الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي SCF– دراسة حالة الجزائر–

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم التجارية
تخصص : محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب:
–رقيق بن عيسى

إشراف الأستاذ:
–خليل عبد الرزاق

السنة الجامعية : 2018/2017

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة البليدة 2

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي SCF– دراسة حالة الجزائر–

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه علوم في العلوم التجارية

تخصص : محاسبة وتدقيق

إعداد الطالب :

رقيق بن عيسى

أمام اللجنة المشكلة من:

مسدور فارس	أستاذ / جامعة البليدة 2	رئيسا
خليل عبد الرزاق	أستاذ / جامعة قالمة	مشرفا
عجيلة محمد	أستاذ / جامعة غرداية	عُضوا مناقشا
براق عيسى	أستاذ محاضر (أ) / جامعة البليدة 2	عُضوا مناقشا
القينعي عز الدين	أستاذ محاضر (أ) / جامعة البليدة 2	عُضوا مناقشا
بن مسعود عطا الله	أستاذ محاضر (أ) / جامعة الجلفة	عُضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2018/2017

بسم الله الرحمن الرحيـــم

إِنَّا عَرَضْنَا الْأَمَانَةَ عَلَى السَّمَاوَاتِ وَالْأَرْضِ وَالْجِبَالِ فَأَبَيْنَ أَنْ يَحْمِلْنَهَا وَأَشْفَقْنَ مِنْهَا وَحَمَلَهَا الْإِنْسَانُ ۖ إِنَّهُ كَانَ ظَلُومًا جَهُولًا.

قرآن كريم(سورة الأحزاب الآية 72)

Au nom d'Allah, le tout Miséricordieux, le Très Miséricordieux.

Nous avions proposé aux cieux, à la terre et aux montagnes la responsabilité (de porter les charges de faire le bien et d'éviter le mal). Ils ont refusé de la porter et en ont eu peur, alors que l'homme s'en est chargé; car il est très injuste [envers lui-même] et très ignorant.

LE NOBLE CORAN et la traduction en langue française de ses sens
[Sourate Al-Ahzâb (les coalisés)]

الاهداء

الحمد و الشكر لله الذي وفقني على إنجاز هذا العمل المتواضع
والذي أهديه:

إلى والدي الكريمين، وأرجوا من الله أن يطيل في عُمريهما وأن يبقيا تاجا فوق رؤوسنا.

إلى زوجتي، وأبنائي: رامي، حسام

إلى إخوتي وأخواتي

إلى عائلـة زوجتـي

إلى كل أساتذتي في جميع الأطوار

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مُذكرتي

إلى كل طالب علم

إلى كل من يبذل جهدا من أجل إنقاذ الإنسان والإنسانية

رقيق بن عيسى

تشكر

الحمد لله والصلاة والسلام على جميع الأنبياء والمرسليـن

أما بعد :

أشكر الله العلي القدير على عظيم نعمته وفضله وتوفيقه في إتمام هذا البحث، ثم أتقدم بخالص الشكر والتقدير إلى أستاذي المشرف على هذا البحث الظل في الإشراف والنور في التوجيه، الأستاذ الدكتور: **خليل عبد الرزاق**، حيث لم يبخل بجهده وعلمه، في التوجيه لما فيه صالح البحث حتى نهايته على أكمل وجه، كما أُحيي فيه روح التواضع والمعاملة الممتازة، فجزاه الله عني كل خير.

كما أتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الذين خصصو جزء من وقتهم الثمين، وتكرموا وتفضلوا بقراءة هذا البحث ووافقوا على مناقشته وإثرائه.

وكذلك الشكر لكل من مدَّ لي يد العون في جميع مراحل البحث، من قريب أو من بعيد فجزا الله الجميع خير الجزاء ووفقهم لما يحب ويرضى، كما أوجه شكري واحترامي لجميع أساتذة وعمال وطلبة جامعة البليدة 2.

و أخيرا أسأل الله الصمد أن يجعل عملي هذا خالصا لوجهه الكريم و أن يتقبله مني و يجعله في ميزان حسناتي.

Le philosophe Alain déclarait : Il ne peut y avoir de démocratie sans cette troisième force qu'est le contrôleur.

Entre le passé qui nous échappe et l'avenir que nous ignorons ; il y a le présent où sont nos devoirs (Henri Lacordaire).

Le passé est un oeuf cassé, et l'aveniv est un oeuf couvé (Paul éluard).

ملخص :

تُعالج هذه الأطروحة موضوع التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي SCF بهدف تحديد أثر تطبيق المرجع المحاسبي على مهنة التدقيق القانوني في الجزائر. بعد إستعراض تاريخي وعرض أهم المفاهيم النظرية لمهنتي المحاسبة والتدقيق، جاءت الدراسة العملية كمحاولة لتقييم واقع وخصوصيات التدقيق القانوني في الجزائر من خلال سلسلة مقابلات وحوارات، واستقصاء باستخدام الإستبيان شمل فئة المدققين القانونيين بالجزائر (محافظي الحسابات). أظهرت نتائج هذه الدراسة إجماع كبير أن مهنة التدقيق القانوني ازدادت تعقيدا مع تطبيق النظام المحاسبي المالي، كما أن مواصلة تأطير مهنة التدقيق القانوني ستسمح عموما بالإرتقاء النوعي لخدمات المدقق القانوني والحصول على تقارير ذات جودة مقبولة محليا ودوليا، مما سينعكس إيجابا على الممارسات المحاسبية.

الكلمات المفتاح : المحاسبة، التدقيق، المبادئ المحاسبية، المدقق القانوني، التدقيق القانوني، النظام المحاسبي المالي، المعايير الدولية للتدقيق، المعايير الجزائرية للتدقيق.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

أ- اهداء

ب- تشكر

ج- ملخص

د- قائمة المحتويات

هـ- قائمـــة الجـــداول

و- قائمـــة الأشكـــال

ز- تعريـف المختصـرات

مقدمة:..... 2

الفصـل الأول: التدقيق القانوني المعاصر المبـــني علـــى إدارة المخاطـر 20

تمهيد الفصل:..... 20

المبحث الأول : الإطار العام للتدقيق القانوني..... 22

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيـق (دوليا)..... 22

المطلب الثاني : التطور التاريخي للتدقيق القانوني (الجزائر) : 25

المطلب الثالث : التمييز بين التدقيق والمصطلحات ذات العلاقة 33

المطلب الرابع : مفهوم التدقيـق، خصائصه وفروضه وأهميته..... 38

المطلب الخامس : أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي القانوني 50

المبحث الثاني : منهجية التدقيق القانوني المبني على المخاطر..... 53

المطلب الأول : ماهية التدقيق المبني على المخاطر 54

المطلب الثاني : تقييم المخاطر 57

المطلب الثالث : الإستجابة للمخاطر 65

المطلب الرابع : الإبـلاغ..... 76

المبحث الثالث : الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية..... 85

المطلب الأول : التحريفات الجوهرية في القوائم المالية..... 85

المطلب الثاني : الأهمية النسبية في عمل المدقق القانوني..... 88

المطلب الثالث : أصناف المخاطر 90
المطلب الرابع : أساليب ضبط وإجراءات الوقاية من مخاطر التدقيق 98
خلاصة الفصل الاول: 116
الفصل الثاني: الخلفية النظرية للجانب التطبيقي لنظام المحاسبي المالي 118
تمهيد الفصل 118
المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي 119
المطلب الأول : سياق التطور التاريخي للمحاسبة 119
المطلب الثاني :التطور التاريخي للمحاسبة المحاسبة في الجزائر 123
المطلب الثالث : مفاهيم أساسية في المحاسبة..... 130
المبحث الثاني: المقومات الأساسية للنظام المحاسبي المالي 143
المطلب الأول : الوحدة المحاسبية 144
المطلب الثاني : العمليات المالية..... 145
المطلب الثالث : المجموعة المستندية 148
المطلب الرابع : المجموعة الدفترية 151
المطلب الخامس : مجموعة التقارير 156
المبحث الثالث: إفصاح المسار الزمني للحسابات وفق النظام المحاسبي المالي 167
المطلب الأول : المسار الزمني للحسابات (القوائم المالية) 167
المطلب الثاني : الفروع ذات الصلة أو المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي..... 173
المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على إفصاح الحسابات 178
المطلب الرابع : القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي 181
المطلب الخامس : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي 190
خلاصة الفصل الثاني 194
الفصل الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق كضرورة للتطبيق الفعال لـ SCF 197
تمهيد الفصل :..... 197
المبحث الأول : الإطارالدولي لمعاييرالتدقيق 198

المطلب الأول : ماهية معايير التدقيق 199
المطلب الثاني : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق..... 206
المطلب الثالث : عرض معايير التدقيق الدولية..... 211
المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق ومقارنتها مع المرجع الدولي..... 222
المطلب الأول : ظروف إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق..... 222
المطلب الثاني : عرض المعايير الجزائرية للتدقيق..... 226
المطلب الثالث : أوجه الإختلاف بين المعايير الجزائرية و الدولية للتدقيق 238
المبحث الثالث: آفاق تطوير التدقيق القانوني في الجزائر..... 246
المطلب الأول : ماهية جودة التدقيق 246
المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق 252
المطلب الثالث : هيكلة الهيئات المهنية وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق SCF و NAA..... 264
خلاصة الفصل الثالث..... 274
الفصـــل الرابـــع: دراسة حالة الجزائر..... 276
تمهيد الفصل 276
المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية وكيفية إجرائها..... 277
المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية 277
المطلب الثاني: اختبار الصلاحية لأداة الدراسة..... 284
المطلب الثالث: اتساق وثبات أداة الدراسة 288
المطلب الرابع: خصائص العينة المدروسة 296
المبحث الثاني: دراسة مستوى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر 299
المطب الأول: تحليل مستوى أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المدققين القانونيين 299
المطلب الثاني: تحليل مستوى مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين..... 303

المطلب الثالث : تحليل مستوى مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر من و جهة نظر المدققين القانونيين 310
المطلب الرابع: تحليل مستوى مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي315
المبحث الثالث: إختبار الفرضيات 319
المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى 319
المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثانية..... 321
المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة 324
خلاصة الفصل الرابع..... 327
الخاتمة: 329
قائمة المراجع..... 338
Résumé 367

قائمـــــة الجـــداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مراحل التدقيق وعلاقتها بالهيئات المسؤولة	25
(2-1)	الفرق بين المحاسبة والتدقيق	36
(3-1)	تقييـــــــــم المخاطر	58
(4-1)	مراحل التدقيق المبني على المخاطر	84
(5-1)	قانون الأحوال الثلاث	87
(6-1)	أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات	101
(1-2)	الفرضيات والمبادئ المحاسبية وفق SCF	140
(2-2)	المسار الزمني للحسابات	173
(3-2)	مقابلة أهم المستجدات المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي المالي	176
(4-2)	المعايير المحاسبية الجزائرية	180
(5-2)	مقارنة بين الواقع النظري والتطبيقي للنظام المحاسبي المالي	190
(1-3)	معايير المبادئ العامة والمسؤوليات	212
(2-3)	معايير تقييم المخاطر والاستجابة لها	218
(3-3)	معايير أدلة التدقيق	219
(4-3)	معايير استعمال أعمال آخرين	220
(5-3)	معايير نتائج التدقيق والتقرير	220
(6-3)	معايير مواضيع خاصة	221
(7-3)	لائحة معايير التدقيق الجزائرية حسب تاريخ صدورها	225
(8-3)	أوجه الإختلاف بين NAA و ISA	238
(9-3)	العناصر الخمس لرقابة الجودة	251
(10-3)	الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة	252
(11-3)	مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المدققين المساعدين	260
(1-4)	توزيع الفقرات	281
(2-4)	الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة	286
(3-4)	المتوسطات المرجحة للفقرات والاتجاه الموافق لها	286
(4-4)	المتوسطات المرجحة للأبعاد والمتغيرات والمستويات الموافق لها	287
(5-4)	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمجالات الدراسة	288

(4-6)	معاملات الإرتباط بين فقرات أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي مع الدرجة الكلية للبعد	289
(4-7)	معاملات الإرتباط بين فقرات مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر مع الدرجة الكلية للبعد	290
(4-8)	معاملات الإرتباط بين فقرات مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر مع الدرجة الكلية للبعد	291
(4-9)	معاملات الإرتباط بين فقرات مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF مع الدرجة الكلية للبعد	293
(4-10)	معامل الارتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة	294
(4-11)	معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبانة	295
(4-12)	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	296
(4-13)	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	297
(4-14)	توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية	297
(4-15)	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	298
(4-16)	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي	299
(4-17)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي	300
(4-18)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر	304
(4-19)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر	310
(4-20)	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي	315
(4-21)	نتائج تحليل إختبار (t) لعينة واحد للبعد الأول	319
(4-22)	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في إتجاهات المبحوثين نحو أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي من وجهة نظر المدققين القانونيين تعزى لمتغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)	320

(23-4)	نتائج تحليل اختبار (t) لعينة واحد للبعد الثاني	322
(24-4)	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين نحو مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين تعزى لمتغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)	323
(25-4)	نتائج تحليل اختبار (t) لعينة واحدة للبعد الثالث	324
(26-4)	نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين نحو ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين تعزى لمتغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)	325

قائمـــــة الأشكـــال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
(1-1)	مدخل تحليل المخاطر من الأعلى إلى الأسفل	67
(2-1)	مراحل التدقيق المبني على المخاطر	81
(3-1)	تطور مقاربة أو نظرة التدقيق	82
(1-2)	الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية	134
(2-2)	الإطار النظري للمحاسبة المالية	141
(3-2)	دفتر اليـومية	153
(4-2)	الميـــــــــــزانية	161
(1-3)	هيكل المعايير والبيانات الصادر عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي	203
(2-3)	الخطوات المتبعة للجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي	209
(1-4)	نموذج الدراسة	277
(2-4)	استمارات الاستبيان المسترجعة والمفقودة	283

تعريــف المختصــرات

الإختصار	المدلول باللغة الأجنبية	المدلول باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
AAPA	Association of Authorised Public Accountants	الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين
AGEX	Assemblée Générale EXtraordinaire	الجمعية العامة الغير عادية (الإستثنائية)
AGO	Assemblée Générale Ordinaire	الجمعية العامة العادية
ANOVA	ANalysis Of VAriance	تحليل التباين الأحادي
BOAL	Bulletin Officiel des Annonces Légales	النشرة الرسمية للإعلانات القانونية
CAC	Commissaire Aux Comptes	محافظ الحسابات
COSO	Committee Of Sponsoring Organizations	لجنة رعاية المؤسسات
CNES	Conseil National Economique et Social	المجلس الوطني الاقتصادي والإجتماعي
CNC	Conseil National de la Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
CNCC	Chambre Nationale des Commissaires aux Comptes	الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
CNRC	Centre National du Registre du Commerce	المركز الوطني للسجل التجاري
EPE	Entreprise Publique Economique	مؤسسة عمومية اقتصادية
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board	مجلس معايير التدقيق والتأكيد
IAPC	International Auditing Practices Committee	لجنة ممارسات التدقيق الدولية
IAS	International Accounting Standards	المعايير المحاسبية الدولية
IASB	International Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة المعايير المحاسبية الدولية
ICAS	Institute of Chartered Accountants of Scotland	معهد المحاسبين المعتمدين في اسكتلندا
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales	معهد المحاسبين المعتمدين في انجلترا وويلز
IFAC	International Federation of ACccountants	الإتحاد الدولي للمحاسبين
IFACI	Institut Français des Auditeurs et Contrôleurs Internes	المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين
IFRS	International Financial Reporting Standards	معايير الإبلاغ (التقارير) المالي الدولي
IGF	Inspection Générale des Finances	المفتشية العامة للمالية

IPSAS	International Public Sector Accounting Standards	المعايير الدولية للقطاع العام
ISA	International Standards on Auditing	معايير التدقيق الدولية
ISAE	International Standardon Assurance Engagements	المعايير الدولية لعمليات التأكيد
ISO	International Organization for Standardization	المنظمة العالمية للتقييس
ISRE	International Standard on Review Engagements	المعايير الدولية لعمليات المراجعة (الفحص)
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما
JACPA	Jordan Association of Certified Public Accountants	جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين
JORA	Journal Officiel de la République Algérienne	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية
JORF	Journal Officiel de la République Française	الجريدة الرسمية للجمهورية الفرنسية
KDA	Kilo Dinar Algérien	كيلو دينار جزائري
LSD	Least Significant Difference	أدنى فرق ذو أهمية
NAA	Normes Algériennes d'Audit	المعايير الجزائرية للتدقيق
OMC	Organisation Mondiale du Commerce	المنظمة العالمية للتجارة
ONCA	Organisation Nationale des Comptables Agréés	المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
ONEC	Ordre National des Experts Comptables	المصف الوطني للخبراء المحاسبين
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
PCN	Plan Comptable National	المخطط المحاسبي الوطني
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SPSS	Statistical Package for the Social Sciences	الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

مقدمـــــــة

مقدمة:

رافق التدقيق المحاسبة منذ ظهور أول ممارسة لها إلى غاية اللحظة، وقد كانت لهذه المرافقة تأثيرا عميقا على المهنتين على حد السواء، لتلبية حاجيات مشروعات الأعمال المختلفة، وكانت السياسات المحاسبية المُتبعة في المؤسسة تعكس غالبا إتجاهات أهدافها، فشعار الحرية المطلقة أو الليبرالية الاقتصادية، لم يكن يعني فقط حرية المنافسة، بل كان يعني أيضا ترك الحرية لإدارة المؤسسة في أن تضع ما تشاء من فلسفتها الادارية والمحاسبية، فأدى ذلك إلى التباين في سياسات عملية التحضير للقوائم المالية، وإزداد التباين مع إختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر، فكل دولة لها مخططاتها ولغتها وقوانينها وهو ما شكل عائقا للمستثمر المحلي وخاصة الأجنبي في تقييمه للمخاطر وفرص الاستثمار، فأصبح هناك ضرورة لتوحيد المناهج والأساليب المتبعة أي توحيد الطرائق والمفاهيم والمصطلحات وإعطائها نفس المعنى وتوحيد المبادئ وطرق العمل وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وتوحيد أشكال القوائم المالية وحتى المجموعة الدفترية والتقارير، كما لا يمكن تحقيق أهداف التوحيد دون تنسيق وتوحيد الجهود بين الأكاديميين والمُمارسين.

ومع هذا الإتجاه المتنامي لتبني معايير المحاسبة الدولية لأجل مسايرة الانفتاح الاقتصادي العالمي أفرزت حاجة أخرى تتمثل في تطوير القواعد ومختلف إجراءات التدقيق للتحكم في المعطيات الجديدة، فبُذلت جهود لا يُستهان بها في ميدان التدقيق تهدف أساسا إلى القضاء أو تقليص الهوة في بيئة إدارة الخدمات، مما دعا إلى وجود معايير وأنماط تحكم عمل المدقق، خصوصا الخارجي منه، فحاولت الهيئات الدولية المهتمة وعلى رأسها الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC إيجاد معايير وأطر مرجعية تحكم عملية التدقيق في مختلف الأقطار لتحسين وحدة وجودة ممارسة التدقيق في العالم، وتعاظمت هذه المحاولات مع نشوب الأزمات كالأزمة النقدية العالمية

1929 وأزمـة جنـوب شـرق آسـيا (النمـور الأسـيوية) عـام 1997 وأزمـة الـرهن العقـاري 2007 ، والأزمة اليونانية 2010 حيث أن بوادر الأزمة إرتبطت بصورة أساسية بأزمة الإئتمان أي ضعف الثقة بين المؤسسات وأصحاب المصالح. والأسباب الحقيقية للأزمات وإن إختلف نوع كل أزمة تعود أساسا إلى المُمارسات السيئة عن طريق تدليس وإخفاء المعلومات الواجب ظهورها ضمن القوائم المالية ممَّا يضلل المستثمرين والمجتمع، ولا يسمح للجهاز الرقابي على جميع الأصعدة وأحيانا بتواطئ منه بالوقاية من خطر الإفلاس والتسوية القضائية والتستر على معاملات وهمية.

وفي حالة الجزائر وتماشيا مع الإصلاحات التي وقعت في حقل المحاسبة، ها نحن على نفس الخُطى في مجال مهنة التدقيق، كما أن معظم مؤسساتنا الاقتصادية والتي هي ملزمة بتطبيق فلسفة النظام المحاسبي المالي تفتقد لنظام تدقيق يتماشى مع إحتياجات مستخدمي القوائم المالية، فتبني النظم الجديدة قد يخدم التسيير وبالدرجة الأولى المساهمين والمستثمر الأجنبي من توفير المعلومات الضرورية وفي لحضتها، مما قد ينعكس إيجابا على عملية اتخاذ القرارات.

وقصد تجنب الأزمات والمخاطر أو التقليل من آثارها، برزت أكثر أهمية تقييم نظام الرقابة الداخلية من طرف المدقق القانوني، فتغيرت النظرة العامة للتدقيق القانوني، فتواصلت ورشة الأشغال بوزارة المالية لمواصلة إصلاح منظومة التدقيق، وظهرت أولى معايير جزائرية للتدقيق (12 معيارا إلى حد كتابة هذه الأسطر) للوصول إلى مستوى من الجودة المقبولة دوليا، ومع هذا كل هذا فإن المدقق القانوني اليوم في الجزائر لازالت تكبحه محددات ملازمة للتدقيق أثرت بلاشك في قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية المتعمدة منها وغير المتعمدة، ومع هذه المستجدات فإن مَهمَّة التدقيق المحاسبي قد تزداد تعقيدا وتصبح بلا معنى أو جدوى ما لم تصاحبها عمليات وطرق تتوافق مع أهدافها.

ومن هذا المنطلق نطرح الإشكالية التالية :

الإشكاليـة :

في ظل هذه الظروف والمعطيات الإقتصادية الجديدة ولأجل تحقيق أهداف الدراسة، قمنا بصياغة الإشكالية لهذا الموضوع على النحو الآتي :

ما هو أثر تطبيق المرجع المحاسبي (SCF) على التدقيق القانوني في الجزائر ؟

وقصد ضبط موضوع الدراسة أكثر والتحكم في مساره، قمنا بطرح الإشكاليات الفرعية التالية :

1) ما مدى تأثير الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية من خلال التدقيق المبني على المخاطر ؟
2) بعد 10 سنوات من صدور القانون، و7 سنوات تقريبا من التطبيق؛ ما مدى فعالية تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة ؟
3) هل تعتبر المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ضرورة للتطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي ؟

للإجابة على الإشكاليات المطروحة حاولنا تقديم جملة من الفرضيات.

فرضيات الدراسة :

تُحاول الدراسة الوصول إلى إستنتاجات مبنية على حقائق علمية وموضوعية، مستقاة من الواقع الإجتماعي والميداني، ولذا قمنا بالتركيز على صياغة الفرضيات بناءا على دراسة حالة الجزائر:

1) لا توجد أهمية لتطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).
2) لا يوجد إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية وفق النظام المحاسبي المالي ($\alpha \leq 0.05$).

3) لا توجد ملائمة في المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

أهداف الدراسة :

في ضوء الإشكالية والإشكاليات الفرعية، سنحاول تسليط الضوء على :

- ✓ إبراز التطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة والتدقيق في الجزائر عبر الزمن.
- ✓ تبيان الإتجاهات المعاصرة للتدقيق وخصوصا فيما يتعلق بالمنهجية.
- ✓ عرض النظام المحاسبي المالي الجديد، ومحاولة إبراز أهم الإضافات التي جاء بها.
- ✓ محاولة الإرتقاء بدور التدقيق القانوني في الجزائر من دور قانوني إلى دور إقتصادي
- ✓ عرض ملخص للمعايير الجزائرية للتدقيق ومقارنتها مع المعايير الدولية للتدقيق.

أهميـة الدراسة :

تندرج أهمية بحثنا هذا في تزامن معالجته مع جهود الدولة في إعداد معايير جزائرية للتدقيق، لجعل مهنة التدقيق القانوني أكثر إحترافية، وربما في المستقبل فتح مجال الممارسة أمام الأجانب والتصريح العلني في وسائل الإعلام المختلفة بمسؤولية المدقق وتستره عن الفساد المالي، وكذا التحولات الإقتصادية التي يشهدها الإقتصاد الجزائري والمتمثلة أساسا في الشراكة الأوروبية والانضمام المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة، كلها عوامل تحث على توفير بيئة مناسبة وملائمة ومنسجمة مع البيئة الدولية، لضمان الفهم والقراءة الموحدة للقوائم والتقارير المالية الداخلية منها والخارجية، من هنا جاءت أهمية الموضوع بالتركيز على الغاية المَرجُوَة من التدقيق خصوصا الخارجي منه ودوره في إدارة المخاطر قبل وقوع الواقعة.

كما ينقسم البحث إلى متغيرين، فالمتغير الأول (مستقل) وهو النظام المحاسبي المالي، أما المتغير الثاني (تابع) هو التدقيق القانوني. موضوعان أو شقان واسعان لهما علاقة وطيدة بينهما، وتهدف

دراستنا إلى توطيد العلاقة بينهما وخلق نوع جديد من الإرتباط من خلال الصلة أو العلاقة التكاملية فالمنهج إنساني قبل أن يكون منهج تقني.

أسباب اختيار الموضوع :

- ✓ قابلية الموضوع للبحث والدراسة من خلال المشاكل التي ربما ظهرت من جراء تطبيق النظام المحاسبي المالي إبتداءا من سنة 2010 والذي سيترتب عنه حتما وجوب مراقبة المؤسسة لمسايرة هذا الحدث عن طريق ما يقوم به المدققون من مراعاة المطابقة مع التنظيمات والقوانين الجديدة من جهة، وما هو مطابق للحقيقة موضوعيا من جهة أخرى.
- ✓ توقعنا الوصول إلى نتائج محددة وهذا من خلال اقتراب الموضوع المختار من اهتماماتنا.
- ✓ حداثة الموضوع وما سيترتب عنه من تغييرات عملية في النظم، الإجراءات والقواعد المهنية.
- ✓ أهمية التدقيق القانوني في ظل النظام المحاسبي المالي وما يقدمه من خدمات لتحسين التسيير.
- ✓ إهتمامنا الشخصي بالموضوع نظرا لإرتباطه بمجال تخصصنا (محاسبة وتدقيق) من جهة، وبممارستنا الميدانية من جهة أخرى، مما جعلنا نختار هذا الموضوع.

المنهج المتبع في الدراسة :

للإجابة على إشكالية البحث، وبالتالي اختبار الفرضيات، إعتمدنا استخدام المنهج التاريخي والإستقرائي عند سرد واقع المحاسبة والتدقيق من الجانب التاريخي، كما تم إستخدام المنهج الوصفي والتحليلي والمنهج المقارن في أجزاء من البحث كأساليب مناسبة لمحتوى البحث، خاصة تلك المتعلقة بالتدقيق القانوني.

وبما أن هذا البحث له بعد تصوري، فسيتم إستخدام الإستبيان كأداة لجمع البيانات لإستقراء المحاور الآتية :

1) أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي.
2) مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر.
3) ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق.
4) مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وقد تم الاستفادة من برنامج الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية للتحليل لما يتميز به من السهولة والشمولية، ومن ثم تحقيق الأهداف والغايات المرجوة من البحث.

وبالتالي الأسلوب الذي أُتبع في هذه الدراسة هو مزيج بين خمس مناهج وهذا من أجل الإجابة على جميع التساؤلات والوصول إلى نتائج مُقنعة و دقيقة.

- ✓ المنهج التاريخي.
- ✓ المنهج الاستقرائي.
- ✓ المنهج الوصفي.
- ✓ المنهج التحليلي.
- ✓ المنهج المقارن.

الدراسات السابقة :

إن الدراسات السابقة في الموضوع هي في الواقع عبارة عن مواضيع منفصلة من أطروحات ومذكرات وأبحاث علمية ذات صلة بموضوعنا، وقد تم الرجوع إليها أحيانا، وكل هذا مُقيد ضمن قائمة المراجع.

ونظرا لإختلاف مضامين المراجع، فإننا اصطفيناها ورتبناها حسب أهميتها لإثراء الموضوع فكان في المقام الأول الدراسة المعاصرة، دون أن نهمل الزخم الفكري من نصوص ومقالات من خلال المسح المكتبي والإلكتروني الذي قمنا به، وفي حدود علم الطالب، ونظرا لخصوصية الموضوع وإرتباطه إرتباطا شبه مطلق بالشق القانوني فإنه لا توجد دراسات سابقة كافية عن التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي؛ إلا أنه توجد بعض الدراسات والتي نعتبرها ذات صلة وعلاقة أو بالأحرى أقرب من موضوع بحثنا وهي :

1- سايح فايز، "**أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر –**"، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، 2015/2014.

حيث إعتبر الباحث من خلال هذه الدراسة أن التقارب مع المعايير الدولية للمراجعة أو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أمرا صعبا، نظرا لواقع المؤسسات الجزائرية والتي لابد أن تكون في خدمة المستثمر الدولي في البورصة الجزائرية. كما أوصت الدراسة بإعداد معايير مراجعة محلية تطبق فقط على مراجعة الحسابات المجمعة بالنسبة للمؤسسات المدرجة في البورصة.

بالرغم من إقتراب الدراسة لموضوع بحثنا إلا أنها لم تتناول بإسهاب الشق القانوني للتدقيق من جهة، وكذا لم تكن في تلك الفترة إصدارات لمعايير جزائرية للتدقيق.

2- يعقوب ولد الشيخ محم ولد أحمد يورة، « **التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنـــة** »، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد (تلمسان)، تخصص تسيير، 2015/2014.

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة الوقوف على واقع الممارسة العملية لعملية تدقيق الحسابات في المؤسسات الجزائرية والموريتانية من خلال دراسة مقارنة. والملاحظ أن هذه الدراسة ركزت على المنهجية الكلاسيكية للتدقيق المحاسبي دون التطرق إلى المنهجية المعاصرة للتدقيق.

3- سعيدي عبد الحليم، "**محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات –**"، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، 2015/2014.

عالجت هذه الأطروحة واقع العمل المحاسبي في الجزائر، كما توصلت الدراسة بأن إمكانية تطبيق النظام المحاسبي المالي ليست بالسهولة التي قد يفترضها أو يضنها البعض إلا أن تطبيقه يعتبر ملائم حسب آراء إطارات ومسؤولي المالية والمحاسبة في المؤسسات المبحوثة وأن تطبيقه سمح بدرجة مرتفعة في رفع كفاءة العمل المحاسبي بدخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق.

4- Eya Nidhal Ahlem NOUBIBIGH, « Interdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier dans le contexte tunisien », Thèse de doctorat, Université de Tunis, Institut Supérieur de Gestion, 2013/2014

حاولت الباحثة توضيح العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها على جودة التقارير المالية، وبالرغم من تعرضها بإسهاب لهذه العلاقة، إلا أنها لم تتطرق إلى أهمية تطبيق التدقيق الخارجي وفق نظام المحاسبة، وتوصلت الباحثة إلى تحديد أثر التدقيق القانوني على جودة التقارير المالية.

لاحظنا في هذه الدراسة بأن هناك العديد من النقاط لها علاقة وطيدة ببحثنا، غير أنها مقتصرة على التجربة التونسية.

5- Marianne FAVIER, « L'audit légal, un outil qualité et de pilotage de la performance des entités », mémoire de stage, spécialité : Audit et contrôle, HAL Archives ouvertes, juillet 2013

بالرغم من أهمية الدراسة، إلا أنها لم تتطرق في كل أجزاء البحث إلى مهنة التدقيق القانوني.

تناولت هذه الدراسة دور وأهمية الجودة وعلاقتها بخدمات المحاسبة، كما أوصت الدراسة بضرورة تأسيس الثقة بين المدقق القانوني والزبون (خصوصا المصالح المالية والمحاسبية بالمؤسسة)، كذلك تطرقت الدراسة إلى أهم القواعد والأصول التي تحكم مهنة التدقيق القانوني.

بالرغم من أهميتها، إلا أنها تضمنت أساسا مفهوم الجودة وعلاقتها بمستويات الأداء طبقا للمتطلبات الأخلاقية والمهنية دون التطرق إلى النظرة المعاصرة للتدقيق.

6- شريقي عمر، "**التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية**"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012/2011.

تناولت هذه الأطروحة دراسة مقارنة بين بلدان المغرب العربي، وقد تمت المقارنة من خلال عناصر التنظيم المهني للمراجعة المتمثلة في :

- الإطار العام للممارسة المهنية.
- الهيئات المهنية المشرفة على تنظيم المهنة.
- معايير المراجعة.
- دستور آداب وسلوك المهنة.

وتوصل الباحث من خلال دراسته أن التنظيم الحالي للمهنة في الجزائر لا يتوفر على العديد من الخصائص والمتطلبات الكفيلة بنجاح وتطور المهنة. كما إقترح الباحث عدة توصيات في ضوء المقارنة التي أجراها نذكر البعض منها :

- إسناد مهمة المراجعة لفئة واحدة فقط من المهنيين وهم الخبراء المحاسبون مع التركيز المتخصص لهذه الفئة، ويجب في هذه الحالة إدماج محافظي الحسابات الموجودين حاليا مع ضرورة إخضاعهم لتكوين تكميلي وتنظيم امتحانات الإدماج لهم.
- توقيف العمل بإجراء الإعتماد كشرط للقيد بجدول الهيئة أو المنظمة، وإرجاع الشرط هو الحصول على شهادة خبير محاسب.
- ضرورة تمتع الهيئة المنظمة للمهنة بالإستقلال الكامل عن الجهاز التنفيذي والتشريعي، وذلك للحفاظ على إستقلال أعضاء الهيئة خاصة عندما يتعلق الأمر بمراجعة حسابات المؤسسات العمومية أو المختلطة.

بالرغم من الإضافات المهمة التي جاء بها هذا البحث؛ إلا أن هذه الدراسة لم تتناول بالشكل الكافي للشق القانوني لتنظيم المهنة في هذه البلدان.

7- Hasnae RAZGANI, « Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain (Le cas du Cabinet Audit & Co) », Thèse Doctorat, École Doctorale n° 136 : EDOGEST, Université Paris Dauphine, 22 juillet 2011.

حيث تناولت الباحثة أهمية التواصل بين المدقق القانوني والمحيط بشكل عام من خلال الشبكات الاجتماعية ودورها في تطوير وتنمية كفاءة ومسار المدقق بالإرتقاء النوعي للخدمات المقدمة، مما سيزيد من سمعة مكتبه باستخدام نموذج Kreps الذي يرتكز عموما على مفاهيم الثقة والسمعة.

لاحظنا أن هذه الدراسة ركزت على خصوصيات وثقافة المجتمع الفرنسي مما سيحد من تعميم نتائج الدراسة الميدانية على الصعيد الدولي.

8- Françoise PLATET – PIERROT, « L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable », thèse doctorat, Université Montpellier 1, Institut des sciences de l'entreprise et du management, Ecole doctorale Economie, Montpellier, France.2009.

حيث تناولت الباحثة المعلومة المالية في ضوء الإطار التصوري للمحاسبة. لاحظنا أن هذه الدراسة إقتصرت على تبيان أهمية خصائص المعلومة المالية بدلا من المعلومة المحاسبية دون التطرق للتدقيق القانوني. تعرضت بإسهاب لأثر تغير فلسفة المحاسبة على محتوى المعلومة المالية، حيث عالجت إستبيان شاركت فيه 60 مؤسسة، وبالرغم من أهميتها إلا أنها مرتبطة أساسا بالشركات الفرنسية.

9- عمر علي عبد الصمد،" **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات – دراسة ميدانية –**"، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2009/2008.

حيث إهتم الباحث بإبراز الإتجاهات الحديثة للمراجعة الداخلية وخصوصا فيما يتعلق بمعاييرها الدولية، أيضا حاول الباحث التعرف على مختلف أدوار المراجعة الداخلية والتي تسمح بتحديد كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية ودورها في إدارة المخاطر وعلاقتها التعاونية مع أطراف حوكمة المؤسسات. غير أنه لم يتناول المراجعة الخارجية.

10- صلاح حواس،"**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**"، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2008/2007.

البحث عبارة عن أطروحة دكتوراه بجامعة الجزائر لسنة 2008، حيث تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبين تأثير هذه المعايير على مهنة تدقيق الحسابات، وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد أبعاد مشكلة التنوع في الممارسات المحاسبية المتبعة على المستوى الدولي، ومن ثم تحليل وتقييم انعكاساتهاعلى وضعية المعلومات التي توفرها البيانات المحاسبية المنشورة للمتعاملين في أسواق المال الدولية، بالإضافة إلى القيام بعملية مقارنة بين القوائم المالية حسب النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني، كما خلصت الدراسة إلى أن هناك تأثير مباشر لهذه المعايير على مهنة المدقق.

لم تتطرق هذه الدراسة بالشكل الكافي لمعايير التدقيق الدولية، و إقتصرت فقط على معايير الإبلاغ المالي الدولية.

11- Pierre LOYER, « L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants », Thèse de doctorat, Université des sciences et technologies de LILLI 1, Institut d'Administration des Entreprises, 26/06/2006.

أشارت هذه الدراسة بإسهاب إلى أهمية إستقلالية المدقق القانوني إذ توصل الباحث بأن الإستقلالية هي مفتاح نجاح مهمته، وشبه الإستقلالية بالعلبة السوداء البشريةhumaine Boite noire التي ينبغي فتحها.

12- أحمد محمد مخلوف، "**المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2007/2006.

حيث إهتم الباحث من خلال هذه الدراسة بمحاولة التعرف على أهداف التدقيق الداخلي، وإجراءاته ومجال عمله في البنوك التجارية الأردنية.

إلا أن هذه الدراسة كانت مقتصرة على التجربة الأردنية، وكذا تناولها للمراجعة الداخلية فقط.

13- Lecompte Calvet, « L'approche d'audit du commissaire aux comptes dans le cadre de la convergence avec la norme IFRS 3 », Isabelle, FRANCE 2005.

حيث حاولت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى إبراز أهم التحولات في البيئة المحاسبية والمتمثلة في محاولة الحكومة الفرنسية تقريب نموذجها أو التقارب بينها وبين النموذج الأنجلوسكسوني، الأمر الذي إنعكس على دور ومهام محافظ الحسابات للشركات الفرنسية المسعرة في البورصة والتي هي ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بدءا من الفاتح من جانفي 2005.

لاحظنا أن هذه الدراسة إقتصرت على معيار واحد فقط IFRS 3 كما أنها مرتبطة بمحافظي الحسابات في فرنسا.

14- صديقي مسعود،"**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**"، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، 2004/2003.

حيث حاول الباحث من خلال هذه الدراسة إلى :

- محاولة التأسيس لإطار نظري كفيل بترقية المراجعة المالية في الجزائر؛

- محاولة تشخيص الواقع العملي للمراجعة المالية في الجزائر ثم الوقوف على ترقية الإطار التطبيقي من خلال مناقشة الهياكل والمعايير والأطر الداعمة لتضييق فجوة التوقعات؛
- محاولة تصور الأبعاد النظرية والتطبيقية لإطار المراجعة المالية في الجزائر، الذي يسمح بالإستجابة للإحتياجات المتزايدة للأطراف المستخدمة لمخرجات المراجعة.

هذه الدراسة شاملة إلا أنها كانت إستشراقية، ولم يكن في تلك الفترة قد تم إعتماد النظام المحاسبي المالي ولا التفكير في تبني المعايير الدولية للتدقيق.

ما يميز هذه الدراسة (القيمة المضافة) :

من خلال تمعننا في دراسة الأبحاث السابقة، نجد أن هناك تباين واضح وملموس في معالجة الموضوع، ولا يمكن أن ننكر بأننا إستفدنا من نتائج كل دراسة من الدراسات السابقة المذكورة أعلاه، والتي ساهمت بلا شك في إثراء بحثنا من خلال محاولة الربط بين مختلف أفكار وأهداف الدراسات من أجل التوصل إلى وضع إشكالية بحثنا، وبالتالي جاءت دراستنا إمتدادا للدراسات السابقة، غير أن ما يميزها فعلا عن سابقاتها أنها تدرس الشق القانوني لمهنة التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي، كذلك ما يميزها عن الدراسات أعلاه هي سرد آخر إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق NAA ومقارنتها مع المرجع الدولي للتدقيق.

حدود الدراسة :

تتناول دراستنا موضوعان واسعان ومتداخلان، ولأجل التحكم في الموضوع، قمنا بتحديد دراستنا في الإطار الآتي :

الحدود الزمنية : وتتمثل عموما فيما يلي :

- ✓ سنتطرق إلى سيرورة مهنة المحاسبة والتدقيق دوليا ومحليا منذ نشأته.

- ✓ أما فيما يخص المعايير الجزائرية للتدقيق، فسيتم التطرق لها وفق آخر إصدار.
- ✓ إرتبطت الدراسة الميدانية بمجال زمني، حيث إمتد توزيع الإستبيان مع تحكيمه من شهر جوان 2017 إلى غاية ديسمبر 2017.

الحدود المكانية : تشمل الدراسة كل جهات الوطن، وسنحاول قدر الإمكان التركيز على العاصمة والولايات الكبرى.

الحدود الموضوعية :

- ✓ تختص الدراسة بالتدقيق القانوني مثلما يدل العنوان، دون التطرق للأنواع الأخرى من التدقيق.
- ✓ إقتصر تركيزنا في البحث على المحاسبة المالية دون الأنواع الأخرى من المحاسبة.
- ✓ تم إستعراض كل من التدقيق القانوني والنظام المحاسبي المالي من الجانب الكلي، دون التطرق للجانب التقني حتى لاتتشتت جهودنا.
- ✓ تم التطرق فقط لمعايير التدقيق الدولية ISA دون التطرق إلى المعايير الدولية لعمليات المراجعة ومعايير التأكيد والمعايير الأخرى ذات العلاقة.

الحدود البشرية : شملت الدراسة الميدانية، المهنيين الذين يملكون مقررات إعتماد بمقتضى قرار لجنة الإعتماد المنعقدة بتاريخ 2016/06/02 المتضمن إعادة صياغة شهادات إعتماد مهني المحاسبة والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، مع الإشارة أن كل محافظ حسابات غالبا هو محاسب معتمد والعكس غير صحيح. كما أن كل خبير محاسب غالبا هو محافظ حسابات والعكس أيضا غير صحيح.

صعوبات الدراسة :

أكبر صعوبة كنا قد واجهناها هي التناقض المُلاحظ في تحليلنا لبعض الإستمارات، بحيث صادفنا إجابات ليست لها دلالة، مما تطلب ذلك مقابلة بعض المستجوبين من جديد لمعرفة مدى مصداقية المعلومة، إلى جانب هذا، واجهنا خلط وأحيانا تعارض في فهم بعض النصوص والتشريعات المُسيرة للمهنة من قبل المُمارسين والسلطات الرسمية.

أدوات الدراسة :

بهدف التحليل الجيد والبنَّاء للبحث، قمنا باستخدام عدة وسائل في جمع وتصنيف وتحليل ومعالجة المعلومات هي كالآتي:

- ✓ المسح المكتبي : من خلال الإطلاع على الكتب، الوثائق،المنشورات،الصُّحف، التقارير، المقالات، الرسائل والأطروحات، وقائع الملتقيات والندوات، التشريعات، المواقع والحوامل الإلكترونية...
- ✓ أدوات معالجة المعلومات هي في الغالب أدوات قياسية.
- ✓ أدوات تحليل المعلومات: إعتمدنا في الدراسة على التحليل المالي، الإستراتيجي، التحليل المُقارن مما سيسهل عملية تحليل المعلومات.

هيكل الدراسة :

إعتمدنا في تناولنا لهذا الموضوع على المنظور التقليدي للإجابة على إشكالية البحث وكذا الأسئلة الفرعية حيث قمنا بتقسيمه إلى أربعة فصول، يسبقهم مدخل أو مقدمة تضمنت العناصر المنهجية التي يفترض أن تحتويها مقدمة كل بحث علمي وتعقبهم خاتمة، تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض التوصيات التي نراها أكثر أهمية، كما أدرجنا في

الفصل الرابع حالة أو دراسة ميدانية، وإكتفينا بدراسة إستبيان، كنا قد خصصناها أساسا لمحافظي الحسابات الجزائريين (المدققين القانونيين).

كما ينقسم البحث إلى متغيرين، فالمتغير الأول (مستقل) وهو النظام المحاسبي المالي، أما المتغير الثاني (تابع) فهو التدقيق القانوني. مُفصلا كما يلي :

الفصل الأول: التدقيق القانوني المعاصر المبني على إدارة المخاطر

وفيه تطرقنا إلى عموميات حول التدقيق القانوني، المنهجية الجديدة، إضافة إلى التطرق إلى أصناف المخاطر وفجوة التوقعات.

الفصل الثاني: الخلفية النظرية للجانب التطبيقي للنظام المحاسبي المالي

خصصنا هذا الفصل أساسا لدراسة النظام المحاسبي المالي، وحاولنا قدر الإمكان التطرق إلى مقومات نجاح هذا النظام، مع الإشارة إلى العوامل المؤثرة على الإفصاح والقياس.

الفصل الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق كضرورة للتطبيق الفعال لـ SCF

بعد عرض وجيز لمعايير التدقيق الدولية، تم إبراز المعايير الجزائرية للتدقيق من خلال شرحها ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية ودورها في إدارة المخاطر، مع الإشارة إلى آفاق تطوير التدقيق القانوني في الجزائر من خلال العوامل المؤثرة على جودة التدقيق وهيكلة المنظمات المهنية.

الفصل الرابع: دراسة حالة الجزائر

وفي الفصل الرابع والأخير، تم التطرق إلى تحليل محاور استمارة الإستبيان من وجهة رأي عينة من المدققين القانونيين، وقد تعلقت المحاور بمشاكل التدقيق القانوني وأهمية الإمتثال لمعاييره في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

وفي الأخير توصلنا إلى خاتمة تضمنت مجموعة من النتائج والتوصيات الخاصة بموضوع البحث.

الفصـل الأول

التدقيق القانوني المعاصر

المبـــني علـــى إدارة المخاطـر

الفصـل الأول: التدقيق القانوني المعاصر المبـــني علـــى إدارة المخاطـر

تمهيد الفصل:

لكي يوجد طلب على التدقيق القانوني، لابد من وجود حاجة اجتماعية، وهذه الحاجة أمر دولي ومحلي، وتختلف الحاجة من بلد لآخر، إلا أن الأهداف في الغالب واحدة، فالتدقيق يعتبر عملية منظمة وشاملة لتقييم أدلة الإثبات بموضوعية، وكذا تشخيص أسباب المشاكل وتقديم الحلول المتعلقة بمعالجتها، وذلك بإتباع خطوات منهجية، والإلتزام بمعايير تتناسب مع طبيعة نوع كل عملية. هذا من المفروض أن نصل إليه. إلا أن واقع الحال شيئ آخر؛ إذ عرفت الألفية الحالية عدة إنهيارات، وكانت هذه الإنهيارات في شكل فقاعات، تكبر في قطاع معين لتنفجر بعدها، ولتتشكل من جديد في قطاع آخر، وهكذا دواليك. دون أن تجد الهيئات الأكاديمية ولا المهنية الرسمية منها وغير الرسمية حلولا جذرية لهذا الضعف الذي أثر على كل مناحي النشاط الاقتصادي، ومازال الضعف في نظام الرقابة الخارجية رغم التعديلات الجادة والمتواصلة في بيئة التدقيق.

من خلال مما سبق، سنحاول من خلال هذا الفصل عرض أهم المفاهيم الأساسية حول التدقيق القانوني المعاصر وذلك بالتطرق للمحاور التالية :

المبحث الأول: ماهية التدقيق المحاسبي، حيث سنحاول في هذا المبحث التعرف على الإطار العام للتدقيق المحاسبي القانوني من خلال التطرق لمختلف المفاهيم والمبادئ التي يقوم عليها، ومن ثم توضيح أهميته وموقعه في المؤسسة.

المبحث الثاني: منهجية التدقيق القانوني المبني على المخاطر، مثل ما يدل عنوان المبحث سوف نتطرق إلى الخطوات المُمنهجة القائمة على أساس تقييم المخاطر، بعبارة أخرى سنعرض من خلال هذا المبحث الي المنحى الجديد للتدقيق القانوني.

المبحث الثالث: مخاطر التحريفات الجوهرية في ظل الأهمية النسبية، من خلال هذا المبحث الأخير سنتطرق إلى أهم الجوانب المتعلقة بالتحريفات الجوهرية Anomalies significatives كما سيتناول المبحث الأخير من هذا الفصل الأهمية النسبية Importance relative .

المبحث الأول : الإطار العام للتدقيق القانوني

يعتبر المراجع نوع معين من المحاسبين تتركز مهمته في عملية فحص ومراجعة وتدقيق نتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية في إطار مجموعة من القواعد والمعايير التي تحكم طبيعة مهنة المراجعة والتدقيق.[1]

وقد تطور التدقيق القانوني وإزداد دوره وأهميته نتيجة للتطورات في الظروف والأحداث الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وبالتالي لابد من التعرف على التطور التاريخي للتدقيق دوليا ومحليا وبعض التعاريف الخاصة به، وكذا أهميته وأهدافه مع الإشارة إلى أهم المصطلحات موضوع الدراسة.

المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق (دوليا)

إن الوصول إلى مفهوم دقيق للتدقيق يستلزم استعراضه في قالبه التاريخي، وذلك لمعرفة التطورات الحاصلة فيه مرورا بكافة الفترات.

الفرع الأول : الفترة من العصر القديم حتى سنة 1929

في أولى مراحل التقدم البشري كان الفرد نفسه يقيد ويراقب عمله في نفس الوقت، وفي صراعه مع الطبيعة كان يدقق ويراقب أسرته للبقاء ولإشباع حاجاته المختلفة ومع ظهور السلطة ونشأة الدولة ازدادت الحاجة إلى إيجاد طرق تنفيذ للتدقيق، حيث أكدت مختلف الأبحاث التاريخية ومختلف الدراسات أن جميع الحضارات القديمة (اليونانية، الفرعونية، الرومانية،الرافدين،...) إستخدمت وسائل بدائية في مراجعة أموال الدولة، كما أن ملاك الأراضي كانوا في أمس الحاجة إلى من يقوم بالرقابة والتدقيق على الأعمال التي يقوم بها العمال و المزارعين لحسابهم الخاص،

---

[1] محمد السيد سرايا ، "**أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل**"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص:7.

وبظهور الثورة الصناعية ظهرت معها الحاجة لمالكي المؤسسات والمشاريع لمن يكفل لهم الحفاظ على أموالهم وممتلكاتهم بسبب إنفصال الملكية عن التسيير (إعتراف سطحي للتدقيق). غير أن التدقيق بنوعيه الداخلي والخارجي وبمفهومه الإداري باعتباره عنصر من عناصر نشاط الإدارة، إذ لم يكن موجود بمعنى الكلمة إلى غاية سنة 1929(CAPITALISME SAUVAGE)[1].

الفرع الثاني : المرحلة الأولى (الأزمة النقدية العالمية 1929)

إن الخلل بين القيمة السوقية وقيمة رأس المال بسبب التضليل عن طريق إقرار سياسات محاسبية أدى إلى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بشكل وهمي مما أدى إلى كساد العديد من المؤسسات الاقتصادية، ولإعادة الثقة في السوق أصبح من الضروري فرض نظام لتدقيق الحسابات في إطار تنظيم يسمح بمعرفة نوعية ماهو منتظم أي ماهو مطابق للقواعد المعمول بها ولهذا يمكن تسمية هذه المرحلة بتدقيق الانتظام (AUDIT DE REGULARITE) وقد وقع ذلك أن لجأ المساهمون والمقرضون إلى القضاء لمساءلة المحاسب و المراجع. وكانت نتيجة ذلك الوضع :[2]

- ✓ مطالبة المجتمع الدولي بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالتقيد فيها، ونادى البعض بتدخل الدولة لتنظيم المبادئ المحاسبية، وصدر في الولايات المتحدة قانون لجنة البورصة (الأوراق الماليةSEC) عام 1934، وصدر قانون الأوراق المالية عام1933.
- ✓ تعاظم دور المنظمات المهنية.

نتيجة لظهور مبدأ الإفصاح ولجوء الشركات المساهمة الى تعيين مراجع خارجي نشأت مهنة المراجعة أو تدقيق الحسابات والتى أصبحت الآن على مستوى دولي وعالمي وتحاول توجيه

---

[1]Bernard GRAND& Bernard VERDALLE,**«Audit comptable et financier»**, sans n° d'édition, EDITION ECONOMICA, Paris 1999, p:20.

[2]حيدر محمد علي، "**مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة** "، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007، ص:18.

العمـل المحاسـبي ورفـع الـوعي المحاسـبي للمجتمـع المـالي وتوحيـد الممارسـات الجاريـة وأصـبح المحاسب يعتمد على توصيات مهنته. وظهر كذلك مجمع المحاسبين القانوني فى انجلترا وويلز وكذلك مجمع المحاسبون الأمريكيون.

الفرع الثالث : المرحلة الثانية (الفترة ما بين 1929 و الستينات)

تميـزت هـذه المرحلـة بانتشـار واسـع للشـركات متعـددة الجنسـيات كمـا تميـزت هـذه الفتـرة باللامركزيـة اتخـاذ القرارات من المؤسسـات البنـت المقيمـة بالخـارج، فنظـام التدقيق فـي هذه المرحلـة يتوقـف أساسـا علـى مـدى احتـرام المؤسسـات البنـت للإجـراءات والخطـط والبـرامج المرسـومة لفائـدة المجمـع أو المؤسسـة الأم، و لـذلك يمكـن تسـمية هـذه المرحلـة بمرحلـة المطابقـة أي مـاهو مطـابق للحقيقة (AUDIT DE CONFORMITE).

"اعتمد المدققون في هذه الفترة على أنظمة الرقابة الداخلية بشكل كلي في عملية التدقيق، وفي أواخر هذه الفترة ظهر ما يسمى بأسلوب العينات الإحصائية في عمليات التدقيق، ومن ثم أصبحت عملية التدقيق تعتمد على العينات المختارة على أساس علمي وليس على أساس الحكم الشخصي للمدقق، أما الهدف الرئيسي في هذه الفترة كان إعطاء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي ونتائج أعمال الشركات، بدل العمل على اكتشاف الغش والتزوير فالمدقق ليس مسئولا عن عدم اكتشاف التلاعب أو الغش إذا ما قام بعمله على أكمل وجه"[1].

الفرع الرابع : المرحلة الثالثة (الفترة ما بين سنوات 1960 و1980)

شهدت هذه الفترة توسع لأسلوب التدقيق بسبب أزمة الطاقة آنذاك ليشمل مفهوم الفعالية كون البيئة في تلك المرحلة تنافسية، فضلا عن الانتظام والمطابقة واللذان يضمنا أمن أصول المؤسسة؛ على المؤسسة أن تكون ذات فعالية كي يتاح لها فرصة البقاء و الإستمرارية.

[1]Lionel COLLIN& Gérard VALINE, «**Audit et Contrôle Interne**», 3eme édition, Paris,1986, p:05.

الفرع الخامس :المرحلة الرابعة (الفترة ما بين 1980 إلى غاية سنوات 1990)

شهدت هذه الفترة هزة عنيفة مست الصناعة الأمريكية (جنرال موتورز،I.B.M،...) نتيجة لذلك ظهر مفهوم إدارة الأعمال، فوظائف المؤسسة لا يجب مراقبتها فحسب بل تمتد الرقابة لتشمل السياسات المقررة من طرف مسيري الأعمال (AUDIT DE MANAGEMENT).

الفرع السادس :المرحلة الخامسة منذ سنة 1990 إلى غاية اليوم

أزمات حادة مست العديد من القطاعات إلى يومنا هذا في شتى أنحاء المعمورة والسبب الرئيسي يعود أساسا إلى ضعف في نظام الرقابة. و في هذا السياق أصبح السؤال المطروح :

هل القرارات المتخذة من طرف مسيري الأعمال هي محل مراقبة ؟

يمكن ربط كل مرحلة بنوع معين من التدقيق وسلميا بالهيئة أو الجهة المسئولة مثلما هو مبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (1-1) : مراحل التدقيق وعلاقتها بالهيئات المسؤولة

الفترة	المرحلة	التدقيق	الهيئة المسئولة
1929	الأولى	الانتظام	رئيس مصلحة المحاسبة
1960-1929	الثانية	المطابقة	مدير المالية و المحاسبة
1980-1960	الثالثة	الفعالية	المدير العام
1990-1980	الرابعة	إدارة الأعمال	رئيس مدير عام
1990-غاية اليوم	الخامسة	لجان التدقيق	مجلس الإدارة

Source : Bernard GRAND & Bernard VERDALLE, **Op. cit**. p.p :20-22.

المطلب الثاني : التطور التاريخي للتدقيق القانوني (الجزائر) :

الفرع الأول (قبل الاستقلال) :

في هذه المرحلة كانت المراجعة القانونية خاضعة وتابعة لقوانين المستعمر الفرنسي، فأي نظام مُطبق في فرنسا فهو بالضرورة مفروض ومُطبق في الجزائر.

الفرع الثاني (غداة الاستقلال) :

مثلما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار، عرفت فراغا كبيرا و العديد من المشاكل على مستوى التنظيم و التسيير، وظلت مهنة التدقيق القانوني عموما خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (les accords d'Evian et la loi fondamentale) ؛ إذ واصلت الجزائر استعمال النصوص القانونية الفرنسية المسيرة لمهنة التدقيق وهذا من خلال القانون 62/157 المؤرخ في 1962/12/31 والذي ينص صراحة على تطبيق القوانين الفرنسية إلا ما كان منها مُخالفا للسيادة الوطنية.

وكانت أهم النصوص القانونية المطبقة آنذاك :[1]

القانون 1867/07/24 وخصوصا المادة 32 منه والتي ألزمت بتعيين مدقق حسابات أو أكثر لشركات الأموال تُعينه الجمعية العامة للمساهمين لإعداد تقرير حول وضعية الشركة؛ وكان يطلق عليه محافظ الشركات CAC أو مندوب الحسابات commissaire aux comptes. وفي حالة وجود مانع؛ يتم تعيين المحافظ بأمر من رئيس المحكمة التجارية.

قانون 1925/03/07 والمتعلق بأحكام شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة، وتضمن أيضا بعض التعديلات للقانون الأول.

مرسوم قانون 1935/08/08 والمتعلق أساسا بالمسؤولية الجزائية للإداريين وإختيار وكذا واجبات محافظي الحسابات.

الفرع الثالث (بعد الاستقلال) :

1)مرحلة الستينات تميزت هذه الفترة بحالة شبه جمود للقوانين بشأن المهنة وتنظيمها؛ عدا بعض القوانين ذات الصلة أهمها :

[1]E. THALLER, « **Traité élémentaire de Droit commercial**»,supplément à la 8éme édition, Paris, FRANCE : Librairie Arthur ROUSSEAU, 1936, P.P: 9-10.

من حيث الهيئات الرقابية، فإن المرسوم 63-127 المؤرخ في 19 أفريل 1963 المتعلق بتنظيم مصالح وزارة المالية، نص في المادة 03 منه على إنشاء بعض الهيئات أهمها لجنة مراقبة المؤسسات الاقتصادية العمومية، لكن ضلت فكرة إنشاء هذه الهيئة حبرا على ورق.

غير أنه بتاريخ 1968/11/06 وبأمرية رقم 68- 610 وفي المادة 02 تأسس المجلس الوطني الاقتصادي والإجتماعي CNES والذي كان يُمارس الرقابة المالية اللاحقة على حسابات الشركات.

أما الأمر 69-107 والمؤرخ في 1969/12/31 لقانون المالية 1970 نص صراحة على أن تعيين محافظي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي والتجاري يكون من طرف الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مما بتر علاقة الرقابة القانونية على المؤسسات الوطنية الجزائرية مع فرنسا وبعبارة أخرى تأميم حق الدولة الجزائرية في الرقابة القانونية.

2) مرحلة السبعينات

"**المرسوم 70-173 الصادر في 1970/11/16** المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات والذي إعتبر محافظي الحسابات كمراقبين دائمين لتسيير المؤسسات العمومية والشبه العمومية يعينهم وزير المالية من بين المراقبين العامين للمالية أو مراقبي المالية أو مفتشي المالية، ويمكن بصفة استثنائية عند الحاجة اختيارهم من بين موظفي وزارة المالية ذوي الكفاءة"[1].

أمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 المتضمن القانون التجاري المادة 715 مكرر 4، إذ حُرر بمقتضى هذا الأمر مواد قانونية، أهم ما جاء في المادة 584 والتي تنص على أن التقرير الصادر عن عمليات السنة المالية وإجراء الجرد وحساب الاستغلال العام وحساب الخسائر والأرباح

[1] بن جميلة محمد، "**مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة**"، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011/2010، ص: 7.

والميزانية الناشئة عن المديرين، تُعرض على جمعية الشركاء للمصادقة عليها في أجل ستة أشهر اعتبارا من قفل السنة المالية. ولهذا الغرض توجه الوثائق المشار إليها في الفقرة المتقدمة وكذلك نص القرارات المقترحة وعند الإقتضاء، تقرير مندوبي الحسابات إلى الشركاء حسب الشروط وفي الآجال المحددة أدناه. ويعتبر كل شرط مخالف لأحكام هذه المادة كأن لم يكن.

دستور 22 نوفمبر 1976 : نص صراحة في المادة 190 منه على إنشاء هيئة رئيسية عليا للرقابة القانونية اللاحقة تتمثل في مجلس المحاسبة الذي يُعتبر أعلى جهاز للرقابة المالية اللاحقة على مالية الدولة والجماعات الإقليمية والمصالح العمومية، وله صلاحيات قضائية وإدارية واسعة، إلا أن ذلك لم يتحقق على أرض الواقع إلا بعد مرور أربع سنوات تقريبا.

3)مرحلة الثمانينات

في هذه الفترة كانت وظيفة محافظي الحسابات لدى المؤسسات العمومية مُسندة أساسا إلى المفتشية العامة للماليةI.G.F وهي جهاز أو مديرية تابعة لوزارة المالية، حيث تعديل دستور 1976 في سنة 1989 كان بمثابة خلق الأرضية للإنطلاق في إصلاح التدقيق القانوني.

المرسوم 80-53 الصادر بتاريخ 1980/03/01: بمقتضى هذا المرسوم، تم إنشاء المفتشية العامة المالية حيث تؤدي المفتشية العامة المالية مهمتها في الحقل المالي فتدقق وتراقب بوجه خاص[1] :

- ✓ كيفية تنفيذ القوانين والأنظمة المالية، ومنها طرح الضرائب والرسوم وسائر الواردات وتحصيلها ودفع النفقات وإدارة الأموال العمومية.
- ✓ كيفية حفظ الأموال العمومية وضبط حساباتها .

[1] المادة 04 من المرسوم 80-53 1980/03/01، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ص: 350.

- ✓ كيفيـة قيـام جميـع المـوظفين الـذين يتـدخلون فـي تنفيـذ الموازنـة وإدارة الأمـوال العموميـة، بأعمـالهم. حيـث تُمـارس المفتشـية العامـة للماليـة وظيفـة المراقبـة بواسـطة مفتشـين عـامين للمالية ومفتشين للمالية ومفتشين مساعدين يشار إليهم فيما يلي بكلمة مفتشين وتتمثل هذه المراقبة في مهام المراجعة أو التحقيق، تتناول ما يلي:

–شروط تطبيق التشريع المالي والحسابي، والأحكام القانونية أو التنظيمية التي يكون لها إنعكاس مالي مباشر.

–التسيير و الوضع الماليان في المصالح أو الهيئات التي تجري عليها المراقبة.

– صحة المحاسبة وسلامتها وإنتظامها.

– مطابقة العمليات التي تمت مراقبتها، لتقديرات الميزانية أو برامج الإستثمار وميزانيات الإستغلال أو التسيير.

–شروط إستعمال وتسيير الوسائل الموضوعة تحت تصرف هيئات الجهاز المالي للدولة.

تتم المراقبة التي تجريها المفتشية العامة للمالية بناءا على الوثائق وفي عين المكان كما تجري المراجعات والتحقيقات بصورة فجائية، أما المهام المتعلقة بالدراسات أو الخبرات المحتملة فتكون موضوع تبليغ مسبق.

القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة القانونية من طرف مجلس المحاسبة:

حيث نصت المادة الخامسة منه على أن يُراقب مجلس المحاسبة مختلف الحسابات التي تتضمن العمليات المالية والمحاسبية، ويتم التحقق من دقتها وصحتها ونزاهتها. كما يُمارس رقابة مالية تشمل جميع الهيئات التي تستعمل في نشاطها أموالا عمومية مهما كانت طبيعة النشاط التي تمارسه ويُوافق على حسابات محاسبي المؤسسات الإشتراكية. كما يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين المشكوك في تسييرهم.

ونتيجة للهزة المزدوجة للاقتصاد الجزائري (سقوط أسعار البترول وانهيار سعر صرف الدولار) ظهرت أولا إصلاحات 1986 بموجب القانون رقم 12/86 الصادر في 1986/08/19 المتعلق بنظام البنوك ثم تلاه قانون 88-04 والخاص بتوجيه المؤسسات العمومية الإقتصادية والذي يتمم القانون التجاري في المادة 17 والتي تنص على أن الجمعية العامة للمساهمين هي الجهة التي تعين محافظي الحسابات. كما جاء أساسا في المادة 48 من القانون 04/88 ما يلي :

- ✓ فمن ناحية الشكل القانوني تأخذ المؤسسة شكل مساهمة ،أين المساهم الوحيد هو الدولة.
- ✓ المؤسسات العمومية المستقلة عن الوصاية المباشرة للإدارة المركزية حولت إلى مؤسسات عمومية إقتصادية مستقلة (EPE)، وأخذت شكل شركات بأسهم، أين رأس مالها الإجتماعي هو بالكامل مكتتب كليا من الدولة.

4)مرحلة التسعينيات

قانون 91-08 والمؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد : نص القانون رقم 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 على تكليف المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين على السهر على تنظيم المهنة. فبمقتضى هذا القانون أصبح محافظ الحسابات يتمتع حقيقة بالإستقلالية عن الوصاية.

المرسوم التشريعي رقم 93-08 بتاريخ 1993/04/25 المعدل والمتمم لأمر 75-59 بتاريخ 1975/09/26 للقانون التجاري.

JORA، العدد 34، الصادرة بتاريخ 23 ماي 1993، المتضمنة للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم• أن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها تتأكد من مدى تنفيذ المهمة الرقابية (mission censoriale) التي تقع على مندوبي أو محافظي الحسابات إذا

• أنظر المادة 40 من المرسوم الصادر بالجريدة الرسمية، العدد 34، ص: 8.

ما لاحظت أي خلـــل Anomalie أو عدم إنتظام Irrégularité في حسابات الشركـــة التي لجأت إلى الدعوة العلنية للإدخار، فإنها تستعين بخبراء من أجل إجراء تدقيقات أو تحقيقات معمقة في هذا الشأن.

قرار وزير الاقتصاد رقم 94/103 والمؤرخ في 1994/02/02 والمتعلق بالمعايير المهنية لمحافظ الحسابات.

المرسوم التنفيذي رقم 96-136 والمؤرخ في 1996/04/15 و الذي يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المرسوم التنفيذي رقم 96-431 والمؤرخ في 1996/11/30 والذي يحدد كيفية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، مراكز البحث والتنمية، هيئات التأمين الاجتماعية، الدواوين العمومية ذات الطابع التجاري والمؤسسات العمومية الغير مستقلة.

5)مرحلة الألفينيات(ما بعد 2000م)

المرسوم التنفيذي 01-351 مؤرخ في 2001/11/10: و الذي يتضمن أحكام المادة 101 من القانون 99-11 المؤرخ في 1999/12/23 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000 والمتعلق بكيفيات مراقبة استخدام اعانات الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات، إذ يؤهل لمراجعة حالة النفقات الخاصة بالإعانات الممنوحة للجمعيات، محافظو الحسابات المسجلون بصفة منتظمة في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

قرار بنك الجزائر رقم 03/02 والمؤرخ في 2002/11/14 Réglement de la banque يتضمن الرقابة الداخلية للبنوك والمؤسسات المالية.

2003 توجيه ثالث لرئيس الحكومة لوضع تصاميم للتدقيق والرقابة. (dispositifs d'audit et de contrôle)

قانون 06-01 والمؤرخ في 2006/02/20 والمتعلق بالوقاية ومكافحة الرشوة خصوصا المادة 14 منه.

تعليمة 079/07 والمؤرخة في 2007/01/30 تأمر بوضع على مستوى كل مؤسسة عمومية إقتصادية خلية رقابة وتدقيق داخلي.

قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يُحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يُحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 والمتعلق بتعيين محافظي الحسابات.

المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 والذي يُحدد كيفيات ممارسة مهام التفويض المشترك لمحافظي الحسابات.

المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 والذي يُحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، وأشكال وآجال إرسالها.

قرار صادر بالجريدة الرسمية تحت رقم 27 والمؤرخ في 2012/05/06 والذي يُحدد تشكيلة اللجان المنبثقة من المجلس الوطني للمحاسبة.

القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 والذي يُحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات وعددها 15 معيار.

القرار المؤرخ في 2014/01/12 والذي يُحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 210 505 560 580.

المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 300 500 510 700.

المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 520 570 610 620.

المطلب الثالث : التمييز بين التدقيق والمصطلحات ذات العلاقة

يجدر بنا قبل الخوض في تقديم مفهوم شامل حول التدقيق التفرقة بين التدقيق والعناصر المحيطة به كالمراجعة والفحص والمحاسبة ومراقبة التسيير ومحافظة الحسابات.

