلال :

- ✓ القيام، بشكل مستقل و بموجب الصلاحية المناطة به بوضع معايير أداء عالية الجودة تعالج عمليات التدقيق، الفحص، عمليات التأكد الأخرى، الرقابة النوعية والخدمات ذات العلاقة.
- ✓ القيام بتسهيل التقارب بين المعايير الوطنية و المعايير الدولية.

⁽¹⁾ Obert Robert. (2006) - **Pratique des normes IFRS : Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP** - Paris, Dunod, 3ème édition, p.8

⁽²⁾ Internet : <http://ar.dev.ifac.org/IAASB> consulté le 15/10/2012 à 18h50.

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

و يساهم ذلك في تعزيز جودة الممارسة و توحيدها على نطاق العالم، كما يساهم في زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية.

مما سلف يمكن استخلاص مهام مجلس المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد في النقاط التالية :

- ✓ إصدار معايير دولية للتدقيق.
- ✓ إصدار إرشادات على تطبيق المعايير الدولية للتدقيق.
- ✓ تعزيز الأخذ ببيانات اللجنة كسلطة أولى لوضع المعايير و الإرشادات الوطنية و استعمالها على مستوى عالمي كعروض تتخطى الحدود.
- ✓ تنمية دعم المعايير الدولية للمراجعة من المشرعين و أسواق الأوراق المالية.
- ✓ تنمية الحوار بين الممارسين و المستعملين و الهيئات التنظيمية في العالم باستكشاف احتياجات المستعملين لمعايير و إرشادات جديدة.
- و لكل بلد عضو في اللجنة صوت واحد، و يتطلب المصادقة على البيان المقترح لمسودة أولية أو بيان توكيلي للإصدار إلى التصويت الايجابي. لا يتم إدراج الآراء المخالفة للمسودات الأولية أو في البيانات الصادرة من اللجنة.⁽¹⁾

يتم تنفيذ برنامج عمل المجلس بصورة رئيسية بواسطة مجموعات عمل أصغر أو بواسطة اللجان الفنية التالية :

⁽¹⁾ <http://mouhasaba.3oloum.org/t89-topic> consulté le 18/04/2013 à 21h01.

1- **لجنة التعليم :** و تضع معايير التعليم و التدريب التأهيلي اللازم لمزاولة مهنة التدقيق، بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.

2- **لجنة السلوك المهني :** وتضع معايير آداب السلوك المهني و تعزيز قيمتها و قبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الإتحاد.

3- **لجنة المحاسبة المالية و الإدارية :** و تعمل على تطوير المحاسبة المالية و الإدارية لإيجاد البيئة التي تزيد من مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة و لها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الإتحاد.

4- **لجنة القطاع العام :** و تضع المعايير و البرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام و قدرته المحاسبية، و لقد أعطيت للجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة و المراجعة و إعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الإتحاد.⁽¹⁾

المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكدات يصدر عدد من المعايير أهمها :

✓ معايير التدقيق الدولية.

✓ معايير المراجعة الدولية.

✓ معايير أعمال التأكد.

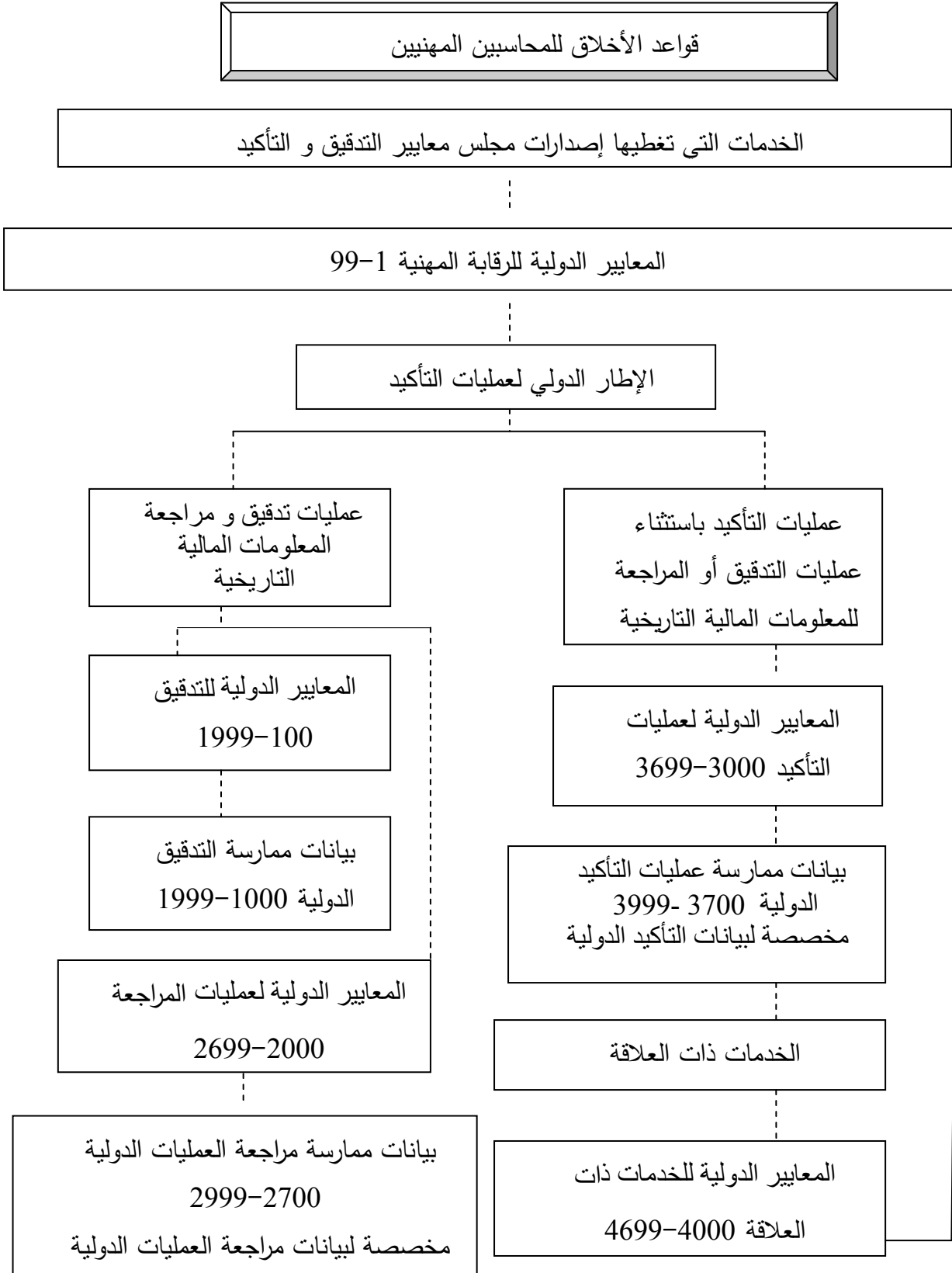
✓ معايير الدولية للأعمال ذات العلاقة.

✓ معايير مراقبة الجودة.

ويمكن تلخيص الخدمات التي تغطيها إصدارات مجلس معايير التدقيق و التأكد في الشكل الموالي :

(1) منصور بن عمارة و محمد حولي. (2011) -معايير المراجعة الدولية- الملتقى العلمي الدولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة يومي 13 و 14 ديسمبر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، ص.8-9

شكل 07 : خدمات إصدارات مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي.



المصدر : أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب

الرابع، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، ص.7

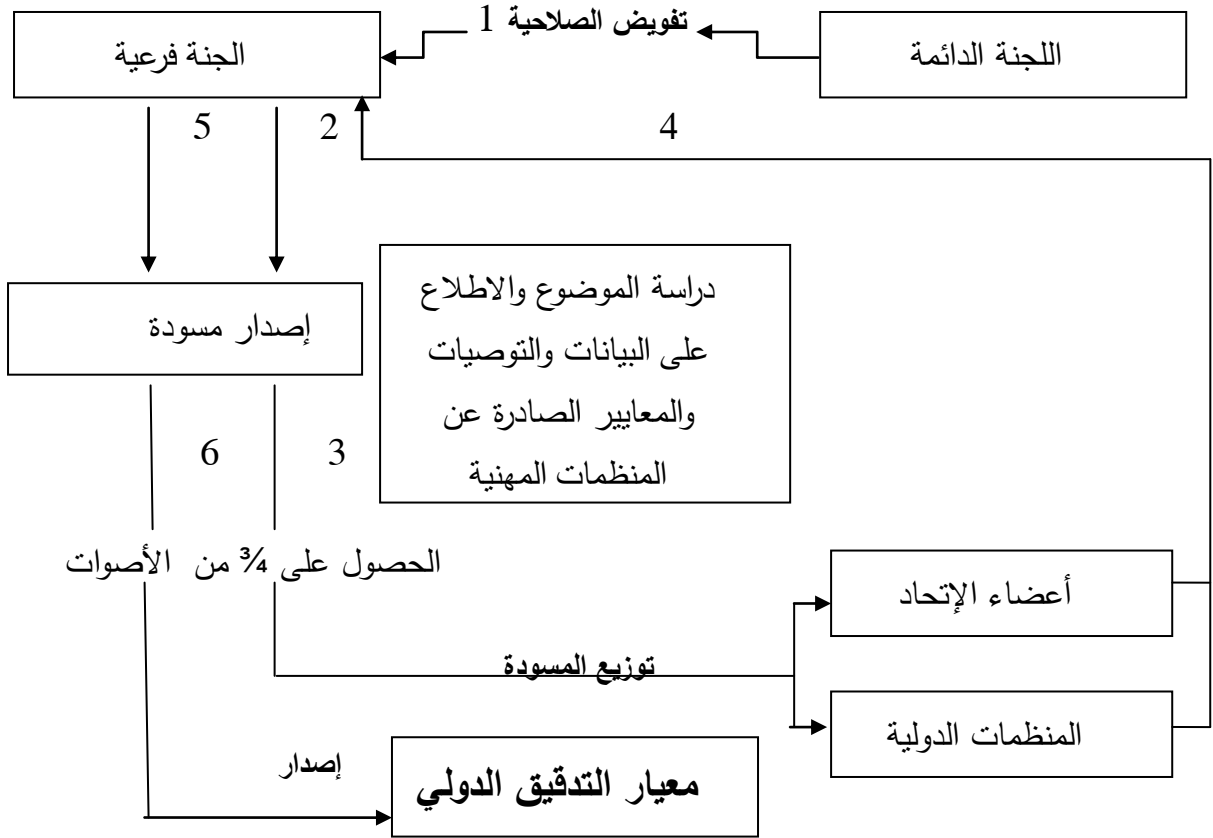
2- 3 اللجنة الدولية لممارسة التدقيق IAPC (International Auditing Practices Committee)

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة التدقيق الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية ابتداء من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة، وتبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة التدقيق الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، وبعدها تقوم اللجنة بتوزيع المسودات لإبداء المنظمات الأعضاء آرائهم ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب.

وتقوم اللجنة الدولية لممارسة التدقيق بدورها في صياغة وتعميم المعايير الدولية للتدقيق بموجب آلية تتضمن مجموعة معقدة من الإجراءات الهادفة إلى تحقيق سمي الملائمة والقبول العام من قبل الدول والمنظمات التي تتمتع بعضوية اللجنة.

ويمكن تمثيل تلك الآلية بالشكل الموالي :

شكل 08 : آلية إصدار معايير التدقيق الدولية.



المصدر: من إعداد الباحثة.

2-4- مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة المحاسبية IESBA

يقوم مجلس المعايير الدولية لسلوك وآداب المهنة المحاسبية IESBA بتطوير معايير ونصائح لصالح المحاسبين المهنيين. كما أنه يشجع الهيئات المنتمة لعضوية الإتحاد على أن تتبنى معايير عالية الجودة لسلوك وآداب المهنة لأعضائها وأن تشجع على الالتزام، على النطاق العالمي، بتطبيق الممارسات التي

تتطوي على السلوك المهني السليم. كما يقوم المجلس بتشجيع ورعاية الحوار الدولي بشأن قضايا السلوك المهني التي تواجه المحاسبين.⁽¹⁾

3- لجان التدقيق

3-1 النشأة

أ- نشأة لجان التدقيق في أمريكا

إن انهيار شركة "Penn Central Company" في السبعينيات من القرن الماضي والكشف عن العديد من حالات الرشاوي التي تقدمها الشركات المساهمة العامة العاملة في مجال التجارة الخارجية للمسؤولين الأجانب والتي على إثرها تم سن قانون مكافحة الممارسات الأجنبية الفاسدة عملا على حث كل من هيئة الأوراق المالية الأمريكية وبورصة نيويورك بأن توصي بتشكيل لجان تدقيق في الشركات العامة وذلك لضمان التحكم وتوجيه إدارة الشركات التي يديرونها. ومنذ ذلك التاريخ فإن معظم الشركات الأمريكية قامت بتشكيل لجان تدقيق.

ب- نشأة لجان التدقيق في بريطانيا

لا تعتبر لجان التدقيق ظاهرة حديثة في بريطانيا، حيث وجدت لجنة تدقيق في شركة سكة الحديد البريطانية منذ عام 1872.

ج- نشأة لجان التدقيق في أستراليا

في عام 1990 أوصت مجموعة العمل المسمية (Practice Working Group on Corporate

⁽¹⁾ <http://ar.dev.ifac.org/Ethics> consulté le 17/02/2012 à 11h50.

(Conduct and) بتشكيل لجان تدقيق في الشركات المساهمة العامة الأسترالية من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وأنه على لجان التدقيق أن تضع دليلاً مكتوباً لعملها.

3-2 مهام ومسؤوليات لجان التدقيق

- ✓ مناقشة المدقق الداخلي حول كفاية برنامج التدقيق، فحص مدى الالتزام بسياسات الشركة ومدى كفاية العاملين في التدقيق الداخلي، وتقصي الحقائق عن الغش والتلاعب.
- ✓ مناقشة المدقق الداخلي حول مدى فعالية نظام الرقابة الداخلي.
- ✓ التأكد من اتخاذ الإجراءات المناسبة لتنفيذ توصيات المدققين الداخليين.
- ✓ مناقشة المدقق الخارجي حول نطاق التدقيق قبل بدايته، وحول العوامل التي قد تضعف من استقلاليته، والمشكلات التي صادفتهم في عملهم.
- ✓ تسمية المدقق الخارجي ومراجعة أجوره المقترحة.
- ✓ مناقشة المدقق الخارجي حول أية قضايا قد تظهر، مثل الدعاوى، المطالبات الطارئة، التقديرات المحاسبية.
- ✓ مراجعة نتائج التدقيق على المدقق الخارجي المسمى "Peer Review".
- ✓ الاستفسار حول القضايا الهامة التي ترفع ضد المدقق من قبل هيئة الأوراق المالية.
- ✓ مراجعة وفحص التقارير المالية السنوية والمرحلية.
- ✓ فحص المبادئ والسياسات المحاسبية المستخدمة والتغيرات الهامة التي حدثت فيها خلال السنة المالية.⁽¹⁾

⁽¹⁾ <http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/5832> consulté le 17/02/2012 à 21h31.

4- المجهودات العملية لوضع معايير الأداء

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية و بريطانيا من أعرق الدول التي عرفت مهنة تدقيق الحسابات و من أكثرها تقدما في هذا المجال و لكل منهما تقاليدها المهنية و طابعها الخاص و تجربتها المتميزة في مجال محاولات وضع معايير لأداء مهنة تدقيق الحسابات.

4-1 الولايات المتحدة الأمريكية

منذ عام 1917 و استمرت حتى عام 1940، و قد تميزت هذه المرحلة من مراحل تطور مهنة تدقيق الحسابات بالتركز على إجراءات تدقيق الحسابات التفصيلية المكتوبة. و قد أصدرت لجنة إجراءات تدقيق الحسابات بمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي في عام 1947 كتاب بعنوان " توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة تدقيق الحسابات" و اعتمد أعضاء المجتمع هذه المقترحات في عام 1954 و التي حل محلها كتيب آخر بعنوان " معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة تدقيق الحسابات " ثم أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من التوصيات في كتيب عام 1973 بعنوان " مجموعة معايير تدقيق الحسابات و إجراءاتها".

4-2 بريطانيا

قد اتجهت اتجاهها مخالفا للولايات المتحدة الأمريكية في قياس الأداء المهني للتدقيق، و لم تستخدم لفظ معايير و لكنها استندت في قياس الأداء المهني على مجموع كبير من الأحكام القضائية التي صدرت في المنازعات المهنية و بصفة خاصة في تطبيق قوانين الشركات المتعاقبة بها منذ صدور الأول لقانون الشركات عام 1862 و حتى عام 1948.

و رغم أن المشروع البريطاني قد قطع مرحلة كبيرة في سبيل استكمال المعايير الشخصية للأداء المهني، من حيث التأهيل العلمي و العملي و الحياد، ووضع الإطار العام لتقرير مدقق الحسابات، إلا أنه لم يحدد

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

أسس أداء العمل الميداني أو مدى مسؤولية المدقق عن عمله الذي يؤديه، و ما يستحق الذكر في هذا المجال أن السوابق القضائية و الأحكام التي أصدرها القضاء البريطاني لها الفضل الأسبق في إرساء تقاليد و قواعد و أحكام، لها أثرها و فضلها الذي لا يمكن إنكاره على المهنة و الأداء المهني للتدقيق، لا في بريطانيا فحسب و لكن في سائر أنحاء العالم إلا أنه و بالرغم من ذلك لا يمكن اعتبارها معايير للأداء المهني للتدقيق.

و ما يمكن قوله أن اعتماد مهنة تدقيق الحسابات و قياس الأداء المهني في بريطانيا على أساس مجموعات من الأحكام و السوابق القضائية، لا يحقق الأهداف التي ينبغي على معايير الأداء تحقيقها للأسباب التالية :

✓ صعوبة حصر الأحكام المتناثرة منذ صدور أول قانون للشركات في بريطانيا عام 1862 و حتى الآن.

✓ صعوبة تنظيمها و تنسيقها بحيث تتكامل في وحدة واحدة يمكن الرجوع إليها و الاستناد عليها و الإلمام بها.

✓ عدم وجود ضمان بأن هذه الأحكام قد غطت جميع جوانب تدقيق الحسابات المالية الخارجية.

✓ اختلاف الحالات و الظروف و الملابسات التي صدرت بشأنها الأحكام لا يمكن اعتبارها معيارا نقيس على أساسه الأداء المهني للتدقيق إلا بتطابق نفس الظروف.

✓ المفروض أن تتبع معايير الأداء من داخل مهنة تدقيق الحسابات نفسها و من أبناء المهنة أنفسهم، كأساس يسترشد به القضاء، و ليس العكس يتم وضع المعايير بواسطة أحكام و سوابق قضائية.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/803.pdf consulté le 18/04/2013 à 20h39.

5- إعتبارات إصدار المعايير

5-1 إعتبارات إصدار المعايير

راعت اللجنة عند وضع المعايير الاعتبارات الآتية :

- ✓ اختلاف المعلومات المالية التي يتم تدقيقها سواء في شكلها أو في مضمونها من دولة لأخرى وفقاً لتباين أنظمتها ولوائحها المتحركة في إعدادها، باختلاف الممارسات المهنية المتبعة.
- ✓ استبعدت اللجنة هيمنة تلك المعايير على الأنظمة المتحركة في تدقيق القوائم المالية في دولة معينة، وذلك لإضفاء صفة المرونة عليها من جهة وإمكان الحصول على قبول اختياري على نطاق واسع لتلك المعايير من جهة أخرى.
- ✓ وجوب العمل بدستور إتحاد المحاسبين الدولي، وإلزام المنظمات الأعضاء في الإتحاد بتطبيق معايير التدقيق الدولية عند وجود تعارض أو اختلاف بين الأنظمة المحلية فيها حول مشكلة معينة.
- ✓ تطبيق تلك المعايير على التدقيق المستقل الذي يهدف إلى الفحص الفني المحايد للقوائم المالية للمنشأة، أيا كان شكلها القانوني و سواء تهدف إلى الربح أو غير ذلك.
- ✓ إجازة اللجنة تطبيق تلك المعايير على الخدمات الأخرى للمدققين، متى كان ذلك ملائماً.
- ✓ عدم إصدار أي معيار إلا إذا تم إقراره من قبل ثلاث أرباع عدد أعضاء اللجنة.
- ✓ إصدار المعايير بعد إقرارها باللغة الإنجليزية.⁽¹⁾

⁽¹⁾ www.kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/803, op cit.

5-2 إجراءات إصدار المسودات والمعايير

- ✓ تتضمن إجراءات عمل لجنة التدقيق الدولية اختيار المواضيع لدراستها بصورة تفصيلية من قبل لجنة فرعية تخصص لذلك الغرض.
- ✓ تقوم اللجنة بتفويض مسؤوليتها للجنة الفرعية لدراسة وتجهيز وكتابة معيار التدقيق تحت الدراسة.
- ✓ تتولى اللجنة الفرعية بعد ذلك دراسة خلفية الموضوع والإطلاع على البيانات والتوصيات والدراسات والمعايير الصادرة عن المنظمات المحلية أو الإقليمية للدول الأعضاء أو أية منظمات أخرى، ومن ثم تقوم بإعداد ذلك بإعداد "مسودة حول المعايير" تقدمها لأعضاء اللجنة للتصويت عليها.
- ✓ إذا تمت الموافقة على المسودة من قبل ثلاثة أرباع من يحق لهم التصويت في لجنة التدقيق الدولية يتم توزيع المسودة على كافة أعضاء الاتحاد والمنظمات الدولية التي يختارها الاتحاد بعد أن يخصص لكل مسودة وقت كاف تتمكن فيه هذه المنظمات المختلفة من إبداء وجهات النظر والتعليق عليها.
- ✓ تتولى اللجنة بعد ذلك دراسة الاقتراحات والتوصيات ووجهات النظر التي ترد إليها من المنظمات المختلفة، ويتم في ضوء ذلك إعادة صياغة "المسودة". ومن ثم يتم التصويت على المسودة المعدلة.
- ✓ إذا حظيت المسودة المعدلة بالموافقة من ثلاثة أرباع ممن لهم حق التصويت في اللجنة، يتم اعتمادها وإصدارها "كمعيار تدقيق دولي" اعتباراً من تاريخ يتم ذكره ضمن الدليل الدولي.
- ✓ يتمتع كل بلد في اللجنة بصوت واحد عند التصويت في كافة الأمور المشار إليها أعلاه.⁽¹⁾

6- صلاحية تطبيق المعايير الدولية للتدقيق

- ✓ إن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة التدقيق الدولية لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض هذه المعايير مع الأنظمة المحلية والخاصة بتدقيق القوائم المالية لأي بلد.

(1) سهام محمد السويدي. المصدر سبق ذكره، ص. 22.

✓ هذا ويؤدي الالتزام بالأنظمة المحلية المتعلقة بتدقيق القوائم المالية إلى الالتزام التلقائي بمعايير التدقيق الدولية في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية.

✓ أما في حالة اختلاف أو تعارض الأنظمة المحلية مع أدلة التدقيق الدولية، فعلى المنظمات الأعضاء أن تعمل بموجب دستور الاتحاد لتنفيذ معايير اللجنة كلما أمكن ذلك.⁽¹⁾

7 - دليل السلوك الأخلاقي الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

وضع الإتحاد الدولي للمحاسبين دليلاً للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدل عدة مرات كان آخرها في عام 1998. وبالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات، فإن ذلك يجعل التباين في المواقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر. وقد انطلق الإتحاد الدولي للمحاسبين عند إعداد الدليل الأخلاقي من عمومية المبادئ الأخلاقية، وقوة نظام الإعلام المعاصر، وتشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي ويهدف إلى تعزيز الوجود للمهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي ولعل المرونة التي اتسم بها هذا الدليل، جعل مسألة التباين أقل أهمية.

ويحتوي هذا الدليل على ما يلي :

أ- الأهداف .

ب- المبادئ .

ج- قواعد السلوك .

وتهدف هذه القواعد الدولية إلى أن تكون نموذجاً لدليل أخلاقي وطني وهي تضع معايير للمحاسبين المهنيين كما تضع المبادئ الأساسية التي يجب على المحاسبين مراعاتها لتحقيق الأهداف المشتركة. وتعمل المراجعة عبر العالم في بيئات مختلفة الثقافات والمتطلبات التنظيمية. إن الهدف الأساسي لقواعد

⁽¹⁾ www.infotechaccountants.com. Op cit.

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

السلوك الأخلاقي ينبغي احترامه، وتعترف معايير السلوك الأخلاقي بأن أهداف مهنة المراجعة، يجب أن تسعى نحو تحقيق أعلى المعايير المهنية، للوصول إلى أعلى مستويات الأداء، وبشكل عام تلبية متطلبات الرأي العام المذكورة سابقاً، وتتطلب الأهداف أربعة احتياجات أساسية هي :

- أ- المصداقية : هناك حاجة في المجتمع لمصداقية المعلومات ونظم المعلومات.
- ب- المهنية : هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهتمة الأخرى كأفراد مهنيين في مجال المراجعة.
- ج- جودة الخدمات : هناك حاجة للتأكيد على أن الخدمات التي يقدمها المراجعون المهنيون تتم على أعلى مستويات الأداء.
- د- الثقة : يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمة من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنية التي تحكم شروط هذا العمل.⁽¹⁾

ولتحقيق أهداف التدقيق، على المدققين أن يأخذوا في الاعتبار عدداً من المتطلبات أو المبادئ الأساسية، ولقد تضمن القسم 100 الموسوم : المقدمة و المبادئ الأساسية للإشارة إلى أن ما يميز مهنة المحاسبة هو قبولها لمسؤولية العمل بما يصب في المصلحة العامة، لذلك فإن مسؤولية المحاسب المهني لا تنحصر فقط في تلبية احتياجات العميل أو صاحب العمل، إنما يجب على المحاسب المهني أثناء عمله في سبيل المصلحة العامة أن يراعي ويمتثل للمتطلبات الأخلاقية لهذه المبادئ و التي تشمل النقاط التالية :

- أ- النزاهة : ويقصد بها أن يكون المراجع أميناً في أداء خدمته.

(1) حسين يوسف القاضي و حسين أحمد دحدوح. (2009) -المصدر سبق ذكره، ص ص. 85-86

ب- الموضوعية : ينبغي على المراجع أن يكون عادلاً لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين لتجاوز الموضوعية.

ج- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة : ينبغي على المراجع أن يؤدي الخدمات بكل عناية وكفاءة ،ومن واجبه الاستمرار في المحافظة على معرفته المهنية ومهارته بمستوى يثبت أن العميل يستفيد من خدماته المهنية الكفاءة القائمة على أحدث تطورات هذه الممارسة وتشريعاتها وأساليبها.

د- السرية : ينبغي على المراجع أن يحترم السرية المعلومات التي يحصل عليها أثناء أداء واجباته المهنية، ويجب ألا يستعمل أو يفصح عن أي من هذه المعلومات التي بدون تفويض صحيح ومحدد أو أن يكون لديه تشريع أو حق مهني أو واجب بالإعلان عنها.

هـ- السلوك المهني : يجب على المراجع أن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة و يتمتع عن أي سلوك يسئ إلى سمعة المهنة. ولتحقيق ذلك ينبغي على المراجع أن يلتزم بالقواعد الصادرة عن المنظمة المهنية⁽¹⁾.

أما قواعد السلوك الأخلاقي فتتقسم إلى ثلاثة أجزاء :

الجزء الأول : ينطبق على المحاسبين المهنيين: وهو الشخص الموظف في الصناعة أو التجارة أو القطاع الخاص أو التعليم.

الجزء الثاني : ينطبق على المحاسبين العاملين في الممارسة العامة: فهو الشخص الذي يقدم خدمات مهنية للعميل بغض النظر عن تصنيفه الوظيفي، كخدمة التدقيق، المحاسبة، الضرائب أو تقديم الاستشارات أو أية خدمة مهنية أخرى مشابهة.

(1) أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب الخامس، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، ص ص. 99-100

الجزء الثالث : ينطبق على المحاسبين المهنيين الموظفين.

وتتخصص الدراسة على قواعد السلوك الأخلاقي التي تنطبق على المحاسبين المهنيين و التي تحتوي على:

1 - النزاهة و الموضوعية : النزاهة تعني الأمانة و التعامل العادل و الثقة، بينما مبدأ الموضوعية

يقصد به التزام العضو بالعدالة و الأمانة العقلية و التحرر من تعارض المصالح، وعند اختيار الحالات

التي تخص الموضوعية، يجب أن نولي اهتماما للعوامل التالية :

✓ قد تمارس ضغوط قد تحد من موضوعيته.

✓ يجب تجنب العلاقات التي تسمح بالتحيز أو التأثير بالآخرين لتجاوز الموضوعية.

✓ يجب أن يتعهد العضو بالالتزام بمبادئ الموضوعية.

✓ يجب ألا يقبل العضو أية هدية أو دعوة يمكن أن يعتقد أن لها تأثيرا كبيرا غير مناسب على حكمه

المهني.

2- حل الصراعات الأخلاقية : يواجه المحاسب المهني أوضاعا تثير تعارضا بطرق مختلفة، تتراوح بين

معضلة تافهة نسبيا إلى الحالة القصوى من الغش و الاحتيال و النشاطات غير المشروعة.

لذا يجب إضعاف العلاقات التي يمكن أن تهدد استقامة المحاسب العمل بعكس المعايير الفنية

و المهنية. وهنا لابد من مراجعة مشكلة الخلاف مع المشرف المباشر وإلا يتم التوجه للمستوى الإداري

الأعلى و إعلام المشرف المباشر بهذا القرار. و البحث عن استشارة أو نصيحة من مستشار مستقل أو

العرض على مجلس المهنة.

و إلا على المحاسب الاستقالة من المنظمة التي يعمل فيها و أن يقدم كتابا أو تقريرا حول المشكلة

و أسبابها و ما يتعلق بها من معلومات إلى ممثلي المنشأة.

3- الكفاءة المهنية : يجب على المحاسب المهني أن يتجنب القيام بأعمال ليست ضمن قدرته

و كفاءته المهنية يستثنى من ذلك الحالات التي يلجأ بها المحاسب المهني إلى الاستشاريين المهنيين

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

و التي تمكنه بدورها من الحصول على المساعدة اللازمة لتنفيذ المهام الموكلة إليه و يمكن تقسيم الكفاءات المهنية إلى مرحلتين منفصلتين :

أ- بلوغ الكفاءة المهنية و هذا يتطلب مستوى عاليا من الثقافة العامة و بعد ذلك تعليمًا متخصصًا و تدريبًا و امتحانًا في الموضوعات المتعلقة بالمهنة.

ب- المحافظة على الكفاءة المهنية حيث يتم ذلك من خلال الاطلاع المستمر على التطورات الحاصلة في المهنة بما في ذلك الإصدارات الوطنية و الدولية و أية أنظمة و متطلبات قانونية أخرى بالإضافة إلى ضرورة تبني برنامج خاص مصمم لضمان الرقابة المهنية على أداء الخدمة بما يتفق مع القرارات الوطنية و الدولية المناسبة.

4- السرية : ينبغي على المحاسب عدم كشف المعلومات و البيانات المهمة الخاصة بالعمل التي حصل عليها أثناء تنفيذ المهمة و يستمر واجب السرية حتى بعد انتهاء العلاقة بين المحاسب المهني و العميل إلا انه يمكن للمحاسب المهني الكشف عن هذه المعلومات أو البيانات إذا كان هناك واجب قانوني أو مهني يبرر ذلك و يسري مبدأ السرية على الجميع العاملين بالإضافة للمحاسب المهني.

و يوجد بعض النقاط التي ينبغي أن تأخذ بالاعتبار عند تحديد إمكانية الإفصاح عن المعلومات السرية :

✓ يكون الإفصاح مسموحًا به : عندما يقدم تفويضًا بالإفصاح من العميل.

✓ يكون الإفصاح مطلوبًا بموجب القانون : من الأمثلة التي يطلب فيها من المحاسب المهني بموجب

القانون أن يكشف معلومات سرية هي :

1- لاستخراج وثائق أو تقديم دليل أثناء الإجراءات القانونية

2- أن يقدم للسلطات العامة المختصة المخالفات القانونية التي يتم اكتشافها

3- أن يقدم يكون هناك واجب مهني أو حق الإفصاح:

أ- استجابة للمعايير الفنية و المتطلبات الأخلاقية.

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

ب- لحماية المصالح المهنية للمحاسب المهني أثناء الإجراءات القانونية.

ج- استجابة لمراجعة ضمان الجودة (أو مراجعة الزملاء) من قبل العضو أو الهيئة المهنية.

د- استجابة لأي تحقيق أو استفسار يقدمه عضو أو هيئة تنظيمية، و إذا قرر المحاسب المهني.

و عند نشر بعض المعلومات ينبغي عليه أن يراعي ما يلي :

ا- يجب استعمال الحكم المهني لتحديد نوع المعلومات التي تنشر.

ب- ما هو نوع الاتصال المتوقع خاصة لمن يوجه.

ج- على المراجع أن يعرف إن كان يتعرض للمسؤولية القانونية أم لا و ما هي النتائج المترتبة عليه

و في تلك الحالات على المحاسب المهني أن يدرك الحاجة لاستشارة المستشار القانوني أو المؤسسة المهنية.

5- السلوك المهني: يجب أن يلتزم المحاسب المهني بالقوانين والأنظمة ذات الصلة، وينبغي ان يتجنب

أي عمل يسيء إلى سمعة المهنة.

• تطورات الدليل الأخلاقي للإتحاد الدولي للمحاسبين

لقد حدث تطور في إطار الدليل الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، و لقد بدأ التطور في سنة 2005 و حتى

الآن، و لقد شمل التطور المبادئ و الأجزاء الثلاث من الدليل، و يتضح ذلك جليا من العرض المقارن

التالي، كما يلي :

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

أ- التطور في المبادئ

جدول 05 : التطور في مبادئ أخلاقيات مهنة التدقيق.

بعد التعديل		قبل التعديل	
1	النزاهة	1	النزاهة
2	الموضوعية	2	الموضوعية
3	الكفاءة و العناية المهنية	3	الكفاءة و العناية المهنية
4	السرية	4	السرية
5	السلوك المهني	5	السلوك المهني
		6	المعايير الفنية

المصدر : أحمد حلمي جمعة. الكتاب الخامس، المصدر سبق ذكره، ص.181

ب- التطورات في الجزء "أ"

جدول 06 : التطورات في الجزء "أ" من أخلاقيات مهنة التدقيق.

الجزء "أ"	التطبيق العام للدليل	الجزء "أ"	التطبيق لكل المحاسبين المهنيين
*	تقديم	*	تعريفات-مقدمة- المصلحة العامة- الأهداف- المبادئ الأساسية- الدليل.
100	المقدمة و المبادئ الأساسية	1	النزاهة و الموضوعية
110	النزاهة	2	حل الصراعات الأخلاقية
120	الموضوعية	3	الكفاءة المهنية
130	الكفاءة و العناية المهنية	4	السرية
140	السرية	5	الممارسة الضريبية
150	السلوك المهني	6	الأنشطة عبر الحدود
		7	الدعاية

المصدر : أحمد حلمي جمعة. الكتاب الخامس، المصدر سبق ذكره، ص.182

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

ج- التطورات في جزء "ب"

جدول 07 : التطورات في الجزء "ب" من أخلاقيات مهنة التدقيق

بعد التعديل		قبل التعديل	
الجزء "ب"	المحاسبون المهنيون في الممارسة العامة	الجزء "ب"	التطبيق للمحاسبين المهنيين في الممارسة العامة.
200	مقدمة	8	الاستقلال
210	الاستخدام المهني	9	الكفاءة المهنية و المسؤوليات الخاصة باستخدام غير المحاسبين.
220	صراع المصالح	10	الأتعاب و العمولات.
230	الآراء الثانوية	11	الأنشطة التي لا تتفق مع ممارسة المحاسبة العامة.
240	الأتعاب و الأنواع الأخرى من المكافآت	12	أموال العميل
250	تسويق الخدمات المهنية	13	العلاقات مع المحاسبين المهنيين في الممارسة العامة
260	الهدايا و الإكراميات	14	الإعلان و الترويج
270	المحافظة على أصول العميل		
280	الموضوعية-كل الخدمات		
290	الاستقلال-مهام التأكيد		

المصدر : أحمد حلمي جمعة. الكتاب الخامس، المصدر سبق ذكره، ص.183

د- التطور في الجزء "ج"

جدول 08 : التطورات في الجزء "ج" من أخلاقيات مهنة التدقيق.

بعد التعديل		قبل التعديل	
300	مقدمة	الجزء "ج"	التطبيق للمهنيين الموظفين
310	الصراعات المحتملة	15	التعارض في الولاء
320	الإعداد و التقرير عن المعلومات	16	دعم الزملاء المهنيين
330	التمثيل بالخبرة الكافية	17	الكفاءة المهنية
340	المصالح العامة	18	عرض المعلومات
350	الإغراءات		
**	التعريفات- تاريخ التطبيق		

المصدر : أحمد حلمي جمعة. الكتاب الخامس، المصدر سبق ذكره، ص.183

المبحث الثاني : التأصيل العلمي و العملي لمعايير التدقيق الدولية

1- التعريف بمعايير التدقيق الدولية

أ- مفهوم معايير التدقيق الدولية

يعتبر هدف المدققين الخارجيين متماثل في جميع البلدان، و يتمثل في إعداد تقرير عما إذا كانت القوائم المالية قد تم إعدادها بإتباع معايير التدقيق المتعارف عليها أم لا. بحيث أن مبادئ المحاسبة المتعارف عليها أو معايير التدقيق المتعارف عليها المتبعة في أداء عملية التدقيق غير موحدة أو متماثلة من بلد إلى آخر.