الفرع الأول : الفرق بين التدقيق و المراجعة

من الضروري تحديد أهم الفروقات بينهما، فالمراجعة تتمثل في مجموعة من الاستفسارات من العاملين في الوحدة موضوع المراجعة والتدقيق إضافة إلى إمكانية فحص وتحليل المعلومات التي تحتويها القوائم والتقارير المالية في إطار يقل في مضمونه عن إطار التدقيق وخاصة فيما يتعلق في أمور معينة ومنها مثلا إن المراجعة لا تتضمن دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية ولا تتضمن أيضا فحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية ولكن تتضمن الاطلاع عليها. وفي هذا المجال يمكن القول إن عملية التدقيق أوسع نطاقا وأعمق تحليلا من المراجعة ورغم ذلك فلا يجب أن نتوقف عند مجرد استخدام كلمة معينة أو اصطلاح معين في مجال الأداء المهني للمراجعة

والتدقيق، لذلك فعند قيام المراجع مثلا بفحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات للتحقق من مدى صحتها ودقتها فهو في هذه الحالة يقوم بعملية مراجعة مستندية، أما عند قيامه بعملية دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وتحليله أو تقييم عناصر الكفاءة والفعالية فهو في هذه الحالة يقوم بعملية تدقيق، ومعنى ذلك إن المراجع في حالة قيامه بعمل معين دون تحليل وتعمق فهو يراجع، وعند قيامه بعمل آخر يحتاج إلى دراسة متعمقة وتحليل وتقييم فهو يدقق.

وعلى هذا الأساس فلا ينبغي وضع حدود فاصلة وقاطعة بين كل من المراجعة والتدقيق[1] .

الفرع الثاني : الفرق بين التدقيق والفحص

لاشك أن الكثير يعتقد أن الفحص والتدقيق مفهومان لا يختلفان عن بعضهما إلا أنه في الواقع العملي نجد الإختلافات كثيرة والتي يمكن أن نلخصها كما يلي:[2]

- ✓ يتم القيام بالتدقيق للتحقق من مدى عدالة القوائم المالية للمنشأة وتمثيلها لواقعها. بينما الفحص يتم عند وجود هدف معين للقيام به مثل الوصول إلى طاقة الربح والوضع المالي للمنشأة، كذلك الاستقصاء حول الاحتيال والغش.
- ✓ الفحص يتم لعدة سنوات 3 أو 5 أو 7 سنوات للوصول إلى مثلا لمتوسط الطاقة الكسبية للمنشأة، المركز المالي للمنشأة وغيرها بينما التدقيق يتم عادة لسنة مالية واحدة.
- ✓ الفحص يمكن أن يتم لمصلحة أو أطراف خارجية مثلا مقرضين (بنوك، مؤسسات مالية) أو شركات تأمين لتقدير الخسائر أو أي جهة حكومية في سبيل للوصول إلى حقيقة معينة، بينما التدقيق يتم القيام به لمصلحة الملاك في الدرجة الأولى، وفي بعض الحالات يتم القيام بالفحص لمصلحة الملاك في حالة وجود اختلاس أو غش أو تزوير.

---

[1] محمد السيد سرايا،"**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص :7-8.

[2] غسان فلاح المطارنة،"**تدقيق الحسابات المعاصر**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دارالمسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006، ص.ص:16-17.

- ✓ الفحص لا يحتاج إلى التخطيط المسبق، كذلك عند القيام بالفحص لأكثر من منشأة لا يتم استخدام نفس الطريقة في الفحص لأن الفحص يعتمد على المعلومات والبيانات المتوفرة للفاحص. بينما في التدقيق يقوم المدقق بوضع خطة مسبقة للقيام بعمله وتستخدم هذه الخطة في أكثر من مرة مع إمكانية إجراء التعديلات اللازمة من قبل المدقق في بعض جوانب الخطة وليس في الجوهر أو أسس الخطة.
- ✓ الفحص لا يتطلب التقرير عن نتائجه إلا للطرف الذي عين الفاحص، بينما المدقق يجب أن يقوم بالتقرير عن نتائج عمله بعد الانتهاء من عملية التدقيق من خلال التقرير النهائي.

الفرع الثالث : الفرق بين التدقيق والمحاسبة

من المعروف أن هناك علاقة قوية بين التدقيق والمحاسبة إذ إن المحاسبة تمثل إجراءات جمع وتصنيف (COMPILATION) وقيد وإيصال المعلومات المالية من خلال القوائم المالية. أما التدقيق فيتعلق بمختلف الإجراءات لأجل التوصل إلى رأي حول عدالة القوائم المالية ومدى تمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمؤسسة. "فالتدقيق كعلم منبثق من علم المحاسبة يُضفي على بياناتها المصداقية والثقة لا لشيئ إلا لكونه يجيئ من جهة محايدة"[1]، ويمكننا التمييز بين المحاسبة والتدقيق في الجدول التالي:

[1] زهير عيسى، "**تدقيق الحسابات الإجراءات العملية**"، الطبعة الأولى ، الأردن، عمان : دار البداية، 2015، ص: 16.

الجدول رقم (1-2) :الفرق بين المحاسبة والتدقيق

	المحاسبة	التدقيق
1	علم تجميع وتبويب وتلخيص وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالية.	علـم تحليـل وفحـص انتقـادي للسـجلات والقـوائم المالية
2	تقوم بقياس الأحداث المالية في المنشأة من خلال إعداد قائمة الدخل وتوصيل الأوضاع المالية للأطراف المعنية.	يقوم بفحص القياس المحاسبي والمعلومات المالية التي تم الإفصاح عنها حول نتيجة أعمال المنشأة.
3	المحاسب موظف يتبع إدارة المنشأة ويتقاضى أجره من الإدارة.	المدقق شخص محايد مستقل من خارج المنشأة يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد الموقع بينه وبين المؤسسة.
4	المحاسب ربما لا يكون لديه معلومات حول التدقيق وإجراءاته.	المـدقق يجـب أن يكـون لديـه معرفـة بالمبـادئ المحاسبية وطرقها.
5	المحاسب غير ملزم بتقديم تقرير حول القوائم المالية التي تم إعدادها	المدقق مطالب بتقديم تقرير يتضمن رأيه حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للوضع المالي الحقيقي للمنشأة.

المصدر: غسان فلاح المطارنة، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:16.

نستخلص من خلال الجدول أن هناك عدة فروقات بين المحاسبة والتدقيق، حيث أن المحاسبة هي ذلك العلم الذي يقوم بجمع المعلومات وتبويبها في شكل قوائم مالية، في حين أن التدقيق هو ذلك العلم الذي يحكم عن مدى تمثيل تلك القوائم المالية للواقع، كما نستنتج أيضا أن مهام المحاسب تختلف هي الأخرى عن مهام المدقق، فمهام المحاسب تكمن في قياس الأحداث المالية وتسجيلها بالاعتماد على **معايير محاسبية**، في حين أن مهام المدقق تكمن في قياس مدى صدق وشرعية المعلومات المالية التي تم إعدادها من طرف المحاسب، بالاعتماد على **معايير التدقيق**.

الفرع الرابع : الفرق بين التدقيق ومراقبة التسيير

إن مراقبة التسيير هو العملية التي من خلالها يقوم المسيرون بالتأكد من أن الموارد متوفرة ومستعملة بشكل عقلاني وملائم بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة وأن المساعي والتطلعات الحالية تتماشى والإستراتيجية المرسومة.[1]

ويمكننا إبراز أهم الاختلافات بين التدقيق ومراقبة التسيير فيما يلي:[2]

- ✓ يهتم التدقيق بالجانب المحاسبي والمالي وبصحة أنظمة المعلومات المحاسبية، بينما تهتم مراقبة التسيير بتسيير المؤسسة وهو جزء من نشاط الإدارة، و له علاقة بكل وظائفها (تخطيط، تنظيم، تسيير،...) ؛
- ✓ باعتبار مراقبة التسيير تهدف إلى التأكد من ملائمة الأهداف بالوسائل المتاحة فإن جزءا من الانحرافات المنكشفة والمستخلصة من طرف مراقبة التسيير هو تشجيع أكثر لتطوير وتحسين أداء مختلف المصالح، بينما الأخطاء المكتشفة إن وجدت من طرف المراجع فهو العقاب، وإن هي في الواقع لا تمثل هدفا في حد ذاتها في العملية، بل تأتي في الدرجة الثانية؛
- ✓ المراجعة عادة تأتي بعد تحقيق العمليات وتسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات، قبلية، أثناء التنفيذ وبعدية، وهدفها تقييم أداء المسيرين ومدى تحقيقهم للنتائج المرجوة منهم؛
- ✓ المراجعة لا تتطلب تحقيق نتائج إيجابية من المراجع، بقدر ما يفرض ضرورة استعمال الوسائل والطرق اللازمة لأداء العمل، في حين أن مراقب التسيير يطلب النتائج الايجابية

---

[1]Michel Gervais, « **contrôle de gestion** »,7éme édition, Paris : Economica, 2000, P:20.

[2]ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، "**مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**"، بدون رقم طبعة، الجزائر: دار المحمدية العامة،2004،ص:27.

في حدود الوسائل والظروف التي يعمل فيها المسير أو المسؤول تحت الرقابة، باعتبار أن هدفه هو تحقيق أحسن كفاءة وفعالية.

الفرع الخامس : الفرق بين التدقيق ومحافظة الحسابات

"محافظة الحسابات هو مصطلح قانوني وفرنسي، وتُعرف بأنها مجموعة من المهام المُعقدة والتي يمكن تصنيفها أساسا إلى فئتين : مهمة رئيسية دائمة هدفها الشهادة على صدق وانتظام الحسابات ومهام قانونية محددة متعلقة ببعض العمليات. ومن خلال هذه المهام تظهر محافظة الحسابات كوصي أو حارس قانوني (شرعي) للشركة"[1]، "كما ظهر مصطلح محافظ الحسابات لأول مرة بفرنسا بموجب قانون مؤرخ في 23 ماي 1863 سنة"[2] ، و مازال إستخدامه إلى حد الآن بل تجسد أيضا في النصوص الرسمية للإتحاد الأوروبي، أما التدقيق القانوني هو مصطلح أكثر إنتشارا، إذ له صبغة عالمية كما أنه لا يخضع لقواعد صارمة ورسمية مثل ما هو الحال لمحافظة الحسابات.

المطلب الرابع : مفهوم التدقيق، خصائصه وفروضه وأهميته

نظرا لأهميته بالنسبة للمؤسسة بصفة عامة ومختلف الجهات والأطراف المستفيدة من خدماته، فقد حظي التدقيق باهتمام متزايد من مختلف الهيئات الحكومية والمهنية والأكاديمية، وبالتالي فقد تعددت المحاولات لتقديم تعريف شامل له، نذكر أهمها كما يلي:

---

[1]K. BELAMIRI, « **LA MISSION DU COMMISSARIAT AUX COMPTES** », Revue Algérienne de la Comptabilité, N°14, 2ème trimestre 1997 : Société Nationale de la Comptabilité, Alger, P: 7.

[2]Hasnae RAZGANI, « **Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain (le cas du Cabinet Audit & Co)** », Thèse Doctorat, Sciences de gestion, FRANCE : Université PARIS DAUPHINE,22/07/2011,P : 36.

الفرع الأول : مفهوم التدقيق

1.1 التعريف الأول :

التدقيق علم يتمثل في مجموعة المبادئ والمعايير والقواعد والأساليب، التي يمكن بواسطتها القيام بفحص إنتقادي لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المثبتة في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمشروع بهدف إبداء رأي فني محايد.

وتشمل عملية التدقيق :

- ✓ **الفحص:** وهو 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 وإنشائها بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.[1]

2.1 التعريف الثاني :

قدم الدكتور خالد أمبن التعريف الآتي:

"المراجعة هي فحص أنظمة الرقابة الداخلية واليبانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديا منظما، بقصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله من ربح و خسارة عن تلك الفترة"[2].

---

[1] خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،"**الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات**"، الأردن،عمان: دار النشر، 2001، ص:9.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية**" بن عكنون،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية،2003، ص.ص:9-10.

3.1 التعريف الثالث:

عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية التدقيق كما يلي :

"المراجعة هي عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية بغرض التأكد من درجة مسايرة هذه المعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائج ذلك للأطراف المعنية"[1].

من خلال هذا التعريف يمكننا أن نستخلص النقاط الآتية:

- ✓ التدقيق هو عملية منتظمة ومُمنهجة؛
- ✓ عملية التدقيق هو عملية تقييم موضوعية وخالية من ذاتية المدقق القائم بعملية التدقيق؛
- ✓ تكون النتائج المتوصل إليها من خلال عملية التدقيق مُبررة بمجموعة من الأدلة والقرائن؛
- ✓ يتم توصيل نتائج التدقيق إلى الأطراف التي يهمها آراء المدقق.

4.1 التعريف الرابع:

كما عرفته منظمة العمل الفرنسية :

"المراجعة هي عبارة عن مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معدل و مستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظم والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"[2].

ومن هذا التعريف نستخلص نقطتين أساسيتين:

- ✓ عملية التدقيق تعتمد على منهجية وتتم من طرف شخص مهني محترف؛

---

[1] محمد متولي الحمل، محمد محمد الجزار،" **أصول المراجعة**"، الأردن، عمان: مكتبة عين الشمس، دار وائل للنشر، 1999،ص:11.

[2] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:10.

- ✓ يقوم هذا الشخص بتقييم مدى صدق وفعالية مختلف الأنظمة والإجراءات التي تنتج المعلومات، باستخدام عدة أدوات وتقنيات.

5.1 التعريف الخامس :

كما عرف التدقيق كذلك على أنه "عملية منظمة و موضوعية للحصول على أدلة إثبات وتقويمها فيما يتعلق بالحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال النتائج إلى مستخدمي المعلومات والمهتمين بتلك الحقائق"[1].

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن مهمة التدقيق القانوني؛ تكمن في التأكد من تطابق العمليات والأحداث الاقتصادية محل الدراسة والتقييم من طرف المدقق القانوني مع المعايير الموضوعة، و التي وجودها أي المعايير ضرورية حتى يتمكن المدقق من إبداء الرأي وإصدار حكم موضوعي حول البيانات والمعلومات التي يقوم بدراستها، و توصيل نتائج هذا التقييم إلى الأطراف المعنية في شكل تقارير. و يمكن تمثيل التدقيق كما يلي :

Mission d'audit = un référentiel + un champ d'application (sujet)[2]

الفرع الثاني : خصائص التدقيق القانوني

إن للتدقيق عدة خصائص تميزها عن بقية الأدوات الأخرى للتسيير نذكر أهمها:[3]

- ✓ المراجعة عملية منتظمة، أي أن اختبارات المراجع تعتمد على تخطيط مسبق متمثل في برنامج موضوع ومضبوط لعملية المراجعة؛
- ✓ ضرورة الحصول على قرائن وأدلة إثبات وتقديمها بطريقة موضوعية؛

---

[1] خالد أمين عبد الله،"**علم تدقيق الحسابات**"، بدون رقم طبعة، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2000،ص:13..

[2] Bernard GRAND & Bernard VERDALLE, Op. cit. , p:10.

[3] محمد سمير الصبان، "**نظرية المراجعة وآليات التدقيق**"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية،2003، ص.ص :7-8.

- ✓ تشتمل المراجعة على إبداء رأي فني محايد، الأمر الذي يتطلب وضع مجموعة من المعايير تستخدم كأساس للتقييم وإبداء الرأي؛
- ✓ إيصال نتائج الفحص والدراسة إلى الأطراف المعنية.

الفرع الثالث : فروض التدقيق

حتى يتسنى للمدقق التعامل مع المشاكل المرتبطة ببيئة المدقق، يحتاج التدقيق إلى مجموعة من الحقائق المعروفة أو معتقدات ومتطلبات سابقة وأساسية للتعامل؛ ومن ثم فإن إيجاد فروض التدقيق عملية لابد منها، وتتمثل الفروض الأساسية للتدقيق في الآتي :

1) قابلية البيانات للفحص

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية، والخطوط العريضة التي نسترشد بها لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية:[1]

- ✓ ملائمة المعلومات؛
- ✓ القابلية للفحص؛
- ✓ البعد عن التحيز في التسجيل؛
- ✓ القابلية للقياس الكمي.

2) عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المدقق والإدارة

يقوم هذا الفرض على التبادل في المنافع بين المراجع والإدارة، من خلال إمداد هذه الأخيرة بمعلومات تمت مراجعتها من طرف المراجع بغية اتخاذ قرارات صائبة، والعكس كذلك بالنسبة

[1] محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "**الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات**" ، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية، الإبراهيمية : الدار الجامعية، 2005، ص.ص:31-32.

للمراجع بمده بمعلومات يستطيع أن يبدي على أساسها رأي فني محايد صائب على واقع وحقيقة تمثيل المعلومات المحاسبية للمؤسسة.[1]

3) خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أية أخطاء تواطئية

إن بذل العناية المهنية اللازمة قد يضع المدقق أمام وضعيات مختلفة كإكتشاف الأخطاء غير العادية أو التواطئية، وبالتالي فان المدقق غير ملزم بكشف الغش إلا حينما وهو يقوم بعمله الجاد كان من الضروري أن يكتشف، فلا يمكن إذن أن يكون مسؤولا عن عدم كشف عملية غش نُسجت بطريقة مُحكمة وجد ذكية بحيث لا يمكن كشفها إلا عن طريق فحص مميز يقام به خصيصا لذلك.

4) وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يفترض وجود نظام سليم متبع للرقابة الداخلية، لكن من الممكن أن يصادف المدقق خلل في الرقابة الداخلية، فالأخطاء يمكن أن تحدث رغم سلامة أنظمة الرقابة الداخلية المتبعة.

"ووجود هذا الفرض يعمل على جعل عملية المراجعة إقتصادية وعملية من حيث إمكان إستخدام المراجعة الإختبارية بدلا من المراجعة الشاملة (التفصيلية)"[2].

ولقيام نظام رقابة داخلية سليم لابد أن يرتكز هذا الأخير على مقومات محاسبية وإدارية* والتي يمكن حصرها فيما يلي:

---

[1] محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "**مرجع سبق ذكره** ص. ص: 13-14.

[2] عبد الفتاح الصحن وآخرون ،"**أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية**"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية، الإبراهيمية : الدار الجامعية، 2004 ص.ص: 29-30.

*لمزيد من التفصيل وفي نفس السياق، أنظر المبحث الثاني من الفصل الثاني.

1.4 المقومات المحاسبية لنظام الرقابة الداخلية :

إن أهم جانب ضمن نظام الرقابة الداخلية هو الجانب المحاسبي والذي يرتكز عموما على مجموعة من الطرق و الوسائل التي تتلخص فيما يلي :

1.1.4 الدليل المحاسبي :

يشتمل الدليل المحاسبي على العمليات الخاصة بتبويب الحسابات بما يتناسب مع صيغة المؤسسة ونوع النظام المحاسبي المستخدم، وكذا الأهداف التي يسعى لتحقيقها، وعند إعداد الدليل المحاسبي يجب مراعاة النقاط التالية:[1]

- ✓ أن يكون الدليل المحاسبي مرآة لنتائج وأعمال المؤسسة ومركزها المالي؛
- ✓ أن تتوفر حسابات مراقبة إجمالية، هدفها ضبط الحسابات الفرعية بدفاتر الأستاذ، فهذه الحسابات تقوم بكشف حالات حدوث الأخطاء غير المعتمدة.

2.1.4 الدورة المستندية :

تعتبر الدورة المستندية إذا كانت على درجة عالية من الكفاءة، من الأساليب الفعالة للوصول إلى نظام سليم للرقابة الداخلية وذلك لأنها المصدر الأساسي للقيد وأدلة الإثبات، فعلى النظام المستندي أن يتميز بالخصائص التالية:[2]

- ✓ التنسيق والترابط بين التنظيم المستندي والإداري لتسهيل حصر المسؤوليات ومتابعة تنفيذ الإجراءات من الناحيتين الشكلية والموضوعية في الوقت المناسب؛
- ✓ تحديد عدد النسخ المناسبة واللازمة لكل عملية مستندية وذلك للمتابعة والرقابة؛

1السوافري فتحي رزق وآخرون ، "**الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية**"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة، 2002،ص: 26.

[2] جمعة أحمد حلمي، "**المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**"،الطبعة الأولى، الأردن، عمان: دار صفاء للنشر، 2000، ص:82.

- ✓ منـع ازدواج المسـتندات أو جمـع البيانـات حتـى يتسـنى اتخـاذ القـرارات المطلوبـة واتخـاذ قراراتها؛
- ✓ العمل علـى تقليـل عمـل المسـتندات المطلوبـة لكـل عمليـة إلـى أدنـى حـد ممكـن مـن أجـل تبسيط العمل الإداري والمكتبي وتسيير الإجراءات؛
- ✓ مراعاة النواحي القانونية والشكلية عند تصميم المستندات.

3.1.4 المجموعة الدفترية:

يجب أن تعد المجموعة الدفترية وتجهز وفق طبيعة المؤسسة وأنشطتها وذلك بمراعاة النقاط التالية:

- ✓ مراعـاة النـواحي القانونيـة فـي إعـداد وتجهيـز دفتـر اليوميـة العامـة واليوميـات المسـاعدة المرتبطة بها؛
- ✓ ترقيم الصفحات قبل استعمالها؛
- ✓ التركيز على إثبات العمليات وقت حدوثها كلما أمكن ذلك وفي حالة وجود فارق زمني بين حدوث العمليات وبين إثباتها في الدفاتر يجب أن يكون الفارق الزمني أقل ما يمكن؛
- ✓ ضـرورة تمييـز المجموعـة الدفتريـة بالبسـاطة فـي التصـميم مـن أجـل تسـهيل الاسـتخدام والاطلاع والفهم والقدرة على توفير البيانات اللازمة.

4.1.4 الوسائل الآلية والالكترونية المستخدمة :

حيث تلعب دورا هاما في مختلف الأنشطة والعمليات والمعاملات ضمن عناصر النظام المحاسبي داخل المؤسسة، وكذلك في انجاز بعض خطوات الدورة المحاسبية وتحليل مختلف البيانات والمعلومات سواء بغرض إعدادها أو الإفصاح عنها. مما يستوجب تدعيم مراجعة وتدقيق نظم المعلومات من خلال سياسات محددة وموثوقة.

5.1.4 الجرد الفعلي للأصول :

تتميز أهم عناصر الأصول التي تملكها المؤسسة بإمكانية جردها الفعلي مثل النقدية بالخزينة والمخزونات والأوراق المالية والتجارية ومعظم الأصول الثابتة كالأراضي والمباني والسيارات والآلات والأثاث، فعملية الجرد هاته تسمح بعملية الرقابة عن طريق مقارنة ما هو مُسجل مع ما هو مُجرد فعلا.[1]

6.1.4 الموازنات التخطيطية:

يمكن تعريف الموازنات التخطيطية على أنها تعبير رقمي عن الخطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية معينة في المستقبل وهي تغطي كل وحدات المؤسسة طبقا لخريطة التنظيم الإداري فيها، كما أنها تُعبر عن القرارات المستقبلية فيما يتعلق بامتلاك الموارد الاقتصادية، وطرق استخدامها، والنتائج المستهدفة من هذا الاستخدام، ويتم التعبير عن ذلك ماليا، بحيث يمكن التنبؤ على شكل قوائم مالية طبقا للنظام المحاسبي، وقبل وضع الموازنة التخطيطية يجب تحديد أهداف المؤسسة بدقة، ثم تحديد وسائل تحقيق هذه الأهداف على مراحل تتدرج من الأعم إلى الأخص ويشتمل ذلك تحديد:[2]

- ✓ الأهداف العامة للمؤسسة؛
- ✓ الأهداف التفصيلية لأوجه النشاطات المختلفة للمؤسسة؛
- ✓ السياسة العامة والإستراتيجية للإدارة؛
- ✓ الخطط طويلة وقصيرة الأجل.

---

[1] جمعة أحمد حلمي، "**مرجع سبق ذكره**" ، ص:83.

[2] خليل عواد أبو حشيش،"**المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية**"، الطبعة الأولى، الأردن،عمان : دار وائل للنشر،2005، ص.ص: 396-399.

2.4 المقومات الإدارية لنظام الرقابة الداخلية :

إن الجانب الاداري لا يقل أهمية عن الجانب المحاسبي بل هناك من وصفه بالقيادي في المؤسسة ويمكن حصر أهم المقومات في العناصر التالية:[1]

1.2.4 هيكل تنظيمي كفء :

يعتبر الهدف الرئيسي من إنشاء هيكل تنظيمي كفء في المؤسسة تحديد الوظائف والأقسام واختصاصات وصلاحيات كل منها، بالإضافة إلى مستويات الأشخاص والعلاقات بينهما. ويتوقف نوع الهيكل التنظيمي على طبيعة الوحدة الاقتصادية وحجمها وعدد المستويات التنظيمية والانتشار الجغرافي لها، حيث يتم تصنيف الأنشطة المختلفة ووضعها في مجموعات متجانسة، ويقوم كل قسم أو إدارة بتنفيذ هذه الأنشطة لتصبح مسئولة عن تنفيذها أمام مستوى أعلى منه في الخريطة التنظيمية. كما ينبغي إعداد خرائط تفصيلية لكل قسم وإدارة على حدة، وتهدف صياغة الخرائط التنظيمية إلى الفصل بين المهام، وخاصة المهام والوظائف المترابطة. لكي يكون الهيكل التنظيمي كفء يجب أن يتميز بالمواصفات التالية :

- ✓ أن يتم تفويض السلطات من أعلى إلى أسفل وأن السلطة واضحة ومفهومة؛
- ✓ تطبيق مبدأ الفصل بين المهام؛
- ✓ مرونة الخطة التنظيمية لإمكانية استيعاب أية تغيرات مستقبلية؛
- ✓ الاستقلال الوظيفي بين الإدارات والأقسام بحيث لا يمنع التعاون والتنسيق بينها.

1فتحي رزق السوافري وأحمد عبد المالك محمد، "**دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية**"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية ،2003،ص.ص:21-24.

2.2.4 كفاءة العاملين :

إن وجود مجموعة من العاملين الذين يتمتعون بدرجة عالية من الكفاءة، من شأنه أن يساهم في تكوين نظام رقابة داخلية سليم وكفء وخاصة في حالة وجود ضغط يتعلق بالضوابط الرقابية، وفي حالة وجود ضوابط رقابية عالية فإن ضعف قدرات العاملين والثقة يترتب عليه محاولات من هؤلاء العاملين للتغلب على هذه الضوابط، ومن أجل نظام جيد للرقابة الداخلية يتطلب برامج تدريبية للعاملين بصفة مستمرة.

3.2.4 معايير أداء سليمة:

لا بد من توافر معايير لقياس أداء العاملين، حيث أن وجود هيكل تنظيمي كفء (المنظام Organigramme) وموظفين ذوي كفاءات عالية غير كاف، وذلك لأن وجود هذه المعايير يمكن من مقارنة الأداء المخطط مع الأداء الفعلي، وتحديد الانحرافات والإجراءات الواجب اتخاذها لتصحيح هذه الانحرافات.

4.2.4 السياسات والإجراءات لحماية الأصول:

إن توفير الحماية الكاملة للأصول ومنع اختلالها يقتضي وجود مجموعة من السياسات والإجراءات، والتي تعتبر من الدعامات الرئيسية للرقابة الداخلية من الناحية الإدارية، وتزداد أهمية هذه السياسات والإجراءات لحماية الأصول كلما وصف التنظيم باللامركزية، حيث أن بعد المسافات الناتج عن كبر حجم المؤسسات وانتشار وحداته يحتم ضرورة وجود وسائل رقابية للتأكد من إنجاز القرارات المختلفة وعلى كافة المستويات.

5.2.4 قسم المراجعة الداخلية:

من متطلبات نظام الرقابة الجيد وجود خلية داخل المؤسسة يطلق عليها قسم المراجعة الداخلية مهمتها تطبيق كافة الإجراءات واللوائح والسياسات التي تم وضعها بواسطة الإدارة وأيضا

التأكد من دقة البيانات المحاسبية التي يوفرها النظام المحاسبي، وأيضا التحقق من عدم وجود أوجه تلاعب ومخالفات.

5)التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

يقوم هذا الفرض على أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي التي تستخدم للحكم على مدى سلامة تمثيل القوائم المالية لنتائج الأعمال والمركز المالي، وهذا يعني أن المدقق يسترشد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها كدليل للحكم على مدى عدالة القوائم المالية وتبرير رأيه الفني.

6)العناصر التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل

وهذا يعني أنه إذا إتضح للمراقب أن إدارة المشروع رشيدة في تصرفاتها وأن الرقابة الداخلية سليمة فإنه يفترض أن الوضع سيستمر كذلك في المستقبل إلا إذا وجد دليل على عكس ذلك، والعكس صحيح فإذا إتضح للمراقب أن إدارة المشروع تميل إلى التلاعب في قيم الأصول وأن الرقابة الداخلية ضعيفة، فإنه يجب أن يأخذ ذلك في الاعتبار ويكون في حرص منها في الفترات القادمة[1].

7) مراقب الحسابات يزاول عمله كمدقق فقط

يشير هذا الفرض إلى أن المدقق يقوم بعمله كمدقق للحسابات، وذلك وفقا لما يوضحه العقد المبرم مع المؤسسة وأن يقتصر عمله على المهمة الموكلة إليه، كما يشير هذا الفرض إلى استقلالية المدقق في أداء عمله والتي تعطيه سندا قويا أثناء أدائه لمهمته.

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون،"**مرجع سبق ذكره**"،ص.ص:30-31.

8) يفرض المركز المهني للمدقق التزامات مهنية تتناسب مع هذا المركز

بناء على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراقب الحسابات عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراقب الحسابات تجاه المجتمع، وتجاه عميله وتجاه زملائه.[1]

المطلب الخامس : أهداف وأهمية التدقيق المحاسبي القانوني

إن إتساع و زيادة نطاق الأنشطة التي تمارسها الوحدات بشكل عام الاقتصادية منها وغير الاقتصادية، زاد من أهمية وأهداف التدقيق القانوني

الفرع الأول :أهداف التدقيق المحاسبي القانوني

تنقسم عموما إلى نوعين هما :

1) الأهداف العامة للتدقيق المحاسبي

تمثل الأهداف بصفة عامة الغايات المرجو تحقيقها، ويختلف الهدف حسب طبيعة المهمة فإذا كان المدقق قانوني (محافظ حسابات) فإن هدفه **أساسا** هو المصادقة على شرعية وصدق الحسابات كما يدقق في معلومات مجلس الإدارة ولا يمكن له بأي حال من الأحوال التدخل في التسيير، وإذا كان المدقق خبيرا قضائيا فهدفه أساسا هو إعلام العدالة وتنوير القاضي بإرشادات حول أوضاع مالية ومحاسبية بخلاف المدقق الداخلي الذي يكمن هدفه في إعلام الإدارة وتنويرها باقتراح شروط تحسين التنظيم، غير أن المدقق التعاقدي فهدفه عموما هو المصادقة على شرعية وصدق الحسابات ويمكن له أن يقدم إرشادات في التسيير أو يقوم بإعادة التنظيم المحاسبي وكل الدراسات الممكنة في التسيير.

---

[1] عبد الفتاح الصحن وآخرون،"**مرجع سبق ذكره**"، ص : 31.

2) الأهداف الخاصة للتدقيق المحاسبي

1.2 التدقيق وكشف الغش : على المدقق أن يتحقق بانتظام صدق الحسابات، فلا يجب أن ينظر إلى كشف الغش كهدف أو غاية ولكن كنتيجة "وهذا ما أقره القضاء في بريطانيا بقاعدة قانونية مفادها أن إكتشاف الأخطاء والغش ليس هو الهدف من التدقيق"[1]. وهناك نوعان من الغش :

1.1.2 الاختلاسات لأغراض شخصية : السبب عادة هو ضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهذا من مهام المديرية من أدلة الاختلاس الاعتناء الفارط للمحاسب بعمله ، التغيير المتكرر لبعض الكتابات المحاسبية La cavalerie، غياب بعض التسجيلات ، حسابات ذات حركة كبيرة جدا أو قليلة جدا، تكاليف ذات قيمة غير عادية ، حسابات ذات تعريف غامض ...

2.1.2 المخالفات التي قد تقوم بها المديرية : تظهر عادة في صور بيانات مُزيفة بإعطاء صورة غير حقيقية للوضعية المالية، لا يلزم المدقق بكشف الغش إلا حينها وهو يقوم بعمله الجاد كان من الضروري أن يكتشف، فلا يمكن إذا أن يكون مسؤولا عن عدم كشف عملية غش هامة نُسجت بطريقة ذكية بحيث لا يمكن كشفها إلا عن طريق فحص مميز يقوم به خصيصا بذلك.

2.2 التدقيق وتحسين التسيير : تظهر نتيجة التدقيق الداخلي فى تحسين إجراءات المؤسسة وذلك بعد تسجيل العيوب والنقائص في التنظيم والإجراءات داخل المؤسسة ثم نقلها إلى المديرية، يترتب عن تدخل المدقق عادة نتائج ايجابية ولا يمكن للمدقق إهمال ظروف التسيير في المؤسسة والتي لها تأثير على إنتظام وصدق الحسابات، ومن المفيد أن يبرز

[1] زهير عيسى، "**مرجع سبق ذكره**"، ص: 15.

للمسؤولين الميادين أو المجالات التى تحتاج إلى تحسين وهو غير مطالب برفض الإجابة عن الأسئلة المطروحة المتعلقة بالانتظام والترجمة الصادقة لحسابات عملية معينة، أما بخصوص محافظ الحسابات فهو يقوم برقابة دائمة ليست تعدية وبوجهة نظر قمعية، بل يجب أن تكون ذات طابع وقائي و بفائدة.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق المحاسبي القانوني

"تعود أهمية التدقيق إلى كونه وسيلة و ليست غاية، و تهدف هذه الوسيلة إلى خدمة عدة طوائف تستخدم القوائم المالية المدققة وتعتمدها في إتخاذ قراراتها ورسم سياساتها ومن الأمثلة على هذه الطوائف والفئات طائفة المديرين، والمستثمرين الحاليين والمستقبلين والبنوك ورجال الأعمال والاقتصاد والهيئات الحكومية المختلفة، ونقابات العمال وغيرها.

إن إدارة المشروع تعتمد إعتمادا كليا على البيانات المحاسبية في وضع الخطط، ومراقبة الأداء وتقييمه، ومن هنا تحرص أن تكون تلك البيانات مدققة من قبل هيئة فنية محايدة، كذلك نجد طائفة المستثمرين تعتمد القوائم المالية المدققة عند اتخاذ أي قرار في توجيه المدخرات والاستثمارات بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن مع اعتبار عنصر الحماية الممكنة.

أما البنوك التجارية والصناعية فتعتمد القوائم المالية المدققة من قبل هيئة فنية محايدة عند فحصها للمراكز المالية للمشروعات التي تتقدم بطلب قروض وتسهيلات ائتمانية منها، كذلك نجد رجال الاقتصاد يعتمدون هذه القوائم في تقديرهم للدخل القومي وفي التخطيط الاقتصادي.

أما الهيئات الحكومية وأجهزة الدولة المختلفة فتعتمد القوائم المدققة في أغراض كثيرة منها التخطيط والرقابة، وفرض الضرائب، وتحديد الأسعار، وتقرير الإعانات لبعض الصناعات...الخ

كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه"[1].

المبحث الثاني : منهجية التدقيق القانوني المبني على المخاطر

إن "منهجية المدقق للتعامل مع مخاطر التدقيق فقد شهدت تغيرا ملموسا، فقد كانت الطريقة المفضلة في السابق لتقليل مخاطر التدقيق هي باتباع مدخل أو طريقة النظم (Based Approach Systems) ثم أصبح المدقق يستخدم منهجية تنطلق من منظور آخر وتُركز على مخاطر التدقيق وتسمى Risk-Based Perspective . وباتباع طريقة مدخل النظم يقوم المدقق باتباع طريقة التدقيق من الأسفل إلى الأعلى (Bottom-up Methodology) والتي تمكنه من البدئ بمجالات اختبارات تتعلق بدراسة وفهم نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي. إن طريقة النظم مبنية على أساس أن فحص وتقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلي سيمكنه من تشكيل رأي حول جودة النظام المحاسبي وبالأخص مدى اكتمال السجلات ومدى خلوها من التحريفات المتعمدة أو الأخطاء، وهذا بدوره يساعد المدقق في تقرير مدى الإعتماد على الرقابة الداخلية"[2]. لقد أصبح هذا الإتجاه أي الإتجاه التقليدي للتدقيق Audit par système غير فعال في ظل التطورات الهائلة وتنوعها على جميع الأصعدة، فهو مكلفا للوقت والجهد معا. فظهر منهج التدقيق وفق أسلوب المخاطر Audit par risque والذي من خلاله يتم انتهاج أسلوب ترتيب الأولويات بهدف التركيز على المواقع ذات الأخطار العالية ومحاولة التقليل منها إلى مستوى منخفض ومقبول عموما.

---

[1] خالد أمين عبدالله، "**علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية**"، الطبعة السادسة،الأردن، عمان، : دار وائل للنشر، 2012، ص: 15.

[2] .علي عبدالقادر الذنيبات، "**تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق**"، الطبعة الخامسة، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2015، ص.ص 146-147.

إلا أنه تجدر الإشارة بأن الفلسفة الأولى أو المدرسة الأولى Approche par système لازالت قائمة وهناك من يُدافع عنها.

المطلب الأول : ماهية التدقيق المبني على المخاطر

إن تحول عالم التدقيق إلى عالم المخاطر ليس فقط بسبب التطورات التكنولوجية الهائلة بل كان أيضا نتيجة لتطبيق المحاسبة الإبداعية Créative، هذا هو التخطيط المعاصر للتدقيق.

الفرع الأول : تعريف التدقيق المبني على المخاطر

إهتمت عدة منظمات مهنية كبرى بتطوير المنهجيات والأساليب التي تتلائم وطبيعة المؤسسة التي تقوم بتدقيقها ومراجعة عملها، ومن أهمها نجد التدقيق القائم على المخاطر **L'APPROCHE D'AUDIT PAR LES RISQUES** ، فقد عرف التدقيق المبني على المخاطر بتعاريف منها:

1)التعريف الأول : عرف الدكتور إبراهيم التدقيق المبني على المخاطر بإنه "منهجية جديدة في التدقيق تعتمد على تقييم المخاطر بشكل مستمر، مع الأخذ بعين الإعتبار أن تحديد هذه المخاطر وإدارة السيطرة عليها هو من مسؤولية جميع العاملين في المؤسسات وفي مختلف المستويات للوصول بها إلى مستويات مقبولة وبشكل مستمر أيضا"[1].

2) التعريف الثاني : عرف معهد المحاسبين الأستراليين والنيوزلنديين التدقيق المبني على المخاطر بأنه "منهج صُمم لسيتخدم في نشاط التدقيق الداخلي للتركيز غلى طبيعة وتوقيت موعد إجراءات التدقيق على المناطق التي لديها إحتمال أكبر في حدوث أخطاء جوهرية بكفاءة وفاعلية"[2].

---

[1].عاصم أحمد حمد، **"التدقيق الشرعي المبني على المخاطر"**،بحث مقدم لمؤتمر التدقيق الشرعي الخامس، يومي 20- 21 أفريل 2015، فندق راديسون ساس الدبلومات، مملكة البحرين، ص67.

[2].نفس المرجع، ص30.

3) التعريـف الثالـث : عرف معهد المدققين الداخليين البريطانيين كما يلي "التدقيق المبني على المخاطر يسمح للتدقيق بتقديم تأكيدات إلى مجلس الإدارة بأن عمليات إدارة المخاطر تُدار بشكل فعال نسبة إلى المخاطر المقبولة"[1].

ومن خلال التعاريف السابقة، يمكن تعريف منهج التدقيق البني على المخاطر بأنه خطة يرسمها المدقق الخارجي و/أو المدقق الداخلي (خلية التدقيق) قائمة على أساس المخاطر أي مُركزا على مناطق الخطر المرتفعة بهدف تقديم تأكيدات لمجلس الإدارة بأن أنظمة وإجراءات الضبط الداخلي فعالة نسبة إلى المخاطر المقبولة.

الفرع الثاني : أهمية التدقيق المبني على المخاطر

يهدف هذا المنهج إلى توسيع نطاق تركيز المدقق القانوني على أماكن ومواقع العمل وكذا الأنشطة ذات المخاطر العالية والعمل على إكتشاف هذه الإنحرافات أو الخروقات ومحاولة التخفيض من المخاطر الكلية مع إبلاغ الأطراف ذات الصلة في الوقت المناسب، ومن ثم فإن لهذا المنهج المعاصر أهمية بالغة من بينها[2] :

1) مرونـة الوقت عند الحاجة لأداء عمل التدقيق : بما أن إجراءات تقييم المخاطرة لا تتضمن الإختبار التفصيلي للمعاملات والأرصدة، يمكن أدائها قبل فترة كافية من نهاية المدة، بافتراض عدم وجود تغيرات تشغيلية هامة مرتقبة ويساعد هذا في موازنة أعباء العمل لموظفي التدقيق على نحو أكبر طوال فترة التدقيق، كما قد تمنح العميل وقتا للإستجابة لنقاط الضعف المحددة (والمُبلغ عنها) في أنظمة الرقابة الداخلية ولطلبات المساعدة الأخرى قبل بدئ عمل التدقيق الميداني في نهاية

---

[1].عبدالله عطية، **"التدقيق الشرعي المبني على المخاطر"**،بحث مقدم لمؤتمر التدقيق الشرعي الخامس، يومي 20– 21 أفريل 2015، فندق راديسون ساس الدبلومات، مملكة البحرين، ص30.

[2].الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**"دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"**، المجلد الأول، إرشادات عملية، الطبعة الثالثة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، عمان، ،نوفمبر 2011،ص49.

الفترة، إلا أنـه حين لا تتوفر المعلومـات الماليـة المرحليـة بسـهولة، قـد يـتم أداء إجـراءات تقيـيم المخاطرة التحليلية في تاريخ لاحق.

2) جهود فريق التدقيق المُتركزة على النواحي الأساسية : يمكن للمدقق توجيه جهود فريق العمل نحو الجوانب العالية المخاطر، وربما تخفيض العمل في الجوانب منخفضة المخاطر، وذلك يساعد أيضا في ضمان استخدام موارد موظفي التدقيق بالشكل الفعال.

3) إجـراءات التـدقيق المتركـزة علـى المخـاطر المحـددة : تُصـمم إجـراءات التـدقيق الإضـافية للاستجابة للمخاطر المقيمة وبناءا على ذلك يمكن بشكل كبير خفض أو حتى حذف اختبارات التفاصيل التي تتناول المخاطر في شروطها العامة.

4) فهـم أنظمـة الرقابـة الداخليـة : إن الفهم المطلوب لأنظمة الرقابة الداخلية يمكن المدقق من اتخاذ قرارات واعية حول مدى الحاجة لإختيار فعالية التشغيل لأنظمة الرقابة الداخلية وتؤدي إختبارات أنظمة الرقابة (التي قد تتطلب بعضها اختبار مرة فقط كل ثلاث سنوات) غالبا إلى عمل مطلوب أقل بكثير من أداء اختبارات تفاصيل شاملة.

5) إجراء اتصالات لمسائل ذات اهتمام لـلإدارة فـي الوقت المناسب : قد يمكن الفهم الأفضل لأنظمة الرقابة الداخلية المدقق من تحديد نقاط الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية (مثل تلك في بيئة الرقابة وأنظمة الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات) والتي لم يتم تمييزها مسبقا، ويمكن إبلاغ نقاط الضعف هذه إلى الإدارة في الوقت المناسب لتمكينها من إتخاذ الإجراء الملائم والذي يعتبر في مصلحتها، كما قد يوفر ذلك أيضا الوقت في أداء التدقيق[1].

[1].الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**"مرجع سبق ذكره"**، ص 50.

المطلب الثاني : تقييم المخاطر

كما ذكرنا آنفا بأن التدقيق المبني على المخاطر يكمن أساسا في ضمان حقيقة ونوعية المعلومة المُوجهة للغير، كما قد تعتمد عليها خصوصا أطراف من داخل المؤسسة ومن خارجها في إتخاذ قرارات قد تكون مصيرية؛ ولأجل ذلك يفرض على المدقق المحترف إتباع خطوات متكاملة،تختلف إلى حد ما عن منهجية التدقيق الكلاسيكي الذي يمر بشكل عام عبر أربع مراحل: الحصول على معرفة عامة بالمؤسسة، تقييم نظام الرقابة الداخلية، فحص الحسابات وإعداد التقرير. غير أن التدقيق المبني على المخاطر يتضمن عموما ثلاث مراحل رئيسية وهي:

.1	تقييم المخاطر	Evaluation des risque
.2	الإستجابة للمخاطر	Réponses aux risques
.3	الإبلاغ	Reporting

من خلال هذا المطلب، سنتطرق للمرحلة الأولى وهي مرحلة جد هامة تتضمن جدولا للأنشطة الأولية، أي قبل توقيع الموافقة النهائية للتعيين أو الحصول على خطاب التعاقد (قد يُوقع عند الإنتهاء من مرحلة التقييم الموضوعي لمواطن القصور)، وتحديد وتقييم المخاطر بشكل عام والذي يتطلب من المدقق القانوني اليوم بوضع خطط مسبقة مبنية على أساس المخاطرة لتحديد أولويات نشاط التدقيق، و"يُمثل تقدير المخاطر عملية تقويمية لفعالية النظام المحاسبي المالي ونظام الرقابة الداخلية للمنشأة لمنع حدوث معلومات خاطئة أساسية، أو اكتشافها وتصحيحها، حيث هناك دائما إمكانية وجود بعض مخاطر للرقابة بسبب التقييدات اللازمة لأي نظام محاسبي أو لأي نظام للرقابة الداخلية[1]. كما تتضمن عملية تقييم المخاطر تحديد وتحليل المخاطر المتعلقة

[1].حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "**، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الأردن : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012، ص285.

بتحقيق أهداف المؤسسة مهما كان مصدرها داخلي أو خارجي وقياس احتمال حدوثها ومحاولة قدر الإمكـان التخفـيض مـن حـدة تأثيرهـا إلـى مسـتويات مقبولـة، كمـا "يعتبـر تقيـيم مخـاطر التـدقيق من الخطوات الهامة التي يجب أن يُركز عليها مدقق الحسابات كمرحلة من مراحل التخطيط لعملية التدقيق، وعلـى المدقق استخدام إجتهاده المهني لتقييم مخاطر التدقيق الكلية التـي يكون مُستعدا لقبولها لكي يُبدي رأيه حول القوائم المالية"[1].

ولتقييم المخاطر، لابد من المرور عبر ثلاث خطوات أساسية :

جدول رقم (3.1) : تقييـــــم المخاطر

الخطوة	المرحلة الأولى : تقييـــم المخاطر	
الأولى	الأنشطة الأولية	تقييم خلفية العميل تحديد الحاجة إلى مهنين آخرين إعداد مقترح التكليف للعميل إختيار فريق المراجعة المرتبط بأداء التدقيق الحصول على خطاب التعاقد
الثانية	تخطيط التدقيق	إستراتيجية التدقيق الشاملة تحديد واستخدام الأهمية النسبية التواصل بين أعضاء فريق التدقيق
الثالثة	أداء إجراءات تقييم المخاطر	إستفسارات من الإدارة وآخرين داخل المؤسسة المراجعة التحليلية الملاحظة والتفتيش تقييم مخاطر الرقابة

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد أساسا على مرجع : أمين سيد أحمد لطفي، **"التطورات الحديثة في المراجعة"**، بدون رقم طبعة، مصر : الدار الجامعية، 2007.

[1].بوبكر عميروش، **"دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة "**، رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، الجزائر، سطيف : جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2011، ص 99.

الفرع الأول : الأنشطة الأولية

قبـل الشـروع فـي التـدقيق يجـب علـى المـدقق أخـذ نظـرة إجماليـة عـن المؤسسـة Vue d'ensemble del'entreprise، إن هذه الخطوة مُهمة جدا لأن من خلالها يقوم المدقق بالزيارات الأولى للمؤسسة حيث يفحص جميع العناصر ذات الطابع القانوني،المالي،الجبائي والتقني والتي ستجلب له الكثير من المعلومات والإيضاحات التي تساعده حتما في اتخاذ قرار التعاقد مع المؤسسة."أما نوعية وكمية هذه المعلومات فتُحددان حسب أهداف ومسؤوليات المراجع"[1].

إن الأنشطة الأولية حول المؤسسة هي خطوة تمهيدية وهامة جدا قبل إجراء أي تعاقد مع المؤسسة لأن "سوق خدمات المراجعة يتسم بالتنافسية ومثل الأمر في أي أعمال أخرى حيث يوجد عملاء ذو جاذبية مرتفعة تسعى إليهم منشأة مراجعة حيث تُفضل أن يكون لها علاقة مراجعة بهم، وعلى الرغم من أن ذلك ليست هي الحالة دائما فإن منشآت المراجعة تقوم بإعداد وتقديم مقترحات تعاقد لكثير من عملائها (المحتملين) لاسيما العملاء الذين يتميزو بالضخامة، لذا يجب أن يمارس المراجع العناية عند التقرير عن قبول العملاء، وتتمثل المسؤوليات القانونية والمهنية لمنشأة المراجعة في ذلك تحمل المخاطر التي تُثمر عن العملاء الذين ينقصهم النزاهة والذين يمكن أن يسببوا مشاكل جادة ومُكلفة، حيث نجد أن بعض منشآت المراجعة ترفض أن تقبل العملاء في صناعة معينة تتسم بالمخاطر المرتفعة"[2]. كما أنه يوجد إدراك لدى معظم المدققين القانونيين بأن هناك علاقة وتأثير مباشر على سمعة المكتب في حالة القبول الآلي أو العشوائي للزبائن "وعلى سبيل المثال فإن إحدى مكاتب التدقيق الكبرى في الولايات المتحدة الإمريكية والتي كان ترتيبها في

---

[1] Collins,«**Audit et contrôle interne**», sans n° d'édition, France : édition Dalloz,1986, p:51.

[2].أمين سيد أحمد لطفي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص138.

سنوات الثمانينات يتراوح بين العاشر والحادي عشر نزل ترتيبها بعد أربع سنوات فقط إثر قبولها لزبونين سُمعتهما سيئة إلى المرتبة الثمانين"[1].

إذن باختصار هذه الخطوة يتم من خلالها ما يلي :

1) تقييم خلفية العميل الجديد وهذا من خلال فحص العناصر الآتية :

- ✓ فحص العميل الجديد
- ✓ فحص الإستمرارية مع العميل القديم
- ✓ الأتعاب
- ✓ التقاضي والإستقلالية
- ✓ الكفاية الفنية الخاصة
- ✓ تدوير المدقق

2) تحديد الحاجة إلى مهنين آخرين

- ✓ استخدام عمل مراجع آخر
- ✓ استخدام عمل خبير
- ✓ الإتصال بالمراجع السابق

3) إعداد مقترح التكليف للعميل

4) إختيار فريق المراجعة المرتبط بأداء التدقيق

5) الحصول على خطاب التعاقد

- ✓ المحتويات الرئيسية لخطاب التعاقد
- ✓ المحتويات الثانوية لخطاب التعاقد

---

[1]Bernard GRAND& Bernard VERDALLE,**«Op. cit.»**, p:38.

الفرع الثاني : تخطيط التدقيق

بعد الإتفاق وتوقيع رسالة الإرتباط مع العميل يبدأ المراجع بإجراءات التخطيط للعملية، والتي تتمثل بتحديد الإستراتيجية الشاملة للمراجعة، وفي هذه المرحلة يجب على المراجع تقرير طبيعة إختبارات المراجعة وتوقيتها ومداها، فضلا عن تحديد قدرة الأفراد المطلوبين ومهاراتهم لأداء هذه الاختبارات، وبالطبع سوف يختلف هذا التخطيط باختلاف درجة تعقيد المهمة المطلوب أدائها فضلا عن خبرة المراجع ومعرفته بشؤون العميل وظروفه. حيث تقضي معايير المراجعة المقبولة عموما بضرورة تخطيط جميع خطوات المراجعة بشكل مناسب وكاف، كذلك فإن معايير المراجعة الدولية أفردت المعيار رقم (300) للتخطيط لتدقيق البيانات المالية"[1]، وجاء فيه "على أنه ينبغي على مدقق الحسابات تخطيط عملية التدقيق بدقة وعناية لكي يتم إنجازها بطريقة فعالة"[2]. فالمدقق مُطالب بوضع وتوثيق خطة تدقيق شاملة واصفا بذلك توقيت عملية التدقيق وكيفية تنفيذها، كما يجب تنقيح خطة وبرنامج التدقيق كلما دعت الضرورة لذلك، ومنه فإن التخطيط مستمرا خلال مدة التكليف. وعموما فإن الأمور الأساسية التي تؤخذ بعين الإعتبار حسب المعيار الدولي للتدقيق 300 عند قيام المدقق بوضع خطة تدقيق شاملة هي : [3]

1) المعرفة بطبيعة العمل

وفيها يجب أن يراعي المدقق ما يلي :

---

[1].حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "**، الجزء الأول، الطبعة الثانية : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012، الأردن، ص242.

[2].محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، **"دراسة مُتعمقة في تدقيق الحسابا ت"**، بدون رقم طبعة، الأردن، عمان، بدون سنة نشر: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، ص126.

[3]بالإعتماد على : الإتحاد الدولي للمحاسبين ،**"دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"**، المجلد الأول، إرشادات عملية، الطبعة الثالثة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، عمان، ، نوفمبر 2011.

- ✓ العوامل الاقتصادية العامة وظروف القطاعات الاقتصادية التي تؤثر في عمل المؤسسة.
- ✓ الصفات المميزة للمؤسسة ولأعمالها ولأدائها المالي ولمتطلبات الإفصاح.
- ✓ المستوى العام لكفاءة الإدارة.

2) فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية

- ✓ السياسات المحاسبية المطبقة من قبل المؤسسة والتغييرات الجارية عن تلك السياسات.
- ✓ تأثير الإقرارات الجديدة في مجالي المحاسبة والتدقيق.
- ✓ المعرفة المكتسبة للمدقق للنظام المحاسبي ولنظام الضبط الداخلي، والتأكيدات المناسبة المتوقع وضعها على اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية.

3) المخاطر والأهمية النسبية (المادية)

- ✓ التقديرات المتوقعة للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة، وتحديد مناطق التدقيق المهمة.
- ✓ وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض التدقيق.
- ✓ تحديد مجالات محاسبية معقدة ومن ضمنها تلك التي تحتوي على تقديرات محاسبية.

4) طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداها

- ✓ إمكانية تغيير التأكيدات على مجالات خاصة للتدقيق.
- ✓ تأثير تقنية المعلومات على عملية التدقيق.
- ✓ عمل التدقيق الداخلي وتأثيره المتوقع على إجراءات التدقيق الخارجية.

5) التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة

- ✓ مشاركة مدققين آخرين في تدقيق الأقسام التابعة مثلا الشركات التابعة أو الفروع أو الأقسام.
- ✓ إشراك الخبراء.
- ✓ عدد المواقع.
- ✓ متطلبات التوظيف.

6) الأمور الأخرى

ينبغي على المدقق أن يكون يقضا لعناصر أخرى أساسية ومطلوبة وهي :

- ✓ إمكانية الشك في فرضية استمرار المؤسسة.
- ✓ ظروف تتطلب اهتمام خاص مثل وجود أطراف ذات علاقة.
- ✓ شروط التكليف بالتدقيق وأية مسؤوليات قانونية.
- ✓ طبيعة وتوقيت التقارير أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المؤسسة بموجب التكليف.

الفرع الثالث : أداء إجراءات تقييم المخاطر

نص معيار التدقيق الدولي رقم 315 (تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها) في الفقرة 3 منه على أن هدف المدقق هو تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية سواء كانت ناجمة عن الاحتيال أو الخطأ عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى التأكيد من خلال فهم المؤسسة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس وتصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية.

وفي الفقرة 25 من نفس المعيار ينص على أنه يجب أن يحدد ويقيم المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات لفئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات وذلك لتوفير أساس لتصميم وأداء المزيد من إجراءات التدقيق.

ولهذا الغرض يجب أن يقوم المدقق ومثلما أشارت إليه الفقرة 26 من المعيار 315 إلى ما يلي :[1]

1) تحديد المخاطر من خلال عملية الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها بما في ذلك عناصر الرقابة الخاصة بتلك التي تتعلق بالمخاطر ومن خلال اعتبار فئات المعاملات وأرصدة الحسابات والإفصاحات في البيانات المالية.

2) تقييم المخاطر المحددة وفيما إذا كانت تتعلق بشكل أكثر انتشارًا بالبيانات المالية ككل، ومن المحتمل أن تؤثر على كثير من الإثباتات.

3) ربط المخاطر المحددة مع الأخطاء التي قد تحدث عند مستوى الإثبات، آخذًا بعين الاعتبار عناصر الرقابة ذات العلاقة التي ينوي المدقق اختبارها.

4) اعتبار احتمالية الأخطاء بما في ذلك إمكانية حدوث أخطاء متعددة وفيما إذا كان الخطأ المحتمل من الحجم الذي قد ينتج عنه خطأ جوهري.

كما أشارت الفقرة 32 من المعيار 315 على أنه ينبغي على المدقق أن يوثق ضمن وثائق التدقيق ما يلي :

- ✓ المناقشة بين فريق العملية.
- ✓ العناصر الأساسية للفهم التي تم الحصول عليها فيما يتعلق بكل ناحية للمؤسسة وبيئتها.
- ✓ مخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم تحديدها وتقييمها عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات.

---

[1] بالإعتماد على : الإتحاد الدولي للمحاسبين "مرجع سبق ذكره".

- ✓ المخاطر المحددة وعناصر الرقابة ذات العلاقة التي حصل المدقق على فهم حولها.

المطلب الثالث : الإستجابة للمخاطر

استنادا على تقدير أو تقييم المخاطر، يقوم المدقق في هذه المرحلة الرئيسية بتصميم إجراءات التدقيق بالشكل الذي يحصل بواسطته على قناعات معقولة بأن المعلومات الناتجة من الاحتيال والخطأ والتي تعتبر جوهرية في البيانات المالية ككل، يمكن إكتشافها. كما تتضمن كذلك هذه المرحلة إستفسارات تُوجه للإدارة عن أي إحتيال أو خطأ هام تم إكتشافه، "وفي هذا الصدد يمكن أن يتركز اهتمام المراجع على فلسفة الإدارة تجاه المخاطر ومدى إدارتها للمخاطر من خلال:

- ✓ **التحليـل** وتتضمن هذه المرحلة تعريف تقييم المخاطر بعد جرد منتظم وشامل لكافة المخاطر والتمييز بين المخاطر المتعلقة بالكوارث الطبيعية وبين المخاطر التي ترتبط بوضع المنشآت وبسياسات التمويل والسياسة التجارية في المنشأة.
- ✓ **المعالجة** وتتضمن هذه المرحلة الوقاية والأمان واتخاذ الإجراءات الضرورية للوقاية.
- ✓ **الإدارة** وهي تقوم على اختبار طريقة تمويل لمعالجة كل خطر وهل ينبغي أن تتحمل المنشأة تمويل معالجة الخطر وتحمل النفقات كاملة أم هل من الممكن الإعتماد على الآخرين.
- ✓ **الرقابة** وتتضمن اتخاذ اجراءات الوقاية وتحديثها لتجنب تكرار حدوث الخطر.

ويمكن التحكم بالمخاطر من خلال العديد من الآليات، وتتراوح هذه الآليات من الرقابة الداخلية على النفقات أو المدفوعات النقدية إلى الدراسات السوقية التي تسبق إدخال منتجات جديدة، ويمكن مشاركة المخاطر أو تحويلها من خلال ترتيبات التأمين أو المبيعات إلى منشآت أخرى، ويمكن تجنب المخاطر عن طريق عدم إقحام المنشأة في بعض الصفقات، أو كبديل آخر تنويع حقيبة المشاريع الأمر الذي يعني توزيع المخاطر، أما البديل الآخر الممكن للإدارة فهو قبول

بعض المخاطر نتيجة لقيام المنشأة في أعمالها. ووفقا لمدخل مخاطر الأعمال سيكون المراجع حريصا لأن يحصل على تأكيد أن لدى المنشأة آليات مطبقة لتقدير وإدارة المخاطر والإبلاغ عنها"[1]. "وإذا لم تستجب الإدارة بالشكل المناسب بتنفيذ عناصر الرقابة على المخاطر الهامة، وإذا حكم المدقق نتيجة لذلك أن هناك نواحي ضعف هامة في الرقابة الداخلية للمنشأة، فإن على المدقق إبلاغ هذا الأمر إلى أولئك المكلفين بالتحكم"[2].

وفي سياق إدارة المخاطر تتدرج جميع الإجراءات الرقابية في أربع فئات واسعة[3] :

- ✓ **الرقابة الوقائية** : وهي مصممة للحد من امكانية توسع الخطر والحد من النتائج غير المرغوب في تحقيقها.
- ✓ **الرقابة التوجيهية** : وهي مصممة لضمان تحقيق نتيجة معينة.
- ✓ **الرقابة التحقيقية** : وهي مصممة لتحديد ما إذا كانت النتائج غير المرغوب فيها قد تم تحقيقها (بعد الحدث).
- ✓ **الرقابة التصحيحية** : وهي مصممة لتصحيح النتائج الغير مرغوب فيها التي تم تحقيقها.

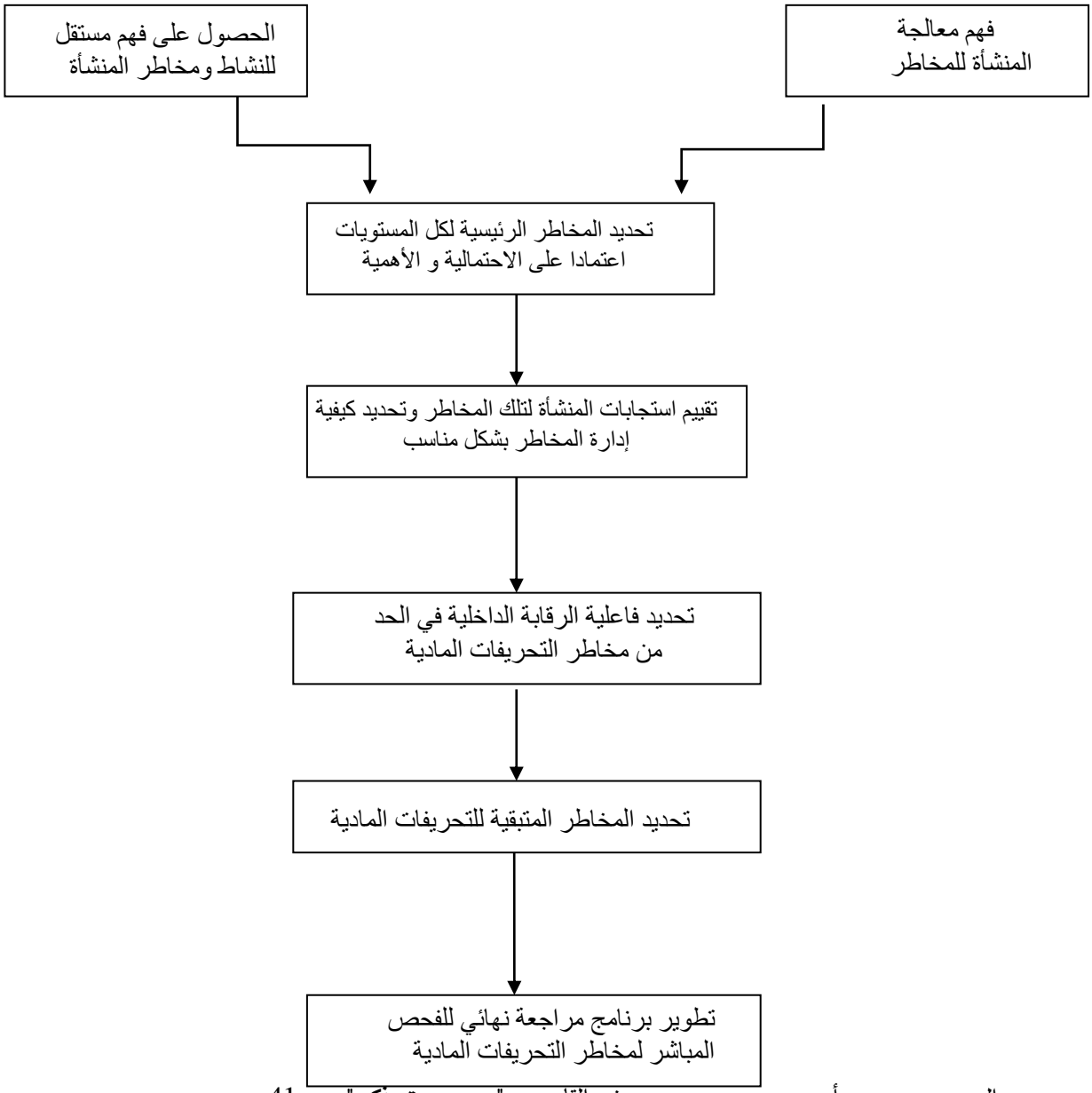
الشكل رقم (1-1):مدخل تحليل المخاطر من الأعلى إلى الأسفل

---

[1].حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، **"مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "**، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، الأردن : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012، ص40.

[2].أحمد حلمي جمعة، **"المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"**، الطبعة الثانية، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015، ص233.

[3].أوصيف لخضر،**"طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل) "**مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2017 العدد 17، المسيلة، جامعة محمد بوضياف، ص172.



المصدر : حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص41.

يوضح الشكل المسلك العام للمدقق القانوني عند تحليله للمخاطر والتي إختصارا "يمكن أن نلخصها في أربعة مفاتيح أساسية تُعرف باسم إدارة المخاطر وهي :[1]

- ✓ تحديد كل خطر.
- ✓ تقييم كل خطر.
- ✓ السيطرة على كل خطر.

[1]Phil GRIFFITHS, « **Risk-based Auditing** », No edition number, Gower Publishing Limited, England, Gower Publishing Company, USA,2005, P : 22.

- ✓ الرصد (monitoring).

إرتبطت المعايير الدولية للتدقيق والتي تحمل الأرقام 240، 300، 330، 500 والصادرة من مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي إرتباطا وثيقا بمرحلة الإستجابة للمخاطر، خصوصا منها المعيار 330 الذي تناول الإجراءات التي يجب أن يلتزم بها المدقق إستجابة للمخاطر المُقيمة، كما نشير أن هذا المعيار بدوره يرتبط بمعيار التدقيق الدولي 315 المتعلق بالخطوة الأخيرة المذكورة في المرحلة السابقة (تقييم المخاطر).

وبشكل عام تنقسم هذه الإستجابات إلى نوعين :

- الإستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية.
- الإستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات.

الفرع الأول : الإستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى البيانات المالية

في هذا المستوى ووفقا للمعيار الدولي رقم 240 (مسؤولية المدقق في اعتبار الإحتيال عند تدقيق البيانات المالية)، يتعين على المدقق القيام بتحديد الإستجابات العامة لتناول مخاطر الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال عند مستوى البيانات المالية، ومثال على ذلك أداء الإجراءات الأساسية في نهاية الفترة بدلا من تاريخ مرحلي.

وفي هذا السياق "يقوم المدقق بوضع تقدير عام لمخاطر وجود بيانات خاطئة جوهرية على مستوى البيانات المالية ككل. ويجب أن يدرك المدقق عند عمل هذا التقدير، إن بعض الأنشطة الرقابية قد يكون لها أثر واسع على كثير من تأكيدات البيانات المالية. فالبيئة الرقابية والنظام المحاسبي يكون لهما في كثير من الأحيان أثر واسع على عدد من أرصدة الحسابات وأنواع

العمليات ولذلك فهي يمكن أن تؤثر على كثير من التأكيدات. ويؤثر تقدير المدقق للمخاطر على مستوى البيانات المالية في كثير من الأحيان على استراتيجية التدقيق الشاملة[1].

الفرع الثاني : الإستجابات لمخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات

ويتطلب ذلك أن يصمم ويؤدي المدقق إجراءات تدقيق إضافية، وتشمل هذه الإجراءات الإضافية ما يلي :

1) اعتبار طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية

1.1 الطبيعـة : حيث تشير طبيعة إجراءات التدقيق الإضافية إلى غرضها (إختبارات عناصر الرقابة أو الإجراءات الأساسية) ونوعها، أي الفحص أو المراقبة أو الاستفسار أو المصادقة أو إعادة الحساب أو الإجراءات التحليلية، وقد تكون إجراءات تدقيق معينة مناسبة أكثر لبعض الإثباتات مما هي لإثباتات أخرى.

2.1 التوقيـت : يشير التوقيت إلى متى يجب أداء إجراءات التدقيق أو الفترة أو التاريخ اللذين تطبق عليهما أدلة التدقيق، ويمكن للمدقق أداء اختبارات لعناصر الرقابة أو إجراءات أساسية في تاريخ مرحلي أو في نهاية الفترة، وكلما كانت مخاطر الأخطاء الجوهرية أعلى زاد إحتمال أن يقرر المدقق أن أداء الإجراءات الأساسية سيكون أكثر فاعلية في تاريخ أقرب إلى نهاية الفترة أو في نهاية الفترة بدلا من تاريخ أبكر، أو أداء إجراءات تدقيق لم يعلن عنها أو في أوقات غير متنبأ بها"[2].

---

[1] **"استراتيجية التدقيق الشاملة"**، على الخط، 2015/12/17 المتاح على : (https//lamafayyad..com) تاريخ التحميل 2017/06/16، بدون رقم صفحة.

[2] .أحمد حلمي جمعة، **"المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"**، الطبعة الثانية، الأردن، عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015، ص240.

3.1 المـدى : تتعلـق مخـاطر الأخطـاء الجوهريـة بمـدى إجـراءات المـدقق التـي يُحـددها لمحاولـة التقليل من مخاطرة التدقيق إلـى مستوى منخفض ومقبول، ويتم تحديد مدى إجراءات التدقيق بناءا على حكم المدقق، على سبيل المثال : حجم العينةباستخدام أساليب الانتقاء*، والخطر يكمن في إمكانية حدوث أخطاء في المعاينة عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل، ومن ثم وصول المدقق إلى استنتاجات غير صحيحة. ولتجنب ذلك، يجب على المدقق زيادة أو مضاعفة مدى إجراءات التدقيق مناسبة للمخاطر المعينة.

2) اختبار عناصر الرقابة

ينبغي على المدقق عند أداء إختبارات عناصر الرقابة مراعاة طبيعة وتوقيت ومدى إختبارات عناصر الرقابة المتعلقة بالإثبات[1].

1.2 طبيعة اختبارات عناصر الرقابة : عند تصميم اختبارات عناصر الرقابة على المدقق الأخذ بالإعتبار الحاجة إلى الحصول على أدلة تدقيق تدعم العمل الفعال لعناصر الرقابة المتعلقة مباشرة بالإثباتات وكذلك عناصر الرقابة الأخرى غير المباشرة التي تعتمد عليها عناصر الرقابة.

2.2 توقيت اختبارات عناصر الرقابة :يعتمد توقيت اختبارات عناصر الرقابة على هدف المدقق، حيث يُحدد فترة الاعتماد على عناصر الرقابة، وبالتالي إذا قام المدقق باختبار عناصر الرقابة في وقت معين فإن المدقق يحصل فقط على أدلة تدقيق بأن عناصر الرقابة عملت بفعالية في ذلك الوقت، على أنه إذا أختبر المدقق عناصر الرقابة على مدى الفترة فإن المدقق يحصل على أدلة تدقيق لفاعلية عمل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في فترات سابقة فإنه يجب الأخذ

---

*Méthodes de sélections :
- Méthode aléatoire : tous les individus d'une population ont une chance égale.
- Méthode systématique : intervalle constant entre deux sélections.
- Méthode empirique : basée sur le jugement personnel.

[1].بالإعتماد على نفس المرجع، ص.ص 241-242.

بالإعتبار طول الفترة الزمنية التي قد تنقضي قبل إعادة اختبار عنصر رقابة، ولذلك على المدقق مراعاة أمور مثل ما يلي :

- ✓ فاعلية العناصر الأخرى للرقابة الداخلية، بما في ذلك بيئة الرقابة ومراقبة المنشأة لعناصر الرقابة وعملية تقييم المنشأة للمخاطر.
- ✓ المخاطر الناجمة من خصائص عنصر الرقابة، بما في ذلك ما إذا كانت عناصر الرقابة يدوية أو إلكترونية.
- ✓ فاعلية عناصر الرقابة العامة لتكنولوجيا المعلومات.
- ✓ فاعلية عناصر الرقابة وتطبيق المنشأة له، بما في ذلك طبيعة ومدى الانحراف في تطبيق عنصر الرقابة عن اختبارات فاعلية العمل في عمليات التدقيق السابقة.
- ✓ ما إذا كان عدم وجود تغيير في عنصر رقابة معين يشكل مخاطر بسبب الظروف.
- ✓ مخاطر الأخطاء الجوهرية ومدى الإعتماد على عنصر الرقابة.

وبشكل عام، كلما زادت مخاطر الأخطاء الجوهرية أو كان الإعتماد على عناصر الرقابة أكبر فإن من المحتمل أن الفترة الزمنية التي أنقضت، إن وجدت، تكون أقل، وتشمل العوامل التي تقلل عادة فترة إعادة اختبار عنصر رقابة أو ينجم عنها عدم الإعتماد أبدا على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة على أمور مثل ما يلي :

- ✓ بيئة رقابية ضعيفة.
- ✓ متابعة ضعيفة لعناصر الرقابة.
- ✓ عنصر يدوي هام في عناصر الرقابة ذات العلاقة.
- ✓ تغيرات في الموظفين تؤثر إلى حد كبير على تطبيق الرقابة.
- ✓ ظروف متغيرة التي تدل على الحاجة إلى تغييرات في الرقابة.

- ✓ عناصر رقابة عامة ضعيفة لتكنولوجيا المعلومات.

3.2 مـدى اختبـارات عناصـر الرقابـة : يقوم المدقق بتصميم اختبارات لعناصر الرقابة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة بأن عناصر الرقابة عملت بفاعلية على مدى فترة الإعتماد عليها، وتشمل الأمور التي يمكن للمدقق أخذها في الإعتبار عند تحديد مدى اختبارات المدقق لعناصر الرقابة مثل ما يلي : [1]

- ✓ تكرار أداء الرقابة من قبل المنشأة خلال الفترة.
- ✓ طول الفترة الزمنية أثناء فترة التدقيق التي يعتمد فيها المدقق على فاعلية عمل الرقابة.
- ✓ ملائمة وموثوقية أدلة التدقيق التي سيتم الحصول عليها في دعم أن الرقابة تمنع أو تكتشف وتصحح الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات.
- ✓ المدى الذي يتم به الحصول على أدلة تدقيق من اختبارات عناصر الرقابة الأخرى المتعلقة بالإثبات.
- ✓ المدى الذي يُخطط فيه المدقق للإعتماد على فاعلية عمل الرقابة في تقييم المخاطر.
- ✓ الانحراف المتوقع من الرقابة.

3 الإجراءات الأساسية

"تأتي هذه الخطوة إستجابة لتقديرات المراجع للمخاطر ولخدمة عملية التحكم بالمخاطر النهائية، إذ يتمخض عن الخطوات السابقة الذكر تكوين العديد من المواقف والتسائلات والشكوك لدى المراجع. وبهذا الخصوص يجب على المراجع أن يضع فروضا ترد على تساؤلاته وشكوكه التي تدور في معظمها حول احتمالات الغش والتلاعب بغية درء الإفلاس عن المنشأة وعرضها بحالة جيدة ومن ثم جمع المعلومات والإثباتات التي تفسر تساؤلات المراجع وشكوكه، إذ لكل فرض

[1].أحمد حلمي جمعة، **"مرجع سبق ذكره"**،ص:243.

يضعه المراجع معلومات تؤيده أو تنفيه وتجمع من مصادر شتى، وبتنفيذ مختلف الإجراءات التي يمكن للمراجع الإعتماد عليها بدءا بسؤال عناصر الإدارة ولجنة المراجعة وإدارة المراجعة الداخلية والإصغاء إلى الموظفين الصغار الذين يرغبون بالإدلاء بمعلومات للمراجع واستفسار محامي المنشأة ومندوبي المبيعات ومسؤولي بحوث السوق وغيرهم مرورا باجراءات المراجعة الأخرى كالملاحظة والفحص المادي واستعلام الأطراف من خارج المنشأة وانتهاءا بإزالة أي تحيز شخصي قد يكتنف جمع المعلومات العامة من خلال تعزيزه بأدلة مستندية وموضوعية تحول شكوك المراجع إلى يقين أو تبددها"[1].

1.3 طبيعة الإجراءات الأساسية : تختلف طبيعة الإجراءات الضرورية لتنفيذ إختبارات الرقابة عند مستوى الإثبات

ويتوقف ذلك على أشياء عديدة من بينها:

- ✓ درجة تعقيد وحجم المؤسسة والشكل القانوني لها.
- ✓ نظام المحاسبة الآلية والمطبقة ونوع الضوابط الداخلية ذات العلاقة.
- ✓ اعتبارات الأهمية النسبية.
- ✓ طبيعة التوثيق في المؤسسة لضوابط داخلية معينة.
- ✓ تقدير المدقق للمخاطر الملازمة.

2.3 توقيت الإجراءات الأساسية : عندما يتم أداء الإجراءات الأساسية في تاريخ مرحلي يجب على المدقق أن يُعزز الإجراءات بإجراءات إضافية لمجابهة مخاطر التلاعب المادي الناشئ عن الخطأ أو الغش بسبب تجاوز الإدارة للرقابة الداخلية، كما يمكن للمدقق إجراء تعديل توقيت إختبارات التدقيق لتخفيض المخاطر الكلية للتدقيق.

---

[1].حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:49.

3.3 مـدى أداء الإجـراءات الأساسـية : فـي الواقـع هنـاك تناسـب طـردي بـين مخـاطر الأخطـاء الجوهرية ومدى الإجراءات الأساسية، فكلما زادت المخاطر زادت الإجراءات والعكس صحيح، وفي هذا الصدد يمكن للمدقق تكييف وتعديل فريق التدقيق ليناسب المخاطر المرتبطة بالمؤسسة.

4) ملائمة العرض والإفصاح

عمومـا يسـتخدم المـدقق مجموعـة مـن الإجـراءات الأساسـية الإضـافية مـن حيـث طبيعتهـا وتوقيتها ومداها للمخاطر المقيمة للأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات على ما يلي:

- ✓ أهمية المخاطر، واحتمال حدوث خطأ جوهري.
- ✓ خصائص فئة المعاملات أو رصيد الحساب أو الإفصاح.
- ✓ طبيعة عناصر الرقابة المحددة التي تستخدمها المنشأة، وبشكل خاص ما إذا كانت يدوية أو إلكترونية.
- ✓ ما إذا كان المدقق يتوقع الحصول على أدلة تدقيق لتحديد ما إذا كانت عناصر الرقابة فعالة في منع أو إكتشاف وتصحيحي الأخطاء الجوهرية.

5) تقييم أدلة التدقيق وتوثيق الإستجابات

يجب على المدقق بناءا على إجراءات التدقيق التي تم أداؤها وأدلة التدقيق التي تم الحصول عليها تقييم ما إذا كانت تقييمات مخاطر الأخطاء الجوهرية عند مستوى الإثبات تبقى مناسبة، وأن يستنتج ما إذا تم الحصول على أدلة تدقيق **كافية ومناسبة** لتقليل مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية إلى مستوى منخفض ومقبول، وعند تطوير المدقق لرأيه عليه الأخذ في الإعتبار كافة أدلة التدقيق ذات العلاقة، بغض النظر عما كانت تبدو أنها تؤيد أو تناقض الإثباتات في البيانات المالية، وعموما إن كفاية ومناسبة أدلة التدقيق لدعم استجابات المدقق أثناء

عملية التدقيق هي أمر يعود للحكم المهني، ويتأثر حكم المدقق بالنسبة لما يشكل أدلة تدقيق كافية ومناسبة بعوامل مثل ما يلي :

- ✓ أهمية الخطأ المحتمل في الإثبات وأثره الجوهري، سواءا فرديا أو بالإشتراك مع أخطاء جوهرية أخرى محتملة في البيانات المالية.
- ✓ فاعلية استجابات الإدارة وعناصر الرقابة في تناول المخاطر.
- ✓ الخبرة التي تم الحصول عليها أثناء عمليات التدقيق السابقة فيما يتعلق بالأخطاء المشابهة المحتملة.
- ✓ نتائج إجراءات التدقيق التي تم تم أدائها، بما في ذلك ما إذا أظهرت إجراءات التدقيق هذه حالات إحتيال أو خطأ محددة.
- ✓ مصدر وموثوقية المعلومات المتوفرة.
- ✓ مدى إقناع أدلة التدقيق.
- ✓ فهم المنشأة وبيئتها، بما في ذلك رقابتها الداخلية.

أما إذا لم يحصل المدقق على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بإثبات جوهري للبيانات المالية فإن على المدقق أن يحاول الحصول على أدلة تدقيق إضافية، وإذا كان المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو حجب (الإمتناع) الرأي.

على سبيل المثال على المدقق إعادة مراعاة ما يلي :

- ✓ طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الأساسية.
- ✓ أدلة التدقيق الخاصة بفاعلية عمل عناصر الرقابة ذات العلاقة، بما في ذلك عملية تقييم المنشأة للمخاطر.

كمـا يجـب علـى المـدقق توثيـق الاسـتجابات العامـة لتنـاول المخـاطر المقيمـة للأخطـاء الجوهريـة عند مستوى البيانـات الماليـة وطبيعـة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضـافية، وصـلة هذه الإجراءات مع المخاطر المقيمة عند مستوى الإثبات ونتائج إجراءات التدقيق.

إلى جانب ذلك إذا خطط المدقق لاستخدام أدلة التدقيق الخاصة بفاعلية عمل عناصر الرقابة التي تم الحصول عليها في عمليات تدقيق سابقة فإن على المدقق توثيق الاستنتاجات التي يتم التوصل لها فيما يتعلق بالإعتماد على عناصر الرقابة هذه التي تم اختبارها في عمليات التدقيق السابقة، مع مراعاة أن التوثيق مبني على الحكم المهني للمدقق، ووفقا لمعيار التدقيق الدولي 230 الموسوم: توثيق التدقيق"[1].

المطلب الرابع : الإبـلاغ

من المعلوم أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإبلاغ المالي حتى تعكس الحقائق من خلال مرآة المحاسبة التي لا لون لها، وبالتالي فإن طريقة الإبلاغ ستؤثر بلاشك عن مستخدمي البيانات المالية.

الفرع الأول : تقييم أدلة التدقيق

لا تعتبر أدلة التدقيق أو الإثبات ذات دلالة إلا بعد تقييمها من طرف المدقق القانوني، وهي بذلك قد تختلف عن الحقائق كونها تنطوي على شيئ من الحكم الشخصي للمدقق. وفي هذا الصدد ينبغي على المدقق مراعاة مدى إلتزامه بالمعيار الدولي للتدقيق رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق) وفيه يتأكد من حسن إشرافه ومتابعته وتنفيذه لسياسات وإجراءات رقابة الجودة، وبأن كافة أعمال التدقيق قد تمت حسب المعايير الدولية للتدقيق، أو المعايير أو الممارسات الوطنية المناسبة. كما عليه إبلاغ سياسات وإجراءات رقابة الجودة إلى كافة الأفراد العاملين في

[1].أحمد حلمي جمعة، **"مرجع سبق ذكره"**، ص246-247.

المؤسسة. وبالمقابل يستفسر من الإدارة حول المعلومات التي يحتاج إليها في الإجراءات التحليلية ومدى موثوقيتها لتحضير رأي مناسب للوضعية وهذا ما نص عليه المعيار الدولي للتدقيق رقم 520 (الإجراءات التحليلية).

كما يتناول المعيار الدولي للتدقيق 330 مسؤولية المدقق في تصنيف وتنفيذ الأجوبة على مخاطر الأخطاء الجوهرية، وكذلك على المدقق تقييم مدى كفاية أدلة الإثباتات الرقابية ومدى ملائمتها. كما يوفر على وجه الخصوص المعيار الدولي للتدقيق رقم 450 تقييم الأخطاء الجوهرية أثناء التقييم والتي تُعتبر الحجر الأساس لتكوين الرأي. كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 540 (تدقيق التقديرات المحاسبية) علر ضرورة قيام المدقق بتقييم نهائي لمعقولية التدقيق مُستندا في ذلك على معرفته لطبيعة العمل، وفيما إذا كان التقدير منسجم مع أدلة الإثبات الأخرى التي تم الحصول عليها خلال عملية التدقيق.

الفرع الثاني : الإتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة

لقد أكد مجلس معايير التدقيق والتأكيد في معيار التدقيق الدولي الجديد 450 إلى أنه يجب على المدقق إبلاغ المسؤولين عن التحكم عن البيانات الخاطئة غير المُصححة وتأثيرها، منفردة أو مجتمعة، على الرأي الوارد في تقرير المدقق، ما لم يحضر ذلك الأمر قانون أو نظام، كما يجب أن يحدد إبلاغ المدقق عن البيانات الخاطئة غير المصححة الجوهرية بشكل منفرد، وكذلك يجب أن يطلب المدقق تصحيح البيانات الخاطئة غير المصححة.

بالإضافة إلى ما تقدم يجب أن يقوم المدقق بإبلاغ المسؤولين عن التحكم المؤسسي عن تأثير البيانات الخاطئة غير المصححة المتعلقة بفترات سابقة على فئات المعاملات أو أرصدة الحسابات أو الإفصاحات ذات الصلة والبيانات المالية ككل"[1].

الفرع الثالث : التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المدقق

أشار المعيار الدولي للتدقيق رقم 701 (التعديلات على تقرير المدقق المستقل) إلى كيفية التعديل وذلك بإضافة فقرة لإبراز موضوع هام يتعلق بالكيان مثال على ذلك : في رأينا أنه بإستثناء عدم ذكر المعلومات التي تشملها الفقرة السابقة فإن البيانات المالية تعطي رأيا صحيحا وعادلا للمركز المالي وتدفقاتها النقدية للسنة المنتهية في ذلك التاريخ حسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كما نص المعيار الدولي للتدقيق رقم 710 (المعطيات المقارنة) على أن إختلاف الرأي أو تغيره من سنة لأخرى يلزم المدقق الحالي الإفصاح عن الأسباب الجوهرية لإختلاف الرأي في فقرة الرأي.مع وجوب قرائته للمعلومات الأخرى كي يتسنى له تحديد أي تناقضات مهمة مع القوائم المالية المدققة شارحا إياها في فقرة توضيحية مع إبداء رأي متحفظ أو سلبي أو ربما الإنسحاب تماما من المهمة وهذا طبقا لمحتوى المعيار الدولي للتدقيق رقم 720 والخاص بالمعلومات الأخرى في المستندات التي تحتوي على بيانات مالية مدققة.

كما عبر على ذلك بوضوح المعيار الدولي للتدقيق رقم 705 والذي نص على الحالات الأربع:[2]

---

[1].أحمد حلمي جمعة، **"مرجع سبق ذكره"**، ص250.

[2].الإتحاد الدولي للمحاسبين، **"دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"**، المجلد الثاني، إرشادات عملية، الطبعة الثالثة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،الأردن، عمان، نوفمبر 2011، ، ص298.

1) على المدقق أن يُعدل الرأي في تقرير المدقق عندما :

- ✓ يخلص المدقق إلى أن البيانات المالية ككل ليست خالية من الأخطاء الجوهرية بناء على أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها.
- ✓ المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة ليخلص على أن البيانات المالية ككل خالية من الأخطاء الجوهرية.

2) يُعبر المدقق عن رأي متحفظ حينما :

- ✓ يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، أن الأخطاء سواء أُخذت على حدة أو ككل جوهرية، ولكنها ليست سائدة، بالنسبة للبيانات المالية.
- ✓ أو يكون المدقق غير قادر على الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتكوين رأي، ولكن المدقق يخلص إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء غير المكتشفة على البيانات المالية، إن وجدت يمكن أن تكون جوهرية ولكن ليست سائدة.

3) على المدقق أن يُعبر برأي سلبي حينما يخلص المدقق، بعد أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، إلى أن الأخطاء سواء أُخذت على حدة أو ككل واحد جوهرية وسائدة أيضا في البيانات المالية.

4) على المدقق أن يحجب الرأي حينما :

- ✓ يكون غير قادر على جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لبناء رأي عليها ويخلص المدقق إلى أن الآثار الممكنة للأخطاء الجوهرية على البيانات المالية، إن وجدت، يمكن أن تكون جوهرية وسائدة.
- ✓ في ظروف نادرة الحدوث للغاية تنطوي على شكوك عديدة، يخلص المدقق إلى أنه، رغم عدم الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة، ليس من الممكن تكوين

رأي حـول البيانـات الماليـة نظـرا للتفاعـل المحتمـل بـين الشـكوك وأثرهـا التراكمـي الممكن على البيانات المالية.

الفرع الرابع : فقرات التأكيد والفقرات الأخرى

إذا لاحظ المدقق أنه من الضروري التنبيه لمسألة معينة أو مُفصح عنها في البيانات المالية والتي في تقدير المدقق لها أهمية نسبية لفهم المستخدمين للقوائم المالية، فعندها ينبغي على المدقق إدراج فقرة تأكيد في تقريره شريطة حصوله على أدلة كافية ومناسبة بأن المسألة غير خاطئة بشكل جوهري في القوائم المالية. وفي هذا الصدد فصل المعيار الدولي للتدقيق رقم 706 كيفية إدراج فقرة التأكيد كما يلي :[1]

- ✓ إدراجها مباشرة بعد فقرة الرأي في تقرير المدقق.
- ✓ إستخدام العنوان (تأكيد مسألة) أو عنوان مناسب آخر.
- ✓ إدراج مرجع واضح للمسألة التي يتم تأكيدها وللمكان، في البيانات المالية، الذي يمكن فيه إيجاد الإفصاحات ذات العلاقة التي تصف المسألة بالكامل.
- ✓ الإشارة إلى أن رأي المدقق لا ينطوي على المسألة التي تم تأكيدها.

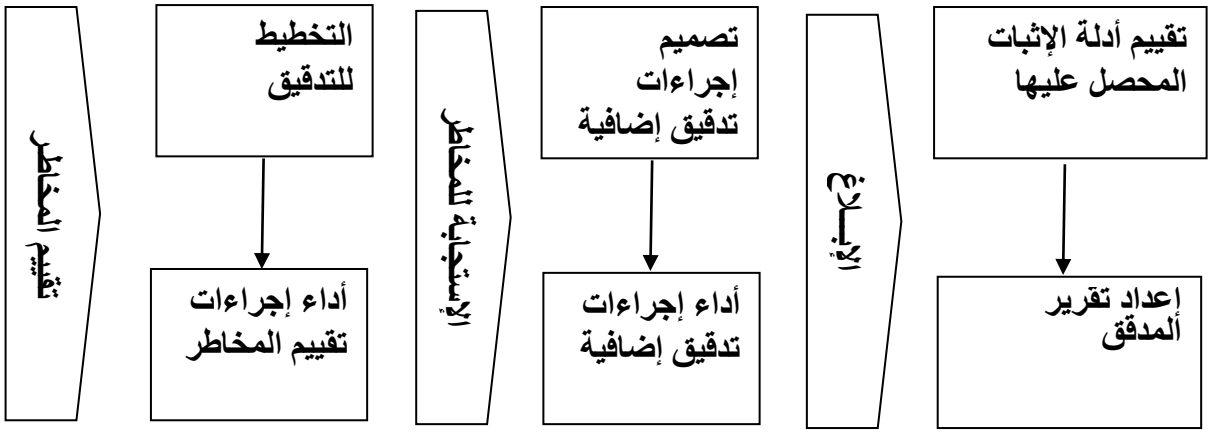
كما نصت الفقرة 8 من نفس المعيار بأنه إذا رأى المدقق أن من الضروري الإشارة إلى مسألة أخرى غير تلك المسائل المعروضة أو المُفصح عنها في البيانات المالية، وتتعلق بتقدير المدقق بفهم المستخدمين لعملية التدقيق أو مسؤوليات المدقق أو تقريره وأن القانون أو النظام يجيز ذلك، فعندما ينبغي على المدقق القيام بذلك في إحدى الفقرات في تقرير المدقق تحت عنوان (مسألة أخرى) أو عنوان مناسب آخر. وينبغي على المدقق إدراج هذه الفقرة مباشرة بعد فقرة الرأي

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين ،"**مرجع سبق ذكره**"،المجلد الثاني، ص311.

وأيـة فقرة تأكيـد أخرى أو فـي أي مكـان آخـر فـي تقريـر المـدقق إذا كـان محتوى الفقرة الأخرى ذا علاقة بقسم المسؤوليات الأخرى لإعداد التقارير.

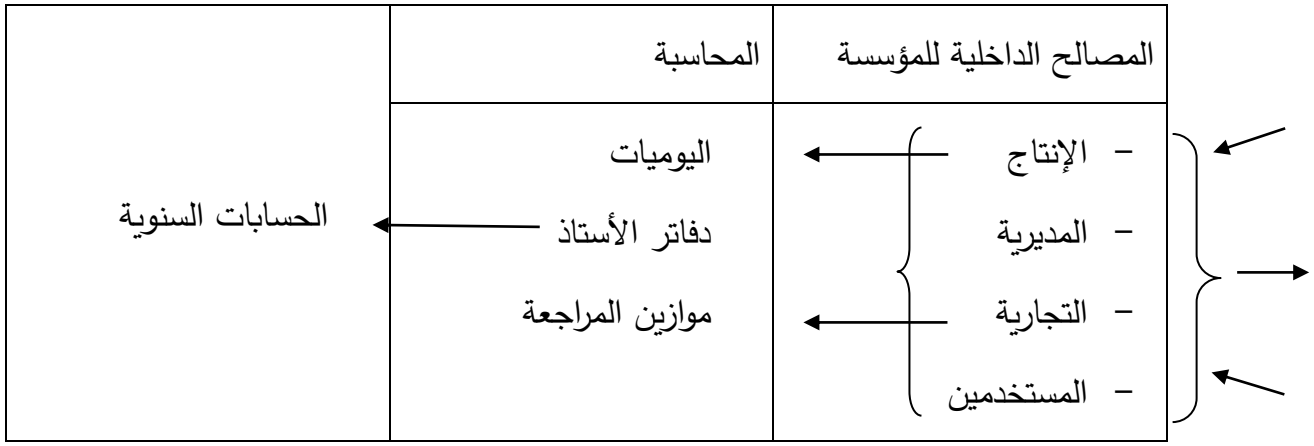
وفي الفقرة 9 من نفس المعيار تنص على أنه إذا توقع المدقق إدراج فقرة تأكيد أو فقرة أخرى فـي تقريـر المـدقق، فعنـدها علـى المـدقق إبـلاغ أولئـك المكلفين بالحوكمـة بخصـوص هـذا التوقـع والصيغة المقترحة لهذه الفقرة.

شكل رقم (1-2):مراحل التدقيق المبني على المخاطر



Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprisesTraduction en français du « Guide to Using ISAsin the Audits of Small- and Medium-Sized Entities »Publié par l'IFAC Small & Medium Practices Committee, Tome 1 Les Concepts Fondamentaux, Troisième édition, 2013, Page 31.

شكل رقم (1-3): تطور مقاربة أو نظرة التدقيـق



المصدر : سامي بوعصيدة، محاضرات لطلبة ماستر محاسبة مراقبة وتدقيق، مقياس التدقيق، تونس : المعهد العالى للتسيير، السنة الجامعية 2010/2009

مـن خـلال قراءتنـا للشـكلين، يتبـين بـأن المقاربـة أو النظـرة تغيـرت، فأصـبح تـدقيق القـوائم الماليـة ينطلـق مـن الأعلـى إلـى الأسـفل Top down ، والإتجـاه أفقـي ولـيس فحسـب إتجـاه رأسـي (عمودي)، وفـي هذا الصـدد يبذل مُدقق اليوم جهدا أوليا إضـافيا عن مـا كـان يُطبق فـي المنهجيـة القديمـة، وهذا بغيـة تقرير مصـير المدقق والمؤسسـة. "تلك هـي أهم التحـديات فـي ضـوء المدخل أو النظرة الجديدة التي تُواجهها مكاتب التدقيق خصوصا الكبرى منها :

- ✓ يجب تصميم إجراءات للتدقيق للكشف عن الغش المادي، وضمان لمستخدمي المعلومة بأن البيانات خالية من الغش.
- ✓ في كثير من الأحيان وبفعل المعاملات المتزايدة التعقيد والهياكل التنظيمية مما يزيد في تعقيد المحاسبة.
- ✓ أنظمة الكمبيوتر سلاح ذو حدين، قد تُستخدم بشكل صحيح فتُوفر فُرصا للضوابط، وقد لا تستخدم بشكل صحيح، وبالتالي تخلق مخاطر إضافية.
- ✓ تعمل شركات التدقيق في بلدان متعددة مما يجب إستدعاء مدققي الحسابات في تلك البلدان، مما ستُواجه المكاتب مدارس وذهنيات مختلفة.
- ✓ يجب على المدققين تقييم جودة الرقابة الداخلية على التقارير المالية، ويجب أن يُقدمو تقريرا إلى مستخدمي المعلومة المالية.
- ✓ هناك ضغط متزايد في الوقت لإجراء التدقيق والإبلاغ بسرعة أكبر.
- ✓ وأخيرا يجب التوفيق بين فاتورة الأتعاب والمتعاونين لجذبهم والإحتفاظ بهم خصوصا الأوفياء منهم[1].

كحوصلة، يمكن إعتبار المراحل الثلاث مفاتيحا للتدقيق المبني عى المخاطر، ويمكن توضيح ذلك في الجدول الآتي :

[1]Larry E. RITTENBERG, Bradley J. SCHWIEGER and Karla M. JOHSTONE, « **Auditing A BUSINESS RISK APPROACH** », six edition, THOMSON SOUTH-WESTERN, USA, 2008, P : 5.

الجدول رقم (1-4):مراحل التدقيق المبني على المخاطر (Top down)

المرحلة	التساؤل الرئيسي	كيفية الإجابة
تقييم المخاطر	ماهي الأحداث التي قد تنشأ وتؤدي إلى أخطاء جوهرية ؟	قبل توقيع خطاب التعاقد، يجب إستخدام إجراءات أولية بالتركيز على التخطيط لتحديد وتقييم المخاطر الجوهرية على مستوى القوائم المالية.
الإستجابة للمخاطر	هل الأحداث التي تم تحديدها يُمكنها أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية ؟	تصميم وتنفيذ مزيد من إجراءات التدقيق للحد من مخاطر الأخطاء الجوهرية والوصول إلى مستويات تأكيد مقبولة على مستوى القوائم المالية.
الإبلاغ	ماهو رأي مدقق الحسابات في القوائم المالية، إستنادا لأدلة الإثبات المحصل عليها والتي من شأنها أن تكون مناسبة؟	تكوين رأي بالإعتماد إلى أدلة الإثبات التي تم الحصول عليها. ومن ثم إعداد وإصدار تقرير مناسب بناءا على نتائج التدقيق.

من إعداد الطالب بالإعتماد على : Guide pour l'utilisation des Normes Internationales d'Audit dans l'audit des petites et moyennes entreprisesTraduction en français du « Guide to Using ISAsin the Audits of Small- and Medium-Sized Entities »Publié par l'IFAC Small & Medium Practices Committee, Tome 1 Les Concepts Fondamentaux, .Troisième édition, 2013.

المبحث الثالث : الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية

لقد أثرت التطورات السريعة المتنامية في تكنولوجيا المعلومات على النظم الإدارية والمحاسبية والمالية بالمؤسسات، فازدادت مخاطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، فازدادت الحاجة إلى وجود نظام أكثر فعالية للرقابة الداخلية في ظل المتغيرات الجديدة للخطر و الرقابة، ونظرا لأهمية إدارة المخاطر، إرتأينا إلى تخصيص مبحثا بأكمله لدراسته والتعرض إلى أهم العناصر المرتبطة به قدر الإمكان بإسهاب.

المطلب الأول : التحريفات الجوهرية في القوائم المالية

من المعروف أن حدوث التحريفات في المستندات والسجلات أمرا جد مُحتملا نظرا لتعدد وتعقد أنشطة المؤسسة، وتأسيسا على ذلك سنحاول من خلال هذا المطلب التغلغل في ماهية التحريفات الجوهرية من خلال مختلف أبعادها.

الفرع الأول : مفهوم التحريفات الجوهرية

لقد عرف المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات بالجمهورية الفرنسية التحريفات الجوهرية حسب قرار حافظ الأختام، وزير العدل المؤرخ في 2006/07/19[1] المتضمن الموافقة على معيار الممارسة المهنية المتعلقة بالمبادئ التي تنطبق على تدقيق الحسابات في إطار الشهادة على الحسابات كما يلي : كل معلومة محاسبية أو مالية غير مضبوطة، غير كافية أو نسيان بسبب أخطاء أو غش لعنصر هام محدد بمفرده أو مرتبط بعناصر أخرى يمكنها أن تؤثر على حكم مستخدم المعلومة المحاسبية أو المالية.

[1]FRANCE, JORF,Journal Officiel de la République Française n°176, 01/08/2006, texte n°15, page 11415.

الفرع الثاني : إجراءات المدقق القانوني تُجاه التحريفات الجوهرية

ويمكن للمدقق القنوني أن يتبع أو يختار الإجراء أو الإجراءات المناسبة حسب الوضعية.

1)الإبلاغ عن الغش والخطأ

ويتم الإبلاغ لعدة جهات وهي :

1.1الإدارة : تناول المعيار الدولي رقم 240 مسألة الإبلاغ على نحو السرعة الممكنة بالنتائج الحقيقية المحصل عليها من طرف المدقق القانوني، وفي هذا الصدد ينبغي على المدقق إعداد تقرير مُرسل لإدارة المؤسسة أو الشركة، كما يجب على المدقق القانوني إرسال أو توجيه تقريره إلى أعلى سلطة في المؤسسة، ويُفضل أن يرسل ويُوزع تقريره إلى رئيس لجنة المراجعة ورئيس مجلس الإدارة."وإذا كانت الإدارة العليا هي المسؤولة عن الغش فإن على المراجع السعي للحصول على إستشارة من المستشار القنوني لمكتب المراجع وذلك لمساعدته في تحديد افجراءات التي يجب إتخاذها في هذه الحالة"[1].

2.1مستخدمو تقرير المدقق القانوني : إذا خلص المدقق اقانوني بأن هناك أخطاء أو غش له تأثير جوهري على القوائم المالية، فعليه مطالبة الإدارة بتصحيح الأخطاء أو الغش وضرورة الإفصاح عنهما بوضوح في تقرير التسيير وعندئذ يكون المدقق القانوني أمام قانون الأحوال الثلاث :

[1]حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،الجزء الأول"**مرجع سبق ذكره**"، ص220.

جدول (1-5): قانون الأحوال الثلاث

الحالة	رد فعل المدقق
تم تصحيح الخطأ أو الغش من الإدارة والإفصاح عنه بوضوح.	إصدار تقرير نظيف
لم تقم الإدارة بالتصحيح الكافي للأخطاء أو الغش.	إصدار تقرير متحفظ
لم يتم تصحيح الأخطاء أو الغش من الإدارة، و/أو مُنع المدقق القانوني من الحصول على أدلة الإثبات	رفض المصادقة على الحسابات

المصدر : من تصور الطالب بالإعتماد على حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، «مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية »، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012، الأردن.

3.1العدالة : قد يكون مطلوبا من المدقق القانوني بموجب القانون إعلام النيابة العامة (وكيل الجمهورية) بالتحريفات الجوهرية مثلما هو الحال بالنسبة للجزائر، إذ القانون يلزم الإبلاغ عن التحريفات الجوهرية التي يكتشفها المدقق القانوني.

2) الإنسحاب من المهمة

"في حال عدم قيام المنشأة بإجراء التعديلات المطلوبة منها من قبل المراجع، والمتعلقة بالخطأ والغش، يمكن للمراجع أن يفكر بالإنسحاب من عملية المراجعة، ومن العوامل التي تُؤثر في اتخاذ المراجع لمثل هذا القرار، تورط الإدارة العليا بالمنشأة والتي قد تؤثر في مصداقية الإقرارات المقدمة من قبل الإدارة وعلى إستمرارية المراجع في التعاون مع المنشأة وهنا يُفضل أن يسعى المراجع للحصول على إستشارة قانونية"[1].

1 حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي،الجزء الأول"**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص221-222.

المطلب الثاني : الأهمية النسبية في عمل المدقق القانوني

تعتبر الأهمية النسبية واحدة من محددات أو القيود التي تواجه تطبيق الفروض والمبادئ المحاسبية ويعني هذا ضرورة مراعاة المحاسب للإفصاح عن المعلومات التي تتمتع بأهمية نسبية لباقي المعلومات وتعتبر المعلومات هامة نسبيا إذا كان نشرها أو عدم نشرها سوف يُؤثر على القرارات التي يتخذها مستخدمي هذه المعلومات"[1].

الفرع الأول : مفهوم الأهمية النسبية

عُرفت أنها مبدأ محاسبي تنحصر أهميته في إعطاء تركيز أكبر للعناصر المهمة من قبل المحاسبين والمدققين عند إجرائهم لعملية القياس المحاسبي أو عند إجراء أي عملية تحليل محاسبي"[2].

كذلك تُعرف الأهمية النسبية بأنها "مقدار السهو أو التحريف في المعلومات المحاسبية الذي يمكن أن يؤدي إلى تغيير القرار الملائم لمستخدمي هذه المعلومات أو التأثير فيه نتيجة لذلك السهو أو التحريف"[3]. وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية ISAC في المعيار رقم 320 الأهمية النسبية في إطار إعداد وعرض القوائم المالية بمصطلحات مماثلة على النحو التالي : أن المعلومات تعتبر ذو أهمية نسبية (مادية) إذا ما كان إستبعادها أو تحريفها يمكن أن يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين التي يتم اتخاذها على أساس المعلومات المتضمنة في القوائم

1سليمان حسين البشتاوي، إيهاب محمد أبو خزانة،"**مبادئ المحاسبة**"، الطبعة الأولى، الأردن : دار النهج، 2004، ص:12.

2منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة،"**استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"، مجلة تنمية الرافدين، 2007، عدد87 (29)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، ص:181.

3رزق أبو زيد الشحنة،"**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2015، ص:142.

الماليـة. وتعتمـد الأهميـة النسـبية علـى حجـم البنـد أو الخطـأ الـذي يـتم الحكـم عليـه فـي الظـروف الخاصـة باستبعاده أو تحريفه. ولذلك فإن الأهمية النسبية توفر نقطة حاسمة أو قاطعة بدلا من كونها تمثل خصائص وصفية رئيسية يتعين أن تتسم بها تلك المعلومات إذا ما كان يتعين أن تكون مفيدة"[1].

الفرع الثاني : كيفية قياس الأهمية النسبية

من الناحية العملية، يُواجه المدقق القانوني صعوبة في تحديد مقدار التحريف أو في قياس الأهمية النسبية، من جهة أخرى فإن تصنيف الخطأ يتفاوت من مؤسسة إلى أخرى، حيث قد يكون خطأ يبلغ 10.000 دج خطأ ماديا في شركة رأسمالها 100.000 دج، ولا يكون كذلك في شركة كسوناطراك مثلا رأسمالها خمسمائة مليار دينار 500.000.000.000 دج. فنسب الخطأ على الترتيب هي كالتالي : 10% ، 0,000002%.

"وتشمل عملية تطبيق الأهمية النسبية من حيث تحديد المستوى أو الحكم على النتائج خمسة خطوات هي :

- ✓ تحديد الحكم الأولي للأهمية النسبية.
- ✓ تخصيص الحكم الأولي إلى مجموعات فرعية.
- ✓ تقدير الإنحراف الإجمالي في كل مجموعة.
- ✓ تقدير الأثر المشترك للتحريف في كافة المجموعات.
- ✓ مقارنة الأثر المشترك مع الحكم الأولي من أجل اتخاذ القرار"[2].

1أمين السيد أحمد لطفي، "**فلسفة المراجعة The Philosophy Of Auditing**"، الطبعة الأولى، مصر،الإسكندرية : الدار الجامعية، 2009، ص:158.

[2]رزق أبو زيد الشحنة،"**مرجع سبق ذكره**"، ص:143.

المطلب الثالث : أصناف المخاطر

إن تطـور مجـال المخـاطر بشكل سـريع بسـبب تغيـر البيئـة التـي يعمـل فيهـا مـدقق اليـوم والمستقبل، أصبح لزاما التعرف عليها والتصرف معها في جميع المراحل على النحو المناسب،" فالعناصـر الأساسـية لإدارة المخـاطر تضـم تعيـين مختلـف حـالات التعـرض للمخـاطر وقياسـها ومتابعتها وإدارتها"[1]. إذ أصبح التدقيق في تحليل المخاطر مفهوما أوسع وأشمل وأعقد من المفهوم التقليدي أو الكلاسيكي ففي السابق كان المدقق يمكن أن يقع في نوعين من المخاطر عند إصداره لحكمه عن القوائم المالية :

- مخـاطر α وهـي أن يـرفض المـدقق فرضـية خلـو القـوائم الماليـة مـن الأخطـاء الجوهريـة؛ ويبدي بذلك رأيا متحفظا غير ملائم.
- مخاطر β وهو أكثر خطورة من سابقه، وهي أن يقبل المدقق فرضية صدق القوائم المالية؛ ويبدي بذلك رأيا نظيفا غير ملائم.

غيـر أن أهـم التطـورات التـي ظهـرت فـي السـنوات الأخيـرة فـي مجـال التـدقيق هـو تصـنيف المخاطر إلى عدة أنواع .

الفرع الأول : مخاطر نطاق التدقيق

وهي بدورها تتفرع إلى نوعين رئيسيين :

1) مخاطر التدقيق الشامل: أي على مستوى القوائم المالية، حيث تستخدم مخاطر التدقيق الشامل عند التخطيط لعملية التدقيق بغرض تحديد الإستراتيجية التي سوف ينتهجها المدقق. حيث يتعامل المدقق مع إحدى الوضعيات الآتية:

---

[1] طارق الله خان، حبيب أحمد، "**إدارة المخاطر: تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية**"، ترجمة عثمان باكر أحمد ورضا سعد الله، الطبعة الأولى، جدة: المعهد الإسلامي للبحوث والتدريبات، 2003، ص:33.

1.1 إستراتيجية التركيز على الإختبارات الأساسية : يرتكز المدقق على هذه الإستراتيجية إذا ما أتضح لديه مبدئيا وجود نقاط ضعف جوهرية في نظام المراقبة الداخلية، فيُكثف إختباراته لجمع أقصى ما يمكن من أدلة وبراهين التي تمكنه من إصدار رأيه المهني المحايد عن القوائم المالية."أي البراهين و الأدلة التي تمكنه من التأكد من أن رأيه سيكون سليما عند مستوى الثقة المخطط (المرغوب)"[1]. حيث يضع مخاطر الرقابة عند مستوى عالي جدا أو عند أقصى مستوى.

2.1 إستراتيجية تقليل الإختبارات الأساسية : عندما يلاحظ المدقق مبدئيا أن نظام المراقبة الداخلية مُصمم بطريقة جيدة وفعالة، يكتفي المدقق ببرنامج عمل أدنى، "بعبارة أخرى الأدلة والبراهين التي تجعله متأكدا بدرجة الثقة المرغوبة من أن التحريفات والأخطاء الموجودة ستكون في الحدود المسموح بها ولم تتجاوزها حتى يكون رأيه سليما بشأن القوائم المالية محل المراجعة"[2].

3.1 إستراتيجية التوفيق في التركيز على الإختبارات الأساسية : قد يمزج المدقق في كثير من الأحيان بين الإستراتيجيتين السابقتين في نفس الكيان، فيمكنه مثلا تطبيق الإستراتيجية الثانية عندما يتضح لديه نقاط قوة في جانب من العمليات بينما يطبق الإستراتيجية الأولى عند تعدد نقاط ضعف جوهرية في جانب آخر.

2) مخاطر التدقيق الفردي

أي على مستوى الحسابات التفصيلية التي تتضمنها القوائم المالية،"حيث أن مخاطر المراجعة الفردية تساعد المراجع على تصميم الإختبارات وإختيار الإجراءات الملائمة وتوقيت إجراء

---

[1] كمال خليفة أبوزيد وآخرون، "**دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية**"، مصر، الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2006،ص:86.

[2] نفس المرجع، ص:86.

هذه الإختبارات والإجراءات لتجميع الأدلة الكافية والملائمة التي تجعله متأكدا من أن المخاطر الفردية هي عند المستوى المرغوب الذي يحقق مخاطر المراجعة المخططة لعملية المراجعة"[1].

الفرع الثاني : مخاطر التدقيق على مستوى القوائم المالية

هي مخاطر تكمن في إبداء المدقق رأي غير ملائم حول البيانات المالية التي تتضمن أخطاء جوهرية وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاث عناصر:

1) مخاطر متأصلة أو ملازمة " : وهي المخاطر المبنية على احتمال وجود تلفيق في حساب أو مجموعة عمليات تؤدي إلى خطأ ما سيؤثر على القوائم المالية وهي ناتجة عن تطبيق النظام المحاسبي من قبل إدارة المنشأة"[2]."في بعض الحالات•، مخاطر وجود معلومات خاطئة جوهرية في البيانات المالية بسبب أمور بيئية (مخاطر بيئية). لذا فإن المخاطر البيئية قد تكون جزءا من المخاطر الملازمة"[3].

2) مخاطر الرقابة : وهي المخاطر الناتجة عن عدم تمكن الرقابة الداخلية من الكشف في بعض الأحيان وفي حين هناك خطأ مادي في رصيد أحد الحسابات أوفي رصيد مجموعة

---

[1]كمال خليفة أبوزيد وآخرون،"**مرجع سبق ذكره**"، ص:87.

[2]يوسف محمود جربوع ، "**مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة**"،فلسطين، غزة : الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة، بحث غير منشور، 2007، ص:5.

•أمثلة عن حالات المخاطر البيئية على مستوى القوائم المالية :

- مخاطر تكاليف افلتزام الناشئة عن متطلبات تشريعية أو تعاقدية.
- مخاطر عدم الإلتزام بالقوانين والتنظيمات البيئية.
- التأثيرات المحتملة لمتطلبات بيئية محددة من قبل الزبائن، ولردود أفعالهم الممكنة حول التصرف البيئي للمؤسسة.

3الإتحاد الدولي للمحاسبين، "**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، الجزء لثاني، بدون رقم طبعة، الأردن، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بترخيص من IFAC، 2010،ص: 156.

الحسابات(ويشكل في مجموعها خطاء ماديًا). ولايمكن تجنب مثل ذلك التلفيق كليًا نظراً للحدود التي يفرضها أي نظام للرقابة الداخلية.

3) مخاطر الاكتشاف : وهي المخاطر الكافية وراء إجراءات المراجع في احتمال عدم الكشف عن خطأ مادي في حساب أومجموعة حسابات (يشكل مجموعها خطاء ماديًا)[1].

الفرع الثالث : المخاطر المرتبطة باستخدام العينة الإحصائية في عملية التدقيق

ويمكن تقسيم هذا النوع إلى أخطاء معاينة وأخطاء غيرمعاينة، أما الأولى فتنتج من فحص وتدقيق العينة التي هي طبعا أقل من 100% (المراجعة الإختبارية)، أي باستخدام أساليب الانتقاء، والخطر يكمن في إمكانية حدوث أخطاء في المعاينة عندما يسحب المدقق عينة لا تتضمن نفس الخصائص التي تتصف بها العمليات المالية ككل، ومن ثم وصول المدقق إلى استنتاجات غير صحيحة. غير أن الثانية تنتج من فحص وتدقيق جميع مفردات المجتمع، غير أن هذه العملية تتسم بحالة عدم التأكد واللايقين ويرجع ذلك للأسباب التالية :[2]

- ✓ إستخدام المراجع لإجراءات مراجعة غير سليمة كأن يستخدم مثلا أسلوب الجرد للتحقق من تأكيد الملكية.
- ✓ عدم التطبيق السليم لإجراءات المراجعة، فقد يختار المراجع الإجراء الملائم للتأكيد ولكنه قد يفشل في تطبيقه بطريقة سليمة كما لو استخدم أسلوب المصادقات للتحقق من تأكيد الوجود بالنسبة للعملاء إلا أنه ترك عملية إرسال خطابات المصادقات للعملاء لموظفي الشركة مما يتيح الفرصة للتلاعب فيها. أو مثلا للتحقق من صحة تأكيد الإكتمال بالنسبة لرصيد حساب الموردين، فإن الإجراء الملائم هو أن يطلب المراجع من الموردين أصحاب الأرصدة الكبيرة

---

[1] يوسف محمود جربوع ، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:5

[2] كمال خليفة أبوزيد وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:128.

الموجودة في تاريخ الميزانية أن يرسلوا إليه مباشرة بيان تفصيلي بالمبالغ المستحقة على الشركة ولكن بدلا من ذلك يطلب المراجع ذلك من الموردين الذين تم شراء كميات كبيرة منهم أثناء السنة حيث أن مثل هذا الإجراء من شأنه إحداث تخفيض في قيمة الرصيد.

- ✓ إساءة تفسير نتيجة المراجعة كأن يقوم المراجع بفحص ردود الموردين في المثال السابق لكشف الفواتير التي لم تثبت في سجلات العميل.

الفرع الرابع : المخاطر المرتبطة بالتقديرات المحاسبية

إن فلسفة الحسابات هي تلك المبادئ والقواعد والأعراف والتطبيقات العملية التي تعتمدها إدارة الكيان في إعداد القوائم المالية، إن المسؤولية عن إعداد التقديرات المحاسبية تقع على عاتق إدارة الكيان، وهذه التقديرات تعد غالبا في ظروف عدم التأكد؛ ونتيجة لذلك فإن مخاطر الإنحرافات المادية تتزايد عندما تتضمن القوائم المالية التقديرات المحاسبية. كما يعتبر المدقق الخارجي مسؤولا عن الإنحرافات المادية إذا لم يقم بإتباع واحد أو أكثر من الأساليب التالية لمراجعة وتدقيق التقديرات المحاسبية :[1]

1) فحص واختبار العمليات المستخدمة بواسطة الإدارة لإعادة التقدير، وعادة تشمل خطوات الفحص ما يلي :

- ✓ تقييم البيانات المالية وتفهم الفروض التي يبني عليها التقدير.
- ✓ اختبار العمليات الحسابية التي يتضمنها التقدير.
- ✓ مقارنة التقديرات المُعدة في فترات سابقة مع النتائج الحقيقية لهذه الفترات.
- ✓ دراسة إجراءات اعتماد الإدارة لهذه التقديرات.

2) استخدام تقدير مستقل لمقارنته بالتقدير المعد من قبل إدارة المنشأة.

---

[1] يوسف محمود جربوع ، "**مرجع سبق ذكره**"،ص:12.

3) فحص الأحداث التي تؤيد عمل التقديرات.

الفرع الخامس : مخاطر وجود غش وإرتباطات غير قانونية بالقوائم المالية

يعرف الغش اصطلاحا بأنه فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينتج عنها عرض غير سليم للقوائم المالية، بينما الارتباطات الغير قانونية فهي عموما ناتجة عن دفع رشاوى أو مدفوعات غير قانونية بواسطة الكيان كأن يدفع نقدا أو بشيك أو يتنازل عن عنصر من أصول المؤسسة لأحد الفاعلين لدى إدارة الضرائب للتخفيف من الأعباء الجبائية. وفي مثل هذه الحالات، يجب على المدقق اليوم عند تخطيطه لإجراءات المراجعة وتنفيذها، وعند تقييمه للنتائج والإبلاغ عنها،أن يأخذ في الحسبان مخاطر وجود تحريف مادي في القوائم المالية الناتجة عن الغش والتصرفات غير القانونية وأهمها :[1]

- ✓ تساؤلات حول استقامة وكفاءة إدارة المنشأة ونزاهتها.
- ✓ حالات الاحتيال والغش والتصرفات غير القانونية.
- ✓ التحريفات المادية الناتجة عن الغش والتصرفات غير القانونية.
- ✓ التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة الداخلية متضمنا تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.

ونشير إلى أنه "تم إدخال مصطلح مثلث الغش أو الإحتيال من قبل عالم الجريمة Don Cressy وتشمل العناصر الثلاث لمثلث الغش :

- وجود حافز لإرتكاب الغش.
- فرصة لإرتكاب وإخفاء الغش.

---

[1] خالد أمين وآخرون، "**مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والإرتباطات غير القانونية**"، الطبعة الأولى، الأردن،عمان : دار وائل للطباعة والنشر، 2000، ص:48.

- الترشيد (عقلية المحتال لتبرير إرتكاب الغش)"[1].

الفرع السادس : مخاطر استخدام المعلوماتية في عملية التدقيق

وهو نوع حديث، ويظهر عادة من خلال خطوات الفحص المدقق بتقدير مدى التعرض للمخاطر التي يمكن أن تنتج عن قنوات الإتصال ونقاط التشتت في التشغيل ونقص مسارات التدقيق ، ويمكن أن تظهر المخاطر بسبب اختراق غير المخولين للبيانات، ومن ثم إمكانية القرصنة (عند الإنتقال عبر الشبكة) وإمكانية تدمير المواقع.

إن أخطار المعلوماتية قد تتعدى أخطار النشاط الإنتاجي، من هذه الأخطار :[2]

- ✓ الأخطار المادية (السرقة والتخريب، التعطل وعدم السير الحسن).
- ✓ أخطاء إدخال المعطيات وإرسالها وإستغلالها.
- ✓ التزوير والتخريب غير المادي (virus).
- ✓ الجوسسة والتلاعب بالمعلومات
- ✓ أخطار إضراب عمال المصلحة المعلوماتية وذهابهم نهائيا.

الفرع السابع : مخاطر التدقيق المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية

يتطلب من المدقق التأكد جيدا من تصميم عناصر نظام الرقابة الداخلية لتقييمه ما إذا كان فعال في تحقيق أهداف التدقيق العامة والخاصة لمختلف العمليات والأنشطة. كما هو مطالب بفحص نظام الرقابة الداخلية من خلال فهمه أولا (المعيار الدولي للتدقيق رقم 400) واكتشاف

---

[1]Karla M. JOHNSTONE, Audrey A GRAMLING and Larry E. RITTENBERG, « **AUDITING A RISK-BASED APPROACH TO CONCTING A QUALITY AUDIT** », Ninth edition, SOUTH-WESTERN, USA, 2013, p : 35.

[2]محمد بوتين ، "**مطبوعة قُدمت ضمن سلسلة محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي**"، سنة أولى ماجستير، مالية ومحاسبة، 2008/2007، جامعة المدية، بدون رقم صفحة.

أوجه القصور وإبلاغ إدارة المؤسسة بذلك بواسطة تقرير يرفعه إليها. وفي الواقع العملي نلاحظ أن مستوى فهم نظام الرقابة الداخلي يعتمد على العوامل التالية :[1]

- ✓ درجة تعقد نظام معالجة وتشغيل العمليات.
- ✓ خبرة المراجع المكتسبة من مراجعة السنوات السابقة.
- ✓ تقدير المراجع للمخاطر الكامنة.
- ✓ فهم المراجع للصناعة التي تعمل فيها الشركة محل المراجعة.
- ✓ إستراتيجية المراجعة المبدئية.

الفرع الثامن : مخاطر التجارة الإلكترونيــة

هي شكل من أشكال الصفقات التجارية التي يتصل أطرافها (البائع والمشتري) ببعضهما عبر الإنترنت سواء على المستوى المحلي أو الدولي، وتتميز التجارة الإلكترونية بما يلي :[2]

- ✓ عدم وجود علاقة مباشرة بين طرفي العملية التجارية، بل التلاقي بينهم يتم من خلال شبكة الإتصالات.
- ✓ عدم وجود مستندات ورقية متبادلة في إجراء وتنفيذ المعاملات، فكافة العمليات تتم إلكترونيا.
- ✓ غياب الدورة المستندية، فالمعاملات يتم تجميعها وتسجيلها والتقرير عنها إلكترونيا وبدون مستندات ورقية بشكل يحول دون وجود سند جيد للمراجعة.
- ✓ تبادل البيانات إلكترونيا، حيث تنفذ المعاملات إلكترونيا دون توثيق مؤيد.

---

[1] كمال خليفة أبوزيد وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص: 118-119.

[2] المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، "**الرقابة الماليــة**"،مجلة نصف سنوية، العدد 49 ، ديسمبر 2006 ، ص:9.

المطلب الرابع : أساليب ضبط وإجراءات الوقاية من مخاطر التدقيق

إن التصدي ومنع حدوث مخاطر التدقيق هو بمثابة وقاية وصمام أمان فالوقاية خير من العلاج، وبالتاي على المؤسسة وضع خطط شاملة للوقاية Dispositifs de prévention.

الفرع الأول : أساليب الوقاية من أخطار المعلوماتية

1)أساليب أمن تكنولوجيا المعلومات

يمكن مواجهة آثار ممارسة التجارة الإلكترونية عبر الإنترنت على الرقابة الداخلية من خلال مجموعة من أدوات الحماية التكنولوجية منها :[1]

1.1التشفير : بات التشفير (تشفير البيانات في صورة غير مقروءة إلا للمُستلم المستهدف) من أهم عناصر الرقابة الداخلية في عمليات التجارة الإلكترونية تحقيقا لأهداف الثقة والنزاهة والشفافية. ويوجد نظامان للتشفير : نظام مفتاح التشفير المتماثل ويتطلب من طرفي الرسالة معرفة نفس المفتاح السري الذي يستخدم لتشفير وفك شفرة الرسالة، ونظام مفتاح التشفير غير المتماثل (العام) وبمقتضاه يوجد مفتاح عام لتشفير الرسائل للكيان ومفتاح خاص يستخدمه الكيان لفك الشفرة.

2.1الشهادات الرقمية : وهي تحوي معلومات تحدد الأطراف المسجلة للمعاملة الإلكترونية وتؤكد لكل طرف أنه يتعامل مع الطرف المتوقع التعامل معه.

3.1التوقيـع الرقمـي : يُحدد ويُوثق مرسل الرسالة ويمكن لمستلم الرسالة أن يتحقق من هوية المرسل وأن المعلومات لم تعدل منذ أن وقع المرسل الرسالة.

4.1 كلمات السرّ : وهي مجموعة من الحروف التي تميز أي مستخدم عند الدخول للنظام وتكون معروفة فقط للمستخدمين وللنظام ولكن يعاب على كلمات السر فقدانها أو إمكانية تخمينها مما

---

[1] المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة ،" **مرجع سبق ذكره**"، ص.ص: 17-18.

يؤدي إلى إستمرار إحتمال دخول عمليات غير مصرح بها، ويمكن التنويع في كلمات السر بحيث تتضمن أمورا لا يمكن تخمينها أو تزويرها مثل استخدام الصور الشخصية.

5.1حوائط المنع : هي مزيج من أجهزة وبرامج أمن متخصصة توضع بين شبكتين لفحص المرور تقبل أو ترفض الإتصال وفقا لقواعد موضوعة لمنع الوصول غير المصرح به للأطراف خارج الكيان.

6.1 نظام اكتشاف الإقتحام : هي برامج متخصصة تستخدم في متابعة النشاط عبر الشبكة أو على الحاسب وتراقب النشاط المشكوك فيه و تتخذ التصرف الأوتوماتيكي بناء على ما يرى هذا النوع من البرامج.

2) إجراءات الرقابة الداخلية الإلكترونية

يمكن تصنيف إجراءات الرقابة الداخلية الإلكترونية في الآتي :

1.2إجراءات رقابة تتعلق باستخدام جهاز الحاسب :

- ✓ المحافظة على الجهاز من الفيروسات وذلك بتركيب برامج مكافحة الفيروسات وتحديثها بشكل دوري.
- ✓ عدم إستخدام أقراص مجهولة أو استجلاب برامج من الإنترنت.
- ✓ الحرص على حماية الجهاز بكلمة سر والمحافظة على كلمة سر.
- ✓ عدم ترك الجهاز مفتوحا عند مغادرة الغرفة أو الإنشغال عن الجهاز.
- ✓ عدم تركيب بطاقات اتصال هاتفية على الأجهزة.
- ✓ يجب عمل نسخ احتياطية من البيانات المخزنة بشكل دوري وحفظها بعيدا عن الجهاز.
- ✓ الحرص على تحديث برنامج التشغيل الذي يستخدم باستمرار.

- ✓ الحذر في التعامل مع الملفات التي تكون مرفقة مع الرسائل الإلكترونية والتأكد من أنها لا تحتوي على فيروس أو برنامج يمكن الآخرين من اختراق الجهاز.
- ✓ التأكد من أن الجهاز محمي عند الاتصال بالإنترنت والتأكد من عدم وجود بوابات مفتوحة تمكن المخترقين من دخول الجهاز ويمكن عمل حماية من إحتمالات الإختراق عن طريق برامج الحماية الكبيرة.

2.2إجراءات رقابة داخلية على تصميم الأنظمة الإلكترونية و المستندات المتعلقة بها :

- ✓ يجب التحقق من وجود البرامج التي تقوم بالتحقق من هوية الزبون أو المورد إلكترونيا لأي كيان، ويجب التأكد من إعتماد هذه التعديلات.
- ✓ التأكد من أن البيانات التي تم استلامها من العملاء أو من أي زائر لموقع الكيان تم حفظها في ملفات يسهل إستخراجها عند الحاجة إليها.
- ✓ يجب حفظ المشاكل التي يقع فيها زوار الكيان وذلك من خلال إدارة الدعم التقني للزبون والعمل على إزالة هذه المشاكل إلكترونيا وعدم تكرارها.
- ✓ يجب فحص نظام قبول المال الإلكتروني جيدا.
- ✓ يجب مراجعة أرصدة حسابات الكيان بصفة مستمرة وذلك خشية اختراق موقع المنشأة والقيام بالسحب من حساب الكيان أو القيام لمصلحة طرف آخر على حساب الكيان.

جدول رقم (1-6) : أساليب الرقابة العامة والرقابة على التطبيقات

	أساليب الرقابة	مثال على الرقابة
أساليب الرقابة العامة	- تخطيط المنظمة - إجراءات توثيق وفحص والموافقة على النظم والبرامج. - الرقابة على جهاز الحاسب - الرقابة على التوصل لبرامج الحاسب وملفات البيانات.	- فصل الواجبات بين مبرمج الحاسب الإلكتروني ومشغلي الحاسب الإلكتروني. - وضع البرنامج الملائم الذي يحتوي على الأوامر الخاصة بتشغيل الحاسب الإلكتروني. - يؤدي فشل الذاكرة أو فشل الأسطوانة الصلبة إلى ظهور رسائل بالخطأ على الشاشة. - يجب تواجد كلمة سر مرخص بها لتشغيل الوحدة الطرفية بالحاسب الإلكتروني.
أساليب الرقابة على التطبيقات	- الرقابة على المدخلات - الرقابة على التشغيل - الرقابة على المخرجات	- وجود ترخيص سابق على التشغيل لعمليات المبيعات - إجراء إختبار للتعرف على مدى منطقية سعر الوحدة المباعة - إجراء فحص بعد التشغيل على عمليات المبيعات بواسطة إدارة المبيعات

المصدر: أمين السيد لطفي، "**مراجعة وتدقيق نظم المعلومات**"، بدون رقم طبعة، مصر ، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2005، ص: 176.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح أن المدقق مُطالب باكتساب معارف علمية وعملية حول المعلوماتية، وإذا تعذر عليه الفهم الجيد للنظام بسبب تعقيد المؤسسة، فمن واجبه الإستعانة بخبير المعلوماتية، فلابد أن تشمل عملية تدقيق المعلومات المحاسبية الالكترونية:[1]

أ- الرقابة على المدخلات : باستخدام التغذية العكسية مثل مصادقة الزبون على الفاتورة.

ب-الرقابة على معالجة البيانات : مثل التحقق من برامج الصيانة.

ت-الرقابة على المخرجات : مثل إجراء النسخ الإحتياطي للبيانات.

[1] عقبة كامل الرضا،"**تدقيق الحسابات في ظل نظم المعلومات المحاسبية**"، سوريا : جمعية المحاسبين القانونيين، ماي 2008، ص:11.

الفرع الثاني : ضبط مخاطر التدقيق

إن فعالية القرارات المتخذة من قبل مختلف الأطراف من داخل وخارج الكيان تتوقف على رأي المدقق حول مدى تمثيل القوائم المالية للكيان للمركز المالي الحقيقي له.

1) أدلة الإثبات :

إن أهم عناصر ضبط مخاطر التدقيق هو سعي المدقق إلى جمع أدلة الإثبات للعمليات والوقائع الاقتصادية التي يقوم بها الكيان، كون هذه الأدلة "توفر الأساس المنطقي لأحكام وتقديرات المراجع"[1]، ليتمكن بذلك من تكوين رأيه المحايد في ظل ضبط وتدنيه مخاطر المراجعة عند حدودها الدنيا، لهذا سوف نتناول أدلة الإثبات انطلاقا من مكونات مخاطر التدقيق:[2]

1.1 أدلة الإثبات الخاصة بالمخاطر الضمنية :

يقوم المدقق إلى جمع أدلة الإثبات ذات الصلة بالحسابات المختلفة، إذ يستطيع أن يُبرر رصيد الحساب المعين ويتأكد من توافق العمليات مع التسجيلات على مستوى الحسابات المعنية، ليتمكن المدقق في النهاية من النجاح في إبداء الرأي حول الحساب المعين وتمثيله للواقع الفعلي له. وبشكل عام يمكن عرض ثلاث مستويات ترتبط بأدلة الإثبات من المخاطر الضمنية، هذه المستويات هي :

- ✓ على مستوى حساب معين أو مجموعة من العمليات المتجانسة.
- ✓ على مستوى القوائم المالية.
- ✓ على مستوى الهدف من مراجعة الحساب.

---

[1] كمال خليفة أبوزيد وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:24.

[2] صديقي المسعود، "**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004/2003، ص:126.

2.1 أدلة الإثبات الخاصة بمخاطر نظام الرقابة الداخلية:

تعبر هذه الأدلة عن القرائن والإثباتات التي تزود المدقق بفهم واضح وتصور دقيق حول طبيعة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في الكيان من خلال سلامة مقوماته وواقعية إجراءاته، فكلما زادت فعالية إجراءات هذا النظام بالنسبة لحساب معين هو محل فحص، كلما قلت مخاطر هذا النظام والعكس صحيح.

3.1 أدلة الإثبات الخاصة بمخاطر عدم الاكتشاف :

يواجه المراجع عدد من القيود الحادة في جمع الأدلة الكافية لتكوين الرأي الفني المحايد له، من بينها قيد الوقت وتكلفة عملية المراجعة، ففي ظل هذا العنصر يعتبر المدقق مسؤول عن تطبيق أنسب الإجراءات لإكتشاف مواطن الخلل في الحسابات لاعتبار أن هذه المخاطر ترتبط بعملية التدقيق من خلال ارتباطها بعجز الإجراءات المعتمدة من قبل المدقق في الكشف عن طبيعة الخلل في الحساب المعين من القوائم المالية الختامية للمؤسسة.

4.1 أدلة الإثبات لدعم تأكيد المدقق :

إن تحديد حجم أدلة الإثبات أو الكمية المثلى من أدلة الإثبات الواجب توافرها حول القضية المعينة أمر صعب، كونه يرتبط بالأهمية النسبية للعنصر موضوع الفحص وكذا طبيعة العنصر ووقت توافر هذه الكمية وغيرها.

ويمكن حوصلة ماسبق بالقول بأن تدني مخاطر التدقيق يتوقف على خمسة عناصر أساسية:[1]

- ✓ كمية أدلة الإثبات.
- ✓ نوعية أدلة الإثبات.
- ✓ فعالية نظام الرقابة الداخلية.

[1] صديقي المسعود، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:129.

- ✓ التوجيه السليم لعملية المراجعة.
- ✓ إنتقاء أحسن الإجراءات.

2) الفحص التحليلي

لأجل ضبط مخاطر التدقيق، يلجأ المدقق إلى الفحص التحليلي ملتزما بذلك بمعايير التدقيق الدولية والذي يعبر عن تلك الإختبارات التي تهدف إلى إختبار صحة الأرقام المحاسبية الواردة في السجلات والدفاتر والقوائم المالية، إذ يرتكز هذا الأسلوب على أساس واضح ومنطقي من خلال دراسة علاقات الإرتباط السببية بين أرصدة الحسابات المختلفة التي تظهرها القوائم المالية، فيتوقف في ظلها مبالغ أرصدة بعض الحسابات على مبالغ أرصدة الحسابات الأخرى، فهناك على سبيل المثال علاقة إرتباط سببية بين رصيد كل من الاستثمارات وتمويلها، وبين القروض وفوائدها وبين الأصول الثابتة ومخصصات الإهلاك و بين قيمة المبيعات وعدد الوحدات المباعة وغيرها.[1]

وللفحص التحليلي أساليب لتطبيقه :

1.2 الأساليب التقليدية : تشتمل على أسلوبين هما :

- ✓ التحليل عن طريق النسب المالية : يستعمل المدقق هذا الأسلوب لكشف وتحليل الظواهر المرتبطة بنشاط المؤسسة.

[1] إبراهيم أحمد الصعيدي،"**إتجاهات معاصرة في المراجعة**"،مصر : بدون ناشر، 1990،ص: 6.

- ✓ تحليل الاتجاهات : "عبارة عن مقارنة أرصدة السنة السابقة بأرصدة السنة الجارية، ويقوم المراجع بالحكم على ما إذا كانت الاختلافات بين القيم المتوقعة والقيم الدفترية تبرر إتخاذ إجراءات مراجعة إضافية"[1].

2.2 أسلوب الحكم الشخصي للمدقق : إن طبيعة التكوين والتأهيل المهني للمدقق، تجعل منه شخصا مؤهلا في إبداء بعض الآراء المرتبطة ببعض الحسابات في ظل تواجد بعض المؤشرات والأدلة التي تؤسس لهذا الرأي.

2.3 الأساليب الكمية المتقدمة : إن التطور الذي عرفه التدقيق أصبح يملي جملة من الأساليب الحديثة والمعاصرة، نظرا لقصور الأساليب الماضية على الإجابة عن بعض الاحتياجات، لذا اعتمد في الفحص التحليلي على أساليب رياضية وإحصائية.

المطلب الخامس : معالجة فجوة التوقعات في التدقيق

جاء هذا المطلب مُكملا للمطلب الرابع ، والذي سنحاول من خلاله تسليط الضوء على فجوة التوقعات وأسبابها ومحاولة تضييقها.

الفرع الأول : مفهوم فجوة التوقعات ومكوناتها

1)مفهوم فجوة التوقعات : في الواقع يرجع ظهور استخدام هذا المصطلح في أمريكا إلى سنة 1974 عندما أشارت لجنة كوهين التي كلفت –من بين أشياء أخرى– بدراسة ما إذا كانت توجد فجوة بين ما يتوقعه (يحتاجه) الجمهور من المراجع و بين ما يرى أنه يمكن للمراجع أن يقوم بدرجة معقولة (تقرير لجنة كوهينPxi) ظهرت فجوة التوقعات.ولقد عرف LIGGIO فجوة التوقعات بأنها عبارة عن الفرق بين مستويات الأداء المهني للمراجعة كما يتوقعها مستخدمي القوائم المالية

[1] عبـاس أحمـد رضـوان "**دور إجـراءات الفحـص التحليلـي فـي زيـادة كفـاءة وفاعليـة المراجعـة**"، مجلـة الدراسات والبحوث التجارية، مصر، 1990، العدد الأول:كلية التجارة، ص:516.

ومستويات الأداء المهني كما يراها المراجعين أنفسهم، فالفرق بين هذين المستويين من الأداء يعرف بفجوة التوقعات[1].

وفي فرنسا ظهرت فجوة التوقعات بشكل ملموس في نهاية الثمانينات، فصدرت آنذاك عدة تقارير تعالج هذه الفجوة من بينها تقارير marini[2] وvienot وpebereau، حيث تم تناول هذه الفجوة من منظور المؤسسة بتحديد القصور الواضح في أنظمة التسيير داخلها ثم من منظور لجان المراجعة وأهميتها للمساهمين ومن منظور تطور المؤسسات الفرنسية، ونشير أن أغلب هذه الدراسات أوردت حلولا لتضييق هذه الفجوة أهمها :

- ✓ تحميل الإدارة مسؤولية إعداد القوائم المالية.
- ✓ دعم استقلالية المدقق.
- ✓ رفع السرية المهنية على لجان المراجعة تجاه محافظ الحسابات .
- ✓ دعم إنشاء اللجان الخاصة في حالة الضرورة.

2)مكونات فجوة التوقعات

يعتبر المدقق والمستخدمون معلمين أساسيين لفجوة التوقعات لارتباط هذه الأخيرة بأحدهم سواء أداء المدقق أو توقعات المستخدمين، يمكن عرض مكونات فجوة التوقعات من خلال الآتي:[3]

1.2 فجوة المعقولية: تتمثل في التباين بين توقعات المجتمع أو مستخدمي آراء المراجع وما يستطيع المراجع أدائه بصورة معقولة.

---

[1] كمال خليفة أبوزيد وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص: 4-5.