فعملية التدقيق التي يتم إجراؤها طبقاً لمعايير بلد أجنبي قد لا تتضمن معايير التدقيق المتعارف عليها في الولايات المتحدة الأمريكية. فمعظم البلدان تعتبر عملية التدقيق الخارجية عملية قانونية إجبارية تتطلب من المدقق إتباع إجراءات مقررّة عن طريق القانون كأساس للتعبير عن رأي معين على القوائم المالية.⁽¹⁾ إن درجة تزايد أنشطة الأعمال اليدوية و مدى حاجة الشركات إلى زيادة رأس مالها وانتشاره خارج حدودها قد خلق ضغوطاً متزايدة نحو العمل على توحيد معايير للمحاسبة و التدقيق. فوجود معايير مختلفة تؤثر على قرارات مختلف الأطراف إما في فهم أو الثقة في الرسائل التي يتم توصيلها عن طريق القوائم المالية.⁽²⁾

(1) أمين السيد أحمد لطفي. (2002) - المراجعة في عالم متغير - القاهرة، ص. 132.

(2) أمين السيد أحمد لطفي. (2005) - المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال - الدار الجامعية، الإسكندرية، ص. 282.

ب-تعريف معايير التدقيق

المعيار هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية مهنية وهو عبارة عن مسطرة لقياس السلوك المهني للمدقق لأنه عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها.

فالتدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، و المدقق شخص محترف متخصص مهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعقد عالم الأعمال اليوم وتعقد المحاسبة والمشاكل المالية و القانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه، ينبغي على المدقق مراعاة المعايير أثناء قيامه بمهمته حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب.

وضعت جمعية المحاسبين الأمريكيين تعريفاً للتدقيق يتفق والتطورات المعاصرة في مجال المحاسبة حيث رأت اللجنة أن التدقيق عبارة عن :

_ عملية منظمة ومنهجية للحصول على قرائن وأدلة الإثبات المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية بطريقة موضوعية للتحقق من درجة التطابق بين هذه الحقائق وبين المعايير المحددة مقدماً وتوصيل النتائج إلى الأطراف المعنية أي مستخدمي المعلومات، والمعيار عموماً هو كل ما يمكن استخدامه في القياس أما في المجال المهني يمكن تسميته معيار أداء وهو نموذج لأداء عملية محددة تم تحديده من قبل السلطات المهنية المختصة أو نشأ كنتيجة للعرف المهني في نفس المجال و يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير : معايير التدقيق هي "النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات".⁽¹⁾

(1) أحمد نور. (1984) -مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية- الدار الجامعية، بيروت، ص.12

المعايير الدولية للتدقيق "مصطلح عام يطلق على المعايير التي تطبق في مراجعة البيانات المالية و المعايير التي ستطبق فيما يتعلق بالخدمات ذات العلاقة و التقارير على مصداقية البيانات.(1)

كما يمكن عرض بعض التعاريف التي تسلط الضوء على هذه المعايير :

عرّف ويليام توماس و امرسون هنكي معايير التدقيق بأنها عبارة عن الأنماط التي يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهنته و التي تستنتج منطقيا من الفروض و المفاهيم التي تدعمها.(2)

عرف أحمد نور المعايير بأنها " النموذج أو النمط الذي يستخدم للحكم على نوعية العمل الذي يقوم به مراجع الحسابات ".(3)

حسب المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants) AICPA (Accountants المعايير هي " تعبير عن الصفات الشخصية المهنية التي يجب أن تتوفر في المراجع و كذلك عن الخطوات الرئيسية لعملية المراجعة اللازمة للحصول على القدر الكافي من الأدلة و البراهين التي تمكنه من إبداء الرأي في عدالة القوائم المالية بالإضافة إلى بيان محتويات إبداء الرأي".(4)

2- بؤادر ظهور المعايير الدولية للتدقيق

مهنة التدقيق كغيرها من المهن الأخرى لها قواعدها و أصول ممارستها، و قد بقيت تلك القواعد و أصول الممارسة إلى وقت قريب في حكم المتعارف عليه "GAAS" بين ممارسي هذه المهنة، و نظرا لأهمية

(1) <http://mouhasaba.3oloum.org/t89-topic> consulté le 11/03/2012 à 18h55.

(2) توماس ويليام و أمرسون هنكي. (1989) -المراجعة بين النظرية والتطبيق- تعريب : أحمد حجاج، سعيد كمال الدين، الطبعة الأولى، دار المريخ، السعودية، ص.52

(3) نور أحمد. المصدر سبق ذكره، ص.12

(4) حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. (1999) -أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية- عمان، الأردن، ص.25

مهنة تدقيق الحسابات و بالأخص في إضفاء المزيد من المصداقية على البيانات الحسابية فقد بدأ التفكير جديا في توفير قواعد و أصول ممارسة مكتوبة لهذه المهنة بحيث يسهل الرجوع إليها و الاحتكام إلى قواعدها و أصول ممارستها حيثما لزم الأمر. و قد نجحت بعض الدول الصناعية بوضع قواعد و أصول ممارسة مكتوبة لمهنة تدقيق الحسابات يمكن الرجوع إليها و الالتزام بأحكامها حلت محل ما كان متعارفا عليه من الاجتهادات في هذا المجال.

و مع ظهور فكرة العولمة و تحرير التجارة بدأ التفكير جديا في إيجاد قواعد و أصول ممارسة لمهنة تدقيق الحسابات متعارف عليها دوليا لتحل محل قواعد و أصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليميا. و حيال هذا الموضوع، و منذ أوائل الستينات و لأسباب كثيرة طرحت تساؤلات حول مهنة تدقيق الحسابات في النشاط الاقتصادي و دورها في المجتمعات فقد طرح المهتمون في الشؤون المالية و الاقتصادية في الدول الصناعية تساؤلات عدة عن ذلك الدور و كان لتلك التساؤلات آثار بليغة على المهنة و ممارستها. فقد صاحبها إعادة تقييم دور المهنة و دور مدقق الحسابات في المجتمع و نشطت الجمعيات و المعاهد المحاسبية المهنية في البلدان الصناعية و شكلت لجان خاصة لذوي الخبرة لتحديد ذلك الدور الذي فرضه المجتمع بحيث تكون أساسا للأحكام المهنية المتفرقة، فقد قام علماء و خبراء في المهنة بدراسات مهنية مقارنة بين البلدان الصناعية محاولين الاستفادة من الخبرات المتوفرة في البلدان الأخرى و لم يكن وضع قواعد عامة تحكم المهنة أمرا سهلا و بقي التوفيق صعبا بين ما سبق من المعالجات الموجودة المتباينة و المتضاربة إلى أن خرجت إلى الوجود اللجنة الدولية لمهنة التدقيق التي تعد إحدى لجان الإتحاد الدولي للمحاسبين غرضها تحسين جودة و وحدة ممارسة المهنة في العالم.⁽¹⁾

⁽¹⁾ web.ifac.org/media/publications/8/establishing-and-developing-2.pdf consulté le 14/06/2013 à 10h15.

3- أهمية معايير التدقيق

تكمّن أهمية المعايير في النقاط التالية :

- ✓ تساعد المعايير في تنظيم مهنة التدقيق.
- ✓ وجود المعايير يساعد في تحسين أداء المدققين والارتقاء به.
- ✓ الحكم على أداء المدققين حيث تمثل هذه المعايير مستويات أداء يمكن الاحتكام إليها سواء في عمليات الرقابة على الجودة أو في المحاكم.
- ✓ وجود المعايير يساعد في تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية عن دور المدقق ومسؤولياته.
- ✓ قابلية هذه المعايير للتطبيق على جميع القوائم المالية بغض النظر عن حجم الشركة أو طبيعة النشاط أو غير ذلك.⁽¹⁾

ترجع الأهمية التي أوليت لمعايير التدقيق الدولية إلى الحاجة الملحة المستمرة من قبل أعضاء المهنة لمعايير التي تغطي كافة الجوانب المختلفة للعمل المهني في حقل المراجعة وتبرز أهمية معايير التدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقات الدولية في الوقت الحاضر، الذي أدى إلى وجود مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق فمن جهة تزايدت أهمية المعلومات المالية التي تمت مراجعتها بالنسبة لمستخدمي التقارير والقوائم المالية.⁽²⁾

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة على شرط أن تكون هذه المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها ، وان تكون موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة أي غموض من أذهانهم، ويلزم إعادة

⁽¹⁾ <http://www.ibr-ire.be/fra/download.aspx?type=2&id=4235&file=1757> consulté le 14/06/2013 à 11h20.

⁽²⁾ عيد حامد معيوف الشمرى. (1994) -معايير المراجعة الدولية- الطبعة الأولى، ص ص.29-30

النظر فيها من حين لآخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير لغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور والثغرات التي تظهر خلال تطبيقها من جهة أخرى.⁽¹⁾

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية :

- 1- تعتبر بمثابة المكمل للمعايير الوطنية.
- 2- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.
- 3- أن تغيرات مثل العولمة، تحرير التجارة الدولية، وتكنولوجيا المعلومات ستفرض الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، وستكون معايير التدقيق الدولية هي الأساس في هذا التوحيد.
- 4- أن معايير التدقيق الدولية أكثر تجانسا بين الدول بالمقارنة بغيرها من المعايير الوطنية لدول كثيرة.
- 5- أن انتشار الشركات متعددة الجنسيات يوجب الاعتماد على معايير التدقيق الدولية في تدقيق حساباتها.⁽²⁾

4- أهداف المعايير الدولية للتدقيق

لكي تكون معايير تدقيق الحسابات أكثر فعالية، ينبغي أن تمكن من تحقيق الأهداف التالية:

- ✓ أن تكون مرشدا ومعينا يوضح أسلوب العمل وأهدافه.
- ✓ أن تمد الممتهين بمعايير التقييم الذاتي للأداء، بحيث تمكنه من أن يدقق نفسه بنفسه.
- ✓ أن تكون مرشدا للقضاء في الحالات التي ينسب فيها التقصير إلى أحد المدققين.
- ✓ أن تكون مرشدا معينا للقائمين بالتدريب والراغبين في دراسة المهنة.

(1) حازم هاشم الألويسي. (2003) -الطريق الى علم المراجعة والتدقيق- الجزء 01، الطبعة 01، طرابلس، الجامعة المفتوحة، ص.99

(2) محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي. (2002) - المصدر سبق ذكره، ص ص. 169 - 170

أن تعمل على رفع مستوى العمل المهني وتطويره.⁽¹⁾

5- شروط و خصائص المعايير التدقيق الدولية

أ- شروط معايير التدقيق الدولية

إن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن لجنة التدقيق الدولية لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض هذه المعايير مع الأنظمة المحلية والخاصة بتدقيق القوائم المالية لأي بلد.

ويؤدي الالتزام بالأنظمة المحلية المتعلقة بتدقيق القوائم المالية إلى الالتزام التلقائي بمعايير التدقيق الدولية في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية.

أما في حالة اختلاف أو تعارض الأنظمة المحلية مع أدلة التدقيق الدولية، فعلى المنظمات الأعضاء أن تعمل بموجب دستور الاتحاد لتنفيذ معايير اللجنة كلما أمكن ذلك.⁽²⁾

يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية الأخرى. كذلك يتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند تدقيق المعلومات والخدمات ذات العلاقة. وتحتوي المعايير الدولية للتدقيق على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، وعلى الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى ، كما أن المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية يجب أن تفسّر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها في الظروف الاستثنائية، قد يرتئي مدقق الحسابات بأنه من الضروري أن يتخلى عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف

⁽¹⁾ محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب. (2009) -دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار المعرفة،

الأردن، ص.126

⁽²⁾ www.infotechaccountants.com . Op cit.

من التدقيق بشكل أكثر فاعلية، وفي مثل هذه الحالات، فإن على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير هذا التخلي، ويفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور الهامة والأساسية فقط.⁽¹⁾

إن شروط كل معيار من معايير التدقيق الدولية مشمولة في قسم منفصل ومعبّر عنها باستخدام الكلمة "ينبغي". ويطبق المدقق هذه الشروط في سياق المواد الأخرى المشمولة في ذلك المعيار.

يلتزم المدقق بشروط معيار التدقيق الدولي في جميع الحالات حيث تكون هذه الشروط ذات صلة في ظروف التدقيق. غير أن المدقق قد يقدر في الحالات الاستثنائية بأنه من الضروري الحياد عن شرط ذي علاقة من خلال أداء إجراءات تدقيق بديلة لتحقيق الهدف من ذلك الشرط.

ومن المتوقع أن تنشأ حاجة المدقق للحياد عن شرط ذي علاقة فقط عندما يكون الشرط خاصاً بإجراء محدد ينبغي أدائه وحيث يكون ذلك الإجراء في الظروف المحددة للتدقيق غير فعال.

يكون الشرط غير ذي علاقة في الحالات التالية فقط: عندما يكون معيار التدقيق الدولي غير ملائم؛ أو عندما لا تنطبق الظروف المتوقعة لأن الشرط متوقف على شرط آخر وذلك غير قائم. ولا ينبغي على المدقق الالتزام بشرط غير ذي علاقة في ظروف التدقيق؛ إذ لا يشكل هذا حياداً عن الشرط.⁽²⁾

ب- خصائص معايير التدقيق الدولية

ب-1 الصفات العامة لمعايير التدقيق الدولية

تتمثل الصفات العامة المشتركة للمعايير فيما يلي :

✓ تعتبر المعايير أدلة على مصداقية البيانات بالإضافة إلى كونها وسيلة للقياس والحكم.

(1) <http://www.acc4arab.com/acc/showthread.php?t=3594> consulté le 05/07/2013 à 10h30.

(2) <http://ascajordan.org>. Op cit.

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

- ✓ تعتبر المعايير مؤشرات يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهنته.
- ✓ تعتبر المعايير وسيلة لتحديد المراجعة الرسمية.
- ✓ تعتبر المعايير وسيلة للتعبير عن الصفات الشخصية والمهنية الواجب توفرها في التدقيق.
- ✓ إن المعايير تُستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعم وجود هذه المعايير بالإضافة إلى اعتمادها على مرحلة طويلة من التفكير والبحث والدراسة.

ب-2 لغة المعايير

- ✓ تعتبر اللغة الإنجليزية هي اللغة المعتمدة من قبل الإتحاد الدولي للمحاسبين لإصدار المعايير.
- ✓ تُحول المنظمات الأعضاء في الاتحاد بإعداد الترجمات المناسبة بلغتها وعلى تكلفتها الخاصة لكل من مسودات والمعايير الدولية للتدقيق على أن يذكر في هذه الترجمة اسم المنظمة المحاسبية التي تتولى الترجمة عن النص الموافق عليه باللغة الإنجليزية المعتمدة في الاتحاد.

ب-3 نطاق المعايير

- إن إصدار معايير التدقيق الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق ، الأمر الذي يتعين معه السعي نحو توفير نوع من التوافق و الملاءمة بين معايير التدقيق الدولية و المعايير المحلية للدول التي توجد فيها معايير ، وأن تسعى الدول الأخرى التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها بعد إلى الإلتزام بمعايير التدقيق الدولية كمرحلة انتقالية لحين صياغة معايير خاصة بها، مع ضرورة أن تتماشى مع ظروفها البيئية.

فإصدار معايير التدقيق الدولية و الالتزام بها يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي، و يجعل منها أداة فعالة لترشيد قرارات الاستثمار سواء على المستوى المحلي أو الدولي.⁽¹⁾

ب -4 الخصائص الإلزامية لمعايير التدقيق الدولية الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين

تبنى المجلس و البرلمان الأوروبي التعليمات الثامنة الراجعة لمعايير التدقيق الدولية خاصة إجبارية في كل دول الإتحاد الأوروبي، بموجب الإلتزام المأخوذ من طرف الجمعيات الأعضاء للإتحاد (نقابة الخبراء المحاسبين و المجلس الوطني لمحافظي الحسابات، ستكون معايير التدقيق الدولية و التوجيهات العملية المناظرة منشورة من طرف الجمعيات لدى الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات لأجل تطبيقها.

فأعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين يتوجب عليهم :

✓ عرض أحسن مجهود لتشجيع المسؤولين عن هذه المهنة لتطبيق بيان العضوية الإلزامي بوضعه تحت التنفيذ.

✓ مساعدتهم على هذا التطبيق.

حسب بيان العضوية الإلزامي، أعضاء الـ IFAC يستلزم عليهم إعلام الأعضاء المميزين بكل المعايير الدولية، لأحسن التطبيقات المنشورة و المناظرة للمعايير و كذلك كل المنشورات الأخرى للـ IAASB.

في فرنسا المادة 14 من القانون الأخلاقي تحدد بأن محافظ الحسابات يحقق مهنته مع إحترام معايير الأداء المهني المعتمدة من طرف حافظ الأختام، وزير العدل، و يأخذ بعين الإعتبار التطبيقات الجيدة المهنية المحددة و المنشورة من طرف المجلس الأعلى لمحافظي الحسابات. فحاليا أساس المعايير

(1) أمين السيد أحمد لطفي. (2001) -موسوعة معايير المراجعة المصرية- دار النهضة العربية، القاهرة، ص.33

المعتمدة في تنفيذ مهنة التدقيق تكون مرتبطة بالتوافق مع معايير التدقيق الدولية في نطاق قانوني فرنسي.

في جوان 2008 ، نظرا لتبني جميع دول الإتحاد الأوروبي لجميع معايير IAASB، قامت اللجنة الأوروبية بقرار صدر في 14 ديسمبر 2005 بإنشاء المجموعة الأوروبية للأعضاء المراقبين للتدقيق

EGAOB (European Group of Auditors' Oversight Bodies).

هذه المجموعة تضمن التنسيق و تطابق أنظمة الرقابة الحكومية للمراقبين الشرعيين، و مكاتب التدقيق في الإتحاد الأوروبي يضمن دعم تقني للجنة في الإعداد الإجمالي لمقاييس التطبيق للتوجيه الثامنة المراجعة لحقوق الشركات حول الرقابة الشرعية، مثل في إطار إتفاق معايير التدقيق الدولية أو تقييم أنظمة الرقابة الحكومية في مختلف الدول.⁽¹⁾

6- معايير التدقيق الدولية (GAAS – ISA)

6-1 معايير التدقيق المتعارف عليها GAAS الصادرة عن AICPA

توجد معايير تدقيق متعارف عليها وكل المدققين والمحاسبين يعملون حسب ما يرد في المعيار، وتشمل معايير التدقيق المقبولة حيث ظهرت هذه الأخيرة في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي لجنة سميت " لجنة إجراءات التدقيق"، و ذلك بهدف وضع و صياغة تلك المعايير و قد نشرت اللجنة تقريرها في سنة 1954، و ترتبط معايير التدقيق - تميزا لها عن

⁽¹⁾ Hamzaoui Mohamed. (2005) – **Audit-** Villade Mondial, p.4-5

إجراءات التدقيق - ليس فقط بالصفات المهنية للمدقق و لكن أيضا بكيفية أدائه لفحصه و إعداد تقريره.(1)

ظهرت هذه المعايير في كتيب تحت عنوان معايير-التدقيق-المتعارف-عليها والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات :

- ✓ معايير عامة.
- ✓ معايير العمل الميداني.
- ✓ معايير إعداد التقارير.

3-1 المعايير العامة

تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجودة ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل الالتزام بمهمة التدقيق أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة.(2)

وعلى أية حال فقد تبني مجلس المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة :

✓ يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدر كافي من التأهيل العملي والعملي كمدققين.

✓ يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بمهمته.

✓ يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد

(1) خالد أمين عبد الله. (2010) ، المصدر سبق ذكره، ص.55

(2) محمد سمير الصبان و محمد فيومي محمد. (1990) -المراجعة بين التنظير و التطبيق- الدار الجامعية، بيروت ص. 24

التقرير.⁽¹⁾

وتالياً شرح موجز لهذه المعايير :

أ- التأهيل العلمي والعمل

لكي يتم الفحص والتدقيق بدرجة مقبولة و ملائمة فإن المدقق يجب أن يتوفر لديه كل من التعليم والخبرة، و أنه قد نال تعليمه من خلال برامج جيدة ورسمية منظمة في المحاسبة والتدقيق، ولكون المبادئ المحاسبية المتعارف عليها تمثل المعيار الذي يطبقه ويستخدمه المدقق في تقرير ما إذا كانت القوائم المالية للعميل قد عرضت بشكل صادق وعادل، فإنه لا يمكن أن يكون هذا الشخص مدققاً ماهراً وبارعاً قبل أن يكون محاسباً ماهراً وبارعاً. مثلاً في مجال التدقيق المالية يخضع المدقق لمتطلبات معينة للدخول إلى ممارسة المهنة . " فالمدقق المالي يجب أن يحصل على ترخيص بمزاولة المهنة من التنظيمات المهنية المختصة ".⁽²⁾

ومما لا شك فيه أن كافة إجراءات التدقيق تتطلب قدراً من الحكم الشخصي، ومن ثم فإنه بغض النظر عن قدر التعلم الرسمي الذي حصل عليه المدقق، فإنه لن يكون كافياً وحده كأساس لإبداء رأيه، ولهذا فإن التعليم الرسمي المنهجي يجب أن يدعمه خبره كافية، وذلك بالشكل الذي يمكن المدقق من إجراء ما يلزم من تقديرات حكمية وشخصية عند أداء مهمة التدقيق، ومن ثم فإن المدققين عند كافة المستويات يجب أن ينالوا قدراً من التدريب كافياً ومناسباً للمستوى الذي يعملون عنده، وبحيث يزيد هذا التدريب كلما زاد هذا المستوى، وأن هذه الضرورة الملحة للتعليم والتدريب إنما تعتمد على "فرض التزامات المهنة"، فضلاً عن مسؤولية المدقق تجاه المجتمع والعميل. ومعنى ذلك أنه إذا لم يتوفر لدى المدقق الخبرة العلمية والفنية في

(1) كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى و السيد رجب. (2008) - دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار

النظري لمعايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)- الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية، ص.21

(2) السيد أحمد السقا. (1997) -المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية- الطبعة الأولى، الجمعية السعودية للنشر،

معالجة أو التعامل مع مشكلة معينة من مشاكل التدقيق فإنه يجب عليه الحصول على الخبرة والمهارة اللازمة إذا ما كان الوقت يسمح أو إحالة المهمة إلى مدقق أكثر خبرة ودراية أو يرفض المهمة.

ب- الإتجاه العقلي المحايد

هذا المعيار يتطلب من المدقق التمسك باستقلاله وحياده، وذلك حتى يتمكن من أداء مهمته بموضوعية ودون تحيز، فهذا الاستقلال يمثل حجر الزاوية بالنسبة لمهنة التدقيق.

"ومن ثم فإنه يجب تأكيد هذا المعيار في برامج تدريب المدققين فضلاً عن تأكيده عند الإشراف ومتابعة أداء مهمة التدقيق، فتبرير المنفعة الاقتصادية والاجتماعية لتقرير التدقيق إنما يعتمد على كونه يتضمن رأي غير متحيز عن المعلومات المحاسبية، أي أن رأي المدقق يكون لا قيمة له اجتماعياً أو اقتصادياً إذا كان المدقق غير مستقلاً عن عميله.⁽¹⁾

ولهذا فإن استقلال المدقق يكون كمفهوم من المفاهيم التي تعتمد عليها نظرية التدقيق، كما أنه ينتج من فرضين من فروض التدقيق هما:

✓ لا يوجد بالضرورة تعارض في المصالح بين المدقق والعميل.

✓ إن المدقق يمارس مهمته كمدقق فقط، وعليه فإن:

الفرض الأول: يعني أنه لكون هناك احتمال وجود تعارض في المصالح بين الإدارة والقوائم المالية المعدة بشكل صادق وعادل والتي تمثل موضع اهتمام المدقق، فإنه من الضروري أن يتوافر للشخص الذي يفحص هذه القوائم ويراجعها هذا القدر من الاستقلال والحيادية، وبحيث لا يكون له علاقة بالإدارة أو

(1) توماس ويليام و أمرسون هنكي. (1989) -المراجعة بين النظرية والتطبيق- تعريب : أحمد حجاج، سعيد كمال الدين، الطبعة الأولى، دار المريخ، السعودية، ص.55

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

الوحدة الاقتصادية موضع التدقيق يمكن أن تسبب له مكاسب من تلك القوائم المالية المعدة بشكل غير عادل وصادق.

الفرض الثاني: فإنه يعني أنه عند تأدية المدقق للخدمات الأخرى بخلاف التدقيق (خدمات الاستشارات الإدارية والخدمات الضريبية... الخ) فإنها يجب أن تأخذ دوراً ثانوياً في الأهمية بالنسبة لمسؤولية التدقيق، فالمدقق يجب أن يكون ذلك الشخص - في سلوكه ومظهره- الذي يمارس مسؤولية التدقيق وكذلك يجب أن يمارس مسؤوليات وأحكام مستقلة من خلال الخطوات التالية :

✓ كتابة برنامج التدقيق.

✓ جمع أدلة إثبات التدقيق.

✓ كتابة تقرير التدقيق.

واستقلال المدققين يجب أن يكون إستقلاً في الحقيقة والمظهر أي أنه يجب أن يكون مستقلاً شكلاً وموضوعاً، والاستقلال في الحقيقة في الأمانة الفكرية أو العقلية ، يجب أن يكون المدقق الداخلي مستقلاً عن الأنشطة التي يدققها"، والمدقق هو الشخص الوحيد الذي يتوافر له هذه الاستقلال الفكري أو الذهني أي أن يبدو للآخرين مستقلاً كذلك، ولهذا فإنه يجب أن يكون متحرراً من أية التزامات أو مصالح مع العميل أو إدارته أو ملاك المنشأة، فعلى سبيل المثال نجد أنه على الرغم من أن المدقق قد يكون غير متحيز ذهنياً وفكرياً في علاقته بالعميل، إلا أن الطرف الثالث قد يعتقد عكس هذا إذا ما كان المدقق يملك بعض الأسهم بشركة العميل، ومن هنا فإن الاستقلال يكون من الأهمية بمكان للاحتفاظ بثقة الجمهور في مهنة التدقيق.

ج- العناية المهنية الواجبة

يتطلب المعيار الثالث من المعايير العامة للتدقيق من المدقق بذل العناية المهنية الواجبة عند ممارسة عملية الفحص والتدقيق. ويتعلق مفهوم العناية المهنية الواجبة، الذي يعتمد على فرض التزامات المهنة قبل الطرف الثالث- بماذا يجب أن يعمل المدقق وكيفية أداء هذا العمل، فكل فرد يقدم خدمات للمجتمع يجب أن يتحمل مسؤولية أداء مهمته كمهني وبنفس درجة المهارة العادية المتوافرة بشكل عام لدى غيره في نفس المجال، وإزاء ذلك فإن مفهوم بذل العناية المهنية الواجبة إنما يفرض مستوى من مسؤولية الأداء يجب تحقيقه بواسطة كل الأشخاص المعنيين بتحقيق معايير العمل الميداني وإعداد التقرير، فالمدقق يجب أن يبذل العناية المهنية الواجبة في التحقق من أن دليل الإثبات كاف ومناسب لتدعيم وتأييد تقرير التدقيق. هذا من ناحية أما من الناحية الأخرى فإن مفهوم العناية المهنية الواجبة يعترف أن المدقق - وكأي إنسان آخر - معرض للخطأ في التقدير والحكم، وهذه الأنواع من الأخطاء تحدث في كل المهن، فالمدقق يؤدي خدمته بكل إخلاص وأمانة ولكنه قطعاً ليس معصوماً من الخطأ، فهو مسئول أمام العميل وأمام الطرف الثالث عن الإهمال وعدم الإخلاص والأمانة، وهذا ما أكدته العديد من القضايا التي طرحت أمام القضاء.

3-2 معايير العمل الميداني

وترتبط هذه المعايير بخطوات تنفيذ عملية التدقيق، و الإجراءات الفنية، كما تبرز لنا هذه المعايير أهمية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، و من ثم تحديد حجم الاختبارات. (1)

(1) أحمد حلمي جمعة. (2005) -المصدر سبق ذكره، ص.27

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتتنحصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي :

✓ يجب تخطيط مهمة التدقيق بشكل مناسب وكاف، فضلاً عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.

✓ يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستنفذ بها إجراءات التدقيق.

✓ ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والتدقيق. و يمكن تفصيل هذه المعايير في النقاط التالية :

أ- الإشراف والتخطيط المناسب

يعتمد معيار الإشراف والتخطيط المناسب على مفهوم العناية المهنية الواجبة، فالغرض بذل عناية مهنية معقولة ومناسبة في أداء مهمة التدقيق فإن الأمر يتطلب ضرورة قبول مهمة التدقيق والتعاقد عليها في وقت ملائم، فضلاً عن التخطيط المناسب والكافي لإجراءات التدقيق الفعلية، والتعيين والإشراف المناسب على مساعدي المدقق وفيما يتعلق بقبول المهمة فإنه من المفضل أن يتم تعيين المدقق في وقت مبكر قبل نهاية السنة المالية للعميل، ذلك لأن عناصر هامة من العمل الميداني يجب أدائها قبل تاريخ إعداد الميزانية (خلال السنة المالية للعميل)، وبالشكل الذي يمكن المدقق من أن يكون أكثر كفاءة، فالتخطيط يجب أن يشمل إجراءات الفحص التحليلي التمهيدي اللازم للمساعدة على تحديد وتشخيص المشاكل المحتملة ، كما أن الدراسة والتقييم المبدئي للرقابة الداخلية يمثل أمراً هاماً ومفيداً، فهذه الإجراءات تمكن من تحديد مناطق الضعف في نظام الرقابة الداخلية، والتي تتطلب مزيداً من الاختبارات وتوسيع نطاق

الفحص للأرصدة الناتجة عن النظام في هذه الحالة.

ب- تقييم نظام الرقابة الداخلية

حسب هذا المعيار على المدقق أن يتوصل إلى فهم كاف للرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق و تحديد طبيعة و توقيت و مدى الاختبارات التي يجب القيام بها. و يمكنه من دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المنشأة بالوسائل التالية :

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الرقابة الداخلية
- اعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية
- و بعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن :
- نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية
- نقاط قوة نظام الرقابة الداخلية
- التوصيات المقترحة للمنشأة محل التدقيق.⁽¹⁾

غير أن أهم هذه المراحل هي تقييمه لنظام الرقابة الداخلية، المتمثل في مجموعة الضمانات التي تساهم في التحكم في العمل، وتتمثل أهمية هذه المرحلة في أنها تساعد المدقق على تحديد طبيعة وتوقيت ونطاق اختبارات التدقيق لأرصدة القوائم المالية.

وهذا يتمثل في أن نظام الرقابة الداخلية الجيد ينتج عنه معلومات مالية يمكن الاعتماد عليها، فلكون معظم أرصدة القوائم المالية -لعملاء التدقيق الكبار- تكون نتيجة لآلاف العمليات المالية، فإنه يكون من غير الممكن أو غير الاقتصادي تدقيق كافة هذه العمليات المالية 100%، ومن ثم فإن المدقق يجب أن

(1) أحمد حلمي جمعة. (2005) -المصدر سبق ذكره، ص.27

يعتمد على أسلوب العينات الإحصائية، وبالطبع فإن استخدام أسلوب العينات الإحصائية يجعل هناك دائماً مخاطرة أو احتمال عدم اكتشاف التحريف والتغير في القوائم المالية.

" إن دراسة وتقييم نظام لرقابة الداخلية المستعمل لدى المنشأة يعتبر بحق نقطة البداية التي ينطلق منها عمل المدقق وهي أيضاً المرتكز الذي يعتمد عليه عند إعداد برنامج التدقيق وفي تحديد نسب الاختبارات والعينات، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قوياً ومتماسكاً، كلما زاد اعتماد المدقق على أسلوب العينة في الحصول على أدله وقرائن الإثبات وكلما كان ضعيفاً، كلما لجأ المدقق إلى زيادة حجم العينة المختارة ".

وحيث أن هناك نوعين من الأخطاء تواجه المدقق والذين يعتمدون على رأيه بشكل مناسب، ويتمثل الأول في الأخطاء الجوهرية التي يمكن أن تحدث أثناء وخلال العملية المحاسبية التي تنتج عنها القوائم المالية، أما الخطر الثاني فإنه يتمثل في أية أخطاء جوهرية لا يمكن اكتشافها من خلال فحص المدقق، وبالطبع فإن المدقق يمكنه الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية في تخفيض النوع الأول من الخطرين الموضحين أعلاه، وذلك لأنه يمكن القول بأن هناك علاقة عكسية بين جودة نظام الرقابة الداخلية وحجم الخطأ الجوهرية الذي يمكن أن ينتج عن النظام.

ج- كفاية وصلاحية أدلة (قرائن) الإثبات

لقد تعددت التعاريف التي تناولت الأدلة أو القرائن، ولكنها تشترك جميعها في أنها تمثل كل ما يعتمد عليه "الفرد للوصول إلى حكم معين عن موضوع متنازع عليه. فهي تقدم البرهان وبالتالي المساهمة في تكوين الاعتقاد السليم وإصدار الحكم المطلوب القائم على أسباب موضوعية، بعكس الأحكام التي تعتمد على الميول والنزعات والآمال والعادات وتنبؤات من يتخذ القرار، وكلها عناصر شخصية تختلف من شخص إلى آخر، ومن هذه التعاريف أن الفردية "تمثل جميع الحقائق التي تقدم لعقل الإنسان لتمكينه من

اتخاذ قرار معين في موضوع جدلي. وكذلك فالقرينة اصطلاح يدل على نسبة، فهو يبلور علاقة بين عنصرين، الأول يراد برهنته، والثاني يستخدم لبرهنة العنصر الأول.

ويجب أن يتضمن التدقيق أيضاً التوصيات اللازمة لمعالجة المشاكل والطرق لزيادة الكفاءة والربحية".⁽¹⁾ وهذا المعيار يتطلب من المدقق ضرورة جمع أدلة الإثبات الكافية والتي تمثل أساساً معقولاً لإبداء رأيه فيما يتعلق بالقوائم المالية، ويمثل مفهوم دليل الإثبات مجرد الأساس لعملية التدقيق كما أنه يساند ويدعم كافة معايير العمل الميداني، فكافة القرارات التي يصل إليها المدقق تكون مبررة فقط إذا ما كان يدعمها دليل إثبات معقول وملائم، أي أن أدلة الإثبات توفر الأساس المنطقي والرشد لأحكام وتقديرات المدقق حول عدالة وصدق عرض المعلومات المالية، كما أن المدقق يستخدم نتائج دراسته لنظام الرقابة الداخلية في تحديد مقدار أدلة الإثبات الواجب الحصول عليها لتدعيم وتأكيد أرصدة القوائم المالية. ويعتمد مفهوم أدلة الإثبات على فرض القابلية للتدقيق والتحقق، " فما لم تكن البيانات المالية قابلة للتحقق والتدقيق فإن عملية التدقيق لا يكون لوجودها معنى أو سبب.

ومن ثم فإن فرض أن المدقق يحاول أن يفحص أو يختبر يجب أن يدعمها "بكفاية أدلة الإثبات".⁽²⁾ هذا وتأخذ أدلة الإثبات عدة أشكال أو صور، كالملاحظة المادية، والعمليات الحسابية والمعلومات التي يقدمها الطرف الثالث، والمستندات، وقرارات مجلس الإدارة، وإجراءات الرقابة الداخلية الجيدة، وعلى ضوء ما تقدم فإن الاقتناع بأدلة الإثبات إنما يعتمد على كميتها فضلاً عن نوعيتها وجودتها، فالأدلة أولاً يجب أن تكون كافية ويقصد بالكفاية هنا أن تكون كمية الأدلة المعقولة متاحة لتدعيم وتأكيد رأي المدقق، ولأن

(1) خالد أمين عبد الله. (2005) -علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية- الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن، ص.226

(2) محمد سمير الصبان و سليمان محمد مصطفى. (2005) -الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات- الدار الجامعية، مصر، ص.166

أساليب العينات تستخدم غالباً لتحديد حجم الأدلة، فإن العينة يجب أن تكون كبيرة بدرجة تكفي لتقديم أساس معقول لتكوين رأي المدقق، لكننا يجب أن نلاحظ أن مفهوم التحقق والتأكيد المعقول إنما ينص على أن تكاليف التدقيق يجب أن لا تتجاوز المنافع المتوقعة منها ومن جهة أخرى فإن كون حجم العينة أصغر من أن يكفي لتدعيم وتأكيد رأي المدقق له أيضاً مخاطره المتمثلة في احتمال إبداء رأي غير صحيح أو مبرر، مما يحمله تكاليف تقاضي محتملة نتيجة إهمال كان في غنى عنه.

ولأدلة الإثبات خاصية النوعية أو الصلاحية، بمعنى أن دليل الإثبات يجب أن يكون ذو جودة وصلاحية ملائمة، وحتى يتوافر لدليل الإثبات هذه الخاصية فإنه يجب أن يكون مناسب وفعال، وفعالية الدليل إنما تعتمد على موضوعيته فضلاً عن خلوه من التحيز الشخصي وقابليته للقياس الكمي، وهكذا فإن اتصاف الدليل بكل هذه الخصائص إنما يوفر للمدقق كثيراً مما يحتاجه لإجراء أحكامه وتقديراته فيما يتعلق بعدالة وصدق المعلومات المالية. ولهذا فإن كمية صغيرة من الأدلة ذات الجودة والصلاحية العالية تكون أكثر إقناعاً من كمية أكبر من الأدلة تكون ذات حدث في الماضي سوف يحدث في المستقبل، ما لم يتضح لنا العكس، وهذا معناه أن المدقق يمكنه أن يستفيد من خبرته مع المنشأة أثناء مراجعته لها، وهذا الفرض يعتمد إلى حد كبير على ما يعرف باسم استمرارية الوحدة، ولهذا فإن المدقق سيستخدم خبرته مع المنشأة في تقييم إفصاحها عن مخصصات الحسابات المشكوك فيها والمخزون المتقادم وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول، فضلاً عن هذا فلو كان نظام الرقابة الداخلية في الأعوام السابقة خالياً من نقاط الضعف، كما أنه لا يوجد ما يدل على أن هذا النظام أو الأفراد قد تغيروا في الفترة الحالية، فيصح للمدقق أن يفترض سلامة وجوده نظام الرقابة تحت الفحص، لكن هذا التوقع أو الافتراض قد يتغير - بطبيعة الحال - إذا ما بدأ اختباراته خلال الفترة الحالية.

3-3 معايير إعداد التقرير

تمت الإشارة سابقاً إلى أن تقرير التدقيق يمثل المنتج المادي الأساسي للتدقيق، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المدقق لأغلب المستخدمين" ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق".

وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:

- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
- ✓ يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.

✓ تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.

✓ يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المدقق ودرجة المسؤولية التي يتحملها.⁽¹⁾

وتعتمد هذه المعايير على فرض أن "العرض الصادق والعاقل للقوائم المالية إنما يعني ضمناً استخدام مبادئ المحاسبة المتعارف عليها"، كما يتجسد في مفهوم "العرض الصادق والعاقل" مفاهيم أخرى "كالإفصاح المناسب، التزامات التدقيق". ويعني الإفصاح المناسب صدق وأمانة القوائم المالية في تصوير حقيقة الموارد المالية للمنشأة.

(1) محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي. (2002) -المصدر سبق ذكره، ص ص. 83- 84

وأما التزامات التدقيق فتعني أمانة وإخلاص أو (العناية المهنية الواجبة) في تحمل مسؤولية الحكم على الإفصاح المناسب للبيانات المالية. وتجدر الإشارة إلى أن التقرير النهائي للفحص الدليل المتجمع والنتائج المتوصل إليها، كما يزود الإدارة بالعمل المنجز ويستخدم أساساً للقرارات، كما أن إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يتطلب أول معايير إعداد التقرير ضرورة تبيان التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي تمثل معيار يقاس عليه أو يحكم به على صدق وعدالة عرض هذه القوائم المالية، والثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإنه يتطلب ضرورة تبيان تقرير التدقيق ما إذا كانت المبادئ المحاسبية تطبق بشكل ثابت ومنسق، وهو يهدف إلى التأكيد على أن المقدرة على المقارنة بين القوائم المالية للفترات المتتالية لا تتأثر بشكل جوهري بالتغيرات في تطبيق المبادئ أو الطرق المحاسبية، أو لوحدث وتأثرت هذه المقدرة على المقارنة بشكل جوهري بمثل هذه التغيرات فإن هذا سيتطلب تعديل ملائم في تقرير التدقيق.⁽¹⁾

والإفصاح المناسب في تقرير المراجعة عن أية معلومات مالية تعد ضرورية لصدق وعدالة العرض، وذلك إذا ما كانت هذه المعلومات أغفلت أو حذفت من صلب القوائم أو الملاحظات الملحقة بها بواسطة معديها، ومن ثم فعندما يرى القارئ للقوائم المالية تقرير مراجعة غير متحفظ، فإن هذا معناه أن المراجع قد وصل إلى قناعة بأنه لا حاجة إلى إفصاح أكثر لصدق وعدالة عرض القوائم المالية.

وأخيراً فإن معيار التعبير عن الرأي يعد أكثر المعايير تعقيداً وأصعبها منالاً وهو يتضمن ثلاث عبارات هامة هي كما يلي : الامتناع عن إبداء الرأي: يجب أن يوضح المراجع أسباب امتناعه، ومن ضمن أسباب الامتناع عن إبداء الرأي :

✓ تحديد وتقييد النطاق بشكل يؤثر جوهرياً على مدى فحص المراجع.

(1) أحمد أمين . (2005) -مراجعة وتدقيق نظم المعلومات - الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص.556

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

- ✓ عدم التأكد الذي يمكن أن يؤثر بشكل جوهري على القوائم المالية كوحدة واحدة.
- ✓ عدم الاستقلال من العميل، وفي كل هذه الحالات يجب على المراجع أن يوضح سبب امتناعه عن إبداء الرأي.

2-6 معايير التدقيق الدولية

لقد أصدر مجلس المعايير الدولية للتدقيق و التأكيدات عدة معايير نخص بالذكر منها معايير التدقيق الدولية و التي تمثلت في :

جدول 09 : معايير التدقيق الدولية.

المعيار	اسم المعيار
200	الأهداف العامة لعمل مدقق الحسابات المستقل وتنفيذ عملية التدقيق وفقا للمعايير الدولية للتدقيق
210	الاتفاق على شروط التعيين
220	مراقبة الجودة لتدقيق البيانات المالية
230	توثيق التدقيق
240	مسؤولية مدقق الحسابات المتعلقة بالاحتياال عند تدقيق البيانات المالية
250	النظر في القوانين والأنظمة في تدقيق البيانات المالية
260	الاتصال مع القائمين على الحاكمية
265	الاتصال مع القائمين على الحاكمية والإدارة في حالة ضعف الرقابة الداخلية
300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
315	تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها.
320	الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ التدقيق
330	إجراءات المدقق لمواجهة المخاطر المقيمة
402	الاعتبارات في التدقيق المتعلقة بمنشأة تستخدم خدمات من منشآت أخرى
450	تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة خلال التدقيق
500	أدلة التدقيق

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

جدول 09 : معايير التدقيق الدولية(تابع).

المعيار	اسم المعيار
501	أدلة التدقيق – اعتبارات محددة لبنود مختارة
505	المصادقات الخارجية
510	التدقيق لأول مرة- الأرصدة الافتتاحية
520	الإجراءات التحليلية
530	العينات الإحصائية في التدقيق
540	التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاحات ذات العلاقة
550	الأطراف ذات العلاقة
560	الأحداث اللاحقة
570	استمرارية المنشأة
580	التأكيدات الكتابية
600	اعتبارات خاصة عند تدقيق البيانات المالية للمجموعات (بما فيها أعمال مدققي عناصر تلك البيانات)
610	استخدام عمل المدقق الداخلي
620	استخدام عمل الخبير
700	تكوين الرأي وتقديم تقرير مدقق الحسابات
705	تعديلات الرأي في تقرير مدقق الحسابات المستقل
706	الفقرة الإيضاحية المركزة وفقرات الأمور الأخرى في تقرير مدقق الحسابات المستقل
710	المعلومات المقارنة – مقارنة الأرقام والبيانات المالية المتقابلة
720	مسؤولية مدقق الحسابات عن المعلومات الأخرى في الوثائق الموجودة في البيانات المالية المدققة
800	اعتبارات خاصة في تدقيق البيانات المالية التي تعد وفقا لأطر عمل للأغراض الخاصة.
805	اعتبارات خاصة تدقيق حسابات البيانات المالية المفردة وعناصر محددة، أو الحسابات من بنود القوائم المالية.
810	تقرير مدقق الحسابات عن ملخص البيانات المالية

Source : Obert Robert et Mairesse Marie-Pierre. (2010) - **DSCG 4**

Comptabilité et Audit. Manuel et applications - Dunod, Paris 3 ème édition, p

p.409-410

7- طرق تبني معايير التدقيق الدولية

1- **التبني الكامل للمعايير** : تقوم بعض المؤسسات بتبني معايير التدقيق الدولية كلياً بنسبة % 100 وإضافة أي متطلبات تشريعية أو وطنية له، وتنتهج بعض الدول هذا الأسلوب نتيجة لعدم وجود جهات مختصة تقوم بوضع المعايير وهذا ينطبق على كثير من الدول النامية والتي ترغب في دخول الأسواق العالمي، وهناك أكثر من 70 دولة قامت بتبني معايير التدقيق الدولية بصفة كاملة منها على سبيل المثال الأردن ولبنان.

2- **استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل عدم وجود اختلافات هامة** : إن بعض الدول لا تقبل تبني المعايير الدولية للتدقيق دون مراجعة دقيقة للاختلافات ما بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية. وفي هذه الحالة فإن الدول تقوم بعمليات مراجعة ومقارنة لتحديد الاختلافات إن وجدت، وفي حالة عدم وجود اختلافات مهمة تقوم الدول بوضع ملاحظة في نهاية كل معيار من معاييرها الوطنية يوضح الالتزام بهذا المعيار لأغراض وطنية ليكون بمثابة التزاماً بمعايير التدقيق الدولية ولا تلجأ لإجراءات تدقيق أخرى عند إعداد تقرير يشير إلى أن التدقيق قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولي.

3- **استخدام معايير التدقيق الدولية في تطوير معايير وطنية في ظل وجود اختلافات هامة** : في حالة وجود اختلافات هامة بين المعايير الوطنية ومعايير التدقيق الدولية تقوم الدول بوضع ملاحظات في نهاية كل معيار تحدد فيه مدى الاختلافات بين المعيار الوطني والدولي مع التفسير لهذا الاختلاف. إن الهدف من ذلك هو تنبيه المدقق إلى الاختلاف الذي يجب أخذه بعين الاعتبار عند إعداد تقريره والذي يوضح فيه أن التدقيق الذي قام به قد تم وفقاً لمعايير التدقيق الدولية ففي حالة تطلب المعيار الدولي إجراءات

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

تدقيق إضافية غير مطلوبة في المعيار المحلي، فإنه يجب على المدقق أن يقوم بهذه الإجراءات إذا كان

يريد الالتزام بمعايير التدقيق الدولية.⁽¹⁾

⁽¹⁾ مجلة المحاسب القانوني. (2010) -مجلة دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 9

مارس، على الرابط www.yacpa.org

المبحث الثالث : تحقيق مهنة التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

1- التكاليف بالتدقيق

1-1 نطاق تدقيق البيانات المالية (المعيار الدولي رقم 200)

"يشير مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولي إلى أن الهدف من تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات المالية قد أعدت من كافة النواحي الأساسية وفقا لإطار تقارير مالية محددة، كما يحث المعيار على ضرورة تقييد محافظ الحسابات بمعايير التدقيق الدولية و قواعد السلوك المهني (الاستقلالية،الأمانة،الموضوعية).⁽¹⁾

و يمكن أن يقدر المدقق في حالات استثنائية بأنه من الضروري الحياد عن مبدأ أساسي أو إجراء هام ذو علاقة في ظروف التدقيق و في هذه الحالة لا يمنع المدقق من الالتزام كما يقتضي معيار التدقيق الدولي رقم 230 "وثائق التدقيق " مع ضرورة أن يراعي المدقق ما يلي :

أ- **التشكيك المهني** : أي التخطيط لعملية التدقيق و أداؤها بأسلوب الشك المهني مدركا أنه من الممكن أن توجد بيانات مالية غير صحيحة بشكل جوهري، و يعني أسلوب الشك المهني القيام بإجراء تقييم ناقد لصحة أدلة التدقيق التي تناقض أو تدعو للتساؤل بشأن موثوقية المستندات

و الاستجابة للاستفسارات و المعلومات الأخرى التي تم الحصول عليها من الإدارة و المكلفين بالرقابة. فعلى سبيل المثال يعتبر موقف الشك المهني ضروري طيلة عملية التدقيق من أجل أن يقلل المدقق من مخاطر إغفال حالات غير عادية، أو المبالغة في التعميم عند تلخيص استنتاجات من ملاحظات التدقيق.

⁽¹⁾ الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2006) -إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة- ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شركة طلال أبو غزالة، عمان، ص.10

ب- **التأكيد المعقول** : من غير الممكن أن يحصل المدقق على تأكيد مطلق بسبب وجود تحديدات ذاتية

تؤثر على قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء الجوهرية، و هذه التحديدات تتجم عن عوامل مثل ما يلي :

أ- استخدام الاختبارات (العينات).

ب- التحديدات الذاتية للرقابة الداخلية (مثل إمكانية تجاوز الإدارة أو تواطؤها).

ج- حقيقة أن معظم أدلة التدقيق تكون مقنعة و ليست قاطعة.

د- اعتماد المدقق على الحكم الشخصي.

1-2 شروط التكليف بالتدقيق (المعيار الدولي رقم 210)

من الضروري أن يقوم المدقق بإرسال الشروط المتعلقة بتنفيذ المهمة قبل مباشرة عمله لتجنب أي سوء

فهم، فعلى المدقق و العميل الإتفاق على شروط التكليف و تثبيت هذه الشروط في شكل قانوني و نجد

في بعض البلدان هدف التدقيق و نطاقه و إلتزامات المدققين محددة مسبقا لكن من الواجب على المدقق

أن يعطي لشروط التكليف شكلا قانونيا.

وبخلاف شكل كتاب التكليف من عميل إلى آخر و يشار فيه عموما إلى :

- الهدف من تدقيق البيانات المالية
- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية
- نطاق التدقيق مع الإشارة إلى التعليمات الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المدقق.
- شكل التقرير أو أي وسيلة أخرى لإيصال نتائج التدقيق.
- الإطلاع غير المشروط على كافة السجلات و الوثائق و المستندات.
- طبيعة الإختبارات و المحددات الملازمة للحسابات و نظام الرقابة الداخلية.
- الترتيبات المتعلقة بترتيب عملية التدقيق.
- إمكانية توضيح عملية التدقيق للإدارة إن طلبت ذلك.

- طلب تأكيد إستلام شروط التكليف من طرف العميل.
- وصف لأية رسائل او تقارير أخرى يتوقع المدقق إصدارها للعميل.
- أسس إحتساب الاتعاب المهنية و ترتيبات تسديدها.(1)

1-3 التوثيق (المعيار الدولي للتدقيق رقم 230) :

على المدقق توثيق (أوراق العمل) إستراتيجية التدقيق الشاملة، خطة التدقيق، أي تغييرات هامة تطرأ خلال عملية التدقيق على إستراتيجية التدقيق الشاملة أو خطة التدقيق، و أسباب هذه التغيرات و التي توفر له قرائن لدعم رأيه وأن عملية التدقيق قد تمت وفقاً للمعايير الدولية للتدقيق. ويتم الاحتفاظ بأوراق العمل في شكل معلومات مخزنة في الأوراق أو الأفلام أو الوسائل الإلكترونية أو أية وسائل أخرى. حيث تساعد هذه الأخيرة في :

- تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.
- الإشراف و المتابعة على أعمال التدقيق.
- تثبيت أدلة الإثبات الناتجة عن تنفيذ عملية التدقيق لدعم رأي المدقق.(2)

2- تخطيط مهنة التدقيق

أ- **خطة التدقيق الشاملة:** المقصود بالتخطيط هو وضع إستراتيجية عامة وطرق تفصيلية لطبيعة وتوقيت ونطاق عملية التدقيق المتوقعة، ويخطط المدقق لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفنة وبالتوقيت المطلوب. ويكون التخطيط واسعاً في حالة ما إذا كان التدقيق يتم لأول مرة.

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين، المصدر سبق ذكره، ص.321

(2) المصدر نفسه، ص.350

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

فعلى المدقق وضع وتوثيق خطة التدقيق الشاملة واصفا المدى المتوقع من عملية التدقيق وكيفية تنفيذها. و في الوقت الذي يجب أن تحتوي مذكرة خطة التدقيق الشاملة على تفاصيل كافية للاسترشاد بها عند وضع برنامج التدقيق، فإن التحديد الدقيق لشكل ومضمون الخطة استنادا إلى حجم المنشأة، وتعقيدات عملية التدقيق، والمنهجية والتقنية الخاصة المستعملة من قبل المدقق.

الأمر الذي تؤخذ بعين الاعتبار عند قيام المدقق بوضع خطة التدقيق الشاملة :

أ- المعرفة بطبيعة العمل : كالعوامل الاقتصادية التي تؤثر في أعمال المنشأة، الصفات المميزة للمنشأة، و المستوى العام لكفاءة الإدارة.

ب- فهم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية خاصة : السياسات المحاسبية، القرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق، المعرفة المكتسبة للمدقق للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي، التأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة و الإجراءات الجوهرية و المخاطر و الأهمية النسبية (المادية).

د- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداه : إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق، تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق، عمل التدقيق الداخلي و تأثيره على إجراءات التدقيق الخارجي

هـ- التنسيق و التوجيه والإشراف و المتابعة : مشاركة مدققين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا الشركات التابعة أو الفروع أو الأقسام، إشراك الخبراء، عدد المواقع، متطلبات التوظيف.

و- الأمور الأخرى: إمكانية الشك في فرضية استمرار المنشأة، ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل

وجود أطراف ذات علاقة، شروط التكليف بالتدقيق و أية مسؤوليات قانونية، طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المنشأة و المتوقعة بموجب التكليف.

ب- برنامج التدقيق : على المدقق وضع وتوثيق برنامج تدقيق يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق المخططة و المطلوبة لتنفيذ خطة التدقيق الشاملة. و يستخدم برنامج التدقيق على أنه مجموعة

من التعليمات إلى المساعدين المشاركين في عملية التدقيق وكذلك كأداة للرقابة وتوثيق التنفيذ الملائم للعمل. كذلك قد يحتوي برنامج التدقيق على أهداف التدقيق لكل مجال، وعلى موازنة الوقت التي يتم فيها تخصيص الساعات لمختلف مجالات التدقيق و إجراءاته.

عند إعداد برنامج التدقيق على المدقق مراعاة التقديرات الخاصة بالمخاطر الملازمة والمخاطر الرقابة و لمستوى الثقة المطلوبة توفيره بإجراءات جوهرية. ذلك يجب عليه النظر لتوقيت اختبارات الضوابط والإجراءات الجوهرية والتنسيق بين أية مساعدات متوقعة من قبل المنشأة، وعدد المساعدين المتوفر ومشاركة المدققين الآخرين أو الخبراء.

ج- التغيرات على خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق : يجب إعادة النظر في خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك. ويكون التخطيط مستمرا خلال مدة التكليف بالتدقيق بسبب التغيرات في الشروط أو النتائج الغير متوقعة لإجراءات التدقيق، كما يجب تسجيل أسباب التغيرات الهامة.⁽¹⁾

3- معرفة طبيعة عمل المنشأة (المعيار الدولي للتدقيق رقم 310)

أ- المعرفة

قبل الموافقة على التكليف بالتدقيق، على المدقق الحصول على معرفة أولية للقطاع الاقتصادي و المالكين و الإدارة وعلى كيفية عمل المنشأة المكلف بتدقيقها والنظر بإمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائم لإجراء عملية التدقيق. و بعد قبول التكليف، يتم الحصول على معلومات أخرى أكثر تفصيلا. و كلما تقدمت عملية التدقيق فإن تلك المعلومات سوف يتم تحديثها ومحاولة الحصول على معلومات أكثر.

⁽¹⁾ أحمد حلمي جمعة. (2009) -الكتاب الخامس، المصدر سبق ذكره، ص.20.

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

إن الحصول على المعرفة المطلوبة لطبيعة العمل هي عملية مستمرة وتراكمية من تجميع المعلومات وتقييمها وربط نتائج المعرفة بأدلة الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة مراحل التدقيق. فعلى الرغم من أن المعلومات يتم تجميعها في مرحلة التخطيط، إلا أنها تنقح ويتم الإضافة إليها في مراحل التدقيق التالية، وبالنظر لكون المدقق ومساعديه قد ازدادوا علما بطبيعة العمل.

بالنسبة لتكليفات التدقيق المستمرة، فعلى المدقق تحديث وإعادة تقييم المعلومات التي تم تجميعها سابقا، ومن ضمنها المعلومات المستقاة من أوراق العمل للسنة السابقة. كما أن على المدقق عمل إجراءات مصممة لتحديد التغييرات الهامة التي حدثت منذ عملية التدقيق الأخيرة.

يمكن للمدقق الحصول على المعرفة الخاصة بالمنشأة و القطاع الاقتصادي التابعة له من عدة مصادر، نذكر على سبيل المثال :

- ✓ الخبرة السابقة مع المنشأة والقطاع الاقتصادي التابع له.
- ✓ المناقشة مع أشخاص من المنشأة (مثلا المدراء ورؤوس الأقسام).
- ✓ المناقشة مع موظفي التدقيق الداخلي ومتابعة تقارير التدقيق الداخلي.
- ✓ المناقشة مع مدققي الحسابات الآخرين ومع المستشار القانوني والمستشارين الآخرين الذين قدموا خدمات للمنشأة أو القطاع الاقتصادي.
- ✓ المناقشة مع أشخاص ذوي إطلاع من خارج المنشأة (مثلا اقتصاديو القطاع، منظمو القطاع الزبائن، الزبائن، الموردون، المنافسون).
- ✓ منشورات ذات علاقة بالقطاع (مثلا الإحصائيات الحكومية، المسوحات، مصادر المعلومات الجرائد التجارية (الاقتصادية)، التقارير المعدة من المصارف ووسطاء الأسهم، الصحف المالية).
- ✓ التشريعات و الأنظمة التي لها تأثير هام على المنشأة.
- ✓ الزيارات إلى مباني المنشأة ومرافقها.

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

✓ وثائق صادرة عن المنشأة (مثلا محاضر الاجتماعات، النشرات المرسلة إلى المساهمين أو المودعة لدى السلطات المنظمة ووثائق ونشرات الترويج، التقارير السنوية و المالية للسنوات السابقة، الموازنات التقديرية و التقارير الإدارية الداخلية و التقارير المالية المرحلية، دليل سياسة الإدارة وأدلة النظام المحاسبي، نظام الضبط الداخلي، فهرس الحسابات، الوصف الوظيفي للعاملين وخطط التسويق والمبيعات).

ب- استعمال المعرفة

المعرفة بطبيعة العمل هي إطار مرجعي يستند إليه المدقق في إصدار آرائه المهنية. ففهم طبيعة العمل واستخدام هذه المعلومات بشكل مناسب سيساعد المدقق على :

✓ تقدير المخاطر وتشخيص المشاكل

✓ تخطيط وأداء عملية التدقيق بفعالية وكفاءة

✓ تقييم أدلة الإثبات

✓ توفير خدمات أفضل إلى العملاء.

يقوم المدقق بإصدار أحكام حول عدة أمور خلال سير عملية التدقيق، حيث تكون المعرفة بطبيعة العمل هامة ومن أمثلتها :

✓ تحديد المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.

✓ دراسة مخاطر العمل وردود فعل الإدارة اتجاهها.

✓ وضع خطة التدقيق الشاملة وبرنامج التدقيق.⁽¹⁾

⁽¹⁾ الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2003) -إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة- بدون ناشر، ص.254

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

- ✓ تقرير مستوى الأهمية النسبية (المادية) وتقييم في ما إذا كان هذا المستوى لازال ملائماً.
 - ✓ تقييم أدلة الإثبات للبرهنة على ملائمتها وصحة التأكيدات المتعلقة بالبيانات المالية.
 - ✓ تقييم التأكيدات المحاسبية وتأكيدات الإدارة.
 - ✓ تحديد المجالات (الأمر) التي تحتاج إلى مهارات واعتبارات تدقيق خاصة.
 - ✓ تحديد الأطراف ذات العلاقة ومعاملاتها.
 - ✓ تحديد الظروف الغير الاعتيادية (مثلا الاحتيال وعدم الالتزام بالقوانين و الأنظمة، و العلاقة الغير متوقعة بين المعلومات الإحصائية الخاصة بالتشغيل وبين نتائج التقارير المالية).
 - ✓ القيام باستفسارات معينة وتقييم معقولة الإجابة.
 - ✓ دراسة ملائمة السياسات المحاسبية و الإفصاح في البيانات المالية.
- على المدقق التأكد من أن المساعدين المشاركين في عملية التدقيق قد حصلوا على معرفة كافية بطبيعة عمل المنشأة، لغرض مساعدتهم في إنجاز أعمال التدقيق التي أنيطت بهم. وكذلك عليه التأكد من أن المساعدين منتبهين للمعلومات الإضافية. لكي يتم استخدام المعرفة بطبيعة المنشأة بشكل فعال، فعليه النظر بتأثيراتها على البيانات ككل، وفيما إذا كانت التأكيدات في البيانات المالية متفقة مع معرفة المدقق بطبيعة عمل المنشأة.⁽¹⁾

4- تدقيق نظام الرقابة الداخلية

أ- متابعة عناصر الرقابة :

- لقد أشار المعيار الدولي للتدقيق "315" إلى أنه يجب على المدقق الحصول على فهم لبيئة الرقابة، خاصة في النقاط التالية :

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين. المصدر سبق ذكره، ص.254

- ✓ الرقابة و مهام الإدارة.
- ✓ مواقف و معرفة و إجراءات أولئك المكلفين بالرقابة و الإدارة فيما يتعلق بالرقابة الداخلية و أهميتها في المنشأة.
- ✓ أسلوب المنظمة الذي يؤثر على وعي الأفراد للرقابة و هو أساس الرقابة الداخلية الفعالة .
- ✓ النظام و الهيكل.
- ✓ حيث أنه عند تقييم تصميم بيئة الرقابة و تحديد ما إذا تم تنفيذها على المدقق أن يتأكد من جهة أن المكلفين بالرقابة قاموا بمهامهم و حافظوا على ثقافة الأمانة و السلوك الأخلاقي و من جهة أخرى أن عناصر الرقابة مناسبة.
- و عليه فعند تقييم تصميم بيئة الرقابة للمنشأة على المدقق الأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية :
 - إيصال و فرض النزاهة و القيم الأخلاقية.
 - الالتزام بالكفاءة : أي اعتبار المنشأة لمستويات الكفاءة لوظائف معينة، و كيف تترجم هذه المستويات إلى مهارات و معرفة أساسية.
 - مشاركة المكلفين بالرقابة : الاستقلال عن الإدارة، خبرتهم و مكانتهم و مدى مشاركتهم في فحص الأنشطة و المعلومات التي يستلمونها و درجة مناقشتهم للمسائل الصعبة مع الإدارة و تفاعلهم مع المدققين الداخليين و الخارجيين.
 - فلسفة الإدارة و أسلوبها التشغيلي : أي أسلوب الإدارة في تقبل و إدارة مخاطر العمل، و مواقف و إجراءات الإدارة بشأن إعداد التقارير المالية و معالجة المعلومات و المهام المحاسبية و الموظفين.
 - الهيكل التنظيمي : الإطار الذي يتضمنه تخطيط و تنفيذ و مراقبة و مراجعة أنشطة المنشأة لتحقيق أهدافها.

■ توزيع السلطة و المسؤولية : كيف يتم توزيع السلطة و المسؤولية الخاصة بالأنشطة التشغيلية و كيف يتم وضع هرم العلاقات و التفويض.

■ سياسات و ممارسات الموارد البشرية : التعيين و التوجيه و التدريب و التقييم و تقديم المشورة و الترقية و التعويض و الإجراءات التصحيحية.

وعادة يحصل المدقق على أدلة تدقيق مناسبة من خلال الجمع بين الاستفسارات و الإجراءات الأخرى لتقييم المخاطر على سبيل المثال : تعزيز ملاحظة أو فحص المستندات من خلال الاستفسارات من الإدارة و الموظفين حيث يمكن للمدقق بهذه الاستفسارات فهم كيف تبلغ الإدارة للموظفين آراءها حول ممارسات العمل و السلوك الأخلاقي، و في ما إذا وضعت الإدارة قواعد رئيسية للسلوك و ما إذا كانت تتصرف بطريقة تدعم القواعد أو تصرح بالاستثناءات لها مع مراعاة ما يلي :

- قد لا تتوفر أدلة التدقيق لعناصر بيئة الرقابة في شكل وثائقي و بشكل خاص للمنشآت الصغيرة حيث قد تكون الاتصالات بين الإدارة و الموظفين غير رسمية و مع ذلك تكون فعالة فعلى سبيل المثال كثيرا ما يتم تنفيذ التزامات الإدارة بالقيم الأخلاقية و الكفاءة من خلال السلوك و الموقف الذي تظهره في إدارة عمل المنشأة بدلا من قواعد سلوك مكتوبة.

- إن المسؤوليات العامة للمكلفين بالرقابة معترف بها في قواعد الممارسات و الأنظمة و الإرشادات و أحد هذه الأدوار هو تحقيق التوازن بين المصالح المتعارضة التي تضغط على الإدارة وذلك عند إعداد القوائم المالية، فهنا على المدقق قياس استقلالية المدراء و قدرتهم على تقييم إجراءات الإدارة، و كذلك معرفة ما إذا كان هناك لجنة تدقيق تفهم المعاملات التجارية للمنشأة و تقيم عدالة و صحة القوائم المالية.⁽¹⁾

(1) خلف عبد الله الوردات. المصدر سبق ذكره، ص. 131

- أن طبيعة بيئة الرقابة للمنشأة لها تأثير شائع على تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية فعلى سبيل المثال في المنشآت الصغيرة قد تخفف رقابة المالك أو المدير من تأثير عدم وجود فصل للمهام، أو قد يؤثر مجلس إدارة نشط و مستقل على فلسفة و عمل الإدارة العليا في المنشآت الأكبر. وبالتالي يمكن أن يكون وجود بيئة رقابة مرضية عاملا إيجابيا لأنها تؤثر بشكل إيجابي على طبيعة و مدى إجراءات التدقيق الإضافية و لكنها لا تعتبر رادعا مطلقا للاحتيال.

• كما أشار معيار التدقيق الدولي "315" إلى أنه يجب فهم أسلوب المنشأة في تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية و اتخاذ القرارات بشأن الإجراءات لمعالجة هذه المخاطر و نتائج ذلك.

وعليه يقوم المدقق بالاستفسار عن المخاطر التي حددتها الإدارة واعتبار ما إذا كان من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية، أما بالنسبة للمنشأة الصغيرة قد لا تقوم الإدارة بعملية تقييم المخاطر رسميا لذا على المدقق أن يناقش مع الإدارة كيفية تناولها و تحديدها للمخاطر و تقييم احتمال حدوثها لأن هذا النقاش يساعد المدقق كثيرا في تحديد مخاطر الأخطاء الجوهرية التي لم تستطع الإدارة تحديدها، كما على المدقق عند اكتشافه لمثل هذه الأخطاء أن يبلغ المكلفين بالرقابة.

على المدقق عند إجراء تقييم للمخاطر تحديد عناصر الرقابة التي من المحتمل أن تمنع أو تكتشف و تصحح الأخطاء الجوهرية، و كلما كانت الرقابة غير مباشرة كانت المخاطرة أكثر و الشكوك حول نزاهة الإدارة جادة إلى الحد الذي يجعل المدقق ينسحب من المهمة كما من الممكن أن يعطي رأيا متحفظا أو أن لا يبدي رأيه.

و بصفة عامة يعتمد المدقق على الحكم المهني لتحديد أهمية المخاطر بمعنى أي المخاطر يستلزم اعتبارات تدقيق خاصة نظرا لحجم الأخطاء الممكن أن تحدث جراء هذه المخاطر.

و كثيرا ما تتعلق المخاطر الهامة بمعاملات هامة غير روتينية أي غير عادية و ذلك لأن المعاملات الروتينية غير معقدة و تخضع لمعالجة منهجية أي أقل احتمالا في أن تتسبب في نشوء مخاطر هامة، كما تعتبر استجابة المنشأة للمخاطر عنصر يمكن للمدقق الاعتماد عليه، فعلى سبيل المثال توجد أحداث تتم مرة واحدة مثل استلام بلاغ بقضية هامة فإن اعتبار استجابة المنشأة سيضمن أمورا مثل ما إذا تم الرجوع إلى الخبراء (مثل المستشار القانوني الداخلي أو الخارجي) و ما إذا تم إجراء تقييم الأثر المحتمل و كيف يقترح الإفصاح عن مثل هذا النوع من المعاملات.

• يجب على المدقق الحصول على فهم كاف لأنشطة الرقابة لتقييم الأخطاء الجوهرية، التي تساعد في ضمان تنفيذ تعليمات الإدارة، كما أن لهذه الأنشطة سواء كانت ضمن تقنية المعلومات أو يدوية أهدافا متنوعة و تطبق عند مختلف المستويات التنظيمية أو الوظيفية و تشمل الأمثلة على أنشطة الرقابة ما يلي :

التفويض، عمليات مراجعة الأداء، معالجة المعلومات، عناصر الرقابة الفعلية، فصل المهام.

و الحصول على فهم لأنشطة الرقابة يكون الإعتبار الرئيسي للمدقق هو ما إذا كان نشاط رقابي سواء فردي أو مجتمعا مع أنشطة أخرى يمنع أو يكتشف و يصحح الأخطاء الجوهرية.

• كما يقوم المدقق بتقييم نوعية أداء الرقابة الداخلية على مدى الوقت، أي اعتبار ما إذا كانت

تعمل كما هو مقصود منها و أنه يتم تعديلها حسب التغيرات في الظروف.⁽¹⁾

فتقييم ومراقبة نظام الرقابة الداخلية يعتبر الخطوة الأولى في عملية التدقيق الحديثة، التي تتم على العينة ويشير معيار التدقيق الدولي "315" إلى أن الرقابة الداخلية تعني :

(1) خلف عبد الله الوردات. المصدر سبق ذكره، ص.131

"العملية المصممة و المنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة و الإدارة و الموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بما يلي : موثوقية تقديم التقارير المالية، فاعلية و كفاءة العمليات، الامتثال للقوانين و الأنظمة المطبقة.

حيث أن الرقابة الداخلية يتم تصميمها و تنفيذها لتناول مخاطر العمل المحددة التي تهدد تحقيق أي من هذه الأهداف السابقة.

لذلك فإن حصول المدقق على فهم لنظام الرقابة الداخلية يتطلب وجود تصميم عنصر رقابة قادر على منع و اكتشاف الأخطاء و تحديد ما إذا كان قد تم تنفيذه.

إن عنصر الرقابة المصمم بطريقة غير مناسبة قد يمثل ضعفا جوهريا في الرقابة الداخلية للمنشأة و على المدقق النظر فيما إذا كان عليه إبلاغ المكلفين بالرقابة و الإدارة. و قد تشمل إجراءات الحصول على أدلة تدقيق بشأن تصميم و تنفيذ عناصر رقابة مناسبة، الاستفسارات من موظفي المنشأة و ملاحظة تطبيق عناصر رقابة معينة، و فحص المستندات و التقارير و تتبع المعاملات من خلال نظام المعلومات الخاص بإعداد التقارير المالية، لكن الاستفسار وحده ليس كافيا لتقييم تصميم عنصر رقابة و تحديد ما إذا تم تنفيذه مالم يكن هناك شيء من الأئمة التي تساعد على التطبيق الثابت لعنصر الرقابة، على سبيل المثال: الحصول على أدلة تنفيذ عنصر رقابة يعمل يدويا في نقطة زمنية لا يوفر أدلة تدقيق لفاعلية عمل عنصر الرقابة في أوقات أخرى.⁽¹⁾

و لقد أكد معيار التدقيق "315" أن الرقابة الداخلية تتكون من خمسة عناصر، و إن تقسيمها إلى خمسة عناصر يوفر إطارا مفيدا للمدققين، حيث أن الاعتبار الرئيسي للمدقق هو ما إذا كان عنصر الرقابة يمنع أو يكتشف و يصحح الأخطاء الجوهرية في فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات و

(1) أحمد حلمي جمعة. (2008) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، ص ص. 98-99

الإثباتات الخاصة بها، و كيف يتم ذلك و ليس الاعتبار في تسمية عنصر الرقابة، لذلك يمكن للمدققين استخدام مصطلحات أو إطارات مختلفة عن التي جاء بها المعيار لبيان مختلف نواحي الرقابة الداخلية شريطة أن يتم تناول جميع العناصر المبينة في هذا المعيار.

كما أكد مجلس معايير التدقيق و التأكيد أن الطريقة التي يتم تصميم و تنفيذ الرقابة الداخلية تختلف حسب حجم و تعقيد المنشأة، و بالتحديد يمكن للمنشآت الأصغر استخدام وسائل رسمية بشكل أقل و أساليب و إجراءات أبسط لتحقيق أهدافها.⁽¹⁾

ب- إختبارات تنفيذ الرقابة الداخلية

الهدف من هذه الاختبارات هو التأكد بطريقة معقولة من أن الإجراءات الموصوفة تستخدم بشكل فعلي فالإجراءات التي تحتوي عليها اللوائح المالية والمحاسبية أو التعليمات الأخرى التي تصدرها الإدارة قد لا يتم تنفيذها فعلا من جانب الموظفين. وجاء في المعيار الدولي للتدقيق "315" أن الهدف من اختبارات الرقابة يكمن في الحصول على أدلة تخص فعالية كل من :

- تصميم النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية، وذلك لبيان فيما إذا كانت هذه الأنظمة مصممة بشكل ملائم لمنع المعلومات الخاطئة أو اكتشافها و تصحيحها.
- كيفية عمل الضوابط خلال الفترة.

(1) أحمد حلمي جمعة، المصدر نفسه، ص ص 101-102

5- أدلة الإثبات: (المعيار الدولي للتدقيق رقم 500)

لقد اختص المعيار "500" بوضع معايير و توفير إرشادات لكمية و نوعية أدلة الإثبات التي يتم الحصول عليها عند القيام بعملية التدقيق و إجراءات الحصول على هذه الأدلة.

و ينص على أنه على المدقق أن يحصل على أدلة إثبات كافية و ملائمة لكي يستطيع أن يتوصل إلى استنتاجات معقولة لتكوين الأساس الذي يبني عليه رأيه المهني، حيث يتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج مناسب من اختبارات الرقابة و من الإجراءات الجوهرية و تشمل أدلة الإثبات مصادر المستندات و السجلات المحاسبية المتضمنة للبيانات المالية و المعلومات المؤيدة من المصادر الأخرى.

و نعني باختبارات الرقابة الاختبارات المنجزة للحصول على أدلة الإثبات المتعلقة بملائمة التصميم و التشغيل الفعال للنظام المحاسبي و لنظام الضبط الداخلي كما تعني الإجراءات الجوهرية الاختبارات التي تتجزأ للحصول على أدلة الإثبات التي تكشف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية و هي على نوعين: اختبارات تفصيلية للمعاملات و الأرصدة، إجراءات تحليلية جوهرية.

أ- كفاية و ملائمة أدلة الإثبات

الكفاية و الملائمة ترتبطان بعلاقة متبادلة، حيث أن الكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات، أما الملائمة فهي قياس لأدلة الإثبات و مدى صلتها بتأكيد خاص و موثوقيتها. و في العادة يجد المدقق من الضروري الاعتماد على أدلة إثبات مقنعة و ليست قاطعة. و غالبا ما يسعى للحصول عليها من مصادر مختلفة لدعم نفس التأكيد.

لا يقوم المدقق عادة عند تكوين رأيه المهني باختبار كافة المعلومات، و ذلك بالنظر لإمكانية الوصول إلى استنتاج حول رصيد معين أو مجموعة من المعاملات أو الضوابط عن طريق استعمال الإجراءات الاجتهادية أو المعاينة الإحصائية.

ويتأثر رأي المدقق حول كفاية و ملائمة أدلة الإثبات بما يلي :

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

- تقدير المدقق حول طبيعة المخاطر الملازمة على مستوى البيانات المالية و على مستوى الحسابات، أو مجموعة من الحسابات.

- طبيعة النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي و تقدير مخاطر الرقابة.

- الأهمية النسبية للبند الذي يتم اختباره.

- الخبرة التي تم الحصول عليها من عمليات التدقيق السابقة.

- نتائج إجراءات التدقيق، و من ضمنها الاحتيال و الخطأ اللذان قد يتم اكتشافهما.

- مصدر و موثوقية المعلومات المتوفرة.

إن أدلة الإثبات التي يحاول المدقق الحصول عليها من أجل النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي

هي :

- التصميم : إن النظام المحاسبي و نظام الضبط الداخلي قد تم تصميمه بشكل مناسب لمنع و/أو

اكتشاف و تصحيح الأخطاء الجوهرية.

- التشغيل : إن الأنظمة موجودة و يتم العمل بها بشكل فعال خلال الفترة المالية المعنية.

إن موثوقية أدلة الإثبات تتأثر بمصادرها: داخلية أو خارجية ، و بطبيعتها: مرئية، موثقة أو شفوية، كما

تساعد العوامل التالية على تقدير مدى موثوقية أدلة الإثبات:

- تعتبر أدلة الإثبات الخارجية (مثلا المصادقات المستلمة من طرف ثالث) أكثر موثوقية من تلك التي

يتم الحصول عليها داخليا.

- تكون أدلة الإثبات الداخلية أكثر موثوقية عندما يكون النظام المحاسبي و نظام الرقابة الداخلية

فعالين.⁽¹⁾

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2003)، المصدر سبق ذكره، ص.292

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

- أدلة الإثبات التي يحصل عليها المدقق مباشرة أكثر موثوقية من تلك التي يحصل عليها من المنشأة.
 - أدلة الإثبات على شكل وثائق أو مكتوبة أكثر موثوقية من تلك الشفهية.
- تكون أدلة الإثبات أكثر إقناعا إذا كانت ذات طبيعة مختلفة أو إذا تم الحصول عليها من مصادر مختلفة فإذا كانت هذه الأدلة المتحصل عليها متوافقة، قد يحصل المدقق على درجة متراكمة من الثقة أعلى من تلك التي يحصل عليها بشكل انفرادي. أما إذا تم لم تكن الأدلة متوافقة فعلى المدقق أن يقرر ماهية الإجراءات الإضافية الضرورية لحل مشكلة عدم التوافق. كما أنه يجب على المدقق أن يراعي العلاقة بين تكلفة الحصول على أدلة الإثبات و فائدة المعلومات التي يتحصل عليها، لكن مع ذلك فإن مسألة تكلفة و صعوبة الحصول على أدلة لا تعتبر أساسا لإلغاء الإجراء الضروري. و في هذا السياق على المدقق عند توفر شك كبير لديه في التأكيدات الأساسية للبيانات المالية أن يتحصل على أدلة إثبات تزيل هذا الشك. و في حالة عم التمكن من الحصول عليه على المدقق أن يبدي رأيا متحفظا أو أن يمتنع عن إبدائه.

ب- إجراءات الحصول على أدلة الإثبات

- يحصل المدقق على أدلة الإثبات بواسطة واحدة أو أكثر من الإجراءات التالية:
- الفحص أو الملاحظة أو الاستفسار و المصادقة أو الاحتساب و الإجراءات التحليلية. إن توقيت هذه الإجراءات يعتمد جزئيا على الفترات الزمنية التي تتوفر خلالها أدلة الإثبات.
- **الفحص:** يتضمن الفحص اختبار السجلات و المستندات أو الموجودات الملموسة، و يوفر فحص السجلات و المستندات أدلة إثبات ذات درجات مختلفة من الموثوقية تعتمد على طبيعتها و مصدرها، و على فعالية الضوابط الداخلية لإجراءاتها. و هناك ثلاث أصناف رئيسية لتوثيق أدلة الإثبات و التي توفر درجات مختلفة من الموثوقية للمدقق و هي :

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث و محفوظة لديه.

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

- أدلة إثبات موثقة صادرة عن طرف ثالث و محفوظة لدى المنشأة.
- أدلة إثبات موثقة صادرة عن المنشأة و محفوظة لديها.
- أما فحص الموجودات الملموسة فيوفر أدلة إثبات موثقة بوجودها لكن ليس بالضرورة بملكيته أو بقيمتها.
- **الملاحظة :** تتضمن الملاحظة النظر إلى المعالجة أو الإجراء الذي يقوم به آخرون، مثلا ملاحظة المدقق لعملية التعداد في الجرد الذي يقوم به موظفو المنشأة، أو ملاحظة أداء إجراءات الضبط الداخلي التي لا تترك أثرا تدقيقيا.
- **الاستفسار و المصادقة :** يتضمن الاستفسار البحث على معلومات من أشخاص ذوي إطلاع و معرفة من داخل أو خارج المنشأة.
- و تتفاوت الاستفسارات من الاستفسارات الرسمية المكتوبة الموجهة إلى طرف ثالث، إلى الاستفسارات الشفهية غير الرسمية الموجهة إلى أشخاص من داخل المنشأة. و قد توفر الإجابة على الاستفسارات معلومات للمدقق لم يكن يملكها سابقا، أو توفر أدلة إثبات معززة له.
- أما المصادقة فتتضمن الإجابة على استفسار لتعزيز المعلومات التي تحتويها السجلات المحاسبية، مثلا، من المعتاد أن يطلب المدقق مصادقة مباشرة لحسابات تحت التحصيل بواسطة الاتصال بالمدينين.
- **الاحتساب :** يتضمن الاحتساب التحقق من الدقة الحسابية للمستندات الأصلية و للسجلات المحاسبية، أو إجراء احتسابات مستقلة.

- **الإجراءات التحليلية** : تتألف الإجراءات التحليلية من النسب و المؤشرات الهامة، و من ضمنها نتائج البحث للتغيرات و العلاقات التي تتعارض مع المعلومات الأخرى ذات العلاقة، أو التي تتحرف عن المبالغ المتنبأ بها.⁽¹⁾

بالإضافة إلى المعلومات السالفة الذكر نجد أن الغرض من المعيار "501" و المعيار "570" هو إضافة إرشادات لتلك التي تضمنها المعيار "500".

بالنسبة للمعيار "501" فيوفر إرشادات حول بعض المبالغ و الإفصاحات الأخرى الخاصة بالبيانات المالية. حيث يعطي طرقاً تساعد المدقق للحصول على أدلة الإثبات و التي تنقسم إلى الأقسام التالية:

القسم أ- حضور الجرد الفعلي للمخزون.

القسم ب- مصادقة حسابات تحت التحصيل.

القسم ج- الاستفسارات المتعلقة بالدعاوي و المطالبات.

القسم د- التقييم و الإفصاح عن الاستثمارات طويلة الأجل.

القسم و- المعلومات القطاعية.⁽²⁾

• **أدلة الإثبات المتعلقة بفرض استمرارية المنشأة**

عندما يثار شك يتعلق بفرض الاستمرارية، يجب على المدقق أن يجمع أدلة الإثبات و ذلك بتطبيق إجراءات تدقيق معينة للحصول على الأدلة المناسبة أو تحديث المعلومات المتوفرة لديه سابقاً و قد تأخذ بعض الإجراءات أهمية أكبر من غيرها حسب الضرورة، و تتضمن هذه الإجراءات ما يلي :

✓ تحليل و مناقشة التدفق النقدي و الربحية، و التوقعات المناسبة الأخرى مع الإدارة.

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2003)، المصدر سبق ذكره، ص.292

(2) المصدر نفسه، ص.298

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

✓ مراجعة الأحداث الحاصلة بعد نهاية الفترة للبنود التي تؤثر على قابلية المنشأة للتواصل كمؤسسة مستمرة.

✓ تحليل و مناقشة آخر بيانات مالية مرحلية متوفرة.

✓ مراجعة شروط السندات و اتفاقيات القروض، و تحديد في ما إذا كان هناك أي إخلال في تطبيقها.

✓ قراءة محاضر اجتماعات المساهمين، و مجلس الإدارة و اللجان المهمة، و التي تشير إلى وجود صعوبات في التمويل.

✓ الاستفسار من محامي المنشأة حول الدعاوي القضائية و المطالبات.

✓ التأكد من وجود ترتيبات قانونية و ملزمة لتوفير الدعم المالي أو الإبقاء عليه، مع أطراف ذات علاقة أو أطراف ثالثة، و تقدير قدرة الأطراف على توفير أموال إضافية.

✓ مراعاة موقف المنشأة فيما يتعلق بطلبات الذمم المدينة، غير المنفذة.

في ما يخص تحليل التدفق النقدي و الربحية و لكونها أمرا مهمة، يجب على المدقق النظر في موثوقية نظام المنشأة في إعداد هذه المعلومات و كون الفرضيات التي ارتكزت عليها التوقعات تبدو مناسبة في مثل هذه الظروف، إضافة إلى ذلك على المدقق مقارنة المعلومات المتوقعة للفترة السابقة القريبة و للفترة الحالية مع النتائج الفعلية.

كما عليه مناقشة خطط المنشأة المستقبلية مثل خطط تصفية الأصول، افتراض المبالغ و إعادة جدولة الديون، أو ترشيد أو تأخير الإتفاق، أو زيادة رأس المال، و بصفة عامة فإن صلة المدقق بهذه الخطط تتضائل كلما طالت الفترة الزمنية للأعمال المخططة و للأحداث المتوقعة، و في العادة يتم إعطاء تركيز خاص على الخطط اتلي لها تأثير مهم على قابلية المنشأة لتسديد كافة إلتزاماتها، و على المدقق الحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة بأن هذه الخطط عملية و من المرجح تطبيقها و أن نتائج هذه

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع، و يقوم المدقق عادة بالسعي إلى الحصول على إقرارات خطية بخصوص هذه الخطط.

بعد تنفيذ الإجراءات التي تعتبر ضرورية و الحصول على كافة المعلومات المطلوبة يقرر المدقق في ما إذا كان الشك المثار حول فرض الإستمرارية قد أزيل أم لا و يصادف هنا الحالات التالية:

- ✓ عدم تعديل تقريره: و ذلك عندما يكون راضيا على النتائج التي توصل إليها.
- ✓ تقديم رأي متحفظ أو رأي يراه مناسباً: وذلك عند اعتقاده أن فرض الاستمرارية ملائم بسبب الظروف المخففة، مثل خطط الإدارة للأعمال المستقبلية، و التي لم يتم الإفصاح عنها، و إذا تم الإفصاح عنه من الممكن عدم إبداء الرأي المتحفظ.

✓ إبداء رأي غير متحفظ مع إضافة فقرة توضيحية: في حالة وجود إفصاح كاف في البيانات المالية. و الفقرة التالية يوضح نموذجاً عن الفقرة التوضيحية :

" بدون أي تحفظ نود أن نلفت الإنتباه إلى الإيضاح × في البيانات المالية المتممة، لقد تكبدت الشركة صافي خسارة قدرها ×× خلال السنة المنتهية في 31/ديسمبر/ ن. وفي ذلك التاريخ فإن المطلوبات المتداولة للشركة تجاوزت موجوداتها المتداولة بمبلغ ×× و أن مجموع مطلوباتها تجاوز مجموع موجوداتها بمبلغ ×× إن هذه العوامل، مضافاً إليها الأمور الأخرى المشار إليها في الإيضاح × من شأنها إثارة شك كبير حول مقدرة مواصلة الشركة لنشاطها كمؤسسة مستمرة " .

و لا يوجد ما يمنع المدقق من إبداء رأيه في حالة وجود شك في استمرارية المنشأة.⁽¹⁾

- ✓ إبداء رأي متحفظ أو سلبي: و ذلك إذا لم يكن هناك إفصاح كاف و الفقرة التالية توضح كيفية - إبداء الرأي المتحفظ : "لم تسط الشركة إعادة التفاوض حول قروضها مع المصارف، و بدون مثل هذا

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2003)، المصدر سبق ذكره، ص.383

الدعم المالي فإن هناك شكاً كبيراً حول إمكانية استمرارها. وبناءً على ذلك قد يتطلب الوضع إجراء تسويات لمبالغ الموجودات المسجلة و لتصنيف المطلوبات، علماً بأن البيانات المالية و الإيضاحات المرفقة لها لا تفصح عن هذه الحقيقة.

و في رأينا، و ماعدى إغفال المعلومات التي تضمنتها الفقرة السابقة فإن البيانات المالية تعبر بصورة حقيقية و عادلة عن المركز المالي للشركة في 31/ ديسمبر/ ن ، و عن نتائج نشاطها و تدفقاتها النقدية للسنة المنتهية بذات التاريخ.... " .

- إبداء رأي سلبي (عكسي) : وذلك إذا اقنع المدقق استناداً للإجراءات التي قام بها ، و من ضمنها تأثير الظروف المخففة، بأن المنشأة لا تستطيع الاستمرار بنشاطها في المستقبل. (1)

6- عينات التدقيق و إجراءات التدقيق الاختيارية (المعيار الدولي للتدقيق رقم 530) :

يواجه المدقق عند فحصه لأرصدة ناتجة عن عمليات مالية كثيرة، مدعمة بالعديد من المستندات و التي يكون لها نفس الصفات و الخصائص إلى حد ما، صعوبة في إتمام عملية التدقيق في الوقت المحدد كما أن فعالية التكلفة لن تتحقق إذا فحص المدقق كل العمليات و المستندات، بالإضافة إلى ذلك نجد أنه عندما يكون مجتمع التدقيق متجانساً إلى حد ما، فإن مثل هذا الفحص بالمعاينة يكون ضرورياً بمعنى أن المدقق يمكن أن يستنتج بشكل معقول باستخدام العينات إذا كانت الحسابات قد عولجت بشكل مناسب كما لو كانت كافة المستندات قد فحصت. (2)

وقد عرف المعيار "530" المعاينة على أنها إجراء عملية التدقيق على أقل من 100% من البنود في حدود رصيد حساب أو صنف أو صنف عمليات تكون فيه كافة وحدات المعاينة تتمتع بفرصة الاختيار

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2003)، المصدر سبق ذكره، ص.383

(2) خلف عبد الله الوردات. (2006) -التدقيق بين النظرية و التطبيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية- الطبعة الأولى، الوراق للنشر، ص.219

عليها و هذا سيمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات وتقييمها على خواص بعض البنود المنتقاة لتكوين أو المساعدة على تكوين استنتاج يعمم على مجتمع المعاينة.

▪ سبب اختيار المدقق للمعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية:

-يمكن تطبيق المعاينة باستعمال إما طريقة المعاينة الإحصائية أو غير الإحصائية فقرار استعمال المعاينة الإحصائية متروك لما يراه المدقق أحسن و أكفأ للحصول على أدلة إثبات كافية و ملائمة في ظروف معينة. فمثلا في حالة اختبارات الرقابة، فإن تحليل المدقق لطبيعة و سبب الأخطاء سيكون عادة مهما أكثر من التحليل الإحصائي، لمجرد وجود أو عدم وجود تلك الأخطاء، أي عدها، في هذه الحالة فإن المعاينة غير الإحصائية هي الأكثر ملائمة.

-عند تطبيق المعاينة الإحصائية يمكن تحديد حجم العينة باستعمال إما نظرية الاحتمال أو الحنكة المهنية. هذا علاوة على أن حجم العينة ليس معيارا صالحا للتمييز بين طريقتي المعاينة الإحصائية و غير الإحصائية لأن حجم العينة هو محصلة عوامل وسيكون نفس الحجم سواء تم انتقاء الطريقة الإحصائية أم غير الإحصائية. (1)

7-معايير التدقيق الدولية لإعداد تقرير المراجع الخارجي

التقرير هو حصيلة مهمة التدقيق الخارجي المراجعة اهتم مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي (IAASB) بصياغة جملة من معايير التدقيق الدولية (ISA) تهتم بهذا السياق نوجزها فيما يلي :

أ- تقرير المراجع عن القوائم المالية معيار (700)

يشير المعيار إلى أنه يجب أن يحتوي تقرير المراجع على إبداء واضح لرأيه حول البيانات المالية، وبيبين فيما إذا كانت البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا أو أنها معروضة بعدالة من جميع النواحي

(1) الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2003)، المصدر سبق ذكره، ص.326

الفصل الثالث : التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية

الجوهرية أي أن البيانات المالية أعدت وعرضت حسب المتطلبات المحددة لإطار إعداد التقارير المالية

لذا يتوجب على المراجع عند إعداد التقرير النهائي للمراجعة تحديد⁽¹⁾:

- ما إذا كانت السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها متفقة مع إطار إعداد التقارير المالية ومناسبة في هذه الظروف.

- ما إذا كانت المعلومات المعروضة في البيانات المالية مناسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة.

- ما إذا كانت البيانات المالية تقدم إفصاحات كافية لتمكين المستخدمين من فهم أثر الأحداث الهامة على المعلومات التي أوصلتها البيانات المالية.

كما يشير معيار التدقيق الدولي (700) إلى المحتوى الضروري في تقرير المراجع الخارجي ليضمن المتطلبات الخاصة بالعناصر التالية :

- عنوان التقرير.
- الجهة الموجه إليها التقرير.
- الفقرة التمهيدية.
- مسؤولية الإدارة عن إعداد البيانات المالية.
- مسؤولية المراجع والمتمثلة في إبداء الرأي وإجراء عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية.
- رأي المراجع.
- مسؤوليات إعداد التقارير المالية الأخرى إذ قد يكون على عاتق المراجع مسؤوليات إضافية لإعداد تقارير حول أمور أخرى تعزز مسؤوليته عن إبداء رأيه حول القوائم المالية.
- توقيع المراجع و يكون التوقيع إما باسمه الشخصي أو شركة التدقيق حسب الحالة.

(1) أحمد حلمي جمعة. (2009) -الكتاب الرابع، المصدر سبق ذكره، ص ص. 281-282

- تاريخ تقرير المراجع والذي يجب أن يؤرخ التقرير حول البيانات المالية في تاريخ ليس أبكر من تاريخ حصوله على أدلة التدقيق التي بنى عليها رأيه.
- عنوان المدقق.

ب- مسؤولية المراجع عن المعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات تمت مراجعتها
المعيار رقم (720)

أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي المعيار بغرض وضع إرشادات حول ضرورة قيام المراجع بمراعاة المعلومات الأخرى الواردة في مستندات تحتوي على قوائم مالية تمت مراجعتها والتي لا يوجد التزام على المراجع بتقديم تقارير عنها لتحديد أية تناقضات هامة مع البيانات المالية المدققة، ويكون التناقض هام⁽¹⁾ في حالة وجود تعارض يثير الشك حول نتائج المراجعة المستخلصة من أدلة الإثبات التي حصل عليها المراجع سابقا وحول أساس رأيه عن القوائم المالية.

أكد المعيار الدولي للتدقيق (720) بشأن المعلومات الأخرى المرفقة مع البيانات المالية محل المراجعة مراعاة:

- الحصول على المعلومات الأخرى في الوقت المناسب وقبل تاريخ التقرير .
- مراعاة المعلومات الأخرى كون أن مسؤولية المراجع عن البيانات الموضحة في التقرير لا عن المعلومات الأخرى.
- مراعاة التناقضات الهامة من حيث شرحها والتقرير فيما إذا كانت البيانات المالية المدققة أو المعلومات الأخرى بحاجة إلى تعديل.

⁽¹⁾ طارق عبد العال حماد. (2004) - موسوعة معايير المراجعة الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص. 339

- مراعاة توفر المعلومات الأخرى بعد تاريخ تقرير المراجع، ففي حالة توفر تلك المعلومات قبل تاريخ التقرير يجب على المراجع قراءة المعلومات بأسرع وقت، في حالة إكتشاف أخطاء جوهرية بالمعلومات الأخرى ورفض الإدارة القيام بإعادة النظر فيها على المراجع إتخاذ إجراءات الإتصال و إخطار المسؤولين في أعلى المستويات الإدارية.

ج- تقرير المراجع عن مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة المعيار رقم (800)

يهدف هذا المعيار إلى توفير الإرشادات اللازمة فيما يتعلق بمهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة والتي تتضمن:⁽¹⁾

- مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لإطار محاسبي بخلاف معايير المحاسبة الدولية.
- مراجعة حسابات معينة أو عناصر من تلك البنود المدونة بالقوائم المالية.
- أعمال المراجعة المتعلقة بالالتزام بالشروط التعاقدية.
- مراجعة القوائم المالية المختصرة.

د- تقرير المراجع عن المعلومات المالية المستقبلية المعيار رقم (810)

يهدف المعيار إلى توفير الإرشادات فيما يتعلق بالمهام الخاصة بإبداء الرأي عن المعلومات المالية المستقبلية متضمنة أفضل التقديرات والافتراضات النظرية.

يقصد بالمعلومات المالية المستقبلية، المعلومات المبنية على افتراضات عن الأحداث التي قد تقع في المستقبل ورد في المنشأة المحتمل تجاهها وهي تخضع بطبيعتها للحكم الشخصي بدرجة عالية، حيث تقع مسؤولية إعداد هذه المعلومات على الإدارة وقد يطلب من المراجع الخارجي اختبارها لزيادة مصداقيتها سواء كان غرض استخدامها داخليا أو خارجيا.

⁽¹⁾ طارق عبد العال حماد. المصدر سبق ذكره، ص.401

- قبول مهمة مراجعة الأحداث المستقبلية : على المراجع قبل قبول المهمة أن يراعي :

- الغرض الذي تستخدم فيه هذه المعلومات.
 - طبيعة تلك المعلومات والعناصر المكونة لها.
 - الفترة التي تغطيها المعلومات.
- للمراجع الحق في عدم قبول المهمة والانسحاب في حال ما إذا كانت الافتراضات غير واقعية بدرجة واضحة، وفي حالة قبول المهمة على المراجع الاتفاق مع الإدارة على شروط المهمة.

هـ- التقرير عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية المعيار رقم (560)

تعرف الأحداث اللاحقة بأنها الأحداث التي تظهر بين نهاية الفترة المالية وتاريخ تقرير المراجع والحقائق المكتشفة بعد تاريخ تقرير المراجع، لذا أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي رقم (560) على ضرورة أخذ المراجع الخارجي بعين الاعتبار تأثير هذه الأحداث على البيانات المالية وبالتالي عليه عمل الإجراءات اللازمة للحصول على أدلة كافية ولغاية تاريخ التقرير.

كما أكد المعيار على عدم تحمل المراجع المسؤولية عن القيام بإجراءات لمعرفة الأحداث اللاحقة

لتاريخ تقريره فالإدارة هي المسؤولة عن إعلامه عن أية أحداث من شأنها التأثير على البيانات المالية.⁽¹⁾

(1) أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب العاشر، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان، ص.106

خلاصة

مهنة التدقيق تعتمد على منهجية و مجموعة من الإجراءات التي يتبعها المدقق الخارجي حيث تمر بعدة مراحل، و نجد أن معايير التدقيق الدولية أفضل دليل يعتمد عليه المدقق الخارجي حيث تمر بعدة مراحل، و نجد أن معايير التدقيق الدولية أفضل دليل يعتمد عليه المدقق الخارجي في أدائه لمهنته، حيث يعمل الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال مجالسه على إصدار معايير تدقيق دولية تكون قابلة للتطبيق أو للإقتباس و كما أنها تمثل المرشد الأساسي لكونها تحتوي على جميع الخطوات و المهام التي يقوم بها أو قد يقوم بها المدقق الخارجي في إعداد تقريره حول عدالة المركز المالي للمؤسسة المدققة.

الفصل الرابع

دراسة ميدانية (إلتفاته لواقع الجزائر)

المبحث الأول : منهجية الدراسة الميدانية

تسايرا مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق بالتدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية، في ضوء التغيرات التي ستطرأ على الممارسة المحاسبية في الجزائر خاصة بعد تبني مشروع النظام المحاسبي المالي، و التغيرات التي ستحدث على المؤسسات الجزائرية، و ما يرافق هذا التطور من تشريعات وقوانين جديدة ومدى تأثيرها على مهنة التدقيق بتغيير التشريعات المنظمة للمهنة، وذلك سعيا لتوحيد المنهج المحاسبي في الجزائر، بما يتوافق مع التطورات العالمية، وتلبية لمتطلبات و احتياجات الهيئات الدولية التي تشرف على عملية التوافق والتوحيد المحاسبي، غير أن مهنة التدقيق تبقى خاضعة لقوانين دون أن تخضع لمعايير دولية، و بهذا الصدد ارتأينا في هذا المجال واستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأدوات المستخدمة التالية :

-الوثائق و البيانات ؛

-المقابلات الشخصية ؛

-جمع الملاحظات ؛

-الاستبانة.

حيث حاولنا استغلال هذه الأدوات من خلال إيجاد التكامل بينها، خصوصا فيما يتعلق بالاعتماد على الاستبيان الذي حاولنا من خلاله تدارك أوجه القصور أو الحدود التي ميزت أدوات العمل الميداني الأخرى، باعتبار هذا الأخير الأكثر استخداما من قبل الباحثين لجمع البيانات الأولية. ومما يؤكد كذلك

أهمية هذه الأداة، أن معظم الأدوات السابقة الذكر تستخدم عادة كأدوات مكملّة لأداة الاستبانة، و لذلك سيتم التركيز في دراستنا هذه على الاستبانة من خلال التحضير، التحليل و استخلاص أهم النتائج.

1- أدوات الدراسة

لقد تم استخدام في مجمل دراستنا و بشيء من التفصيل الأدوات التالية :

✓ جمع الوثائق والمعلومات:

حاولنا في هذا الصدد الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، والتي تهتم أساسا بميدان التدقيق و المحاسبة في الجزائر، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من :

-النصوص والتشريعات المتضمنة في الجرائد الرسمية ؛

-التقارير الصادرة عن الهيئات و المنظمات المهنية ؛

-بحوث علمية أنجزت في الجزائر؛

إضافة إلى هذا فقد اعتمدنا كذلك على قنوات أخرى من أجل الحصول على المعلومات، يأتي في مقدمتها الشبكة العنكبوتية "الانترنت"، من خلال التواصل المستمر والزيارات وتصفح العديد من المواقع المتخصصة في التدقيق و المحاسبة خصوصا على المستوى الدولي، والتي ساعدتنا في توجيه دراستنا، وتصور منهجية العمل الميداني من خلال السعي لتحقيق ما كنا نصبوا إليه.

✓ المقابلات

إن عنصر المقابلات في الدراسة الميدانية يكتسي أهمية بالغة كمصدر هام ورئيسي للحصول على المعلومات، حيث قمنا في هذا الصدد بإجراء سلسلة من المقابلات تمحور الحوار فيها حول تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر و تأثير التوجه نحو النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي، وكيفية

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفتاة لواقع الجزائر)

ضمان الانتقال السليم والفعال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي، حيث حاولنا جاهدين في هذا الصدد استقصاء واستخلاص آراء ووجهات نظر مختلف الأطراف الفاعلة في الميدان، وقمنا في هذا الصدد بمحاورة بعضا منها. حيث يتمثلون عموما في :

- خبراء محاسبة،

- محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين؛ أعضاء في المصف الوطني للخبراء المحاسبين،

- مدققي الحسابات الداخليين في مؤسسات متعددة الجنسيات،

-موظفي وإطارات في المحاسبة و المراجعة في مؤسسات اقتصادية،

وفي هذا المجال نشير إلى أن تركيزنا كان منصبا نحو المقابلات غير الرسمية و التي دامت فترتها مع المستجوب الواحد من مقابلة واحدة إلى أربعة مقابلات، وذلك لما يعتري المقابلات الرسمية من بعض الإجراءات الرسمية كاستصدار إفادة بحث من الجامعة أو طلب مسبق يودع لدى أمانة الشخص المراد مقابلته، مما يؤثر كل ذلك ويمس بسرعة الحصول على المعلومات، و لهذا إعتدنا خاصة على مراسلة محافظي الحسابات عن طريق البريد الإلكتروني و التي تحقق ميزة سرعة الحصول على المعلومات دون قيود.

✓ جمع الملاحظات

من خلال قيامنا ببعض الزيارات الميدانية للهيئات الفاعلة في مجال التدقيق الخارجي و المحاسبة في الجزائر، حيث استطعنا تسجيل على العموم بعض الملاحظات التي ساعدتنا في توجيه منهجية بحثنا واستقصاء المعلومات من مصادر أخرى، وأبرز ما نشير إليه في هذا المجال أن :

-المعلومات والوثائق غير منظمة بشكل يسمح ويسهل عملية الاطلاع عليها، إذ تبقى في كثير من

الأحيان حكرا على أطراف معينة أو بتوصيات من جهات مختلفة ؛

-الغياب المستمر و المتكرر لبعض محافظي الحسابات أثناء معظم الزيارات التي قادتنا إليهم باعتبارهم المؤهلين والمخولين للإجابة على أسئلتنا وأنشغالاتنا حيث قدرت مدة الغياب للأقلية بشهرين و ذلك بسبب انشغالاتهم بالعمل ؛

-وأكثر ما يلاحظ في هيئتنا المحاسبية هو عدم وجود تمثيل لها لدى الهيئات الدولية، ومن أبرزها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والاتحاد الدولي للمحاسب IFAC.

✓ الاستبانة

رغم ما سبق ذكره من أدوات ووسائل شتى تم استعمالها والاعتماد عليها للحصول على مختلف المعلومات، ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، وأمام حدود الأدوات السابقة والمشاكل والعراقيل والمصاعب التي واجهتنا في مراحل مختلفة أثناء إعداد هذا البحث في استعمال بعض الأدوات السالفة الذكر كالمقابلة مثلا، اتجهنا إلى الاعتماد على أداة الاستبانة لتجاوز النقائص التي اعترت الأدوات السابقة، وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

✓ مراجعة البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل : تمت مراجعة البيانات

و تحليلها إحصائيا باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS V 20)، حيث تم حساب ما يلي :

■ **التكرار المطلق و النسبة المئوية :** بغية التفرقة بين فئات العينة، بناء على المعلومات الشخصية لأفرادها ومعرفة توجه إجابات أفراد العينة إلى إجمالي العينة، تم الاعتماد على هذين المؤشرين حيث يتم بهما تحديد العدد و النسبة التي يتفق فيها مدققي الحسابات في الاجابة.

■ **المتوسط الحسابي :** لتحديد الرأي العام لمدققي الحسابات و الذي يحسب من العلاقة :

■ المتوسط البسيط

$$\bar{X} = \frac{X_1 + X_2 + \dots + X_n}{N} = \frac{\sum_{i=1}^n X_i}{N}$$

■ أو المرجح

$$\bar{X} = \frac{nX_1 + nX_2 + \dots + nX_n}{N} = \frac{\sum_{i=1}^n n_i X_i}{N}$$

■ الانحراف المعياري : مقياس تشتت يتم التعرف به على مدى الفروقات في الاجابات لتحليل نتائج

الدراسة الميدانية والذي يحسب من العلاقة :

$$\delta = \sqrt{\frac{1}{N} \sum_{i=1}^N (x_i - \bar{x})^2}$$

■ مقياس ليكارت الخماسي تم الإعتماد على سبعة مستويات في الإستبيان لمعرفة ميول المستجوبين

بدقة، و لكنه في التحليل تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي الموضح في الجدول الموالي :

جدول 10 : مقياس ليكارت الخماسي.

الإجابة	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
الوزن النسبي	5	4	3	2	1

المصدر: النجار، فايز جمعة، و النجار، نبيل جمعة، و الزعبي، ماجد راضي، أساليب البحث العلمي- منظور تطبيقي، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر و التوزيع، 2010.

بما أن المتغير الذي يعبر عن الخيارات (موافق تماما، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة) مقياس ترتيبي، والأرقام التي تدخل في البرنامج تعبر عن الأوزان (موافق بشدة =5 ، موافق=4 ، محايد=3 ..) فإن حساب المتوسط الحسابي (المتوسط المرجح) يتم من خلال حساب طول الفئة وهي عبارة عن حاصل قسمة 4 على 5 حيث 4 تمثل عدد الفئات (من 1 إلى 2 فئة أولى، ومن 2 إلى 3 فئة ثانية، ومن 3 إلى 4 فئة ثالثة، ومن 4 إلى 5 فئة رابعة)، 5 تمثل عدد الاختيارات (الدرجات) وعند قسمة 4 على 5 نحصل على طول الفئة الذي يساوي 0,80 و بالتالي فإن التوزيع يكون حسب الجدول التالي :

جدول 11 : تقدير مستويات الموافقة حسب المتوسط الحسابي.

المستوى	مجال المتوسط الحسابي
غير موافق بشدة	1,80-1,00
غير موافق	2,60-1,81
محايد	3,40-2,61
موافق	4,20-3,41
موافق بشدة	5,00-4,21

المصدر : من إعداد الباحثة.

■ للتأكد من صدق الاستبيان وقدرته على تحقيق الهدف من ورائه، استخدمنا معامل الثبات ALPHA CRONBACH فكان المعامل المقابل للدراسة هو 0,89 ما يدل على مستوى عال من ثبات أداة القياس كونها تقترب من الواحد، فمعامل ALPHA CRONBACH ينحصر عادة بين الصفر والواحد، وكلما اقترب من الواحد دل ذلك على وجود ثبات عال يطمئن على صدق أداة الدراسة.

2-تحضير الاستبيان

قمنا في هذه المرحلة بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولاً إلى معالجة الاستمارات.

✓ تصميم الاستمارة

في هذه المرحلة قمنا بإعداد الأسئلة بصفة بسيطة للابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها، حيث تمحورت هذه الأسئلة حول مهمة التدقيق الخارجي و ضرورة الإصلاح المحاسبي في الجزائر و كل ما يتعلق بالقوانين المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي و تأثيرها بالانتقال إلى النظام المحاسبي المالي، كما قمنا باختبار و معرفة مدى رأي المستجوبين حول فكرة تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر و مدى ملائمة الوضع البيئي للتوجه نحو هذه الأخيرة، و قد استعنا في ذلك بأراء بعض الأساتذة و الزملاء الذين وجهونا في كيفية إعداد استمارة الاستبيان.

كما قمنا بطرح مجموعة من الأسئلة بشكل متسلسل ومترابط حتى نجلب اهتمام وتركيز الفرد المستقصى، وكل ذلك من أجل الحصول على أكبر قدر من الإجابات الجادة والموضوعية.

هذا فضلا عن الديباجة التي تنصدر استمارتي الاستبيان(سواء النسخة العربية أو النسخة الفرنسية)، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وجيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام

بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية. وإحاطتهم علما بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي تنتمي إليها الباحثة، وذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

✓ هيكل استمارة الاستبيان

تضمنت الاستمارة أربعون (40) سؤالاً موزعة على أربعة محاور رئيسية، ومن أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين فقد اعتمدنا على أسئلة مغلقة وسؤال مفتوح يحتمل إجابة للتوضيح أكثر حول الظاهرة المدروسة و حتى يتسنى لنا معرفة آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان.

و شملت الإستبانة على قسمين :

■ القسم الأول : تضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة للإلمام بمختلف خصائصها الديمغرافية.

■ القسم الثاني : يتضمن الأسئلة المرتبطة بالدراسة حيث تضمن محاوره ما يلي :

● المحور الأول : تناول الأسئلة من (01- 10) تمحورت حول النظام المحاسبي المالي الجديد و تأثيره على مهنة التدقيق في الجزائر.

● المحور الثاني : تناول الأسئلة من (11- 20) تمحورت حول التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في مواجهة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.

● المحور الثالث : تناول الأسئلة من (21- 30) تمحورت حول مساهمة الوضع البيئي الجزائري في تحفيز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.

- المحور الرابع : تناول الأسئلة من (31-40) تمحورت حول مساهمة معايير التدقيق الدولية في تحسين مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

3-نشر وتوزيع الاستثمار

بعد أن تم إعداد الاستبيان تم إختباره من قبل بعض محافظي الحسابات و بعد ذلك تم إعداده بالشكل النهائي الموضح في الملاحق، تم بعدها قمنا بتوزيعه على العينة المستدفة من مهنيين وأكاديميين على المستوى الجزائري، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستثمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستثمارات :

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استثمار الاستبيان باليد ؛
 - إرسال الاستثمارات عن طريق البريد الالكتروني ؛
 - زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم ؛
 - الاستعانة ببعض الأساتذة الكرام و ببعض زملائنا في توزيع الاستثمارات.
- وبتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات إلى دقائق معدودة في بعض الأحيان، حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق :
- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستقصى ؛
 - الاتصال بالأساتذة والزملاء الذين استعنا بهم سابقا لاستلام الاستثمارات ؛
 - الحصول على الإجابات عن طريق البريد الالكتروني من الذين تم مراسلتهم عن طريق هذا الأخير ؛
 - الاتصال بالمكاتب التي تم زيارتها و استرداد الإستثمارات.

4- منهجية الدراسة الميدانية

حتى نتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية و ذلك تم على أساس تحديد النقاط التالية :

-فرضيات الدراسة ؛

-مجتمع الدراسة وحدودها ؛

-عينة الدراسة.

1-فرضيات الدراسة الميدانية

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات التالية :

- ✓ الفرضية الأولى : النظام المحاسبي المالي الجديد لا يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر .
- ✓ الفرضية الثانية : التوافق مع معايير المحاسبة الدولية لا يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.
- ✓ الفرضية الثالثة : الوضع البيئي في الجزائر لا يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.
- ✓ الفرضية الرابعة : معايير التدقيق الدولية لا تحسن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر .

2-مجتمع الدراسة وحدودها

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في :

-إطار مجتمع الدراسة

إعتمدنا في اختيار أجوبة مجتمع الدراسة على معيار حيابة على الأقل شهادة مهنية، نظرا لارتباط جزء من أسئلة استمارة الاستبيان بمستوى التأهيل العلمي الذي يسمح للمستجوب بالتعامل مع مضمون استمارة الاستبيان بشكل جيد، وعليه فقد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئتين رئيسيتين هي :

- الفئة الأولى : المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ؛

- الفئة الثانية : العاملين في مجال التدقيق بالمؤسسات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص.