[2] Frederic PARRAT , « **Le Gouvernement d'entreprise**», sans n° d'édition, Paris : Maxima,1999,P:195.

[3] **محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، "دراسات متقدمة في المراجعة (الأسس العملية والتطبيق العملي)**، بدون رقم طبعة، مصر : دار البيان للطباعة والنشر 2003، ص.ص:121-120.

2.2 فجوة الأداء: تتمثل في التباين بين الواجبات التي يتوقعها المجتمع أو مستخدمي آراء المراجع بشكل معقول من المراجع وبين الأداء الفعلي له، تجزأ هذه الفجوة إلى :

- ✓ الفجوة بين الواجبات التي يمكن توقعها بشكل معقول من المراجع وبين واجبات المراجع وفقا للمعايير المؤطرة للمراجعة، ويطلق على هذه الفجوة بفجوة عدم الكفاية أو القصور في المراجعة.
- ✓ الفجوة بين واجبات المراجع وفقا للمعايير المؤطرة للمراجعة وبين الأداء الفعلي له، يطلق على هذه الفجوة بفجوة عدم كفاية أو القصور في الأداء من قبل المراجع.

وفي نفس الإطار يمكن التفصيل في فجوة التوقعات من خلال الآتي :[1]

3.2 فجوة الاستقلالية : تُفسر هذه الفجوة التباين الموجود بين المدقق والمستخدمين في تحديد درجة استقلالية المراجع في أداء مهامه، وكذا العوامل التي تؤثر على هذا الاستقلال، أن هذا الإختلاف من شأنه أن يؤثر على:

- ✓ درجة قبول تقرير المدقق لدى المستخدمين.
- ✓ درجة الثقة المطروحة في القوائم المالية المُدققة.
- ✓ درجة الشك في نجاح عملية التدقيق.

4.2 فجوة المسؤولية : ترتبط هذه الفجوة بحجم المسؤوليات والواجبات الملقاة على عاتق المدقق وتفسر على أنها الاختلاف في إدراك المجتمع والمستخدمين لواجبات ومسؤوليات المدقق الكافية والمعقولة مع إدراك وأداء المدقق لتلك الواجبات والمسؤوليات، يظهر هذا التباين أكثر في :

- ✓ مدى الالتزام بالمعايير المؤطرة للتدقيق.

---

[1] صديقي المسعود، "**مرجع سبق ذكره**" ،ص- ص: 148-150.

- ✓ نجاعة المعايير في تحسين أداء المدقق.
- ✓ قدرة المدقق على فهم وتطبيق المسؤوليات والواجبات.

5.2 فجوة التأهيل : تعتبر الهوة الموجودة بين المؤهلات العلمية والعملية المطلوبة ودرجة الكفاءة الفعلية للمدقق أمر منشئ لفجوة التوقعات، إذ تناولت بعض المعايير هذه الجوانب في شخص المدقق بغية السماح له بمزاولة هذه المهنة، إلا أن الشروط الموضوعة قد لا تستوفي من المنظور العملي، مما يخلق الهوة بين الإمكانيات العلمية والعملية المطلوبة والفعلية التي تبرز من خلال مستوى أداء المدقق.

6.2 فجوة الجودة : أتت هذه الفجوة من الاختلاف بين توقعات المستخدمين والمدققين تجاه جودة خدمات التدقيق المؤداة وعوامل تكوين هذه الجودة، فعادة ما يتفق المستخدمين والمدققين حول مستويات معينة من الجودة في أداء عمل المدقق، إلا أن ذلك لم يبرز على مستوى التقرير النهائي له، فيصبح هذا الأخير لا يعبر عن الجودة المقصودة من خلال أدائه في ظل توافر معايير تؤطر الجودة في أداء خدمات التدقيق.

7.2 فجوة التوصيل : يظهر القصور في التوصيل من خلال التباين الحاصل بين ما يتوقعه المستخدمين من معلومات مفحوصة وبين ما يتم توصيله إليهم فعلا. لهذه الفجوة مظاهر أهمها:

- ✓ ضعف قناة الاتصال.
- ✓ إعداد التقرير بشكل لا يخدم تعظيم منافع الاتصال.
- ✓ استعمال مفردات وأساليب غير مفهومة في التقرير.
- ✓ إختلاف وقت ومكان التوصيل.
- ✓ التباين بين ما يصل إلى المستخدمين من معلومات وبين احتياجاتهم.

- ✓ عدم التقرير على بعض الاحتياجات المُعبر عنها من قبل المستخدمين.
- ✓ ضعف التكوين القاعدي لدى المستخدمين.

8.2 فجوة عدم المعرفة : يعتبر جهل وعدم دراية بعض المستخدمين لطبيعة خدمات التدقيق وعمل المدقق وواجباته وأدواره والقيود المرفوعة أمام عمله، أمرا مثيرا لهذه الفجوة، أن هذا الشكل يسمح للمستخدمين من التعبير عن إحتياجات مُبالغ فيها ولا يمكن تلبيتها في ظل قيود الإطار العام للتدقيق، مما إذ يفرز ما يطلق عليه بفجوة اللامعقولة.

الفرع الثاني : أسباب فجوة التوقعات

تعود أهم الأسباب الداعية لظهور فجوة التوقعات إلى التوقعات اللامعقولة للمستخدمين من جهة، وقصور الأداء الفعلي للمدقق.[1]

1) المراجع مسؤولا عن اكتشاف الأخطاء والغش

يعتقد مستخدمي المعلومات المالية المفحوصة أن المدقق مُطالب بإكتشاف كل مواطن الأخطاء والغش ويرى المدقق إن هذه المسألة ليست هي الهدف الأساسي من عملية التدقيق، بيد أنها ترتبط بأهمية العنصر موضوع الخطأ والغش، فإذا كان ذلك يؤثر سلبا ويضلل عن الواقع الفعلي للعنصر، ينبغي بذل العناية المهنية الكافية والممكنة لإكتشافه، وإذا كان هذا الخطأ لا يؤثر بشكل كبير أي خطأ بسيطا وليس جسيما، أصبح أمرا ليس ضمن أولويات الآداء من قبل المدقق، لهذا وجب العمل على تضييق فجوة التوقعات من خلال العمل على القضاء على أسباب وجودها، كاعتماد معايير تحدد طبيعة الأخطاء المقبولة وتوجيه إحتياجات مستخدمي هذه الآراء والوقوف على مستويات الأداء المقبولة للمدقق في ظل المعايير المؤطرة لعمله."وفي دراسة أجريت في عام

[1] صديقي المسعود، "**مرجع سبق ذكره**"، ص-ص: 145-147.

1991 تبـين أن 86% مـن مسـتخدمي القـوائم الماليـة، 62% مـن المـديرين المـاليين، 53% مـن المراجعين، لديهم إعتقاد أن المراجع يعتبر مسؤولا عن إكتشاف كل حالات الغش الهامة "[1].

2) المراجع مسؤولا عن اكتشاف التصرفات غير القانونية

يعتقـد مسـتخدمي المعلومـات الماليـة المفحوصـة أن المـدقق مسـؤول عـن اكتشـاف كـل التصرفات غير القانونية، حيث أن هذا الاعتقاد أوجد فجوة التوقعات من خلال توقع المستخدمين أن المدقق مطالب بتزويدهم بكل التصرفات غير القانونية التي تشمل الرشوة، الفساد، التسيب في استعمال أموال الكيان، منح بعض الصفقات إلى أطراف معينة، وفي الحقيقة للمدقق مسؤولية محدودة في ظل المعايير المؤطرة لعملية التدقيق ، فتواطؤ الإدارة مع طرف خارج المؤسسة سوف لن يكون له أثر على مستوى وثائق المؤسسة، وكذا الشأن بالنسبة لتعاطي الرشوة من قبل أطراف في المؤسسة أو خارجها لعدم ظهورها على مستوى الوثائق والإثباتات المحاسبية في المؤسسة، لهذا عمدت بعض الدراسات إلى الاهتمام بأنظمة الرقابة الداخلية وأساليب التسيير الأخرى والرقابية، باعتبارها الضامن الوحيد في منع أشكال التصرفات غير القانونية من خلال سن أسلوب إجرائي كفيل بذلك، "كما أوضحت نتائج إحدى الدراسات التي أجريت في عام 1997 أن 74,1% من مستخدمي القوائم المالية لديهم إعتقاد أن المراجع الخارجي يجب أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف كل التصرفات غير القانونية، كما يعتقد 80,7% منهم أنه يجب على المراجع أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية ذات العلاقة بالنواحي المالية و المحاسبية، ويعتقد

[1] جورج دانيال غالي، **"تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"**، بدون طبعة، الإسكندرية،مصر :الدار الجامعية،2001، ص:20.

84,4% منهم أنه يجب على المراجع أن يقدم تأكيد بخصوص اكتشاف التصرفات غير القانونية التي لها تأثير هام على القوائم المالية"[1].

3) المراجع مسؤول عن إعداد القوائم المالية

بالغ مستخدمي القوائم المالية في تحميل المسؤولية للمدقق القانوني، فذهب البعض منهم بالقول على أن المدقق القانوني مسؤول عن إعداد هذه القوائم، في حين أن هذا الأخير مسؤول عن التقرير عليها في ظل ما تمليه معايير التدقيق، فمسؤولية إعداد هذه القوائم تقع على عائق الإدارة في ظل ما يُمليه التشريع والمبادئ المحاسبية، فوظيفة الإعداد هي وظيفة إنشائية تقع على عاتق المحاسب بينما وظيفة الفحص والتقرير هي وظيفة انتقادية تقع على عاتق المدقق القانوني.

4) الرأي النظيف يضمن قدرة المؤسسة على الاستمرارية في النشاط

ساد الاعتقاد عند جل فئة المستخدمين لرأي المدقق على أن التقرير الحامل للرأي النظيف يوحي بإمكانية استمرار المؤسسة في نشاطها، وإذا حدثت الحالة العكسية فُسرت على أنها فشل للتدقيق، لهذا جاءت المعايير المختلفة للتدقيق وخاصة في بعض الدول إلى الإجابة عن هذا الإشكال المُبرز لفجوة التوقعات من خلال اعتماد معايير تُجبر المدقق على التقرير عن كل الشكوك الجوهرية المرتبطة بقدرة المؤسسة على الاستمرار في النشاط لفترة زمنية معقولة عادة لا تزيد عن السنة من تاريخ نهاية القوائم المالية الختامية محل الفحص، كما أنها أشارت إلى أن المدقق ليس مسؤولا عن التنبؤ بالظروف والأحداث المستقبلية، بشرط أن تكون توقعات المستخدمين واحتياجاتهم معقولة من خلال توقع الإفصاح من قبل المدقق عن مدى تعرض المؤسسة للمخاطر وعدم التأكد من الاستمرارية في نشاطها، بحيث لا يجوز لهؤلاء المُستخدمين من أن يتوقعوا أن هذا المدقق مُجبر ومُطالب قانونا بالتنبؤ بإمكانيات المؤسسة في الاستمرار.

[1] جورج دانيال غالي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:28.

5) استقلال المراجع

يُعتبر استقلال المراجع من بين الأسباب الداعمة لتضييق فجوة التوقعات من خلال اعتقاد مستخدمي آراء المدقق أن الحاجة لهذا الأخير تنبع من استقلاله في إبداء رأيه حول صدق عناصر القوائم المالية الختامية في تمثيلها للواقع وأنها أعدت وفق التشريع المحاسبي المعمول به، ليستفيد منها في الأخير هؤلاء المستخدمين لاتخاذ القرارات المختلفة وعلى رأسهم المساهمين. وقد أرجع المستخدمين العناصر التي تؤثر سلبا على إستقلال المراجع إلى الآتي : [1]

- ✓ المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق.
- ✓ أتعاب العملية.
- ✓ التنوع في تقديم الخدمات المختلفة من قبل مكاتب التدقيق.
- ✓ ضغط بعض المؤسسات على التدقيق لافتكاك الرأي النظيف.
- ✓ التهديد بإستبدال المدقق.

الفرع الثالث : تضييق فجوة التوقعات

إن فشل المدققين في آداء مهامهم وعدم عقلنة إحتياجات الجمهور أو المستخدمين، تلك هي أهم الآثار التي دفعت الهيئات المختصة حكومية كانت أو مهنية للعمل معا لمعالجة هذه الفجوة.

1) تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية

"من الضروري تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية بهدف تصحيح توقعاتهم غير المعقولة، ويمكن أن يتحقق ذلك عن طريق كل من تقرير الإدارة و تقرير المراجعة"[2].

---

[1] جورج دانيال غالي"**مرجع سبق ذكره**"، ص: 29.

[2] نفس المرجع، ص:32.

1.1 تقرير الإدارة : أوصت مختلف اللجان* بخصوص دور تقرير الإدارة في تحسين الإتصالات مع مستخدمي القوائم المالية، وأشاروا إلى ضرورة أن يتضمن التقرير ما يلي :

- ✓ الإعتراف بمسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمؤسسة.
- ✓ الإشارة إلى التقديرات المحاسبية التي أعدتها الإدارة عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ الإشارة إلى مدى كفاية النظام المحاسبي بالمؤسسة، وفعالية نظام الرقابة الداخلية المطبق بها.
- ✓ مدى ملائمة فرض الإستمرار كأساس لإعداد القوائم المالية.

2.1 تقرير التدقيق : إن تقرير التدقيق النمطي ينبغي أن يتضمن ما يلي :[1]

- ✓ إضافة فقرة إفتتاحية Introductory paragraph، تتضمن مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم المالية للمنشأة، ومسؤولية المراجع عن إبداء الرأي على تلك القوائم.
- ✓ الإشارة في فقرة النطاق إلى أن المراجعة توفر تأكيد معقول بأن القوائم المالية لا تتضمن تحريفات هامة.
- ✓ إضافة وصف موجز لطبيعة ونطاق عملية المراجعة.
- ✓ عدم الإشارة في فقرة الرأي إلى الإتساق Consistency في تطبيق المبادئ المحاسبية من عام لأخر، وفي حالة عدم الإتساق في التطبيق فإنه من الضروري الإشارة لذلك.
- ✓ إضافة فقرة توضيحية Explanatory paragraph بعد فقرة الرأي، في بعض الحالات التي تتأثر فيها القوائم المالية بالأحداث غير المؤكدة.

---

*لجنة Cohen ، لجنة Treadway ، لجنةMacdonald ، لجنة Gadbury ، لجنةRyan.

[1] جورج دانيال غالي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص:36-37.

2) تدعيم استقلال المدقق

يؤكد العديد من الباحثين على أهمية وضرورة أن يحافظ المدقق على إستقلاليته، إذ ينبغي عليه أن لا يتأثر بمصلحة شخصية أو محبة أو نفوذ أو عداوة، وبذلك يكون قد قلص في الفجوة، كما تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقريره، "كما إقترح بعض الباحثين تعيين المراجعين وتحديد أتعابهم بواسطة جهة حكومية، وذلك بهدف تدعيم إستقلالهم".[1]

3) توسيع مسؤوليات المدقق :

بهدف تلبية توقعات مستخدمي القوائم المالية المتعلقة بإكتشاف كل حالات الأخطاء والغش والتصرفات غير القانونية، يتطلب توسيع مسؤوليات المدققين، بمعنى آخر تحمل مسؤوليات أكثر وضوحا لإكتشاف الغش. فمن خلال هذا البند تتحدد المسؤوليات والصلاحيات والأدوار للإجابة على إحتياجات مستخدمي المعلومة المالية؛ وهذا لن يتأتى إلا بسنّ قوانين تنظيمية تتضمن تحديدا دقيقا يوضح مسار المدقق في الواقع الميداني.

"ولأن المدقق يتحمل المسؤولية النهائية عند إبدائه للرأي على البيانات المالية، فيجب عليه إتخاذ العديد من أحكام التدقيق القانوني، ولا ينبغي تفويضها إلى المدققين الداخليين كالمخاطر المتأصلة والمخاطر الجوهرية وإجراء إختبارات رقابية كافية وتقييم التقديرات المحاسبية ذات الأهمية"[2].

---

[1] جورج دانيال غالي،"**مرجع سبق ذكره**"، ص:42.

[2] Karla M. JOHNSTONE, Audrey A GRAMLING and Larry E. RITTENBERG, « **AUDITING A RISK-BASED APPROACH TO CONCTING A QUALITY AUDIT** », Ninth edition, SOUTH-WESTERN, USA, 2013, p : 766..

4) التقييم الخارجي للقوائم المالية وآراء المدققين

من الواجب على المنظمات المهنية و/أو الجهات الحكومية مراعاة مدى الإلتزام بالمعايير والقوانين وذلك بتشكيل لجان لفحص القوائم المالية للكيان وتقارير المدققين على السواء، على أن يكون من ضمن إختصاصات ومسؤوليات اللجان ما يلي :[1]

- ✓ تحديد أنواع المنشآت التي تفحص قوائمها المالية وتقارير المراجعين عنها.
- ✓ فحص القوائم المالية لتلك المنشآت وتقارير المراجعين عنها.
- ✓ إجراء الإتصالات المباشرة مع تلك المنشآت بخصوص عملية الفحص.
- ✓ إحالة حالات المخالفات لتطبيق المعايير المهنية والقوانين المختلفة، للجهات الملائمة لإتخاذ الإجراءات الضرورية.
- ✓ إعداد تقارير سنوية عن نتائج أعمالها.

[1] جورج دانيال غالي،"**مرجع سبق ذكره**"،ص:52.

خلاصة الفصل الاول:

عرف التدقيق في بداية الألفية الحالية تعديلات جوهرية مست المنهجية المتبعة، إذ أصبح التدقيق بحدود وليس بقيود أي صار التركيز على مخاطر التدقيق باعتبار التشخيص الموضوعي لحدود المخاطر هو المنطلق الأساس للمدقق القانوني، فهو ينظر في بادئ الأمر إلى كيفية إدارة المؤسسة وسمعتها ونزاهة الشخصيات المهمة (les dirigeants) ومدى تطبيقهم للقوانين حتى على أنفسهم، تماما مثل دخول الضيف إلى البيت؛ فهو يأخذ إنطباع أولي فيما يخص الإستقبال وترتيب البيت وأناقته وأمنه. كما أن الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية وأثرها على رأي المدقق القانوني تُمثل في الواقع المنطقة الرمادية بين ما هو مُرجح وليس هام، وماهو مُرجح جدا وهام جدا، وخلصنا أن مسألة التقييم تعود بشكل أساسي للتقدير المهني للمدقق القانوني،وبالتالي إزدادت نسبة المخاطرة للمدقق القانوني. ومن ثم وجب عليه عناية إضافية تتوافق وحاجات المستفيدين من التقارير وانتباه وتوجيه إهتمام خاص للعناصر الخفية والتي لها تأثير على القوائم المالية. وعليه سنحاول في الفصل الثاني دراسة مجال أو حقل تطبيق التدقيق القانوني من خلال التطرق للخلفية النظرية والتطبيقية للنظام المحاسبي المالي.

الفصـــل الثانـــــي

الخلفيـــة النظريـــة للجانب التطبيقي للنظـــام المحاسبـــــي المالـــي

الفصل الثاني: الخلفيــة النظريــة للجانب التطبيقي للنظــام المحاسبــي المالــي

تمهيد الفصل :

تعتبر المحاسبة نظاما متماسكا لتنظيم مختلف البيانات، المعطيات والمعلومات المالية، وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة عادة تكون السنة. فهي إذن عملية منظمة وشاملة لتقييم أدلة الإثبات بموضوعية، وكذا تشخيص أسباب المشاكل وتقديم الحلول المتعلقة بمعالجتها، وذلك بإتباع خطوات منهجية،والالتزام بمعايير تتناسب مع طبيعة نوع كل عملية. إن المحاسبة في تطور ولازالت تتطور باستمرار بتطور حاجة المجتمع لها ولهذا السبب إرتبطت المحاسبة بعلم الإجتماع، وبذلك تخلى المحاسب عن عمله التقليدي الروتيني وأصبح مُبدعا مُجتهدا يبحث عن الحلول الناجعة خصوصا مع التطور الملاحظ في البيئة المحلية والدولية وما انبثق منها من مشاكل تتعلق معظمها في فهم النظام المحاسبي المالي نتيجة لتعدد مستخدمي المعلومة المالية وإختلاف احتياجاتهم وتعدد جنسياتهم.

وبهدف فهم النظام الحالي الذي قد يُواكب التطورات الحاصلة خاصة فيما يتعلق بالإندماج الإقتصادي مع العالم الخارجي، سنُحاول من خلال هذا الفصل عرض أهم المفاهيم الأساسية حول النظام المحاسبي المالي وذلك بالتطرق للعناصر التالية:

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

المبحث الثاني: مقومات النظام المحاسبي المالي

المبحث الثالث: إفصاح المسار الزمني للحسابات وفق النظام المحاسبي المالي مع تبيان علاقاته وواقعه

المبحث الأول: الإطار النظري للنظام المحاسبي المالي

يُعد التعرف على السمات النظرية العامة للنظام المحاسبي المالي المنطلق أو نقطة البداية لارتقاء هذا النظام، كون مبدأ كل دراسة هي التعرف على معانيها، والمصطلحات المرتبطة بها، وذلك بدءا من التطور التاريخي، المفهوم، المبادئ، الفروض، الأسباب التي قد تؤدي إليها في الحالة العامة وأخيرا الآثار التي غالبا ما تنتج عنها.

يمثل الإطار النظري نموذجا ذهنيا لكيفية تعيين العلاقات أو هو مجموعة متناسقة ومترابطة من المفاهيم والفروض والأحكام العملية والمنطقية بغرض تسهيل عمل المحاسب والمدقق على السواء من خلال الدليل النظري المقنن.

المطلب الأول : سياق التطور التاريخي للمحاسبة

كان لابد أن يكون المدخل لأي علم• كان وليس المحاسبة فقط أن نستعرض المراحل التاريخية لتطور علم المحاسبة. وعموما يُقسم الباحثون في نظرية المحاسبة وتطورها تاريخ المحاسبة إلى ثلاث حقب أو مراحل رئيسية :

الفرع الأول (منذ القدم إلى نهاية القرن 15 م) :

شكلت هذه المرحلة أو الحقبة من التاريخ ميلادا للمحاسبة، كما أن معظم الدراسات أثبتت أولى المحاولات لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى الآشوريين أي في عهد الحضارة البابلية والتي بلغ عدد ملوكها أحد عشر ملكا حكموا ثلاثة قرون (من 1894 إلى 1594 ق م) والتي تسمى أيضا حضارة بلاد الرافدين (la mésopotamie) ؛ إذ أظهرت بعض الحفريات آثارا لما يشبه السجلات المحاسبية كانت على شكل ألواح من الطوب، خصوصا في فترة حكم سادس ملوك بابل (حمورابي) والذي أصدر شريعته المشهورة بقانون حمورابي والتي تضمنت عدة مواد قانونية تعالج

•Selon Auguste comte « on ne connait pas complètement une science tant qu'on n'en sait pas l'histoire ».

قضايا تجارية. هنا في نفس الوقت تقريبا بدأ قدماء المصريون (الحضارة الفرعونية) بمسك المحاسبة وفق مبدأ القيد البسيط Principe de la partie simple.

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدا في عهد الأمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين : [1]

- العامل الأول : البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري في آثينا بدءا من القرن الرابع قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي.
- العامل الثاني : تمثل بظهور الأنظمة العددية المتطورة نسبيا بدءا بالنظام العددي الروماني، وأخيرا بالنظام الهندي العربي.

غير أن أهم حدث في هذه الحقبة هو ابتكار القيد المزدوج من طرف الإيطالي Luca Bartolomes Pacioliوقد عبر عن أفكاره في الكثير من كتاباته، إذ خصص باشولو في أطروحته هذه فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية.

"ويمكن القول أنه حتى نهاية هذه الحقبة كان الهدف الأساسي تزويد المالك بكل المعلومات المحاسبية عن منشأته والإحتفاظ بسرية هذه المعلومات، ولم يكن ثمة ضرورة أو إلتزام بتزويد أطراف خارجية بأي منها"[2].

---

[1]- محمد مطر ، موسى السويطي، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض – الإفصاح**"، الطبعة الثالثة، الأردن : دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، ص.ص : 22-23.

[2]– نفس المرجع، ص : 29.

الفرع الثاني (منذ بداية القرن 16 م إلى نهاية القرن التاسع عشر) :

في منتصف القرن الثامن عشر والقرن التاسع عشر ظهرت في الأفق بوادر الثورة الصناعيّة وانطلقت واجتاحت العالم أجمع فأثّرت تأثيرا جذريا في مختلف جوانب الحياة سواء الإقتصاديّة أو السياسيّة أو الإجتماعيّة، ومع هذا التقدم الإقتصادي تغيرت أيضا النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أصحاب المشروع فقط. بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والأشراف على تنفيذها والرقابة عليها. ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات المحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة وليست هدفا وهذا لقياس مدى كفاءة الإدارة ومن ثم خدمة المجتمع بصفة عامة، وترتب على ذلك ظهور عدة فروع من المحاسبة قصد تزويد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

إن توسع الإهتمام بمجال المحاسبة والإرتقاء بها يعود أساسا إلى العديد من العوامل من أهمها :

1) ظهور شركات المساهمة والتي حققت نجاحا كبيرا في مجال تجميع المُدخرات للآلاف من المُساهمين.
2) انفصال الملكية عن الإدارة.
3) ظهور أولى المنظمات المحاسبية والمهنية[1]

- معهد المحاسبين المعتمدين ICAS : تأسس في اسكتلندا عام 1854 م

[1] محمد بوتين، "**مطبوعة قُدمت ضمن سلسلة محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي**"، سنة أولى ماجستير : جامعة المدية، 2008/2007، ص: 5.

- معهد المحاسبين المعتمدين في انجلترا وويلز ICAEW : تأسس في عام 1880 م.
- الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين AAPA : والتي تأسست عام 1978 م

الفرع الثالث (منذ بداية القرن 20 م إلى يومنا هذا) :

إن الحدث الأبرز في هذه الحقبة هو تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973 وذلك بموجب اتفاقية تمت بين مجموعة من الهيئات المهنية المحاسبية في بعض الدول المتقدمة بهدف صياغة معايير لأجل قراءة مُوحدة للبيانات والقوائم المالية، وكان وراء تأسيس لجنة المعايير المنظمة الغير حكومية ONG مقرها لندن، وقد تلا ذلك تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1977 "والذي وصل عدد أعضائه إلى 173 عضو ينتمون إلى 129 بلدا ويمثلون أكثر من مليونين وخمسمائة ألف محاسب في العالم"[1]. وتحديدا في سنة 2000 أصبح لدينا أربع مدارس أو بالأحرى مرجعيات محاسبية :

1) المبادئ المحاسبية القبولة عموما في الولايات المتحدة US GAAP والتي ظهرت في سنة 1932 ومطبقة إلى غاية يومنا هذا، كما بلغ عد المعايير 163 معيار.
2) المرجع المحاسبي الدولي IASC : تطبيق المعايير إختياري أي ليس إجباري.
3) المرجع المحاسبي الأوروبي.
4) المرجع المحاسبي الخاص بكل دولة كالجزائر آنذاك.

في 2001 وبالضبط في شهر أفريل، بدأت تغيرات هامة في حقل المحاسبة، فأصبح مجلس IASB بدل لجنة IASC.

حاليا يوجد 41 معيار محاسبيIAS مُتضمنة 12 معيار مُلغى أو مُستبدل و 17 معيار IFRS.

في المجموع يوجد لدينا الآن 46 معيار و21 تفسير.

[1]From http.//www.dipacint.com/content/view/full/257 ,Organisation IFAC/Organisation de la profession comptable à l'international/ Menu gauche/Dipac-dipac, date de téléchargement 21/11/2016.

المطلب الثاني :التطور التاريخي للمحاسبة المحاسبة في الجزائر

لقد مر النظام المحاسبي بعدة محطات أساسية نوجزها فيما يلي :

الفرع الأول (قبل الاستقلال) :

في هذه المرحلة كان النظام المحاسبي الجزائري خاضعا وتابعا تبعية مطلقة لقوانين المستعمر الفرنسي، فأي نظام طُبق في الجزائر فهو بالضرورة مُقتبس من فرنسا .

الفرع الثاني (غداة الاستقلال) :

مثلما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار، عرفت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل على مستوى التنظيم والتسيير، وظلت المحاسبة عموما خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (les accords d'Evian et la loi fondamentale) ؛ إذ واصلت الجزائر استعمال المخطط المحاسبي العام Plan Comptable Général وهذا من خلال القانون 62/157 المؤرخ في 1962/12/31 والذي ينص صراحة على تطبيق القوانين الفرنسية إلا ما كان منها مُخالفا للسيادة الوطنية.

الفرع الثالث (بعد الاستقلال) :

مرحلة الستينات : عرفت هذه الفترة إضطرابات سياسية، عدا محاولات بائسة لم تضف شيئا معتبرا في المجال المحاسبي.

في سنة 1964 : حاولت السلطات الجزائرية بتر كل علاقة تبعية مع فرنسا بحيث انطلقت أولى المحاولات لتغيير هذا المخطط، غير أنها لم تتعد تغيير بعض أسماء الحسابات وإضافة بعض الحسابات الفرعية.

في سنة 1969: بدأت الخطوات الجدية لتغيير المخطط الفرنسي، حيث شكلت وزارة المالية لجنة خاصة لصياغة مخطط محاسبي جديد في ظرف ستة أشهر، غير أن المدة لم تكن كافية، الأمر الذي جعل المهمة تفشل.

مرحلة السبعينات: تميزت هذه الفترة بإصدار ترسانة أو منظومة قانونية كبيرة خاصة :

القانون المدني، الأمر رقم 75/58 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.

القانون التجاري، الأمر رقم 75/59 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.

القانون الضريبي (الضرائب المباشرة)، الأمر رقم 76/101 المؤرخ في 1976/12/06 المعدل والمتمم.

كما عرفت هذه المرحلة إنشاء بصفة رسمية المجلس الأعلى للمحاسبة Conseil Supérieur de la Comptabilité وهذا بتاريخ 1972/05/05؛ والذي أسندت له وزارة المالية مهمة إعداد مخطط محاسبي جديد، حيث بدأت أشغال الإعداد بمقر الشركة الوطنية للمحاسبة Société Nationale de la Comptabilité في شهر أفريل من نفس السنة وذلك بمشاركة خبراء من المجلس الفرنسي للمحاسبة والمعهد الوطني للإحصاء إضافة إلى أساتذة من جامعة Prague والذين تّوجت أعمالهم بصياغة المخطط المحاسبي الوطني Plan Comptable Natioal المنشور بقرار 75/35 المؤرخ في 1975/04/29 والذي أصبح ساري المفعول إبتداء من 1976/01/01 هذا الأخير حدد كلا من مجال التطبيق وبعض الحسابات الخاصة بكل قطاع على حدة. وحسابات خاصة بالمحاسبة التحليلية وكذا قائمة الملاحق، ومما يُلاحظ على جُل هذه القوانين في هذه المرحلة بأنها في الغالب ذات طابع تخطيطي وتوجيهي.

وفي 1975/06/23 صدر القرار المتعلق بالتطبيق (تقييم الاستثمارات والمخزونات والجداول الشاملة).

مرحلة الثمانينات : في أواسط الثمانينات، حول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية (الفلاحة، السياحة، الأشغال العمومية والتأمينات).

- القطاع الزراعي.....1987
- قطاع التأمينات.....1987
- قطاع البناء والأشغال العمومية.....1988
- القطاع السياحي.....1989

مرحلة التسعينات : في سنة 1992 وعقب مداولة مجلس النقد والقرض بتاريخ 1992/11/17، تم إصدار القانون 92/08 المتضمن مخطط الحسابات المصرفية إضافة إلى هذا فقد كانت بعض عمليات الإصلاح الجزئي على مستوى طرق التقييم والمتمثلة في قوانين إعادة التقييم التالية :

- **عملية التقييم الأولى** : القانون رقم 90/103 المؤرخ في 1990/03/27 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك.
- **عملية التقييم الثانية** : القانون رقم 93/250 المؤرخ في 1993/10/24 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك.
- **عملية التقييم الثالثة** : القانون رقم 96/336 المؤرخ في 1996/10/12 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك.

نظرا للتحولات الاقتصادية والقانونية التي عرفتها الجزائر منذ نهاية الثمانينات فقد أصبح من الضروري تطوير النظام المحاسبي بما يساير هذه التغيرات، وهو ما تضمنته عملية الإصلاح التي باشرتها وزارة المالية، حيث انطلقت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني رسميا في

1998/03/28،إذ كلفت وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة والذي تأسس بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 بأول مهمة إصلاح للمخطط، والتي حدد لها ثلاث أهداف أساسية:

- صياغة نظام محاسبي يتماشى وتحولات الاقتصاد الوطني نحو الاقتصاد المفتوح.
- توضيح الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، والتي تشمل المسيرين والمساهمين وكذا محيط المؤسسة.
- ضمان تسيير شفاف وذو مصداقية.

مرحلة الألفينات (ما بعد 2000م) :تزامنا مع الأحداث الدولية (أفريل 2001)•، وبدءا من الثلاثي الثاني لسنة 2001م انطلقت ورشة الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي نسخة 75-35 إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل :

- ✓ المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ المرحلة الثانية: دراسة مشروع استحداث مخطط محاسبي جديد.
- ✓ المرحلة الثالثة: إقرار وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة:

•في هذا التاريخ، ظهرت مجموعة من الفضائح المحاسبية التي هزت عالم المال أبرزها فضيحةEnron أدت إلى تغييرات جادة في المعايير المحاسبية الدولية.

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988.

الخيار الثاني: تمثل في ضمان بعض المعالجات التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن أن يكون مصدرا لعدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة.

الخيار الثالث: يتضمن إنشاء نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبادئ وقواعد معتمدة عن معايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

وقد اعتمد الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001م.[1]

كما عرف المجلس الوطني للمحاسبة خلال سنة 2006 عدة صلاحيات ونشاطات إدارية منها وتقنية تُوجت بميلاد المحاسبة المالية بتاريخ 2007/11/25. حيث تبع النص التشريعي عدة نصوص تنظيمية للمحاسبة في فترات زمنية غير متباعدة يمكن عرضها على النحو التالي:

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي والمالي.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11.

---

[1] توفيق جوادي وآخرون،"**إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**"، مداخلة مقدمة في ملتقى "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعةقاصديمرباحورقلة، 29-30 نوفمبر 2011، ص: 6.

- القرار المؤرخ في 2008/07/26 JORA N°19 والذي يُحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 JORA N°19 والذي يُحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 والذي يُحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.
- تعليمة وزارية رقم 01 مؤرخة في 2009/10/29 تتضمن جدول المطابقة بين المخطط والنظام PCN/SCF.
- تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 2009/10/29 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي سنة 2010.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يُوضح إعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين، كما تم تحديد صلاحيات المجلس وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 2011/01/27 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.
- إشعار رقم 89 المؤرخ في 2011/03/10 والذي يتضمن مخطط وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لشركات التأمين وإعادة التأمين.

- إشعارات مرقمة من 1 إلى 15 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمؤرخة في 2012/11/21 تتضمن فحص لعدة طلبات مقدمة للجنة في شكل مسائل.
- إشعار مؤرخ في 2013/03/11 حول مساهمة العمال في الأرباح.
- إشعار مؤرخ في 2013/04/17 يتضمن المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح الشركات المجمعة IBS Consolidé.
- إشعار مؤرخ في 2013/04/23 يتضمن المعالجة المحاسبية للمزايا الممنوحة للمستخدمين.
- إشعار مؤرخ في 2013/07/30 يتضمن عدة إجابات لخمسة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي.
- إشعار مكرر مؤرخ في 2013/07/30 يتضمن عدة إجابات لسبعة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي ومقابلتها بحسابات المخطط المحاسبي الوطني.
- ثلاث إشعارات مؤرخة في 2013/12/05 تتضمن إجابات لتساؤلات ميدانية بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- إشعار أو رأي صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخ في 2014/06/10 والمتعلق بالضرائب المؤجلة.
- إشعارات مرقمة من 1 إلى 8 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخة في 2015/08/19 تتضمن فحص لعدة طلبات مقدمة للجنة في شكل مسائل.
- إشعار صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخ في 2017/01/04 يتناول العقود طويلة الأجل.

- إشعارات مرقمة من 1 إلى 8 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخة في 2017/03/13 تتضمن عدة إجابات لمسائل محاسبية تخص السنة المحاسبية 2016.
- إشعار مؤرخ في 2017/06/14 صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية يتضمن نماذج القوائم المالية.

نلاحظ من خلال مختلف النصوص أعلاه أن الأهمية التي أُعطيت إلى النظام المحاسبي المالي في سياق الإصلاحات أتت في إطار سُلم هرمي، بدأ بقانون 07-11 وهو المصدر النصي الأكثر أهمية مُوقعا من طرف رئيس الجمهورية، تلاه مباشرة مرسوم تنفيذي مُوقع من طرف رئيس الحكومة، ثم قرارات مُوقعة من طرف الوزير المكلف بالمالية، تُحدد عموما كيفية تنفيذ وتسيير دائرة النصوص السارية المفعول، ثم أخيرا نلاحظ صدور من حين لآخر إشعارات (43 إشعار avis)، وهي أيضا إمتداد قانوني يهتم بشرح بعض المعالجات والمسائل المطروحة في حقل المحاسبة.

المطلب الثالث : مفاهيم أساسية في المحاسبة

تعتبر المحاسبة نظاما إعلاميا يُزود الجميع بما يحتاجه من بيانات، فهي تُسجل مختلف العمليات المحاسبية وتُقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها تسمى عموما المبادئ والفرضيات المحاسبية وهي قواعد عرفية تطورت عبر الزمن وأصبحت إلزامية على الجميع، وفي الجزائر وبصدور القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بدأت مرحلة جديدة من المرجعية المحاسبية بتوثيق الأركان الأساسية من مبادئ وفرضيات التي بُني عليها هذا النظام.

الفرع الأول : الفروض والخصائص النوعية للمعلومة المالية

1)الفروض المحاسبية وهي مقدمات علمية تتميز بالعمومية، يتم اعتقادها إعتمادا على أفكار ومقترحات مبنية على ملاحظات عامة لمجموعة ظروف في عالم الواقع، يتم تبسيطها بغية تسهيل مهمة توضيح الارتباط المنطقي بين عناصر النظرية، فالباحث عموما ينطلق من إفتراضات عادة ما يتم قبولهاعلى أساس إتفاق مع أهداف القوائم المالية، تشكل أساسا للاستدلالات اللاحقة إذن فهي "جمل إخبارية مُسلم بها لا تتضارب أو تتناقض فيما بينها، وهي متطلب ضروري لإشتقاق المبادئ المحاسبية، ولا تحتاج الفروض المحاسبية إلى برهان، ويصعب إثبات صحتها أو إقامة الدليل عليها"[1]. ويُجمع الباحثون في حقل المحاسبة على أن تكون الفروض قليلة العدد بقدر الإمكان وإلا تعرض الباحث لإحتمالات الخطأ في عملية الإستدلال المنطقي كما يجب أن تكون مستقلة عن بعضها وغير متعارضة وإلا نتج عن ذلك بالضرورة مبادئ غير متسقة منطقيا.

من خلال ما سبق فإن الفروض المحاسبية عموما تتسم بمجموعة من الخصائص أهمها فيما يلي[2]:

- يجب أن تقبل عموما على أنها صحيحة وملائمة من قبل المهتمين بالشأن المحاسبي؛
- يجب أن تكون مستقلة عن بعضها البعض، إذ لايجوز أن يستخدم فرض في تبرير آخر؛
- يجب أن تكون عموما قليلة العدد ليسهل كشف أي تناقض قائم فيما بينها.

وبصفة عامة، هناك شبه إجماع واتفاق لدى كُتاب المحاسبة على أن هناك أربع فروض محاسبية•، غير أن النظام المحاسبي تبنى فرضين هما :

---

[1] رضوان محمد العناتي، "**مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها**"، (الجزء الأول)، الطبعة السابعة، الأردن،جامعة البلقاء التطبيقية :دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، ص: 39.

[2] رضوان حلوة حنان وآخرون،"**أسس المحاسبة المالية**"، بدون طبعة، الأردن، عمان:دار ومكتبةحامد،2004ص:34.

• 1) فرض الوحدة المحاسبية 2) فرض الاستمرارية 3) فرض الدورية (الفترة الزمنية) 4) فرض ثبات قيمة النقد.

1.1فرض محاسبة الدورة (محاسبة الإلتزام•) : بإستثناء الكيانات الصغيرة جدا والتي تحكمها أحكاما خاصة، في ظل هذا الفرض فإنه يُفرض على المؤسسات، مسك محاسبة الالتزام، وهذا يعني أنه يجب تسجيل المعاملات بمجرد الإلتزام بها، أي عندما ينشأ الحق أو الدين. وطبقا لهذا الأساس فانه يتم الاعتراف بآثار العمليات والأحداث الأخرى عند حدوثها (وليس عند استلام أو دفع النقدية وما يعادلها)، كما يتم إثباتها بالدفاتر المحاسبية سواء تلك التي حدثت في الماضي أو تلك التي ستحدث في المستقبل.

إن النظام المحاسبي المالي قد أشار إلي هذه الفرضية في المرسوم من الإطار التصوري لإعداد وعرض القوائم المالية والذي يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، حيث أكد على محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث على أساس محاسبة الالتزام عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وعرضها في القوائم المالية للسنوات التي ترتبط به[1].

2.1فرض الاستمراريـــة Continuité d'exploitation: يقضي هذا الفرض بأن الكيان مستمر في مزاولة نشاطاته العادية إلى وقت غير محدد، باستثناء بعض الحالات الخاصة التي يتم فيها إنشاء الشركة بهدف إنجاز أو تحقيق عمل معين ثم يتم تصفيتها بعد ذلك. "ولاشك أن إستمرار المشروع يُعتبر حجر الزاوية في النظرية التقليدية للمحاسبة، والتي في ضوئها تعتمد نظرية المحاسبة على أساس مبدأ التكاليف التاريخية، فاستنادا إلى هذا الفرض يعتبر أسلوب التقويم على أساس التكاليف التاريخية هو الأساس المناسب"[2].

•Comptabilité d'engagement ou Comptabilité des droits constatés.

[1] المرسوم التنفيذي رقم 08-156، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد27،2008، المادة 06، ص: 11.

[2]أمين السيد أحمد لطفي، "**نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)**" بدون طبعة، مصر، الإسكندرية، الإبراهيمية: الدار الجامعية، ، 2005، ص: 233.

تُعد القوائم المالية على أساس استمرارية الاستغلال، بافتراض متابعة المؤسسة لنشاطاتها في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب[1].

2)الخصائص النوعية للمعلومة المالية :

1.2الملائمة : تكون المعلومة مفيدة وذات معنى إذا كانت لها القدرة في التأثير على مُستخدمي القوائم المالية في قراراتهم الاقتصادية بحيث تُساعدهم في تقييم الأحداث التي حدثت في الماضي، الحاضر أو المستقبل.

2.2الموثوقية : نقول بأن المعلومة ذات مصداقية إذا كانت خالية من الأخطاء الجوهرية؛ وإذا كان تحضيرها تم وفق المعايير الآتية :

- ✓ البحث عن الصورة الصادقة،
- ✓ تغليب الحقيقة الاقتصادية عن المظهر القانوني،
- ✓ الحيادية،
- ✓ الحيطة والحذر،
- ✓ الشمولية.

3.2قابلة للمقارنة : تكون المعلومة قابلة للمقارنة إذا ما أُعدت بطريقة متناسقة ومتماسكة بحيث تسمح بإجراء مُقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات.

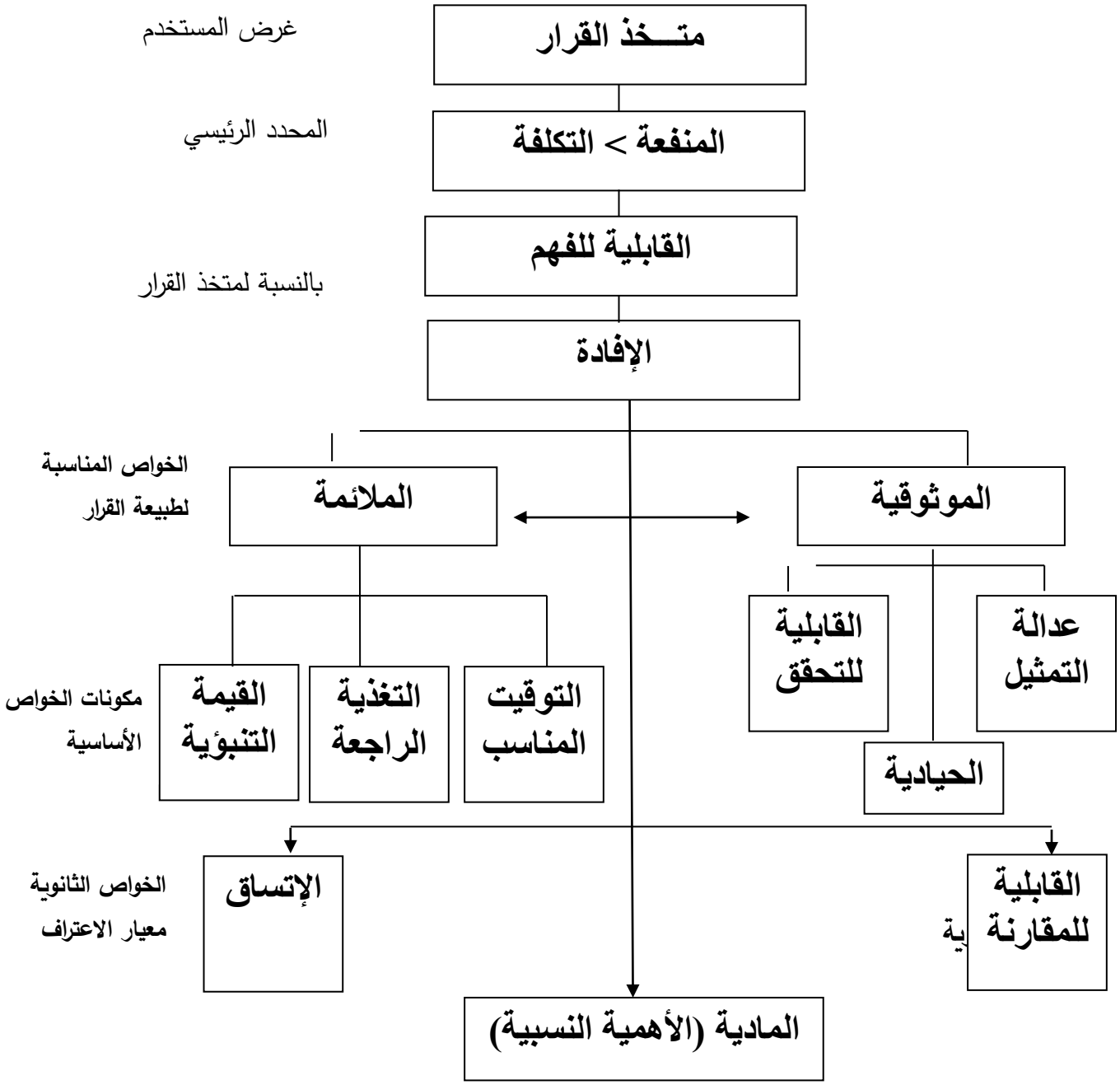
إن مقارنة الحسابات السنوية تعني تأكيد استمرارية طرق التقييم وعرض الحسابات؛ كما أن المُلحق هو الآخر يتضمن معلومات مقارنة في شكل سردي، وصفي وبالأرقام.

---

1 المرسوم التنفيذي رقم 08-156، **مرجع سبق ذكره**، المادة 07، ص: 11.

4.2معلومة واضحة : تكون المعلومة واضحة إذا كانت سهلة الفهم من طرف جميع مستخدمي المعلومة المالية الذين لديهم معارف أساسية في التسيير، الاقتصاد والمحاسبة مع الرغبة في دراسة المعلومة[1].

شكل رقم (2-1):الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية



المصدر: محمد مطر ، موسى السويطي، "**التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض – الإفصاح**"، الطبعة الثالثة، الأردن :دار وائل للنشر والتوزيع، 2012، ص : 331.

[1]Ali TAZDAIT, « **Maîtrise du Système Comptable Financier** », Première édition 2009 : ENAG REGHAIA ALGER, P.P : 23-24.

الفرع الثاني : المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي

تحتل المبادئ المحاسبية دورا بارزا في ممارسة المهنة، حيث تتبع لتوجيه التطبيق العملي، وتستخدم كأساس لتوصيف وتبرير التطبيقات المحاسبية العملية،"حيث إن موضوعية القياس التي تتطلبها المحاسبة لا يمكن تحقيقها إلا بوجود إطار نظري متكامل يحكم عملية التطبيق. ومن هنا جاء ما يعرف بالتنظيم (التأطير) المحاسبي Accounting Regulation وهو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية وذلك بتنظيم هذه الممارسات ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها"[1] ولقد تطورت مبادئ محاسبية عديدة كأساس يقوم عليه إطار إعداد القوائم والتقارير المالية، وسوف نتعرض لأكثرها تأثير على الممارسات المحاسبية.

1)مبدأ الوحدة المُحاسبية المستقلة Unité comptable autonome أي بمجرد تسجيل المُؤسسة، ينشأ لها الحق في مزاولة الأعمال التجارية كالبيع والشراء وما إلى ذلك، وتتكون بذلك الشخصية الاعتبارية (المعنوية) والتي هي مُستقلة تماما عن مالكيها.

2)مبدأ الفترة المحاسبية Période comptable[2] ويُمكن تسمية هذا الفرض بالدورية أو السنوية حيث أنه يتم تقسيم العمر الزمني للمنشأة (حياة المشروع) إلى فترات زمنية متساوية تُسهل عملية القياس المحاسبي وبالتالي تحديد نتيجة أعمال الفترة المالية من ربح أو خسارة وكذلك تصوير المركز المالي في نهاية تلك الفترة. كما أن فرض الفترة المحاسبية يُسهل عملية إحكام الرقابة على العمليات، وقد أُتفق على أن تكون اثني عشر شهرا تبدأ غالبا بـ 1/1 وتنتهي في 12/31 من كل عام، أي يغلب أن تتفق السنة المالية مع السنة التقويمية الميلادية.

---

[1] محمد المبروك أبو زيد، "**المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**"، الطبعة الأولى، مصر، القاهرة : إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005، ص: 57.

[2] رضوان محمد العناتي،**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص : 40-41.

3) مبدأ وحدة القياس النقدي Unité de mesure monétaire يقوم هذا الفرض على اعتبار وحدة القياس النقدية كالدينار أو الدولار أو غيره خير وسيلة لقياس النشاط المالي للمشروع وبالتالي إمكانية ترجمة عمليات المشروع إلى وحدات نقدية بما يسهل عملية تسجيلها في الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا أن ما يُؤخذ على هذا الفرض عدم إمكانية تسجيل بعض العمليات التي يصعب ترجمتها إلى وحدات قياس نقدية مثل كفاءة الإدارة، ملائمة الظروف الاقتصادية والاجتماعية وغيرها، كما يُؤخذ عليه افتراض واستقرار وحدة القياس النقدي وتجاهله للعوامل الاقتصادية التي تُغير في القوة الشرائية لوحدة النقد كالتضخم مثلا وارتفاع الأسعار وغيرها[1].

4) مبدأ التكلفة التاريخية Coût historique يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ التقليدية والمقبولة قبولا عاما من قبل معدي القوائم المالية ومستخدميها، ووفقا لهذا المبدأ تسجل عناصر الأصول والخصوم بتكلفة اقتناءها هذا بالنسبة للأصول، وتاريخ نشوء الالتزام بالنسبة للخصوم، وتعتبر التكلفة التاريخية أداة قياس معظم الأصول والالتزامات،"كما هي مؤيدة بالمستندات الدالة على ذلك مع تجاهل كامل للتقلبات التي تطرأ على الأسعار"[2] وقد عرفها المعهد الإمريكي للمحاسبين القانونيين بأنها المبالغ المقاسة بالوحدة النقدية للنقد المنفق أو الممتلكات الأخرى التي تم تحويلها للغير أو أسهم رأس المال المصدر، أو الخدمات التي تم إنجازها أو الإلتزامات التي قدمت مقابل سلع وخدمات التي تم إستلامها أو سوف يتم إستلامها.

---

[1] حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، "**أصول المحاسبة المالية**"، الجزء الأول، الطبعة الخامسة،الأردن، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2008، ص.ص: 26-27.

[2] خليل الدليمي وآخرون، "**مبادئ المحاسبة المالية**"،الطبعة الأولى،الجزء الأول،الأردن، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005، ص:19.

لكن هذا المبدأ لقي العديد من الانتقادات من طرف الكتاب والمحاسبيين، وتزداد حدة هذه الانتقادات في حالة الارتفاع في مستويات التضخم[1].وينتج عنه عدم ملائمة المعلومات المحسوبة على أساسه، إذ تُعتبر الملائمة من الخصائص النوعية للمعلومة المالية، إلا أنه رغم الانتقادات فإنه لا يجوز بأي حال من الأحوال التخلي عن هذا المبدأ فهو الأساس لتوفير المعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى عدة مبررات أخرى أهمها :

- التخلي عن هذا المبدأ يستوجب إعادة تقدير مستمرة للموارد والاستخدامات (زمن ضائع وتكلفة إضافية).
- الهيئات الضريبية في معظم الدول تلزم المؤسسات بإتباع هذا المبدأ كأساس للقياس.

5)مبدأ استقلالية الدورات Indépendance des exercices يرتبط هذا المبدأ بفرضية الاستمرار، لكن يستوجب هذا المبدأ تقسيم حياة المؤسسة المستمرة إلى فترات أو دورات محاسبية مستقلة. إن تحديد نتيجة كل دورة محاسبية مستقلة عن الدورة السابقة واللاحقة لها، حيث يساعد هذا المبدأ على تحميل الأحداث والعمليات الخاصة بهذه الدورة فقط[2].

6) مبدأ استمرارية الطرق Permanence des méthodes ويسمى أيضا بمبدأ ثبات الطرق المحاسبية. مثلما يدل العنوان فإن المؤسسة مُلزمة بتطبيق نفس الطرق المحاسبية المطبقة في دورة سابقة في الدورة الحالية، ذلك لان انسجام المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة خلال الفترات المتعاقبة يقضي بدوام تطبيق القواعد والطرق المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات.

---

1 أحمد محمد نور، "**مبادئ المحاسبة المالية**"، بدون طبعة، مصر : الدار الجامعية، 2000، ص:75.

2امرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 2008/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، 2008/05/28،. المادة 12، ص:12.

إن تغيير الطرق المحاسبية ينجر على تغير الظروف التي تم على أساسها التقدير أو بناء على تجربة أفضل أو معلومة جديدة هذا من جهة، وبهدف تقديمه معلومة موثوق فيها أكثر وتحسين نوعية القوائم المالية من جهة أخرى[1].

7)مبدأ القيد المزدوج Partie double يعتبر مبدأ القيد المزدوج من أقدم المبادئ التي عرفتها المحاسبة، وقد أرساه الايطالي (Luca PACIOLI) سنة 1494، ويعرف لحد الساعة قبولا عالميا أصبح بمقتضاه ملزما للممارسة المحاسبية في كل الدول مهما كانت طبيعة أنظمتها المحاسبية.

"تحرر التسجيلات المحاسبية حسب المبدأ المسمى « القيد المزدوج »، حيث يمس كل تسجيل على الأقل حسابين اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، كما يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن"[2].

8) مبدأ الأهمية النسبية Importance relative وفقاً لهذا المبدأ يتم إعطاء أهمية نسبية للمعلومات المحاسبية، إذ تُعتبر المعلومة جوهرية إذا كان لها تأثير في القرار والتقدير المالي، وهي تختلف من وحدة اقتصادية إلى أخرى بحسب الشكل القانوني للشركة وحجم الشركة وإمكانياتها المادية.

9) مبدأ الحيطة والحذر Prudence وفقاً لهذا المبدأ يجب الأخذ في الحسبان كل الخسائر المتوقعة طوال الدورة وتجاهل الإيرادات والوقائع الغير متيقن منها، ولذلك يجب تكوين الاحتياطات والمخصصات المالية.

1المزيد من التفاصيل : أنظر القانون رقم 07-11 "**مرجع سبق ذكره**" المواد 37، 38، 39، 40، ص: 6، وكذلك المرسوم التنفيذي رقم 08-156، المادة 15 "**مرجع أيضا سبق ذكره**"ص: 12.

2القانون رقم 07-11 "مرجع سبق ذكره"، المادة 16، ص: 4.

10) مبدأ عدم المساس بالميزانية الافتتاحية Intangibilité du bilan d'ouverture يجب أن تكون الميزانية الافتتاحية لسنة مالية معينة مطابقة للميزانية الختامية للدورة السابقة لها[1]، وهذا يتوافق مع فرضية استمرارية الاستغلال.

11) تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني Prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique[2]من الضروري محاسبة العمليات المالية والأحداث الأخرى حسب حقيقتها الاقتصادية وليس استنادا فقط على شكلها القانوني لأنه توجد في بعض الحالات تناقض بين الشكل القانوني والحقيقة الاقتصادية، فمثلا عملية القرض الإيجاري تعتبر عملية إيجار (عدم انتقال الملكية) من النظرة القانونية، وتعتبر عملية بيع أو شراء من الناحية الاقتصادية.

12) مبدأ عدم المقاصة Non compensation ذُكر هذا المبدأ من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) وذلك في معيارها الأول(IAS01). حيث يقوم هذا المبدأ على عدم إجراء مقاصة بين حسابات كل من الأصول والخصوم الخاصة بالمؤسسة، أي عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات، وعدم إجراء مقاصة بين الأعباء المالية والمنتجات المالية، وعدم إجراء مقاصة بين حسابات الزبائن الدائنة والمدينة[3]. غير أنه يمكن إجراء هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلا تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف[4].

---

[1]مرسوم تنفيذي رقم 08-156،"**مرجع سبق ذكره**"، المادة 17، ص:12.

2القانون رقم 07-11،"**مرجع سبق ذكره**"، المادة 6، ص: 4.

3Obert ROBERT, « **Comptabilité approfondie et révision** » ,3ème édition, Paris : Dunod, 2000, p : 45.

[4]القانون رقم 07-11،"**مرجع سبق ذكره**"، المادة 15، ص: 4

13) مبدأ الصورة الصادقة Image fidèle وفقا لهذا المبدأ، يجب أن تعكس القوائم المالية صورة صادقة حول الوضعية المالية للمؤسسة، وحتى تتحقق هذه الصورة لابد من احترام القواعد والمبادئ المحاسبية، وتكون القوائم المالية للمؤسسة قادرة على تقديم المعلومات ذات الصلة عن الوضع المالي والأداء والتغييرات في الوضع المالي لها. وإذا كانت هناك قاعدة أو مبدأ يؤثر سلبا على هذه الصورة يجب حذفه وتبرير ذلك في الملحق. كما لا يمكن تصحيح المعالجات والحالات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى.

ويمكن إختصار ما سبق ذكره من فروض ومبادئ في الجدول الموالي :

جدول رقم (2-1) : الفرضيات والمبادئ المحاسبية وفق النظام المحاسبي المالي

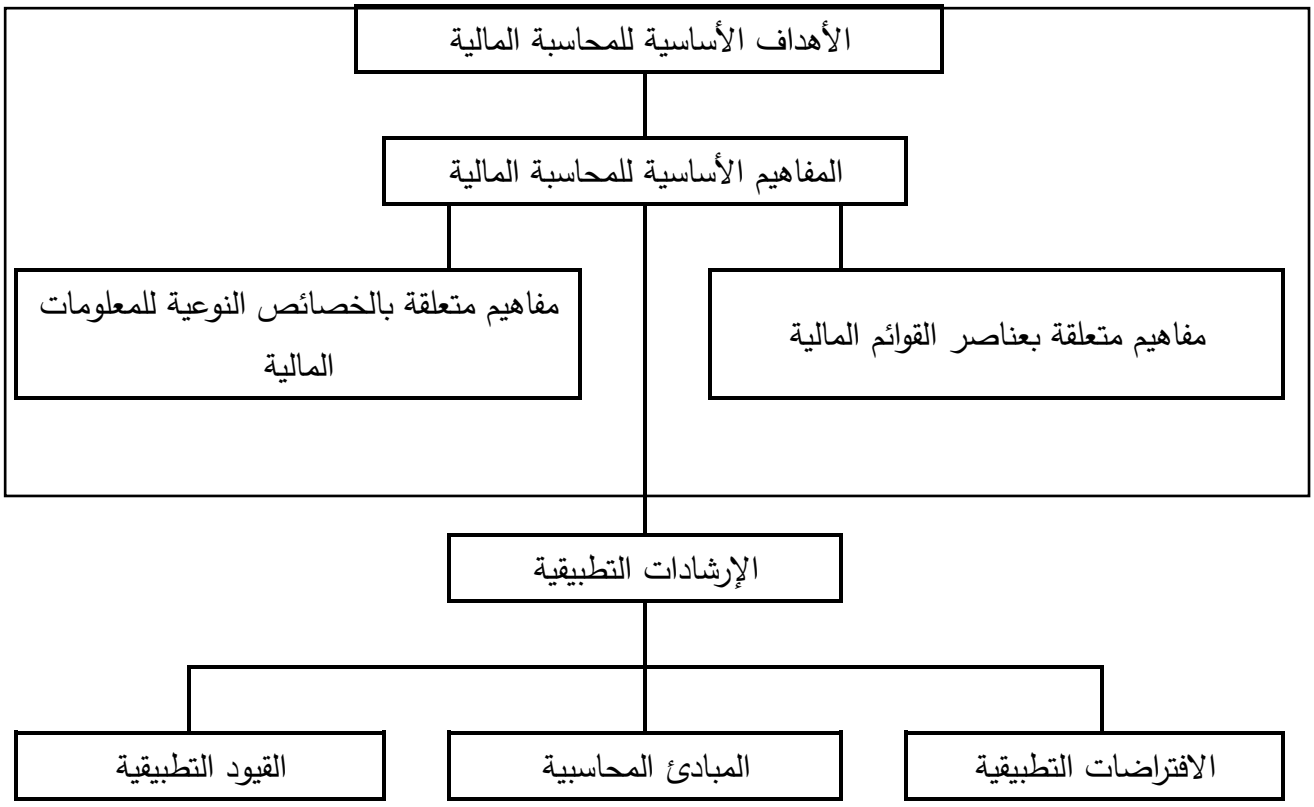
البيـان	المحتوى
الفرضيات المحاسبية	1) المحاسبة على أساس الاستحقاق : وهذا يعني أن التسجيل المحاسبي يكون عند وقوع الحدث وليس عند حدوث التدفق النقدي الخزينة.
	2) إستمرارية الاستغلال : يُفترض أن الكيان مستمر في أنشطته في المستقبل المنظور.
المبادئ المحاسبية الأساسية	1) الفترة المحاسبية : 12 شهرا، وقد تخرج أحيانا عن هذه القاعدة.
	2) إستقلالية الدورات
	3) الوحدة المُحاسبية المستقلة
	4) وحدة القياس النقدي
	5) الأهمية النسبية
	6) الحيطة والحذر
	7) استمرارية الطرق
	8) التكلفة التاريخية

	9) عدم المساس بالميزانية الافتتاحية
	10) تغليب الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني
	11) مبدأ عدم المقاصة
	12) الصورة الصادقة
	13) مبدأ القيد المزدوج

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على ما سبق ذكره

وفيما يلي نقدم الشكل العام للإطار النظري للمحاسبة المالية :

الشكل رقم (2-2) : الإطار النظري للمحاسبة المالية



المصدر:حنفي عبد الفتاح، "**القياس والتقويم في المحاسبة المالية**"، القاهرة، مصر: دار الكتاب الحديث، 2008، ص: 26.

وفيما يلي قصيدة شعرية عن الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي أعدها ونظمها المحاسب المعتمد نور الدين عون الله بتاريخ 2017/04/24 :[1]

وفي النظام المحاسبي المالي أقول ما فيـــــه إطار تصوري يحصر معانيـــــــــــــــه

مبادئ عشرون واثنان تفسر معانـــيـــــــه استغلال واستمرارية تجاريـــــــــــــــة

فهم من الشركاء والغير وملائمة تحتويـــــه وضوح الصورة ومقارنة تُقويـــــــــــــه

تكلفة تاريخية في التسجيل تقتضيـــــــــه حقيقة اقتصادية على القانونية تجاريـــــــة

لا مقاصة ولا مساومة فيـــــــــــــــه شمولية ومبدأ الكيان تعنيـــــــــــــــه

استقلالية بين الحساب والجباية تجليـــــــه ثبوتية في وثائقه ومعانيـــــــــــــــه

استقلالية السنوات تُباهيـــــــــــــــه عملة وطنية تُزكيـــــــــــــــــــــــه

هكذا حصرنا مبادئه ومعانيـــــــــــــــه هذه مبادئ المحاسب في مساعيـــــــــــه

[1] Noureddine AOUNALLAH, **« Poème sur le cadre conceptuel du SCF»,** EL MOUHASSIB, Revue périodique N°1 : Conseil National, L'ORGANISATION NATIONALE DES COMPTABLES AGREES, Alger, Janvier 2018, P: 39.

المبحث الثاني: المقومات الأساسية للنظام المحاسبي المالي

"إن نظام المعلومات يشمل أو يضم كافة المعلومات ضمن قاعدة معطيات لخدمة التسيير، كما يسمح النظام بارتقاء المحاسبة المالية التي تُوجه بشكل خاص للأطراف الخارجية"[1]. ويُعد التعرف على المُقومات الأساسية للنظام المحاسبي المالي المنطلق أو نقطة البداية لارتقاء هذا النظام، كونها تُمثل العناصر التي يستند إليها النظام المحاسبي.

"ومن أهم ما يُميز النظام هو تضمينه ثلاثة عناصر :

- المدخلات : وتمثل البيانات.
- المعالجة : أي معالجة تلك البيانات من خلال نشاط القياس والتسجيل.
- المخرجات : فهي كل المعلومات التي تزود للأطراف الخارجية والتي تساهم في اتخاذ مجموعة من القرارات الاقتصادية، وهذه المعلومات تجسد في القوائم المعدة والمتمثلة بقائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية ومن ثم قائمة المركز المالي إضافة إلى قائمة التدفقات النقدية.

إن تصميم النظام المحاسبي يختلف باختلاف طبيعة نشاط المشروعات والهدف من النشاط"[2]. وإن لكل نظام مجموعة من المقومات الأساسية يستند عليها وأن مقومات النظام المحاسبي المالي تتكون من :

---

[1] Eric DUMALANEDE, Adelhamid BOUBKEUR, « **Comptabilité générale conforme au SCF et aux normes comptables internationales IAS/IFRS** », sans n° d'édition : Editions FOUCHER, Vanves 2007 ; BERTI Editions, Alger 2009, P: 8.

2- اسماعيل يحيى التكريتي، عبدالوهاب حبش الطعمة،"**أسس ومبادئ المحاسبة المالية**"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010، ص: 32.

المطلب الأول : الوحدة المحاسبية

"الوحدة المحاسبية هي الإطار الاقتصادي محل اهتمام النظام المحاسبي المالي وتتمثل في مجال المحاسبة المالية بالمنشأة الاقتصادية أيا كان شكلها القانوني، وأيا كانت طبيعة نشاطها سواء كان نشاطا تجاريا أم زراعيا أم صناعيا أم ماليا أم عقاريا أم خدماتيا، وكذلك كان هدفها تجاريا أم اجتماعيا.

ويؤثر كل من نوع الوحدة المحاسبية وحجمها وكذلك طبيعة نشاطها، في تصميم النظام المحاسبي حيث تُحدد نوع العمليات المالية، وأنواع المستندات، وأنواع الدفاتر التي تسجل فيها العمليات، كما تحدد أيضا أنواع التقارير التي ينتجها النظام"[1].

وهو تقريبا مُطابق ما جاءت به المادة 4 من القانون 07-11 والمؤرخ في 2007/11/25 والتي تلزم الكيانات الآتي ذكرها بمسك محاسبة مالية.

- ✓ جميع الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري (شركات الأشخاص وشركات الأموال).
- ✓ التعاونيات ومثال على ذلك التعاونيات الإستهلاكية.
- ✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية، إذا كانوا يمارسون نشاطات اقتصادية مبنية على عمليات متكررة.
- ✓ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي.

من خلال قراءتنا للمادة 4 ، نستنتج أن مجالات تطبيق النظام المحاسبي المالي هي واسعة جدا قد تمس جميع الأشخاص طبيعيين كانو أو معنويين حتى وإن كان نمط تسييرها خاضع جزئيا لبعض قواعد المحاسبة العمومية طالما يوجد نص قانوني أو تنظيمي يُلزم الهيئة بذلك. ومثال على

---

[1] - محمد مطر،"**مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية**"، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، الأردن :دار وائل للنشر، 2007، ص: 55.

ذلك المؤسسات الإستشفائية لطب العيون[1]. باستثناء ما نصت عليه المادة 5 من القانون 07-11 من تطبيق النظام المحاسبي المالي للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

المطلب الثاني : العمليات المالية

"هي حدث اقتصادي يحدث في المنشأة عند ممارستها لنشاطها الإقتصادي، تعبر العملية المالية عن واقعة أو حدث إقتصادي له تأثير على قيمة حسابات المنشأة، وقد يكون تأثيرها على موجودات وممتلكات المنشأة أو قد يكون لها تأثير على الإلتزامات التي تكون للغير أو لصالح المنشأة بشكل متوازنا على مركزها المالي"[2].

"يهدف النظام المحاسبي الموحد إلى تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية ذات القيمة النقدية لمعرفة نتائج العمليات المالية خلال فترة زمنية معينة مع إمكانية إستخراج التقارير بدقة وسرعة تلائم إحتياجات المستخدم مع الإحتفاظ بالبيانات لعدة سنوات وسهولة استرجاعها"[3]. فهو بالتالي وسيلة تُساعد الإدارة في تنفيذ العمليات المالية دون حصول أي تعقيدات أثناء العمل، حيث يتصف أي النظام المحاسبي المالي بالمرونة والبساطة، فهو قابل للتغيير والتطوير حسب الضروف والمستجدات المحلية، الإقليمية والدولية.

"في ضوء ذلك يمكن أن تصنف العمليات المالية حسب بعدها الزمني أو حسب الغرض من حدوث العملية.