✓ عينة الدراسة

لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان العادي والالكتروني، فبالنسبة لهاتين الطريقتين قمنا بتوزيع 1200 إستمارة على عينة عشوائية إشتملت على مهنيين من محافظي الحسابات و خبراء في المحاسبة و المدققين، ولقد إعتمدنا أحيانا طريقة التسليم والاستلام المباشر، وأحيانا أخرى قمنا بذلك عن طريق مساعدة بعض الزملاء.

و الجدول الموالي يبين مدى استجابة أفراد العينة للإجابة على الاستبيان :

جدول 12 : يوضح مدى استجابة أفراد العينة للإجابة على الاستبيان.

النسبة المئوية	حجم العينة	قوائم الإستبيان المستبعدة	قوائم الإستبيان المسترجعة	
12 %	155	1045	155	1200

المصدر : من إعداد الباحثة و بالإعتماد على إستمارات الإستبيان.

المبحث الثاني : المعالجة الإحصائية وعرض وتحليل نتائج الاستبيان

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية الجاهزة (SPSS V 20) كما ذكر سابقا، و برنامج الـ (EXCEL)، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات و جداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل وذلك تماشيا مع النتائج المراد الوصول إليها، كما تم الاعتماد على التمثيل البياني بواسطة الدوائر النسبية.

1- الخصائص الديمغرافية لأفراد العينة

أ- الجنس : الجدول الموالي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس :

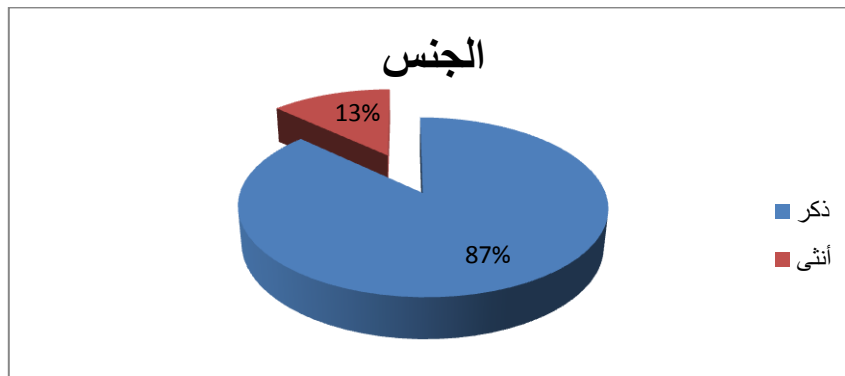
جدول 13 : توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	135	87%
أنثى	20	13%
المجموع	155	100%

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :

شكل 09 : تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الجنس بدائرة نسبية



المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

الجنس : يوضح لنا الجدول رقم 13 توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس، فنلاحظ أن نسبة الذكور في عينة الدراسة تفوق نسبة الإناث، حيث تبلغ نسبة الذكور 87 % وهو ما يعادل 135 ذكرا بينما بلغت نسبة الإناث 13 % أي 20 أنثى.

تؤكد هذه النسب على أن غالبية ممتهني مهنة المحاسبة هم الذكور، ما يمكن إيعازه ربما إلى صعوبات أداء هذه المهنة وإلى العادات المجتمعية.

ب- العمر :

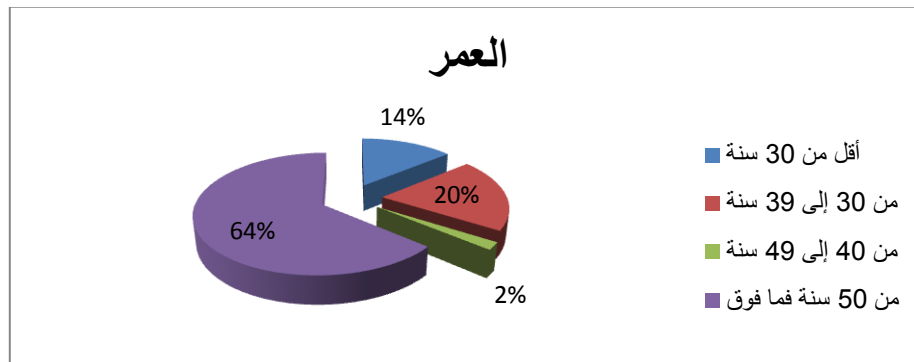
جدول 14 : توزيع عينة الدراسة حسب العمر.

العمر	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 30 سنة	22	14%
من 30 إلى 39 سنة	31	20%
من 40 إلى 49 سنة	03	02%
من 50 سنة فما فوق	99	64%
المجموع	155	100%

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الاستبيان.

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :

شكل 10 : تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب العمر بدائرة نسبية.



المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الاستبيان.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

العمر : تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة و تراوحت عموما بين 30 وأكثر من 50 سنة، وقد قمنا بتشكيل أربعة فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن لهم أقل من 30 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 30 و 39 سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت بين 40 سنة إلى 49 سنة في حين الفئة الأخيرة خصت بالأفراد الذي تفوق أعمارهم 50 سنة وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الرابعة بنسبة 64 % تليها الفئة الثانية بنسبة 20 % ثم الفئة الأولى بنسبة 14 % في حين الفئة الثالثة بلغت نسبتها 02 % و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد .

ج- الشهادة العلمية

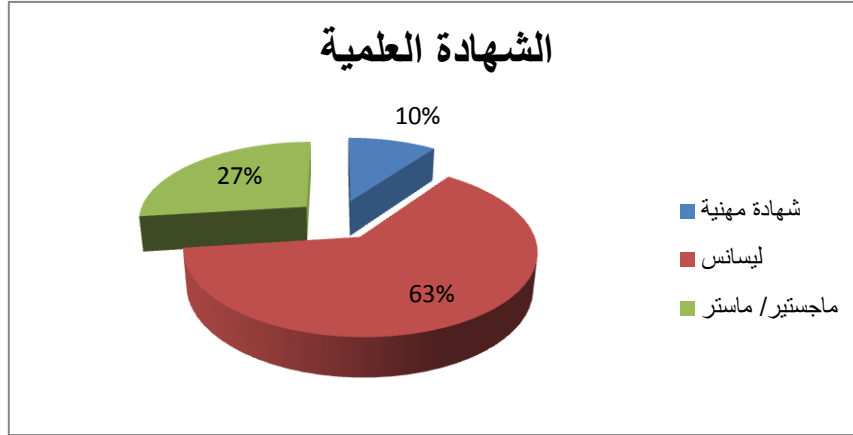
جدول 15 : توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية.

النسبة المئوية	التكرار	الشهادة العلمية
10%	15	شهادة مهنية
63%	98	ليسانس
27%	42	ماجستير/ ماستر
100%	155	المجموع

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :

شكل 11 : تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية بدائرة نسبية.



المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

الشهادة العلمية : تم تقسيم الشهادات إلى ثلاثة مستويات، خصص المستوى الأول لحاملي شهادة مهنية، المستوى الثاني تم تخصيصه للحاصلين على شهادة الليسانس في حين خصص المستوى الثالث يخص الأفراد ذوي شهادة الماجستير و الماستر، تبين لنا من خلال تصفح استمارات الاستبيان المستلمة من أفراد العينة المستجوبين أن نسبة 10 % منهم حاصلين على شهادات مهنية و نسبة 63 % حاصلين على شهادة الليسانس، في حين أن نسبة 27 % هم من الحاصلين على شهادة الماجستير و الماستر وبعكس هذا التوزيع رغبة الطالب في حصر عينة الدراسة على فئة الجامعيين الحاصلين على شهادة مهنية على الأقل، والتي يمكن الاعتماد عليها في هذا النوع من البحوث .

د - الوظيفة الحالية

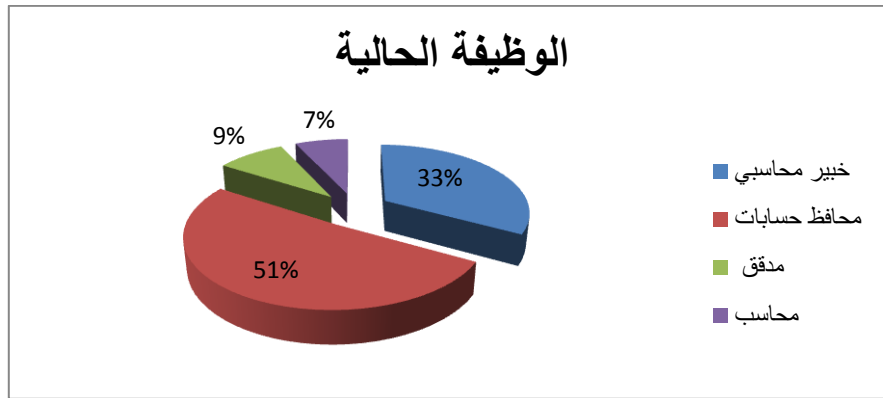
جدول 16 : توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية.

الوظيفة الحالية	التكرار	النسبة المئوية
خبير محاسبي	51	33%
محافظ حسابات	79	51%
مدقق داخلي	14	9%
محاسب	11	7%
المجموع	155	100%

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتمادا على الإستبيان.

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :

شكل 12 : تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة الحالية بدائرة نسبية



المصدر : من إعداد الباحثة و إعتمادا على الإستبيان.

الوظيفة الحالية : يوضح لنا الجدول رقم 16 توزيع أفراد عينة الدراسة وفقا للوظيفة المشغولة، فكانت

نسبة الخبراء المحاسبين 33%، وبالنسبة لمحافظي الحسابات بلغت نسبتهم 51% في حين المدققين

9% و المحاسبين بلغت نسبتهم 7%.

هـ- الخبرة المهنية

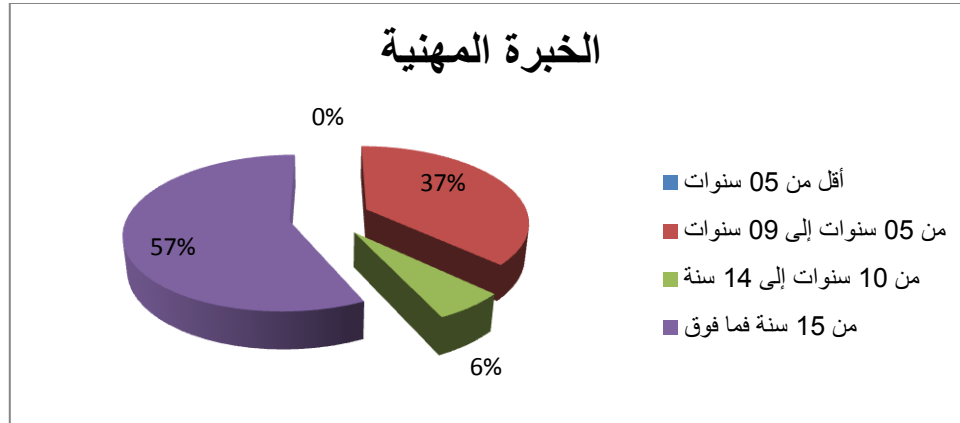
جدول 17 : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 05 سنوات	00	%00
من 05 سنوات إلى 09 سنوات	57	%37
من 10 سنوات إلى 14 سنة	10	%06
من 15 سنة فما فوق	88	%57
المجموع	155	%100

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

كما يمكن توضيح ذلك في الشكل الموالي :

شكل 13 : تمثيل توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية بدائرة نسبية.



المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

الخبرة المهنية : قمنا بتوزيع سنوات الخبرة على أربعة فئات عمرية، حيث حددت الفئة الأولى للأشخاص

التي تقل خبرتهم عن 05 سنوات، أما الفئة الثانية فتتراوح بين 05 و 09 سنوات،

و الفئة الثالثة فتضم الأشخاص الذين لديهم خبرة تتحصر بين 10 و 14 سنة، أما الفئة الأخيرة تضم

الأفراد التي تفوق خبرتهم عن 15 سنة فوجدنا أن : نسبة الأفراد الذين تقل خبرتهم المهنية عن 05

سنوات منعدمة و هذا من ناتج من جراء الإختيار العشوائي للأفراد و الإجابات المحصلة عليها، في حين المستجوبين الذين بلغت خبرتهم المهنية من 05 إلى 09 سنوات 57 % و نسبة العينة التي تتراوح خبرتهم المهنية من 10 إلى 14 سنة هي 10 %، أما في ما يخص الأفراد الذين تفوق 15 سنة فتمثلت في 88% و هي أكبر نسبة مما يدل على الخبرة الجيدة للأفراد المستجوبين، نلاحظ أن الخبرة المهنية تتوزع طبيعيا مع الفئة العمرية لمفردات العينة، حيث نجد أن أغلبية المستجوبين الذين أعمارهم تفوق 50 سنة ذوي خبرة أكبر من 15 سنة.

2- تحليل نتائج الاستبيان

من خلال التعرض لمختلف أقسام الاستبيان المذكورة سابقا واستنادا للنتائج المتوصل إليها بعد التحليل، نستطيع تكوين رأينا انطلاقا من آراء المستجوبين الممثلين في أفراد العينة محل الدراسة، مدى ملاءمة الوضع البيئي الجزائري لتطبيق معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية. حيث تم في هذه المرحلة تحليل البيانات التي تم الحصول على إجاباتها من عينة الدراسة تم عرض النتائج و تحليلها تبعا لتسلسل أسئلة الاستبيان للوصول إلى مدى تحقيق هدف الدراسة الميدانية حيث تم اختبار فرضيات الدراسة بواسطة إختبار تحليل التباين الأحادي Anova One Way و باستخدام إختبار كاي مربع khi-carré X^2 و معامل الارتباط r.

3- عرض نتائج المستجوبين

كما ذكر سالفا أن الدراسة الميدانية تمحورت حول أربعة أسئلة رئيسة و كل سؤال رئيسي تم تجزئته إلى أسئلة فرعية و الجداول التالية تعبر عن نتائج تحليل البيانات التي تم إقتناؤها من عينة الدراسة :

السؤال الأول: هل النظام المحاسبي المالي الجديد يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر؟

الرقم	العبرة
1	النظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر أحسن بديل للمخطط الوطني المحاسبي
2	يحقق النظام المحاسبي المالي الجديد الشفافية وقابلية مقارنة القوائم المالية
3	للنظام المحاسبي المالي الجديد أثر إيجابي على المخرجات
4	تبني النظام المحاسبي المالي الجديد يقلل من الفروقات الدولية
5	من الضروري تكييف مهنة التدقيق بالجزائر مع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة
6	تبني معايير المحاسبة الدولية تحقق مصداقية شبه كاملة حول المعلومة المالية
7	يسهل تبني معايير المحاسبة الدولية استقطاب المستثمر الأجنبي
8	الجهود المبذولة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تعد كافية لضمان تطبيق جيد للنظام المحاسبي الجديد
9	تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد أدى إلى تغيير القوانين و النصوص المنظمة لمهنة التدقيق
10	من الضروري تكوين المدققين حول النظام المحاسبي المالي الجديد لإتقان و التحكم في مخاطر النتائج التي قد تطرأ في القوائم

المصدر : من إعداد الباحثة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

الجدول الموالي يتضمن التكرارات و النسب المئوية لأراء أفراد عينة الدراسة حول السؤال الأول.

جدول 18 : التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الأول للدراسة.

رقم العبارة	النسب المئوية						التكرارات المطلقة					
	المجموع	5	4	3	2	1	المجموع	5	4	3	2	1
1	100,00	45,16	54,19	0,00	0,65	0,00	155	70	84		1	
2	100,00	62,58	37,42	0,00	0,00	0,00	155	97	58			
3	100,00	47,74	51,61	0,00	0,65	0,00	155	74	80		1	
4	100,00	62,58	30,97	5,16	1,29	0,00	155	97	48	8	2	
5	100,00	85,81	7,10	6,45	0,65	0,00	155	133	11	10	1	
6	100,00	36,13	52,26	10,97	0,65	0,00	155	56	81	17	1	
7	100,00	7,10	82,58	0,00	0,65	9,68	155	11	128		1	15
8	100,00	0,00	67,74	9,68	8,39	14,19	155		105	15	13	22
9	100,00	36,13	25,81	6,45	18,06	13,55	155	56	40	10	28	21
10	100,00	49,03	38,71	0,00	12,26	0,00	155	76	60		19	

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتقادا على الإستبيان.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

و الجدول الموالي يوضح مختلف المقاييس الإحصائية المتعلقة بعبارات السؤال الأول :

جدول 19 : مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الأول للدراسة.

رقم العبارة المقاييس الإحصائية	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
المتوسط الحسابي	4,44	4,63	4,46	4,55	4,78	4,24	3,77	3,31	3,53	4,25
الانحراف المعياري	0,536	0,485	0,538	0,657	0,584	0,665	0,959	1,114	1,470	0,963
الترتيب	5	2	4	3	1	7	8	10	9	6
درجة الموافقة حسب المتوسط المتوسط	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

يتضح من الجدول أعلاه أن العبارة الخامسة و التي تنص على " من الضروري تكيف مهنة التدقيق

بالجزائر مع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة" تحصلت على المرتبة الأولى و هذا ما يفسر ميول

المستجوبين نحو العبارة الواردة حيث بلغ متوسطها الحسابي 4,78 و إنحراف معياري 0,5840 و هو

تشنت ضعيف وهذا ما يؤكد موافقتهم بشدة إضافة إلى تركيز إجاباتهم

و عدم تشنتها، و تليها العبارة الثانية، الرابعة، الثالثة و الأولى بمتوسط حسابي (4,63 ، 4,55 ، 4,46

، 4,44) و إنحراف معياري (0,485، 0,657، 0,538 ، 0,536) على الترتيب حيث نصت كل عبارة

على: يحقق النظام المحاسبي المالي الجديد الشفافية وقابلية مقارنة القوائم المالية،

تبني النظام المحاسبي المالي الجديد يقلل من الفروقات الدولية، للنظام المحاسبي المالي الجديد أثر

إيجابي على المخرجات، النظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر أحسن بديل للمخطط الوطني المحاسبي،

حيث وقعت هذه العبارات في فئة موافق بشدة، و إنحراف معياري بقيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق

الإجابات وتمركزها حول الإجابات ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

و العبارة السادسة وقعت في فئة الموافق بشدة حيث كانت العبارة "تبنى معايير المحاسبة الدولية تحقق مصداقية شبه كاملة حول المعلومة المالية" بمتوسط حسابي 4,24 ، و إنحراف معياري 0,665

و العبارة العاشرة، والسابعة و التي طرحت فكرة "من الضروري تكوين المدققين حول النظام المحاسبي المالي الجديد لإتقان و التحكم في مخاطر النتائج التي قد تطرأ في القوائم و يسهل تبني معايير المحاسبة الدولية استقطاب المستثمر الأجنبي " بلغ متوسطهم الحسابي 4,25 ، 3,77 بإنحراف معياري 0,963 ، 0,959 على الترتيب رغم أنه إنحراف معتبر إلا أن العبارة وقعت في فئة الموافق بشدة

رغم أن العبارة التاسعة وقعت في فئة الموافق بمتوسط حسابي 3,53 إلا أنه هناك تشتت كبير في إجابات المستجوبين، في حين العبارة الثامنة وقعت في فئة محايد و ما يثبت ذلك الإنحراف المعياري بقيمة 1,114.

السؤال الثاني: هل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يوافق التوجه نحو معايير التدقيق الدولية؟

الرقم	العبرة
11	عند الإعتماد على معايير المحاسبة من الأفضل أن يتبعه الإعتماد على معايير التدقيق الدولية
12	توجد علاقة بين معايير التدقيق الدولية و معايير المحاسبة الدولية
13	تبنى معايير التدقيق الدولية يزيد من موثوقية المعلومة المالية
14	تبنى معايير المحاسبة يزيد من موثوقية المعلومة المالية
15	يتم استقطاب المستثمر الأجنبي من خلال تقديم الصورة الصادقة حول عدالة القوائم المالية و الوضعية الحقيقية للمؤسسة بتبني معايير التدقيق الدولية
16	التوجه لمعايير المحاسبة الدولية مع تبني معايير التدقيق الدولية يعزز من جودة المعلومة المالية
17	في ضوء تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، من الضروري تبني معايير التدقيق الدولية
18	توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية سيقودها حتما للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية
19	تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد غير كافي لإعطاء مصداقية كاملة حول المعلومة المالية المعدة من طرف المؤسسة
20	معايير التدقيق الدولية تعتبر مكمل لمعايير المحاسبة الدولية

المصدر : من إعداد الباحثة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (إتفاته لواقع الجزائر)

الجدول الموالي يتضمن التكرارات و النسب المئوية لأراء أفراد عينة الدراسة حول السؤال الثاني :

جدول 20 : التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الثاني للدراسة.

رقم العبارة	النسب المئوية						التكرارات المطلقة					
	المجموع	5	4	3	2	1	المجموع	5	4	3	2	1
11	100,00	43,87	50,32	0,65	0,00	5,16	155	68	78	1		8
12	100,00	70,97	23,87	0,65	0,00	4,52	155	110	37	1		7
13	100,00	87,10	12,90	0,00	0,00	0,00	155	135	20			
14	100,00	78,71	21,29	0,00	0,00	0,00	155	122	33			
15	100,00	51,61	23,23	0,65	14,84	9,68	155	80	36	1	23	15
16	100,00	78,71	14,19	0,65	6,45	0,00	155	122	22	1	10	
17	100,00	78,71	20,65	0,00	0,65	0,00	155	122	32		1	
18	100,00	89,03	10,32	0,00	0,65	0,00	155	138	16		1	
19	100,00	45,16	54,19	0,00	0,65	0,00	155	70	84		1	
20	100,00	60,65	38,06	0,00	0,00	1,29	155	94	59			2

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتقادا على الإستبيان.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

و الجدول الموالي يوضح مختلف المقاييس الإحصائية المتعلقة بعبارات السؤال الثاني:

جدول 21 : مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الثاني للدراسة.

رقم العبارة المقاييس الإحصائية	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
المتوسط الحسابي	4,28	4,57	4,87	4,79	3,92	4,65	4,77	4,88	4,44	4,57
الانحراف المعياري	0,915	0,897	0,336	0,411	1,412	0,794	0,464	0,384	0,536	0,635
الترتيب	9	7	2	3	10	5	4	1	8	6
درجة الموافقة حسب المتوسط المتوسط	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

من الجدول رقم 20، نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة يتمركز حول الموافقات بشدة على كل من العبارات 11، 12، 13، 14، 16، 17، 18، 19، 20 و التي تمحورت حول علاقة معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية بمتوسط حسابي مرتفع و الذي تراوح ما بين 4,28 كحد أدنى و 4,88 كحد أقصى و بإنحراف معياري تراوح ما بين ما قيمته صغيرة و ما قيمته معتبرة، حيث كانت العبارة 18 و التي نصت 'على توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية سيقودها حتما للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية' ذات المتوسط المرتفع (4,88) و ذلك يرجع لميول المستجوبين نحو العبارة الواردة و يفسر ذلك إنحرافها المعياري الذي بلغ (0,384) وهي قيمة صغيرة ترجع لتجانس وتوافق الإجابات وتمركزها حول الإجابة الثانية ما يدل على رضا غالبية أفراد العينة.

و رغم أن العبارة 15 و التي نصت على " يتم استقطاب المستثمر الأجنبي من خلال تقديم الصورة الصادقة حول عدالة القوائم المالية و الوضعية الحقيقية للمؤسسة بتبني معايير التدقيق الدولية " وقعت في فئة الموافق إلا أن إنحرافها المعياري 1,412 و هذا يبين تشتت في عبارات المستجوبين حيث أن هذه العبارة واردة لدى البعض.

السؤال الثالث: هل الوضع البيئي في الجزائر يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية ؟

الرقم	العبرة
21	الوضع البيئي في الجزائر يلائم التوجه لمعايير التدقيق الدولية
22	مدققو الحسابات في الجزائر يلتزمون ببعض معايير التدقيق الدولية
23	تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي
24	التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يؤدي إلى الطلب على مكاتب التدقيق المحلية دوليا
25	تساعد معايير التدقيق الدولية على فتح مجال لمنافسة مكاتب التدقيق بالجزائر مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي في ضوء تبادل العلاقات
26	القوانين و النصوص التشريعية التي تخص تقرير المدقق تبين رغبة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية
27	لا توجد اختلافات كبيرة بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر و معايير التدقيق الدولية
28	محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية يعتبر دافع للتوجه لمعايير التدقيق الدولية
29	يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد محرض قوي لتبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر
30	التوجه لمعايير التدقيق الدولية يحسن من جودة خدمة مهمة التدقيق الخارجي

المصدر : من إعداد الباحثة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

الجدول الموالي يتضمن التكرارات و النسب المئوية لأراء أفراد عينة الدراسة حول السؤال الثالث :

جدول 22 : التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الثالث للدراسة.

رقم العبارة	النسب المئوية						التكرارات المطلقة					
	المجموع	5	4	3	2	1	المجموع	5	4	3	2	1
21	100,00	16,77	33,55	5,16	43,87	0,65	155	26	52	8	68	1
22	100,00	54,19	41,29	4,52	0,00	0,00	155	84	64	7		
23	100,00	79,35	20,65	0,00	0,00	0,00	155	123	32			
24	100,00	61,94	31,61	0,65	0,65	5,16	155	96	49	1	1	8
25	100,00	87,10	12,90	0,00	0,00	0,00	155	135	20			
26	100,00	30,97	61,29	0,65	7,10	0,00	155	48	95	1	11	
27	100,00	25,81	45,16	13,55	0,00	15,48	155	40	70	21		24
28	100,00	43,23	43,87	12,26	0,65	0,00	155	67	68	19	1	
29	100,00	58,06	40,00	0,65	0,65	0,65	155	90	62	1	1	1
30	100,00	82,58	16,77	0,00	0,00	0,65	155	128	26			1

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتقادا على الإستبيان.

و الجدول الموالي يوضح مختلف المقاييس الإحصائية المتعلقة بعبارات السؤال الثالث:

جدول 23 : مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الثالث للدراسة.

رقم العبارة	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30
المقاييس الإحصائية										
المتوسط الحسابي	3,22	4,49	4,79	4,45	4,87	4,16	3,66	4,30	4,54	4,81
الانحراف المعياري	1,197	0,722	0,406	0,961	0,336	0,760	1,297	0,704	0,616	0,485
الترتيب	10	5	3	6	1	8	9	7	4	2
درجة الموافقة حسب المتوسط المتوسط	محايد	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق	موافق	موافق بشدة	موافق	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الإستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ موافقة أفراد العينة على العبارة 25 " تساعد معايير التدقيق الدولية على فتح مجال لمنافسة مكاتب التدقيق بالجزائر مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي في ضوء تبادل العلاقات" و يثبت ذلك متوسطها الحسابي المرتفع و الذي قدر ب 4,87 و انحراف معياري صغير قدر ب 0,336 حيث وقعت في فئة الموافق بشدة مما يدل على تجانس إجاباتهم و عدم تشتتها و تم تأييدها بالعبارة رقم 23 و التي نصت على " تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي" و التي بلغ متوسطها الحسابي و انحرافها المعياري ب (4,79 ، 4,06, 0) على الترتيب مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة.

كما وقعت العبارة 30 ، 22، 24 و 28 في فئة الموافق بشدة بمتوسطات حسابية بلغت 4,81 ، 4,49 ، 4,45 و 4,30 على الترتيب و انحراف معياري 0,485 ، 0,722 ، 0,961 ، 0,704 و في حين العبارة 26، 27، 29 و قعت في فئة الموافقة بمتوسطات حسابية تراوحت بين 4,54 و 3,66 حيث دلت هذه المتوسطات على ميول المستجوبين نحو العبارات الواردة و التي تمحورت حول

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (إتفاته لواقع الجزائر)

تقارب بعض النصوص و القوانين الجزائرية المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي مع معايير التدقيق الدولية و مدى مساهمة التوجه نحو هذه الأخيرة في تحسين جودة خدمات المدقق الخارجي.

بينما العبارة 21 و التي نصت على " الوضع البيئي في الجزائر يلائم التوجه لمعايير التدقيق الدولية" وقعت في فئة المحايد، ما يتنبأ ذلك وجود تشتت في إجابات المستجوبين لإنحراف معياري قدر ب 1,197 ، ما يبرز وجود بعض المعايير التي يعتمد عليها في التوجه نحو معايير التدقيق الدولية و غياب البعض الآخر.

السؤال الرابع : هل يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ؟

الرقم	العبارة
31	تبنى معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف مدققي الحسابات
32	تبنى معايير التدقيق الدولية في الجزائر يؤدي إلى إعداد تقرير موحد من طرف مدققي الحسابات
33	التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يشجع على إستقطاب المستثمر الأجنبي
34	تساعد معايير التدقيق الدولية المستثمر الأجنبي من إمكانية فهم و مقارنة تقارير القوائم المالية
35	معايير التدقيق الدولية تعمل على تحسين أداء المدقق
36	التوجه لمعايير التدقيق الدولية يساعد في خلق إطار مرجعي لمهنة التدقيق بالجزائر
37	إعداد التقرير وفقا لمعايير التدقيق الدولية تؤدي إلى تعزيز الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية
38	تعتبر معايير التدقيق الدولية أفضل دليل يتبعه محافظ الحسابات(المدقق الخارجي) في أداء مهمته
39	تزيد ثقة مستعملو القوائم المالية حول التقارير المعدة وفقا للنظام المحاسبي الجديد في حالة تدقيقها وفقا لمعايير التدقيق الدولية
40	تبنى معايير التدقيق الدولية يحسن من مخرجات مهمة التدقيق الخارجي

المصدر : من إعداد الباحثة.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

الجدول الموالي يتضمن التكرارات و النسب المئوية لأراء أفراد عينة الدراسة حول السؤال الرابع :

جدول 24 : التكرارات المطلقة و النسب المئوية للسؤال الرابع للدراسة.

رقم العبارة	التكرارات المطلقة						النسب المئوية					
	1	2	3	4	5	المجموع	1	2	3	4	5	المجموع
31			1	39	115	155	0,00	0,00	0,65	25,16	74,19	100,00
32		8		28	119	155	0,00	5,16	0,00	18,06	76,77	100,00
33	36	2		58	59	155	23,23	1,29	0,00	37,42	38,06	100,00
34	7	1	13	46	88	155	4,52	0,65	8,39	29,68	56,77	100,00
35	1	1		11	142	155	0,65	0,65	0,00	7,10	91,61	100,00
36		2		43	110	155	0,00	1,29	0,00	27,74	70,97	100,00
37	1	1		16	137	155	0,65	0,65	0,00	10,32	88,39	100,00
38		1		25	129	155	0,00	0,65	0,00	16,13	83,23	100,00
39		1	1	16	137	155	0,00	0,65	0,65	10,32	88,39	100,00
40			1	11	143	155	0,00	0,00	0,65	7,10	92,26	100,00

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتقادا على الإستبيان.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

و الجدول الموالي يوضح مختلف المقاييس الإحصائية المتعلقة بعبارات السؤال الرابع :

جدول 25 : مختلف المقاييس الإحصائية للسؤال الرابع للدراسة.

رقم العبارة	31	32	33	34	35	36	37	38	39	40
المقاييس الإحصائية										
المتوسط الحسابي	4,74	4,66	3,66	4,34	4,88	4,68	4,85	4,82	4,86	4,92
الانحراف المعياري	0,457	0,732	1,556	0,989	0,469	0,544	0,494	0,434	0,412	0,301
درجة الموافقة حسب المتوسط المتوسط	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة	موافق بشدة

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على الاستبيان.

من الجدول السابق يتضح أنه توجد عدة مزايا لتبني معايير التدقيق الدولية حيث وقعت معظم العبارات في فئة الموافق بشدة و إنحراف معياري صغير و إن كان في القليل من العبارات معتبر، حيث نجد كل من العبارة 31، 32 و التي تتمحور حول فكرة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية يؤدي إلى توحيد التقرير المعدة من طرف مدققي الحسابات حيث قدر المتوسط الحسابي ب 4,74 ، 4,66 على الترتيب و إنحراف معياري 0,457 ، 0,732 على الترتيب ما يبين تركيز إجابات المستجوبين و عدم تشتتها.

و العبارة 35، 36، 37، 38 ، 39 و 40، و التي تمحورت حول أهمية معايير التدقيق الدولية في خلق إطار مرجعي و دليل للمدقق و تحسين أدائه و تعزيز الثقة في التقارير حول عدالة القوائم المالية، بلغ متوسطهم الحسابي 4,88 ، 4,68 ، 4,85 ، 4,82 ، 4,86 ، 4,92 مما يبرز تجانس إجابات أفراد العينة حول الفكرة المطروحة و يؤيد ذلك الانحراف المعياري و الذي بلغ 0,469 ، 0,544 ، 0,494 ، 0,434 ، 0,412 و 0,301 على الترتيب و هو صغير و يدل على عدم تشتت إجاباتهم.

و العبارة 33 و 34 تباينت بين الموافق و الموافق بشدة و التي تمحورت حول أهمية معايير التدقيق الدولية في إستقطاب المستثمر و تمكينه من فهم و مقارنة القوائم المالية بمتوسط حسابي بلغ 3,66 ، 4,34 على الترتيب مما يدل على تمركز إجابات أفراد العينة إلا أنه هناك تشتت كبير

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (إتفاته لواقع الجزائر)

في إجاباتهم لبلوغ الإنحراف المعياري 1,556 ، 0,989 .

المبحث الثالث : اختبار الفرضيات و تحليل النتائج

1- اختبار الفرضيات

أ- اختبار الفرضية الأولى :

تم اختبار الفرضية الأولى و التي شملت عبارة أن :

" النظام المحاسبي المالي الجديد لا يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر "

باستخدام تحليل التباين الأحادي OVA ONE WAY حيث تعتمد فكرة تحليل التباين على تجزئة

التباين الكلي بين المشاهدات الكلية في العينات جميعها إلى مكوناتها. و إستنادا إلى قوانين تحليل التباين

الأحادي و المتمثلة في العلاقات التالية :

$$\text{■ } SSB= \sum_{j=1}^k \sum_{i=1}^{n_j} (X_{ij}^2 - n\bar{X}^2)$$

$$\text{■ } SST=\sum_{j=1}^k (T_j^2/n_j - n\bar{X}^2)$$

■ لتكن ITEM هي تمثل نتيجة درجة الموافقة و الغير الموافقة.

■ لتكن $\sum Ai:Gi$ تمثل المجاميع الأفقية.

■ لتكن $\sum T1:T10$ تمثل المجاميع العمودية.

■ لتكن $(\sum T1:T10)^2$ تمثل المجاميع العمودية مربعة.

■ لتكن $((\sum T1:T10)^2)/n$ تمثل المجاميع العمودية مربعة مقسومة على عدد مشاهدات العمود.

و الجدول الموالي يبين هذه النتائج :

جدول 26 : حساب مختلف معالم إختبار تحليل التباين الأحادي

	A	B	C	D	E	F
	ITEM 1	ITEM 2	ITEM 3	ITEM 4	ITEM 5	$\sum A_i:G_i$
1		1		84	70	155
2				58	97	155
3		1		80	74	155
4		2	8	48	97	155
5		1	10	11	133	155
6		1	17	81	56	155
7	15	1		128	11	155
8	22	13	15	105		155
9	21	28	10	40	56	155
10		19		60	76	155
$\sum T1:T10$	11	58	67	60	695	670
$(\sum T1:T10)^2$	12	3364	4489	3600	483025	448900
$((\sum T1:T10)^2)/n$	13	1121,33	498,78	720,00	48302,50	49877,78

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتماذا على برنامج الإكسيل.

و عليه يمكن حساب المتوسط الحسابي للجدول :

$\bar{X} = (1550)/36 = 43,05$ حيث 36 هي n الكلية و المتمثلة في عدد مشاهدات الجدول.

إذن : $\bar{X}^2 = (43,05)^2 = 1853,781$

و : $n \bar{X}^2 = 36 (1853,781) = 66736,11$

فيكون :

▪ طريقة المعالجة SST بدرجات حرية (k-1)

▪ الخطأ SSE (n-k)

▪ المجموع SS.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

و الجدول الموالي يوضح نتائج طريق المعالجة، الخطأ و المجموع.

جدول 27 : نتائج طريق المعالجة، الخطأ و المجموع.

120718,00	مربع جميع المشاهدات
33784,28	الـ SST
53981,89	الـ SS
20197,61	الـ SSE

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

و عليه تكون نتيجة إختبار التباين الأحادي على النحو التالي :

جدول 28 : نتيجة إختبار التباين الأحادي.

قيمة F	معدل المربعات	درجات الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
12,9633228	8446,06944	4	33784,2778	طريقة المعالجة SST
	651,535842	31	20197,6111	الخطأ SSE
		35	53981,8889	المجموع SS

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

من جدول توزيع F و بدرجات حرية (4,31) و عند مستوى معنوية $\alpha = 0,01$ نجد أن قيمة

$$F_{\text{المحسوبة}} = 12,96$$

و لمعرفة معامل تحديد نسبة التباين المفسرة r^2 تم الإعتماد على برنامج الـ spss، حيث أظهر النتائج

التالية :

جدول 29 : معامل تحديد نسبة التباين المفسرة.

Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: VAR00001

Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	33784,278 ^a	4	8446,069	12,963	,000
Intercept	39024,246	1	39024,246	59,896	,000
VAR00002	33784,278	4	8446,069	12,963	,000
Error	20197,611	31	651,536		
Total	120718,000	36			
Corrected Total	53981,889	35			

a. R Squared = ,626 (Adjusted R Squared = ,578)

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على نتائج الـ spss.

يوضح الجدول السابق مقارنة المتوسطات عن طريق اختبار " F " والنتيجة أثبتت وجود دلالة للمحاور

على الترتيب حيث أن احتمال المعنوية أخذ القيم 0,000 و هي قيمة أقل من 0,01،

كما يوضح الجدول أن قيمة $r^2 = 0,626$ و عليه فإن معامل الارتباط r بين النظام المحاسبي المالي

الجديد و مهنة التدقيق في الجزائر قد بلغ 0,79 و هي قيمة عالية جدا، وتؤكد معنوية هذه العلاقة قيمة

F التي بلغت 12,96 وهي قيمة دالة إحصائيا عند مستوى المعنوية (Sig=0) إذ أنها أقل من 0,01.

- مقارنة F المحسوبة مع F الجدولية

من خلال جدول توزيع F FISHER SNEDECOR⁽¹⁾ و عند درجات حرية (4, 31)

و عند مستوى معنوية $\alpha = 0,01$ نجد أن قيمة F من توزيع $f = 4,03$

و منه تكون F المحسوبة $F < F$ الجدولية و عليه فإننا نرفض الفرضية المبدئية و القائلة بأن

⁽¹⁾ Salvator Dominick. (1986) - **Economie et Statistiques Appliquées** – Trad. française Loudiere Georges, 2 ème tirage. Groupe McGraw hill, Paris, p.287

النظام المحاسبي المالي الجديد لا يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر و قبول الفرضية البديلة أي "النظام المحاسبي المالي الجديد يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر".

ب- إختبار الفرضية الثانية :

تم إختبار الفرضية الثانية و التي شملت عبارة أن :

" التوافق مع معايير المحاسبة الدولية لا يوافق التوجه نحو معايير التدقيق الدولية"

باستخدام إختبار كاي مربع khi-carré (للتجانس) حيث تعتمد هذه الفكرة على توزيع بيانات عينة معطاة لتوزيع احتمالي مقترح على مقارنة عدد المشاهدات و التي نحصل عليها من خلال العينة بعدد المشاهدات المتوقعة إذا كان النموذج الإحتمالي الوارد في الفرضية المبدئية صحيحا باستخدام المعادلة التالية :

$$\text{Khi-carré} = (\sum (f_o - f_e)^2) / f_e$$

حيث أن :

(fréquences observées) f_o

(fréquences attendues ou théoriques) f_e

و درجات الحرية : $V = (N-1)(K-1)$ حيث أن : N عدد الأسطر و K عدد الأعمدة

بعد التعديل ومع تحقق الشرط $n_{pi0} \geq 5$

الجدول الموالي يوضح القيم المشاهدة بعد التعديل :

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

جدول 30 : القيم المشاهدة للفرضية الثانية.

Obs	1	2	Σ
A	78	68	146
B	37	110	147
C	20	135	155
D	33	122	155
E	36	80	116
F	22	122	144
G	33	122	155
H	17	138	155
I	85	70	155
J	61	94	155
Σ	422	1061	1483

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

و عليه تكون القيم النظرية كما يلي :

جدول 31 : القيم النظرية للفرضية الثانية.

Thr	1	2	Σ
A	41,55	104,45	146
B	41,83	105,17	147
C	44,11	110,89	155
D	44,11	110,89	155
E	33,01	82,99	116
F	40,98	103,02	144
G	44,11	110,89	155
H	44,11	110,89	155
I	44,11	110,89	155
J	44,11	110,89	155
Σ	422	1061	1483

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

و بتطبيق علاقة كاي مربع نجد :

جدول 32 : نتيجة إختبار كاي مربع للفرضية الثانية.

	$\sum (fo-fe)^2/fe$		$\sum$	%
	31,99	12,72	44,71	26,34
	0,56	0,22	0,78	0,46
	13,18	5,24	18,42	10,85
	2,80	1,11	3,91	2,30
	0,27	0,11	0,38	0,22
	8,79	3,50	12,28	7,24
	2,80	1,11	3,91	2,30
	16,66	6,63	23,28	13,72
	37,91	15,08	52,99	31,23
	6,47	2,57	9,04	5,33
$\sum$	121,42	48,29	169,71	100,00
%	71,54	28,46	100,00	

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتقادا على برنامج الإكسيل.

يتضح من خلال هذا الجدول أن قيمة كاي مربع المحسوبة = 169,71 و عند مستوى معنوية 0,01 و

$$9 = (n-1)(k-1) \text{ درجات حرية}$$

نلاحظ أنه يوجد تباين بين آراء المستجوبين فيما يخص أن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد غير

كافي لإعطاء مصداقية كاملة حول المعلومة المالية المعدة من طرف المؤسسة لأفراد عينة الدراسة، كما

يوجد تباين نسبي حول فكرة أن الإعتقاد على معايير المحاسبة من الأفضل أن يتبعه الإعتقاد على

معايير التدقيق الدولية و توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية سيقودها حتما للتوجه نحو معايير

التدقيق الدولية و أن تبني معايير التدقيق الدولية يزيد من موثوقية المعلومة المالية، و باقي العبارات

المتعلقة ب أنه : توجد علاقة بين معايير التدقيق الدولية و معايير المحاسبة الدولية و تبني معايير المحاسبة يزيد من موثوقية المعلومة المالية و يتم استقطاب المستثمر الأجنبي من خلال تقديم الصورة الصادقة حول عدالة القوائم المالية و الوضعية الحقيقية للمؤسسة بتبني معايير التدقيق الدولية و التوجه لمعايير المحاسبة الدولية مع تبني معايير التدقيق الدولية يعزز من جودة المعلومة المالية و في ضوء تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، من الضروري تبني معايير التدقيق الدولية و معايير التدقيق الدولية تعتبر مكملاً لمعايير المحاسبة الدولية نلاحظ أن الإتفاق وارد بين آراء المستجوبين و أنه يؤول نحو الرأي الإيجابي.

- مقارنة X^2 المحسوبة مع X^2 الجدولية

من خلال جدول توزيع X^2 و عند درجات حرية $v=9$ و عند مستوى معنوية $\alpha = 0,01$ نجد أن قيمة

$$X^2 \text{ من جدول توزيع } X^2 = 21,67$$

و منه تكون X^2 المحسوبة $X^2 <$ الجدولية و عليه فإننا نرفض الفرضية المبدئية و القائلة بأن التوافق مع

معايير المحاسبة الدولية لا يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية و قبول الفرضية البديلة أي " التوافق

مع معايير المحاسبة الدولية يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية " .

ج- إختبار الفرضية الثالثة

كما تم إختبار الفرضية الثالثة و التي شملت عبارة أن :

" الوضع البيئي في الجزائر لا يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية "

باستخدام إختبار كاي مربع khi-carré

و الجداول التالية تبين نتائج الإختبار :

فالجداول الموالي يبين نتائج القيم المشاهدة :

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

جدول 33 : القيم المشاهدة للفرضية الثالثة.

Obs	1	2	Σ
A	52	26	78
B	64	84	148
C	32	123	155
D	49	96	145
E	20	135	155
F	95	48	143
G	70	40	110
H	68	67	135
I	65	90	155
J	27	128	155
Σ	542	837	1379

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

فتكون القيم النظرية على النحو التالي :

جدول 34 : القيم النظرية للفرضية الثالثة.

Thr	1	2	Σ
A	30,66	47,34	78
B	58,17	89,83	148
C	60,92	94,08	155
D	56,99	88,01	145
E	60,92	94,08	155
F	56,20	86,80	143
G	43,23	66,77	110
H	53,06	81,94	135
I	60,92	94,08	155
J	60,92	94,08	155
Σ	542	837	1379

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاته لواقع الجزائر)

و عند حساب قيمة كاي مربع كانت النتائج كما يلي :

جدول 35 : نتيجة إختبار كاي مربع للفرضية الثالثة.

$\sum (fo-fe)^2/fe$		$\sum$	%
14,86	9,62	24,48	11,94
0,58	0,38	0,96	0,47
13,73	8,89	22,62	11,03
1,12	0,73	1,85	0,90
27,49	17,80	45,29	22,08
26,78	17,34	44,12	21,51
16,57	10,73	27,30	13,31
4,21	2,72	6,93	3,38
0,27	0,18	0,45	0,22
18,89	12,23	31,12	15,17
$\sum$	124,50	80,62	205,11
%	60,70	39,30	100,00

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة كاي مربع تساوي 205,11 عند مستوى معنوية 0,01

و بدرجات حرية 9.

نلاحظ من الجدول أعلاه أنه يوجد إختلاف فيما يخص الدوافع المحفزة لتبني معايير التدقيق الدولية بين المستجوبين، غير أنه يمكن التمييز بين هؤلاء فيما يخص مختلف العبارات التي تكون هذا البعد، فيما يخص عبارة أن معايير التدقيق الدولية تساعد على فتح مجال لمنافسة مكاتب التدقيق بالجزائر مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي في ضوء تبادل العلاقات و القوانين و النصوص التشريعية التي تخص

تقرير المدقق تبين رغبة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية و لا توجد اختلافات كبيرة بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر و معايير التدقيق الدولية، و كذلك فكرة أن الوضع البيئي في الجزائر يلائم التوجه لمعايير التدقيق الدولية و تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي و التوجه لمعايير التدقيق الدولية يحسن من جودة خدمة مهمة التدقيق الخارجي، مما يبرر وجود إختلاف بين وجهات النظر حول دوافع التوجه نحو معايير التدقيق الدولية أي ما يفسر وجود و تنوع هذه الحوافز، و عدم وجود إختلاف بالنسبة للعبارات الأخرى، و بالتحديد فيما يخص أن مدقق الحسابات في الجزائر يلتزمون ببعض معايير التدقيق الدولية و التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يؤدي إلى الطلب على مكاتب التدقيق المحلية دوليا و محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية يعتبر دافع للتوجه لمعايير التدقيق الدولية و يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد محرض قوي لتبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر، و هذا ما يدل على إتفاق بين آراء المستجوبين حول العبارات المطروحة.

- مقارنة X^2 المحسوبة مع X^2 الجدولية

من خلال جدول توزيع X^2 و عند درجات حرية $v=9$ و عند مستوى معنوية $\alpha = 0,01$ نجد أن قيمة

$$X^2 \text{ من جدول توزيع } X^2 = 21,67$$

✓ و منه تكون X^2 المحسوبة $X^2 <$ الجدولية و عليه فإننا نرفض الفرضية المبدئية و القائلة بأن الوضع

البيئي في الجزائر لا يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية، و قبول الفرضية البديلة أي " الوضع

البيئي في الجزائر يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية".

د- إختبار الفرضية الرابعة

كما تم إختبار الفرضية الرابعة و التي شملت عبارة أن :

" معايير التدقيق الدولية لا تحسن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر "

باستخدام إختبار كاي مربع khi-carré و الجداول التالية تبين نتائج الإختبار :

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (إتفاته لواقع الجزائر)

فالجداول الموالي يبين نتائج القيم المشاهدة:

جدول 36 : القيم المشاهدة للفرضية الرابعة.

Obs	1	2	Σ
A	40	115	155
B	28	119	147
C	58	59	117
D	46	88	134
E	13	142	155
F	45	110	155
G	18	137	155
H	26	129	155
I	18	137	155
J	12	143	155
Σ	304	1179	1483

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتقادا على برنامج الإكسيل.

و كانت القيم النظرية كما يلي :

جدول 37 : القيم النظرية للفرضية الرابعة.

Thr	1	2	Σ
A	31,77	123,23	155
B	30,13	116,87	147
C	23,98	93,02	117
D	27,47	106,53	134
E	31,77	123,23	155
F	31,77	123,23	155
G	31,77	123,23	155
H	31,77	123,23	155
I	31,77	123,23	155
J	31,77	123,23	155
Σ	304	1179	1483

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتقادا على برنامج الإكسيل.

و بتطبيق علاقة كاي مربع نجد:

جدول 38 : نتيجة إختبار كاي مربع للفرضية الرابعة.

	$\sum (fo-fe)^2/fe$		$\sum$	%
	2,13	0,55	2,68	2,03
	0,15	0,04	0,19	0,14
	48,25	12,44	60,68	45,98
	12,50	3,22	15,73	11,92
	11,09	2,86	13,95	10,57
	5,51	1,42	6,93	5,25
	5,97	1,54	7,51	5,69
	1,05	0,27	1,32	1,00
	5,97	1,54	7,51	5,69
	12,31	3,17	15,48	11,73
$\sum$	104,92	27,05	131,98	100,00
%	79,50	20,50	100,00	

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتماذا على برنامج الإكسيل.

يتضح من الجدول أعلاه أن قيمة كاي مربع تساوي 131,98 عند مستوى معنوية 0,01

و بدرجات حرية 9.

يوجد إتفاق كبير حول إستقطاب المستثمر الأجنبي في ضوء توجه الجزائر نحو معايير التدقيق الدولية حيث تمكنه من إمكانية فهم و مقارنة تقارير القوائم المالية لأن تبني معايير التدقيق الدولية يحسن من مخرجات مهمة التدقيق الخارجي و كما تعمل على تحسين أدائه، و الإختلاف وارد بين العبارات الأخرى أي يوجد تباين بين عبارة تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف

مدققي الحسابات و تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يؤدي إلى إعداد تقرير موحد من طرف مدققي الحسابات و التوجه لمعايير التدقيق الدولية يساعد في خلق إطار مرجعي لمهنة التدقيق بالجزائر و إعداد التقرير وفقا لمعايير التدقيق الدولية تؤدي إلى تعزيز الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية و تعتبر معايير التدقيق الدولية أفضل دليل يتبعه محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في أداء مهمته و تزيد ثقة مستعملو القوائم المالية حول التقارير المعدة وفقا للنظام المحاسبي الجديد في حالة تدقيقها وفقا لمعايير التدقيق الدولية مما يفسر و جود إختلاف حول مزايا تبني معايير التدقيق الدولية.

- مقارنة X^2 المحسوبة مع X^2 الجدولية

من خلال جدول توزيع X^2 و عند درجات حرية $v=9$ و عند مستوى معنوية $\alpha = 0,01$ نجد أن قيمة X^2 من جدول توزيع $X^2 = 21,67$

و منه تكون X^2 المحسوبة $X^2 <$ الجدولية و عليه فإننا نرفض الفرضية المبدئية و القائلة بأن معايير التدقيق الدولية لا تحسن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر و قبول الفرضية البديلة أي " معايير التدقيق الدولية تحسن مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر " .

2- دراسة العلاقة بين المتغيرات المستقلة و المتغيرات التابعة

بناء على النموذج التالي :

المتغيرات المستقلة: - النظام المحاسبي المالي الجديد

- معايير المحاسبة الدولية

المتغير التابع : - معايير التدقيق الدولية

تم دراسة العلاقة بين كل من المتغيرات المستقلة و المتغيرات التابعة باستخدام معامل الارتباط r باستخدام

برنامج الـ spss

أ- بالنسبة للمحور الأول

أثبتت النتائج المتحصل عليها من برنامج ال spss ما يلي:

جدول 39 : معامل الارتباط بين النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير التدقيق الدولية.

معايير التدقيق الدولية	النظام المحاسبي المالي الجديد	
0,414**	1	النظام المحاسبي المالي الجديد
0,000		معامل الارتباط بيرسون
		مستوى المعنوية (Sig. (2-tailed)
	155	N
1	0,414**	معايير التدقيق الدولية
		معامل الارتباط بيرسون
	0,000	مستوى المعنوية (Sig. (2-tailed)
	155	N

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على ال spss.

جدول 40 : معامل تحديد r^2 نسبة التباين المفسرة بواسطة النموذج.

المتغير المستقل	R	r^2	B	Df	F	Sig	النتيجة
النظام المحاسبي المالي الجديد	0,41	0,17	0,41	1	31,65	0.00	رفض الفرضية العدمية

المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على ال spss.

يوضح الجداول أعلاه وجود علاقة قوية بين المتغير التابع و المستقل و هذا ما يتثبت تأثير النظام

المحاسبي المالي الجديد على مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر و ذلك عند مستوى معنوية 0,000

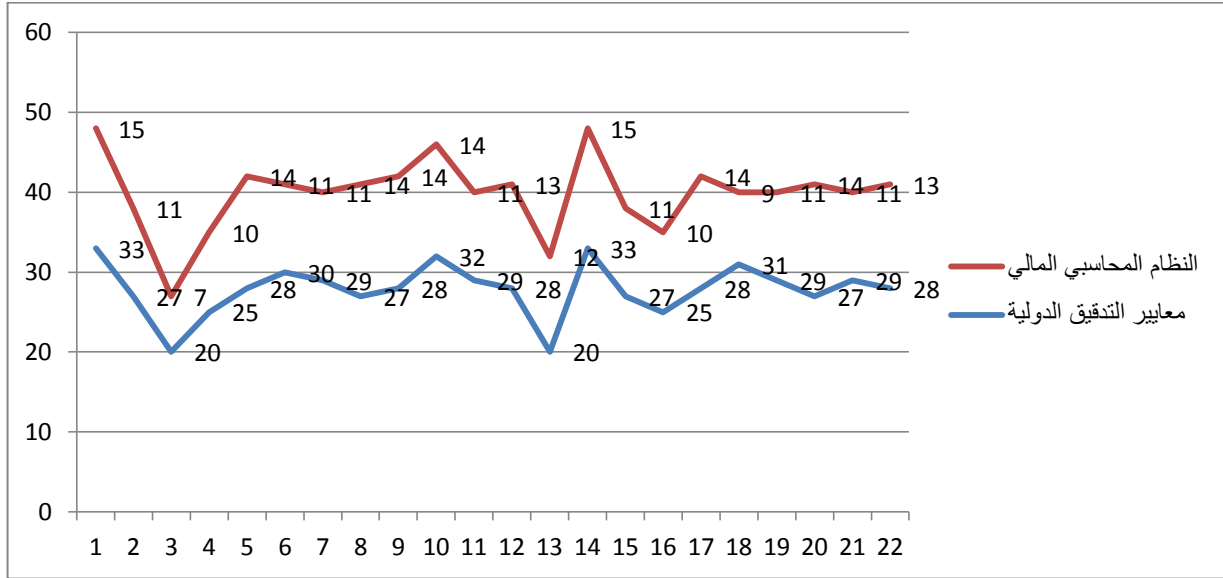
الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفتاة لواقع الجزائر)

و هو أقل من 0,01 حيث توضح النتائج الواردة أن قيمة r 0,41 بمعامل تحديد r^2 0,17

و يؤكد معنوية هذا التأثير قيمة f المحسوبة و التي قدرت ب 31,64.

حيث يمكن تمثيلها بيانيا كما يلي :

شكل 14 : العلاقة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر.



المصدر : من إعداد الباحثة و اعتمادا على برنامج الإكسيل.

يوضح الشكل أعلاه أن العلاقة بين النظام المحاسبي المالي الجديد و معايير التدقيق الدولية علاقة

طردية حيث تبين المعطيات المتعلقة حيث يبين توجه المتغير التابع و المتمثل في معايير التدقيق الدولية

في نفس إتجاه المتغير المستقل.

ب- بالنسبة للمحور الثاني

كانت النتائج كما يلي :

جدول 41 : معامل الارتباط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية.

معايير التدقيق الدولية	معايير المحاسبة الدولية	
0,535**	1	معامل الارتباط بيرسون
0,000		مستوى المعنوية (Sig. (2-tailed)
	155	N
1	0,535**	معامل الارتباط بيرسون
	0,000	مستوى المعنوية (Sig. (2-tailed)
	155	N

المصدر : من إعداد الباحثة و إعتمادا على الـ spss.

جدول 42 : معامل تحديد r^2 نسبة التباين المفسرة بواسطة النموذج.

المتغير المستقل	R	r^2	B	df	F	Sig	النتيجة
معايير المحاسبة الدولية	0,53	0,28	0,53	1	61,35	0,00	رفض الفرضية العدمية

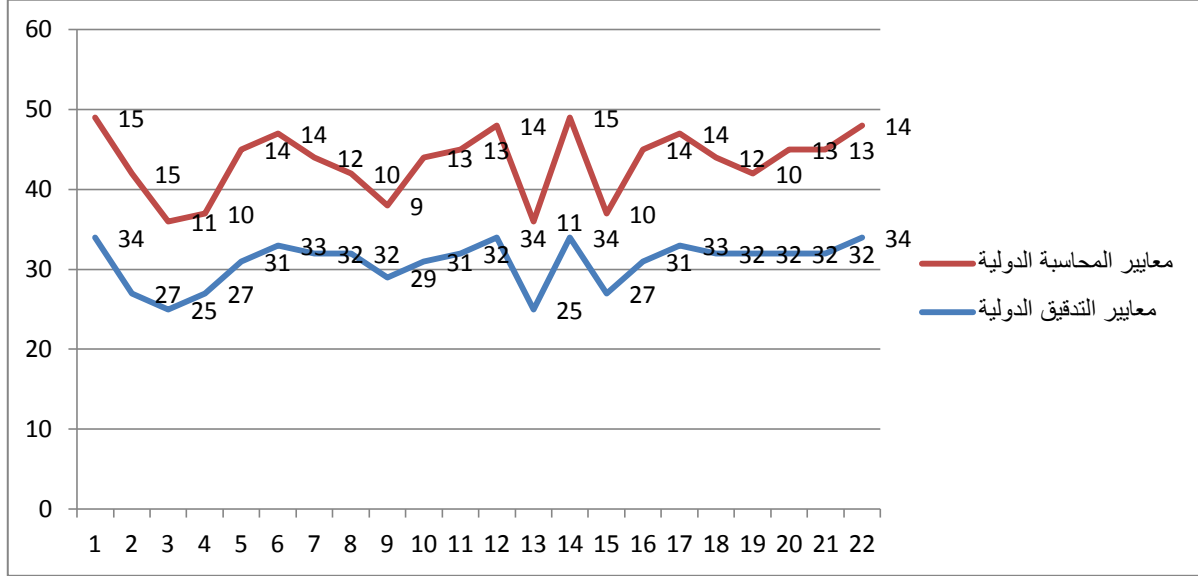
المصدر : من إعداد الباحثة و إعتمادا على الـ spss.

كما توضح الجداول أعلاه وجود ارتباط قوي بين المتغير التابع و المستقل وهذا ما يفسر و جود علاقة طردية بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية عند مستوى معنوية 0,000 و هو أقل من 0,01 حيث قدرت قيمة r ب 0,53، و معامل التحديد r^2 0,28 و يؤكد معنوية هذا التأثير قيمة f التي بلغت 61,34.

الفصل الرابع : دراسة ميدانية (التفاتة لواقع الجزائر)

و الشكل الموالي يوضح العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية إذ أثبت المنحنى أنه توجد علاقة طردية بين كل من المتغيرين.

شكل 15 : العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية.



المصدر : من إعداد الباحثة و إعتمادا على برنامج الإكسيل.

و يتبث الشكل أعلاه أن العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية علاقة طردية، حيث في كل قيمة من قيم المتغير المستقل و المتمثل في معايير المحاسبة الدولية يقابله إتجاه المتغير التابع و المتمثل في معايير التدقيق الدولية في نفس الإتجاه.

الخاتمة

الخاتمة

قمنا من خلال تناول موضوع "التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية (إلئافاة لواقع الجزائر)"، معالجة الإشكالية المطروحة التي كان السؤال الرئيسي فيها هو : "إلى أي مدى يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مهنة التدقيق الخارجي في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية في البيئة الجزائرية؟".

و من خلال الفصول الأربعة للأطروحة و الفرضيات التي تم صياغتها، و بإستخدام الوسائل و الأدوات المشار إليها سابقا، يمكن عرض النتائج المتوصل إليها مع بعض الإقتراحات التي لاحظت الباحثة بأنها مناسبة، و خاصة في تفعيل دور مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر، مع إقتراح دراسات لغرض إستمرار البحث العلمي، حيث جاءت كما يلي :

النتائج

على ضوء هذه الدراسة تم التوصل إلى :

✓ يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد أحسن بديل للمخطط المحاسبي الوطني بحيث يعمل على تحقيق الشفافية وقابلية المقارنة و له أثر إيجابي على المخرجات إذ يقلل من الفروقات الدولية.

✓ تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد أدى إلى تغيير القوانين و الأنظمة المنظمة لمهنة التدقيق الخارجي.

✓ التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية يحقق مصداقية شبه كاملة حول المعلومات المالية.

✓ تعمل معايير التدقيق الدولية بعد تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد على تعزيز مصداقية المعلومات المالية المعدة من طرف المؤسسة.

✓ معايير المحاسبة الدولية تساعد على التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.

- ✓ توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية سيقودها حتما إلى التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.
- ✓ تعتبر معايير التدقيق الدولية مكمل لمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ توجد علاقة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير التدقيق الدولية.
- ✓ التوجه لمعايير التدقيق الدولية يساعد في خلق إطار مرجعي أمثل لمهنة التدقيق بالجزائر حيث يحسن من جودة خدمة المدقق الخارجي.
- ✓ إعداد التقرير وفقا لمعايير التدقيق الدولية يؤدي إلى تعزيز الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية باعتبارها أفضل دليل يتبعه محافظ الحسابات (المدقق الخارجي) في أداء مهمته لكونها قواعد إرشادية تعطي توجيهات للمدقق عند أداءه لمهمته.
- ✓ تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات و توحيد التقارير المعدة من طرف محافظي الحسابات (المدققين الخارجيين) و وهذا يبرز جليا في هدف الإتحاد الدولي للمحاسبين من خلال المجالس المستقلة في إشراك الدول غير الأعضاء في إعداد مسودة المعايير لتقليص الاختلافات على المستوى الدولي.
- ✓ الوضع البيئي للجزائر يلائم التوجه إلى معايير التدقيق الدولية لأن محافظي الحسابات (مدققي الحسابات) في الجزائر يلتزمون ببعض هذه المعايير.
- ✓ تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي.
- ✓ تساعد معايير التدقيق الخارجي في إستقطاب المستثمر الأجنبي.
- ✓ القوانين و النصوص التشريعية الخاصة بتقرير مدقق الحسابات تبين رغبة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.

✓ تكوين و رسكلة الإطارات و المختصين و الأكاديميين لهذا النظام المحاسبي الجديد و الانطلاق في تكوين و تأطير الطلبة و المترشحين حول المعايير الجديدة و حث السلطات العمومية على تنظيم دوري لامتحانات مهنية ؛

التوصيات

- نظرا لما سبق التوصل إليه و النتائج المتحصل عليها من خلال الدراسة الميدانية لوحظ أنه :
- ✓ من الضروري تكييف مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر مع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة.
 - ✓ من الضروري تكوين المدققين حول النظام المحاسبي المالي الجديد لإتقان و التحكم في المخاطر النتائج التي قد تطرأ في القوائم المالية.
 - ✓ بعد التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية من الأفضل التوجه نحو معايير التدقيق الدولية.
 - ✓ في ضوء تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد من الضروري تبني معايير التدقيق الدولية.

آفاق الدراسة

- كما يساهم هذا البحث في وضع خطوة إنطلاق لباحثين آخرين للمزيد من الإجتهد و إجراء دراسات أخرى حول هذا الموضوع الحديث، و على سبيل المثال :
- ✓ علاقة معايير المحاسبة الدولية مع معايير التدقيق الدولية.
 - ✓ تكييف الوضع البيئي الجزائري مع متطلبات معايير التدقيق الدولية.
 - ✓ دراسة معوقات تطبيق معايير التدقيق الدولية.
 - ✓ الجزائر بين التوافق و تبني معايير التدقيق الدولية.

المراجع

المراجع

❖ مراجع باللغة العربية

■ الكتب

- أحمد أمين . (2005) -مراجعة وتدقيق نظم المعلومات- الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- أحمد حلمي جمعة. (2005) -مدخل إلى التدقيق الحديث- الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان.
- أحمد حلمي جمعة. (2008) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان .
- أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب الرابع، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان.
- أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب الخامس، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان.
- أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب التاسع، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان.
- أحمد حلمي جمعة. (2009) -تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة- الكتاب العاشر، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشر، عمان.
- أحمد نور. (1984) -مراجعة الحسابات من الناحيتين النظرية و العملية- الدار الجامعية، بيروت.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2003) -إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة- بدون ناشر.

- الإتحاد الدولي للمحاسبين. (2006) -إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق و التأكيد و قواعد أخلاقيات المهنة- ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، شركة طلال أبو غزالة، عمان.
- السيد أحمد السقا. (1997) -المراجعة الداخلية الجوانب المالية والتشغيلية- الطبعة الأولى، الجمعية السعودية للنشر.
- ألفين أرينز و جيمس لوبك. (2002) - المراجعة مدخل متكامل- ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2001) -موسوعة معايير المراجعة المصرية- دار النهضة العربية، القاهرة.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2002) - المراجعة في عالم متغير- القاهرة.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2004) -المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسيات- الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2005) -المراجعة الدولية وعولمة أسواق رأس المال- الدار الجامعية، الإسكندرية.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2005) -مسؤوليات و إجراءات المراجع في التقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة- الدار الجامعية، الإسكندرية.
- أمين السيد أحمد لطفي. (2007) -التطورات الحديثة في المراجعة- دار نشر الثقافة، الإسكندرية.
- توماس ويليام و أمرسون هنكي. (1989) -المراجعة بين النظرية والتطبيق- تعريب : أحمد حجاج، سعيد كمال الدين، الطبعة الأولى، دار المريخ، السعودية.
- توماس ويليام و أمرسون هنكي. (1991) -نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات- دار المريخ للنشر، الرياض.

- ثناء القباني. (2003) -المحاسبة الدولية- الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، مصر.
- حازم هاشم الألوسي. (2003) -الطريق الى علم المراجعة والتدقيق- الجزء 01، الطبعة 01، طرابلس، الجامعة المفتوحة.
- حسين أحمد دحدوح و حسين يوسف القاضي. (1999) -أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية و الدولية- عمان، الأردن.
- حسين يوسف القاضي و حسين أحمد دحدوح. (2000) -تدقيق الحسابات الإجراءات- الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر و التوزيع و دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان.
- حسين يوسف القاضي و حسين أحمد دحدوح. (2009) -مراجعة الحسابات المتقدمة "الإطار النظري و الإجراءات العملية"- ، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة.
- خالد الخطيب و خليل الرفاعي. (2009) -علم تدقيق الحسابات- النظري و العملي، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر و التوزيع.
- خالد أمين عبد الله. (2000) -علم تدقيق الحسابات"الناحية النظرية"- دار وائل للنشر.
- خالد أمين عبد الله. (2005) -علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية- الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، الأردن.
- خالد أمين عبد الله. (2010) -علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعملية- الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، الأردن.
- خالد راغب الخطيب و محمد فضل مسعد. (2009) -دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر و التوزيع.
- خلف عبد الله الوردات. (2006) -التدقيق بين النظرية و التطبيق وفقا لمعايير التدقيق الدولية- الطبعة الأولى، الوراق للنشر.

- زاهرة توفيق سواد. (2009) -مراجعة الحسابات و التدقيق- دار الراية للنشر و التوزيع.
- سامي محمد الوقاد و لؤي محمد وديان. (2010) -تدقيق الحسابات (1)- الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع.
- سهام محمد السويدي. (2010) -دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر- الطبعة الأولى، الدار الجامعية.
- طارق عبد العال حماد. (2004) -موسوعة معايير المراجعة- الجزء الثاني، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- طواهر محمد التهامي و مسعود صديقي. (2003) -المراجعة و تدقيق الحسابات- الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية.
- عيد حامد معيوف الشمري. (1994) -معايير المراجعة الدولية- الطبعة الأولى.
- غسان فلاح المطارنة. (2009) -تدقيق الحسابات المعاصر "الناحية النظرية"- الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر و التوزيع.
- فايز جمعة النجار، نبيل جمعة النجار و ماجد راضي الزعبي. (2010) -أساليب البحث العلمي "منظور تطبيقي"- دار الحامد للنشر و التوزيع، عمان، الأردن.
- كمال خليفة أبو زيد، سمير كامل عيسى و السيد رجب. (2008) - دراسات في المراجعة الخارجية للقوائم المالية (الإطار النظري لمعايير المراجعة، مراجعة الأنظمة الإلكترونية، التطبيقات الحديثة)- الإسكندرية، دار المطبوعات الجامعية.
- محمد السيد سرايا. (2007) -أصول وقواعد المراجعة و التدقيق الشامل- الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية.
- محمد بوتين. (2005) -المراجعة و مراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق- الطبعة الثانية،

ديوان المطبوعات الجامعية.

- محمد سمير الصبان و محمد فيومي محمد. (1990) -المراجعة بين التنظير و التطبيق- الدار الجامعية، بيروت.

- محمد سمير الصبان و عبد الوهاب نصر علي. (2002) -المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية- الدار الجامعية، الإسكندرية.

- محمد سمير الصبان و سليمان محمد مصطفى. (2005) -الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات- الدار الجامعية، مصر.

- محمد فضل مسعد و خالد راغب الخطيب. (2009) -دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات- الطبعة الأولى، دار المعرفة، الأردن.

- يوسف محمد جربوع. (2001) -المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية- الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الأردن.

- يوسف محمد جربوع. (2003) -مدى مسؤولية الشركات والمؤسسات المالية ومراجعي الحسابات القانونيين تجاه تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عند اعداد ومراجعة القوائم المالية بدولة فلسطين- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، القاهرة.

■ الدوريات

- أحمد يوسف عريقات و محمد نديم دباغية. (2011) -أثر التزام شركات تدقيق الحسابات الأردنية بمعايير التدقيق الدولية على خططها الاستراتيجية التسويقية- مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة الدراسات الإنسانية، العدد 01، يناير 2011، المجلد 19.

- جودي محمد رمزي. (ديسمبر 2009) -إصلاح النظام المحاسبي الجزائري للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية- مجلة الأبحاث الإقتصادية والإدارية، العدد السادس، ص ص 70-72.

- حمادة رشا. (2010) - دور لجان المراجعة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد 2، المجلد 26.
- رحاحلة محمد ياسين. (2011) - دراسة مقارنة لمعايير التدقيق و المراجعة الإسلامية مع المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين - المجلة الأردنية في الدراسات الإسلامية، العدد 1، المجلد 7.
- عاشور كتوش. (2007) -متطلبات تطبيق النظام المحاسبي الموحد (IAS/IFRS) في الجزائر - مجلة إقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السادس، جامعة الشلف، ص ص 292-294.
- قورين قويدر حاج. (2012) -أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) على تكلفة وجودة المعلومات المحاسبية في ظل تكنولوجيا المعلومات - مجلة الباحث، العدد 10، ص ص 272-273.
- مجلة المحاسب القانوني. (2010) -مجلة دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، العدد 9 مارس، على الرابط www.yacpa.org
- مداني بن بلغيث. (2002) -إشكالية التوحيد المحاسبي "تجربة الجزائر"- مجلة الباحث، العدد 01، ص ص 55-57.

■ الملتقيات العلمية

- أحمد بوراس و هدى كرماني. (2007) -أثر المعايير المحاسبية الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات - الملتقى الوطني الأول حول مستجدات الألفية الثالثة: المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية 21/22 نوفمبر، جامعة عنابة، ص 15.
- جمال عمورة. (2011) -ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدولية للمراجعة (ISA)- الملتقى العلمي الدولي حول : النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير

الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة يومي 13 و 14 ديسمبر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم
التسيير جامعة سعد دحلب، البليدة، ص 12.

- ربحان الشريف و زهوة فارح. (2007) -مشروع SCF الجزائري والمعايير المحاسبية الدولية- الملتقى
الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة : المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية 22/21
نوفمبر، جامعة عنابة، ص ص 3-4.

- شعيب شنوف. (2007) -التغيرات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية و المخطط المحاسبي
الجديد للمؤسسات- الملتقى الوطني الأول مستجدات الألفية الثالثة : المؤسسة على ضوء التحولات
المحاسبية الدولية 22/21 نوفمبر 2007، جامعة عنابة، ص 21.
- صديقي مسعود. (2011) -فاعلية الإصلاح المحاسبي في الجزائر- المؤتمر العلمي الدولي حول :
"الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011 ، ورقلة، ص 09.

- عبد القادر دبون و محمد الهاشمي حجاج. (2011) -أهمية المعلومات المالية و المحاسبية و أثرها
على كفاءة بورصة الجزائر في ظل الإصلاح المحاسبي- المؤتمر العلمي الدولي حول: الإصلاح
المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ص ص 8-10.

- محمد قوجيل و بن مالك محمد حسان. (2011) -تأثير التوافق بين عملية الإصلاح المحاسبي
وتطبيق مبادئ الحوكمة على جودة الإفصاح في المؤسسات الجزائرية- المؤتمر العلمي الدولي حول:
الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و 30 نوفمبر 2011، ورقلة، ص ص 8-14.

- محمد كويسى و آخرون. (2013) -واقع النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة
الجزائرية- الملتقى الوطني حول : واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة
والمتوسطة في الجزائر، يومي 05-06 / 2013/05، جامعة الوادي، ص ص 07-08.

- منصور بن عمارة و محمد حولي. (2011) -معايير المراجعة الدولية- الملتقى العلمي الدولي حول :
النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة يومي 13
و 14 ديسمبر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، ص ص 8-9.

■ الرسائل الجامعية

- سفيان بن بلقاسم. (2010) -النظام المحاسبي الدولي و ترشيد عملية اتخاذ القرار في سياق
العولمة و تطور الأسواق المالية- أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، جامعة
الجزائر.

- شعيب شنوف. (2007) -الممارسة المحاسبية في الشركة متعددة الجنسيات و التوحيد المحاسبي
العالمي حالة BP Exploration Limited - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم
الإقتصادية، جامعة الجزائر.

- صلاح حواس. (2008) -التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية- أطروحة دكتوراه،
الجزائر.

- مداني بن بلغيث. (2004) -أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد
الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر- أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية، جامعة
الجزائر.

■ القوانين و المراسيم

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، الصادرة في 1969/12/31.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، الصادرة في 1970/11/20.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، الصادرة في 1980/03/04.

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 02، الصادرة في 13/01/1988.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 01/05/1991.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، الصادرة في 15/01/1992.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 03، الصادرة في 15/01/1992.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادرة في 17/04/1996.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 01/12/1996.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، الصادرة في 25/11/2007.
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، القانون التجاري الصادر في 2007.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، الصادرة في 11/07/2010.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 30، الصادرة في 01/06/2011.
- القرار الصادر في 24 جوان 2013، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

❖ مراجع باللغة الأجنبية

- Belaiboud Mokhtar. (2011) - **Pratique de l'audit** (conforme aux normes IAS / IFRS et au SCF)- Alger, Berti Edition.
- Daucasse Eric. (2005) - **Normes comptables internationales IAS/ IFRS**. De Boeck, Paris, Juin (2005).
- Frydlender Alain et Pagezy Julien. (2004) - **S'initier aux IFRS**- Edition Francis Lefebvre, Paris.
- Gilbert B. (2005)- **Information Comptable et Financière et Gouvernement d'Entreprise**- France.
- Haminim A. (2001 - 2002)- **L'Audit comptable et financier**- Berti Edition 1 ère Edition.