---

1 انظر المواد 22، 24 من المرسوم التنفيذي رقم 12-281 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 41).

[2]- خليل الدليمي وآخرون، "**مبادئ المحاسبة المالية**"، الجزء الأول، الطبعة الأولى،الأردن، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005، ص: 92.

[3]- كتاب بدون مؤلف،"**النظام المحاسبي الموحد**"، الطبعة الثانية، العراق : ديوان الرقابة المالية، 2011، ص: 524.

الفرع الأول : تقسيم العمليات المالية حسب بعدها الزمني

في ضوء هذا التصنيف فإن العملية المالية أما تتم نقدا أو على الحساب، وطبقا لهذا فإن العملية التي تتم نقدا ستؤثر على عنصر النقدية بالمنشأة بالزيادة على شكل مقبوضات أو بالنقص إذا كانت على شكل مدفوعات وعلى عنصر أو أكثر من العناصر الأخرى في المنشأة، أما العمليات الآجلة فتؤثر على المركز المالي بالنسبة للغير عملاء أو مُجهزين ولكن دون أن تحدث أثر مباشر على عنصر النقدية، ويكون التأثير على النقدية مؤجلا لحين حدوث عملية تحصيل المبالغ من العملاء أو لحين تسديد المبالغ إلى الدائنين.

الفرع الثاني : تقسيم العمليات المالية حسب أغراضها

يتم تصنيف العمليات المالية بموجب هذا التقسيم وفقا لمضمون العملية والهدف منها، في هذه الحالة يمكن أن تُصنف العمليات المالية إلى ثلاثة أنواع هي :

1)العمليات التمويلية وهي العمليات التي تتعلق برأس المال والتغيرات التي تطرأعليه والقروض ووسائل التمويل الأخرى، فهي تشمل كافة العمليات التي تحدث في المنشأة والتي تتعلق بتهيئة الأموال اللازمة لتمويل أنشطة المنشأة، وقد يكون مصدر هذه الأموال داخليا أي مقدار الأموال التي يقدمها المالكين كرأس مال لبدء العمل بالمنشأة أو من مصادر خارجية على شكل قروض أو مطلوبات مقدمة من أطراف من خارج المنشأة.

2)العمليات الرأسمالية أو الاستثمارية وهي العمليات التي تتعلق بحيازة المنشأة لمجموعة من الأصول لغرض تحقيق أهدافها وغاياتها وبالتالي مساعدة المنشأة في مزاولة نشاطها وليس بغرض إعادة بيعها للحصول على الربح، وتشمل هذه العمليات عمليات بيع هذه الأصول عند إنتهاء الغرض من حيازتها أو بسبب تقادمها أو عدم صلاحيتها أو بقصد استبدالها بأصول جديدة

متطورة، إن العمليات التمويلية والرأسمالية ترتبط بتحديد المركز المالي للمنشأة في نهاية الفترة المحاسبية أما العمليات الإيرادية فهي ترتبط بتحديد نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة.

3) العمليات الإيرادية وهي العمليات التي تتعلق بالنشاط التشغيلي والجاري للمنشأة، وتشمل عمليات شراء البضاعة وما يترتب عليها من مصاريف وما ينتج عنها من إيرادات عند بيعها، كذلك المصاريف الأخرى اللازمة لإدارة المنشأة وتمويلها مثل، الفوائد المدينة، الفوائد الدائنة، مصاريف خصم الأوراق التجارية.....الخ.

إن العمليات الإيرادية هي عمليات دورية متكررة يهدف المشروع من ورائها تحقيق الربح، وإن هذه العمليات ترتبط بتحديد نتائج أعمال المنشأة في نهاية كل فترة محاسبية عن طريق مقابلة الإيرادات والمصاريف المرتبطة بتحقيق تلك الإيرادات خلال تلك الفترة.

وتسمى عملية مالية إذا توافرت فيها العناصر الآتية :

- ✓ أن تحدث تغييرا في قائمة المركز المالي (الميزانية) الأصول أو الخصوم.
- ✓ أن يكون لها أثر مالي أي أن تخفيض المنشأة مبلغا معينا أو تدفعه، وأن يصبح لها مبلغ معين على الآخرين أو يصبح للآخرين مبلغا معينا عليها.
- ✓ أن تقاس العملية بوحدة النقد أي أن تكون محدودة بوحدة نقدية معينة.

أما إذا لم تتوافر العناصر الثلاثة السابقة الذكر في العملية فلا تعد العملية مالية[1].

1خليل الدليمي وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص : 92-94 .

المطلب الثالث : المجموعة المستندية

طبقا لمفهوم المحاسبة كنظام للمعلومات، فإن البيانات تدخل إلى النظام المحاسبي المالي بناءا أو إعتمادا على المستندات، ومن هنا فإن المستندات تعتبر وسائط لحمل البيانات وهذه الأخيرة لا يكون لها معنى فهي كالمادة الخام (المدخلات)، ولذا ينبغي تجميعها حتى يتم استخدامها. كما أن القانون التجاري يلزم المؤسسات بتسجيل عملياتها المالية من خلال المستندات والوثائق الثبوتية، وبشكل أكثر تحديدا، هذه المجموعة المستندية هي فواتير الشراء، فواتير البيع، مذكرات أتعاب، كشوفات الأجرة، التصريحات الجبائية.وباختصار كل الأدلة الموضوعية في شكل مستندات ورقية أو الكترونية تُثبت العمليات المالية المحققة.

إن هذه المجموعة المستندية (وثائق الإستدلال) تعتبر في الواقع مستندات رسمية وأدوات مساعدة لممارسة العمل المحاسبي، ولهذا نجد أن القانون التجاري في المادتين 9 و10 ألزم الإحتفاظ بهذه المجموعة كأدوات إثبات لمدة لاتقل عن 10 سنوات كما يجب أن تُرتب وتُحفظ المراسلات الواردة ونسخ الرسالات الموجهة طيلة نفس المدة وهذا قصد استخدامها والإحتكام إليها في كل مراقبة أو مراجعة أو حتى في حالة النزاعات. كما أن القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي في المواد 17 و18 و 22 كرس بوضوح الحامل الإلكتروني كمستند ثبوتي إذ كان أكثر وضوحا ودقة مقارنة مع الأمر رقم 35/75 المؤرخ في 1975/04/29*والذي كان على درجة من الغموض إذ أشار فقط للحامل الورقي كدليل إثبات.

كما أن الإخلال بحفظها تعرض صاحبها لجزاءات مدنية وقد تصل إلى جزاءات جزائية. ونجد أهم نماذج المستندات والأكثر إستخداما هو الفاتورة Document de base بدليل أن المشرع الجزائري

*أنظر المادة 10 من القرار المؤرخ في 1975/06/23 المتعلق بأساليب تطبيق المخطط المحاسبي الوطني للأمر رقم 75-35 المؤرخ في 1975/04/29 والذي يتضمن المخطط المحاسبي الوطني حيث تنص على أن كل قيد محاسبي يجب أن يكون مدعوما بوثيقة تبريرية مؤرخة وتتضمن التوقيع أو ختم مسؤول العملية.

أصدر منشورا خاصا بشروط تحرير الفاتورة، فحسب المنشور 05-468 بالجريدة الرسمية عدد 80 سنة 80 الذي يحدد شروط تحرير الفاتورة ووصل الطلب وسند التسليم فإنه عموما يجب أن تحتوي على البيانات التالية :

- اسم الشخص الطبيعي ولقبه
- اسم الشخص المعنوي وعنوانه التجاري
- العنوان ورقم الهاتف والفاكس
- الشكل القانوني وطبيعة النشاط
- رأسمال الشركة عند الإقتضاء
- رقم السجل التجاري
- رقم التعريف الإحصائي
- طريقة الدفع وتاريخ تسديد الفاتورة
- تاريخ الفاتورة ورقمها التسلسلي
- تسمية السلع المبيعة وكميتها وطبيعة الخدمة المنجزة
- سعر الوحدة دون احتساب الرسوم
- السعر الإجمالي دون إحتساب الرسوم
- طبيعة الرسوم ونسبها المستحقة
- السعر الإجمالي مع إحتساب الرسوم محررا بالأرقام والحروف

كما يجب توافر مواصفات في المستندات بشكل عام لتطبيق اجراءات الرقابة الداخلية ومن أهمها :

- الترقيم المسبق والمتتابع
- تسجيل العمليات وقت حدوثها

- الشكل البسيط
- التصميم متعدد الأغراض
- سهولة ووضوح المعلومة

تتلخص أهمية المستندات فيما يلي[1] :

- تعتبر المستندات دليلا موضوعيا Objective Evidence أي الوثيقة التي تُؤيد تسجيل العمليات المالية في دفاتر المؤسسة ودليل إثبات مكتوب لحقوقها والتزاماتها؛
- تعتبر المستندات أداة لتلخيص العمليات المالية في زمن حدوثها والصيغة التي يمكن تدوينها في سجلات المؤسسة؛
- المستندات أداة لنقل البيانات والمعلومات من أماكن حدوثها سواء داخل المؤسسة أو بين المؤسسة والغير إلى السجلات والدفاتر المحاسبية داخل المؤسسة؛
- تعتبر المستندات أداة للتحقق من صحة العمليات المالية والرقابة عليها إذ يمكن الرجوع إليها لضمان ذلك؛
- تعتبر المستندات أمر للقيام بعمليات معينة داخل المؤسسة كإخراج البضاعة أو إستلامها أو صرف المبالغ أو قبضها؛
- تعد بعض المستندات كالأوراق التجارية من شيكات وكمبيالات وسيلة لسداد الديون؛
- تعد بعض المستندات أداة لترجمات العمليات المالية بلغة المحاسبة، وهي مستندات القيد ومستندات الصرف ومستندات القبض.

1عبدالستار الكبيسي، "**الشامل في مبادئ المحاسبة**"، الطبعة الأولى،الأردن، عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، ص: 99.

المطلب الرابع : المجموعة الدفترية

وهي المجموعة التي تحتفظ بها المؤسسة في النظام المحاسبي لغرض تسهيل إعداد النظام وتحضير القوائم المالية ومختلف التقارير،"إذ قد تختلف هذه المجموعة الدفترية من مشروع إلى آخر، بسبب الإختلاف في حجم الأعمال، فهنالك المشروعات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة. والإختلاف في طبيعة الأعمال، فهنالك المشروعات التجارية والخدمية والصناعية"[1].

"تتم خطوات تشغيل أو معالجة البيانات (التسجيل والتبويب والتلخيص والتحليل) في مجموعة من الدفاتر والسجلات (Books) من واقع مستندات الإثبات، ولذلك فإن المجموعة تعتبر إحدى المقومات الهامة للنظام المحاسبي.

وتقسم المجموعة المحاسبية إلى نوعين من الدفاتر:

- دفاتر محاسبية يلزم القانون المنشآت بمسكها فتسمى الدفاتر المحاسبية القانونية.
- ودفاتر محاسبية جرى العرف المحاسبي على مسكها لأهميتها في النظام دون أن يلزم بها القانون فتسمى دفاتر محاسبية عرفية"[2].

وبما أن المدقق القانوني ينطلق تركيزه الأولي على الدفاتر المُلزمة بموجب القوانين، سنحاول التفصيل في شأن هذه السجلات.

الفرع الأول : الدفاتر المحاسبية القانونية أو الإجبارية

هي سجلات يقيد فيها التاجر عملياته التجارية، صادراته وارداته، حقوقه والتزاماته،كما تعتبر وسيلة من حيث الاثبات في المعاملات التجارية. إذ أوجب القانون التجاري الجزائري على كل تاجر مسك الدفاتر لتدوين مختلف العمليات، وفي نفس هذا السياق نجد أن القانون رقم 07-11 المؤرخ

1هادي رضا الصفار، "**مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي**"، الجزء الأول، الطبعة الأولى،الأردن، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006، ص: 131.

2- محمد مطر،"**مرجع سبق ذكره**"، ص: 63.

في 2007/11/25 بالجريدة الرسمية رقم 74 والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي في المواد من 20 إلى 24 حيث بموجبه فإن المؤسسات الخاضعة له ملزمة بمسك ثلاث دفاتر :

1)دفتر اليومية العامة وهو أول سجل تسجل به العمليات المالية التي تتم في المؤسسة، ومعلوم أن كل عملية تتكون من طرفين وفقا لمبدأ القيد المزدوج أحدهما مدين والآخر دائن وعموما "يسجل في الدفتر اليومي حركات الأصول والخصوم والأموال الخاصة والأعباء ومنتجات الكيان. وفي حالة استعمال دفاتر مساعدة، فإن الدفتر اليومي يتضمن فقط الرصيد الشهري للكتابات الواردة في الدفاتر المساعدة (المجاميع العامة الشهرية لكل دفتر مساعد)"[1].

إذن هو عبارة عن سجل يتم فيه تسجيل جميع العمليات يوميا كما يدل إسمه وفي نفس تاريخ حدوثها وهذا طبقا لنص المادة 9 من القانون التجاري، كما يجب قبل بدئ استخدام هذا السجل أن ترقم صفحاته بشكل متسلسل ويتم ختم كل صفحة من طرف المحكمة الإدارية عادة القسم التجاري ويشهد على الإيداع رئيس أمناء الضبط موقعا عليه مع التاريخ وإمضاء رئيس المحكمة*. ونظرا لأهميته خصوصا كوسيلة إثبات فإن بعض الشروط يجب توافرها بعد تحقق شرط الإستخدام من الناحية القانونية :

---

[1]- القانون 07-11، "مرجع سبق ذكره"، المادة 20.

*إن لم يتحقق شرط ختم السجل أو الدفتر فإن التاجر مُعرض في أي لحظة لجزاءات :

أ- جزاءات مدنية : رفض المحاسبة من طرف مصالح الجباية وبالتالي يكون التاجر مسؤولا مدنيا ويتحمل نتيجة ذلك، كما قد يفقد حقوقه أمام القضاء (غياب قرينة إثبات أمام القاضي).

ب- جزاءات جزائية : في حالة وقوع التاجر في الإفلاس والتسوية القضائية، فإنه يكون معرض لعقوبة التفليس بالتقصير كما نصت عليه المادة 370 من القانون التجاري.

- وجوب خلو دفتر اليومية من الفراغات أو ترك أي بياض ما بين الأسطر أو بين الصفحات "وذلك تجنبا لملئ الحواشي أو كتابة بيانات إضافية وخاصة بعد إجراء المراجعة الخارجية"[1].
- يُمنع اي حذف أو زيادة أو حك أو تعديل في الأرقام والحسابات والبيانات.

وغالبا يأخذ دفتر اليومية الشكل الآتي :

شكل رقم (2-3) : دفتر اليـوميـة

إسم المؤسسة :..... اليومية المركزية

عنوان المقر :..... الدورة : من 01/01/ن إلى 12/31/ن

رقم السطر	رقم الحساب		إسم الحساب		المبالغ	
	مدين	دائن	مدين	دائن	مدين	دائن
01						
02						
03	الإقفال الشهري لليوميات المساعدة					

المصدر: من اعداد الطالب

2)دفتر الأستاذ يتضمن الدفتر الكبير مجموع حركات الحسابات خلال الفترة المعنية[2] وإذا نظرنا إلى الترجمة من لغة المصدر (الفرنسية) نجد أن المترجم قام باستبدال ألفاظ النص الأصلي بما يُكافئها في اللغة العربية ففي نص المادة باللغة الفرنسية (un grand livre) ويُقابلها في النص باللغة العربية (الدفتر الكبير) إلا أن الكتابات المحاسبية في جميع الدول العربية لا نجد أثر لعبارة الدفتر الكبير بل نجد عموما أو في أغلب المراجع نقرأ دفتر الأستاذ، ومن هنا يعاب على نتيجة الترجمة أنها تعطينا أحيانا نصا مُشوها وقد يكون السبب في ذلك هو إسناد الأمر إلى مترجمين يملكون

[1]- كمال عبد العزيز النقيب،"**المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية**"، الطبعة الأولى،الأردن، عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص: 111.

[2]-القانون 07-11، "**مرجع سبق ذكره**"،المادة 20.

قواعد اللغتين إلا أنهم في نفس الوقت يفتقرون إلى المصطلحات المحاسبية• والمعارف العلمية في مجال المحاسبة.

"في الواقع العملي، تركت الحرية في تصميم هذا الدفتر، أي لايوجد أي نموذج خاص لهذا الدفتر، كما لا يُشترط ترقيمه وتأشيره من طرف الهيئات ذات العلاقة"[1].

3)دفتر الجرد وينص القانون رقم 07-11 في المادتين 20 و21 منه بالنسبة لهذا الدفتر على ما يلي :

- وجوب مسك دفتر الجرد للكيانات الخاضعة لهذا القانون.
- وجوب تقييد صورة من الميزانية وحساب النتائج للكيان على هذا الدفتر.
- الإحتفاظ بهذا الدفتر لمدة عشر سنوات إبتداءا من تاريخ قفل كل سنة مالية.
- وجوب ترقيمه وتأشيره من طرف رئيس محكمة مقر الكيان.

الفرع الثاني : الدفاتر المحاسبية العرفية

جرى العرف المحاسبي والتقاليد الإدارية على مسك هذه السجلات والتي هي أيضا ضرورية، إلا أن عددها وأهميتها تختلف حسب حجم المؤسسة وشكلها القانوني ودرجة تعقيدها. كما أن تصميمها يختلف حسب حاجة المصلحة، وتخضع إلى التدقيق الداخلي والخارجي. نذكر من بين هذه الدفاتر :

1)دفتر الصندوق نظرا لكون النقود أكثر عناصر الذمة المالية تعرضا للتلاعب والإختلاس، فإن مسك سجل الصندوق والوقوف على حركات الخزينة يحد من الغش والإحتيال.

•نلاحظ أحيانا في بعض الفقرات من قوانين النظام المحاسبي تعارض في الشكل والمضمون فعلى سبيل الثال وليس الحصر؛ أنظر المادة 112.5 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 باللغتين العربية والفرنسية.

[1]Georges Langlois, Micheline Friédérich, « **Comptabilité Financière** », 19ème édition, FRANCE : EDITION FOUCHER JUIN 2014, P :65.

2)دفتر الصادر وهو سجل تُسجل فيه جميع المراسلات الصادرة من مديرية، دائرة أو قسم المحاسبة والمالية يتضمن غالبا الأعمدة التالية :

- ✓ تاريخ ورقم الرسالة
- ✓ عدد الوثائق
- ✓ المرسل إليه
- ✓ الموضوع
- ✓ رقم الأرشيف
- ✓ الملاحظات

3)دفتر الوارد وهو سجل يُقيد عليه جميع المراسلات الواردة إلى مديرية أو دائرة أو قسم المحاسبة والمالية، ويتضمن عموما 5 أعمدة وهي كالتالي :

- ✓ تاريخ الوصول
- ✓ تاريخ ورقم الرسالة
- ✓ الباعث
- ✓ الموضوع
- ✓ تاريخ ورقم الإجابة

4)دفتر التسويدة Brouillard وهو سجل يتناسب استخدامه عكسيا مع استخدام الكيان أو المؤسسة لأنظمة تكنولوجيا الإعلام الآلي، وفي الجزائر مازال هذا الدفتر له من الأهمية في حجج الإثبات مع الغير بالرغم من عدم إلزامه، فقد يستأنس به القاضي في المحكمة الإدارية (القسم التجاري خصوصا) في فصله للنزاعات القائمة.

5) دفتر الجرد الدائم وهو سجل يسمح بتسجيل ومتابعة الحدث فعليا كما حدث، فعند شراء سلع أو بضائع تسجل في المخازن، وعند بيعها تخرج من المخازن وهكذا يختفي الحساب الوسيط يللمشتريات ويظهر حساب تكلفة البضاعة المباعة، ويمكن جرد المخزون متى نشاء بمراقبة مدى تطابق الفعلي مع الدفتري وبالتالي يمكن تبيان أي فارق دون إنتظار الجرد المتناوب، ومن جهة أخرى كبحا لأخطار من منطلق المتابعة والمراقبة الحثيثة المستمرة بين الفاعلين الأساسين فالكل مُراقب والكل يُراقب.

المطلب الخامس : مجموعة التقارير

"إن إعداد التقارير المالية ليس هدفا في حد ذاته وإنما هي وسيلة لتوصيل معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاقتصادية عن طريق المفاضلة بين الاستخدامات البديلة المتاحة لاستخدام الموارد الاقتصادية النادرة"[1].

"وبشكل عام فإن التقارير تُقسم إلى قسمين رئيسيين :

التقارير الخارجية: حيث تقدم هذه التقارير للأطراف التي تحتاجها وهي تمثل وسيلة اتصال بين المنشأة وهذه الأطراف المتمثلة (بالمستفيدين، البنوك، الدائنين، الضريبة،...).

التقارير الداخلية : حيث تقدم هذه التقارير إلى مختلف المستويات الإدارية في المنشأة وهذه التقارير قد ترتبط بنشاط المشروع أو ببعض المشاكل التي تواجهها إدارة المنشأة"[2].

وسنحاول من خلال هذا المطلب التركيز على التقارير المحاسبية الخارجية والتي تتمثل غالبا في القوائم المالية Les états financiers دون التطرق إلى التقارير الخارجية الأخرى بالرغم من

---

[1]- أمين السيد أحمد لطفي،"**نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية**"، الجزء الثاني، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2007، ص: 42.

[2]- اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، "**مرجع سبق ذكره**"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الأردن: دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010، ص: 35.

أهميتها كتقارير مجلس الإدارة وتقارير مُدققي الحسابات وهذا بإعتبار القوائم المالية المُنتج النهائي للمحاسبة فهي أهم وأول مصدر للمعلومات التي يلجأ إليها متخذو القرارات وخاصة المستثمرون؛ كما أن هذه التقارير أو الكشوفات تلخص قدرا كبيرا من البيانات والمعلومات والإيضاحات المتواجدة بالملحق والمفيدة أيضا لمستخدمي القوائم المالية (داخل أو خارج المؤسسة) في مختلف قراراتهم.

تضمن النظام المحاسبي المالي عدة ترتيبات وإجراءات تخص القوائم المالية والتي جسدها القانون 07-11 في المواد 25 إلى 30 وكذا القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 والذي يحدد محتوى الكشوف المالية وعرضها في الباب الثاني منه بحيث يجب توافر مجموعة من الشروط :

- يجب أن تعرض الكشوف المالية بصفة وفية الوضعية المالية للكيان ونجاعته وكل تغيير يطرأ على حالته المالية، كما يجب أن يُراعى عند إعدادها وتقديمها الإطار التصوري لنظام المحاسبة.
- التوازن بين المنفعة والتكلفة مع مراعاة مبدأالأهمية النسبية*.
- يجب أن يحدد بوضوح كل مُكون من مُكونات الكشوف المالية ويتم تبيان المعلومات الآتية بطريقة دقيقة :

(تسمية الشركة – الإسم التجاري – رقم السجل التجاري – طبيعة الكشوف المالية (حسابات فردية أو مجمعة أو مركبة) – تاريخ الإقفال – العملة – عنوان مقر الشركة – الشكل القانوني – مكان النشاط والبلد – الأنشطة الرئيسية – متوسط عدد العمال خلال الفترة).

- يجب أن تعكس هذه الكشوف مجمل العمليات والأحداث الناجمة عن معاملات الكيان وآثار الأحداث المتعلقة بنشاطه.

*أي التوازن بين المنافع الموفرة لمستخدمي القوائم المالية من خلال الإفصاح المفصل والتكاليف المحتملة في إعداد القوائم ونشرها.

- تُضبط الكشوف المالية تحت مسؤولية المسيرين وتعد في أجل أقصاه أربعة (4) أشهر من تاريخ قفل السنة المالية المحاسبية كما يتم إصدارها خلال مدة أقصاها ستة (6) أشهر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية•. ويجب أن تكون متميزة عن المعلومات الأخرى التي قد ينشرها الكيان.
- تُعرض الكشوف الكشوف المالية لزوما بالعملة الوطنية (الدينار الجزائري) ويمكن القيام بجبر المبالغ إلى ألف وحدة KDA.
- يجب أن توفر الكشوف المالية معلومات تسمح بإجراء مقارنات مع السنة المالية السابقة.
- يجب أن يتضمن الملحق معلومات ذات صبغة مقارنة تأخذ شكل سرد وصفي وعددي.
- عندما يصبح من غير الممكن مقارنة أحد الأقسام العددية من أحد الكشوف المالية مع المركز العددي من الكشف المالي للسنة المالية السابقة، بسبب تغيير طرق التقييم أو العرض، يكون من الضروري تكييف مبالغ السنة المالية السابقة لجعل المقارنة ممكنة.
- إذا كان من غير الممكن إجراء مقارنة بسبب إختلاف مدة السنة المالية أو لأي سبب آخر، فإن إعادة الترتيب أو التعديلات التي أدخلت على المعلومات العددية للسنة المالية السابقة تكون محل تفسير في الملحق حتى تصبح قابلة للمقارنة.
- "مدة السنة المالية المحاسبية اثناعشر (12) شهرا تُغطي السنة المدنية. غير أنه يمكن السماح لكيان معين قفل السنة المالية في تاريخ آخر غير 31 ديسمبر في حالة ارتباط نشاطه بدورة استغلال لا تتماشى مع السنة المدنية. وفي الحالات الإستثنائية التي تكون فيها مدة السنة

•لمزيد من التفصيل : أنظر المطلب الأول من المبحث الثالث.

المالية أقل أو أكثر من 12 شهرا، لاسيما في حالة إنشاء أو وقف الكيان أو في حالة تغيير تاريخ القفل، يجب تحديد المدة المقررة وتبريرها"*.

- يجب أن تعد الكيانات التي تدخل في مجال تطبيق القوانين سالفة الذكر، الكشوف المالية سنويا على الأقل. كما يجب أن تتضمن الكشوف المالية الخاصة بالكيانات عدا الكيانات الصغيرة: [1]
  - ✓ الميزانية.
  - ✓ حساب النتائج.
  - ✓ جدول سيولة الخزينة.
  - ✓ جدول تغير الأموال الخاصة.
  - ✓ ملحق.

أما فيما يخص شكل القوائم المالية، فقد تضمن النظام المحاسبي المالي في القانون الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 وفي الفصل السابع نماذجا للكشوف المالية واعتبرها نماذج قاعدية يجب تكييفها مع كل كيان قصد توفير معلومات مالية تستجيب لمقتضيات التنظيم (إحداث فصول جديدة أو فصول فرعية، أو حذف فصول غير هامة وغير ملائمة في نظر مستعملي الكشوف المالية)، مع الحفاظ على الحد الأدنى المطلوب من الفصول والمعلومات الدنيا الواردة في النص القانوني.

*تُحدد كيفيات تطبيق هذا الشرط عن طريق التنظيم.

1المزيد من التفاصيل : أنظر القانون رقم 07-11 والمرسوم التنفيذي رقم 08-156"**مراجع سبق ذكرها**".

الفرع الأول : الميزانية

"تعرف الميزانية على أنها صورة فوتوغرافية لوضعية المؤسسة في وقت ما. أي أنها تُظهر ذمة المؤسسة Le patrimoine de l'entreprise التي تتمثل في عناصر الأصول وعناصر الخصوم مجتمعة"[1].

كما "تعد الميزانية المكون الرئيسي للقوائم المالية وهي عبارة عن البيان الذي يوضح الأصول والخصوم والأموال الخاصة في نقطة زمنية معينة، وتعكس الميزانية الوضعية المالية للمؤسسة بما يتفق مع المبادئ المحاسبية التي تم إعداد القوائم المالية على أساسها[2].

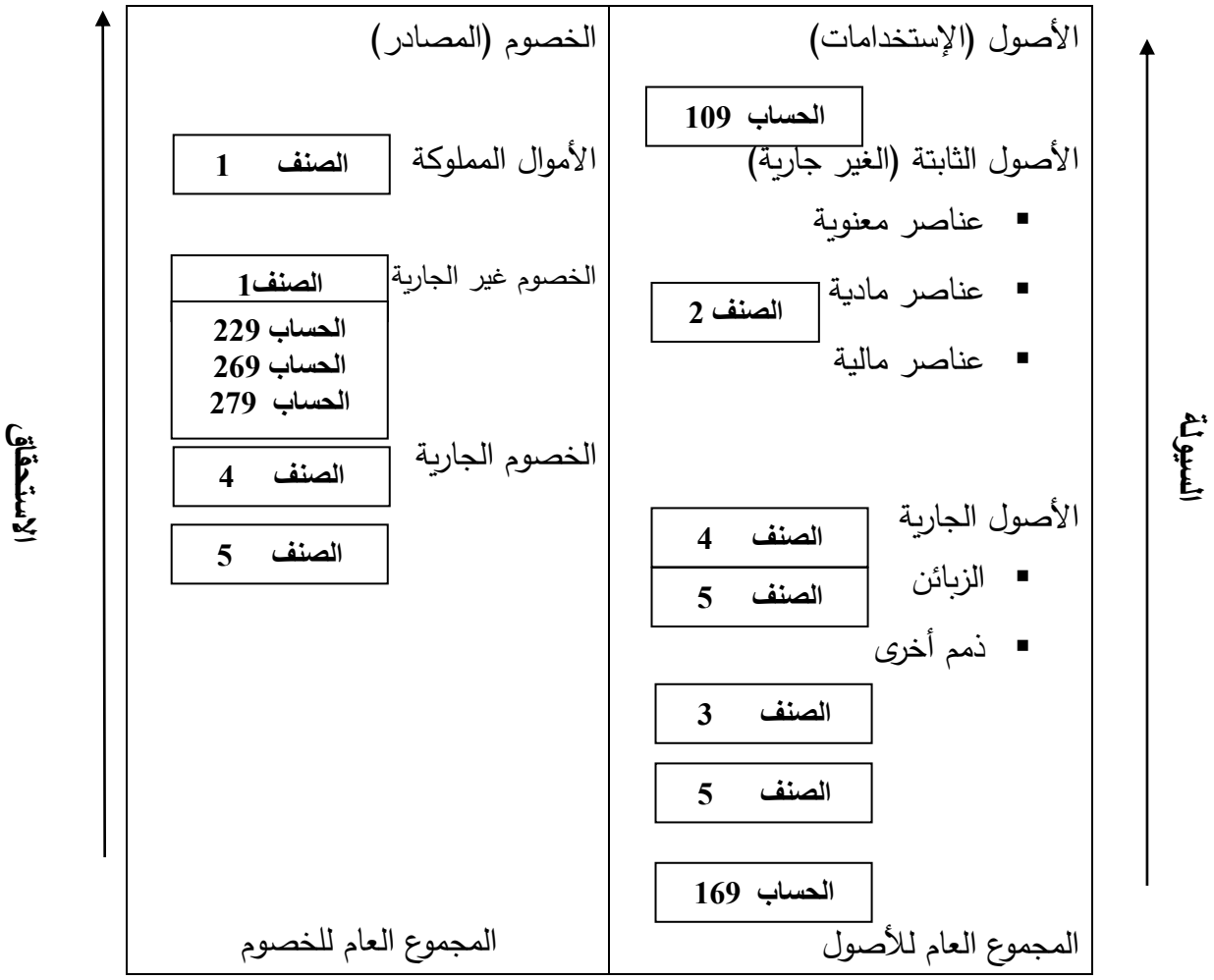
ومن خلال التعريفين؛ نستنتج أن الميزانية عبارة عن صورة فوتوغرافية Photographie أو جدول أو قائمة أكثر أهمية من الكشوف الأخرى، فهي بيان يُظهر في جانبه الأيسر إستخدامات أصول المؤسسة وفي جانبها الأيمن مصادر أو خصوم المؤسسة يتم إعداده عادة في نهاية السنة لتبيان الوضعية المالية للمؤسسة.

وفيما يلي بيان لميزانية مختصرة بالإستناد إلى النصوص ذات العلاقة :

شكل رقم (2-4): الميـــــــــــــــــــزانية

[1]- محمد بوتين، "**المحاسبة العامة للمؤسسة**"،الطبعة الثانية، الجزائ: ديوان المطبوعات الجامعية،1992، ص: 10.

[2]- طارق حماد عبدالعال، "**التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل**"، بدون طبعة، مصر : الدار الجامعية، ص:124.



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على الجريدة الرسمية العدد 19 المؤرخة في 2009/03/25

الفرع الثاني : حساب النتائج

تُعرف قائمة حساب النتائج بأنها "تقرير لتقييم أداء المؤسسة عن طريق مقابلة الإيرادات بالأعباء المرتبطة بها خلال فترة معينة، فهي تفصح عن نتيجة أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة خلال فترة معينة"[1].

[1]- وابل بن علي الوابل، "**أسس المحاسبة**"، الجزء الأول، المملكة العربية السعودية، الرياض : مكتبة الملك فهد، 2001، ص: 6.

كما تعرف هذه القائمة بأنها "كشف ملخص الأعباء والإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة المالية، حيث لايتم الأخذ بعين الإعتبار تاريخ تحصيل الإيراد أو تاريخ تسديد الأعباء، ويتم الحصول على النتيجة الصافية بالفرق بين الإيرادات والأعباء"[1].

ومن خلال التعريفين السابقين نستخلص ما يلي : أن حساب النتيجة هو فيلم Film لنشاطها خلال فترة زمنية معينة عادة تكون السنة المالية وهو وسيلة يتم من خلالها تقييم أداء المؤسسة.

"وقد نص القانون على تقديم جدول حسابات النتائج حسب الطبيعة، مع إمكانية الإعتماد اختياريا على جدول حسابات النتائج حسب الوظيفة بهدف قياس النسب بين أصناف الأعباء والانتاج الاجمالي أو المباع"[2].

كما حدد القرار المؤرخ في 2008/07/26 في الفقرة 2.230 المعلومات الدنيا الواجب توافرها في حساب النتائج وهي كالتالي :

- ✓ تحليل الأعباء حسب طبيعتها، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الآتية : الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الإستغلال.
- ✓ منتجات الأنشطة العادية (من حساب 70 إلى حساب 74).
- ✓ المنتوجات المالية والأعباء المالية (حساب 76 وحساب 66).
- ✓ أعباء المستخدمين (حساب 63).
- ✓ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة (حساب 64).
- ✓ المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية (حساب 68).
- ✓ المخصصات للإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية (حساب 68).

---

[1]- القرار المؤرخ في 2008/07/26، "**المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم 19، 2009/03/25، الفقرة 1.230..

[2]- ربيع بوصبيع العايش وآخرون، مداخلة مقدمة حول "**جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF (دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير ورقلة)**"، جامعة الوادي : الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 05-06/ماي/2013 ص:6..

- ✓ نتيجة الأنشطة العادية.
- ✓ العناصر غير العادية (حساب 77 وحساب 67).
- ✓ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- ✓ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة لشركات المساهمة.
- ✓ حصة المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة المدمجة حسب طريقة المعادلة في النتيجة الصافية (حالة حساب النتائج المدمجة).
- ✓ حصة الفوائد ذات الأقلية في النتيجة الصافية (حالة حساب النتائج المدمجة).

الفرع الثالث : جدول سيولة الخزينة عُرفت هذه القائمة بأنها "هي القائمة التي تبين المقبوضات والمدفوعات النقدية للمؤسسة خلال فترة معينة، والتي يتم تصنيفها كتدفقات بناء من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الإستثمارية أو الأنشطة التمويلية"[1].

وفي ضوء النظام المحاسبي المالي، يُعد هذا الجدول القائمة الثالثة بعد كل من الميزانية وحساب النتائج حيث أن هذه القائمة "تقدم معلومات تمكن من تحديد المركز النقدي للمنشأة في لحضة زمنية معينة هي عادة في نهاية الفترة المالية ومن ثم تفسير أسباب التغير الحادث في رصيد النقد خلال الفترة المالية أي بين الرصيد في بداية الفترة والرصيد في نهايتها. وبذلك تعرض حركة التدفقات النقدية التي تحدث في كل من الأنشطة التشغيلية للمنشأة والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية"[2].

كما "يتم إعداد جدول سيولة الخزينة وفق الطريقتين المباشرة والغير مباشرة، فالطريقة المباشرة منصوص على تطبيقها قانونيا وبالتالي فإن المؤسسة تكون مُجبرة على إعداد هذا الجدول وفق هاته الصيغة، بينما الطريقة الثانية لا تتم إلا بعد انقضاء السنة المالية والهدف منها إضافة

---

[1]- خالد جمال الجعارات، "**معايير التقارير المالية الدولية 2007 (IAS/IFRS)**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار إثراء، 2008، ص: 96.

[2]- محمد مطر، "**مرجع سبق ذكره**"، ص: 71.

إلى سهولة إعدادها يتمثل في إستخراج عديد المؤشرات التي تستخدم في التحليل المالي في المؤسسة"[1].

الفرع الرابع : جدول تغير الأموال الخاصة

يعرف القرار المؤرخ في 2008/07/26 في الفقرة 1.250 قائمة تغير الأموال الخاصة بأنها عبارة عن جدول تحليلي للحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية.

كما حددت نفس الفقرة من القانون السالف ذكره المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول وهي :

- ✓ النتيجة الصافية للسنة المالية.
- ✓ تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال.
- ✓ المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.
- ✓ عمليات الرسملة (زيادة، تخفيض، تسديد،...).
- ✓ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

الفرع الخامس : ملحق

يعتبر الملحق جزء من القوائم المالية، "وهو وثيقة إلزامية تُلحق بالميزانية وحساب النتائج، ويكمن دوره في إعطاء تفسيرات للوصول قدر الإمكان إلى أكثر تمثيلا للأحداث بصدق""[2]. "ولذلك فمن المهم بالنسبة للمستثمر قراءة هذه الإيضاحات وفهمها جيدا، لأنها تعتبر تفصيلا للوضع المالي للشركة، وغالبا ما تكون هذه الإيضاحات متعلقة بالسياسات المحاسبية أو وصف تفصيلي

---

[1]- ربيع بوصبيع العايش، فاتح سردوك، عابي خليدة، "**مرجع سبق ذكره**"، ص: 8.

[2]Eric DUMALANEDE et autres, « **Op. cit.** », P.P :220-221.

للأصول الثابتة وأسهم رأس المال والديون طويلة الأجل والإلتزامات العرضية وغيرها من البنود الإجمالية بالقوائم المالية"[1]."كما يجب التوضيح في الملحق كُلا من الإتفاقيات المكتوبة ونتائجها التقديرية في نفس الوقت على المؤسسة"[2].

في حين نجد أن النظام المحاسبي المالي وفي ضوء القانون الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19 الفقرة 1.260 عرف الملحق بأنه مستند يُوفر التفسيرات الضرورية واللازمة وكل المعلومات المفيدة لمستخدمي القوائم المالية. وحسب نفس القانون يجب أن يتضمن الملحق أربعة عناصر أساسية وكل واحدة منها تتضمن مجموعة من العناصر، ""كما يُشترط في إدراج أي توضيح توفر عنصر الطابع الملائم للإعلام والأهمية النسبية، والعناصر المكونة للملاحق تتمثل فيما يلي"[3] :

- ✓ القواعد والطرق المستعملة لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية.
- ✓ معلومات إضافية خاصة بالميزانية، قائمة حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة وتغير الأموال الخاصة.
- ✓ المعلومات التي تخص التعاملات التي تتم بين الوحدات والمؤسسة الأم.
- ✓ المعلومات ذات الطابع العام أو المتعلقة ببعض العمليات الخاصة.

---

[1]- عبدالوهاب رميدي، علي سماي، "**المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد**"، الطبعة الأولى، الجزائر :دار هومة، 2011، ص:49.

[2]Par les auteurs du mémento comptable, **BCF Entreprises et groupes Spécial (IFRS 2005) Panorama des évolutions des IFRS norme par norme applicables aux 1ers comptes 2005 165**, FRANCE, Paris, Bulletin Comptable et Financier, ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, 2004, P : 38.

[3]- زين عبدالمالك، **القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع صيدال (وحدة الحراش 2012-2013)**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، بومرداس : جامعة أمحمد بوقرة، السنة الجامعية 2015/2014، ص: 39..

ومما سبق نُلاحظ أن الملحق عبارة عن إيضاحات وجداول تُظهر السياسات المحاسبية المستخدمة من قبل المؤسسة وكذلك أسس القياس المستخدمة في إعداد البيانات والقوائم المالية، كما تُقدم معلومات تفصيلية حول النقاط المشار إليها في عمود الملاحظات بالقوائم المالية والتي تتطلب معالجة محاسبية خاصة و/أو تفسيرا لأحداث ذات أهمية نسبية تتطلب الإفصاح عنها لتنوير مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين.

المبحث الثالث: إفصاح المسار الزمني للحسابات وفق النظام المحاسبي المالي

المطلب الأول : المسار الزمني للحسابات (القوائم المالية)

الفرع الأول : تاريخ بداية الدورة المحاسبية Date début de l'exercice comptable

وهو التاريخ الموافق لبداية الدورة المحاسبية والتي عادة ما تبدأ بتاريخ 01/01/ن، وبهذا التاريخ تنتقل المؤسسة من الحالة المدنية إلى الحالة التجارية وتصبح بذلك خاضعة بشكل أساسي للقانون التجاري والقوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي. إلا أن بداية النشاط التجاري أي أول دورة محاسبية لا تتزامن في أغلب الأحيان مع أول جانفي، فقد يكون تأسيس الشركة أو إنشائها في تاريخ آخر من الدورة المحاسبية والتي تغطي أربعة فصول مدنية، "هذا ولا يجوز للشركة أن تُباشر أعمالها إلا إبتداءا من تاريخ قيدها في السجل التجاري وشهرها"[1].

الفرع الثاني : تاريخ نهاية الدورة المحاسبية Date fin d'exercice comptable

وهو التاريخ الموافق لنهاية الدورة المحاسبية والتي تمت خلالها التسجيل في اليومية العامة للمؤسسة على أساس المجموعة المستندية، ثم الترحيل إلى دفاتر الأستاذ ومن ثم إلى ميزان المراجعة قبل الجرد. وفي هذا الميزان نجد كل حسابات الميزانية وحسابات التسيير المسجلة في دفاتر المؤسسة.

هذا التاريخ يُوافق في أغلب الحالات نهاية السنة أي 12/31/ن ، غير أنه قد توجد حالات خاصة قد لا تتفق مع نهاية الدورة إلا أنه يجب الحصول على ترخيص من مفتشية الضرائب بعد تقديم المكلف للأسباب الموضوعية والشروحات الكافية التي دفعته لهذه الوضعية (حالات النشاطات الموسمية أو صناعة المثلجات Fabricant des glaces).

---

[1]-عمار عمورة، "**الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري**"،بدون رقم طبعة، الجزائر : دار المعرفة، 2000، ص: 268.

كما قد يكون تاريخ نهاية الدورة هو التوقف النهائي عن النشاط *أي الشطب من السجل التجاري، وهذا التاريخ قد لا يتفق أو قد لا يتزامن مع مع 31 ديسمبر.

الفرع الثالث : تاريخ قفل الحساباتDate de clôture des comptes

عند انتهاء الفترة أو الدورة المحاسبية والتي عادة تكون السنة المدنية يجب أن تقوم المؤسسة بتحضير وتهيئة الحسابات لتسجيل العمليات المالية في الفترة المحاسبية التي تليها،هذه العملية تسمى بـ "إقفال الحسابات".

تمر عملية إقفال الحسابات بثلاثة مراحل:

تصنيف الحسابات لغرض الإقفال.
إعداد قيود التسوية.
إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد.

1)تصنيف الحسابات لغرض الإقفال

تنقسم أنواع الحسابات بغرض الإقفال إلى نوعين رئيسيين:

1.1حسابات التسيير: وتسمى أيضا حسابات مؤقتة، أي هي الحسابات الت يتكون منافعها الإقتصادية تابعة لفترة محاسبية واحدة فقط، حيث نقوم بإقفالها في الحسابات الدائمة ونجعل أرصدتها مساوية للصفر.

تتمثل هذه الحسابات :

- حسابات الأعباء (الصنف 6)

*عموما حددت المادة 20 من المرسوم التنفيذي رقم 15-111 المؤرخ في 2015/05/03 والذي يحدد كيفيات القيد والتعديل والشطب في التجاري خمس حالات شطب القيد من السجل التجاري وهي : التوقف النهائي عن النشاط، وفاة التاجر، حل الشركة التجارية، حكم قضائي يقضي بالشطب من السجل التجاري، ممارسة نشاط تجاري بمستخرج سجل تجاري منتهي الصلاحية.

- حسابات النواتج (الصنف 7)

2.1حسابات الميزانية : وتسمى أيضا حسابات دائمة، أي هي الحسابات التي تكون منافعها الإقتصادية تابعة لفترة محاسبية أو أكثر بحيث لا يتم إقفالها ،وإنما ترحل أرصدتها إلى فترة محاسبية لاحقة.

تتمثل الحسابات الدائمة بحسابات قائمة الميزانية (الأصول و الخصوم).

- حسابات رؤوس الأموال (الصنف 1)
- حسابات التثبيتات (الصنف 2)
- حسابات المخزونات والجاري العمل بها (الصنف 3)
- حسابات الغير (الصنف 4)
- الحسابات المالية (الصنف 5)

2) إعداد قيود التسوية

تطبيقا لمبدأ استقلالية الدورات وعملا بمبدأ الحيطة والحذر ومبدأ الصورة الصادقة، فإنه في نهاية الدورة أو السنة المحاسبية نقوم بتسجيل قيود التسوية حتى تتحمل الدورة أو السنة إلا أعبائها وتستفيد من نواتجها الفعلية.

3)إعداد ميزان المراجعة بعد الجرد

بعد القيام بعمليات التسوية وتحديد نتيجة الدورة المحاسبية، وترحيل اليومية العامة إلى دفاتر الأستاذ، تقوم المؤسسة بإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، حيث يتضمن فقط حسابات الميزانية وفقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي.

الفرع الرابع : تاريخ إيداع التصريحات الجبائية السنوية Délai de dépôt de la liasse fiscale

التصريحات الجبائية السنوية هي تلك التصريحات القانونية التي تربط بين المُكلف بالضريبة Le contribuable ومصالح الإدارة الجبائية.Fisc le لتسهيل عملية الاتصال بينهما، تحتوي على 12 قائمة مُتضمنة معلومات تُعبر عن الذمة المالية وأرقام الأعمال المحققة من قبل المكلف وعناصر أخرى، والتي من خلالها يتم تحديد ومعرفة أسس الأوعية الضريبية، كما يجب اكتتاب التصريح الإجمالي وجوبا، ويرسل على الأكثر يوم 30 أفريل من كل سنة كآخر أجل لإيداع التصريح* إلى مفتشية الضرائب التي يتبع لها مكان تواجد موطن المكلف الجبائي أي التي يتبع لها مكان ممارسة النشاط.

الفرع الخامس : تاريخ تسليم تقرير محافظ الحسابات. Date de remise de rapport

بعد إقفال الحسابات وإيداع التصريحات الجبائية، يقوم محافظ الحسابات في إطار مهمته الدائمة في المؤسسة بإصدار رأي أو حكم على صلاحية القوائم المالية وفي هذا الصدد يقوم "بإيصال رأيه حول مدى صحة وصداقية القوائم المالية لمستعملي هذه الأخيرة من خلال تقرير يُعده بعد إنتهاء عملية التدقيق ويقدم إشهاد بذلك"[1] كما يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الإنتهاء الفعلي من مهمة الرقابة مثلما نصت عليه الفقرة 1.2.2 من القسم الثاني (المراجعات والمعلومات الخاصة) من القرار رقم 30 والمؤرخ في 2013/06/24 الذي يُحدد محتوى تقارير محافظ الحسابات. عادة في الواقع العملي، يجب أن يكون تاريخ تسليم التقرير كآخر أجل قبل 06/15/ن.

---

*ملاحظة :عندما ينتهي إيداع التصريح يوم عطلة قانونية، يُمدد أجلا لاستحقاق إلى يوم مفتوح يليه.

[1]- أحمد لعماري، حكيمة مناعي "**ملخص مادة التدقيق المالي والمحاسبي**" ، باتنة : جامعة الحاج لخضر باتنة، مطبوعة قُدمت لطلبة السنة الثالثة ليسانس ل.م.د، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، السنة الجامعية 2013-2014.

الفرع السادس : تاريخ المصادقة على الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين Date d'approbation des comptes par l'AGO

يخضع إنعقاد الجمعية العامة للمساهمين لإجراءات تمهيدية تبتدئ باستدعاء المساهمين من طرف الهيئات المُخولة قانونا وذلك قبل 15 يوما على الأقل، ويُرسل الإستدعاء ويحدد فيه بدقة زمان ومكان إنعقاد الجمعية مرفق بجدول الأعمال برسالة مضمونة مع إشعار بالتوصيل، غير أن تاريخ المصادقة على الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين أو مجلس الإدارة يكون غالبا في شهر جوان أي قبل 06/30/ن كآخر أجل قانوني. ويعتبر تاريخ المصادقة بمثابة القفل القانوني للحسابات la clôture juridique des comptes.

الفرع السابع : تاريخ الإعلان عن الحسابات في النشرة الرسمية للإعلانات القانونية BOAL Date de publication des comptes par le CNRC

إن الايداع القانوني الالزامي بالنسبة للأشخاص المعنويين لدى المركز الوطني للسجل التجاري CNRC يهدف لجعل الحسابات الاجتماعية لهؤلاء، معروفة لدى المؤسسات والهيئات ذات الصلة، ويخص الأمر شركات المساهمة، المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، شركات التضامن، شركات التوصية البسيطة، شركات التوصية ذات الأسهم وكذلك المؤسسات المالية والبنوك، والتي بفضلها تتمكن تلك الهيئات من التعرف على المعطيات التي تسمح لها بتقييم الوضعية المالية للمؤسسات التجارية. (المادة 12 من القانون رقم 08/04 المؤرخ في 14 أوت 2004 والمتعلق بشروط ممارسة النشاطات التجارية). كما أن إيداع الحسابات الاجتماعية على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري يدخل في إطار الإشهارات القانونية الإجبارية وذلك طبقا للمادة 717 الفقرة 03 التي تنص على انه : تودع حسابات الشركة المذكورة في المقطع الأول في المركز الوطني للسجل التجاري خلال الشهر الذي يلي مصادقة الجمعية العامة عليها، ويُعد الإيداع بمثابة إشهار.

كما يجب إيداع الحسابات كل سنة، طبقا للمادة 676 من القانون التجاري التي تنص "تجتمع الجمعية العامة العادية مرة على الأقل في السنة خلال الستة أشهر التي تسبق قفل السنة المالية، فيماعدا تمديد هذا الأجل بناءعلى طلب مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة بأمر من الجهة القضائية المختصة التي تبث في ذلك بناءعلى عريضة. أيضا من الضروري أخذ بالحسبان أن الشركات مقيدة بأجل شهر واحد انطلاقا من تاريخ انعقاد الجمعية للقيام بالإيداع على مستوى المركز الوطني للسجل التجاري. وبالتالي يُصبح تاريخ 07/30/ن آخر أجل لوقوع القوائم المالية في الحق العام.

ويتضمن عموما ملف الحسابات الإجتماعية بالنسبة للمؤسسات التجارية الوثائق التالية :

- ✓ نسخة واحدة (01) من جدول "حساب النتائج" باللغة الوطنية ونسخة (01) باللغة الفرنسية.
- ✓ نسخة واحدة (01) من جدول "الأصول" باللغة الوطنية ونسخة (01) باللغة الفرنسية.
- ✓ نسخة واحدة (01) من جدول "الخصوم" باللغة الوطنية ونسخة (01) باللغة الفرنسية.
- ✓ محضر الجمعية العامة التي تفصل في الحسابات الاجتماعية، مُوقع من طرف الشركاء أو الممثلين القانونيين للشركة يتضمن عبارة "المصادقة أوالموافقة على الحسابات" (نسخة باللغة الوطنية ونسخة باللغة الفرنسية).

الفرع الثامن : تاريخ تسديد القسائم والحصص (أرباح الأسهم) Date de paiement des dividendes

تُعتبر سياسة توزيع الأرباح من أهم السياسات التمويلية في الشركات التجارية نظرا لعلاقتها المباشرة بالمساهمين على المساهمين وانعكاسها على سعر السهم في السوق، فقرار تحديد وتوزيع الأرباح يتوقف على مداولة مجلس إدارة الشركة؛ أي أثناء إنعقاد إجتماع مجلس الإدارة وطرحه

للمداولة مسألة توزيع الأرباح. حيث بعد المصادقة على لائحة توزيع الأرباح، ينشأ بذلك ميعاد دفع القسائم والتي عادة تكون قبل 09/30/ن. وذلك بترصيد حساب 457 الشركاء : حصص واجبة الدفع.

جدول (2-2):المسار الزمني للحسابات

Libellé	البيان	التاريخ
Date début de l'exercice comptable	تاريخ بداية الدورة المحاسبية	01/01/ن أو تاريخ التأسيس
Date fin d'exercice comptable	تاريخ نهاية الدورة المحاسبية	12/31/ن أو تاريخ الشطب
Date de clôture des comptes (date d'arrêt des comptes)	تاريخ قفل الحسابات	قبل 03/31/ن+1
Délai de dépôt de la liasse fiscale	تاريخ إيداع التصريحات الجبائية السنوية	قبل 04/30/ن+1
Date de remise de rapportde CAC	تاريخ تسليم تقرير محافظ الحسابات	قبل 06/15/ن+1
Date d'approbation des comptes par l'AGO	تاريخ المصادقة على الحسابات من طرف الجمعية العامة للمساهمين	قبل 06/30/ن+1
Date de publication des comptes au BOAL par le CNRC	تاريخ الإعلان عن الحسابات في النشرة الرسمية للإعلانات القانونيةمن طرف المركز الوطني للسجل التجاري	قبل 07/30/ن+1
Date de paiement des dividendes	تاريخ تسديد أرباح الأسهم	قبل 09/30/ن+1

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على ما سبق ذكره

المطلب الثاني : الفروع ذات الصلة أو المرتبطة بالنظام المحاسبي المالي

الفرع الأول : النظام المحاسبي المالي والقانون الخاص

يظهر التداخل بين النظام المحاسبي المالي والقانون الخاص ونخص بالذكر القانون التجاري سواءا في ضوء الممارسة التقنية أو القضائية، فنذكر على سبيل المثال وليس الحصر: الأحكام الخاصة بمسك الدفاتر التجارية وكذا في بعض القواعد المتعلقة بسير مختلف الشركات.

من جهة أخرى، نجد أن تطبيق النظام المالي يعتمد كثيرا على القانون الخاص وخصوصا القانون التجاري، وفي هذا السياق فإن مُعدي القوائم المالية لا يعتمدون فحسب على القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي بل هم ملزمون بمراعاة ما تقضي به من أحكام القانون الخاص.

الفرع الثاني : النظام المحاسبي المالي والتسيير المالي

يستخدم النظام المالي في أجزاء هامة منه تقنيات التسيير المالي وخصوصا منها التحليل المالي لغرض الحصول على بيانات ومؤشرات قد تكون جد مفيدة لمعدي ومستخدمي القوائم إذ تمكنهم من تقييم الأداء وإجراء المقارنات والتحاليل كما يحتاج مستعملي القوائم المالية هذه المخرجات حيث تفيدهم في إتخاذ القرارات المناسبة كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين والبنوك عند دراستهم لتقديم عقد قرض. أيضا تستفيد منه بعض الإدارات لأسباب رقابية بالدرجة الأولى كمصالح الجباية ومصالح الضمان الإجتماعي ومدققي الحسابات والهيئات الرقابية الأخرى. وبالتالي فإن القوائم المالية (المخرج النهائي) والتي يتم إعدادها وفق النظام المحاسبي المالي تخدم التحليل المالي للقوائم المالية حيث تقدم معلومات هامة حول الوضعية والمركز المالي والأداءات ومختلف التوازنات المالية للمؤسسة.

الفرع الثالث : النظام المحاسبي المالي والمحاسبة التحليلية

سابقا ووفق المخطط الوطني للمحاسبة لم تكن المحاسبة العامة تهتم بالوضعية التفصيلية للتكاليف بمعنى آخر لا تبالي بالوضعية الحقيقية للمؤسسة فكان الأمر إختياريا (غير ملزمة قانونا) في أغلب المؤسسات بهدف تحسين التسيير . إلا أنه وفق النظام المالي فإن علاقة النظام المالي بمحاسبة التكاليف بإعتبارها تقنية من تقنيات التسيير إزدادت؛ بل أصبحت إلزامية بقوة القانون وإجبارية في أغلب الحالات.*

---

* – قانون المالية لسنة 2017،أنظر المواد 8، 10، 43 و44.

–قانون الإجراءات الجبائية، المواد 20، 160 و 169 مكرر والتي تُلزم بمسك محاسبة تحليلية.

الفرع الرابع : النظام المحاسبي المالي والموازنات التقديرية

إزداد إرتباط النظام المالي بالموازانات التقديرية في ظل تعقد فلسفة النظام المالي وأصبح لزاما على المؤسسة التفكير في وضع الخطط المستقبلية وتقييمها ومثال على ذلك المزايا الممنوحة للمستخدمين بالإعتماد على التنبؤ للوصول إلى نتائج قياس وتقييم تقترب من الواقع، فتلجأ بذلك المؤسسة إلى استخدام علم الإحصاء الوصفي والتطبيقي في ذلك.

الفرع الخامس : النظام المحاسبي المالي والجباية

إن حتمية التوجهات الاقتصادية العالمية فرضت على الجزائر نظام محاسبي مالي يتوافق والمعايير الدولية المحاسبي والتقارير المالية IAS/IFRS حيث دخلت حيز التطبيق مجموعة من القوانين في إطار تكييف القواعد الجبائية مع مفاهيم النظام المحاسبي المالي ومثال على ذلك ما جاءت به المواد من 141 إلى 144 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، ومع هذه المحاولات والجهود لتعديل مختلف القوانين الضريبية ذات الصلة بالقياس المحاسبي لربط العلاقة، إلا أن فلسفة النظام المالي لا تزال تطرح فكرة التباعد بقوة وبوتيرة متزايدة في المفاهيم وحتى المصطلحات بين النظام المالي والجباية ومثال على ذلك المادة 53 من قانون المالية لسنة 2014، حيث نصت على عدم التطبيق الجبائي للمعالجة الواردة في النظام المحاسبي المالي فيما يتعلق بإيجار التمويل إذ أن مؤجر Le bailleur التجهيزات أو العتاد يضل مالكا لها ويحسب إهتلاكها، كما أن المستأجر Le preneur يُعالج الاهتلاكات خارج الميزانية أي في الجدول 9 من التصريحات الجبائية La liasse fiscale.

الفرع السادس : النظام المحاسبي المالي والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

النظام المحاسبي المالي غير متوافق بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، فيكفي أن كتلة القوانين المتعلقة بالنظام المحاسبي المالي تحتوي على 114 صفحة ، أما كتلة النصوص

المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ المالي تحتوي على 6472 صفحة. "فنلاحظ أن النظام المحاسبي المالي تبنى على الأقل 22 معيارا"[1]. من هذا المنطلق نلاحظ أنه بالرغم من تبني النظام المحاسبي المالي لجزء معتبر من المعايير، إلا أنه لا يزال إلى غاية اللحظة يفتقر لمعالجة العديد من المسائل ومثال على ذلك آثار تغيرات أسعار الصرف حسب ما جاء به المعيار رقم 21. نفس الشيئ يصدق عن معيار ربحية السهم رقم 33 وكذلك معيار التقارير المالية المرحلية إذ "لم يُشير النظام المحاسبي المالي الجزائري إلى التقارير المرحلية وكيفية إعدادها والمعلومات التي يجب أن تشملها هذه التقارير المالية"[2]. كما أن هناك العديد من معايير عُدلت ومعايير أخرى أُستبدلت نهائيا وأُدخلت طرقا جديدة للتقييم للمعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS. ونعرض في الجدول الآتي أهم المعايير التي شملتها التغييرات وأثر ذلك على النظام المحاسبي المالي.

جدول رقم (2-3):مقابلة أهم المستجدات المحاسبية الدولية مع النظام المحاسبي المالي

النظام المحاسبي المالي	معايير الإبلاغ المالي الجديدة
الفصل الثاني القسم الثاني : الأصول المالية غير الجارية (التثبيتات المالية : سندات وحسابات دائنة) القسم السادس : القروض والخصوم المالية الأخرى	IFRS 9 الذي يحل محل IAS 39 المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 يُطبق ويصبح ساري المفعول على السنوات المفتوحة إبتداءا من 2018/01/01. كما يُسمح بتطبيقه بأثر رجعي إعتبارا من شهر فيفري 2015.

[1]Kada BAHIRI, « **Journée d'études – débats sur la comptabilité** », L'AUDITEUR, Revue périodique N°7 : Conseil National, Chambre Nationale des Commissaires aux comptes, Algérie, 13 et 14 mai 2017, P :12.

[2]- رفيق يوسفي، "**النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية والتطبيق**"، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2010-2011، ص: 124.

الفصل الثالث القسم الثاني : الإدماج (تجميع الكيانات – الحسابات المدمجة)	معايير التقارير المالية الدولية حول الحسابات المجمعة : IFRS 10 القوائم المالية المجمعة IFRS 11 الشراكة أو الإتفاقات المشتركة IFRS 12 معلومات عن مساهمات في كيانات أخرى. تطبق هذه المعايير إبتداءا من 2013/01/01 مع إمكانية تطبيقها بأثر رجعي.
ذُكرت كلمة "قيمة عادلة" في طرق التقييم المقدمة من طرف النظام المحاسبي المالي 37 مرة.	IFRS 13 قياس القيمة العادلة معيار مطبق بطريقة لاحقة على الحسابات للسنوات المفتوحة بدءا من 2013/01/01.
الفصل الثالث القسم الخامس : عقود إيجار التمويل	IAS 17 عقود الإيجار يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بمشروع مراجعة معيار المحاسبة الدولي رقم 17 (عقود الإيجار).
ينبغي توسيع معايير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتشمل جميع الشركات غير المدرجة في البورصة.	معايير دولية لإعداد التقارير المالية IFRS للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة PME.

Source:Abdelouahab ESSADEK, **« La comptabilité : outil de développement économique »,** L'AUDITEUR, Revue périodique N°7 : Conseil National, Chambre Nationale des Commissaires aux comptes, Algérie, 13 et 14 mai 2017, **Traduction effectuée par l'étudiant** P :8.

من الجدول يمكن إستخلاص بأن الأثر البليغ لمستجدات للمعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS مس على وجه الخصوص الفصل الثاني من القرار (قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات) والفصل الثالث (كيفيات خاصة للتقييم والمحاسبة) من القرار رقم 23 والمؤرخ في 26 جويلية 2008.

المطلب الثالث : العوامل المؤثرة على إفصاح الحسابات

الفرع الأول : عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية

إن الحجم والشكل القانوني للوحدة الاقتصادية من أهم العوامل التي قد تؤثر على درجة الإفصاح، ويمكن حصر ذلك فيما يلي :[1]

1)حجم المشروع (مجموع الأصول) يحتاج إعداد المعلومات المحاسبية واستخراجها بشكل دقيق وبتوقيت مناسب وملائم للمستفيدين منها إلى تكاليف مباشرة ناتجة عن إعداد القوائم والتقارير المالية، وتكاليف غير مباشرة ناتجة عن كشف جميع المعلومات عن المشروع للشركات المنافسة الأخرى وناتجة عن عدم وضوح المعلومات للمستثمرين.وقد تبين وجود علاقة موجبة بين حجم الأصول ودرجة الإفصاح في التقارير المالية في عدد من الدراسات الميدانية وقد يرجع ذلك إلى أن تكلفة المعلومات تكون غير ملموسة في المشروعات الكبيرة الحجم إذا ما قورنت بالمشروعات صغيرة الحجم.

2) عدد المساهمين وتبين وجود علاقة موجبة أيضا بين عدد المساهمين ودرجة الإفصاح على أساس ان زيادة عدد المساهمين تؤدي إلى المزيد من المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها من جانب المساهمين أو من ينوب عنهم من المحللين الماليين أو سماسرة الأوراق المالية.

3) تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية وقد يكون لهذا العامل أثر مباشر على زيادة درجة الإفصاح حيث تقوم المؤسسات المسجلة بسوق الأوراق المالية التي يتم التعامل فيها بالأسهم أو السندات التي تصدرها بملء عدد من النماذج والايضاحات عن أهداف الشركة ونشاطها، ونتائج أعمالها وبهذا تكون تحت ضغط لزيادة وتحسين درجة الإفصاح في التقارير المالية.

1ناصر دادي عدون،معراج هواري"**دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**"، أفريل 2011 : مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة : الدانمارك، ص.ص: 8-9.

www.kanatakji.com/fiqh/files/manage/917.doc, date de consultation 19/11/2014.

4) المراجع الخارجي ويؤثر المراجع الخارجي الذي يقوم بفحص حسابات الشركة على درجة الإفصاح من خلال ما يلتزم به من مبادئ ومفاهيم محاسبية مقبولة أو قواعد يفرضها دستور المهنة التي ينتمي إليها.

الفرع الثاني : البيئة المحاسبية

إن تغيرات بيئة المحاسبة في الجزائر خصوصا مع تبني النظام المحاسبي المالي، كانت بمثابة ثورة على المفاهيم وفلسفة المحاسبة عموما فازدادت معها مسؤولية المحاسب ولو أن مفهوم مسؤولية المحاسب قديمة "فالقانون المدني الفرنسي 1382 حدد بدقة مسؤوليات المحاسب حتى وإن رفض المحاسب تسجيل عمليات خاطئة، ثم بناءا على أمر كتابي من مسؤوله المباشر أو رئيس المؤسسة، إستجاب المحاسب لطلبه فقام بتسجيلها، فبهذا التصرف يتابع المسؤول المباشر كفاعل رئيسي والمحاسب كفاعل منفذ للأمر فهو متواطئ مع مديره"[1]. أما النظرة الجديدة للمحاسبة أحدثت تغييرا في المسؤولية فاتسعت دائرتها وبالتالي إستدعى الأمر ثقافة جديدة لا تنحصر في المحاسب ومديره؛ بل أيضا الطاقم المسير بالمؤسسة. فببروز المسؤوليات أصبحت هذه الأخيرة تملي بواسطة التشريعات والمنظمات المهنية مستويات عالية من الإفصاح المحاسبي.

الفرع الثالث : طبيعة واحتياجات مستخدمي المعلومة المالية

أمام توسع مستخدمي المعلومة المالية وتباين الهدف من الحصول عليها، إزداد الطلب عليها. فكلما كانت المعلومة مفيدة زادات الثقة في القوائم المالية، وفي هذا الصدد نشير بأن النظام المحاسبي المالي يتوافر على ترسانة نظرية هائلة ستكون بلاشك أداة ملائمة للإفصاح المحاسبي الجيد إذا ما أُحسن تطبيقها. إلى جانب هذا، يُلاحظ في نفس الوقت أن المواد 29 و 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 رتبت وصنفت المعايير المحاسبية

[1]H. DESCHAMPS, « **DES VERIFICATIONS ET DES EXPERTISES EN COMPTABILITE** », 5ème édition, FRANCE, PARIS : LIBRAIRIE EMMANUEL VITTE, 1923, p : 53.

الجزائرية بدون شرح وتفصيل عدا بعض الإيضاحات والإشعارات التي تصدر من حين لآخر، والموجهة بطبيعتها لأغراض المحاسبة، ويمكن تمثيل هذه المعايير وفق الجدول الآتي :

جدول رقم (2-4) المعايير المحاسبية الجزائرية

الفصول	الرقم الترتيبي	إسم المعيار
المعايير المتعلقة بالأصول	1	التثبيتات العينية والمعنوية
	2	التثبيتات المالية
	3	المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ
المعايير المتعلقة بالخصوم	4	رؤوس الأموال الخاصة
	5	الإعانات
	6	مؤونات المخاطر
	7	القروض والخصوم المالية الأخرى
المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة	8	الأعباء
	9	المنتوجات
المعايير ذات الصفة الخاصة	10	تقييم الأعباء والمنتوجات المالية
	11	الأدوات المالية
	12	عقود التأمين
	13	العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير
	14	العقود طويلة المدى
	15	الضرائب المؤجلة
	16	عقود الإيجار (تمويل)
	17	إمتيازات المستخدمين
	18	العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على المواد 29 و30 من المرسوم 08-156

يُبين الجدول أعلاه 18 معيارا محاسبيا مُرتبة ومُرقمة من 1 إلى 18 ، ونشير بأن الترقيم أعلاه ليس مُعتمدا في النص أو كما جاء في المادة 30 بل فقط لأجل تعداد وحصر المعايير مثلما نقرأها في النص. إذن فهي أرقام ترتيبية وليست أرقاما للمعايير. هذا من جهة، من جهة أخرى فإن

المادة 8 من القانون 07-11 نصت صراحة على محتوى الكشوف المالية وكيفية عرضها كفصل من فصول المعايير المحاسبية، إلا أن المرسوم الذي جاء بعد القانون لم يُبرز تماما هذا الفصل؛ وتم إستدراكه في القرار الصادر بالجريدة الرسمية العدد 19 والمؤرخة في 2009/03/25.

المطلب الرابع : القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

إن المشرع الجزائري أدرج قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي بشكل مفصل إلى حد ما في القرارالمؤرخ في 2008/07/26 والصادر بالجريدة الرسمية العدد 19 والمؤرخة في 2009/03/25 والتي تتشكل عموما من مبادئ وقواعد عامة وأخرى خاصة للتقييم وإعادة التقييم في الحسابات للوصول إلى تحقيق الصورة الصادقة عن الوضعية المالية.

الفرع الأول : ماهية القياس

1)مفهوم القياس :

وبقيت مفاهيم النظرية الكلاسيكية للقياس تحكم عملية القياس في العلوم الاجتماعية بشكل عام إلى منتصف العقد الرابع من القرن العشرين، وبالتحديد إلى عام 1946 حين أصدر (S.S Steven) مؤلفا يدحض فيه الأسس التي تقوم عليها هذه النظرية، ويدعو فيه إلى تبني مفاهيم جديدة كانت بمثابة الأساس لما يعرف حاليا بالنظرية الحديثة للقياس (Modern Measurement Theory)، والتي أحدثت تغييرات حاسمة في المفاهيم السائدة لنظرية القياس، سواء بالنسبة لمقومات عملية القياس أو للخواص محل القياس، وكذلك للمقاييس المستخدمة ووحدات القياس"[1]. لذلك نجد أن المحاسبة باعتبارها أحد العلوم الاجتماعية هي آخر علم إنتبه أو إهتم بمشاكل القياس، فبدأ الباحثون بدراسات جادة في تطوير طرق وأساليب القياس المستخدمة في حقل المحاسبة، ولعل التأخر يرجع إلى أن الإقتصاد الرأسمالي هو بطبيعته إقتصاد أزمات، وكما يعلم الجميع أن أهم أزمة مر بها الإقتصاد

[1] محمد مطر ، موسى السويطي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص: 128.