- Hamzaoui Mohamed. (2005) – **Audit**- Villade Mondial.
- Hamzaoui Mohamed. (2005) - **Audit, Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne**- Villade Mondial.
- Kakande R. Ashe Jr, Arthur Sserwanga Arthur et Baziz Natamba. (2014)- Perceived Compliance with International Standards on Auditing and Quality of Auditing- **International Journal of Academic Research in Management**, No 1, Vol. 3.
- Khelassi Réda. (2007)- **l'Audit interne, Audit opérationnel**- Edition Houma, 2ème édition.
- Lefebvre Francis. (avril 2011) - **IFRS 2011**- Edition Francis Lefebvre, Paris.
- Lionnel- C. et Gérard- V. (1992) - **Audit et Contrôl Interne : Aspects financier, opérationnel et stratégiques** - Dalloz, Paris.
- Mercier Antoine Et Merle Philipe. (2010)- **Audit et commissariat aux comptes 2011-2012. Guide de l'auditeur et de l'audité**- Editions Francis Lefebvre.
- Obert Robert. (2006) - **Pratique des normes IFRS : Comparaison avec les règles françaises et les US GAAP** - Paris, Dunod, 3ème édition.
- Obert Robert et Mairesse Marie-Pierre. (2009) - **Comptabilité et Audit**, Edition Dunod, Paris, 2 ème édition.
- Obert Robert et Mairesse Marie-Pierre. (2010) - **DSCG 4 Comptabilité et Audit. Manuel et applications** - Dunod, Paris 3 ème édition.
- Ohiokha Friday Izien. Et Akhalumeh Paul Benign. (2013)- Auditing Standards and Auditors Performance: The Nigerian experience- **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, No 3, September (2013), vol. 1.
- Sadi Nacer-Eddine et Mazouz Ali. (1993) - **La pratique du Commissariat aux Comptes en Algérie** – Edition Société Nationale de Comptabilité, tome 1.
- Pigé Benoit. (2008)- **Gouvernance, contrôle et audit des organisations**- Edition Economica.
- Renard Jacques. (2000) - **Théorie et Pratique de l'Audit Interne** – Edition d'Organisation, 3^{ème} édition, Paris.

- Salvator Dominick. (1986) - **Economie et Statistiques Appliquées** – Trad. française Loudiere Georges, 2 ème tirage. Groupe McGraw hill, Paris.
- Siruguet Jean-Luc, Fernandez Emmanuelle et Koessler Lydia. (2006) – **Le Contrôle Interne Bancaire et la Fraude** - Edition Dunod, Paris.
- Tahari Fadoua. (2007) - **Le Commissaire aux Comptes face à la première application des normes IFRS** - Mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable, Mai (2007).

▪ Sites internet

- _ <http://ascajordan.org/UploadFiles/Audit%20Book%202008%20P2.pdf>.
- _ www.ifac.org.
- _ Internet : <http://ascajordan.org/UploadFiles/Audit%20Book%202008%20P2.pdf>.
- _ <http://mouhasaba.3oloum.org/t89-topic> .
- _ <http://ar.dev.ifac.org/IAASB>.
- _ <http://ar.dev.ifac.org/Ethics>.
- _ <http://infotechaccountants.com/forums/showthread.php/5832>
- _ www.kantakji.com/fiqh/Files/Accountancy/803.pdf
- _ <http://mouhasaba.3oloum.org/t89-topic>
- _ web.ifac.org/media/publications/8/.../establishing-and-developing-2.pdf
- _ <http://www.ibrire.be/fra/download.aspx?type=2&id=4235&file=1757>
- _ <http://www.acc4arab.com/acc//showthread.php?t=3594>
- _ <http://www.ipiob.org>
- _ www.jps-dir.com/Forum/uploads/12224/auditing.pdf.

الملاحق



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة باجي مختار عنابة
كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير



السلام عليكم،

و بعد:

الإستبانة المرفقة عبارة عن أداة لجمع البيانات اللازمة لإجراء دراسة أكاديمية لنيل شهادة الدكتوراه بعنوان :

التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية (إلتفاتة لواقع الجزائر)

في ضوء تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد و فتح الشراكة و محاولة إستقطاب المستثمر الأجنبي من خلال تحقيق الشفافية في القوائم المالية و توحيد المنهج المحاسبي دوليا، فكرنا في دراسة تأثير التوافق مع معايير المحاسبة الدولية على مهنة التدقيق بالجزائر من خلال إبراز أهمية تحقيق مهمة التدقيق الخارجي في ظل التوجه لمعايير التدقيق الدولية و مدى مساهمة هذه المعايير في التقليل من الفروقات الدولية و توحيد المهنة على المستوى الدولي.

و نظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، فإن الباحث يأمل منكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات هذه الإستبانة بدقة و عناية و موضوعية و أن تكون الإجابات معبرة عن رأيكم. علما أن المعلومات الواردة في هذه الإستبانة ستعامل بسرية تامة و ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

و شاكرأ لكم حسن تعاونكم.

الرجاء وضع علامة (X) في خانة الإجابة المختارة من طرفكم.

1- الأسئلة العامة

1. الجنس :

☐

أنثى

☐

ذكر

2. العمر :

أقل من 30 سنة ☐ من 30 - 39 سنة ☐ من 40 - 49 سنة ☐ من 50 فأكثر ☐

3. الشهادة العلمية:

☐

دكتوراه

☐

ماجستير

☐

ماستر

☐

ليسانس

أخرى حددتها:

4. الشهادة المهنية :

☐

شهادة خبير محاسبي

☐

شهادة مدقق داخلي معتمد

☐

شهادة محافظ حسابات معتمد

أخرى حددتها:

☐

لا يوجد

☐

شهادة محاسب

5. المهنة الحالية:

☐

مدقق حسابات

☐

محافظ حسابات

أخرى حددتها:

☐

محاسب

☐

خبير محاسبي

6. سنوات الخبرة :

☐

من 10 إلى 14 سنة

☐

من 5 إلى 9 سنوات

☐

أقل من 5 سنوات

☐

أكثر من 15 سنة

2- قائمة المختصرات

موافق تماما						غير موافق تماما
1	2	3	4	5	6	7
موافق بنسبة %100	موافق بنسبة أكثر من %50	موافق بنسبة أقل من %50	محايد	غير موافق بنسبة أقل من 50%	غير موافق بنسبة أكثر من 50%	غير موافق بنسبة %100

3- أسئلة مغلقة

السؤال الأول : هل النظام المحاسبي المالي الجديد يؤثر على مهنة التدقيق في الجزائر؟

موافق تماماً							غير موافق تماماً	
7	6	5	4	3	2	1	العبارة	الرقم
							النظام المحاسبي المالي الجديد يعتبر أحسن بديل للمخطط الوطني المحاسبي	1
							يحقق النظام المحاسبي المالي الجديد الشفافية وقابلية مقارنة القوائم المالية	2
							للنظام المحاسبي المالي الجديد أثر إيجابي على المخرجات	3
							تبني النظام المحاسبي المالي الجديد يقلل من الفروقات الدولية	4
							من الضروري تكييف مهنة التدقيق بالجزائر مع التطورات الحاصلة في مجال المحاسبة	5
							تبني معايير المحاسبة الدولية تحقق مصداقية شبه كاملة حول المعلومة المالية	6
							يسهل تبني معايير المحاسبة الدولية استقطاب المستثمر الأجنبي	7
							الجهود المبذولة من طرف المجلس الوطني للمحاسبة تعد كافية لضمان تطبيق جيد للنظام المحاسبي الجديد	8
							تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد أدى إلى تغيير القوانين و النصوص المنظمة لمهنة التدقيق	9
							من الضروري تكوين المدققين حول النظام المحاسبي المالي الجديد لإتقان و التحكم في مخاطر النتائج التي قد تطرأ في القوائم	10

السؤال الثاني : هل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية يوافقه التوجه نحو معايير التدقيق الدولية ؟

موافق تماما							غير موافق تماما						
الرقم	العبارة						1	2	3	4	5	6	7
11	عند الإعتماد على معايير المحاسبة من الأفضل أن يتبعه الإعتماد على معايير التدقيق الدولية												
12	توجد علاقة بين معايير التدقيق الدولية و معايير المحاسبة الدولية												
13	تبني معايير التدقيق الدولية يزيد من موثوقية المعلومة المالية												
14	تبني معايير المحاسبة يزيد من موثوقية المعلومة المالية												
15	يتم استقطاب المستثمر الأجنبي من خلال تقديم الصورة الصادقة حول عدالة القوائم المالية و الوضعية الحقيقية للمؤسسة بتبني معايير التدقيق الدولية												
16	التوجه لمعايير المحاسبة الدولية مع تبني معايير التدقيق الدولية يعزز من جودة المعلومة المالية												
17	في ضوء تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد، من الضروري تبني معايير التدقيق الدولية												
18	توجه الجزائر نحو معايير المحاسبة الدولية سيقودها حتما للتوجه نحو معايير التدقيق الدولية												
19	تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد غير كافي لإعطاء مصداقية كاملة حول المعلومة المالية المعدة من طرف المؤسسة												
20	معايير التدقيق الدولية تعتبر مكمل لمعايير المحاسبة الدولية												

السؤال الثالث : هل الوضع البيئي في الجزائر يحفز التوجه نحو معايير التدقيق الدولية ؟

موافق تماما							غير موافق تماما							
الرقم	العبارة							1	2	3	4	5	6	7
21	الوضع البيئي في الجزائر يلائم التوجه لمعايير التدقيق الدولية													
22	مدققو الحسابات في الجزائر يلتزمون ببعض معايير التدقيق الدولية													
23	تساعد معايير التدقيق الدولية في توحيد لغة التدقيق على الصعيد الدولي													
24	التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يؤدي إلى الطلب على مكاتب التدقيق المحلية دوليا													
25	تساعد معايير التدقيق الدولية على فتح مجال لمنافسة مكاتب التدقيق بالجزائر مع مكاتب التدقيق على المستوى الدولي في ضوء تبادل العلاقات													
26	القوانين و النصوص التشريعية التي تخص تقرير المدقق تبين رغبة التوجه نحو معايير التدقيق الدولية													
27	لا توجد اختلافات كبيرة بين القوانين المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر و معايير التدقيق الدولية													
28	محاولة الجزائر الانضمام لمنظمة التجارة العالمية يعتبر دافع للتوجه لمعايير التدقيق الدولية													
29	يعتبر النظام المحاسبي المالي الجديد محرض قوي لتبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر													
30	التوجه لمعايير التدقيق الدولية يحسن من جودة خدمة مهمة التدقيق الخارجي													

السؤال الرابع : هل يمكن لمعايير التدقيق الدولية تحسين مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر ؟

موافق تماما							غير موافق تماما						
الرقم	العبارة						1	2	3	4	5	6	7
31	تبني معايير التدقيق الدولية يقلل من الفروقات في التقارير المعدة من طرف مدقي الحسابات												
32	تبني معايير التدقيق الدولية في الجزائر يؤدي إلى إعداد تقرير موحد من طرف مدقي الحسابات												
33	التوجه لمعايير التدقيق الدولية في الجزائر يشجع على إستقطاب المستثمر الأجنبي												
34	تساعد معايير التدقيق الدولية المستثمر الأجنبي من إمكانية فهم و مقارنة تقارير القوائم المالية												
35	معايير التدقيق الدولية تعمل على تحسين أداء المدقق												
36	التوجه لمعايير التدقيق الدولية يساعد في خلق إطار مرجعي لمهنة التدقيق بالجزائر												
37	إعداد التقرير وفقا لمعايير التدقيق الدولية تؤدي إلى تعزيز الثقة في التقرير عن عدالة القوائم المالية												
38	تعتبر معايير التدقيق الدولية أفضل دليل يتبعه محافظ الحسابات(المدقق الخارجي) في أداء مهمته												
39	تزيد ثقة مستعملو القوائم المالية حول التقارير المعدة وفقا للنظام المحاسبي الجديد في حالة تدقيقها وفقا لمعايير التدقيق الدولية												
40	تبني معايير التدقيق الدولية يحسن من مخرجات مهمة التدقيق الخارجي												

4- أسئلة مفتوحة

السؤال	الجواب
كيف يمكن للجزائر أن تتبني أو تتوافق مع معايير التدقيق الدولية ؟	

الباحثة



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة باجي مختار
كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير



السلام عليكم،

و بعد:

الإستبانة المرفقة عبارة عن أداة لجمع البيانات اللازمة لإجراء دراسة أكاديمية لنيل شهادة الدكتوراه بعنوان :

التدقيق الخارجي تحت منظور معايير التدقيق الدولية في ظل التوجه نحو معايير المحاسبة الدولية (التفاتة لواقع الجزائر)

في ضوء تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الجديد و فتح الشراكة و محاولة إستقطاب المستثمر الأجنبي من خلال تحقيق الشفافية في القوائم المالية و توحيد المنهج المحاسبي دوليا، فكرنا في دراسة تأثير التوافق مع معايير المحاسبة الدولية على مهنة التدقيق بالجزائر من خلال إبراز أهمية تحقيق مهمة التدقيق الخارجي في ظل التوجه لمعايير التدقيق الدولية و مدى مساهمة هذه المعايير في التقليل من الفروقات الدولية و توحيد المهنة على المستوى الدولي.

و نظرا لأهمية رأيكم في هذا المجال، فإن الباحث يأمل منكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات هذه الإستبانة بدقة و عناية و موضوعية و أن تكون الإجابات معبرة عن رأيكم. علما أن المعلومات الواردة في هذه الإستبانة ستعامل بسرية تامة و ستستخدم لأغراض البحث العلمي فقط.

و شاكرًا لكم حسن تعاونكم.

الرجاء وضع علامة (X) في خانة الإجابة المختارة من طرفكم.

1- الأسئلة العامة

1. الجنس :

☐ ذكر ☐ أنثى

2. العمر :

☐ أقل من 30 سنة ☐ من 30 - 39 سنة ☐ من 40 - 49 سنة ☐ من 50 فأكثر

3. الشهادة العلمية:

☐ ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه

أخرى حددتها:

4. الشهادة المهنية :

☐ شهادة محافظ حسابات معتمد ☐ شهادة مدقق داخلي معتمد ☐ شهادة خبير محاسبي

☐ شهادة محاسب ☐ لا يوجد ☐ أخرى حددتها:

5. المهنة الحالية:

☐ محافظ حسابات ☐ مدقق حسابات

☐ خبير محاسبي ☐ محاسب ☐ أخرى حددتها:

6. سنوات الخبرة :

☐ أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى 9 سنوات ☐ من 10 إلى 14 سنة ☐ أكثر من 15 سنة

2- Abréviations utilisées:

Abréviations	
SCF	Système comptable financier
IDE	Investissement Directe Etranger
OMC	Organisation Mondiale de Commerce

Totalelement en accord				Totalelement en désaccord		
1	2	3	4	5	6	7
En accord à 100 %	En accord plus de 50 %	En accord moins de 50%	neutre	En désaccord moins de 50%	En désaccord plus de 50%	En désaccord à 100%

3- Question fermée :

Premièrement : le nouveau système comptable et son impact sur la mission d'audit en Algérie

Voici un certain nombre d'éléments relatifs aux sujets étudiés, Veuillez indiquer votre choix.

Questions	Totalement en accord				Totalement en désaccord		
	1	2	3	4	5	6	7
Le système comptable financier est le meilleur remplaçant du plan comptable national							
le SCF permet la transparence et la comparabilité des états financiers							
Le SCF a un impact positif sur les outputs du système							
L'adoption du SCF permet une meilleure communication entre les états							
Il est nécessaire d'ajuster la mission d'audit en Algérie aux évolutions récentes dans la comptabilité							
L'application des normes d'audit assure une fiabilité quasi-totale à l'information financière							
Les normes comptables facilitent les IDE							
Les efforts réalisés par le Conseil National de la Comptabilité suffisent à une bonne application du SCF							
L'application des SCF a mené aux changements des lois et législations qui régissent la profession d'audit							
Il est nécessaire d'initier les auditeurs au système comptable pour la bonne maîtrise des risques prévisibles dans les états							

Deuxièmement : les normes d'audit internationales faces à l'application des normes comptables internationales

Question	Totalement en accord				Totalement en désaccord		
	1	2	3	4	5	6	7
L'adoption des normes comptables n'améliore pas la qualité des états financiers sans l'adoption des normes d'audit internationales							
Y a-t-il une relation entre les normes d'audit internationales et les normes comptables internationales							
L'application des normes d'audit internationales accentue la confiance dans l'information financière établie							
L'application des normes comptables internationales accentue la confiance dans l'information financière établie							
On peut attirer Les IDE en publiant régulièrement des informations fiables et sincères concernant l'entreprise algérienne							
Le rapprochement des normes comptables internationales et l'adoption des normes d'audit internationales renforcent la qualité de l'information financière							
Dans le cadre de l'application du SCF, il est nécessaire d'adopter les normes d'audit internationales							
L'inspiration par l'Algérie des normes comptables internationales, oblige celle-ci à adopter les normes d'audit internationales							
L'application du SCF n'est pas suffisante pour donner une image fidèle sur l'information financière élaborée par l'entreprise							
Les normes d'audit sont considérées comme un complément aux normes comptables internationales							

Troisièmement : l'environnement en Algérie motive l'adoption des normes d'audit internationales

Question	Totalement en accord				Totalement en désaccord		
	1	2	3	4	5	6	7
L'environnement en Algérie permet l'adoption des normes d'audit internationales							
Les commissaires aux comptes en Algérie n'appliquent que quelques normes d'audit international							
Les normes d'audit internationales aident à unifier le langage entre les différents acteurs							
L'application par l'Algérie des normes d'audit incitera les entreprises étrangères à faire appel aux compétences nationales							
L'application des normes d'audit internationales crée un environnement concurrentiel entre les bureaux d'audit algériens et étrangers							
Certaines lois et textes législatifs sont en adéquation avec le contenu des normes d'audit internationales							
Il n y a pas une grande différence entre les textes qui régissent la mission d'audit en Algérie et les normes d'audit internationales							
L'adhésion future de l'Algérie à l'OMC pourrait constituer une raison importante à adopter les normes d'audit							
Le SCF est considéré comme une raison valable afin d'adopter les normes d'audit internationales							
L'application des normes d'audit internationales améliore la qualité du service de la mission d'audit externe							

Quatrièmement : les normes d'audit améliore la mission d'audit externe en Algérie

Question	Totalement en accord				Totalement en désaccord		
	1	2	3	4	5	6	7
L'adoption des normes d'audit augmente l'uniformisation des rapports établis par les commissaires aux comptes							
L'adoption des normes d'audit en Algérie permet de rapprocher les différentes missions d'audit							
L'application des normes d'audit permet de mieux cerner les IDE							
Les normes d'audit internationales aident l'investisseur étranger à comprendre et comparer les rapports des états financiers							
Les normes d'audit internationales améliorent le déroulement de la mission d'audit							
L'application des normes d'audit crée un cadre référentiel pour la mission d'audit externe							
L'élaboration des rapports conformes aux normes d'audit internationales accentue la confiance dans la fiabilité des états financiers							
Les normes d'audit sont considérées comme un meilleur guide que le commissaire aux comptes suit							
La mission d'audit menée conformément aux normes inspire plus de confiance aux utilisateurs des états financiers							
L'adoption des normes d'audit internationales améliore la qualité des rapports des missions d'audit externe							

4- Question ouverte :

Question	Réponse
Comment adapter/adopter les normes d'audit internationales en Algérie ?	

La chercheuse

مخرجات الـ SPSS

1- معامل الصدق و الثبات ألفا كرونباخ

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
,895	40

2- المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري

	A1	A2	A3	A4	A5	A6	A7	A8	A9	A10
Mean	4,44	4,63	4,46	4,55	4,78	4,24	3,77	3,31	3,53	4,25
N	155	155	155	155	155	155	155	155	155	155
Std. Deviation	,536	,485	,538	,657	,584	,665	,959	1,114	1,470	,963

Report

	B1	B2	B3	B4	B5	B6	B7	B8	B9	B10
Mean	4,28	4,57	4,87	4,79	3,92	4,65	4,77	4,88	4,44	4,57
N	155	155	155	155	155	155	155	155	155	155
Std. Deviation	,915	,897	,336	,411	1,412	,794	,464	,384	,536	,635

Report

	C1	C2	C3	C4	C5	C6	C7	C8	C9	C10
Mean	3,22	4,49	4,79	4,45	4,87	4,16	3,66	4,30	4,54	4,81
N	155	155	155	155	155	155	155	155	155	155
Std. Deviation	1,197	,722	,406	,961	,336	,760	1,297	,704	,616	,485

Report

	D1	D2	D3	D4	D5	D6	D7	D8	D9	D10
Mean	4,74	4,66	3,66	4,34	4,88	4,68	4,85	4,82	4,86	4,92
N	155	155	155	155	155	155	155	155	155	155
Std. Deviation	,457	,732	1,556	,989	,469	,544	,494	,434	,412	,301

3-نتيجة تحليل التباين بالـSPSS

ANOVA

VAR00001

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	33784,278	4	8446,069	12,963	,000
Within Groups	20197,611	31	651,536		
Total	53981,889	35			

قوانين

قانون رقم 07 - 11 مؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007، يتضمن النظام المحاسبي المالي.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على الدستور، لاسيما المواد 119 و120 و122-9 و126 و127 منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 والمتضمن المخطط الوطني المحاسبي،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومساكن الحسابات والمحاسب المعتمد،

- وبمقتضى الأمر رقم 03 - 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 محرم سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،

- وبمقتضى القانون رقم 04 - 08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 محرم سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية،

- وبعد رأي مجلس الدولة،

- وبعد مصادقة البرلمان،

يصدر القانون الآتي نصه :

المادة الأولى : يهدف هذا القانون إلى تحديد النظام المحاسبي المالي الذي يدرج في صلب النقص المحاسبية المالية، وكذا شروط وكيفية تطبيقه.

الفصل الأول

التعريف ومجال التطبيق

المادة 2 : تطبق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها.

يستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية.

المادة 3 : المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بشخصين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، وبنجامته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

المادة 4 : تلزم الكيانات الاندية بمسك محاسبة مالية :

- الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري،

- التعاونيات،

- الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة،

- وكل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

المادة 5 : يمكن الكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميهما ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

تحدد شروط وكيفية تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل الثاني

الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية

المادة 6 : يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها عامة، واسميا :

- محاسبة التعهد،
- استمرارية الاستغلال،
- قابلية الفهم،
- الدالة،
- المصادقية،
- قابلية المقارنة،
- التكلفة التاريخية،
- أسبقية الواقع الاقتصادي على الظاهر القانوني.

المادة 7 : يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية، وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

يعرف الإطار التصوري :

- مجال التطبيق،
 - المبادئ والاتفاقيات المحاسبية،
 - الأصول والخصوم والأموال الخاصة والمنتجات والأعيان.
- يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

المادة 8 : تحدد المعايير المحاسبية :

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعيان والمنتجات،
- محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها،
- تعدد المعايير المحاسبية عن طريق التنظيم.

المادة 9 : تسجل العمليات الناتجة عن نشاطات الكيان في حسابات تحدد مدونها ومضمونها وقواعد سيرها عن طريق التنظيم.

الفصل الثالث

تنظيم المحاسبة

المادة 10 : يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصادقية والشفافية المرتبطة بعملية مساء المعلومات التي تعالجها ورقابتها وعرضها وتبليغها.

المادة 11 : يحدد الكيان تحت مسؤوليته، الإجراءات اللازمة لوضع تنظيم محاسبي يسمح بالرقابة الداخلية والخارجية على السواء.

المادة 12 : تمسك المحاسبة المالية بالعملة الوطنية.

المادة 13 : تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب الشروط والكيفيات المحددة في المعايير المحاسبية.

المادة 14 : تكون أصول وخصوم الكيانات الخاصة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة في السنة على الأقل، على أساس قعص مالي وإحصاء للوثائق الثبوتية.

يجب أن يعكس هذا الجرد الوضعية الحقيقية لهذه الأصول والخصوم.

المادة 15 : لا يمكن إجراء أي مظانة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعيان وعنصر من المنشآت، إلا إذا تمت هذه المظانة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تطبيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعيان والمنتجات بالنتائج، أو على أساس صاف.

المادة 16 : تمرر الكتابات المحاسبية حسب المبدأ المسمى "القيود المزدوجة" : يمس كل تسجيل على الأقل حصابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات. يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

المادة 17 : يحدد كل تسجيل محاسبي مصدر كل معلومة ومضمونها وتضمينها، وكذا مرجع الوثيقة الثبوتية التي يستند إليها.

المادة 18 : تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصادقية والحفظ وإمكانية إعادة معتموها على الأوراق.

تلخص العمليات من نفس الطبيعة والتي تمت في نفس المكان وفي نفس اليوم في وثيقة محاسبية واحدة.

ويجوز له أيضا ، ان يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها .

وتحدد بمرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية .

المادة ٤٠ : ان احداث اية مؤسسة ذات طابع صناعي أو تجاري يعود كل أو جزء من ملكيتها لشخص واحد أو عدة اشخاص طبيعيين أو معنويين اجانب ، يخضع لاذن مسبق يصدر عن اللجنة الوطنية للاستثمارات . ويجرى مثل ذلك على كل تعديل للرأسمال أو بيع للحصص أو الاسهم ، وبصفة عامة على كل العمليات التي تؤول الى جعل هذا الشخص أو الاشخاص الطبيعيين أو المعنويين ، يحرزون سلطة نافذة في ادارة أو تسيير المؤسسة المنشأة في القطر الجزائري .

المادة ٤١ : يتعين على المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري ، ان تطلب الاذن من وزير المالية والتخطيط عن كل تعديل يرمى الى التجريد المباشر أو غير المباشر للأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المذكورين في ملف الترخيص ، من مراقبة المؤسسة ، وبصفة عامة عن كل تعديل حاصل في قائمة المساهمين .

ويسقط الحق في المنافع المكتسبة من المخالفات المبرمة خلافا لهذه المبادئ .

ان عدم التقيد بأحكام الفقرة السابقة يؤدي الى الحرمان من كل انواع المنافع المكتسبة دون الاخلال بالعقوبات الاخرى .

المادة ٤٢ : كل اقتطاع حاصل بالاتصال مع سياسة الاسعار يجب أن يؤدي للخصونة ويحتسب ضمن حساب التخصيص رقم ٣٠٢٠٢٨ .

المادة ٤٣ : يخضع كل صرف من هذا الحساب لمقرن مشترك صادر عن وزير التجارة والوزير المكلف بالمالية .

جمع مخالفات الصرف احكام عامة

المادة ٤٤ : يسري مفعول الاحكام المنصوص عليها في هذه المادة لغاية المادة ٦٦ ، ابتداء من ١٦ افرير سنة ١٩٧٠ .

المادة ٤٥ : تحقق المخالفات الخاصة بالصرف والمحاولات في ارتكابها وتلاحق وتقمع ضمن الشروط المحددة في هذا الامر .

ويجرى مجرى ذلك على عدم التنفيذ الكامل أو الجزئي أو تأخر تنفيذها للالتزامات المضاة لصالح وزارة الدولة المكلفة بالمالية والتخطيط أو البنك المركزي الجزائري مقابل بعض الرخص الصادرة عنهما .

المادة ٣٤ : عندما يكون الوضع المالي والحسابي للمؤسسات المشار اليها في المادة الواردة اعلاه يعجز عن التسيير السابق لـ ٣١ ديسمبر سنة ١٩٦٩ ، فيجوز لوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط ان يمنح قروضا ضمن الشروط الموافقة للتسيير السليم للثروة القومية مع مراعاة نوع العجز وامكانية تسديده من المؤسسات المعنية .

المادة ٣٥ : بالنسبة للسنة المالية ١٩٧٠ وما يليها ، عندما تكون المؤسسات المشار اليها في المادة ٣٤ اعلاه في حالة عجز ، فيؤذن لوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط بمنح قروض مخصصة لتوازن تسيير هذه المؤسسات .

وتتميز اوضاع القرض :

ـ بالعجز المسبب من الدوافع الخارجية لا غير والمفروضة على المؤسسات من طرف الدولة ،

ـ بالعجز الحاصل من فساد تسيير المؤسسة .

وفي الحالة الثانية ، يتوقف منح القرض على موافقة وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط ، على مخطط اصلاح المؤسسة . وينبغي ان يشتمل مخطط اصلاح هذا ، والذي يضعه وزير الوصاية ، على المهلة المفروضة على المؤسسة لتوازن تسييرها والتدابير المقترحة لهذا الغرض .

المادة ٣٦ : يقترح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط ووزير التجارة على الحكومة ، خلال عام ١٩٧٠ التدابير الخاصة بتطوير تصدير المنتجات الوطنية .

وبانتظار ذلك ، تلغى جميع الأحكام السابقة والمتعلقة برد وتسديد التكاليف الاجتماعية والجبائية ولا سما المادة ١٦١ من الامر رقم ٦٧ - ٨٣ المؤرخ في ٢٣ صفر عام ١٣٨٧ الموافق ٢ يونيو سنة ١٩٦٧ ابتداء من اول يناير سنة ١٩٧٠ .

المادة ٣٧ : تعدل المادة ١٠ مكرر من الامر رقم ٦٨ - ٦٥٤ المؤرخ في ١١ شوال عام ١٣٨٨ الموافق ٣٠ ديسمبر سنة ١٩٦٨ ويتضمن قانون المالية كما يلي :

« يتعين على المكاتب والمؤسسات العمومية والشركات الوطنية التي للدولة فيها مساهمة تعادل ٥٠٪ فاكثر من رأسمالها ، تحت طائلة ملاحقة مسؤوليتها ، أن تقدم لوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط قبل ٣٠ سبتمبر من كل سنة ، ميزانياتها والحسابات التقديرية للسنة المالية التالية والعناصر التي تمكن من القفل التقديري للسنة الجارية » .

المادة ٣٨ : يتعين على المؤسسات نفسها ان تبلغ وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط ، في أجل أقصاه ٣٠ سبتمبر جدولا مفصلا بالاصناف والنفقات العمومية ، التي يجري ايضاحها فيما بعد .

المادة ٣٩ : يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم .

– وبمقتضى المرسوم رقم 68 – 240 المؤرخ في 3 ربيع الاول عام 1388 الموافق 30 مايو سنة 1968 والمتضمن القانون الاساسي الخاص لمفتشى المالية المعدل ،

– وبمقتضى المرسوم رقم 69 – 28 المؤرخ في 4 ذى الحجة عام 1388 الموافق 21 فبراير سنة 1969 والمتضمن تعديل توزيع اختصاصات وزير الدولة المكلفة بالمالية والتخطيط ، فيما يتعلق بالمراقبة المالية ،
يرسم ما يلي :

المادة الأولى : تطبيقا للمادة 39 من الأمر رقم 69 – 107 المؤرخ في 22 شوال عام 1389 الموافق 31 ديسمبر سنة 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 والمشار اليه أعلاه فان المراقبة الدائمة لتسيير المؤسسات العمومية وشبه العمومية يقوم بها المندوبون للحسابات المعينون من قبل وزير المالية من بين :

- المراقبين العامين للمالية ،
- مراقبي المالية ،
- مفتشى المالية .

ويمكن بصفة استثنائية ، عند الحاجة ، اختيار المندوبين للحسابات من بين موظفي وزارة المالية ، ذوى الكفاءة .

المادة 2 : ان مهمة المندوبين للحسابات فى المؤسسات العمومية أو شبه العمومية هى كما يلي :

I – مراقبة ما سيأتى من شروط التحقيق والعمليات التى يمكن أن يكون لها بصفة مباشرة وغير مباشرة تأثيرات اقتصادية أو مالية على تسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم .

2 – متابعة تنفيذ الحسابات والميزانيات والجداول التقديرية للمؤسسة طبقا لاحكام المخطط .

3 – فحص شروط تطبيق الاحكام التشريعية أو القانونية التى لها علاقة اقتصادية أو مالية .

4 – التأكد من صحة وتحقيق احصاءات وحسابات النتيجة المدرجة فى المحاسبات العامة والتحليلية لكل مؤسسة .

يملك المندوبون للحسابات فى ممارسة هذه المهمة كل امكانيات البحث فى المستندات وفى عين المكان ويستطيعون على الخصوص أن يدققوا الدفاتر أو وثائق المحاسبة والصندوق والسندات على حالة أوراق تجارية وعلى أثر تدخلاتهم يقيدون فى تقارير خاصة ملاحظاتهم المتعلقة بمظهر خاص لتسيير الهيئة الخاضعة لمراقبتهم .

المادة 3 : يستلم المندوبون للحسابات حسابات النتيجة والوثائق الملحقة ، 4 أشهر بعد قفل كل ميزانية .

ويحرر المندوبون للحسابات بعد تسليم الحسابات والوثائق المذكورة فى المقطع السابق تقريراً سنوياً يعالج على الخصوص :

– المخالفات وأخطاء التسيير أو الغش التى لاحظوها والتقويمات والاجراءات التى يرونها لازمة ،

– نوع التسيير المالى والتجارى للهيئة المراقبة ،

– اختبار نظرى حول علم أسباب وبوادر أمراض الفم والأسنان ، تستغرق مدته 3 ساعات وفى ضمنها ساعة للتفكير وينقط على 20 ،

– اختبار نظرى حول علم سلامة الفم والأسنان ، تستغرق مدته ساعتين وفى ضمنها ساعة للتفكير وينقط على 20 .

المادة 9 : تضم لجنة الامتحان ثلاثة أساتذة أو ثلاثة أساتذة مبرزين ومن ضمنهم أستاذ مبرز فى علم أمراض الفم .
ويتراأس لجنة الامتحان الأستاذ أو المبرز فى علم أمراض الفم .

يعين أفراد لجنة الامتحان عن طريق القرعة من قبل اللجنة الاستشفائية الجامعية التى تحتفظ بحقها بادخال تعديلات عند اللزوم .

المادة 10 : يعين المترشحون الناجحون فى المسابقة أساتذة مساعدين ويمارسون مهامهم بمختلف المراكز الاستشفائية الجامعية .

المادة 11 : يحدد برنامج الاختبارات موقتا من قبل اللجنة الاستشفائية الجامعية .

المادة 12 : ينشر هذا القرار فى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

وحرر بالجزائر فى 11 جمادى الأولى عام 1390 الموافق 14 يوليو سنة 1970 .

وزير التربية الوطنية وزير الصحة العمومية
أحمد طالب عمر بوجلاب

عن وزير الداخلية

الكاتب العام

حسين طبيى

وزارة المالية

مرسوم رقم 70 – 173 مؤرخ فى 17 رمضان عام 1390 الموافق 16 نوفمبر سنة 1970 يتعلق بواجبات ومهام مندوبى الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية

ان رئيس الحكومة ، رئيس مجلس الوزراء ،

– بناء على تقرير وزير المالية ،

– وبمقتضى الامر رقم 69 – 107 المؤرخ فى 22 شوال عام 1389 الموافق 31 ديسمبر سنة 1969 والمتضمن قانون المالية لسنة 1970 ، ولا سيما المادة 39 منه ،

– وبمقتضى المرسوم رقم 68 – 238 المؤرخ فى 3 ربيع الاول عام 1388 الموافق 30 مايو سنة 1968 والمتضمن القانون الاساسي الخاص للمراقبين العامين للمالية المعدل ،

– وبمقتضى المرسوم رقم 68 – 239 المؤرخ فى 3 ربيع الاول عام 1388 الموافق 30 مايو سنة 1968 والمتضمن القانون الاساسي الخاص لسلك مراقبي المالية المعدل ،

— صناديق الضمان الاجتماعي والمنح العائلية
وصناديق التقاعد والتأمينات والتعاضديات ،
— المؤسسات التي يملك فيها القطاع العام
أسهما .

المادة 7 : يمكن أن تنصب مراقبة المجلس
الشعبي الوطني على المؤسسات الاشتراكية بجميع
أنواعها بصفة خاصة على مايلي :

— سلامة العمليات المالية والحسابية وشرعيتها،
— نجاعة تسيير المؤسسات ،

— تنفيذ عمليات الاستثمار وبرامج الانتاج
المرسومة للمؤسسة في المخطط الوطني للتنمية
الاقتصادية والاجتماعية ،

— كفاءات تطبيق الاحكام القانونية والتنظيمية
التي تتعلق على الخصوص بتنظيم المؤسسات
الاشتراكية وتسييرها وسيورها وكذا التشريع
الاجتماعي والتشريع الخاص بالعمل ،

— كفاءات تحديد الاسعار وكذا كفاءات توزيع
المواد وتسويقها ،

— الظروف التي تتم فيها تلبية احتياجات
الاقتصاد الوطني والمواطنين ولا سيما عندما تمارس
المؤسسة الاشتراكية احتكارا لحساب الدولة ،

— شروط ابرام وتنفيذ الصفقات والمعقود
والمعاملات التجارية ،

— نشاط أجهزة المراقبة الداخلية التابعة
للمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها ،

— النفقات الكمالية والنفقات غير المفيدة
والباهظة وأشكال التبذير واستعمال وسائل الانتاج
وأمالك المؤسسة لاغراض شخصية أو لاغراض غير
مطابقة للاهداف المرسومة .

المادة 8 : تتعلق مراقبة المؤسسات أو الهيئات
المنصوص عليها في الفقرة الاخيرة من المادة 6 أعلاه
بالتحقق من تطابق استعمال الوسائل المالية أو

المادة 4 : علاوة على الصلاحيات التي يمارسها
أعضاء المجلس الشعبي الوطني في اطار وظيفته
التشريعية وخاصة منها استجواب الحكومة والسؤال
المكتوب طبقا لاحكام المادتين 161 و 162 من
الدستور، وقصد تطبيق مراقبة المجلس الشعبي
الوطني :

1) يتابع أعضاؤه النشاطات السياسية
والاقتصادية والاجتماعية والثقافية في نطاق
دوائرهم الانتخابية طبقا لاحكام القانون رقم
79 - 01 المؤرخ في 9 يناير سنة 1979 والمتضمن
القانون الاساسي للنائب وخاصة المواد من 15 الى
21 منه .

2) ويمكن لهم اعداد اقتراح لائحة تتضمن
انشاء لجنة للتحقيق أو للمراقبة طبقا لاحكام هذا
القانون .

المادة 5 : يمكن للمجلس الشعبي الوطني أن
يؤسس في اطار صلاحياته لجنة تحقيق في أي
وقت كان وفي كل قطاعات النشاط سواء كان هذا
عاما أو مختلطا أو خاصا بغية التحقيق في كل
قضية ذات مصلحة عامة .

يقصد بالقضية ذات المصلحة العامة كل
قضية تعنى من حيث أهميتها، بصفة مباشرة أو غير
مباشرة، مصالح المجموعة الوطنية والمواطن طبقا
لمبادئ الميثاق الوطني .

المادة 6 : يمكن للمجلس الشعبي الوطني أن
يراقب المؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها .

يقصد بالمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها :

— المؤسسات الاشتراكية كما هي محسدة في
التشريع المعمول به والتي تمارس نشاطها اقتصاديا
أو اجتماعيا أو ثقافيا ،

— الوحدات الفلاحية المنظمة والمسيرة في اطار
التسيير الذاتي والنظام التعاوني ،

— دواوين ومؤسسات القطاع الفلاحي ،

الفصل الثامن

المراقبة

المادة 39 : تبين المؤسسة العمومية الاقتصادية في دفاتها المحاسبية مشتملات الممتلكات التي تملكها، بمقتضى القانون وقيمتها المقابلة الموافقة.

المادة 40 : يتعين على المؤسسات العمومية الاقتصادية تنظيم وتدعيم هياكل داخلية خاصة بالمراقبة في المؤسسة» وتحسين بصفة مستمرة أنماط سيرها وتسييرها.

المادة 41 : تخضع المؤسسات العمومية الاقتصادية لتقييم اقتصادى دورى يقوم به جهاز مؤهل لهذا الغرض عن طريق التنظيم.

يتم هذا التقييم الاقتصادى للاستغلال باستثناء كل تدخل أو عمل مباشر فى إدارة وتسيير المؤسسة أو المؤسسات المعنية.

يترتب عن مخالفة أحكام الفقرة السابقة تطبيق المادة 58 أدناه.

المادة 42 : يتم تقديم الحسابات طبقا للأحكام القانونية الجارى بها العمل فى هذا المجال.

الباب الثالث

الهيئات العمومية والتجمعات الاخرى

الفصل الاول

الهيئات العمومية

القسم الاول

الهيئة العمومية ذات الطابع الادارى

المادة 43 : تخضع الهيئات العمومية الادارية للقواعد المطبقة على الادارة ولبدأ التخصص.

تتمتع هذه الهيئات بنفس النظام المالى والحسابى المطبق على الادارة ما لم توجد قساعة خاصة مرتبطة باستقلالية سيرها وتسييرها.

قانونية خاصة تسن لهذا الغرض بموجب قانون خاص. ويحدد نفس القانون القواعد الاجرائية وكيفيات تنفيذ التصفية.

غير أنه يمكن الحكومة ان تتخذ تدابير وقائية تقنية واقتصادية أو تعيد الهيكلة أو تمدد بالعون المالى، اذا كان قرار الحل قضائيا قد يمس مصالح هامة فى مجال الاقتصاد الوطنى والدفاع الوطنى والتوازن الجوى والتشغيل، ويترتب عن هذه التدابير انقضاء الاجراء القضائى الجارى.

المادة 37 : تتم التصفية بالتراضى للمؤسسة العمومية الاقتصادية المنحلة وفقا للشروط والكيفيات التى حددها الامر رقم 75 - 59 المؤرخ فى 26 سبتمبر سنة 1975 المذكور أعلاه ومع مراعاة أحكام المادة 38 أدناه.

المادة 38 : لا يرخص بالمناقصة، فى حالات التصفية أو البيع الاجبارى، لاسيما التصفية أو البيع الاجبارى المترتبان عن قرار قضائى نهائى الا لصالح المؤسسات العمومية الاقتصادية دون سواها ومنها على الخصوص صناديق المساهمة.

وعند فشل المناقصة، ومع مراعاة تدابير الدعم المالى والتدابير الوقائية المتخذة من جهة اخرى، فى اطار القانون، فانه لا يرخص القاضى بالبيع الحر للتجهيزات والمنشآت التى لازالت صالحة وقابلة للاستعمال الا اذا تبين أنه من شأن هذه المنشآت والتجهيزات أن تكون موضوع اجزاء متميزة والا تكون لوحدها فى أية حانة، وحسب حالتها، كلا متجانسا للانتاج.

تحدد القواعد الاجرائية المتعلقة بهذا الشأن بموجب القانون المشار اليه فى المادة 36 أعلاه، بالنسبة للافلاس وبموجب قانون الاجراءات المدنية بالنسبة للحجز من أجل البيع للممتلكات القابلة للتنازل عنها والتصرف فيها قانونا.

قوانين

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 02 المؤرخ في 22 جمادى الاولى عام 1400 الموافق 12 يناير سنة 1988 والمتعلق بالتخطيط المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 10 المؤرخ في 18 رمضان عام 1410 الموافق 14 أبريل سنة 1990 المتعلق بالنقد والقرض،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 22 المؤرخ في 27 محرم عام 1410 الموافق 18 غشت سنة 1990 والمتعلق بالسجل التجاري،

- وبناء على ما أقره المجلس الشعبي الوطني،
يصدر القانون التالي نصه :

الباب الاول احكام عامة

المادة الاولى : يحدد هذا القانون شروط وكيفيات ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الاموال وفقا لاحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.

المادة 2 : لا يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص تحت أية تسمية كانت مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد في المجالات المحددة في المادة الاولى أعلاه، اذا لم تتوفر فيه الشروط والمقاييس التي ينص عليها هذا القانون.

المادة 3 : يجب على الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يلتزموا بالاحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وأن يمارسوا مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

المادة 4 : يؤدي الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون اليمين في المحكمة المختصة إقليميا بمحل اقامتهم بعد التسجيل في المنظمة الوطنية الخاصة بهم وقبل الشروع في الممارسة، بالعبارة الآتية :

قانون رقم 91 - 08 مؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

- إن رئيس الجمهورية،
بناء على الدستور لاسيما المادة 115 - 9 منه،

- وبمقتضى الامر رقم 66 - 154 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الاجراءات المدنية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الامر رقم 66 - 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الاجراءات الجزائية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الامر رقم 66 - 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الامر رقم 71 - 82 المؤرخ في 11 ذي القعدة عام 1391 الموافق 29 ديسمبر سنة 1971 والمتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب،

- وبمقتضى الامر رقم 75 - 35 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1395 الموافق 29 أبريل سنة 1975 المتضمن المخطط الوطني للمحاسبة،

- وبمقتضى الامر رقم 75 - 58 المؤرخ في 9 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى الامر رقم 75 - 59 المؤرخ في 9 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المعدل والمتمم بالقانون رقم 88 - 04 المؤرخ في 12 يناير سنة 1988 والمتضمن القانون التجاري،

- وبمقتضى القانون رقم 88 - 01 المؤرخ في 22 جمادى الاولى عام 1400 الموافق 12 يناير سنة 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية،

7 - ينهي المجلس الأعلى للأمن اجتماعه المستمر فور أداء أعضاء المجلس الأعلى للدولة اليمين.

8 - ينشر هذا الاعلان في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية باعتباره وثيقة تأسيسية للمجلس الأعلى للدولة.

حرر بالجزائر في 9 رجب عام 1412 الموافق 14 يناير سنة 1992.

إمضاء أعضاء المجلس الأعلى للأمن :

وزير الدفاع الوطني
اللواء خالد نزار

رئيس الحكومة
ووزير الاقتصاد
سيد أحمد غزالي

وزير الشؤون الخارجية
الاخضر ابراهيمي

وزير الداخلية والجماعات المحلية
العربي بلخير

قائد أركان الجيش الوطني الشعبي
اللواء عبد المالك قنايزية

وزير العدل
حمداني بن خليل

مراسيم تنظيمية

بمهمة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،
لاسيما المواد 5 و9 و10 و11 منه،

يرسم ما يلي :

الباب الاول

تشكيل مجلس النقابة الوطنية

المادة الاولى : يحدد هذا المرسوم تشكيل مجلس
النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين، ومحافظي الحسابات،
والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

مرسوم تنفيذي رقم 92 - 20 مؤرخ في 8 رجب عام
1412 الموافق 13 يناير سنة 1992، يحدد تشكيل
مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين
ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين
ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله.

إن رئيس الحكومة،

- بناء على الدستور، لاسيما المادتان 81 - 4 و116

منه،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12
شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991، والمتعلق

- الوقاية من كل النزاعات المهنية بين أعضاء النقابة وتسويتها، وعرضها ان اقتضى الأمر على غرفة المصالحة والأنضباط والتحكيم،

- تحصيل الاشتراكات المهنية التي تقررها الجمعية العامة،

- إعداد مشروع الإيرادات والنفقات واقتراحه على الجمعية العامة للمصادقة عليه،

- عرض كل الحالات الداخلة في اختصاصاته على غرفة المصالحة والأنضباط والتحكيم التابعة للنقابة، طبقا للقانون والنظام الداخلي،

- السهر على احترام جميع أعضاء النقابة للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها والنظام الداخلي، وعلى العموم احترام كل القرارات القانونية التي تتخذها الجمعية العامة،

- تحديد المطالب العادية للتدقيق والرقابة،

- إبداء الرأي في المسائل التي تعرضها عليه السلطات المختصة في الميدان التقني المحاسبي والحقوق أو المالية المرتبطة بحياة المؤسسة،

- المساعدة والنهوض بالتقويم المستمر للمستوى النظري والتقني لدى أعضاء النقابة وتحضير السلطات المختصة للتدريب والملتقيات المهنية وتنظيمها والإشراف عليها ومراقبتها بالاتصال مع السلطات المختصة وكذلك المشاركة في مهام التعليم والتكوين والبحث،

- القيام بتعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالميدان الذي تغطيه المهنة وتوزيعها ونشرها،

الباب الثالث

قواعد العمل

المادة 9 : يجتمع مجلس النقابة مرة على الأقل كل ثلاثة أشهر، بناء على استدعاء من رئيسه.

ويجتمع في دورة غير عادية بطلب من نصف أعضاء إحدى الفئات أو باستدعاء من رئيسه.

وفي هذه الحالة لا يشمل جدول الاعمال الا المسألة التي كانت سببا في طلب الاجتماع.

ويجتمع قانونا بناء على طلب السلطات المختصة.

تتخذ القرارات بالأغلبية البسيطة، وفي حالة تعادل الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

المادة 2 : يدير النقابة الوطنية لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المحدثه بالقانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 المذكور أعلاه، مجلس يتكون من تسعة (9) أعضاء تنتخبهم الجمعية العامة من بين الأعضاء المسجلين قانونيا في جدول النقابة الوطنية.

المادة 3 : تنتخب كل فئة ثلاثة (3) ممثلين عنها من بين أعضائها.

المادة 4 : ينتخب أعضاء المجلس نظراءهم في اقتراع سري لمدة أربع (4) سنوات.

ويمكن أن يعاد انتخابهم عند انتهاء عضويتهم.

المادة 5 : يمكن أن ينتخب في مجلس النقابة الوطنية الأعضاء الذين لهم حق التصويت في الجمعية العامة، المسجلين في جدول النقابة والمستوفين اشتراكاتهم ما عدا الذين تعرضوا لعقوبات تأديبية صدرت طبقا للقانون والنصوص المتخذة لتطبيقه.

المادة 6 : ينتخب المجلس من بين أعضائه رئيسا ونائبي رئيس وأمين عاما وأمين مال.

وينتخب الرئيس لمدة سنتين (2) قابلتين للتجديد.

المادة 7 : يحدد توزيع المهام الأخرى داخل المجلس خلال مداولاته الا اذا نص على خلاف ذلك النظام الداخلي للنقابة الوطنية الذي يعده المجلس وتصادق عليه الجمعية العامة.

الباب الثاني

اختصاصات مجلس النقابة الوطنية

المادة 8 : تتمثل مهام مجلس النقابة الوطنية فيما يأتي زيادة على المهام التي تخولها إياه أحكام المادتين 9 و10 من القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991، المذكور أعلاه:

- حماية المصالح المعنوية والمادية لأعضاء النقابة،

- تمثيل النقابة الوطنية لدى السلطات العمومية ولدى جميع السلطات وإزاء الغير،

- تمثيل النقابة في الاعمال المدنية وفي إدارة الاملاك العقارية والمنقولة التي تملكها النقابة الوطنية وفي تسييرها وفي الثول أمام العدالة باسم النقابة مدعيا أو مدعى عليه،

المادة 4 : يجب على المهني أن ينفذ بعناية، طبقا للمقاييس المهنية، كل الأعمال الضرورية مع مراعاة مبدأ الحياد والإخلاص والشرعية المطلوبة وكذا القواعد الأخلاقية المهنية.

المادة 5 : يجب على المهني، عند ممارسته مهامه المتعلقة بمسك المحاسبة وإعداد الحصيلة والتفتيش والرقابة الحسابية والمحاسبية والتصريحات الجبائية وتصريحات الشركات وفي مجلس التسيير، أن يقوم بما يأتي :

- ينفذ الخدمات المطلوبة بعناية،

- يحترم الآجال المتفق عليها،

- يعلم الزبون،

- يتابع في مجال رقابة الحسابات كل التحريات الضرورية التي من شأنها أن تكون لديه رأيا معللا ومؤسسا،

- يسهر، فيما يخص التصريحات الجبائية وتصريحات الشركات، على احترام زبنة التشريعات المعمول بها في هذا المجال، مع أخذ الاحتياطات اللازمة لتجنب الوقوع في وضعية تواطؤ قد تشوه حياده واستقلاله وتحمله المسؤولية.

المادة 6 : يجب على أعضاء النقابة الالتزام بسر المهنة في أداء مهنتهم.

غير أنهم لا يتقيدون بسر المهنة في الحالات المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات المعمول بها، ولا سيما :

- بموجب إلزامية إطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق، المقررة،

- بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين بشأنهم،

- عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرفة المصالحة والتأديب والتحكيم،

- بناء على إرادة موكلهم.

كما يسهر المهنيون على احترام موظفيهم والمتدربين لديهم واجب السر المهني.

المادة 7: يتحمل كل عضو في النقابة واجب ومسؤولية دراسة الحلول الأكثر ملاءمة واقتراحها حسب طبيعة المهمة المسندة إليه في ظل احترام الشرعية.

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 92 - 20 المؤرخ في 8 رجب عام 1412 الموافق 13 يناير سنة 1992 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95 - 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95 - 55 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 والمتضمن تنظيم الإدارة المركزية في وزارة المالية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : يحدد هذا المرسوم القواعد الأخلاقية المهنية المطبقة على أعضاء النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الذين يدعون في صلب النص " عضو النقابة أو المهني ".

القسم الأول

واجبات المهني

الفصل الأول

واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبنة وموكله

المادة 2 : يجب على عضو النقابة أن يتحلى بدرجة عالية من الرصانة في أداء مهامه وأن يحرص في حياته الخاصة والمهنية على تجنب كل تصرف من شأنه المساس بكرامة المهنة وشرفها.

ويجب عليه خاصة أن يؤدي مهمته بصرامة وهدوء.

كما يجب أن تستند الإجراءات إلى المقاييس التي تنشرها النقابة أو القواعد المتعارف عليها عموما.

المادة 3 : تستند علاقات أعضاء النقابة بزبنتهم أو موكلهم إلى الأمانة والاستقلال وإلى واجب القيام بمهامهم بشرف وضمير مهني.

مرسوم تنفيذي رقم 96 - 432 مؤرخ في 19 رجب عام 1417 الموافق 30 نوفمبر سنة 1996، يتضمن تجديد رخصة البحث عن المحروقات الممنوحة المؤسسة الوطنية "سوناطراك" بالمرسوم التنفيذي رقم 91 - 285 المؤرخ في 7 صفر عام 1412 الموافق 17 غشت سنة 1991 في المساحة المسماة "غورد الرّوني" (الكتلة : 401 ب).

إن رئيس الحكومة،

- بناء على تقرير وزير الطاقة والمناجم،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 81 - 4 و 116 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى القانون رقم 86 - 14 المؤرخ في 13 ذي الحجة عام 1406 الموافق 19 غشت سنة 1986 والمتعلق بأعمال التنقيب والبحث عن المحروقات واستغلالها ونقلها بالأنابيب، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 90 - 30 المؤرخ في 14 جمادى الأولى عام 1411 الموافق أول ديسمبر سنة 1990 والمتضمن قانون الأملاك الوطنية،

- وبمقتضى المرسوم رقم 63 - 491 المؤرخ في 31 ديسمبر سنة 1963 والمتضمن قبول الشركة الوطنية لنقل وتسويق الوقود السائل والتصديق على قوانينها الأساسية،

- وبمقتضى المرسوم رقم 66 - 296 المؤرخ في 8 جمادى الثانية عام 1386 الموافق 22 سبتمبر سنة 1966 والمتضمن تعديل القوانين الأساسية لشركة نقل وتسويق الوقود السائل،

- وبمقتضى المرسوم رقم 87 - 157 المؤرخ في 25 ذي القعدة عام 1407 الموافق 21 يوليو سنة 1987 والمتعلق بتصنيف مناطق البحث عن المحروقات واستغلالها،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95 - 54 المؤرخ في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995 الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : عملا بأحكام المادة 177 من الأمر رقم 95 - 27 المؤرخ في 8 شعبان عام 1416 الموافق 30 ديسمبر سنة 1995 والمذكور أعلاه، يحدد هذا المرسوم كفاءات تعيين محافظ أو محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية غير المستقلة.

المادة 2 : يتم تعيين محافظ أو محافظي الحسابات طبقا للأحكام المقررة في القوانين الأساسية الخاصة بالمؤسسات وهيئات المذكورة في المادة الأولى أعلاه، من بين المهنيين المسجلين بهذه الصفة في جدول المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

في حالة غياب أحكام قانونية أساسية في الميدان، يشترك في التعيين وزير المالية والوزير الوصي.

المادة 3 : يتم اختيار محافظ الحسابات بناء على قدراته ومراجعته المهنية ومخطط التكاليف.

المادة 4 : يرسل محافظ أو محافظو الحسابات المعيّنون إلى الوزير الوصي ووزير المالية، بمبادرة منهم أو بطلب من الوزيرين، كل المعلومات التي يرونها ضرورية في إطار مهمتهم التدقيقية بالإضافة إلى التقرير السنوي.

المادة 5 : يخضع محافظ الحسابات، خلال قيامه بمهمته، لأحكام القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 27 أبريل سنة 1991 والمذكور أعلاه، ولهذا المرسوم.

المادة 6 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 19 رجب عام 1417 الموافق 30 نوفمبر سنة 1996.

أحمد أويحيى

قوانين

قانون رقم 10 - 01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يوتير سنة 2010، يتعلق بمن الخبير الحاسي ومحافظ الحسابات والحاسي المعتمد.

إن رئيس الجمهورية،

- بناء على الدستور، لاسيما المواد 119 و120 و122 - 9 و126 منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 66 - 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والتمم،

- وبمقتضى الأمر رقم 75 - 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 91 - 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير الحاسي ومحافظ الحسابات والحاسي المعتمد،

- وبمقتضى الأمر رقم 03 - 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1420 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقروض،

- وبمقتضى القانون رقم 05 - 01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 6 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبويض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافعتهم،

- وبمقتضى القانون رقم 06 - 01 المؤرخ في 21 صرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافعته،

- وبمقتضى القانون رقم 07 - 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام الحاسي المالي، المعدل،

- وبمقتضى القانون رقم 08 - 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

- وبعد رأي مجلس الدولة،

- وبعد مداخلة البرلمان،

يصدر القانون الآتي نصه :

الفصل الأول

الحكام عامة

المادة الأولى : يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكتيفيات ممارسة مهنة الخبير الحاسي ومحافظ الحسابات والحاسي المعتمد.

المادة 2 : يمكن أي شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير الحاسي أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة الحاسي المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.

المادة 3 : يجب على الخبير الحاسي ومحافظ الحسابات والحاسي المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم الحاسبة والسجلات الحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

المادة 4 : ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالحالية ويتولى مهام الاعتماد والتنقيس الحاسي وتنظيم ومتابعة المهنة الحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.

المادة 5 : تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

- لجنة تقييس الممارسات الحاسبية والواجبات المهنية،

- لجنة الاعتماد،

- لجنة التكوين،

- لجنة الانضباط والتحكيم،

- لجنة مراقبة التوعية.

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

المادة 6 : يؤدي الخبير المحاسبي ومعاظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصنف الوطني أو في الفرقة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارة الآتية :

أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تادية وظيفتي وأن أكتف سر المهنة وأملكه في كل الأمور ملوك المتصرف المعترف الطريف، والله على ما أقول شهيد .

يسمح مقرر بذلك طبقا للأحكام الصارية المفعول.

الفصل الثاني

الحكام مشتركة لهن الخبير المحاسبي ومعاظ الحسابات والمحاسب المعتمد

المادة 7 : لا يمكن أي خبير محاسبي أو معاظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الفرقة الوطنية لمعاظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.

تحدد شروط وكيفية الاعتماد عن طريق التنظيم.

المادة 8 : لممارسة مهنة الخبير المحاسبي أو مهنة معاظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

- 1 - أن يكون جزائري الجنسية،
- 2 - أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ - بالنسبة لمهنة الخبير المحاسبي، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ب - بالنسبة لمهنة معاظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمعاظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ج - بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

3 - أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

4 - أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جنائية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

5 - أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الفرقة الوطنية لمعاظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

6 - أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أ وب أعلاه من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

المادة 9 : ترسل، عن طريق رسالة موحدة عليها أو تودع مقابل وصل استلام، طلبات الاعتماد بصيغة خبير محاسبي أو معاظ حسابات أو محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

يقتر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في مئنف مهني و/ أو المئنف المهني الأخر.

يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتعلق لا سيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و8 من هذا القانون.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطلب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض مئلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر. وفي حالة عدم التليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.

يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأئلكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها،
- الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،
- السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها،
- إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها،
- إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة ،
- إيداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

المادة 16 : يعمل المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والفرقة الوطنية لمحاكمي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالتنسيق مع الوزير المكلف بالالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه ، مثلاً عنه ، تصد رتبته وملاحياته عن طريق التنظيم.

المادة 17 : تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه، في الأعمال التي تباشر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التفتيش المحاسبي والواجبات المهنية وتسيير الضمان وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

الفصل الرابع

ممارسة مهنة الخبير المحاسبي

المادة 18 : يعد خبيراً محاسبياً، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقييم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخدمة الحسابات.

ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محاسب الحسابات.

يقوم الخبير المحاسبي أيضاً بمسك ومراقبة وقسط وتبسيط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

المادة 19 : يعد الخبير المحاسبي المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات. ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

المادة 10 : لا يمكن أي خبير محاسب أو محاسب حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.

المادة 11 : يمارس الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد تطلعاتهم في كامل الإقليم الوطني.

المادة 12 : يستند لكل من الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع .

يجب أن يكون المكتب خاضعاً لشروط ومقاييس خاصة تحد عن طريق التنظيم.

يمكن الوزير المكلف بالالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

المادة 13 : يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات بصفة محاسطي حصص طبقاً لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقاً لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

الفصل الثالث

المصنف الوطني للخبراء المحاسبين

والفرقة الوطنية لمحاكمي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

المادة 14 : ينشأ مصنف وطني للخبراء المحاسبين وفرقة وطنية لمحاكمي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محاسب الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والفرقة الوطنية لمحاكمي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وملاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

المادة 15 : مع مراعاة أحكام المادتين 4 و5 أعلاه، يعد المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والفرقة الوطنية لمحاكمي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

المادة 20 : مهمة الخبير المحاسبي هي أساسا مهمة ظرفية أو مؤقتة.

يتعين على الخبير المحاسبي أن يعلم المتعاقدين معه بعدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

المادة 21 : تعدد أتعاب الخبير المحاسبي مع بداية مهامه في إطار عقد ثابته خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

الفصل الخامس

ممارسة مهنة محافظ الحسابات

المادة 22 : يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية بصفة الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

المادة 23 : يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنتهية وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية ومتفكات الشركات والهيئات،

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات الميئة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص،

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المير،

- يقرر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المديرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة،

- يعلم المديرون والجمعية العامة أو هيئة الدالة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وتخص هذه المهام فحوص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

المادة 24 : عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدسجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والدمجة وصورتها الصمعية وذلك، على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى القروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

المادة 25 : يتدرج عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

- تقرير المصادقة يتمفظ أو يدون تمفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصمعية، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المير،

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدسجة، عند الاقتضاء،

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة،

- تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعريفيات،

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة المشوكة للمستخدمين،

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصص الاجتماعية،

- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،

- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير والشكل وأجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

المادة 26 : تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالدالات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والسجلين في جدول العرفة الوطنية.

تحدد كيميقيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

المادة 27 : تعدد مهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

المادة 60 : يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في العقود التعاقدية.

المادة 61 : يعد محاسب الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تداية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يشترأ من مسؤوليته فيما يخص المطالبات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالتدخلات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمطالبات، وإن لم تتم معالجتها بصورة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاع عليها، وفي حالة معارضة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

المادة 62 : يتحمل الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

المادة 63 : يتحمل الخبير المحاسب ومحاسب الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمعاسبة حتى بعد استئنافهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

تشتمل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها، وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في:

- الإنذار،
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

الفصل التاسع

حالات التناهي والمراجع

المادة 64 : لتطبيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محاسب الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متناقيا مع هذه المهنة في مفهوم هذا القانون :

المادة 53 : لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة في المادتين 46 و52 أعلاه، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول .

المادة 54 : لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة المذكورة في المادة 53 أعلاه، في أكثر من شركة أو تجمع.

المادة 55 : يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محاسب الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، بشرط أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها أهمية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصنف أو الفرقة أو المنظمة في استأنفهم الخاصة.

المادة 56 : لا يحق للخبراء المحاسبين ومحاسب الحسابات والمحاسبين المعتمدين الشركات في إطار الشركات والتجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، أن يتفادوا بلسهم الخاص مهام أو عهدة يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول.

ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدة وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.

المادة 57 : تنحيز أعمال الخبراء المحاسبين ومحاسب الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة.

ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصنف الوطني أو الفرقة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

المادة 58 : تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الفرقة الوطنية لمحاسب الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت وحق الترشح.

الفصل العاشر

مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحاسب الحسابات والمحاسبين المعتمدين

المادة 59 : يتحمل محاسب الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهنته ويلتزم بتوفير الوسائل دون التناهي.

أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسهيلات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة. كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع نفس حالات التنافس والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

المادة 67 : يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

المادة 68 : إذا استخدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتسبين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

المادة 69 : إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إعفائه من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

المادة 70 : يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

المادة 71 : يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و 302 من قانون العقوبات.

ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب التريسيون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و 48 و 49 و 52 من هذا القانون.

- كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالعاملات التجارية والمهنية.

- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه.

- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- كل عهدة برلمانية.

- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس معلمي منتخبة، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهده.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76 أدناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و 52 من هذا القانون.

المادة 65 : يمنع محافظ الحسابات من :

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.

- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.

- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام الرقابة القبلية على أعمال التسيير.

- قبول مهام التنظيم في معاسية المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.

- ممارسة وظيفة مستشار جيائي أو مهمة خبير جيائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.

- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهده.

المادة 66 : زيادة على حالات التنافس والموانع المنصوص عليها خصوصاً في المادة 71 مكررة 6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين

المادة 72 : لا يتقلد الخبير الحسابي ومعاظ الحسابات والحساب المعتمد بالسرة المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما :

- بعد فتح بحث أو تطبيق قضائيين.
- بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،
- بناء على إرادة موكلهم،
- عندما يتم استدعائهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه.

المادة 73 : يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير الحسابي ومعاظ الحسابات والحساب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.

وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تراوح مدته من سنة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبغضف الغرامة.

المادة 74 : يعد ممارسا غير شرعي لهنة الخبير الحسابي أو معاظ الحسابات أو الحساب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

وبعد كذلك، ممارسا غير شرعي لهنة الخبير الحسابي ومعاظ الحسابات والحساب المعتمد، كل من يتدخل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في الحسابية أو شركة معاظ الحسابات، أو شركة محاسبية أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تضليل أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

المادة 75 : يتعين على الخبير الحسابي ومعاظ الحسابات والحساب المعتمد اكتتالي عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

يضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المحاسب الوطني والفرقة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومعاظ الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين.

المادة 76 : في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير الحسابي أو معاظ الحسابات أو الحساب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر

الفصل العاشر

أحكام مختلفة

المادة 77 : يعتبر خبيرا محاسبا مترجما أو معاظا مترجما للحسابات أو محاسبا مترجما في مفهوم هذا القانون، المتروشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربيس مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

المادة 78 : يلزم الخبير الحسابي ومعاظ الحسابات والحساب المعتمد الممارسون لهاهم باستقبال التربين وتنظيم التربين المهني للخبراء المحاسبين ومعاظي الحسابات والمحاسبين التربين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة بالتعاون مع المحاسب الوطني والفرقة الوطنية والمنظمة الوطنية.

ويلزم الخبراء المحاسبون ومعاظي الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجرة للتربينين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

يتوجب على رفض التاخير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 5 أعلاه.

المادة 79 : تنظم بصفة انتقالية امتحانات للخبراء المحاسبين التربينين الذين استكملوا تربيسهم والحاصلين على شهادة نهاية التربين في فترة أقصاها سنتان (2).

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

الفصل العاشر

أحكام انتقالية

المادة 80 : تحل لجنة خاصة متساوية الأعضاء محل مجلس المحاسب الوطني للخبراء المحاسبين ومعاظي

المادة 715 مكرر 8 : (جديدة) يجوز لمساهم أو عدة مساهمين يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأسمال الشركة، في الشركات التي تلجأ علفية للإفخار، أن يطلبوا من العدالة، وبناء على سبب ميرر، رفض مندوب، أو مندوبي الحسابات الذين عينتهم الجمعية العامة. وإذا تمت تلبية الطلب، تعين العدالة مندوبا جديدا للحسابات ويبقى هذا الأخير في وظيفته حتى قدوم مندوب الحسابات الذي تعينه الجمعية العامة. (1)

المادة 715 مكرر 9 : (جديدة) في حالة حدوث خطأ أو مانع، يجوز بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو من مساهم أو أكثر يمثلون على الأقل عشر (10/1) رأس مال الشركة أو الجمعية العامة، إنهاء مهام مندوبي الحسابات قبل الانتهاء العادي لهذه الوظائف عن طريق الجهة القضائية المختصة. (2)

المادة 715 مكرر 10 : (جديدة) يطلع مندوب الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، بما يلي :

- 1- عمليات المراقبة والتحقيق التي قاموا بها ومختلف عمليات السير التي أودها.
- 2- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقييم كمال الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق.
- 3- المخالفات والأخطاء التي قد يكتشفونها.
- 4- النتائج التي تسفر عنها الملاحظات والتصحيحات أعلاه والخاصة بنتائج السنة المالية مقارنة بنتائج السنة المالية السابقة. (3)

المادة 715 مكرر 11 : (جديدة) يجوز لمندوب الحسابات أن يطلب توضيحات من رئيس مجلس الإدارة أو مجلس المديرين الذي يتعين عليه أن يرد على كل الوقائع التي من شأنها أن تعرقل استمرار الاستغلال والتي اكتشفها أثناء ممارسة مهامه. وفي حالة انعدام الرد أو إذا كان هذا الرد ناقصا، يطلب مندوب الحسابات من الرئيس أو مجلس المديرين استدعاء مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة للمداولة في الوقائع الملاحظة، ويتم استدعاء مندوب الحسابات في هذه الجلسة. وفي حالة عدم احترام هذه الأحكام، أو إذا لاحظ مندوب الحسابات أنه رغم اتخاذ هذه القرارات بقيت مواصلة الاستغلال مبررة فإنه يقوم حينئذ بإعداد تقرير خاص يقدمه لأقرب جمعية عامة مقبلة أو لجمعية عامة غير عادية، في حالة الاستعجال، يقوم هو نفسه باستدائها لتقديم خاتماته. (4)

المادة 715 مكرر 12 : (جديدة) يتم استدعاء مندوبي الحسابات لاجتماع مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، الذي يقلل حسابات السنة المالية المنتهية وكذا لكل جمعيات المساهمين. (5)

(1) أضيفت بالمرسوم التطريفي رقم 08-03 المؤرخ في 19/04/25 (ج.ر 27 مؤرخة في 1993/04/25 ص.33)

(2) أضيفت بالمرسوم التطريفي رقم 08-03 المؤرخ في 19/04/25 (ج.ر 27 مؤرخة في 1993/04/25 ص.33)

(3) أضيفت بالمرسوم التطريفي رقم 08-03 المؤرخ في 19/04/25 (ج.ر 27 مؤرخة في 1993/04/25 ص.33)

(4) أضيفت بالمرسوم التطريفي رقم 08-03 المؤرخ في 19/04/25 (ج.ر 27 مؤرخة في 1993/04/25 ص.34)

(5) أضيفت بالمرسوم التطريفي رقم 08-03 المؤرخ في 19/04/25 (ج.ر 27 مؤرخة في 1993/04/25 ص.34)

المادة 2 : تتعلق معايير تقارير محافظ الحسابات،
على الخصوص بما يأتي :

- معيار المصادقة بتعقيد أو بدون تعقيد على
انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة،
أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر،

- معيار المصادقة على الحسابات المدعمة أو
الحسابات المدجة،

- معيار حول الاتفاقيات المنظمة،

- معيار حول تفاصيل أعلى خمسة (5) تعويضات،

- معيار حول الامتيازات الخاصة المستوحاة
للمستخدمين،

- معيار حول تطور نتيجة السنوات الخمس
الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة
الاجتماعية،

- معيار حول إجراءات الرقابة الداخلية،

- معيار حول استمرارية الاستغلال،

- معيار يتعلق بعبارة أسهم كضمان،

- معيار يتعلق بعملية رفع رأس المال،

- معيار يتعلق بعملية خفض رأس المال،

- معيار يتعلق بإصدار قيم مثقولة أخرى،

- معيار يتعلق بتوزيع التسييلات على أرباح
الأسهم،

- معيار يتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم،

- معيار يتعلق بالفروع والمساهمات والشركات
المراقبة.

يحدد مستوى كل معيار من هذه المعايير بقرار من
الوزير المكلف بالمالية.

المادة 3 : يؤرخ تقرير محافظ الحسابات عند نهاية
أشغال المراقبة. ولا يمكن أن يكون هذا التاريخ سابقا
لتاريخ وقف الحسابات السنوية من طرف الأجهزة
المختصة.

يؤرخ التقرير قبل خمسة عشر (15) يوما على
الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو الجهاز
التداولي المؤهل.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات رقم اعتماده
ورقم تسجيله في جدول الغرفة الوطنية لمخاطفي
الحسابات وعنوانه وإضاءته وختمه.

مرسوم تنفيذي رقم 11 - 202 مؤرخ في 23 جمادى
الثانية عام 1432 الموافق 26 مايو سنة 2011، يحدد
معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال
إرسالها.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير المالية،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-3
و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20
رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975
والمضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي
القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007
والمضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- وبمقتضى القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16
رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010 والمتعلق
بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب
المعتمد، لا سيما المادة 25 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10-149 المؤرخ
في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة
2010 والمضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 95-54 المؤرخ
في 15 رمضان عام 1415 الموافق 15 فبراير سنة 1995
الذي يحدد صلاحيات وزير المالية،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 08-136 المؤرخ
في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة
2008 والمضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11
المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر
سنة 2007 والمضمن النظام المحاسبي المالي، المعدل،

- و بعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 25 من القانون
رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29
يونيو سنة 2010 والمذكور أعلاه، يهدف هذا المرسوم إلى
تعدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال
إرسالها إلى الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل
وكذا الأطراف المعنية.

8.1- يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات و رقم اعتماده و رقم التسجيل في الجدول،
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مغلقة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين:

- الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي.
- الجزء الثاني: المراجعات و المعلومات الخاصة.

القسم الأول

الجزء الأول: التقرير العام للتعبير عن الرأي

1.1.1- مقدمة:

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـ :

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه،
- التعريف بالكيان المعني،
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية،
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان،
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية،
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية،
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية و جدول حساب النتائج و جدول تدفقات الخزينة و جدول تغيرات رأس المال و كذا الملحق عند الاقتضاء.

1.1.2 - الرأي حول القوائم المالية :

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية،
- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون، حسب الحالة.

رأي بالقبول:

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتمدة، وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضع المالي و وضعي الذمة و النجاعة و خزينة الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة التي تفسرها. يمكن لهذا الرأي أن يرفق بملاحظات و معاريف ذات طابع حيادي، موجهة إلى تدوير قارئ الحسابات السنوية.

رأي بتحفظ (أو بتحفظات):

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ (أو بتحفظات) من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة و صادقة في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة للنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضع المالي وممتلكات الكيان في نهاية هذه السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تشرح التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و للوضع المالي للكيان.

رأي بالرفض:

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مدير بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية و أنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتمدة وفقا للقواعد و المبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة و للوضع المالي للكيان.

3.1.1- فقرة الملاحظات:

يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ للنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه. في حالة وجود شكوك معتبرة مبينة بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنها التأثير على الحسابات السنوية. يلزم محافظ الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.