الرأسمالي هي الأزمة النقدية العالمية (1929-1933)• والتي دفعت بالباحثين لإيجاد حلول لعمليات القياس المحاسبي فالأزمة تلد الهمة•"وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى (Campell) الذي عرفها بما يلي : يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناءا على قواعد طبيعية يتم إكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة. وأضاف (Steven) بعدا رياضيا لتعريف عملية القياس فعرفها بأنها : تتمثل في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي. أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس المحاسبية فهو ما صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي ورد فيه ما يلي : يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المنشأة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناءا على ملاحظات ماضية أو جارية وبموجب قواعد محددة"[1]

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا الخروج بتعريف مبسط لعملية القياس المحاسبية وهو عملية مقابلة تتم بين خاصية أو حالة معبر عنها عدديا أو رقميا بحدث اقتصادي، وذلك إعتمادا على ملاحظات وقواعد علمية محددة.

2)خطوات عملية القياس المحاسبية :

تتفاوت وجهات نظر المحاسبين بشأن الخطوات أو المراحل التي تمر بها عملية القياس المحاسبي إلا أن هناك شبه إجماع على أن مسار العملية يمر بثلاث مراحل رئيسية :

أ- تحديد الخاصية محل القياس : "وتتمثل هذه الخاصية بالنسبة للوحدة المحاسبية في الحدث الاقتصادي التاريخي الذي أثر على المركز المالي للمشروع. لكن المحاسب يواجه مشكلة

•هناك الكثير من المؤرخين يؤكدون بأن الأزمة النقدية العالمية إنتهت سنة 1939 وليس في عام 1933.

•إن الأزمة تلد الهمةولا يتسع الأمر إلا إذا ضاق ولا يظهر نور الفجر إلا بعد الضلام الحالك (مقولةلجمال الدين الأفغاني).

[1]"**نفس المرجع**"، ص: 130.

حقيقية ستنعكس آثارها على جميع مراحل عملية القياس، تتلخص في عدم قدرته في كثير من الأحيان، على تعريف أو تحديد الخاصية محل القياس تعريفا أو تحديدا دقيقا. ويرجع ذلك إلى أن بعض المفاهيم المحاسبية لها معان أو مدلولات مختلفة، فخاصية ربح المشروع مثلا قد تبرز الخلاف بين المحاسبين حول تحديد هذا الربح هل يكون بمفهومه المحاسبي أم بمفهومه الاقتصادي أو القانوني، أم بمفهومه الإداري.. ثم يتشعب الخلاف بينهم في طرق وأساليب قياس الربح. ثم إن اختلاف المداخل في عملية القياس سوف تنعكس على نتائج القياس. ولعل مدلول العبارة التي أوردها (Devine)•تلخيص لأبعاد هذه المشكلة[1].

ب- تحديد نوع المقياس ووحدة القياس المناسبة: بعد الإنتهاء من تحديد الخاصية محل القياس، يتعين على المحاسب تحديد وحدة القياس كالدينار الجزائري كما يتعين عليه أيضا تحديد نوع المقياس المناسب وهذا حسب غرض عملية القياس وهنا قد يواجه المحاسب ثلاث حالات :

- ✓ الحالة الأولى : إذا كان المحاسب يهدف من وراء القياس تبويب الحدث الاقتصادي، فعندئذ يكون المقياس المناسب هو مقياس إسمي.
- ✓ الحالة الثانية : إذا كان المحاسب يهدف من وراء القياس إجراء مقارنة بين حدثين، فعندئذ يكون المقياس المناسب هو مقياس ترتيبي.
- ✓ الحالة الثالثة : إذا كان المحاسب يهدف من وراء تطبيق تقنية كمية للحدث، فعندئذ يكون المقياس المناسب هو مقياس نسبي.

•يقول Devine Carl : إن الحرص المبالغ فيه من جانب المحاسبين على التمسك بالمفاهيم والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجالات القياس المحاسبي، ليس سوى وسيلة يدارون بها عدم إتفاقهم حول مفاهيم الخواص أو الأحداث المطلوب منهم قياسها، لأنهم بتمسكهم الحرفي بهذه المفاهيم والمبادئ، إنما يهدفون إلى درء المسؤولية التي قد تترتب عليهم من جراء الأخطاء المحتملة في عملية القياس.

[1] **"نفس المرجع"**، ص: 136.

ت- تحديد أسلوب القياس المناسب لعملية القياس : يتوقف إنتقاء الأسلوب المتبع حسب الغرض من عملية القياس، وعموما هناك ثلاث أنواع من الأساليب :

- ✓ أسلوب القياس المباشر : مثلما يدل إسمه فهو يعتمد على التسجيل مباشرة بناءا على واقع المستند.
- ✓ أسلوب القياس الغير مباشر : هو في الواقع إمتداد للأسلوب الأول، عندما تمتد عملية القياس إلى مراحل جديدة أخرى كالتحميل وحساب المخصصات وبصفة عامة كل القياسات المبنية على علاقات رياضية.
- ✓ أسلوب القياس التحكمي : يأخذ هذا الأسلوب شكل التحليل ضمن الموازانات التقديرية، فحينئذ ينصب إهتمام المحاسب على التنبؤ، وفي هذه الحالة عادة ما يتم المزج مع الأسلوب غير المباشر.

وفي إعتقادنا وبالرغم من أهمية الأساليب الثلاث لعملية القياس كونها تُعطي في الغالب دلالات منطقية واضحة ودقيقة خصوصا مع الأسلوبين الأولين، إلا أن الكثير من المعلومات لا يمكن قياسها كما، ومع ذلك قد تكون مصيرية بالنسبة للمؤسسة أو للمستثمر خصوصا الخارجي منه. فمثلا مورد أساسي تعتمد عليه المؤسسة سيتوقف نهائيا عن تموين المؤسسة ولا يوجد بديل آخر في ظل مناخ الأعمال؛ فهذه المعلومة ستؤثر على قرار المستثمرين المرتقبين إن لم يتم إدراجها، وبالتالي يجب تنوير مستخدمي القوائم المالية بها، ولهذا أورد النظام المحاسبي في بعض فقراته مصطلح الملحق لإستخدامه في التعبير عن مثل هذه الحالات أو الأحداث بالرغم من عدم ورود مصطلح القياس في النظام المحاسبي المالي ولا في معجم تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

الفرع الثاني : تقييم عناصر الحسابات

إن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وقواعد سيرها حددها القرار المؤرخ في 2008/07/26، والتي عموما تتشكل من مبادئ عامة وقواعد عامة للتقييم، إضافة إلى قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات. كما "إن المشرع الجزائري قد أورد مصطلح التقييم بدل القياس، وهذا منطقي كون أن النموذج المحاسبي الجزائري يعتمد على القياس الكمي لمعالجة الأحداث الاقتصادية في الوقت الحالي، وليس هناك مجال في التطبيق العملي لاستخدام القياس النوعي مثل قياس التأثيرات البيئية أو المحاسبية عن المسؤولية الاجتماعية.

وبالرغم من أن القياس والتقييم يستخدمان للتعبير عن نفس المفهوم، فالقياس هو عملية المطابقة بين خصائص مجال ومجال آخر (جانب كمي ونوعي)، أما التقييم فهو قياس الخواص المالية (الجانب الكمي فقط للقياس)، وبهذا يعتبر القياس مفهوما أوسع من التقييم، إذ يمكن أن يكون للقياس العديد من الخواص، هذه الأخيرة يمكن أن تكون كمية أو نوعية عكس التقييم الذي يهتم بالخواص الكمية فقط، لذا سوف يتم استخدام مصطلح التقييم في النظام المحاسبي المالي لأنه أدق من مصطلح القياس الذي يشمل العديد من الخواص"[1].

1)التقييم على أساس التكلفة التاريخية coût historique ترتكز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات كقاعدة عامة على مبدأ التكلفة التاريخية والتي تعتبر من المبادئ الأساسية للنظام المحاسبي المالي.

2) التقييم على أساس القيمة الحقيقية (القيمة العادلة) juste valeur ou coût actuel ذكر النظام المحاسبي المالي في الفقرة 1.112 من القرار الصادر في الجريدة الرسمية العدد 19

[1] سعيدي عبدالحليم، "**محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات –** "، أطروحة دكتوراه، محاسبة : جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014، ص: 139.

والمؤرخة في 2008/03/25 بأن بعض العناصر قد تحتاج إلى مراجعة إستنادا إلى القيمة الحقيقية أو الكلفة الراهنة. ويمكن تعريف القيمة العادلة• على أنها "المبلغ الذي يمكن أن يتم من أجله (أي على أساسه) تبادل أصول أو إنهاء خصوم (أي تسديدها)، بين أطراف على دراية كافية، وموافقة (أي ليست مرغمة على التبادل)، وعاملة ضمن الشروط المنافسة الإعتيادية"[1].

3) التقييم على أساس قيمة الإنجاز valeur de réalisation وهو مبلغ النقدية أو السيولة التي يمكن الحصول عليها حاليا عن طريق بيع أصل طواعية من المؤسسة.

4) التقييم على أساس قيمة المنفعة valeur actualisée ou valeur d'utilité وهي القيمة المُحينة (أي الحالية) للتدفقات النقدية المنتظرة من استعمال (أو استخدام) الأصول وكذا قيمة خروجها في نهاية مدة منفعتها (ن.م.م). أي هي القيمة الحالية لمجموع التدفقات النقدية المستقبلية للأصل المعني"[2].

وفي هذا السياق"يجب التنسيق بين طرق التقييم المختلفة بالقدر اللازم لضمان قابلية المقارنة وتكافؤ المعلومات الواردة في الحسابات السنوية"[3]، كما نصت المادة 112.5 من القرار المؤرخ في 2008/07/26على أن المؤسسة تقدر عند حلول كل تاريخ إقفال الحسابات إلى تقدير وفحص ما إذا كان هناك أي مؤشر يدل على أن أي أصل من الأصول يمكن أن يفقد قيمته،

•أنظر الملحق الثالث من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 19 بتاريخ 2009/03/25.

1عبدالرحمان عطية، "**المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي**"، الطبعة الثانية، برج بوعريريج، بدون دار نشر، 2011، ص: 15.

[2]نفس المرجع، ص: 14.

[3]Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3.

وإذا ثبت وجود مثل هذا المؤشر فإن الكيان يقوم بتقدير القيمة الممكن تحصيلها من الأصل.

وتتمثل مؤشرات تدني القيمة التي أشار إليها النظام المحاسبي المالي :[1]

1.4 المؤشرات الداخلية :

- التقادم أو التلف الفيزيائي للأصل، التدهور الطبيعي.
- تغيير نمط استعمال الأصل مما يؤثر عليه سلبا (تحديد مدة منفعة الأصل بعد أن كانت غير محددة، ترك بعض النشاطات المتعلقة بالأصل).
- تغير الداء الاقتصادي للأصل (انخفاض التدفقات الصافية لأموال الخزينة، تغير تقديرات النتائج المرتبطة بالأصل).

2.4 المؤشرات الخارجية :

- انخفاض القيمة السوقية للأصل.
- تسجيل تغيرات في المحيط التقني للمؤسسة (التطور التكنولوجي) والمحيط القانوني والاقتصادي.
- ارتفاع نسب الفائدة في السوق وما يرتبط مع هذا الارتفاع من تضخمات في نسب التحيين المستعملة في حساب قيمة منفعة الأصول مما يؤدي إلى إنخفاض معتبر في القيمة القابلة للإسترجاع.

كما تقيم القيمة القابلة للتحصيل (la valeur recouvrable) بأعلى أو أكبر قيمة بين :

ثمن البيع الصافي = ثمن البيع – مصاريف البيع (تكاليف الخروج)

و

القيمة النفعية = القيمة المُحينة للتدفقات الداخلة المستقبلية للأصل – التدفقات الخارجة المستقبلية

[1] لخضر علاوي، **"نظام المحاسبة المالية – سير الحسابات وتطبيقها –"**، les pages bleues، الجزائر، 2011، ص: 41.

كما نصت المادة 121.10 من القرار المؤرخ في 2008/07/26 على أنه إذا صارت القيمة القابلة للتحصيل لأي تثبيت أقل من قيمتها الصافية المحاسبية بعد الاهتلاكات فإن هذه القيمة تعود إلى القيمة القابلة للتحصيل عن طريق إثبات خسارة في القيمة.

الفرع الثالث : الحالات الخاصة للتقييم

1)تقييم العقارات الموظفة وفقا للمادة 121.16 فإن أي عقار (أراضي، بناية،...) موظف فهو غير موجه للإستعمال الصناعي والتجاري والإداري كما أنه غير موجه للبيع في إطار النشاط العادي. بعد الإنتهاء من عملية التصنيف في حسابات الأصول الثابتة يمكن القيام بتقييمها :[1]

- إما بتكلفة يطرح منها مجموع الاهتلاكات ومجموع خسائر القيم حسب الطريقة المستعملة في الإطار العام للتثبيتات العينية (طريقة الكلفة).
- إما على أساس قيمتها الحقيقية (طريقة القيمة الحقيقية).

تطبق الطريقة المختارة على جميع العقارات الموظفة إلى حين خروجها من التثبيتات أو إلى حين تغيير وجهة تخصيصها (في حالة تغيير استعمال أي عقار موظف)، وفي حالة ما إذا تعذر تحديد القيمة الحقيقية تحديدا ذات مصداقية لأي عقار موظف يحوزه كيان اختار طريقة القيمة الحقيقية. فإن هذا العقار يدرج في الحسابات حسب طريقة التكلفة، وتقدم معلومات عن ذلك في الملحق الذي يخص وصف العقار، والأسباب التي جعلت طريقة القيمة الحقيقية غير مطبقة، ويُقدم عند الإمكان فاصل لتقدير هذه القيمة الحقيقية.

2)تقييم الأصول البيولوجية ذكر النظام المحاسبي المالي الأصل البيولوجي في فقرتين، حيث تناولت المادة 121-23 من نفس القرار عملية التقييم الأولى في تاريخ إقفال الحسابات وبقيمته

---

[1] الجزائر، القرار المؤرخ في 2008/07/26، "**المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومدونة الحسابات وقواعد سيرها**"، الجريدة الرسمية رقم 19، 2009/03/25، الفقرة 17.121..

الحقيقية بعد طرح جميع المصاريف؛ إلا إذا لم تتمكن المؤسسة من تقدير قيمة الأصل البيولوجي بطريقة موثوق فيها، عندئذ تلجأ إلى تقييم الأصل الحيوي بكلفته منقوصا منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة. كما أن الخسارة أو الربح الناتجان من تغير القيمة الحقيقية المنقوص منها المصاريف التقديرية في نقاط البيع يثبتان في النتيجة الصافية للسنة المالية التي يحدثان فيها.

أما حالة المنتوجات الزراعية فتناولتها المادة 123-7 من نفس القرار كما يلي : يتم تقييم المنتوجات الزراعية عند إدراجها الأولي في الحسابات، ولدى كل تاريخ إقفال بقيمتها الحقيقية منقوصة منها التكاليف المقدرة في نقطة البيع. في حين تثبت أي خسارة أو ربح ناجمة عن تغير في القيمة الحقيقية منقوصا منها التكاليف التقديرية لنقاط البيع في النتيجة الصافية للسنة المالية التي حصل فيها أي منها.

3)المعالجة البديلة المرخص بها لتقييم الأصول الثابتة[1] المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "التثبيتات المادية" اقترح طريقتين ممكنتين لتقييم التثبيتات المادية، هما طريقة التكلفة وطريقة إعادة التقييم، فإذا فضلت المؤسسة الطريقة الثانية، وجب عليها تقييم التثبيتات المعنية كلما انحرفت القيمة المحاسبية بشكل فعال عن الحقيقية أو القيمة العادلة، فطريقة إعادة التقييم هي طريقة للتقييم يجب تطبيقها بشكل دائم، في حين أن النموذج الجزائري لإعادة التقييم هو اختياري أو انتقائي. وحسب المعالجة المرجعية المنصوص عليها في المادة 121-5 من القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، فإنه يتم إدراج أي تثبيت مادي عقب إدراجه الأول في الحسابات باعتباره أصلا بتكلفته منقوصا منها ما يتجمع من الاهتلاكات وخسائر القيمة (طريقة الكلفة)، كما أوضح النظام المحاسبي المالي أنه يرخص للمؤسسة إدراج التثبيتات المادية المنتسبة إلى فئة أو عدة فئات من التثبيتات التي تحددها مسبقا في الحسابات على أساس مبلغها المعاد تقييمه (طريقة إعادة التقييم).

---

[1] سعيدي عبدالحليم، "**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص: 143-144.

وفي إطار هذه المعالجة الخرى المرخص بها، يدرج في الحسابات كل تثبيت معني بعد إدراجه الأولي بإعتباره أصلا بمبلغه المقوم ثانية، أي بقيمته الحقيقية (العادلة) في تاريخ إعادة تقييمه منقوصا منها الإهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة، كما يجب أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظامية كافية حتى لا تختلف القيمة المحاسبية للتثبيتات المعنية اختلافا كبيرا عن القيمة التي قد تكون حددت باستعمال القيمة الحقيقية (العادلة) في تاريخ الإقفال، أما القيمة الحقيقية للقطع الأرضية والبناءات هي في العادة والمألوف قيمتها في السوق، وتحدد هذه القيمة إستنادا إلى تقدير يجريه مقومون محترفون مؤهلون، وبعد إعادة التقييم، تحدد المبالغ القابلة للإهتلاك على أساس المبالغ المعاد تقييمها.

المطلب الخامس : واقع تطبيق النظام المحاسبي المالي

للوقوف بشكل مستقل للعناصر الأكثر أهمية؛ إرتأينا فصل البنود ذات العلاقة بشكل منفصل لتوضيح الواقع المعاش في الجدول التالي :

جدول (2-5):مقارنة بين الواقع النظري والتطبيقي للنظام المحاسبي المالي

الواقع النظري الإيجابي	الواقع التطبيقي السلبي
من الناحية الشكلية سمح النظام المحاسبي المالي بإعداد تقارير مالية بما يتقارب مع الممارسة الدولية.	محتوى التقارير المالية لا يعكس في الغالب حقيقة الأحداث الإقتصادية (مبدأ الصورة الصادقة غير مطبق في كثير من الأحيان)، كما أن معظم الملاحق (القائمة 5) في المؤسسات عمومية كانت أو خاصة تحمل عبارة لا شيئ فهي خالية من أي معلومات تُذكر.
النظام المحاسبي المالي سهل الحصول على معلومات تُمكن من إجراء مقارنات عبر الزمن من طرف مستعملي القوائم المالية (تحليل أفقي ديناميكي وتحليل عمودي ساكن). فتطبيق النظام المحاسبي المالي بسط الإنتقال من الميزانية المحاسبية إلى الميزانية المالية.	يمكن القيام بتحليل مالي (عمودي وأفقي) لكنه شكلي وليس موضوعي لسبب رئيسي هو تأثر مبدأ جوهري (مبدأ الصورة الصادقة). كما أن الدراسات والأبحاث أثبتت عدم إمكانية إجراء مقارنة فعلية للقوائم المالية للمؤسسات المختلفة لنفس القطاع لتقييم الأداءات والتغيرات في المراكز المالية. لسبب بسيط هو تباين جودة

	الأداء واتساع هوتها من مؤسسة لأخرى لأسباب وعوامل متعددة.
الإعلان بأكثر وضوح عن المبادئ والقواعد التي توجه التسجيل المحاسبي للمعاملات، تقييمها و إعداد القوائم المالية.	بالرغم من وضوح المبادئ هذا لم يُقلل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري. من جهة أخرى يُلاحظ غياب معايير واضحة المعالم في جميع النصوص ذات العلاقة بالنظام المحاسبي المالي.
جاء النظام المحاسبي المالي بمفاهيم جديدة أهمها:الإطار التصوري أو المفاهيمي والذي هو بمثابة الدستور،المسك الآلي للمحاسبة.	رغم ظهور هذه المفاهيم إلا أنها لم تغير بالشكل المرجو من ثقافة وسلوك الممارسين (ثقافة المخطط القديم لازالت سائدة بمدونة نظام جديد) فهو متأصل لدى الكثير من الممارسين والأكاديميين القدامى.
تنظيم الملتقيات والندوات من طرف الجامعات والهيئات المهنية.	حضور محتشم في أغلب الأحيان قياسا لعدد الباحثين والمهتمين.
نظريا يتمتع النظام المحاسبي المالي باستقلاليته عن القانون الجبائي (déconnexion totale) إذ أن المحاسبة والتي هي جزء من القانون الخاص droit privé مستقلة تماما عن الجباية والتي هي جزء من القانون العام droit public.	رغم وجود هذه الإستقلالية إلا أن الاعتبار الجبائي يبقى حاضرا ولصيقا بقوة خاصة إذا تعلق الأمر بمعالجات محاسبية خصوصية. وله أهمية أكبر من القانون المحاسبي بدليل ما جاء به قانون المالية التكميلي لسنة 2009 والذي يُقدم الأحكام الجبائية عن الأحكام المحاسبية.
مواكبة المجلس الوطني للمحاسبة للمشاكل المحاسبية العالقة والمتعلقة بسنة 2016 من خلال إصداره لمجموعة من الإشعارات من رقم 01 إلى رقم 08 بتاريخ 2017/03/13، كما نلاحظ أن معظم النصوص تتوافق إلى حد كبير مع الممارسات المرغوب فيها أي تتوافق مع المنطق والعقل.	هذا جيد، لكن عدم الثبات والتغير المستمر للقوانين أثرت بشكل كبير على توفير مناخ أعمال مستقر، ففي كل مرة قانون يُلغي قانون سابق. أيضا نلاحظ أحيانا تعارض للنصوص ومثال على ذلك : ما جاء به القانون التجاري المادة رقم 715 مكرر 20• وبينما جاء به النظام المحاسبي المالي فهذا الأخير يعتبر أن رأس المال الاجتماعي للشركة هو الفارق بين المجموع العام للأصول والخصوم. فالمهم بالنسبة للنظام المالي أن لا تقع المؤسسة في خطر العجز أو الإفلاس والتسوية القضائية وأنها قادرة على الإستمرارية

•Article 715 bis 20 du code de commerce oblige le conseil d'administration à convoquer une AGEX dans les 4 mois qui suivent l'approbation des comptes de l'exercice clos, pour statuer sur la continuité ou la cessation anticipée de l'exploitation.

	حتى ولو كان مبلغ رأسمالها معدوم أو سالب.
مجال واسع لتطبيق النظام المحاسبي المالي فهو يمس كل المؤسسات الخاضعة للقانون التجاري مهما كان شكلها وكذلك التعاونيات.	رغم إتساع مجال تطبيق النظام المحاسبي المالي فإن الواقع الآخر هو وجود سوق غير رسمي (السوق الموازي) يمثل البديل الأمثل لاستثمار مدخرات الأفراد، للهروب كليا من الضرائب ومفتشية العمل ومصالح التجارة والضمان الاجتماعي ومراقبة الدولة بشكل عام.
المؤسسات الجزائرية ذات الأهمية الاقتصادية معظمها عمومية المساهم الوحيد هو الدولة، باقي المؤسسات ذات الأهمية الاقتصادية خاصة وأغلبها عائلية : هذه التركيبة ساعدت على إخفاء الممارسات الخاطئة في تطبيق النظام المحاسبي المالي وترقيعها عند الضرورة.	إن الإخفاء الإرادي والغير إرادي في ممارسات تطبيق النظام المحاسبي المالي جعل المخرجات المحاسبية غير واقعية وتتضخم من سنة لأخرى مثل الكرة الثلجية La boule à neige هذا من جهة، ومن جهة أخرى دخول مساهمين جدد أو مستثمرين أو إنسحابهم كشف في الكثير من الحالات المستور.
اعتماد النظام المحاسبي المالي على القيمةالعادلة في تقييم بعض الأصول أي مراعاة سعرالسوق، وبالتالي ضرورة إعادة تقييم بعض أصول المؤسسة كل سنة.	صحيح أن تقييم بعض الأصول تم في بعض المؤسسات، إلا أن المراجعة السنوية للتقييم ومخططات الإهتلاك لم تتم في أغلب الحالات. كما لا توجد أسواق للتقييم بالمعنى الاقتصادي والمالي.
تبني النظام المالي لبدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في المفاضلة بين تلك البدائل المختلفة، والإختيار بين السياسات والطرق المحاسبية أخرج المحاسب (معد القوائم المالية) من عمله الروتيني وأصبح مُبدع Acteur.	تبني النظام المالي لبدائل مختلفة للقياس والتقييم المحاسبي وتعدد السياسات والطرق المحاسبية، وحرية الإدارة في المفاضلة بين تلك البدائل المختلفة، والإختيار بين السياسات والطرق المحاسبية منح للمحاسب قُدرة كبيرة على الضغط على المخرجات المحاسبية، كل ذلك أدى إلى النظر للقوائم المالية بنوع ورؤية من الشك. في نفس الوقت لا توجد أسواق مالية لتبسيط عملية تقييم الأسهم ومشتقاتها.
فرض تطبيق النظام المحاسبي المالي المحاسبة التحليلية خصوصا التحويلات نحو الخارج Transfert des titres بعدما كانت في السابق إختيارية.	بالرغم من سن قوانين تُلزم المؤسسات بتطبيق المحاسبة التحليلية، إلا أن أو واقع الحال يفتقر التطبيق.

قراءة واحدة ومفهومة للقوائم المالية من المستعملين الداخليين والخارجيين للمعلومات المحاسبية.	مُستخدمي المعلومات خصوصا الخارجيين منهم، بحوزتهم تقارير وقوائم تفتقر في الغالب لقواعد التقييم المحاسبي والإفصاح وهذا يعود أساسا إلى غياب المؤشرات، مثلا فيما يتعلق بمزايا المستخدمين، وبالتالي لم تصل المؤسسات الجزائرية (العمومية منها والخاصة) إلى المبتغى من تطبيق النظام.
تحديد مسؤولية إعداد القوائم المالية بوضوح وتوثيقها من طرق المدقق القانوني في تقريره، مما دفع ببعض المهتمين ومُعدي القوائم المالية بالرفع من مستوى معارفهم وتأهيلهم العلمي والعملي.	بداية محتشمة فيما يتعلق بتحمل المسؤولية، وهذا راجع لإعتبارات وسلوكات متراكمة مرتبطة بالنظام والبيئة الجزائرية.

المصدر : من إعداد الطالب

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل حاولنا قدر الإمكان إستعراض الخلفية النظرية والتطبيقية للنظام المحاسبي المالي، وذلك من خلال التطرق إلى الإطار النظري في المبحث الأول، بدءا بالتطور التاريخي للمحاسبة في العالم، يليه مباشرة تاريخ المحاسبة في الجزائر وذلك عبر عدة محطات تاريخية هامة تُوج آخرها باستحداث النظام المحاسبي المالي من خلال تبني جزء هام من المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال الفروض، المبادئ المحاسبية، خصائص المعلومة المالية ثم مجال تطبيق النظام بالإضافة إلى مقوماته أو ركائزه، وتبين لنا أن أن هناك ترابط وتكامل لهذه المقومات التي يتكون منها النظام المحاسبي المالي وهذا في المبحث الثاني. كما حاولنا في المبحث الثالث والأخير من هذا الفصل أن نحدد بدقة إفصاح المسار الزمني للحسابات لمتابعة حركة القوائم المالية مع تبيان علاقات النظام المالي المتشعبة مع مختلف الفروع ومن ثم توضيح طرق القياس والتقييم وفق النظام المحاسبي، وأخيرا الوقوف على واقع النظام المحاسبي المالي في الجزائر.

بعد إستعراض مختلف أحكام النظام المحاسبي المالي تبين لنا أن هذا النظام يلعب دورا أساسيا في ما يتعلق بتوفير المعلومة المالية والمحاسبية لمختلف متخذي القرارات من خلال حسن سلامة تصميمه ليتماشى مع إحتياجات المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية، وكما رأينا من خلال هذا الفصل أن النظام المحاسبي المالي إنعكس تطبيقه على العديد من العناصر سواءا المتعلقة بالمحيط المحاسبي (القانون التجاري، القانون الضريبي، قوانين المالية،...) أو المتعلقة بالجانب التقني المحاسبي للمؤسسة (قواعد التقييم والإفصاح، المحاسبة التحليلية، التسيير المالي، الموازنات التقديرية،...)

وخلصنا في النهاية أن النظام المحاسبي المالي دليل لمنظومة الحسابات في الجزائر، ورغم المحاولات العديدة لتطويره وتحيينه من خلال عدة نصوص ومذكرات، إلا أن ذلك لم يحقق مبدأ الصورة الصادقة، وهذا راجع أساسا إلى أن البيئة الجزائرية تفتقر لشروط النجاح لتعزيز تطبيق هذا النظام.

ولتدارك النقص الملاحظ وسعيا من أصحاب القرار في مهنتي المحاسبة والتدقيق كامتداد للإصلاح المحاسبي، فهي الآن ماضية في إصدار معايير جزائرية للتدقيق والتي ربما تكون مناسبة وضرورية للتطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي، وهذا ما سنعالجه في الفصل الموالي.

الفصـــل الثالـــث

المعايير الجزائرية للتدقيق كضرورة للتطبيق الفعال لـ SCF

الفصل الثالث: المعايير الجزائرية للتدقيق كضرورة للتطبيق الفعال لـ SCF

تمهيد الفصل :

نتيجة العولمة التي أفرزتها التطورات التكنولوجية في جميع المجالات، أصبح التدقيق بلا شك من ركائز بعث استقرار و تطلعات المؤسسة، مما يتطلب الحذر الشديد عند إبداء الرأي، فازدادت أهميته في تحديد حياة ومصير المؤسسة وهذا من خلال التقرير النمطي الذي يعده المدقق خصوصا المدقق الخارجي. هذه الأهمية التي أدت إلى تطور علم التدقيق من تدقيق إلزامي **محلي** إلى تدقيق إلزامي **دولي** والذي هو واحد من أهم دعائم المستثمر الأجنبي بالدرجة الأولى. مما دفع بمختلف أجهزة الدولة وعلى رأسها وزارة المالية بجزأرة المعايير الدولية للتدقيق تماما مثل ما حصل سابقا مع نموذج النظام المحاسبي المالي. كما بينت الدراسات والواقع العملي أن تطبيق النظام المحاسبي لم يكن فعالا، بسبب بسيط ربما هو أن محافظ الحسابات لا يؤدي وظيفته لمصلحة المساهمين بالدرجة الأولى وإنما لخدمة الشركة كنظام قانوني ولحماية المصالح المشروعة المرتبطة بها، أي بقي المدقق القانوني ينجز مهامه وفق النموذج الكلاسيكي؛ من هنا جاءت أهمية إصدار معايير جزائرية تتوافق والبيئة الدولية.

وللإلمام أكثر بالموضوع سنحاول في هذا الفصل التطرق إلى مختلف جوانب التدقيق القانوني في الجزائر والتي قد تؤثر على مخرجات النظام المحاسبي المالي وهذا من خلال المباحث الآتية:

المبحث الأول: الإطار الدولي لمعايير التدقيق

المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق ومقارنتها مع المرجع الدولي

المبحث الثالث: آفاق تطوير التدقيق القانوني في الجزائر

المبحث الأول : الإطارالدولي لمعاييرالتدقيق

إن ظهور معايير التدقيق الدولية وتحديثها من حين لآخر كان أمرا حتميا نظرا للتطورات التي عرفها الاقتصاد العالمي وتوسع نشاط الشركات وتشعب وظائفها، فزادت الحاجة إلى الإقبال على المعايير، واستجابة لذلك "أصدر مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي الإطار الدولي لعمليات التأكيد على أن يكون هذا الإطار ساري المفعول لتقارير التأكيد الصادرة في أو بعد 2005/01/01، والمعاد صياغته عام 2007، ويعرف ويبين هذا الإطار مفهوم وأهداف وعناصر عملية التأكيد، كما يحدد العمليات التي تنطبق عليها المعايير الدولية للتدقيق (ISAs) والمعايير الدولية لعمليات المراجعة (الفحص) (ISREs) والمعايير الدولية لعمليات التأكيد (ISAEs)، كما يوفر إطارا مرجعيا لكافة المحاسبين في الممارسة والأعمال ولمجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي"[1].

يختص هذا المبحث بتناول الإطار الدولي فقط لمعايير التدقيق الدولية ISAs وذلك من خلال دراسة نشأة معايير المراجعة، وتعريفها، ونطاقها، وكيفية صدورها.

وتحقيقا لما سبق، سيتناول هذا المبحث النقاط الرئيسية التالية :

1) ماهية المعايير
2) كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق
3) عرض المعايير الدولية للتدقيق

1أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**"، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الأول، الطبعة الأولى،الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2008، ص: 13.

المطلب الأول : ماهية معايير التدقيق

يهدف هذا المطلب إلى التعرف على المعايير ودورها في تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة والتدقيق بشكل عام وفي جميع أرجاء العالم.

الفرع الأول : مفهوم المعيار

يُقصد بكلمة معيار "خطوطٌ مرشدةٌ تقنيةٌ مقبولةٌ بالتحكيم تُعِدُّها منظمةٌ معروفةٌ حكومية أو غير تجارية، تُستخدَمُ لتحقيق توحيدٍ في مجال تطوير عتاديات أو برمجيات. يَنتُجُ المِقْيَسُ عن إجرائية رسمية، تَستند إلى مسودة مواصفات أعدّتها مجموعة تعاونية أو لجنة، بعد دراسةٍ مكثفة لما هو متوفّر من الطرق والمقاربات والتوجهات والتطوير التقاني. يجري فيما بعدُ إلغاءُ (أو التصديق على) المقيَس المقترح من قِبل منظمة معروفة، ويجري اعتماده مع الوقت بالقبول العام"[1]. إذن المعيار هو نموذج أو بالأحرى مرجع Référentiel للحكم حكما قانونيا، ويُعتبر دليلا أساسيا موثوقا فيه.

مصطلح معيار "المعيار هو كل ما يستخدم في القياس، بحيث يعرف أنه نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب اتباعه، وكمقياس ومرشد لمدى فاعلية الأداء. فهي قواعد عامة يتفق عليها ولا يجوز مخالفتها لضمان أداء عملية المراجعة بكفاءة. إلا أن وجود المعيار لا يلغي عنصر التقدير الشخصي"[2].

---

[1] https://ar.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%B9%D9%8A%D8%A7%D8%B1 ويكيبيديا، الموسوعة الحرة، تاريخ الإطلاع: 15/08/2017

2 سهام محمد السويدي، **"دراسة تحليلية لمستقبل تطبيق معايير المراجعة الدولية في مهنة المراجعة بالجزائر"**، الطبعة الأولى، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2010ص: 20.

وتُعرف المنظمة العالمية للتقييس ISO المعيار على أنه وثيقة أُعدت بإجماع، ومُصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة، قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين"[1]

الفرع الثاني : نشأة ومفهوم معايير التدقيق الدولية

لقد ظهرت معايير التدقيق المقبولة قبولا عاما Generally Accepted Auditing Standards GAAS في الولايات المتحدة في أوائل الخمسينات حيث شكل المعهد الإمريكي للمحاسبين القانونيين لجنة سُميت لجنة إجراءات المراجعة، وذلك بهدف وضع وصياغة تلك المعايير وقد نشرت تلك اللجنة تقريرها في سنة 1954 وقد ميزت تلك اللجنة بين معايير التدقيق وإجراءاته، ذلك لان الأخير يرتبط بالأعمال أو الصيغة التنفيذية التي ينبغي أن يقوم بها مدقق الحسابات. أما المعايير فتتعلق بقياس دقة هذه الأعمال وكيفية تنفيذ الصيغة التي تتم بها ممارسة تلك الأعمال والأهداف الواجب تحقيقها بناءا على المعايير وباستخدام إجراءات التدقيق. كا تجدر الإشارة إلى أن وجود معايير التدقيق لا يؤدى إلى إلغاء الحاجة إلى ممارسة مدقق الحسابات للتقدير المهني عند تنفيذ واجباته المهنية حيث أن كل منهما يؤثر ويتأثر بالآخر. ثم تأسس الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC عام 1977، "والهدف المعلن منذ تأسيسه هو تقديم الخدمة الأفضل للمجتمع، ولذلك فإن الإتحاد الدولي للمحاسبين يسعى إلى زيادة الإلتزام بتقديم معايير مهنية ذات جودة عالية. وفيما يلي الأنشطة الأساسية الذي يقدمها هذا الإتحاد لخدمة مصالح المجتمع :

- ✓ تطوير ودعم معايير مهنية عالمية وقواعد للسلوك المهني.

1صلاح حواس،"**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ الدولية**"، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وغلوم التسيير : جامعة الجزائر، 2008/2007، ص: 58.

- ✓ تشجيع التقارب في المعايير المهنية بشكل فعال وخاصة فيما يتعلق بالتدقيق وخدمات التأكيد والاخلاقيات والتعليم ومعايير الابلاغ المالي.
- ✓ متابعة التحسين المستمر في جودة التدقيق والادارة المالية.
- ✓ تشجيع القيم العالية لمهنة المحاسبة لضمان تحقيق إستمرارية جذب أصحاب الكفاءة العالية.
- ✓ تشجيع الإلتزام بشروط العضوية.
- ✓ المساعدة في تطوير الاقتصاديات النامية بالتعاون مع المجمعات المهنية في البلدان المختلفة.
- ✓ زيادة الثقة في جودة ومصداقية البيانات المالية"[1].

الفرع الثالث : فوائد معايير التدقيق وصفاتها

1) فوائد معايير التدقيق الدولية

لمعايير التدقيق فوائد عديدة، على شرط أن تكون هذه المعايير مُناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، وأن تكون موثقة بشكل تحريري، ومبلغة لكل أعضاء المهنة لإزالة الغموض من أذهانهم، ويلزم إعادة 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.

ومن أهم فوائد معايير التدقيق دعم ثقة المجتمع في مهنة التدقيق، والمساعدة في جعل هذه المهنة ذات كيان مستقل، وتحديد المتطلبات والمؤهلات الواجب توفيرها في المدقق شخصيا، كذلك فإن هذه المعايير تساهم في إرشاد كل من يزاول مهنة التدقيق وتمكنه من تقييم أعماله المؤداة

---

[1].علي عبدالقادر الذنيبات، **"تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق"**، الطبعة الخامسة، الأردن، عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2015، ص: 57-58.

ودرجة الأداء المهني المتوقع من المدقق، وذلك في الحالات التي ينسب فيها تقصير أو إهمال لأحد المدققين[1].

وقد كان لهذه المعايير أهمية بالغة لمهنة التدقيق القانوني كما يلي :[2]

- ✓ تمثل المعايير إطار العمل الذي يمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين وتوجيههم في أداء العمل بشكل أمثل.
- ✓ تساعد المعايير في تحسين أداء المدقق الخارجي والإرتقاء بعمله والحكم على جودة أدائه، من خلال توفير الإرشادات والمفاهيم والمعايير اللازمة لأداء مهنة التدقيق وتنفيذها.
- ✓ تمثل المعايير أداة قابلة للتطبيق على كافة القوائم المالية وبغض النظر عن حجم العميل وطبيعة نشاطه ونوع الصناعة، وهدف المؤسسة من حيث الربحية وغير الربحية.
- ✓ تساعد المعايير في تلبية رغبات المجتمع المتعلقة بالتقارير المالية، من خلال تفعيل دور ومسؤوليات المدقق تجاهها، خاصة وأن هذه الرغبات في تزايد مستمر".

من خلال ما تقدم، نستنتج أن المعايير تطبق على كل الكيانات مهما كان حجمها أو شكلها أو هدفها؛ إذ تكمن أهميتها أساسا في ضبط عمل المحاسبيين والمدققين وتوجيههم للممارسة الميدانية بصورة مثلى، كما يقلل الإلتزام بالمعايير من فجوة التوقعات من خلال رفع مستويات الأداء بهدف تلبية رغبات المجتمع.

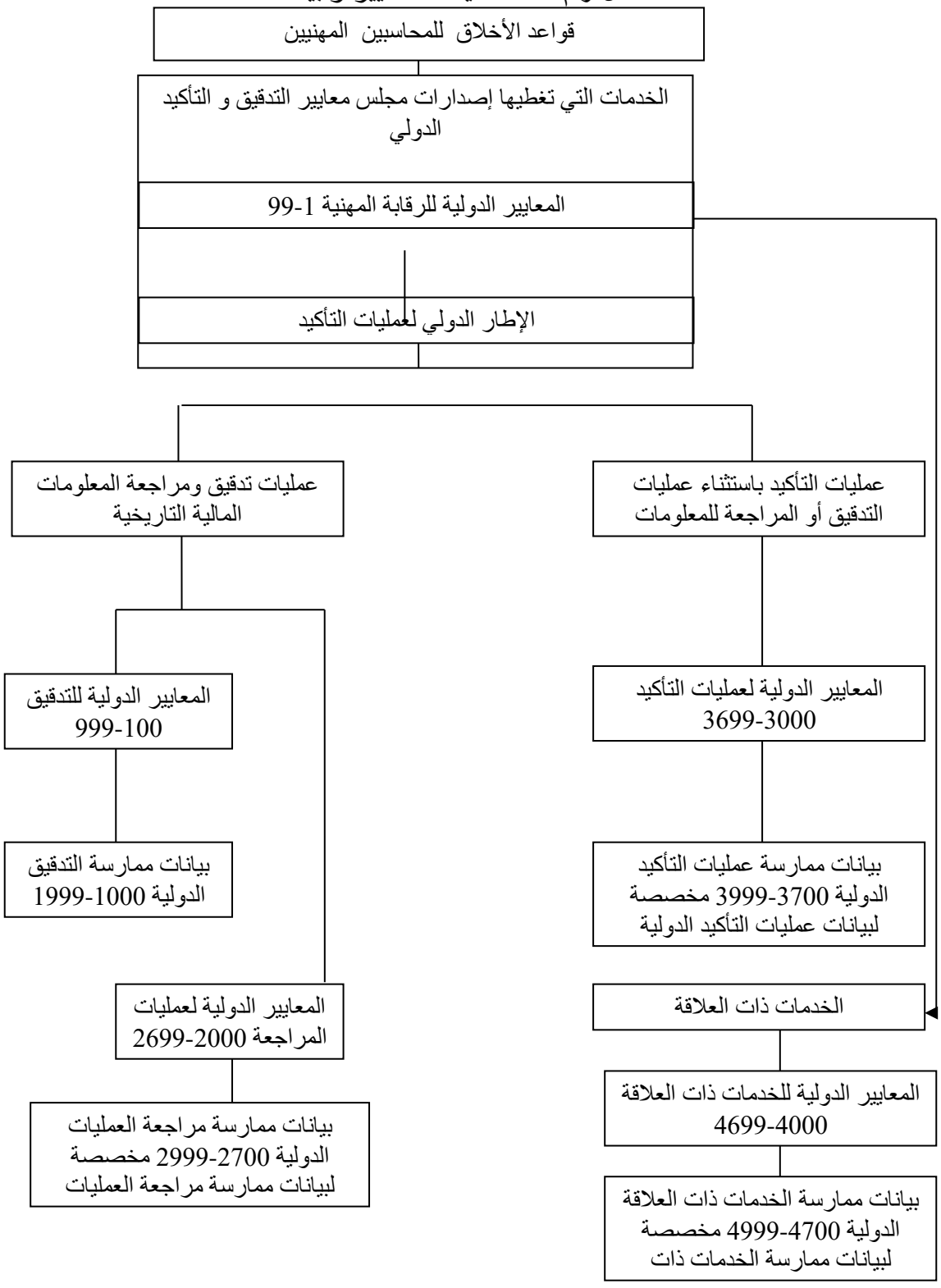
وفيما يلي، نُقدم إطار هيكل لجميع المعايير الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي في الشكل الآتي :

---

[1] بوقابة زينب، "**التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة مؤسسة المعمل الجزائري للمصبرات)**"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر 3، 2011/2010، ص: 29.

2 رزق أبو زيد الشحنة، "**تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2015، ص.ص:103-104.

شكل رقم 3-1: هيكل المعايير والبيانات



المصدر: مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي[1]

[1] أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد إخلاقيات المهنة**"، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب العاشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص : 8.

2) الصفات العامة لمعايير التدقيق الدولية:

المعايير الدولية للتدقيق تتميز بصفات عامة مشتركة، تتمثل فيما يلي:

- ✓ تعتبر وسيلة لقياس وتقييم الأداء والحكم عليه.
- ✓ تعتبر مؤشرات يمكن الرجوع لها أثناء ممارسة المهنة.
- ✓ تعتبر مصدر يتم من خلاله إعطاء الصبغة الرسمية.
- ✓ تعتبر مصدر يمكن من خلاله تحديد الصفات الشخصيّة والوظيفية التي ينبغي توفّرها في المدقق القانوني.
- ✓ تعتبر نتائج منطقية تُستخلص من الفرضيات والمفاهيم التي تدعم وجودها، بالإضافة إلى اتباع فترات طويلة من البحث والتحليل.

الفرع الرابع : معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية وإجراءات التدقيق

1) إجراءات التدقيق والعلاقة بينها وبين معايير التدقيق

تُمثل معايير التدقيق مستويات للأداء المهني وإطارا عاما يعمل المدقق ضمنه، أما إجراءات التدقيق فتمثل الطرق والوسائل التي يستخدمها المدقق في عمليات التدقيق والأنشطة التي يقوم بها خلال عمليات جمع وتقييم الأدلة التي تتعلق بمختلف أهداف التدقيق. فهي تشمل على سبيل المثال القيام بعملية عد النقدية ومشاهدة جرد المخزون ومراجعة مذكرة تسوية البنك والقيام بالمراجعة المستندية والتأكد من الملكية القانونية لبعض الموجودات وغيرها من مختلف الأنشطة التي يقوم بها المدقق. وقد تختلف إجراءات التدقيق التي يقوم بها المدقق باختلاف المنشأة التي يدقق حساباتها أو بإختلاف حجمها وطبيعة أعمالها ودرجة تعقيدها، إلا أن هذه الإجراءات تنفذ ضمن الإطار العام المتمثل في معايير التدقيق"[1].

[1].علي عبدالقادر الذنيبات، **"مرجع سبق ذكره"**، ص: 65.

2) معايير المحاسبة الدولية وعلاقتها بمعايير التدقيق

لقد صاحب نمو المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد القوائم المالية في العلاقات الدولية مشاكل مماثلة تقريبا في عملية التدقيق، إذ أن مهنة التدقيق تنتقد بطريقة تحليلية دوما بهدف إضفاء الثقة في القوائم المالية وأمام هذه الأخطار المزدوجة للمهنتين المحاسبة والتدقيق دعت المنظمات المهنية العالمية أهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين إلى فلسفة جديدة خلاصتها معلومات عالية الجودة، شفافة وقابلة للمقارنة، إذ يرى المختصين بشأن هذه الفلسفة أن هناك ترابط متين في معظم المحاور بين معايير المحاسبة والتدقيق، فأخطار المحاسبة تفرز أخطارا للتدقيق تستوجب على المدقق اليوم مواكبتها، على سبيل المثال لا الحصر نجد هناك إرتباط بين معيار المحاسبة الدولي رقم 1 والخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية والذي ينص على الإستمرارية كإحدى الفروض الأساسية التي تقوم عليها المعلومات المالية وبين معيار التدقيق الدولي رقم 570 إستمرارية الكيان، أيضا إرتباط معيار التدقيق الدولي 560 الخاص بالأحداث اللاحقة بمعيار المحاسبة الدولي رقم 10، كذلك إرتباط معيار التدقيق الدولي رقم 700 تكوين الرأي والتقرير عن البيانات المالية بالمعيارين الدوليين للمحاسبة رقم 5 و 13 ونفس الشيء يصدق تقريبا بالنسبة لأهم المعايير الأخرى.

المطلب الثاني : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق

نتيجة لتطور النشاط الاقتصادي وحدة المنافسة والرغبة في إيجاد توازن بين مسؤولية المدقق القانوني واحتياجات مستخدمي أو مستعملي القوائم المالية، تم توحيد الممارسات المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق على حد سواء وذلك من خلال معايير دولية، تصدر بواسطة هيئات مهنية مختصة، حيث تم إصدار المعايير الدولية للتدقيق بواسطة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC.

الفرع الأول: لجنة التدقيق الدولية

يمكن توضيح عمل ونشاط اللجنة من خلال النقاط الآتية :

- ✓ أعطيت لجنة التدقيق الدولية صلاحية ومسؤولية محددة وهي إصدار مسودات وأدلة التدقيق الدولية بالنيابة عن مجلس الاتحاد؛
- ✓ يتم اختيار أعضاء اللجنة لمدة خمس سنوات من ممثلين تعينهم منظمات الدول الأعضاء التي يختارها مجلس الاتحاد لعضوية اللجنة وعلى الممثل الذي تعينه المنظمة أو المنظمات الأعضاء أن يكون عضوا فيها؛
- ✓ ضمت اللجنة الأولى في عضويتها ممثلين عن أستراليا، كندا، فرنسا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، الهند، اليابان، المكسيك، هولندا، الفلبين، المملكة المتحدة، ايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية؛
- ✓ 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[1].

---

[1]- تعريب عصام مرعي،"**أدلة التدقيق الدولية –اتحاد المحاسبين الدولي**"، الطبعة الأولى، لبنان، بيروت : دار العلم للملايين، 1987، ص: 15.

"تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية، والتي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تحرم على أية دولة إصدار معايير تدقيق خاصة بها"[1].

"تجدر الإشارة إلى أن سلطة إصدار وتعديل معايير التدقيق الدولية حاليا هي من صلاحيات مجلس معايير التدقيق و التأكيد الدولية IAASB"[2].

الفرع الثاني : كيف ولماذا تصدر معايير التدقيق الدولية

يُراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية ما يلي :[3]

1- انه طالما أن معايير التدقيق الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى، فانه من المهم لصدور معايير تدقيق دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى أو يراد لها أن تحظى بالقبول العام دوليا، وهذا ما تفعله لجنة ممارسة التدقيق الدولية المنبثقة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين ؛

2- اللجنة عندما تضع معايير التدقيق الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على تدقيق القوائم المالية، إلا انه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى كما هو الحال بشأن :

- فحص القوائم المالية ربع السنوية.

---

[1]- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي،"**المراجعة الخارجية – المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها و المعايير الدولية**"،بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية،2002، ص: 156.

[2]- محمد أمين مازون، "**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع محاسبة وتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير : جامعة الجزائر 3، السنة الجامعية 2011/2010، ص: 70.

[3]-نفس المرجع، ص.ص: 156- 158.

- اختبار القوائم المالية التقديرية.
- تجميع القوائم المالية.

3- أن معايير التدقيق الدولية تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها، ويجب فهم المعايير والإجراءات في ضوء الإرشادات الخاصة بها ؛

4- يمكن لمدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة أن يقرر الخروج على معايير التدقيق الدولية طالما كان ذلك لأغراض الحرص على تحقيق كفاءة وأهداف التدقيق، و لكن عليه أن يقدم التبريرات الكافية لمثل هذا الخروج ؛

5- القاعدة أن تطبق معايير التدقيق الدولية على كافة عمليات تدقيق الحسابات والاستثناء أن يتم تطبيقها على أمور معينة، و إن حدث فيجب أن يتم الإشارة إلى ذلك صراحة ؛

6- تصدر لجنة ممارسة التدقيق الدولية مجموعة من الإصدارات بهدف توفير المساعدة العلمية لمدقق الحسابات في تطبيق معايير التدقيق من ناحية ولتطوير الممارسة المهنية من ناحية أخرى، وغني عن القول بأن مثل هذه الإصدارات لا تحل محل معايير التدقيق الدولية وبالقطع ليس لها نفس سلطة هذه المعايير؛

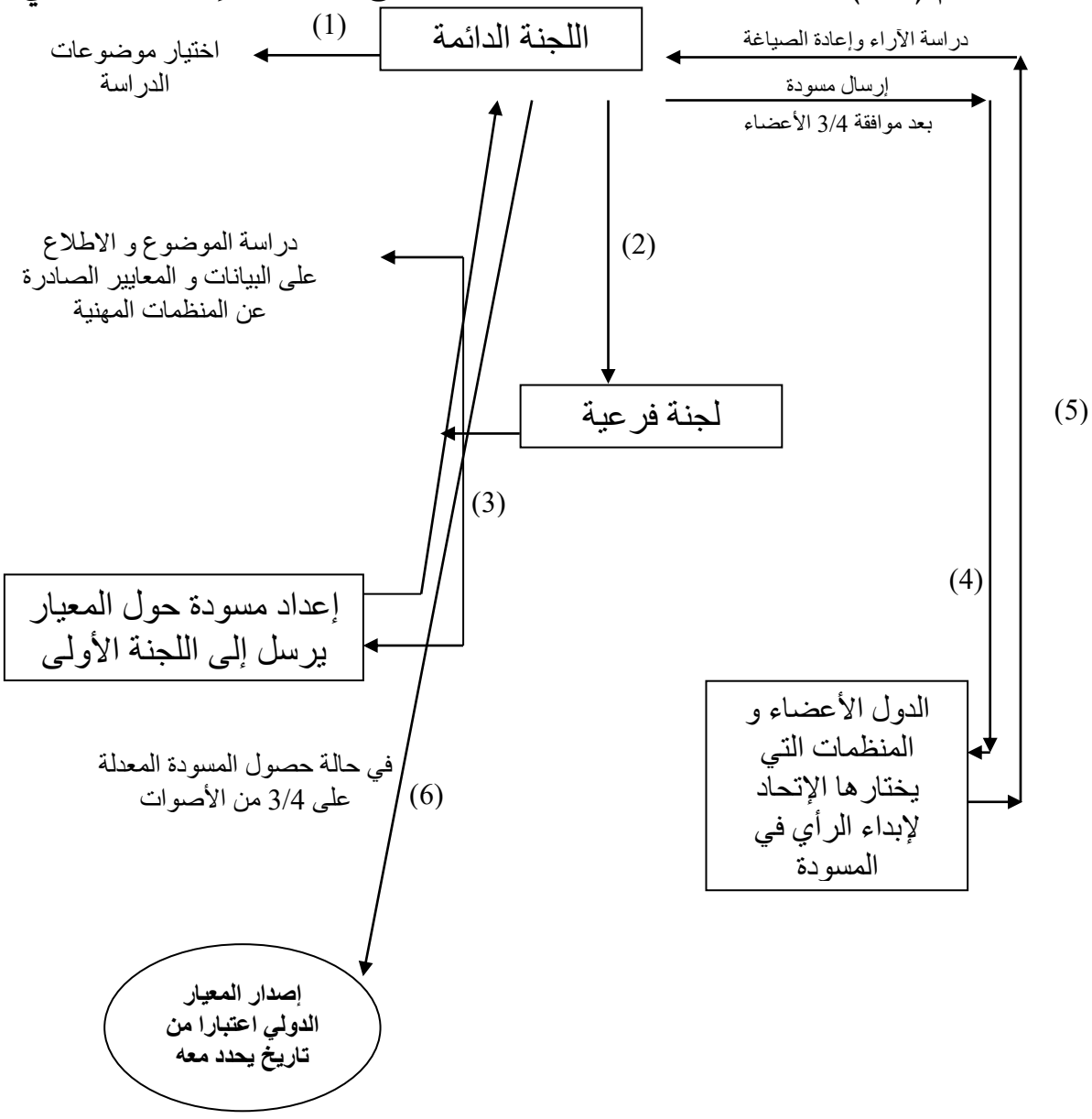
7- عادة تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي للتدقيق:

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
- تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مُسودة المعيار المقترح ؛
- تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح ؛
- إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح، يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة، لإبداء الرأي والتعليق على المسودة .

- تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

يمكن تمثيل الخطوات المنتهجة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدارها لمعيار دولي في الشكل الآتي:

شكل رقم (3-2): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق الدولية عند إصدار معيار دولي



المصدر: محمود السيد الناغي، "**دراسات في المعايير الدولية للمراجعة (تحليل وإطار للتطبيق)**"، الطبعة الأولى، مصر، 2000، ص:73.

كما صدرت المعايير الدولية وفق إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

وبالتالي أصبح لدينا بناءا على ذلك رقمان لكل معيار،أحدهما طبقا لتاريخ الإصدار، والثاني طبقا لموضوع المعيار، وأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق كما يلي :

- **المسؤوليات** :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعدده 8 معايير.
- **تقييم المخاطر** : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 499 وعددها 6 معايير.
- **أدلة التدقيق** :خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 11 معيار.
- **إستخدام أعمال آخرين** : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها3 معايير.
- **نتائج التدقيق والتقرير** : خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها5 معايير.
- **مجالات متخصصة** : وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 3 معايير.

كما "تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي لا تعطى الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في

أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع المعايير الدولية[1].

ونشير أن المعايير الدولية ليست جامدة، حيث لم تُفارقها إلى غاية اللحظة عملية التطوير والتحيين حسب المستجدات، فعرفت تعديلات من حين لآخر إلى أن وصلت إلى ما هي عليه الآن.

المطلب الثالث : عرض معايير التدقيق الدولية

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية، لا بد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق، ويكمن الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلائم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى.[2]

فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه والتي يمكن اللجوء إليها عند قصور المعايير المحلية[3]

وفيما يلي سرد فقط بدون شرح للمعايير.

---

[1]– محمود السيد الناغي، "**المراجعة (إطار النظرية و الممارسة)**"، الطبعة الثانية، مصر : مكتبة الجلاية الجديدة للنشر، 1992، ص: 136.

[2]– عبد الرحمن إبراهيم الحميد،"**مجلة أخبار المحاسبة**"، العدد الرابع، قطر، الدوحة : الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، سبتمبر 2007، ص: 23.

[3]– عيد حامد معيوف الشمري،"**معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية**، الطبعة الأولى، المملكة العربية السعودية، الرياض : الإدارة العامة للبحوث، 1994، ص: 33.

الفرع الأول : المبادئ العامة والمسؤوليات

هنا المدقق يحاول مبدئيا تقييم "المراقبة الذاتية للشركة باعتبارها الوسيلة لضمان الرقابة خصوصا عندا يتعلق الأمر بمحاسبة المُجمعات، فوجود فروع أو مؤسسات بنت لشركة أم في الخارج يزيد من تعقيد وحجم المسؤوليات عند استيعاب المدقق القانوني لحلقة الرقابة الذاتية"[1] وعموما تضم هذه المجموعة (200–299) ثمانية معايير. وفي الجدول الآتي بيان لها وفق آخر إصدار :

جدول رقم (3–1):معايير المبادئ العامة والمسؤوليات

الرقم الترتيبي	رقم المعيار	إسم المعيار
1	200	الأهداف العامة للمدقق المستقل Objectifs généraux de l'auditeur indépendant
2	210	شروط إتفاقيات التدقيق Accord sur les termes des missions d'audit
3	220	الرقابة على جودة تدقيق القوائم المالية Contrôle qualité d'un audit d'états financiers
4	230	توثيق التدقيق Documentation d'audit
5	240	مسؤولية المدقق فيما يتعلق بالغش عند تدقيق القوائم المالية Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers
6	250	مراعاة النصوص التشريعية والتنظيمية عند تدقيق القوائم المالية Prise en considération des textes législatifs et réglémentaires dans un audit d'états financiers
7	260	الإتصال مع الأشخاص المكلفين بالتحكم في المؤسسة Communication avec les personnes constituant le gouvernement d'entreprise
8	265	إيصال الأمور التي تتعلق بضعف الرقابة الداخلية إلى أولئك

[1] A. Habib, G. Mallet, C. Penhoat, « **Synthèse Droit et Comptabilité UV13 et CES de révision comptable EXPERTISE – COMMISSARIAT -UNIVERSITE** », sans n° d'édition, FRANCE : AENGDE – CLET, juin 1988, P : 41.

		الأشخاص المكلفين بالتحكم في المؤسسة Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على IFAC"**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

1) المبادئ العامة :

نقصد بالمبادئ العامة لمعايير التدقيق الدولية القواعد والنظم التي تحقق أفضل حماية للمدقق والمؤسسة محل التدقيق على السواء. إن المدقق مطالب بالالتزام بقواعد السلوك المهني الصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 1007 الفقرة الرابعة والخامسة، ومن الضروري أيضا أن يقيم علاقة عمل بناءة وليست هدامة مع الإدارة خلال عملية تدقيق البيانات المالية، مُستأنسا بالمنهج الإنساني في إتصالاته وزياراته وتدخلاته، وذلك لغرض تحقيق تدقيق فعال وكفئ، وهذا لن يتأتى إلا من خلال الحرص على تطبيق المبادئ العامة، وفي هذا الصدد يمكننا سرد مبادئ السلوك المهني التي تحكم مسؤوليات المدقق، وهي سبعة :

أ- **الإستقلالية** : أي عدم الخضوع لأي ضغوطات وأن يكون حرا، لا يتدخل أحد في تحديد نطاق عمله، أو كيفية إيصال النتائج كما يجب أن يكون متفرغا ومستقلا عند أدائه لخدماته المهنية.

ب-**الأمانة** : تعتبر الأمانة من أهم الصفات التي يجب أن يتحلى بها مدققو الحسابات، إذ تعتبر نقطة الارتكاز الأساسية التي يعتمد عليها الزبون في إضافة المنفعة له من خلال

نزاهته، إخلاصه وتواضعه*،كما لا يجب أن يقوم بالإفصاح عن المعلومات على غير حقيقتها.

ت-**الموضوعية** : ينص هذا المبدأ في عدم التحيز لمصلحة شخصية أو مصالح آخرين في إصدار أحكام وعلى المدقق داخلي أو خارجي إظهار أقصى درجات الموضوعية المهنية في جمع، تحليل، تقييم وإيصال المعلومات، كما عليه تجنب إصدار أحكام مسبقة حول النشاط أو العمل تحت الفحص.

ث-**الكفاءة والعناية المهنية** : على المدقق داخلي أم خارجي تأدية خدماته بما يتماشى ويتوافق مع المعايير الدولية للتدقيق، وفي نفس الوقت هو ملزم بالاستمرار في تطوير معارفه العلمية والعملية* "كما نشير بأن هذا التكوين يخص كل الممارسين في مجال المحاسبة سواء في القطاع العام أو الخاص والتي ستنعكس حتما على جودة الأداء المهني لتحقيق المنفعة العامة"[1].

ج- **السرية** : إن المدقق سواء داخلي أم خارجي مطالب بعدم الإفصاح عن أي معلومات بدون صلاحيات، عدا إذا كان هناك نص قانوني أو مهني يسمح بذلك أي أن هناك ظروفا قد يطلب فيها من المدققين الإفصاح عن المعلومات السرية بقوة القانون؛ وفي نفس الوقت على المدقق أن لا يستخدم المعلومات لنيل مكاسب شخصية أو لأطراف أخرى.

---

*Duigo définissait un auditeur de qualité comme "une personne ayant une autorité aimable et naturelle". Il doit faire preuve d'organisation, d'adaptabilité et surtout d'honnêteté et de modestie. Parce qu'il faut plus d'**honnêteté** que d'intelligence pour penser juste.

*أعلن الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC في نشرته الصحفية بتاريخ 2004/05/07 عن صدور معيار دولي جديد International Federation Accountants يدعو فيه المحاسبين لتطوير كفاءتهم من خلال التعليم المستمر وقد أطلق على هذا المعيار الذي يحمل الرقم 7 من معايير التعليم الدولي (IES) التطوير المهني المستمر.

[1]Abdelouahab ESSADEK, « Op. cit. », P :8.

ح- **السلوك المهني** : حيث ينص هذا المبدأ على ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاق الحميدة و بقواعد السلوك المهني، و ينبغي تجنب أي عمل يسئ إلى سمعة المهنة.

خ- **المعايير التقنية** : إن المدقق ملزم باحترام القوانين والأنظمة ذات الصلة.

2) مسؤوليات المدقق :

"وهي المسؤولية التي تنشأ على مدقق الحسابات بموجب القانون تجاه الأطراف الذين يخدمهم بالقيام بأعماله بدرجة معقولة من العناية".[1] وفي هذا السياق نشير بأن مهنة التدقيق تواجه منذ بداية الربع الأخير من القرن العشرين تغيرات هائلة في البيئة القانونية، ورغم أن الدول المصنعة وخاصة الولايات المتحدة الأمريكية تعتبر المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات، إلا أن الدول المتخلفة تجد نفسها في وضع يحتم عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغييرات، و تتمثل التغييرات التي تشهدها مهنة التدقيق فيما يعرف بظاهرة فجوة التوقعات Expectation Gap*، كما أثبتت الوقائع أن نشوء وتنامي فجوة التوقعات يعود أساسا إلى المدققين ومستخدمي القوائم المالية على حد سواء، فمن جهة نجد أن المدققين يميلون أحيانا إلى تخفيض أتعابهم واستخدام أساليب تجارية لجذب زبائن جدد في ظل البيئة التنافسية الغير نزيهة Environnement concurrentiel déloyal الأمر الذي انعكس على انخفاض مستوى الأداء المهني والتقني؛ ونجد من جهة أخرى أن المجتمع يحاول أن يُحمل المسؤولية كاملة على عاتق المدققين.

إن الإجراءات الردعية القانونية التي تعرض لها العديد من مكاتب التدقيق وخصوصا أحد أهم وأكبر مؤسسات المراجعة والتدقيق في العالم (آرثر أندرسونَ Arthur Andersen) و هذا في سنة

---

[1]Alvin, Arens, «**Auditing and assurance services**», Ninth Edition, New jersey-USA: International Edition, Prentice-Hall, 2003, p:126.

*لمزيد من التفصيل : - أنظر المطلب الخامس من المبحث الثالث في الفصل الأول، ص:105.

2001 إلى الإفلاس والتسوية القضائية لثبوت مساهمتها في انهيارات بعض الشركات العالمية. كما "أظهرت دراسة في عام 1994 أن عدد الشركاء والمديرين الذين تركوا العمل في منشآت المحاسبة في السنوات الأخيرة بسبب عدم قدرتهم على تحمل التهديد للتقاضي قد بلغ ما يمثل 29% من إجمالي عدد الشركاء والمديرين الذين لم يرغبوا في الاستمرار في العمل بمنشآت المحاسبة، كما أظهرت هذه الدراسة أيضا أن 46% قد تأثروا من أثر الارتفاع المتزايد لتكاليف التقاضي على أرباحهم المستقبلية".[1]

إن المسؤولية الرئيسية لمنع واكتشاف الاحتيال تقع على الأشخاص المُكلفين بالرقابة في المؤسسة وإدارتها، بمعنى آخر القوائم المالية المعلنة هي من مسؤولية الإدارة*، و بالتالي فإنه أثناء ممارستهم لمسؤولية الإشراف، يمكن للمكلفين بالرقابة في احتمالية تجاوز أنظمة الرقابة أو التأثير غير المناسب والسلبي على عملية إعداد التقارير المالية، مثل جهود الإدارة في إدارة الأرباح من أجل التأثير على إدراك المحللين لأداء وربحية المؤسسة؛ ومن هنا تبدأ مسؤولية مدقق الحسابات والذي يتحمل مسؤولية كبرى لا يحسد عليها في إبداء الرأي من خلال إصدار الحكم النهائي المعد في تقريره، و هذا الأخير يتكون من فقرتين رئيستين:

- فقرة النطاق : و فيها يتم وصف ما قام به المدقق أثناء فحصه للقوائم المالية.
- فقرة الرأي : و فيها يتم تبيان نتائج عمل المدقق.

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي ، "**دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد**"، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2007، ص: 351.

* حسب المعيار الدولي للتدقيق رقم 240 الفقرة الخامسة فإن مسؤولية منع واكتشاف الاحتيال والخطأ تقع على عاتق الإدارة، وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية. إن تطبيق هذه النظم يقلل، ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الإحتيال والخطأ. في حين الفقرة السادسة تنص على ما يلي : لا يعتبر المدقق، ولا يمكن أن يعتبر مسؤولا عن منع الاحتيال والخطأ. و إن إجراءات التدقيق السنوية مع ذلك قد تكون رادعة.

كما يعتبر حضور المدقق للجمعية العامة ضروريا لتلاوة تقريره والإدلاء برأيه في كل ما يتعلق بحسابات الوضعية والتسيير والأخطار الناجمة عن سوء استخدام المعلوماتية، كما يجب أن يكون التقرير معدا وفقا لمعايير التدقيق الدولية إذا كان هناك نصا قانونيا يسمح بذلك. وتجدر الإشارة بأن أدوار ومسؤوليات المدقق تعززت في الإفصاح عن المعلومات المالية الحالية والمستقبلية لسببين رئيسيين :

– نتيجة الحاجة إلى دراسة وفهم التوقعات المستقبلية من قبل الإدارة معتمدا في ذلك على كافة الإثباتات والأدلة والقرائن التي تساعد في الوصول إلى قناعة حول مدى عدالة وصحة البيانات المنشورة.

– نتيجة تزايد حالات الغش والتضليل في القوائم المالية المعلنة.

كما أن المعيار الدولي رقم 600 وفي الفقرة 18 أشار إلى توزيع المسؤولية من خلال وجوب الإشارة في التقرير عن حجم البيانات المالية التي تم تدقيقها من قبل مدقق آخر غير المدقق الرئيسي.

الفرع الثاني : تقييم المخاطر والإستجابة لها

وهي المجموعة (300–399) التي تبين أهمية فهم المؤسسة ومحيطها وبيئتها وتقييم مخاطر التحريفات المادية الجوهرية، كذلك تتعلق هذه المجموعة بالتخطيط لعملية التدقيق والإعتبارات المرتبطة بتدقيق المؤسسات التي تستعين بمؤسسات خدمات.

جدول رقم (3-2):معايير تقييم المخاطر والإستجابة لها

الترتيب	رقم المعيار	إسم المعيار
9	300	التخطيط لتدقيق البيانات المالية Planification d'un audit d'états financiers
10	315	فهم مؤسسة العميل وبيئته وتقييم مخاطر التحريفات المادية Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement
11	320	المادية في التدقيق عند التخطيط لمهمة التدقيق Caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit
12	330	إجراءات المدقق في الإستجابة للمخاطر المقيمة Réponses de l'auditeur aux risques évalués
13	402	اعتبارات التدقيق المتعلقة بالمؤسسات التي تستعين بمؤسسات خدمات Facteurs à considérer pour l'audit d'une entité faisant appel à une société de services
14	450	تقييم التحريفات التي تم تحديدها خلال عملية التدقيق Evaluation des anomalies relevées au cours de l'audit

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على IFAC"**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

الفرع الثالث : أدلة التدقيق

وتشمل هذه المجموعة المعايير التي تبين أدلة التدقيق من حيث ماهيتها والإجراءات التي يقوم بها المدقق للحصول على هذه الأدلة مع تبيان لبعض الإعتبارات الخاصة بتدقيق الأرصدة الافتتاحية والمصادقات الخارجية والاجراءات التحليلية والعينات وتدقيق التقديرات المحاسبية والأطراف ذات العلاقة والأحداث اللاحقة وإستمرارية الإستغلال.

جدول رقم (3-3) معايير أدلة التدقيق

الرقم الترتيبي	رقم المعيار	إسم المعيار
15	500	أدلة التدقيق Eléments probants
16	501	أدلة التدقيق – إعتبارات إضافية لبنود خاصة Eléments probants – considérations supplémentaires sur des aspects spécifiques
17	505	المصادقات الخارجية Confirmations externes
18	510	التكليف الأولي – الأرصدة الإفتتاحية Missions d'audit initiales – soldes d'ouverture
19	520	الإجراءات التحليلية Procédures analytiques
20	530	عينات التدقيق Sondages en audit
21	540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها تقديرات القيمة العادلة والإفصاح عنها Audit des estimations comptables y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant
22	550	الأطراف ذات العلاقة Parties liées
23	560	الأحداث اللاحقة Evénéments postérieurs à la clôture
24	570	إستمرارية الإستغلال Continuité d'exploitation
25	580	تصريحات (إقرارات) كتابية Déclarations écrites

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على IFAC"**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

الفرع الرابع : إستعمال أعمال آخرين

وهي المجموعة (600-699) التي تخص المعايير التي تحكم علاقات المدقق القانوني المدقق الداخلي وكذلك المدققين الآخرين، وفيما يلي بيان لهذه المعايير في الجدول الآتي :

جدول رقم (3-4):معايير إستعمال أعمال آخرين

الرقم الترتيبي	رقم المعيار	إسم المعيار
26	600	اعتبارات خاصة (تدقيق حسابات المجموعة بما فيها عمل المدقق الثانوي) Aspects particuliers (audit d'états financiers d'un groupe y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants)
27	610	إستعمال أعمال المدققين الداخليين Utilisation des travaux des auditeurs internes
28	620	استعمال عمل الخبير المُعين من طرف المدقق Utilisation des travaux d'un expert désigné par l'auditeur

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على IFAC "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين

الفرع الخامس : نتائج التدقيق والتقرير

تُمثل المجموعة (700-799) المعايير المتعلقة بتقارير المدقق، وتشمل مكونات التقرير المعياري أو النموذجي، وفيما يلي بيان لهذه المعايير في الجدول الآتي :

جدول رقم (3-5): معايير نتائج التدقيق والتقرير

الرقم الترتيبي	رقم المعيار	إسم المعيار
29	700	تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers
30	705	تعديلات تقرير مدقق الحسابات المستقل Modifications apportées à l'opinion formulée dans le rapport de l'auditeur indépendant

31	706	الفقرات التأكيدية والفقرات الخاصة بقضايا أخرى في تقرير المدقق المستقل Paragraphes d'observation et paragraphes relatifs à d'autres points dans le rapport de l'auditeur indépendant
32	710	المقارنات (الأرقام والقوئم المالية المقارنة) Données comparatives (chiffres correspondants et états financiers comparatifs)
33	720	معلومات أخرى في مستندات تحتوي على قوائم مالية مدققة Les obligations de l'auditeur au regard des autres informations dans des documents contenant des états financiers audités

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على IFAC"**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

الفرع السادس : مواضيع خاصة

وتشمل المجموعة (800-899) ثلاث معايير متعلقة بمواضيع ذات إعتبارات خاصة، وفيما يلي بيانها في الجدول التالي :

جدول رقم (3-6):معايير مواضيع خاصة

الرقم الترتيبي	رقم المعيار	إسم المعيار
34	800	اعتبارات خاصة (تقرير المدقق عن قوائم مُعدة وفقا لمرجع محاسبي خاص) Aspects particuliers (audit d'états financiers établis conformèment à un référentiel comptable particulier)
35	805	اعتبارات خاصة (تدقيق بعض القوائم المالية أو بعض بنودها أو حساباتها) Aspects particuliers (audit d'états financiers seuls et d'éléments, comptes ou rubriques spécifiques d'un état financier)
36	810	اعتبارات خاصة (مهمة التقرير عن ملخصات القوائم المالية) Aspects particuliers (rapport sur des états financiers résumés)

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على IFAC"**إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة**"، الجزء الأول، طبعة عام 2010، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

المبحث الثاني: المعايير الجزائرية للتدقيق ومقارنتها مع المرجع الدولي

تشهد بيئة التدقيق في الجزائر مع بداية السداسي الثاني لسنة 2010 إلى غاية اللحظة تغيرات لمواكبة منظومة التشريعات العالمية، فصدرت العديد من التشريعات كان آخرها المعايير الجزائرية للتدقيق **NAA** NormesAlgériennes d'Audit والتي أثارت جدلا قائما إلى حد الآن في أوساط مجتمع المهنة من مُمارسين وأكاديميين ومُستخدمين باعتبارها الدستور أو إطار العمل الذي سيمكن من خلاله ضبط عمل المهنيين. ولقد أصدر مجلس المحاسبة بواسطة لجنة التقييس المحاسبي إلى غاية اللحظة 12 معيارا جزائريا.

وعليه سنخوض من خلال هذا المبحث إلى ظروف إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق في المطلب الأول، ثم في المطلب الثاني إلى عرض معايير التدقيق الجزائرية، ثم إلى معرفة أوجه الإختلاف بين المعايير الدولية والمعايير الجزائرية للتدقيقفي المطلب الثالث.

المطلب الأول : ظروف إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق

سيتم التناول في هذا المطلب أسباب عزم ولزوم الهيئات الوصية وعلى رأسها وزارة المالية في إعداد معايير جزائرية للتدقيق مع تقديم عرض للمعايير الجزائرية للتدقيق.

الفرع الأول : الحاجة إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق

تسعى الجزائر إلى الخروج من عزلتها والإندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي، فتبنت في بادئ الأمر جزءا معتبرا من المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية IAS/IFRS خلاصته كانت النظام المحاسبي المالي والذي أصبح اليوم جزءا لايتجزأ من النظام الاقتصادي، فأصبحت المدخلات عموما أو التقنيات المحاسبية اليوم أكثر ملائمة مع الواقع الدولي وهذا طبعا نظريا فقط، أما من الناحية التطبيقية فلازال إلى غاية اللحظة يعاني من العديد من المشاكل في التطبيق وهذا ما أثبتته العديد من الدراسات والأبحاث الأكاديمية والمهنية. فبعد ثلاث سنوات من

التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي؛ بدأ التفكير بجدية في إصلاح منظومة التدقيق (أي بغض النظر عن القانون 10-01 المؤرخ في (2010/07/11) وهذا من خلال إصدار أولى المعايير المتعلقة بتقارير محافظ الحسابات* ثم تبعها مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 والذي يتضمن صراحة المعايير الجزائرية للتدقيق. فبهذا التاريخ هو بمثابة إعلان ميلاد أولى المعايير الجزائرية للتدقيق NAA تتوافق بشكل كبير مع المعايير الدولية للتدقيق ISA مثلما سنرى في المبحث الثاني من هذا الفصل. فالحاجة إلى المعايير هو إضفاء الثقة على النظام المحاسبي المالي باعتبار أن المدقق القانوني حكما أو قاضيا للحسابات يتمتع بثقة الآخرين. وتجدر الإشارة إلى أن المرجعية الدولية الأساسية للتدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق، والتي تُعتبر أنماطا ونماذجا معيارية تبنتها العديد من الدول، وهاهي الجزائر بدورها تسعى لمواكبة الإتجاهات الحديثة والمعاصرة لتحقيق التوافق الدولي من خلال مخرجات تتمتع بالقبول العام. ويمكن تلخيص أهم الدوافع لإصدار معايير جزائرية للتدقيق كما يلي :

- ✓ إضفاء الثقة وتعزيز الشفافية والرقابة على النظام المحاسبي المالي.
- ✓ مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة التدقيق الدولية.
- ✓ تعتبر المعايير إجراءات إستباقية لمكافحة الفساد الإقتصادي.
- ✓ التقليل أو الحد من التفاوت في ممارسات المهنيين.
- ✓ إصلاح منظومة التدقيق قد يُحسب لها في إطار سعي الجزائر للإنضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة*.

*أنظر القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 والذي يُحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات متضمنا خمسة عشر 15 معيارا.

*الجزائر حاليا هي عضو مراقب، بدأت مفاوضات الإنضمام للمنظمة خلال خمسة سنوات من تسميتها كعضو مراقب في المنظمة العالمية للتجارةOMC Organisation Mondiale du Commerce.

الفرع الثاني : لائحة معايير التدقيق الجزائرية

بسبب التغيرات الجوهرية الحاصلة في بيئة المحاسبة في الجزائر، نشأت الحاجة لمواكبة الحدث بوضع معايير جزائرية للتدقيق، تصدر من لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والمعايير المهنية المنبثقة من مجلس المحاسبة. وقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحية ومسؤولية إصدار المعايير الجزائرية للتدقيق بالنيابة عن المجلس الوطني للمحاسبة. وضمت هذه اللجنة في عضويتها اثني عشر 12 عضو، تم تعيينهم بموجب قرار صادر بالجريدة الرسمية تحت رقم 27 والمؤرخ في 2012/05/06 لمدة ستة سنوات.

إن وجود معايير جزائرية للتدقيق سوف يساعد على جني الفوائد التي تنتج من تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا عن طريق إضفاء المصداقية على مخرجات النظام المحاسبي المالي والتي سوف توفر بلاشك حوافز إضافية لتحسين الأداء من خلال الإعتماد على إرشادات المعايير الجزائرية، كذلك وجود هذه المعايير تقدم دعما إضافيا لمستخدمي المعلومة المالية مما قد يؤثر على قرارات المستثمر وخاصة الأجنبي.

لقد صدر عن لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والمعايير المهنية حتى منتصف مارس عام 2017م 12 معيارا، فيما يلي مبوب لها حسب تاريخ صدورها :

جدول رقم(3-7): لائحة معايير التدقيق الجزائرية حسب تاريخ صدورها

رقم المعيار	إسم المعيار	تاريخ صدوره
NAA 210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق	المقرر رقم 002 المؤرخ في **2016/02/04** المنشور في النشرة الرسمية لوزارة المالية
NAA 505	التأكيدات الخارجية	
NAA 560	الأحداث اللاحقة	
NAA 580	التصريحات الكتابية	
NAA 300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية	المقرر رقم 150 المؤرخ في **2016/10/11** المنشور في النشرة الرسمية لوزارة المالية
NAA 500	العناصر المقنعة	
NAA 510	مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية)	
NAA 700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية	
NAA 520	الإجراءات التحليلية	المقرر رقم 023 المؤرخ في **2017/03/15** المنشور في النشرة الرسمية لوزارة المالية
NAA 570	استمرارية الإستغلال	
NAA 610	استخدام أعمال المدققين الداخليين	
NAA 620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	

المصدر : من إعداد الطالب بالإعتماد على النصوص القانونية

من خلال قراءتنا للمُبوب، تبين لنا من جهة أن صدور المعايير تم في إصدارات زمنية متتابعة ليست بعيدة زمنيا عن بعضها البعض، ومن جهة أخرى تم إختيار المعايير حسب الأهمية النسبية، وربما طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

المطلب الثاني : عرض المعايير الجزائرية للتدقيق

تضمنت المعايير الجزائرية للتدقيق معايير تخص شروط التكليف والتخطيط لعملية التدقيق ممثلة في المعيارين 210 و 300 ، ومجموعة معايير عددها 9 تخص فحص الحسابات من 500 إلى 620، ومعيار واحد متعلق بإعداد التقارير 700.

الفرع الأول : معايير قبول المهمة والتخطيط لها

أصدرت لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والمعايير المهنية المنبثقة من مجلس المحاسبة معيارين، الأول بتاريخ 04 فيفري 2016 والخاص بقبول المهمة؛ أما الثاني بتاريخ 11 أكتوبر 2016 والخاص بتخطيط تدقيق الكشوف المالية.

1) **NAA 210 اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق** : اهتم هذا المعيار أساسا بأربع شروط* مسبقة للتدقيق قبل تأكيد موافقة المدقق القانوني في رسالته للمهمة، وفي هذا الصدد، يجب أن يتأكد من وجودها وهي :

أ- المرجع المحاسبي المطبق مقبول بالنظر لخصائص الكيان وهدف قوائمه المالية.

ب-إعتراف وإدراك الإدارة مع تحمل مسؤولياتها فيما يخص الإعداد والعرض الصادق للقوائم المالية.

ت-قبول الإدارة بضرورة وضع نظام فعال للرقابة الداخلية.

ث-عدم وضع أي قيود أو حدود تحد من تأديته لمهامه في الفحص الضروري والرقابة.

كما يجب أن تُدون أحكام مهمة التدقيق في رسالة المهمة Lettre de mission والتي يجب أن تحتوي على العناصر الآتية :

---

*بافتراض عدم إجتماع الشروط الأربع، هنا على المدقق القانوني مناقشة الأمر مع الإدارة، وفي حالة عدم معالجة الأمر يرفض المهمة، إلا إذا كان القانون يمنع ذلك.

- ✓ هدف ونطاق التدقيق المتضمن الكشوف المالية بما فيها مرجع التشريع المطبق والقوانين السارية المفعول ومعايير التدقيق.
- ✓ مسؤوليات المدقق والإدارة
- ✓ وصف المرجع المحاسبي المُطبق عند إعداد القوائم المالية.
- ✓ مراعاة الشكل والمضمون المقرر إستعماله في كل تقرير مقدم من المدقق.
- ✓ أسس احتساب الأتعاب المهنية وترتيبات تسديدها.
- ✓ مخطط المهمة وتنفيذ التدقيق.
- ✓ مخاطر وجود أخطاء جوهرية لا يمكن تفاديها حتى لو تم التخطيط للتدقيق وتنفيذه بشكل صحيح.
- ✓ الإدارة ملزمة بتقديم تصريحات كتابية لتبرير العناصر المثبتة للقوائم المالية أو التأكيدات التي تقوم عليها.
- ✓ الإدارة ملزمة بتزويد المدقق بمشروع القوائم المالية وكل المعلومات الضرورية الأخرى في الوقت المناسب ليتسنى له إتمام مهمته وفق الرزنامة المقترحة.
- ✓ الإدارة ملزمة باعلام المدقق بالوقائع والأحداث التي قد تؤثر على القوائم المالية، والتي قد تحدث في الفترة الممتدة بين تاريخ تقرير التدقيق وتاريخ المصادقة على القوائم المالية.

ونشير أن هناك إمكانية للمدقق الى التطرق في رسالته للمهمة إلى الأحكام المتعلقة بالإستعانة بمدققين آخرين و/أو المدقق السابق و/أو إشراك مدققين داخليين أو مستخدمي المؤسسة، كما ورد في المعيار إمكانية تحرير رسالة مهمة تكميلية Lettre de mission complémentaire أو دمج العناصر التي تمت مراجعتها في رسالة مهمة جديدة Nouvelle lettre de mission تُعوض السابقة.كما جاء في المعيار في حالة تدقيقات مشتركة بين مُدققين قانونيين

أو أكثر بإعداد رسالة مهمة مشتركة Lettre de mission commune أو عدة رسائل فردية. نفس الشيئ يصدق إذا كان نفس المدقق القانوني لمؤسسة هو أيضا مدقق قانوني لمؤسسة أخرى تابعة لها لنفس المجموعة.

2) **NAA 300 تخطيط تدقيق الكشوف المالية** :ويعني هذا المعيار وضع خطة إستراتيجية عامة للتدقيق مُكيفة للمهمة أي مُفصلة حسب طبيعة وتوقيت إجراءات المراجعة. والتخطيط هو عملية مستمرة ومتكررة وتًلزم المدقق القانوني بمراعاة تقييمه لمخاطر الأخطاء الجوهرية. ولذلك يجب على المدقق التواصل مع المدقق القانوني السابق وتأكده من مدى إحترامه للإجراءات المنصوص عليها في المعيار 220 قبل البدء في مهمة التدقيق الأولية.

كما جاء في المعيار بأن المدقق مسؤولا عن الإستراتيجية العامة للتدقيق، فعند إعداده للإستراتيجية، فهو مُطالب أن يراعي ما يلي :[1]

- ✓ التعريف بخصوصيات المهمة التي تحدد نطاقها.
- ✓ التحقق من أهداف المهمة من حيث التقرير الواجب إصداره لوضع رزنامة التدقيق والتخطيط لطبيعة الإتصالات المطلوبة.
- ✓ الأخذ بعين الإعتبار العوامل التي يعتبرها مهمة، وفقا لحكمه المهني الخاص، قصد توجيه الأعمال التي يتعين إنجازها من طرف الفريق المكلف بالمهمة.
- ✓ الأخذ بعين الإعتبار نتائج الأعمال الأولية لتخطيط المهمة، والتي أنجزت سابقا، وإن أمكن تحديد ما إذا كانت الخبرة المكتسبة في المهمات الأخرى المنجزة للكيان من طرف المدقق

[1] المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300. المقرر الوزاري رقم 150 المؤرخ في **2016/10/11**

هي ذات دلالة في هذه الحالة؛ والتأكد من طبيعة رزنامة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.

على المدقق إعداد برنامج عمل يتضمن وصفا لـ :

- ✓ طبيعة، رزنامة ونطاق الإجراءات المخطط لها لتقييم المخاطر، المحددة وفقا للمعيار م.ج.ت 315.
- ✓ طبيعة، رزنامة ومدى إجراءات التدقيق التكميلية التي تم التخطيط لها على مستوى التأكيدات المحددة وفقا للمعيار م.ج.ت 330.
- ✓ إجراءات التدقيق المخططة الأخرى المطلوب وضعها بغية إنجاز المهمة وفقا للمعايير الجزائرية للتدقيق.

خلال التدقيق، على المدقق تحيين وتغيير الإستراتيجية العامة وبرنامج العمل كلما اقتضت الضرورة ذلك. كما يجب على المدقق القانوني توثيق الإستراتيجية العامة للتدقيق وبرنامج عمله وكذا التغييرات المهمة المضافة للإستراتيجية وشرح أسبابها.

الفرع الثاني : المعايير المتعلقة بفحص الحسابات

تضمنت المعايير الجزائرية للتدقيق سبعة معايير لها علاقة مباشرة بمرحلة فحص الحسابات وعلاقة غير مباشرة بالمراحل الأخرى.

1) 500 NAA العناصر المقنعة :إن أدلة الإثبات تعني المعلومات التي يحصل عليها المدقق للتوصل إلى استنتاجات يبني على أساسها رأيه المهني، ويجب أن تكون هذه الأدلة كافية وملائمة* وموثوق فيها، وترتبط درجة موثوقية أدلة الإثبات بمنبعها أو مصدرها (داخلية أو خارجية)، وبطبيعتها (مرئية أو موثقة أو شفهية)، شكلها (ورقية أو إلكترونية أو تحت أي شكل آخر) كما أن

*الكفاية هي قياس لكمية أدلة الإثبات أما **الملائمة** فهي قياس لنوعية أدلة الإثبات، أي على مصداقية هذه العناصر ودلالتها.

العناصر المجمعة المتكونة من الوثائق الأصلية أكثر مصداقية من تلك المتكونة من النسخ. ويتم الحصول على أدلة الإثبات من مزيج ملائم من اختبارات الرقابة والإجراءات الجوهرية كالتأكيدات التي يستعملها المدقق. كما هو غير مُلزم بمعاينة كل المعلومات، إذ يمكنه إختيار العناصر حسب حجم ونوعية العينة*.

وقد نص المعيار الجزائري للتدقيق 500 بشأن المعلومات المتحصل عليها من أعمال خبير معين من طرف الإدارة، والتي ستستخدم كعناصر مقنعة للمدقق؛ في هذه الحالة، على المدقق القانوني، في حدود الإمكان النظر إلى النقاط الثلاث أدناه :

أ- تقييم كفاءة وقدرات موضوعية هذا الخبير.

ب- الإطلاع على أعمال هذا الخبير.

ت- تقدير ملائمة أعمال الخبير التي ستستعمل كعناصر مقنعة للتاكيد المعني.

إجراءات التدقيق المتعلقة بجمع العناصر المقنعة : وتشمل حسبNAA 500 الإجراءات التالية:

- ✓ تفتيش التسجيلات أو الوثائق.
- ✓ تفتيش الأصول العينية أو المادية.
- ✓ الملاحظة المادية أو الفيزيائية.
- ✓ طلبات المعلومات.
- ✓ طلبات التأكيدات أو المصادقات الخارجية.
- ✓ المراقبة الحسابية.
- ✓ إعادة التنفيذ.

*اختبار كل العناصر (فحص شامل) – اختيار عناصر محددة (معينة)– تقنيات السبر وهذا طبقا للمعيار الجزائري للتدقيق 530 السبر في التدقيق.

✓ الإجراءات التحليلية.

2) **NAA 505 التأكيدات الخارجية** : يُعالج هذا المعيار استعمال المدقق القانوني لإجراءات التأكيد الخارجية بهدف الحصول على أدلة الإثبات، حيث ترتكز موثوقية التدقيق على طبيعة أدلة التدقيق والتي ينبغي أن تكون كافية ومناسبة لدعم تأكيدات معينة للبيانات المالية، وعموما تكون أدلة التدقيق أكثر موثوقية عند:

- عند الحصول عليها من مصادر مستقلة خارج الكيان (موردين، زبائن، بنوك،...).
- عند الحصول عليها مباشرة من المصدر وخصوصا عندما تكون بالشكل المستندي.

لقد عرف هذا المعيار التأكيد الخارجي بأنه دليل مثبت يتم التحصل عليه عن طريق رد خطي موجه مباشرة إلى المدقق من طرف الغير، سواء أكان في شكل ورقي، الكتروني أو شكل آخر.

إجراءات التأكيد الخارجية : ورد في المعيار الجزائري إجراءات التأكيد الخارجي وهي :[1]

✓ تحديد المعلومات موضوع التأكيد أو الطلب، كذلك رصيد الحسابات، مكوناتها، آجال الإتفاقيات، العقود أو العمليات التي قد تكون أبرمتها المؤسسة مع طرف آخر.

✓ إختيار(الغير) المُؤهلين للتأكيد حيث أن الردود على طلبات التأكيد تُقدم أدلة مثبتة ذات دلالة ومصداقية أكبر إذا ما تم توجيه الطلب إلى المسؤول الذي، وفقا للمدقق، على دراية بالمعلومات التي يبحث عنها والتي تسمح بالحصول على التأكيد.

✓ تصور تصميم طلبات التأكيد مع ضمان أن تكون الطلبات مُوجهة إلى الشخص أو الجهة المعنيين مع والتي تنص على وجود توجيه الردود إلى المدقق مباشرة.

✓ مباشرة إجراءات إرسال الطلبات إلى الغير وكذلك متابعتها.

---

[1] المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505. المقرر الوزاري رقم 002 المؤرخ في **2016/02/04**

3) **NAA 510 مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الإفتتاحية)** : نص المعيار على المدقق القانوني المكلف بالتدقيق لأول مرة، أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة ويتحقق بأن الأرصدة الإفتتاحية لا تتضمن معلومات خاطئة تؤثر بشكل جوهري على البيانات المالية للفترة الحالية، وفي نفس الوقت الأرصدة الختامية للفترة السابقة تم نقلها أو إذا اقتضت الضرورة إعادة معالجتها بشكل صحيح إلى الفترة الحالية وأنها لا تحتوي على أي إختلال له تأثير معتبر على القوائم المالية الخاصة بالسنة المالية الجارية. وأخيرا يتأكد بأن السياسات المحاسبية المنتهجة قد تم تطبيقها على النحو الأمثل، وأن التغيرات في الإجراءات والسياسات المحاسبية قد أخذت بعين الإعتبار وتم الإفصاح عنها بشكل مناسب.

بمقتضى نص المعيار، فإن المدقق القانوني إذا كان غير قادر على جمع العناصر المقنعة الكافية والملائمة حول الأرصدة الإفتتاحية، يجب أن يقدم رأي بتحفظ ويبين استحالة تقديم رأي حول الكشوف المالية. أيضا إذا توصل إلى نتيجة أن الأرصدة الإفتتاحية تحمل إختلالا يؤثر تأثيرا معتبرا على القوائم المالية للفترة الجارية وأن تأثير هذا الإختلال لم يتم تسجيله محاسبيا بطريقة ملائمة ولم يكن محل عرض وموضوع معلومة مناسبة في القوائم المالية، وجب عليه، تبعا للحالة، تقديم رأي بتحفظ أو رأي بالرفض.

4) **NAA 520 الإجراءات التحليلية** : وفق هذا المعيار فإن الإجراءات التحليلية هي عبارة عن تقنية مراقبة تتمثل في تقدير المعلومات المالية من خلال ترابطها مع معلومات مالية أخرى ومعلومات غير مالية صادرة أو غير صادرة من الحسابات. كما تتضمن الإجراءات التحليلية مقارنات مع معطيات سابقة أو تقديرية للكيان وذلك بتحليل النسب والمؤشرات المهمة باستخدام تقنيات الإحصاء التي تطبق في جميع مراحل عملية التدقيق مع ضرورة تحديد المبلغ الذي يعتبره المدقق القانوني فارقا بين المبالغ المسجلة والقيم المنتظرة.

5) **NAA 560 الأحداث اللاحقة :** يقصد بالأحداث اللاحقة الأحداث الواقعة بين تاريخ إعداد القوائم المالية (تاريخ إقفال الحسابات) وتاريخ تقرير المدقق القانوني. بالإضافة إلى أحداث قد تقع بين تاريخ تقرير المدقق القانوني وتاريخ إعتماد أو المصادقة على الحسابات من طرف الجمعية العامة أو مجلس الإدارة (الهيئة المداولة). إذ ينبغي على المدقق القانوني تصميم إجراءات للحصول على أدلة كافية ومناسبة تؤكد بأن جميع الأحداث التي لها تأثير على القوائم المالية تتطلب تعديل البيانات المالية؛ ومن ثم مناقشة الأمر مع الإدارة وإتخاذ الإجراءات المناسبة في ظل الظروف والمعطيات الجديدة لتفادي استعمال الغير لتقريره. وفي هذه الحالة قد يُعدل المدقق القانوني تقريره القديم بإدراج تاريخ إضافي أو يُصدر تقريرا جديدا. ونشير في النهاية بأن كل الإجراءات تتوقف بعد المصادقة على القوائم والتي هي بمثابة إشهار.

6) **NAA 570 استمرارية الاستغلال :** ينظر المدقق القانوني حسب هذا المعيار على أن المؤسسة مستمرة في عملها وبالتالي فإن فرضية استمرارية الإستغلال هو مبدأ رئيسي في ذهن المدقق؛ وفي نفس الوقت على المدقق أن يكون يقضا وأن يأخذ في الحسبان كل الأحداث والمخاطر التي تهدد قدرة المؤسسة على الإستمرار.

وللتحقق من ذلك يستخدم المدقق ثلاث إجراءات تدقيق إضافية وهي نفسها التي نص عليها المعيار الدولي للتدقيق :[1]

- ✓ تدقيق خطط الإدارة بشأن الإجراءات المستقبلية بناء على تقييمها للاستمرارية.

[1] الإتحاد الدولي للمحاسبين،"**إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة**"، طبعة عام 2008، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، ص:533.

- ✓ جمع أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتأكيد أو نفي ما إذا كان يوجد أو لا يوجد شك مادي من خلال القيام بالإجراءات التي تعتبر ضرورية، بما في ذلك النظر في أثر أية خطط للإدارة والعوامل المخففة الأخرى.
- ✓ طلب تمثيلات كتابية من الإدارة فيما يتعلق بخططها الخاصة بالإجراءات المستقبلية.

7) **NAA 580 التصريحات الكتابية** : يتطلب من المدقق في حالة توقعه عدم وجود أدلة إثبات أخرى كافية وملائمة الحصول على تصريحات كتابية أو إقرارات توثيقية من الإدارة (المسيرين) خصوصا حول الأمور الجوهرية، وفي حالة رفض الإدارة تقديم الإقرار أو التأكيد المكتوب، فإن ذلك سيشكل تحديدا لنطاق التدقيق، وعلى المدقق أن يبدي رأيا أو أن يمتنع عن إبداء الرأي. كما أشار المعيار إلى تاريخ ومدة التصريحات الكتابية بحيث يجب أن يكون تاريخ التصريحات الأقرب مما يمكن من تاريخ تقرير المدقق القانوني حول القوائم المالية، وليس بعده. أما المدة فيجب أن تغطي جميع فترات إعداد تقرير المدقق.

الفرع الثالث : معايير إعتماد المدقق القانوني على أعمال الآخرين وتقريره النهائي

تضمنت المعايير الجزائرية للتدقيق اعتماد المدقق على أعمال الآخرين في المعيارين 610، 620 كما بينت الحالات التي قد يأخذها تقرير المدقق والإجراءات الأولية التي قد تتبع ذلك في المعيار رقم 700.

1) **NAA 610 استخدام أعمال المدققين الداخليين** : يجب على المدقق القانوني أن يأخذ بعين الإعتبار أعمال المدقق الداخلي وكذلك أثره المحتمل على إجراءات التدقيق الخارجي، فدعم العلاقة التكاملية La complémentarité تساعد عادة على اختصار اجراءات التدقيق الخارجي وليس إلغائها.

وقصد تحديد ما إذا كانت أعمال المدققين الداخليين قد تكون ملائمة لاحتياجات التدقيق، على المدقق الخارجي تقييم :[1]

- ✓ موضوعية وضيفة التدقيق الداخلي من خلال موقعه في التنظيم، القيود المفروضة عليه وتبعيته للإدارة أو المجموعة الحاكمة في المؤسسة.
- ✓ احتمالية وجود التواصل الفعلي بين المدققين الداخليين والمدقق الخارجي (التواصل بكل حرية مع المدقق الخارجي في إطار لقاءات دورية).
- ✓ الكفاءة التقنية للمدققين الداخليين (تكوين وخبرة، طريقة توظيفهم وإذا ما كانوا أعضاء في هيئات مهنية معترف بها).
- ✓ عما إذا كانت وظيفة التدقيق الداخلي للكيان تقدم تقارير إلى إدارة المؤسسة أو إلى إطار سامي لديه السلطة الملائمة، وامكانية المدققين الداخليين الإتصال المباشر مع مسيريها.
- ✓ إذا لم يكن للمدققين الداخليين مسؤوليات متضاربة.
- ✓ إذا كانت إدارة المؤسسة تُشرف على قرارات توظيف أعضاء وظيفة التدقيق الداخلي.
- ✓ وجود أي نوع من الضغوطات أو القيود التي تمارسها الإدارة على وظيفة التدقيق الداخلي.
- ✓ إذا كانت الإدارة تتفاعل مع توصيات وظيفة التدقيق الداخلي وإلى أي مدى.
- ✓ إحتمال أن تتم أعمال المدققين الداخليين بضمير مهني (يتم التخطيط لهذه الأعمال مع مراجعتها وتوثيقها).

2) **NAA 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق** : وهو لجوء المدقق القانوني أحيانا وفي حالات معينة إلى خبراء متخصصين مثلا : خبراء في المعلوماتية أو في المباني أو

1المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ماي 2017، ص.ص : 50-51.

الصناعة. خصوصا إذا تعلق الأمر بالقيمة العادلة؛ أي عند تقييمهم لأنواع معينة من الأصول كالأراضي،المباني، الآلات،...وفي هذا الصدد على المدقق القانوني الأخذ بعين الإعتبار سمعة الخبير وتقدير موضوعيته.

قد يكون من المناسب بالنسبة للمدقق القانوني الإستعانة بخبير من أجل :[1]

أ- الحصول على معرفة أفضل للكيان ومحيطه، بما فيه مراقبته الداخلية، مخاطر الإختلالات المعتبرة وتحديد المنهج العام للرد على هذه المخاطر؛

ب- تقدير تقييم بعض الأصول والمخزونات الخاصة مثل الأعمال قيد الإنجاز أو الإحتياطات المعدنية، أو بعض الخصوم مثل منح الإحالة على التقاعد أو غيرها من المؤونات؛

ت- جمع عناصر مقنعة كافية وملائمة أخرى؛

ث- الفهم الجيد لبعض المشاكل المُعقدة مثل :

- ✓ تأويل أحكام العقود أو النصوص التشريعية أو التنظيمية؛
- ✓ الحساب الإكتواري للديون المتعلقة بعقود التأمين أو مخططات إمتيازات المستخدمين؛
- ✓ تقييم الخصوم المتعلقة بالمحيط وتقييم تكلفة إعادة التأهيل.

ج- تحديد وتقييم مخاطر الإختلالات المعتبرة؛

ح- تحديد ووضع منهج عام للرد على المخاطر المقيمة على مستوى الكشوف المالية؛

خ- تعريف وأداء إجراءات التدقيق التكميلية.

على المدقق تقييم ملائمة أعمال الخبير الذي عينه لاحتياجات التدقيق، بما في ذلك :[2]

1المعايير الجزائرية للتدقيق، "**مرجع سبق ذكره**"، ص:56.

2نفس المرجع، ص.59.

1. دلالة وعقلانية ملاحظات واستنتاجات هذا الخبير، وترابطها مع عناصر مقنعة أخرى؛ قد تبدو طلبات المعلومات حول الخبير وإجراءات تعزيز المعطيات، ضرورية في بعض الحالات؛
2. عندما تستدعي أعمال هذا الخبير استخدام فرضيات وطرق مهمة، يجب على المدقق في هذه الحالة تقدير ما إذا كان إستعراض هذه الفرضيات قد تم على نحو ملائم وأنها مقبولة عموما في مجال الخبرة المعتبرة؛
3. إذا إستدعت اعمال هذا الخبير استخدام معطيات قاعدية ذات أهمية بالنسبة لأعماله، يمكن وضع حيز التنفيذ كل من تحديد المصادر والمراجعة بالسبر.

3) **NAA 700 تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية** : عناصر التقرير الكتابي للمدقق القانوني في عملية التدقيق حسب هذا المعيار هي :

أ- عنوان يشير بوضوح أن التقرير لمدقق مستقل.

ب- المرسل إليه.

ت- فقرة تمهيدية تحتوي على النقاط الآتية :

- ✓ تعريف الكيان التي تمت مراجعة قوائمه المالية؛
- ✓ القوائم المالية التي تمت مراجعتها؛
- ✓ ملخص لأهم الطرق المحاسبية المستعملة من طرف المؤسسة وكذلك معلومات توضيحية أخرى.
- ✓ تاريخ الإقفال أو الفترات التي تغطيها كل من القوائم المالية التي تمت مراجعتها.

ث- وصف مسؤولية المسيرين الاجتماعيين المتعلقة بإعداد القوائم المالية.

ج- وصف مسؤولية المدقق القانوني المتعلقة بالتعبير عن رأيه في القوائم المالية.

ح- شرح التدقيق.

خ- تاريخ تقرير المدقق.

د- العنوان الذي يمارس فيه المدقق القانوني

ذ- نشاطه.

المطلب الثالث : أوجه الإختلاف بين المعايير الجزائرية و الدولية للتدقيق

تُمارس الدولة إشراف قوي بالتعاون مع الهيئات المهنية الفاعلة في حقل التدقيق في إعداد المعايير الجزائرية للتدقيق عكس الحال بالنسبة للمعايير الدولية للتدقيق؛ إذ تم صدورها بواسطة لجنة مستقلة تماما تُسمى لجنة ممارسات التدقيق الدولية IAPC المُنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين. ويُبين الجدول الآتي أهم المواصفات الشكلية والموضوعية للمعايير الدولية والجزائرية.

جدول رقم (3-8):أوجه الإختلاف بين NAA و ISA

وصف مختصر للمعيار الدولي للتدقيق	وصف مختصر للمعيار الجزائري للتدقيق
ISA 210 شروط التكليف بالتدقيق : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا: • تضمن المعيار الدولي تحت عنوان تدقيق الأقسام التابعة (الشركة الأم وفروعها) العوامل التي تؤثر على القرار المتعلق بإرسال كتاب تكليف منفصل. • تطرق المعيار الدولي أيضا إلى وجهة نظر القطاع العام.	**NAA 210** اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق : من حيث الشكل : • الفهرس يحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى : ينطبق في الغالب مع المعيار الدولي فيما عدا: • أشار المعيار الجزائري إلى تدقيق الأقسام التابعة (الشركة الأم وفروعها) تحت عنوان خصوصيات أخرى. • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.

ISA 505 المصادقات الخارجية : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تضمن المعيار الدولي توجيهات إضافية لمدققي القطاع العام بخصوص : ✓ إجراءات التأكيد الخارجية للحصول على الأدلة الرقابية. ✓ رفض الإدارة السماح للمدقق بإرسال طلب تأكيد.	**NAA 505** التأكيدات الخارجية : من حيث الشكل : • الفهرس يحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى: ينطبق في الغالب مع المعيار الدولي فيما عدا : • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.
ISA 560 الأحداث اللاحقة : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على خمسة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تتضمن المذكرة التطبيقية للمعيار الدولي توجيهات إضافية لمدققي القطاع العام بخصوص : ✓ الأحداث التي وقعت ما بين تاريخ	**NAA 560**أحداث تقع بعد إقفال الحسابات (الأحداث اللاحقة) : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على سبعة عناوين ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى: ينطبق في الغالب مع المعيار الدولي فيما عدا :

إعداد البيانات المالية وتاريخ تقرير المدقق ✓ الحقائق التي تصبح معروفة لدى المدقق بعد إصدار البيانات المالية.	• لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.
ISA 580 تصريحات الإدارة : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على ستة عناوين مركزة في فقرات مرقمة ماعدا العنوان الأخير (الملحق). • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تطرق المعيار الدولي إلى وجهة نظر القطاع العام، حيث تضمنت المذكرة التطبيقية توجيهات إضافية لمدققي القطاع العام بخصوص: ✓ الاعتبارات العامة ✓ الإدارة التي طلب منها الإقرار الخطي ✓ الإقرارات الخطية تاريخها والفترة/ الفترات التي تغطيها ✓ الشك في موثوقية الإقرارات الخطية والإقرارات الخطية المطلوبة التي لم يتم توفيرها.	**NAA 580**التصريحات الكتابية : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على 14 عنوان ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليمين. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى: ينطبق في الغالب مع المعيار الدولي فيما عدا : • إدراج عنصر التشكيك تحت عنوان : التشكيك في مصداقية التصريحات الكتابية المطلوبة والغير المتحصل عليها. • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.

ISA 300 التخطيط لتدقيق البيانات المالية : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على خمسة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تطرق المعيار إلى الأطراف ذات العلاقة. • المعيار الدولي قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.	**NAA 300**تخطيط تدقيق الكشوف المالية : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على 14 عنوان ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى: ينطبق في الغالب مع المعيار الدولي فيما عدا : • إدراج عنوان مسائل إضافية والذي أشار فيه المعيار إلى ضرورة التواصل مع المدقق السابق والقيام بالإجراءات المنصوص عليها في المعيار رقم 220 المتعلقة بقبول الزبون. • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.
ISA 500 أدلة التدقيق : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على ثلاثة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما	**NAA 500** العناصر المقنعة : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على 20 عنوان ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد.

عدا : • تطرق المعيار الدولي إلى وجهة نظر القطاع العام.	• معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى: ينطبق في الغالب مع المعيار الدولي فيما عدا : • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.
ISA 510 التكليف بالتدقيق لأول مرة، الأرصدة الإفتتاحية : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على ثلاثة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • المعيار الدولي قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام. • تضمن المعيار أمثلة توضيحية.	**NAA 510** مهام التدقيق الأولية (الأرصدة الافتتاحية) : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على 17 عنوان ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى: ينطبق في الغالب مع المعيار الدولي فيما عدا : • تطرق بإسهاب إلى الجوانب المرتبطة بوحدات القطاع العمومي. • لا يتضمن المعيار أي مثال تطبيقي.
ISA 700 تقرير المدقق حول البيانات المالية : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على خمسة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها.	**NAA 700** تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على ثمانية عناوين ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة

• معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تطرق المعيار الدولي إلى وجهة نظر القطاع العام. • تطرق المعيار في فقرات توكيدية إلى جميع حالات تقرير المدقق.	بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى : ينطبق تقريبا مع المعيار الدولي فيما عدا : • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام. • تطرق المعيار في الملحق إلى نموذج شامل ووحيد لتقرير المدقق حول الكشوف المالية.
ISA 520 الإجراءات التحليلية : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على سبعة عناوين في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تطرق المعيار الدولي إلى وجهة نظر القطاع العام. • نص المعيار على ضرورة التحقق من البنود الغير الاعتيادية.	**NAA 520** الإجراءات التحليلية : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على سبعة عناوين ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى : ينطبق تقريبا مع المعيار الدولي فيما عدا : • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام. • لم يتناول المعيار البنود الغير الاعتيادية. •

ISA 570 إستمرارية الكيان : من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على أربعة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تطرق المعيار الدولي إلى وجهة نظر القطاع العام.	**NAA 570** إستمرارية الاستغلال : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على 18 عنوان ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الدولي فيما عدا : • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.
ISA 610 مراعاة عمل التدقيق الداخلي: من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على ستة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15. من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • تطرق المعيار الدولي إلى وجهة نظر القطاع العام.	**NAA 610** استخدام أعمال المدققين الداخليين : من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على ثمانية عناوين ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا. من حيث المحتوى : ينطبق تقريبا مع المعيار الدولي فيما عدا : • لم يتطرق إلى وجهة نظر القطاع العام.

ISA 620 الإستفادة من عمل خبير :	NAA 620 استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق :
من حيث الشكل : • قائمة المحتويات تحتوي على ستة عناوين مركزة في فقرات مرقمة. • العناوين وبعض الأجزاء الهامة من الفقرات مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالإنجليزية أكثر وضوحا من باقي اللغات، إلا أن الترجمة إلى اللغة العربية كانت واضحة ومتناسقة في معظمها. • معيار مبوب في مجموعة، وتم إعتماده دوليا بتاريخ 2009/12/15.	من حيث الشكل : • الفهرس يتضمن على 12 عنوانا ويحتوي على أرقام صفحات للفقرات. • ادراج أرقام الصفحات في أسفل الصفحة وعلى اليسار. • نص المعيار كله بالخط العادي ماعدا العناوين الرئيسية والفرعية مؤشرة ومنضدة بحرف مطبعي أسود وثخين. • النص بالفرنسية أكثر وضوحا من العربية، ويبدو واضحا بأن المعيار كُتب أولا باللغة الفرنسية ثم تُرجم إلى العربية. • تهميش لمعايير جزائرية لم تصدر بعد. • معيار غير مبوب، وتم إعتماده محليا.
من حيث المحتوى : ينطبق مع المعيار الجزائري فيما عدا : • المعيار الدولي قابل للتطبيق من كافة النواحي الجوهرية للقطاع العام.	من حيث المحتوى : ينطبق تقريبا مع المعيار الدولي فيما عدا : • لم ينص صراحة على إلزامية التطبيق بالنسبة للقطاع العام.

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على النسخة الأصلية للمعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق

يتضح من خلال الجدول، عدم وجود فروق جوهرية بين المعايير الجزائرية والمعايير الدولية للتدقيق، ويتركز الإختلاف الرئيسي بين المعايير الجزائرية والدولية للتدقيق على درجة من التفصيل والشمول في المعايير، فالمعايير الدولية أكثر شمولا وتفصيلا، بالاضافة إلى معايير التدقيق الجزائرية عامة وليست مُبوبة في مجموعات ولا تغطي كافة مجالات التدقيق،مُحاولين بذلك جزأرة المعاييير، كذلك نفس رقم المعيار ونفس التسمية، وتقريبا نفس المضمون المُنتقى، أي الذي

تم إختياره والذي ينطبق تقريبا على المعيار الدولي. كما يستهدف كلاهما جميع أشكال مهام التدقيق قانونية أو تعاقدية missions légales ou contractuelles .

كما تبين أن هذه الجهود مُقلدة Efforts imitatifs، بمعنى آخر نلاحظ أنها تسير في الطريق الذي أملته الأقطار الكبرى، كما أنه يعكس في نفس الوقت تبعيتها.

وفي الأخير نلاحظ عدم إدراج أي فقرة عن وجهة نظر القطاع العام في المعايير الجزائرية، وربما يعود ذلك إلى تركيز اللجنة أو التوجه العام كان نحو الجانب الاقتصادي آخذين بعين الاعتبار مقياس الفصل وهو الشكل التجاري Statut commercial فأدى ذلك إلى عدم مرافقة تبني المعايير المحاسبية الدولية للمعايير الدولية للقطاع العام، ولتحقيق ذلك يجب توفير المقومات اللازمة أيضا لتبني المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS والتي ستكون بدورها دليلا ومُرشدا للمدقق القانوني.

المبحث الثالث: آفاق تطوير التدقيق القانوني في الجزائر

يُناقش هذا المبحث آلية تطوير التدقيق القانوني من خلال الجودة المطلوبة في ظل SCF وNAA من النواحي التالية :

أولا : ماهية جودة التدقيق القانوني

ثانيا : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

ثالثا : هيكلة المنظمات المهنية وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق SCF و NAA

المطلب الأول : ماهية جودة التدقيق

إن التحديات الكبيرة التي أصبحت تواجه مهنة التدقيق في ظل التطورات التكنولوجية، أدى إلى زيادة الإهتمام بموضوع الجودة، وأصبحت مطلبا أساسيا للإرتقاء بالمهنة.

الفرع الأول : تعريف جودة التدقيق

هناك العديد من التعاريف والمصطلحات التي تستخدم في جودة التدقيق والتي لا تصب كلها في نفس المعنى، (رقابة الجودة، جودة المراجعة، تأكيد (ضمان) الجودة)، ولكل من هذه المصطلحات تفسير خاص. ويرجع ذلك إلى النظر إليها من وجهات نظر متعددة، فاختلفت المفاهيم للعوامل والخواص التي تشكل هذا المصطلح، ويقصد بها عموما إجراءات رقابية نوعية يقوم بها المدقق القانوني الكفء والمستقل تماما الذي يكتشف من خلالها الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي ويسجلها في تقريره النهائي.

1) **التعريف الأول** : إن مفهوم جودة المراجعة يعني تطبيق المعايير المهنية وما تتضمنه من قواعد وآداب السلوك المهني المحددة بواسطة مجمع المحاسبين الأمريكيين"[1]

2) **التعريف الثاني** : إن مفهوم جودة التدقيق حسب M. Chemangui و R. Manita هو إنجاز نوعي لعدد معين من الفحص والرقابة للحد من المخاطر وتقديم حلول لمواطن الضعف في المؤسسة.[2]

3) **التعريف الثالث** : إن جودة التدقيق حسب De Angelo هو ضرورة توافر أو الجمع بين معيارين وهما : الكفاءة والاستقلالية تهدف إلى حصول المدقق الخارجي على جودة عالية لخدماته.حيث يتم تقييم كفاءة المدقق على أساس تكوينه البيداغوجي وتأهيله وخبرته المهنية ومدى تنظيمه مع فريقه للمهمة. أما الإستقلالية كأحد أبعاد جودة التدقيق تسمح

1أحمد محمد نور وآخرون، "**دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات**"، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2007، ص: 9.

2Marianne Favier, « **L'audit légal, un outil qualité et de pilotage de la performance des entités** », Master Finance 2, Spécialité M Audit et contrôle,IAE, Grenoble, FRANCE, 2013, P: 16.

بضمان بأن الأعمال والتقارير المعدة خالية من الذاتية والتلاعبات والنسيان الإرادي بالتواطئ مع أحد الأطراف داخل المؤسسة.[1]

4) **التعريف الرابع** : مفهوم جودة المراجعة Audit Quality يتميز بأنه اصطلاح جوهري ذو أوجه متعددة، أي أنه محل إهتمام من مختلف المشاركين في بيئة عملية المراجعة والتي يمكن تصنيفهم إلى عدة مجموعات رئيسية هي :

- ✓ مجموعة أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة (Auditors) وتتضمن تلك المجموعة كافة الأعضاء بالجمعيات المهنية المرتبطة بالمحاسبة العامة والمراجعة وهم يعتبرون مسئولون بشكل مباشر ورئيسي عن وظيفة التصديق أو إبداء الرأي Attestation في القوائم المالية لمنشآت الأعمال محل المراجعة.
- ✓ مجموعة معدي القوائم المالية (Preparers) وتشتمل على المديرين الماليين والمسؤولين عن إدارة الحسابات وأعضاء لجان المراجعة Audit Comittee ، وقد يتضمنون الإدارة العليا للشركات محل المراجعة.
- ✓ مجموعة المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية (Users) وهي المجموعة التي تتضمن المستثمرين الحاليين والمرتقبين فضلا عن الدائنين والمقرضين ومحللي الاستثمار وما إلى ذلك.
- ✓ مجموعة الهيئات القانونية والرقابية (Regulatory Agencies) وهي قد تتضمن المحاكم العليا والقضاء ، والسلطات والهيئات الرقابية أو الجهات المرتبطة بأنشطة الشركات قانونيا وتنظيميا[1].

1Faten HAKIM GHORBEL, « **Imapact de la qualité de l'audit externe sur la liquidité des titres des entreprises tunisiennes cotées Investigation théorique et évidence empirique** », Partie d'une thèse doctorale, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion de Tunis, Université de Tunis EL Manar, Tunis, publiée par : l'Association Francophone de Comptabilité, 2008, P : 6.

ومن خلال التعاريف المختلفة لجودة التدقيق، يمكن ملاحظة أنها تشمل النقاط الرئيسية التالية :

أ- **الإستقلالية** : ويعتبر ذلك جوهر تحقيق جودة عالية للتدقيق، وفي سبيل القيام بذلك يتعين على المدقق القانوني الاحتفاظ باتجاه ذهني موضوعي غير متحيز.

ب-**الكفاءة والعناية المهنية** : يقع على عاتق المحاسب المهني واجب مستمر في المحافظة على المعرفة والمهارات المهنية بالمستوى المطلوب لضمان أن يستلم العميل أو صاحب العمل خدمات مهنية كفؤة مبنية على التطورات الحالية في الممارسات والتشريعات والأساليب. وينبغي على المحاسب المهني أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقا للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها عند تقديم الخدمات المهنية[2].

ت-**التطبيق الجيد للمعايير المهنية وقواعد وآداب السلوك المهني** : أي بلورة استقلاليته وكفاءته في التطبيق السليم للقواعد الموضوعة والمتعارف عليها لإصدار حكم شخصي يُناسب الوضعية.

الفرع الثاني : أهمية جودة التدقيق

على الرغم من الهزات العنيفة التي تعرضت لها مهنة التدقيق القانوني من تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المُدققين خصوصا مكاتب التدقيق الكبرى، إلا أن ذلك لم يحد من زيادة المنافسة بين مكاتب التدقيق الكبرى والصغرى.

1أمين السيد أحمد لطفي، "**دراسات متقدمة في المراجعة وخدمات التأكد Auditing and Assurance Services**"، مصر، الإسكندرية :الدار الجامعية، 2007، ص.ص : 413-414.

2أحمد حلمي جمعة، "**تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة**"، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب الخامس، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع،2009، ص: 100.

وفي ضوء هذه الأحداث أصبح المدقق القانوني أكثر إعترافا بأهمية الحاجة إلى جودة التدقيق. "وتنبع أهمية جودة المراجعة من خلال المجالات التالية :[1]

- ✓ تأكيد الإلتزام بالمعايير المهنية.
- ✓ المساهمة في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة.
- ✓ تعزيز امكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية.
- ✓ تخفيض صراعات الوكالة.
- ✓ المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.
- ✓ أداة تنافسية جيدة.
- ✓ زيادة الثقة في تقرير المراجعة ومصداقية القوائم المالية.

الفرع الثالث : متطلبات جودة التدقيق

ينبغي توافر عناصر أو متطلبات لدى المدقق القانوني لضمان وتأكيد الجودة، "وبالرغم من كل الإنتقادات لمهنة التدقيق، لايزال المدقق القانوني يلعب دورا أساسيا كوسيط بين مُعدي المعلومة ومستخدمي المعلومات المالية. والواقع أنه في الوقت الذي زادت فيه أهمية الأسواق المالية للاقتصاد فإنه من الضروري أكثر من أي وقت مضى الحصول على رأي مستقل بشأن عدالة البيانات المالية المعدة من قبل إدارة الشركة"[2]، فهو مُطالب باتباع مسلك والذي هو في الواقع بمثابة إجراءات يقوم بها مكتب التدقيق مهما كان حجمه أو شكله القانوني، فهو بذلك يقوم بتصميم أساليب في حسن الإدارة والتصرف والأداء والمتابعة والإشراف. ويمكن توضيح العناصر الخمس الأكثر أهمية من خلال الجدول الآتي :

1عبدالسلام سليمان قاسم الأهدل، "**العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**"، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة : مصر، جامعة أسيوط، 2008، ص: 6.

[2]Bahran SOLTANI, « **Auditing International Approach** », No edition number, Prentice Hall Financial Times, Pearson Education Limited, England, 2007, P : 6.

الجدول رقم (3-9) : العناصر الخمس لرقابة الجودة

العنصر	ملخص للمتطلبات	مثال للإجراء
الحياد، الأمانة، الموضوعية	يجب أن يتوافر في كافة الأفراد الذين ينفذون عملية المراجعة الحياد في الواقع وفي الظاهر، ويجب أن يقوموا بأداء كافة المسئوليات المهنية على نحو أمين وموضوعي.	يجب أن يُجيب كل شريك وكل عضو في فريق المراجعة على قائمة استقصاء سنويا. وتشمل هذه القائمة عناصر مثل امتلاك الأسهم وعضوية مجلس الإدارة.
إدارة الأفراد	يجب وضع السياسات والإجراءات على نحو يوفر تأكيدا مناسبا عن : • توافر التأهيل المناسب لكل مراجع لأداء العمل على نحو جيد. • تخصيص العمل على الأفراد الذين تتوافر فيهم مهارة فنية ملائمة وحصلوا على قدر ملائم من التدريب. • يجب اشتراك كافة الأفراد في برامج التعليم المستمر وأنشطة التطوير المهنية ليتمكنوا من إنجاز الأعمال الموكلة إليهم.يجب أن يتوافر في الأفراد الذين سيتم ترقيتهم التأهيل المناسب لإنجاز الأعمال المخصصة لهم.	يجب تقييم كل مراجع في كل عملية مراجعة من خلال تقرير التقييم الخاص بكل عملية مراجعة.
قبول والاستمرار في مراجعة العملاء لعملية المراجعة.	يجب وضع السياسات والإجراءات التي يمكن من خلالها تقرير مدى قبول الاستمرار في التعامل مع عميل معين. ويجب أن تقلل هذه السياسات والإجراءات من الخطر المتعلق بالعملاء الذين تفتقر الإدارة لديهم الأمانة. ويجب أن تباشر المنشأة العمل في حالات المراجعة التي يمكن أدائها بما يتفق مع الكفاءة المهنية.	تصميم إطار لتقييم العميل، يشمل التعامل مع تعليقات المراجع السابق وتقييم الإدارة. ويجب القيام بذلك لكل عميل جديد قبل التعامل معه.
أداء عملية المراجعة	يجب إيجاد السياسات والإجراءات التي توفر التأكد من أن العمل الذي قام به المراجعين يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية ومعايير الجودة في منشأة المحاسبة.	يجب أن يوجد بالمنشأة مدير للمحاسبة والمراجعة لتقديم المشورة والتصديق على كافة عمليات المراجعة قبل استكمالها.

المتابعـــــــة أو المراقبة	يجب وضع السياسات والإجراءات للتأكد من أن باقي عناصر الرقابة الجودة الأربعة الأخرى قد تم تطبيقها على نحو فعال.	يجب أن يختبر الشريك المخصص لرقابة الجودة إجراءات رقابة الجودة سنويا على الأقل للتحقق من مدى الالتزام منشأة المحاسبة بها.

المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، "مرجع سبق ذكره"، ص: 418

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق

نصت المادة 05 من القانون 10-01 على إنشاء لدى المجلس الوطني للمحاسبة أربع لجان من بينها : لجنة مراقبة النوعية Commission de contrôle de qualité وهو ما يتوافق مع المعيار الدولي رقم 220 (رقابة الجودة لأعمال التدقيق).

من خلال هذا المطلب، يمكن تصنيف العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني إلى ثلاث فروع أو مجموعات رئيسية على النحو الآتي :

1) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بمكتب التدقيق.
2) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بفريق عمل التدقيق.
3) العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق.

الفرع الأول : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بمكتب التدقيق

1) حجم مكتب التدقيق :

جدول رقم (3-10) : الصفات المميزة لمكاتب المراجعة الكبيرة ومكاتب المراجعة الصغيرة

م	الصفات المميزة للمكاتب الكبيرة	الصفات المميزة للمكاتب الصغيرة
1	تتوافر لديها كافة فئات التوظيف كأن يكون لدى المكتب عدد معين من الشركاء أو المراجعين الحاصلين على شهادة محاسب قانوني والمراجعين.	قد لا تتوافر فيها كافة فئات التوظيف.
2	يتوافر لديها عدد كبير من المراجعين وفي كافة التخصصات.	قد يكون بالمكتب عدد محدود من المراجعين.

3	اتساع نشاطها داخل الدولة وقد يكون لها فروع دولية.	ممارستها لنشاطها يكون في حدود المدينة نفسها.
4	كثرة عدد العملاء وبالتالي ضخامة الإيرادات.	قلة العملاء وبالتالي قلة الإيرادات.
5	يقسم المكتب داخليا إلى عدد من الأقسام الفنية المتخصصة مع امتلاك الخبرات النادرة.	قد لا يقسم المكتب داخليا إلى العديد من الأقسام الفنية، وقد لا يمتلك خبرات نادرة.

المصدر: عبد السلام سليمان قاسم الأهدل، "**مرجع سبق ذكره**"، ص: 9.

2) سمعة مكتب التدقيق : تعتبر شهرة المكتب أو سمعته أحد الأصول المعنوية للمكتب والتي إكتسبها من خلال خبرته السابقة وعلاقاته مع الغير، ويقصد بسمعة مكتب التدقيق تداول إسم المكتب بين ألسنة المتعاملين وعلى وجه الخصوص الزبائن على أن المكتب يقدم خدمات ذات جودة عالية ومميزة تميزه عن باقي المكاتب. أو قد يتداول بين العملاء على أن المكتب يقدم خدمات متدنية مما يسئ عمليا بسمعة المكتب. وفي هذا الصدد هناك ثلاث تصرفات ضارة بالسمعة "يمكن تلخيص التفسيرات الثلاث:

- ✓ يعد تصرفا ضارا بالسمعة الإحتفاظ بسجلات العميل بعد طلبه لها وبافتراض مثلا أن الإدارة لم تدفع أتعاب المراجعة، ورفض الشركاء بالتالي إعادة السجلات للعميل، بهذا التصرف يكون الشركاء بالتالي قد قاموا بانتهاك القاعدة 501 *.
- ✓ لا يمكن لمنشأة المحاسبة أن تستخدم سياسة التمييز على أساس النوع، اللون، والدين، أو الجنس، أو السن، أو الأصل.
- ✓ إذا وافق الممارس على مراجعة هيئة حكومية تطلب تطبيق إجراءات مراجعة تختلف عن معايير المراجعة المتعارف عليها، يجب الإلتزام باستخدام كل من إجراءات الهيئة الحكومية ومعايير المراجعة المتعارف عليها ما لم يذكر في تقرير المراجعة عكس ذلك[1].

*القاعدة 501 هي أحد قواعد السلوك المهني التصرفات الضارة بالسمعة والتي تندرج ضمن المسؤوليات الأخرى للمدقق القانوني.

3) **القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق** : إن المدقق القانوني مُطالب بالإحتفاظ بكافة المستندات وأوراق العمل والمراجعة "لإثبات قيامه ببذل العناية المهنية الواجبة عند فحص أو مراجعة التنبؤات المالية بصفة خاصة، وهو ما يعبر عنه بالمراجعة الدفاعية Defensive Auditing حيث يقوم المراجع بتدعيم عمله باستمرار بالمستندات والأوراق اللازمة تحسبا لأي نزاع محتمل"[2] "كما أشار Palmrose سنة 1988 إلى أن عدد الدعاوى المرفوعة ضد مكتب التدقيق تتناسب عكسيا مع جودة المراجعة، وفي نفس الوقت حافزا للمدققين على تقديم خدمات نوعية للحفاظ على السمعة وتجنب التعويضات (الحق المدني)"[3]. كما أن فشل المدقق القانوني يعتبر أحد المعايير الستة* لإثارة التبليغ لدى المحاكم الإدارية المختصة ضد المدقق.

4) **المنافسة بين مكاتب التدقيق** : كباقي المهن الحرة، تعمل مهنة التدقيق في سوق مفتوحة مبنية على المنافسة بين أعضائها لجذب الزبائن ومن ثم تحقيق إيرادات أكبر، وازدادت حدة المنافسة مع زيادة عدد المكاتب أو بالأحرى عدد المدققين المرخص لهم بمزاولة المهنة، واكتست أهمية المنافسة وأثرها على جودة التدقيق اهتماما بالغا من قبل المنظمات المهنية،

1أمين السيد أحمد لطفي، "**مرجع سبق ذكره**"، ص.ص : 260-261.

2حامد طلبة محمد أبوهيبة،" **أصول المراجعة**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : زمزم ناشرون وموزعون، 2012، ص: 224.

3Journal Article 1987 Competitive Manuscript Cowinner**"An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality",** The Accounting Review, publié par : American Accounting Association, (January 1988) Page: 55.

*Les six critères sont :

1. Le critère de la réputation du cabinet d'audit.	معيار سمعة مكتب التدقيق
2. Le critère des actionnaires ou investisseurs.	معيار المساهمين أو المستثمرين
3. Le critère des honoraires d'audit.	معيار أتعاب التدقيق
4. Le critère des travaux hors audit.	معيار الأنشطة خارج التدقيق
5. Le critère de l'impact de l'associé.	معيار أثر أو تأثير الشريك
6. Le critère de l'échec d'audit.	معيار فشل التدقيق

حيث أشارت لجنةِ Cohen* إلى أن المنافسة تُعد إحدى المشكلات التي تواجه المدقق القانوني في الوقت الحاضر، وذلك لما لها من تأثير على الحجم الساعي المخصص للتدقيق. فالمنافسة الشريفة بين مكاتب التدقيق تعد أحد عناصر مقومات نجاح الممارسين، على عكس المنافسة العدائية التي تضر بالمهنة وبأصحابها.

5) **تخصص مكتب التدقيق في قطاع معين** : ترتبط جودة التدقيق القانوني بدرجة كبيرة بمخاطر التدقيق، أي فشل المدقق القانوني في إكتشاف التحريفات الجوهرية للقوائم المالية أثناء تنفيذ عملية التدقيق، ويمكن إرجاع هذا الفشل الى عدم فهم ودراية المدقق القانوني لخصوصيات نشاط العميل، "فنجد بعض المكاتب متخصصة في البنوك أو التأمينات؛ وطبيعي هذا النوع من القطاعات يتطلب معارف محددة أي تأهيل علمي وعملي حتى يتمكن من أداء مهمته بكفاءة، كما يجب على المدقق قراءة جميع الوثائق المتعلقة بالقطاع وبالمؤسسة محل التدقيق[1].

6) **الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها** : لقد أكدت العديد من الدراسات الأكاديمية المتعلقة بجودة التدقيق أو المراجعة بأن الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها يعد أحد العوامل المؤثرة على جودة التدقيق، أي أن هناك علاقة طردية بين هذا العامل (الإلتزام) وجودة التدقيق.

7) **قبول العملاء والاستمرار معهم:** يجب أن يقوم كل مكتب بتقييم كل عميل قبل قبول التعاقد معه، كما يجب إعادة تقييم العملاء القدامى، وذلك بهدف تقليل فرص الإرتباط بعملاء غير أمناء إلى أقل حد ممكن، خصوصا مع تزايد توقعات مستخدمي القوائم المالية عن مسؤولية

* تشكلت لجنة Cohen لتبيان وتحديد مسؤوليات المدقق من خلال دراسة فجوة التوقعات، والتي أعدت تقريرا يُعرف بتقرير Cohen الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين علم 1978 م.

[1]Bernard GRAND& Bernard VERDALLE, « **Op. cit.** », p:40.

المراجع عن إكتشاف الغش والإحتيال في القوائم المالية. وترجع أهمية هذا العامل من أن مكاتب المراجعة الست الكبار* تعتبر وضع إجراءات لقبول العميل الجديد أو الإستمرار مع العميل القديم حجر الأساس لنظام رقابة الجودة[1].

8) **مدة إرتباط مكتب التدقيق بالمؤسسة محل التدقيق:** نظرا لأهمية هذا العمل فإن هناك نتائج متضاربة بشأن أثر هذا العامل على جودة المراجعة، فمنهم توصل بأن هناك علاقة طردية أي كلما زادت مدة إرتباط المدقق القانوني بالعميل إزدادت معها جودة التدقيق، في حين توصل آخرون إلى عكس ذلك بمعنى كلما زادت مدة إرتباط المدقق القانوني بالعميل إنخفظت معها جودة التدقيق.

9) **أتعاب عملية التدقيق :** توصل العديد من الباحثين بأن هناك علاقة طردية بين جودة التدقيق وأتعاب عملية التدقيق، والبعض الآخر توصل إلى وجود علاقة عكسية. غير أن أهم الدراسات هي دراسة Copeley et al والتي أشارت إلى أن لجنةِ Cohen ولجنة Treadway* اقترحتا أن الأتعاب المنخفضة تعد أحد أسباب إنخفاض جودة التدقيق."كما أن زيادة حدة المنافسة تؤدي

---

*Les six plus grands réseaux d'audit mondiaux sont (شركات التدقيق الكبرى) :

1) BDO International.
2) Deloitte Touche Tohmatsu.
3) Ernst & Young Global.
4) Grant Thornton International.
5) KPMG International Cooperative.
6) PricewaterhouseCoopers International.

(source : The Global Public Policy Committee-GPPC 2013).

1عبدالسلام سليمان قاسم الأهدل، "**العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية**"، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، 2008، ص: 19.

*هي لجنة وطنية تم تشكيلها عام 1985 لدراسة التقارير المالية المزورة (المزيفة) في الشركات الأمريكية. وهذه اللجنة تمثل كلاً من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي، وجمعية المحاسبين الأمريكية، ومعهد المديرين الماليين الأمريكي، ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي، ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي.

إلى إنخفاض أتعاب المراجعة مما يساهم في زيادة الطلب على الجودة أي أن المنافسة تؤثر إيجابيا في مستوى المراجعة"[1].

10) تخصيص المدققين على مهام التدقيق : نظرا للأهمية الكبيرة لهذا العامل وتأثيره الكبير على جودة التدقيق، فقد أكدت عليه المنظمات المهنية واعتبرته أحد العناصر المهمة لجودة المراجعة. كما تناولت العديد من الدراسات أثر تخصيص العاملين على جودة المراجعة، وتوصلت إلى أنه يعتبر أحد العوامل المؤثرة عليها، وأن هناك علاقة إيجابية بينه وبين جودة المراجعة.

فقد تناولت دراسة ثناء محمد وآمال إبراهيم إلى أن الاهتمام باختيار المراجع المناسب للمهمة يُعد أحد مقومات تحسين جودة المراجعة. كما خلصت دراسة لطفي إلى أن تخصيص المراجعين على وظائف ومهام المراجعة يعتبر أحد خصائص جودة المراجعة المتعلقة بعامل إرتباط مكتب المراجعة بمعايير الرقابة على الجودة[2].

11)نمط الهيكلة المطبقة في مكاتب التدقيق : عادة ما تنتهج مكاتب التدقيق مداخل مختلفة في تنفيذها لعملية التدقيق أهمها : مدخل المراجعة المهيكلة ومدخل المراجعة غير المهيكلة فالمدخل الأول يتصف بالتسلسل المنطقي في الإجراءات والقرارات والتوثيق وهو فعال بالنسبة للمؤسسات ذات المخاطر المرتفعة، أما المدخل الثاني فهو عكس الأول أي أكثر ملائمة

1إيمان حسين الشاطري، حسام عبدالمحسن العنقري، "**انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني**"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 20، العدد رقم 1، المملكة العربية السعودية، 2006، ص: 112.

2عبدالسلام سليمان قاسم الأهدل، "**مرجع سبق ذكره**"، ص: 25.

للمؤسسات ذات المخاطر الضئيلة. والواقع الميداني أثبت أن المدقق القانوني الوحيد المؤهل والمسؤول عن إختياره* للنمط المتبع.

الفرع الثاني : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بفريق عمل التدقيق

1) استقلال المدقق القانوني :يجب أن يتمتع محافظو الحسابات بالإستقلالية المطلقة تجاه المساهمون والإداريون والإطارات المسيرة. وبما أن نوع الرقابة إلزامية فإن العلاقات مع الشركات محددة بموجب القوانين المسيرة للمهنة[1]. وتوفر هذا العامل أو العنصر من الأمور الهامة لإنجاز عملية المراجعة والتدقيق بدرجة كفاءة عالية، وترجع هذه الأهمية إلى العوامل التالية :[2]

- إن الإستقلال والحياد قاعدة ومبدأ أساسي تتطلبه الموضوعية اللازمة لتحقيق هدف المراجعة والتدقيق الرئيسي المتمثل في إبلاغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة.
- إن الإستقلال والحياد مبدأ ضروري لحماية مصالح تلك الأطراف المختلفة التي توجه لها خدمات المراجعة.
- إن الإستقلال والحياد عند توافرهما كمبدأ وقاعدة أساسية تعمل على زيادة الثقة والتعزيز اللذان يضفيهما المراجع على المعلومات التي تقدمها له الجهات المعنية بالمراجعة والتدقيق.
- إن تحقيق أهداف المراجعة لا تضمنها الموضوعية الحقيقية كما يقدرها المراجع فحسب ولكن إنطباع الآخرين عن مدى توفر الإستقلال المهني للمراجع هي عملية ضرورية لتحقيق مبدأ الإستقلال والحياد.

---

*A chaque cabinet d'audit; sa propre méthode de travail, sa propre méthodologie structurée.

[1]Mohamed Samir Hadj Ali, « **LE COMMISSARIAT AUX COMPTES : CARACTERISTIQUES ET MISSIONS** »Revue Algérienne de Comptabilité et d'Audit, N°3, 3ème trimestre 1994, Société Nationale de la Comptabilité SNC, P : 12.

2محمد السيد سرايا، "**أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري- المعايير والقواعد – مشاكل التطبيق العملي**"، الطبعة الأولى، مصر، الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2007، ص.ص : 170-171.

- إن التأكيد على الإستقلال والحياد حقيقة (كما يراه ويقدره المراجع) ومظهرا (كما يراه الآخرون) يتطلب تقييم استقلال المراجع أو مؤسسة المراجعة والأخذ في الإعتبار العناصر التالية :
  - ✓ الحكم على ظروف العمل بمعيار العقل والمنطق والمعقول.
  - ✓ توافر الحقائق اللازمة للحكم على استقلالية المراجع أو مؤسسة المراجعة.
  - ✓ تقدير تصرف وسلوك المراجع بمعيار تصرف وسلوك الرجل العادي وفي ضوء الظروف والإمكانيات المتاحة والمتوفرة.

2)خبرة فريق التدقيق والإشراف عليه :الخبرة المهنية في أي مجال هي مصطلح يختزل ضمنه مفهوم المعرفة أو المهارة أو قدرة الملاحظة والتحليل والتركيب، وغالبا ما يؤدي التكرار إلى تعميق هذه الخبرة وإكسابها عمقا أكبر وعفوية في الإنجاز أكبر. لذلك تترافق كلمة خبرة غالبا مع كلمة تجربة، وتتحول كروتين بل عمل أوتومتيكي آلي يسهل التعامل معه. كما أوضح Claude bernard في نظريته التجريبية بأنه إذا كانت الملاحظة هي جواب الطبيعة فإن التجربة (الخبرة) هي إستنطاق الطبيعة[1]. لكن يجب التمييز بين الخبرة الروتينية والخبرة الحقيقية. فالمصطلح الأول اي الخبرة الروتينية والتي هي مرتبطة فقط بعدد السنوات التي يقضيها المدقق في مكتبه، أما الخبرة الحقيقية فهي لا تعتمد على مقياسا وحيدا مثل عدد سنوات الممارسة أو الأداء بل تعتمد على مقاييس أخرى كالتعليم، المعرفة، القدرة في التعامل مع المشكلات، حجم وعدد وأنشطة العملاء المتعاقد معهم. كل هذه المقاييس تؤثر إيجابا على جودة التدقيق.

[1]Discours prononcé à la cérémonie du Centenaire de Claude Bernard, au Collège de France, le 30 décembre 1913. Publié en 1923 par l'écrivain Henri Bergson. **La pensée et le mouvant**. Articles et conférences datant de 1903 à 1923.

أما الإشراف على فريق التدقيق فإن هذه العملية توكل عادة إلى المدققين الذين يشغلون مستويات تنظيمية عليا، حيث يوكل إلى هؤلاء المدققين مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المدققين المساعدين. وفيما يلي نقدم جدولا يوضح ذلك :

جدول رقم (3-11): مسؤولية تدريب وتوجيه ومتابعة المدققين المساعدين[1]

العنصر	السياسات والإجراءات العامة
التفويض	يجب أن يتم تفويض مهام المساعدين بصورة توفر القناعة المعقولة باستقلالهم وكفاءتهم اللازمة وفق مقتضيات الحال.
التوجيه	يجب توجيه المساعدين الذين تفوض لهم سلطة تنفيذ المهام بالصورة المناسبة، ويتضمن التوجيه إبلاغ المساعدين بمسؤولياتهم وبأهداف الإجراءات التي عليهم تأديتها وبالمواضيع الهامة مثل طبيعة عمل الشركة ومشاكل التدقيق والمحاسبة المحتملة التي قد تؤثر على طبيعة وتوقيت نطاق إجراءات التدقيق بصورة توفر القناعة المعقولة باستقلالهم وكفاءتهم اللازمة وفق مقتضيات الحال.
الإشراف	يرتبط الإشراف بصورة وثيقة بكل من التوجيه والمراجعة كما قد يتضمن عناصر من كل منهما.
المراجعة	يجب أن يتم مراجعة أعمال المساعدين من قبل موظفين مماثلين أو أكثر كفاءة لتحديد مدى إنجاز المهام، والتوثيق، وتحقيق الأهداف وتطابق النتائج مع الأعمال المنجزة، ومراجعة الخطة المبدئية وبرنامج التدقيق ومراجعة دراسة وتقييم النظام الداخلي وتوثيق أدلة التدقيق ومراجعة المعلومات المالية والرأي المقترح للمدقق، وتفويض إنجاز خطوات إضافية للمراجعة لموظفين لاعلاقة لهم بمهمة التدقيق قبل إصدار رأي المدقق.

المصدر: أحمد حلمي جمعة ، مرجع سبق ذكره ص.ص : 213-214.

3)الاتصالات بين فريق التدقيق وعميل التدقيق : الإتصال هو طريق مزدوج الإتجاه بين فريق التدقيق وإدارة المؤسسة محل التدقيق، كما أن الإتصال الجيد والهادف يعتبر أحد الخصائص التي تشير إلى تحقق جودة التدقيق فالإتصال أو الزيارات الدورية والمتكررة لموقع المؤسسة وفروعها من

1أحمد حلمي جمعة، "**التدقيق والتأكيد المتقدم**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011، ص.ص : 213-214.

قبل فريق التدقيق يُمكن أكثر من فهم أنشطة المؤسسة والتعامل معها بشكل دقيق بحيث يأخذ في الحسبان المخاطر المحتملة ومن ثم إتمام عملية التدقيق بجودة عالية.

الفرع الثالث : العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني والمرتبطة بالمؤسسة محل التدقيق

1) حجم المؤسسة محل التدقيق : يجدر بادئ ذي بدئ الإشارة إلى أن المنشأة الصغيرة تسمى بالمنشأة الفردية Individual Entities، وقد يطلق عليها المنشأة الصغيرة جدا Very Small Entities أو المنشأة الميكروية Micro-Entities، أما المنشأة المتوسطة Medium Entities تسمى منشأة الأشخاص Partnerschips Entities، بينما المنشأة الكبيرة Large Entities تسمى المنشآت المساهمة العامة Corporations Entities[1].

لقد حاولت العديد من الدراسات، التوصل إلى نوع العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وجودة المراجعة، واستخدمت العديد من المؤشرات لقياس حجم الشركة (مثل إجمالي القيمة الدفترية للأصول، واجمالي قيمة الإيرادات، وعدد العاملين بالشركة)، ولكن هذه الدراسات توصلت إلى نتائج متناقضة[2]. فبعض الدراسات خلصت أن هناك علاقة طردية، واستدل هؤلاء بأن الشركات كبيرة الحجم تختار مكتب تدقيق كبير وذو شهرة والبعض الآخر أوضح أن هناك علاقة عكسية بين حجم الشركة وجودة التدقيق، واستدل هؤلاء بأنه على الرغم من وجود إحاطة أو حماية قانونية للمدقق القانوني فإن الشركة الكبيرة تمارس ضغوطا على المدقق القانوني لإنتهاك المعايير المهنية. ومجموعة ثالثة ترى أنه لا توجد علاقة بين حجم الشركة وجودة التدقيق.

2) هيكل الرقابة الداخلية : لقد عرف المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين IFACI المراجعة الداخلية هي فحص دوري للوسائل الموضوعة تحت تصرف مديرية قصد مراقبة

1أحمد حلمي جمعة، "**الريادية في المحاسبة والتدقيق**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2011، ص: 131.

2عبدالسلام سليمان قاسم الأهدل، "**مرجع سبق ذكره**"، ص: 35.

وتسيير المؤسسة[1]. كما أوضح تقرير COSO أن هناك خمس مقومات للرقابة الداخلية هي : بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والإتصال، وأخيرا المتابعة. إذ "يجب على المدقق الخارجي القيام بتقييم أولي لوظيفة التدقيق الداخلي في حالة ظهور دلائل تشير بأن التدقيق الداخلي مناسبة للتدقيق الخارجي للبيانات المالية في مجالات محددة، حيث أن تقييم المدقق الخارجي الأولي لوظيفة التدقيق الداخلي سيؤثر في قرار المدقق الخارجي حول الإستفادة التي يمكن الحصول عليها من التدقيق الداخلي في تعديل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الخارجي[2]. وبالتالي فإن وجود هيكل رقابة داخلية فعال يعتبر أحد أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق القانوني وذلك من خلال العلاقة التكاملية بين التدقيق الداخلي والخارجي."فعند إصدار أحكام حول تأثير عمل المدقق الداخلي، فإن إجراءات المدقق الخارجي تتمحور حول ثلاث مسائل تتعلق بمجالات تدقيق الحسابات؛ وهي : [3]

- ✓ الأهمية النسبية لمبالغ القوائم المالية.
- ✓ مخاطر وجود أخطاء مادية في التأكيدات.
- ✓ درجة الذاتية التي ينطوي عليها تقديم أدلة التدقيق".

3) تعقد مهام التدقيق : تتعلق صعوبة المهمة للمؤسسة محل التدقيق بعدد من المؤشرات أهمها :

1محمد بوتين، "**المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، الطبعة الثانية، الجزائر : ديوان المطبوعات الجامعية، 2005، ص: 15.

2أحمد حلمي جمعة، "**الإتجاهات المعاصرة في التدقيق والتأكيد**"، سلسلة الكتب التعليمية، الكتاب الرابع، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009، ص: 57.

[3]Karla M. JOHNSTONE, Audrey A GRAMLING and Larry E. RITTENBERG, « **AUDITING A RISK-BASED APPROACH TO CONCTING A QUALITY AUDIT** », Ninth edition, SOUTH-WESTERN, USA, 2013, p : 765.

- ✓ نظام التشغيل الإلكتروني : تتضمن وظيفة المراجعة في ظل نظم المعلومات المحاسبية الإلكترونية فحص كافة مكونات نظام المعلومات الإلكتروني؛ وهي : [1]

1. العاملون
2. الأجهزة
3. البرامج
4. قاعدة البيانات

- ✓ نوع القطاع : القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة محل التدقيق له تأثير مباشر على إجراءات تنفيذ خطوات التدقيق. فقد تصعب لدى المدقق القانوني تدقيق المؤسسات المالية لما لها من خصوصيات مقارنة مع المؤسسات التجارية.
- ✓ عدد الفروع التابعة للمؤسسة محل التدقيق : يعتبر هذا العامل من أشهر المؤشرات لما له من أثر على تكلفة الفحص والرقابة من خلال التحليل والربط بين الأطراف ذات العلاقة خصوصا المؤسسات البنت مع المؤسسة الأم.

ومن المحتمل سيواجه العقل البشري هذه التعقيدات، "فبعد الرجل الإلكتروني والمرأة الإلكترونية على شاشة التلفزيون TV سيكون لدينا مدقق إلكتروني له من الذكاء الاصطناعي يجول مختلف عملاء التدقيق وهذا قد يحدث بشكل جيد في وقت ما في المستقبل"[2].

1زياد عبدالحليم الذيبة، نضال محمود الرمحي، عمر عيد الجعيدي، "**نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق InformationSystems in the Control Auditing**"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2011، ص: 35.

[2]J.C Van DIJK, Paul WILLIAMS, « **EXPERT SYSTEM IN AUDITING** », 1st edition, STOCTON PRESS, New York, USA, 1990, P : 13.

المطلب الثالث : هيكلة الهيئات المهنية وأثرها في ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق SCF وNAA

تعتبر الإصلاحات الأخيرة التي تمثلت في إعداد معايير تدقيق جزائرية NAA والتي تتوافق إلى حد كبير مع معايير التدقيق الدولية ISA تحديثا وتحيينا لنظام المراجعة القانونية في الجزائر تماما مثل الإصلاح الأخير المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي SCF، الأمر الذي سيسمح بمواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، خاصة فيما يتعلق بالاندماج الاقتصادي مع العالم الخارجي.

الفرع الأول : المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على مهنة المحاسبة والتدقيق

نظرا لطابعها المهني المشترك، تجمع هذه الهيئات أو المنظمات فئات مختلفة من المحاسبين والمدققين والخبراء وممثلي الهيئات الرسمية من مختلف الوزارات، إضافة إلى بعض الإداريين والأكاديميين المهتمين.

1) المجلس الوطني للمحاسبة CNC : هو هيئة تابعة لوزارة المالية لها صلاحيات واسعة في مجال المحاسبة والتدقيق، لم يحدد المرسوم رقم 96-318 كيفية تنظيم المجلس وسيره، بل ترك الأمر للنظام الداخلي الذي يصادق عليه المجلس ويوافق عليه الوزير المكلف بالمالية. يسهر على سير المجلس الأمانة العامة التي تعد واحدة من مصالح وزارة المالية، وتتكفل بكل الأنشطة الإدارية والتقنية والتمثيل والاتصال نيابة عن المجلس، ويدخل ضمن مهامها الأعمال المتعلقة أساسا بـ :

- ✓ تسيير أموال المجلس مثل صرف الرواتب، التجهيز، التعويضات والأتعاب؛
- ✓ التنسيق بين أعضاء المجلس ولجانه، وتنظيم الاجتماعات الدورية لهياكله؛
- ✓ الإعداد لكل أشغال المجلس؛

- ✓ نشر أعمال المجلس؛
- ✓ استقبال الاستفسارات تنظيمها وتوزيعها على اللجان ومن ثم الرد عليها.[1]

وعموما تتوزع أشغال المجلس آنذاك على ثلاث مستويات :

المستوى الأول : (الجمعية العامة) وهي السلطة العليا في إصدار الآراء والتوصيات وتتكون من كل أعضاء المجلس.

المستوى الثاني : (اللجان التقنية) حيث تم تشكيل ثمانية لجان تقنية* كان هدفها المشترك هو تحديث المخطط المحاسبي الوطني PCN .

المستوى الثالث : (مكتب المجلس) يتطلع رئيس المكتب بمهام تنظيم وتوجيه وأنشطة المجلس، ويتشكل من الرئيس ونائب الرئيس وست أعضاء.

2) **المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين** : نصت المادة رقم 5 من القانون 91-08 الصادرة في 1991/04/27 المتعلقة بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد على أنه "تنشأ منظمة وطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تتمتع بالشخصية المدنية وتجمع

1مداني بن بلغيث، "**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية – بالتطبيق على حالة الجزائر** – "، أطروحة دكتوراه، ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر، 2004، ص: 170.

اللجان التقنية :

1. لجنة المبادئ والمعايير المحاسبية.
2. لجنة الإعلام الآلي والمحاسبة.
3. لجنة الشغل، السياحة والخدمات الأخرى.
4. لجنة الفلاحة، الصيد والري.
5. لجنة المحاسبة العمومية والوطنية.
6. لجنة الطاقة والمناجم.
7. لجنة الهيئات المالية.
8. لجنة البناء والأشغال العمومية.

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة مهنة خبير محاسب ومحافظ حسابات ومحاسب معتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون"[1].

الفرع الثاني : هيكلة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة التدقيق في إطار SCF

استنادا للهياكل التنظيمية للهيئات أو المنظمات المهنية فإن مسارها يعكس إلى حد كبير الإيديولوجية والتقاليد الفرنسية في ميدان المنظام العام والنظم المسيرة للمهنة والتي أشرفت عليها وزارة المالية من دراسات وتدابير وإشراف ومراقبة ومتابعة.

1) الهيكلة الحالية للمجلس الوطني للمحاسبة : هو هيئة إستشارية وتنظيمية ذات طابع إداري، وزاري ومهني مشترك مهمته الأساسية هي التنسيق والتركيب• في مجال الأبحاث المحاسبية والتقييس المحاسبي والتطبيقات المختلفة ذات الصلة بالمحاسبة والتدقيق. كما عرف المجلس الوطني للمحاسبة في العشرية الأخيرة خصوصا مع بداية سنة 2006 عدة أنشطة تقنية وإدارية. وفقا للمرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، والذي تم بموجبه تحديث القانون السابق بتوسيع صلاحياته وبذلك أصبح يمتلك نسبيا سلطة التنظيم Le pouvoir de réglémentation وبهذا أصبحت نصوصه التنظيمية التي تصدر من حين لآخر تفرض بقوة القانون أي له الحق في متابعة مدى الإلتزام بآرائه أو توصياته أو ربما تسليط العقوبات في حالة مخالفتها.

حسب المادة 2 من تنظيم المجلس فإن المجلس يترأسه وزير المالية أو ممثله، ويتشكل من الهيئات الآتية :

1.1الجمعية العامة : تُداول الجمعية العامة حول برنامج العمل السنوي للمجلس ومشروع الموازنة السنوية للأعمال التقنية، وكذلك مشاريع الآراء والتوصيات التي تعدها هيئات المجلس،

1 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20 ، المؤرخة في 1991/05/01، ص: 652.

•La coordination et la synthèse.

والمسائل المطروحة على جدول الأعمال من قبل الرئيس. كما تجتمع الجمعية العامة للمجلس أربع 4 مرات في السنة كلما دعت الضرورة لذلك. لكن قبل ذلك يجب إخطار الأعضاء خطيا بتاريخ وجدول الأعمال قبل خمسة عشر 15 يوما على الأقل. أيضا يمكن للرئيس إستدعاء أي شخص له تأهيل نوعي لإثراء أشغال المجلس دون أن يكون له حق التصويت. كما لا يصح اجتماع الجمعية العامة إلا بحضور نصف أعضائها، وإذا لم يكتمل النصاب يصح اجتماع الجمعية العامة في أجل خمسة عشر يوم 15 يوم، ويجوز له أن يداول الجمعية مهما يكن عدد الحاضرين. ثم تتخذ القرارات كلما تحققت الأغلبية البسيطة، وفي حالة تساوي الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا.

2.1المكتب : يرأس المكتب رئيس المجلس الوطني للمحاسبة، ويجتمع بناءا على طلب ما لا يقل عن ثلاثة 3 من أعضائه، ويتكون من الأعضاء الآتي ذكرهم :[1]

- ✓ رئيس المجلس الوطني للمحاسبة
- ✓ نائب الرئيس
- ✓ ممثل من مجلس مصف المهنيين
- ✓ ممثل من الأساتذة الجامعيين
- ✓ ممثل من غرفة التجارة والصناعة
- ✓ ممثل من جمعية البنوك والمؤسسات المالية
- ✓ ممثل من الوظيف العمومي
- ✓ ممثل من وفد مساهمات الدولة.

3.1لجنة الطلبات : يرأسها رئيس المجلس الوطني للمحاسبة وتتشكل اللجنة من :

[1] www.cnc.dz

- ✓ رئيس المجلس الوطني للمحاسبة
- ✓ ممثل من المنظمات المهنية الثلاث
- ✓ ثلاثة 3 أشخاص يتم إختيارهم وفقا لطبيعة المسألة المطلوب دراستها

كما يجوز توسيع اللجنة لتشمل شخصيات أخرى مثلما نصت عليها المادة 14. أيضا يُحيل وزير المالية أو رئيس المجلس الوطني للمحاسبة للجنة الطلبات المحاسبية أي تسائل لطابع إستعجالي متعلق بتفسير معيار أو كيفية تطبيقه.

إضافة إلى اللجان الثمانية 8 (أفواج أو ورشات)* التي سبق ذكرها والتي تُساهم في صياغة مشاريع اللوائح التقنية، إضافة إلى هذه اللجان، تم أيضا تشكيل لجان متساوية الأعضاء أو اللجان المشتركة Les commissions paritaires والتي يجب أن تضم كل لجنة اثني عشر 12 عضو يتم تعيينهم بقرار من وزير المالية لمدة ثلاث 3 سنوات وهذه اللجان عددها خمسة• (5) وهي :

- ✓ لجنة التقييس المحاسبي والإجتهادات المهنية
- ✓ لجنة الإعتماد
- ✓ لجنة التكوين
- ✓ لجنة الإنضباط والتحكيم

---

* يجب أن تضم كل لجنة أربعة 4 أعضاء على الأقل من أعضاء المجلس مع أمانة المكتب التي تضمن متابعة المهام التقنية، ويرأس كل لجنة عضو من أعضاء المكتب أو شخص يعينه رئيس المجلس. كما يجوز توسيع اللجنة لتشمل شخصيات أخرى مثلما نصت عليها المادة 14.

•la commission de normalisation des pratiques comptables et diligences professionnelles,
la commission d'agrément,
la commission de formation,
la commission de discipline et d'arbitrage,
la commission de contrôle de qualité

- ✓ لجنة رقابة الجودة

كما يجب الإشارة أيضا على أنه يمكن إنشاء لجان متخصصة Commissions ad-hoc حسب الحاجة. كما يعتبر رئيس اللجنة مسؤولا عن تنظيم وإثراء النقاش وكذلك عن إعداد خلاصات أشغال اللجنة. وأخيرا يقوم المكتب بدراسة مُسودات أو مشاريع الدراسات واللوائح التقنية التي أعدتها اللجان وتقديمها للجمعية العامة أو إخضاعها لفحص ثان من قبل اللجنة.

4.1الأمانة الإدارية والتقنية : تتولى عموما مسؤولية توثيق عمل المكتب واللجان.

2) الهيكلة الحالية للمجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين :

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-1-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة. وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمصف.
- ✓ ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ✓ تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للمصف.

3) الهيكلة الحالية للمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات : تضم الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات جميع المدققين القانونيين المسجلين بصفة رسمية، وتخضع الغرفة للقانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29، ويحدد المرسوم رقم 11-26 المؤرخ في

2011/01/27 تشكيلة الغرفة وقواعد سير الغرفة. ويتكون المجلس الوطني للغرفة من تسعة أعضاء يُنتخبون من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات*، كما ينسق المجلس أنشطه مع وزير المالية الذي يعين ممثلا عنه في المجلس.

إن مهام الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات حددتها المادة 4 من المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 بالأعمال الآتية:

- ✓ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة.
- ✓ ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ✓ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

4) الهيكلة الحالية للمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين :

تشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-1-2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

* أنظر في قائمة إنتخابات الجمعية العامة لأعضاء المجلس الوطني – الفئة المهنية المعنية –.

- ✓ إدارة الأمـلاك المنقولـة وغيـر المنقولـة التابعـة للمنظمـة الوطنيـة للمحاسـبين المعتمـدين وتسييرها.
- ✓ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة للمنظمة.
- ✓ ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- ✓ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- ✓ تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- ✓ إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

الفرع الثالث : أثر هيكلة الهيئات المهنية في مراقبة تطبيق المحاسبة والتدقيق

رغـم إشـراك المنظمـات المهنيـة المهيكلـة حـديثا فـي المسـاهمة بالإرتقـاء بمهنـة المحاسـبة والتدقيق، إلا أنها أصبحت منقوصة الصلاحيات حيث أن الإصلاحات المحاسبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة معظم الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية التامة، وهو ما يتناقض مع المعايير الدولية، وفيما يلي أهم النقاط التي تُبين مدى تدخل المجلس الوطني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية في تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للتدقيق :

- ✓ تعزيز الدور الرقابي لوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة لمجالس المنظمات المهنية الثلاث.
- ✓ منح الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد هو من اختصاص وزارة المالية ولا دخل مجلس المنظمات المهنية في ذلك.
- ✓ تشديد الشروط والمعايير العامة والخاصة لممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق.
- ✓ إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف إلى التقييس المحاسبي.

- ✓ تنظيم مراقبة النوعية المهنية وبرمجتها.
- ✓ ضمان تنسيق لجان متساوية الأعضاء.
- ✓ تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية".
- ✓ متابعة ومراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للمراجعة.
- ✓ المساهمة في تنظيم ورشات التكوين بمناسبة إدخال قواعد محاسبية جديدة"[1].

إن إتباع الجزائر خيار إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق من خلال تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية للتدقيق، أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنتي المحاسبة والتدقيق، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية والتي سبق وأشرنا إليها من خلال الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها أساسا القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، "إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي إحتفضت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية لتنظيم المحاسبة في الجزائر، واقتصر دور المنظمة في تقديم الإستشارة والمساهمة في التكوين، نظرا لتسابق أعضاء المنظمة نحو الأنشطة ذات المردود المالي وإهمال المجال الخاص بتطوير وتفعيل المهنة"[2] في نفس الوقت وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح الجاري من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه قد يعول بشكل مبدئي في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد عملية الإصلاح، الأمر الذي سيعطي لأصحاب المهنة إنطلاقة أولية مبنية على أسس لها طابع حكومي بحت. بعد التحقق والتأكد من ضمان الجودة والإستقرار بأسلوب يتفق عموما مع

1بالإعتماد على الجريدة الرسمية JORA، العدد رقم 07، المؤرخة في 2011/02/02.

2زوهيري جليلة، صالح إلياس، "**واقع مهنة التدقيق في الجزائر بين الإصلاحات المحاسبية ومعايير التدقيق الدولية**": مجلة الإبتكار والتسويق، العدد الثاني، بدون سنة نشر، ص: 94.

المعايير الدولية؛ عندئذ ينبغي إعطاء دعم وصلاحيات للمنظمات المهنية لكي يصبح المدقق القانوني أكثر دعما وإستقلالية لتفعيل دوره وهذا من خلال الآليات الآتية :

- ✓ آلية التكامل بين الأكاديمي والمهني : ويتحقق ذلك من خلال عقد عمل ورشات مشتركة تعود بالنفع على الأكاديمي والمهني والطالب.
- ✓ آلية نظام الرقابة على الزملاء : يمكن تفعيل ذلك من خلال نظام فحص أعمال زميل لضمان مدى الإلتزام بتطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير الجزائرية للتطبيق.
- ✓ آلية تطوير المعايير : إعطاء الفرصة أو إشراك كل من المحاسب ومحافظ الحسابات والخبير المحاسب من خلال مجالس المنظمات المهنية في تطوير وإثراء مستمر للنظام المحاسبي المالي ومعايير التدقيق الجزائرية.
- ✓ آلية تفعيل التكامل بين المدقق القانوني والمدقق الحكومي (الوظيفي)

خلاصة الفصل الثالث:

استنادا لنتائج دراسة المعايير الجزائرية للتدقيق كضرورة للتطبيق الفعال للنظام المحاسبي المالي، الذي فرضها المشهد الدولي وتبين لنا أن محاولات الإصلاح الجادة تمثلت في هيكلة المنظمات المهنية والتي تضطلع من خلالها الدولة في سن التشريعات والنصوص التنظيمية المُسيرة للمهنة وفي ترقية المراقبة والإشراف على تطبيق النظام المحاسبي المالي والمعايير الجزائرية للتدقيق.

إن الجهود المبذولة في ميدان التدقيق القانوني ناتجة عن تأثيرات النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق والعكس كذلك، أي تأثير مهنة التدقيق القانوني على النظام المحاسبي المالي، والتي ستُؤثر بلاشك على المهنة، مثل المحاسب؛ فالمدقق الجزائري اليوم سيُواجه مخاطر وضوابط أكبر وأكثر من مدقق الأمس.

في نفس الوقت، فإن البدء في صناعة معايير جزائرية للتدقيق، سنضمن مواكبة الإتجاه العام لمعظم دول العالم، وبالتالي إمكانية الإندماج مستقبلا في الأسواق المالية الدولية مما سيتيح فرص إستقطاب المستثمر وخاصة الأجنبي، كما سيسهل لمدققي الغد بمزاولة المهنة في الخارج وربما قد تستفيد المكاتب الأجنبية للتدقيق من ممارسة المهنة بالجزائر.

الفصـــل الرابـــع

دراسة حالة الجزائر

الفصـــل الرابـــع: دراسة حالة الجزائر

تمهيد الفصل :

بغرض الإجابة على الإشكالية المطروحة في البحث، تم تدعيم الفصول النظرية الثلاث بدراسة ميدانية، تتمثل في إعداد إستمارة استبيان مُوجهة أساسا لمدققي الحسابات (محافظي الحسابات)، وهذا النوع من الإختيار ليس عشوائيا، بل يرجع أساسا إلى طبيعة الإشكالية المطروحة؛ جعلتنا نختار الدراسة الميدانية وعدم الخوض في دراسة تطبيقية وهذا بغية الوصول إلى نتائج أكثر شمولية.

ولقد تركز البحث في توزيع الإستبيان وإجراء مقابلات وحوارات مع خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات بصفتهم المعنيين، وهذا لمعرفة وتحديد مختلف إتجاهات وآراء العينة المستهدفة حول المسائل ذات العلاقة بالموضوع.

من خلال هذا الفصل، سنقوم بتوضيح طبيعة الدراسة وكيفية إجرائها، ثم تحليل محاور أو أبعاد استمارة الاستبيان ثم إختبار فرضيات الدراسة الميدانية من خلال المباحث الآتية :

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية وكيفية إجرائها.

المبحث الثاني: دراسة مستوى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر.

المبحث الثالث: إختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية وكيفية إجرائها

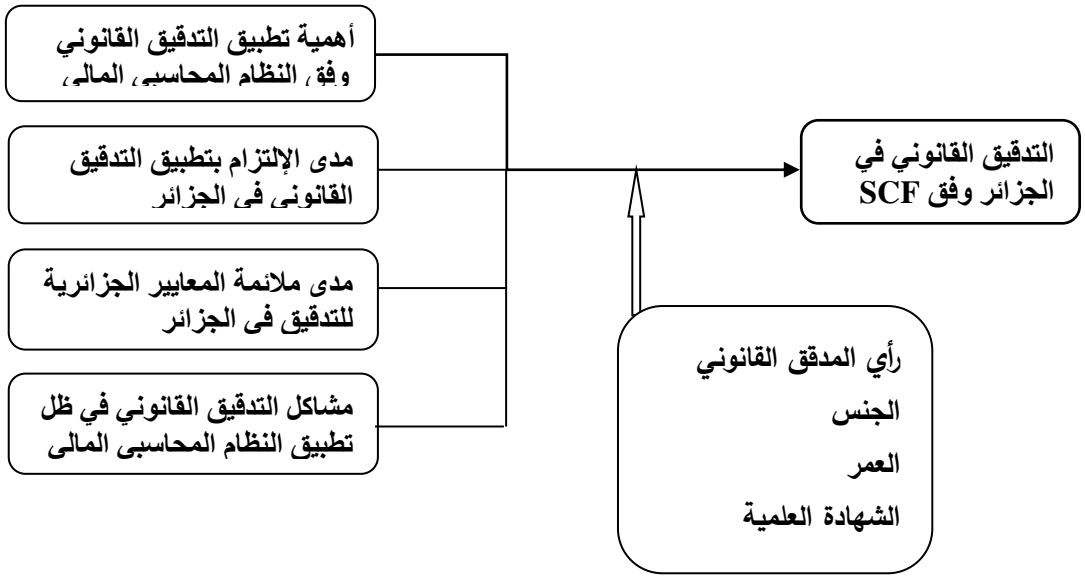
تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها، وبالتالي يتم تحقيق الأهداف التي نسعى إليها من خلال الدراسة.

المطلب الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

إن طبيعة الجزء الميداني يقتضي إتباع خطوات منهجية واضحة ومضبوطة والسير في إطارها للإجابة على إشكالية البحث والوصول إلى نتائج دقيقة.

الفرع الأول : نموذج الدراسة

لتحقيق الغرض من هذه الدراسة والوصول إلى أهدافها المحددة في تحديد اتجاهات المدققين القانونيين حول التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء النظام المحاسبي المالي، فقد قمنا بتصميم وتطوير نموذج خاص بهذه الدراسة اعتمادا على الأدبيات السابقة. ويمكننا تمثيل نموذج الدراسة من خلال الشكل الأتي: **الشكل رقم (4-1):نموذج الدراسة**



المصدر: من إعداد الطالب بناء على تحليل الدراسات السابقة

الفرع الثاني : مراحل تطوير أداة الدراسة الميدانية

تعرف أداة الدراسة بأنها الوسيلة التي يتم بواسطتها عملية جمع البيانات بهدف اختبار فرضيات أو أجوبة على تساؤلات الدراسة[1]، وتم استخدام الاستبانة في هذه الدراسة.

1) بناء أداة الدراسة

لقد استخدمنا الاستبانة في الدراسة كونها أداة لجمع المعلومات اللازمة لهذه الدراسة باعتبارها أنسب أدوات البحث العلمي، وقد صممت الاستبانة لتحقيق أهداف الدراسة لتشمل كافة متغيرات وأبعاد الدراسة وتعطي صورة واقعية عن حقيقة الممارسات المرتبطة بموضوع الدراسة من جهة، ومن جهة اخرى تعكس واقع المشكلة المدروسة، ولقد اعتمدنا في بناء أداة الدراسة (الاستبانة) على ما يلي:

- ✓ الدراسات السابقة والرسائل الجامعية في نفس المجال، والتي تناولت دراسات مُشابهة لهذه الدراسة؛
- ✓ المراجع ذات الصلة بموضوع الدراسة أو جزء من المشكلة؛
- ✓ زيارة المدققين القانونيين موضع الدراسة عدة مرات، تم خلالها إجراء مناقشات مع عدد منهم، ولقد سعى الطالب من خلال ذلك إلى التعرف على ميدان الدراسة، وطبيعة المشكلات التي يحتمل مواجهتها عند إجراء الدراسة الميدانية؛
- ✓ المشرف العلمي الذي عرضت عليه الاستبانة في صورتها المبدئية ومقابلة بعض المختصين في مجال الدراسة والاستفادة من آرائهم حول المقياس المستخدم في الدراسة وطريقة صياغة عباراته بما يتناسب مع أهداف الدراسة.

[1] القحطاني سالم وآخرون، "**منهج البحث في العلوم السلوكية**"، الرياض : مكتبة العبيكان، 2004، ص: 287.

2) صدق أداة الدراسة

تُعد الأداة (الاستبانة) صادقة إذا تمكن من قياس ما صممت لقياسه[1]، ويعرف كذلك بأنه شمول الاستبانة لكل العناصر التي يجب أن تدخل في التحليل من ناحية، ووضوح فقراتها ومفرداتها من ناحية ثانية، بحيث تكون مفهومة لكل من يستخدمها.[2]

وللتحقق من صدق أداة الدراسة قمنا بداية بقياس صدقها الظاهري، حيث قمنا بعرضها أولا على الأستاذ المشرف، وبعد موافقته عليها قمنا بعرضها على عدد من المُحكمين، ونظرا لتعدد مجالات وجوانب الموضوع فقد حرصنا على تنويع تخصصاتهم لتشمل: المحاسبة والتدقيق، المالية، منهجية البحث العلمي، تحليل المعطيات وكذلك إعداد الاستبيانات، وقد طلبنا منهم إبداء آرائهم حول الاستبانة وفق النقاط التالية:

- ✓ مدى مناسبة وشمولية متغيرات البيانات الأولية؛
- ✓ مدى أهمية ووضوح الصياغة اللغوية للعبارات؛
- ✓ مدى انتماء كل عبارة لمحورها، ومدى قياسها لما وضعت من أجله؛
- ✓ مدى ملائمة ودقة تسمية كل محور، وتدرجات مقياسه.

كما طلبنا منهم إبلاغنا بكل الملاحظات والاقتراحات لما يرونه ضروريا من تعديل صياغة العبارات أو حذفها أو إضافة عبارات أخرى.

وللاستفادة أكثر من أراء المحكمين قمنا بتقسيمهم إلى ثلاث مجموعات كالأتي:

---

[1] العساف صالح بن حمد، "**المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية**"، الطبعة الثانية، الرياض : مكتبة العبيكان، 2000، ص: 439.

[2] ذوقار عبيدات وآخرون،" **البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه**"، الأردن : دار الفكر، 2001، ص: 189.

- **المجموعـة الأولـى:** وتضـم المنظمـات المهنيـة، التـي يشـمل تخصصـها فـي المحاسـبة والتدقيق، وكـان لنـا عـدة لقاءات أهمها مقابلـة شـفهية مـع نائـب رئـيس مجلـس الإدارة لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين JACPA.
- **المجموعـة الثانيـة:** وتضـم مجموعة من المحكمين علـى مستوى الجامعات الجزائريـة، حيث حرصنا على اختيار عدد من الدكاترة من جامعات الوطن الآتية أسمائهم :

الأستاذ المُشرف: خليل عبد الرزاق.... التخصص : مالية وبنوك.....جامعة قالمة

د. حديدي آدم.....التخصص : مالية ومحاسبة، تحليل إحصائي.....جامعة الجلفة

د. هزرشي طارق.....التخصص : تحليل إحصائي وإدارة أعمال.....جامعة الجلفة

- **المجموعة الثالثة:** وتضم المحكمين على المستوى المهني. حيث حرصنا على عرض الاستبانة على عدد من خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات أهمهم :

الأستاذ : مجوبي عبدالسلام.....خبير محاسب

الأستاذ : ياقوت عبدالقادر.....محافظ حسابات

بعد ذلك وفي ضوء آراء واقتراحات المحكمين، قام الطالب بإعداد أداة الدراسة (الاستبانة) بصورتها النهائية.

3) الاستبانة في شكلها النهائي

بناءا على الملاحظات التي أبداها المحكمون والمتخصصون، تم إجراء بعض التعديلات على الاستبيان، ووضعها في صورتها النهائية، بحيث أصبحت تشتمل فقط على 41 عبارة تُغطي المحاور الرئيسة للدراسة بأبعادها المختلفة، بالإضافة إلى البيانات الشخصية والوظيفية المتعلقة بالعاملين موضع الدراسة، هذه الأقسام هي:

القسم الأول : ويتضمن عموما صفحة محررة باللغتين العربية والفرنسية وهي عبارة عن رسالة للتعريف بالموضوع وطبيعته وأهدافه، بالإضافة إلى تحفيز المستجوبين من خلال الإشارة إلى ارتباط الدراسة بالجانب العلمي وسرية المعلومات والبيانات الوظيفية.

القسم الثاني : ويتضمن عموما جزئين وهما :

الجزء الأول : البيانات والمعلومات الخاصة بالمدققين القانونيين وتتمثل في جنس المستجوب، عمر المستجوب، الشهادة العلمية، المؤهل العملي، الخبرة المهنية مُحررة كذلك باللغتين العربية والفرنسية.

الجزء الثاني: وهو اللُب، وقد شمل المتغيرات المتعلقة بقياس التدقيق القانوني، والتي كانت عبارة عن أربعة محاور أساسية وزعت فقراتها كما يلي:

الجدول رقم (4-1): توزيع الفقرات

المحاور	الفقرات
أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي	خصصنا لها الفقرات من (01) إلى (09)
مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر	خصصنا لها الفقرات من (10) إلى (22)
مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر	خصصنا لها الفقرات من (23) إلى (34)
مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF	خصصنا لها الفقرات من (35) إلى (41)

المصدر: من إعداد الطالب

الفرع الثالث : تطبيق أداة الدراسة

نعني بتطبيق أداة الدراسة مجمل الخطوات والإجراءات التي تم تطبيقها لتوزيع الاستبانة على عينة الدراسة.

1) مجتمع وعينة الدراسة

يُعرف المجتمع الإحصائي بأنه "مجموع الوحدات التي يتم اختيار العينة منها بالفعل"[1]، كما يعرف أيضا بأنه "مجموعة منتهية أو غير منتهية من العناصر المحددة مسبقا تجمعها خاصية أو عدة خصائص مشتركة تميزها عن غيرها من العناصر الأخرى والتي يجري عليها البحث والتقصي[2] "، وبناءا على إشكالية الدراسة وأهدافها فان المجتمع المستهدف يتكون من المدققين القانونيين (محافظي الحسابات)، ونظرا لطبيعة الدراسة وخصوصياتها كان لابد من تنويع مناطق تواجد المدققين القانونيين لتشمل أغلبة ولايات الوطن مُركزين على عنصر الخبرة المهنية الأعلى والولايات الكبرى.

ونظرا لصعوبة إجراء الدراسة الميدانية بأسلوب الحصر الشامل، قام الطالب بعد استشارة عدد من المتخصصين، بإجراء الدراسة بأسلوب العينة متعددة المراحل، ووفقا لهذا الأسلوب، مرت عملية اختيار موضع الدراسة بمرحلتين أساسيتين هما:

المرحلة الأولى: اختيار عينة عشوائية بسيطة من المدققين القانونيين وتم تشكيل هذه العينة على أساس أن يكون هناك احتمال متساو أمام جميع العناصر من مجتمع الدراسة، حيث قمنا بإلقاء قصاصات ورق تحمل كل منها اسم المدقق القانوني بكل ولايات الوطن .

المرحلة الثانية: بعد اختيار عينة الدراسة اعتمدنا في هذه المرحلة على العينة الطبقية وذلك بتقسيم مجتمع الدراسة إلى طبقتين وهي:

- ✓ الطبقة الأولى : تتمثل في خبراء المحاسبة؛
- ✓ الطبقة الثانية : تتمثل في محافظ الحسابات.

---

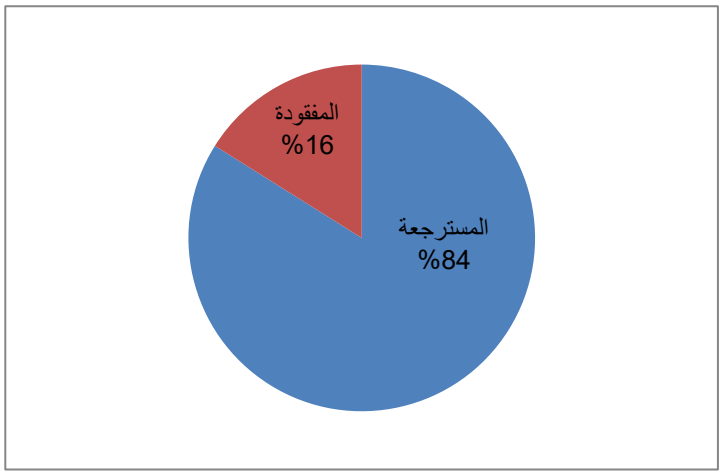
[1] القحطاني سالم وآخرون،"**مرجع سبق ذكره**"، ص: 286.

[2] موريس انجرس ، "**منهجية البحث في العلوم الإنسانية : تدريبات علمية**" ، ترجمة بوزيد صحراوي وآخرون، الجزائر: دار القصبة للنشر والتوزيع، 2006، ص: 298.

محاولين الحصول على إجابات من كل المدققين القانونيين .

بعد الضبط النهائي لأداة الدراسة (الاستبانة) قمنا بتطبيقها على عينة الدراسة بعد موافقة الأستاذ المشرف الذي أعطى الموافقة على الشروع بتطبيق أداة الدراسة على المبحوثين في شهر جوان 2017، ليتم بعدها مباشرة مقابلة المدققين القانونيين من أجل مساعدتهم في الإجابة على الاستبانة، وقد تم الانتهاء من عملية جمع أداة الدراسة (الاستبانة) في نهاية شهر نوفمبر 2017 ، حيث إسترجعنا **(193)** استمارة من أصل **(230)** استمارة موزعة بنسبة استرجاع بلغت **(83.91%)**، في حين لم نتمكن من استرجاع **(37)** إستمارة، أي نسبة الاستمارات المفقودة بلغت **(16.09)** وهذا ما يمكن تمثيله إجمالا من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (4-2) : استمارات الاستبيان المسترجعة والمفقودة



المصدر : من إعداد الطالب بناء على Excel 07

من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن نسبة الاستجابة في الإجابة كانت أكثر من المتوسط حيث لم نسترجع فقط حوالي (16.08 %) ، وهذا سببه غياب ثقافة العمل مع الاستمارات، كذلك ربما عدم توفر الوقت الكافي للمستجوبين بسبب انشغالاتهم الكبيرة في أعمال مكاتبهم. أما عن الاستمارات الموزعة والصالحة للدراسة فنجد أنه يوجد (189) إستمارة صالحة للدراسة من أصل (193) إستمارة موزعة اي بنسبة (97.9 %).

المطلب الثاني: اختبار الصلاحية لأداة الدراسة

الفرع الأول : الأساليب والاختبارات الإحصائية المستعملة في الدراسة

قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة، وللإجابة على الإشكالية، واختبار فرضيات الدراسة لجأنا إلى مجموعة من الأساليب والاختبارات الإحصائية في الدراسة، التي تساعدنا على الربط والتحليل وإستقراء النتائج بشكل يمتاز بالموضوعية والدقة، وتقديم الاقتراحات والحلول للمشاكل، حيث استخدمنا برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية(**SPSS**)الإصدار العشرون (**20**)، الذي يعد من بين الأحدث إصدارا، ويمكن إبراز أهم الأساليب المستعملة في التحليل الإحصائي من خلال الآتي:

1) معامل ألفا كرونباخ(Cronbach's Alpha) : يستعمل من أجل تقدير ثبات الدراسة، حيث يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، وكلما اقترب من الواحد الصحيح كلما كان ثبات الدراسة أكبر ، والقاعدة العامة لمعامل ألفا كرونباخ كالتالي[1]:

- ✓ إذا كان معامل ألفا كرونباخ أقل من (0.6) فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات ضعيف ،الأمر الذي يستدعي إعادة النظر في بناء الدراسة.
- ✓ إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0.6 – 0.7) فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات مقبول.
- ✓ إذا كان معامل ألفا كرونباخ يتراوح بين (0.7 – 0.8) فهذا يعني أن الدراسة تتمتع بثبات جيد.

[1]أوما سيكران ،"**طرق البحث في الإدارة :مدخل بناء المهارات البحثية**"،ترجمة إسماعيل علي بسيوني وعبد الله بن سليمان العزاز : المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود ،السعودية ،1998،ص:445.

✓ إذا كـان معامـل ألفـا كرونبـاخ أكبـر مـن (0.8) فهـذا يعنـي أن الدراسـة تتمتـع بثبـات ممتاز.

2)مقاييس الإحصاء الوصفي : وذلك لوصف خصائص مجتمع الدراسة اعتمادا على التكرارات والنسب المئوية، بالإضافة إلى استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة طبيعة الاتجاهات.

3) معامـل الإرتبـاط بيرسـون(Pearson Correlation Coefficient) : وذلك لقياس العلاقات الإرتباطية بين الفقرات والأبعاد والمتغيرات.

4) إختبار T في حالـة عينـة واحدة (T-test) : للتعرف على وجود فروق ذات دلالة إحصائية من عدمها في أراء المستجوبين تُجاه متغيرات الدراسة تبعا للعوامل الخاصة بالمؤسسات والوظيفية ذات الفئتين .

5) إختبار تحليل التباين الأحادي ANOVA(One Way Analysis of Variance) : للتعرف على وجـود فـروق ذات دلالـة إحصـائية مـن عـدمها فـي آراء المسـتجوبين تُجـاه متغيـرات الدراسـة تبعـا للعوامل الخاصة والوظيفية لأكثر من فئتين.

6) إختبار (Lsd) : للمقارنات البعدية بغرض التعرف على صالح الفروقات ذات الدلالة الإحصائية بين فئات المتغيرات الخاصة بالمؤسسات والوظيفية.

الفرع الثاني : قياس الإتجاهات والمستويات

لأغراض الدراسة المتعلقة بتحليل إتجاهات المدققين القانونين حول التدقيق القانوني في الجزائر في ظل النظام المحاسبي المالي، كان علينا لابد من قياس إتجاهات أفراد العينة نحو عبارات الإستبانة الموجهة لهم، وقد تم إستخدام مقياس ليكرت الثلاثي الذي يُعد الأنسب لمثل هذه

الدراسات، وقد كانت الخيارات المتاحة أمام كل عبارة (موافق، موافق نسبيا، غير موافق)، وقد تم ربط كل خيار بوزن محدد كما هو موضح في الجدول :

الجدول رقم (4-2) : الأوزان المعطاة لخيارات الإجابة

خيارات الإجابة	الأوزان
موافق	**3**
موافق نسبيا	**2**
غير موافق	**1**

المصدر : من إعداد الطالب

ولحساب طول خلايا مقياس ليكرت الثلاثي، تم حساب المدى (3- 1= 2) ، ثم بقسمته على عدد فئات المقياس نحصل على طول الخلية (2 / 3 = 0.66)، ثم بعد ذلك تم إضافة هذا العدد إلى أقل قيمة في المقياس، والنتائج موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (4-3): المتوسطات المرجحة للفقرات والإتجاه الموافق لها

المتوسط المرجح	الاتجاه
(1 – 1.66)	**غير موافق**
(1.67 – 2.33)	**موافق نسبيا**
(2.34 – 3)	**موافق**

المصدر : من إعداد الطالب

من خلال الجدول أعلاه يمكن إستنتاج ما يلي :

- ✓ إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة يتراوح ما بين (1 – 1.66) فهذا يعني أن الإتجاه العام هو غير موافق.
- ✓ إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة يتراوح ما بين (1.67 – 2.33) فهذا يعني أن الإتجاه العام هو موافق نسبيا.

- ✓ إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة يتراوح ما بين (2.34 – 3) فهذا يعني أن الإتجاه العام هو موافق.

ولحساب طول الأهمية النسبية، تم حساب المدى (3- 1= 2) ، ثم بقسمته على عدد فئات مستوى الأهمية (03) نحصل على طول الخلية (2 / 3 = 0.66)، ثم بعد ذلك تم إضافة هذا العدد إلى أقل قيمة في المقياس، والنتائج موضحة في الجدول التالي :

الجدول رقم (4-4): المتوسطات المرجحة للأبعاد والمتغيرات والمستويات الموافق لها

المتوسط المرجح	الاتجاه
(1 – 1.66)	منخفض
(1.67 – 2.33)	متوسط
(2.34 – 3)	مرتفع

المصدر : من إعداد الطالب.

من خلال الجدول أعلاه يمكن إستنتاج ما يلي :

- ✓ إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للبعد أو المتغير يتراوح ما بين (1 – 1.66) فهذا يعني أن الإتجاه العام هو منخفض.
- ✓ إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للبعد أو المتغير يتراوح ما بين (1.67 – 2.33) فهذا يعني أن الإتجاه العام هو متوسط.
- ✓ إذا كان المتوسط الحسابي المرجح للبعد أو المتغير يتراوح ما بين (2.34 – 3) فهذا يعني أن الإتجاه العام هو مرتفع.

المطلب الثالث: اتساق وثبات أداة الدراسة

قبل البدء باستعراض النتائج وتحليلها يجب علينا أولا أن نتأكد من البيانات المستخرجة تتبع التوزيع الطبيعي، ثم الذهاب إلى إختبار الاتساق الداخلي.

الفرع الأول : اختبار التوزيع الطبيعي

يعتبر اختبار (**One Sample Kolmogorov-Smirnov Test**) من بين أهم الاختبارات التي تستعمل في التأكد من البيانات المستخرجة أنها تتبع التوزيع الطبيعي، وقد قمنا بإجراء هذا الاختبار وتحصلنا على النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-5): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي لمجالات الدراسة

المجال	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي	1.231	0.061
مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر	1.532	0.067
مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر	1.892	0.110
مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF	1.733	0.102

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج (SPSS)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن مستوى القيمة الاحتمالية للمجالات اكبر من (0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

الفرع الثاني : الإتساق الداخلي لأداة الدراسة

بعد التأكد من الصدق الظاهري للإستبانة عن طريق التحكيم، لابد من إختبار الإتساق الداخلي، ومن أجل ذلك قمنا بحساب معامل الإرتباط لسبيرمان بين درجة كل فقرة من فقرات البعد والدرجة الكلية لجميع فقرات البعد، وتم الحصول على النتائج التالية :

الجدول رقم (4-6): معاملات الإرتباط بين فقرات أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي مع الدرجة الكلية للبعد

أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي	
العبارة	**معامل الارتباط**
ترتبط أهمية التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي بنوعية الخدمات التي يُقدمها لجميع الأطراف المهتمة.	0.628
تكتسي أهمية التدقيق القانوني من خلال حرصه على فحص مدى إحترام المؤسسة لإطار تصوري واضح للنظام المحاسبي المالي.	0.651
يرتكز التدقيق القانوني في توفير معلومة مالية جيدة وفق النظام المحاسبي المالي.	0.552
يُعزز تدخل المدقق القانوني بتقديم قيمة مضافة.	0.531
ازدادت الحاجة إلى تحديث التدقيق القانوني بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.	0.750
يساهم التدقيق القانوني في تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي.	0.562
لم يضع المشرع الجزائري نموذجا خاصا (تقرير نمطي) في إعداد تقرير المدقق القانوني وفق SCF .	0.251
تؤثر الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية على رأي المدقق القانوني.	0.470
يسهر المدقق القانوني في تحقيق مبدأ المساواة بين المساهمين إذ يعتبر النواة الأساسية التي يجب مراعاتها بعناية عن طريق التدقيق القانوني.	0.738

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " **أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي** " والدرجة الكلية للمجال، والذي يبين أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وُضع لقياسه.

الجدول رقم (4-7): معاملات الإرتباط بين فقرات مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر مع الدرجة الكلية للبعد

مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر	
العبارة	**معامل الارتباط**
يلتزم المدقق القانوني ببذل القدر الكافي من العناية الفنية اللازمة التي تقتضيها المهنة، أي إلتزامه بتوفير الوسائل دون النتائج. فهو يعتمد كثيرا أثناء تأديته لمهامه على أفكار لمراقبة جادة.	0.672*
يعتمد المدقق القانوني على جميع النصوص المسيرة للمهنة الصادرة إلى حد الآن في الجزائر وخصوصا منها القرار رقم 13/30.	0.673*
يهتم المدقق القانوني بحضور جميع إجتماعات الجمعيات العامة.	0.240*
يقوم المدقق القانوني بإبلاغ النيابة العامة (وكيل الجمهورية) للجرائم التي تم إكتشافها أثناء تأديته لمهامه.	0.522*
يلتزم المدقق القانوني بعدم التدخل في تسيير المؤسسة بأي شكل من الأشكال.	0.684*
قرارات الجمعية العامة عبارة عن مصادقات شبه عمياء من طرف المساهمين مع سكوت المدقق القانوني وعدم تنويره للمساهمين والأعضاء بحقائق وضعية الشركة.	0.408*
يرتكز عمل المدقق القانوني على المراقبة المالية عن طريق الإشهاد بصحة حسابات الشركة وإنتظامها ثم المراقبة الإعلامية عن طريق ضمان إطلاع المساهمين على الأعمال التي يقوم بها مُسيرو الشركات.	0.442*
طالما أن المدقق القانوني يُعين غالبا من طرف الجمعية العامة، فهو ليس في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المسيرون أو أعضاء المجلس ضده سواءا بإقالته أو عدم تجديد عهدته؛ وبالتالي لا يستطيع تأدية مهامه بكل استقلالية.	0.326*

لا يُلائم دفتر الشروط المدقق القانوني؛ فهو يترك أو يفتح مجالا كبيرا للمفاوضات مما يُؤثر سلبا على استقلاليته.	*0.212
يلتزم المدقق القانوني بمتابعة التحفظات وأثرها في الحاضر والمستقبل، أي شرح أسبابها وآثارها على القوائم المالية كالتهديد المحتمل في استمرار الاستغلال (إعلان حالة الطوارئ).	*0.695
يلتزم المدقق القانوني بإعداد التقرير الخاص لبعض الحالات أهمها : ✓ مشروع رفع أو تخفيض رأس المال. ✓ مشروع تحويل حصص المؤسسين إلى أسهم. ✓ مشروع إندماج كلي أو جزئي لشركة.	*0.850
يحتفظ المدقق القانوني بالملف الدائم والدوري (السنوي) لزبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.	*0.435
يهتم المدقق القانوني بمراقبة ومتابعة مدى صحة المعلومات الواردة في محضر مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة.	*0.866

*دالة عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يُوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " **مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر** " والدرجة الكلية للمجال، والذي يُبين أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وُضع لقياسه.

الجدول رقم (4-8): معاملات الإرتباط بين فقرات مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر مع الدرجة الكلية للبعد

مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر	
العبارة	**معامل الارتباط**
يلتزم المدقق القانوني بمحتوى رسالة المهمة أثناء تأديته لمهامه خصوصا فيما يتعلق إعداد مخطط وتنفيذ التدقيق.	*0.612
يلجأ المدقق القانوني إلى إجراءات التأكيد الخارجي ويتابعها باهتمام.	*0.790

يهتم المدقق القانوني بالمعالجة الملائمة للأحداث اللاحقة، خصوصا منها الأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره.	0.792*
في إطار مراجعته للقوائم المالية يُطالب المدقق القانوني كثيرا من المؤسسة بالتصريحات الكتابية.	0.746*
يُعد إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مدعومة ببرنامج عمل موثق عملا ضروريا لتقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول.	0.457*
تعتبر الملاحظة العينية و/أو تفتيش التسجيلات والوثائق الخارجية والداخلية عناصر مقنعة حيث تتباين المصداقية. فالملاحظة العينية أكثر مصداقية من العناصر الأخرى بل هي الأولى.	0.314*
يُناسب رأي التحفظ أو استحالة تقديم الرأي عندما لا يستطيع المدقق القانوني جمع عناصر كافية وملائمة حول الأرصدة الافتتاحية.	0.323*
تتمثل أهداف المدقق القانوني في تشكيل رأيه حول القوائم المالية والتعبير بوضوح عنه في تقريره الكتابي.	0.338*
يقوم المدقق القانوني بتحديد العتبة أو المبلغ الذي يعتبره مقبولا، وما فوقه وجب عليه إجراءات خاصة.	0.527*
ينطبق استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال أيضا على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.	0.430*
تُلائم معظم أعمال المدقق الداخلي احتياجات التدقيق القانوني.	0.650*
يقوم المدقق القانوني بتقييم كفاءة ومهارات وموضوعية الخبير الذي سيعينه، ثم يُقيم ملائمة أعماله في احتياجات التدقيق.	0.562*

*دالة عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يُوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " **مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر** " والدرجة الكلية للمجال، والذي يُبين أن معاملات الإرتباط المبنية دالة عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وُضع لقياسه.

الجدول رقم (4-9): معاملات الإرتباط بين فقرات مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF مع الدرجة الكلية للبعد

مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF	
العبارة	**معامل الارتباط**
بعد 7 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، إزداد التفاوت في درجة التأهيل والمهارات بين المدققين أنفسهم في الجزائر.	0.471*
هناك فجوة بين الأكاديميين والمهنيين. فنشاطات معظم الأكادميين ترتكز على الجانب النظري، غير أن نشاطات معظم المهنيين ترتكز على الجانب التطبيقي.	0.407*
هناك شقان متوازيان أو صدام بين الأكاديميين والمهنيين، فنشاطات معظم الأكاديميين باللغة العربية، غير أن نشاطات معظم المهنيين باللغة الفرنسية مما يزيد في تعقيد امكانية التكامل بينهما.	0.744*
تعتبر متابعة التحفظات ومصيرها ورفعها من طرف المدقق القانوني أمرا ثانويا ليس له أهمية كبرى.	0.429*
لا يوجد تأطير واضح لأتعاب المدقق القانوني.	0.786*
يهتم معظم أصحاب الشركات في الجزائر بمسك ملائم للنظام المحاسبي، ولا يولون أهمية لتدقيق تطبيق النظام، فلولا إلزام القانون لأستغنوا عن خدمات المدقق.	0.407*
النصوص المسيرة للمهنة لا تتضمن تفصيلا للحالات التي يرفع بشأنها المدقق القانوني تقريره الخاص.	0.472*

*دالة عند مستوى معنوية 0.05

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يُوضح الجدول أعلاه معامل الإرتباط بين كل فقرة من فقرات مجال " **مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF** " والدرجة الكلية للمجال، والذي يُبين أن معاملات الإرتباط المبنية على دالة عند مستوى معنوية (0.05)، وبذلك يعتبر المجال صادقا لما وُضع لقياسه.

الفرع الثالث : الصدق البنائي

يُعتبر الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الأداة الذي يقيس مدى تحقق الأهداف التي تريد الأداة الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من المجالات الدراسة بالدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، ومن أجل ذلك قمنا بحساب معامل الإرتباط بيرسن بين درجة كل بعد (متغير جزئي) والدرجة الكلية لجميع فقرات الاستبانة، وتم الحصول على النتائج التالية :

الجدول رقم (4-10): معامل الإرتباط بين درجة كل مجال من مجالات الاستبانة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية (sig)
أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي	0.195	*0.010
مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر	0.783	**0.000
مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر	0.812	**0.000
مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF	0.230	**0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يُبين الجدول أعلاه أن جميع معاملات الإرتباط في جميع المجالات بعد (متغير جزئي) الاستبانة دالة إحصائيا عند مستوى معنوية (0.05) وبذلك تعتبر جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وُضع لقياسه.

الفرع الرابع : ثبات أداة الدراسة

يُقصد بثبات الاستبانة ان تعطي هذه الاستبانة نفس النتيجة لو تم إعادة توزيع الاستبانة أكثر من مرة تحت نفس الظروف والشروط، أو بعبارة أخرى أن ثبات الاستبانة يعني الاستقرار في

نتائج الاستبانة وعدم تغييرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعها على الأفراد عدة مرات خلال فترات زمنية معينة، ومن جهة أخرى يقصد بها استقرار وتجانس إجابات المستجوبين، ولقد تحققنا من ثبات استبانة الدراسة من خلال حساب معامل ألفا كرومباخ (**Cronbach's Alpha**) وكانت النتائج كما هي مبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-11): معامل ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبانة

المحور	عدد الفقرات	معامل الثبات	الصدق الذاتي
أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي	9	**0.528**	**0.726**
مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر	13	**0.776**	**0.880**
مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر	12	**0.792**	**0.889**
مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF	7	**0.548**	**0.740**
الإتجاه العام	41	**0.748**	**0.864**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

واضح من النتائج الموضحة في الجدول أن قيمة معامل الفا كرومباخ مرتفعة لكل الأبعاد والمتغيرات إلا بُعد أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي الذي كانت قيمته منخفضة نسبيا وتساوي 0.528، أما الباقي فتتراوح بين (0.548-0.792)، بينما بلغت لجميع فقرات الاستبانة (0.748)، وكذلك قيمة الصدق الذاتي مرتفعة لكل مجال، حيث تتراوح بين (0.726-0.889)، بينما بلغت لجميع الفقرات الاستبانة (0.864)، وهذا يعني أن الثبات مرتفع ودال إحصائيا، ويكون الطالب قد تأكد من صدق وثبات استبانة الدراسة، مما يجعله على ثقة تامة بصحة الاستبانة وصلاحيتها لتحليل النتائج والإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار فرضياتها.

المطلب الرابع: خصائص العينة المدروسة

يمكن توصيف عينة الدراسة الميدانية من خلال مجموعة من المتغيرات الخاصة بالمدققين القانونيين، هي: سنوات الخبرة، السن، الشهادات العلمية والعملية، وكنا قد إستبعدنا حجم المكتب ورقم الأعمال المحقق والشكل القانوني، لأنه ببساطة معظم الممارسين يُمارسون لحسابهم الخاص (أشخاص فيزيائيون) كما أن رقم الأعمال المصرح به في الغالب لا يُعبر حقيقة عن النشاط الفعلي المحقق خُصوصا مع توجه الغالبية منهم نحو التصريح التقديري للضريبة الجزافية الوحيدة.

الفرع الأول : توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقا للجنس.

الجدول رقم (4-12): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	**171**	**% 90.5**
أنثى	**18**	**% 9.5**
المجموع	**189**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 90.5 % كانت ذكور، وما نسبته 9.5 % إناث هذا ما يدل على أن مهنة محافظي الحسابات في الجزائر ترتكز على الذكور وهي حكر على الرجال دون النساء.

الفرع الثاني : توزيع عينة الدراسة حسب العمر

يُوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقا العمر.

الجدول رقم (4-13): توزيع عينة الدراسة حسب العمر

البيان	التكرار	النسبة المئوية
بين 26-35	**8**	**% 4.2**
بين 36-45	**76**	**% 40.2**
أكثر من 46	**105**	**% 55.6**
المجموع	**189**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة في الفئة العُمرية كانت لفئة اكبر من 46 سنة حيث بلغت نسبتها 55.6%، ليليها ما بين (36-45) سنة بنسبة 40.2% ، أما النسبة القليلة فكانت لفئة (26-35) سنة بنسبة 4.2% مما يدل على أن أغلب محافظي الحسابات أعمارهم مرتفعة نسبيا.

الفرع الثالث : توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية

يُوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقا للشهادة العلمية.

الجدول رقم (4-14): توزيع عينة الدراسة حسب الشهادة العلمية

البيان	التكرار	النسبة المؤوية
شهادة الإقتصاد والقانون وما يعادلها	**18**	**% 9.5**
ليسانس وما يُعادلها	**152**	**% 80.4**
ماجستير أو شهادة معادلة	**13**	**% 6.9**
دكتوراه	**6**	**% 3.2**
المجموع	**189**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن جُل المدققين القانونيين يمتلكون شهادة الليسانس وهذا من خلال النسبة الكبيرة الملاحظة والتي بلغت ما حوالي 80.4 **%**، أما باقي الشهادات فأخذت في مجملها حوالي نسبة 19.6**%** لكل من الحاصلين على شهادة الاقتصاد والقانون وشهادة الماجستير وما يعادلها وشهادة الدكتوراه.

الفرع الرابع : توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

يوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقا للخبرة المهنية.

الجدول رقم (4-15): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	**10**	**% 5.3**
من 5 إلى 10 سنوات	**55**	**% 29.1**
من 11 إلى 15 سنوات	**77**	**% 40.7**
من 16 إلى 20 سنوات	**31**	**% 16.4**
أكثر من 20 سنة	**16**	**% 8.5**
المجموع	**189**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 69.8% من المدققين الحسابات تتراوح خبرتهم ما بين 5 و15 سنة وما نسبته 24.9% تفوق خبرتهم 16 سنة من العمل في هذه المهنة.

الفرع الخامس : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي

يُوضح الجدول التالي توزيع عينة الدراسة وفقا للمؤهل العملي.

الجدول رقم (4-16): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العملي

البيان	التكرار	النسبة المؤوية
خبير محاسب	**19**	**% 10.1**
محافظ حسابات	**170**	**% 89.9**
المجموع	**189**	**%100**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن ما نسبته 89.9 % هم محافظي حسابات، وما نسبته 10.1% هم خبراء محاسبة، مما يدل على قلة عدد خبراء المحاسبة في الجزائر.

المبحث الثاني: دراسة مستوى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر

انطلاقا من نموذج الدراسة المعتمد سنتناول تحليل مستوى تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي ومدى التزام بتطبيق التدقيق القانوني ومدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر ومع دراسة أهم المشاكل التي تواجه التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين.

المطب الأول: تحليل مستوى أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المدققين القانونيين

تقسم دراستنا أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي إلى تسعة عبارات حاولنا من خلالها التطرق إلى أهم العوامل الشاملة لتطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي، ولتقدير مستواه يجب علينا حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي

رقم	عبارات بعد التدريب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الأهمية
01	ترتبط أهمية التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي بنوعية الخدمات التي يُقدمها لجميع الأطراف المهتمة.	2.809	0.393	1	موافق
02	تكتسي أهمية التدقيق القانوني من خلال حرصه على فحص مدى إحترام المؤسسة لإطار تصوري واضح للنظام المحاسبي المالي.	2.402	0.491	7	موافق
03	يرتكز التدقيق القانوني في توفير معلومة مالية جيدة وفق النظام المحاسبي المالي.	2.403	0.733	6	موافق
04	يُعزز تدخل المدقق القانوني بتقديم قيمة مضافة.	2.201	0.685	9	موافق نسبيا
05	ازدادت الحاجة إلى تحديث التدقيق القانوني بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي.	2.502	0.501	4	موافق
06	يساهم التدقيق القانوني في تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي.	2.698	0.460	3	موافق
07	لم يضع المشرع الجزائري نموذجا خاصا (تقرير نمطي) في إعداد تقرير المدقق القانوني وفق SCF.	2.418	0.635	5	موافق
08	تؤثر الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية على رأي المدقق القانوني.	2.809	0.393	2	موافق

09	يسهر المدقق القانوني في تحقيق مبدأ المساواة بين المساهمين إذ يعتبر النواة الأساسية التي يجب مراعاتها بعناية عن طريق التدقيق القانوني.	2.402	0.523	8	موافق
	المتوسط العام	**2.52**	**0.250**	**مرتفع**	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتبين من النتائج الموضحة بالجدول رقم (4-17) أعلاه أن أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المدققين القانونيين موافقون على إجمالي عبارات بعد أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي ، إذ بلغ المتوسط الحسابي المُرجح له (2.52)، ويدل أيضا على أن (84%) من أفراد عينة الدراسة لديهم إتجاه موافق على وجود أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي ، وبانحراف معياري مقداره (0.250) ويدل على وجود تقارب في إجابات المدققين القانونيين.

ويتضح من النتائج أن هناك تفاوت في إجابات أفراد عينة الدراسة على أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي، حيث تراوحت متوسطات إجاباتهم ما بين (2.201 إلى 2.809) وهي متوسطات تقع في الفئتين الثانية والثالثة من فئات المقياس الثلاثي واللتان تشيران إلى (موافق نسبيا/ موافق) ، ويمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص بأهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناء عل المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يلي :

- جاءت العبارة رقم (01) " ترتبط أهمية التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي بنوعية الخدمات التي يُقدمها لجميع الأطراف المهتمة " في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة

عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.809) وبانحراف معياري مقداره (0.393) ويدل على تقارب إجابات أفراد عينة الدراسة.

- جاءت العبارة رقم (08) " تؤثر الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية على رأي المدقق القانوني" في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.809) وبانحراف معياري مقداره (0.393) .
- جاءت العبارة رقم (06) " يساهم التدقيق القانوني في تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي " في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.698) وبانحراف معياري مقداره (0.460) ويدل على تباعد إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (05) " لم يضع المشرع الجزائري نموذجا خاصا (تقرير نمطي) في إعداد تقرير المدقق القانوني وفق SCF" في المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.502) وبانحراف معياري مقداره (0.501).
- جاءت العبارة رقم (03) " يرتكز التدقيق القانوني في توفير معلومة مالية جيدة وفق النظام المحاسبي المالي" في المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.418) وبانحراف معياري مقداره (0.635) .
- جاءت العبارة رقم (05) " ازدادت الحاجة إلى تحديث التدقيق القانوني بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي " في المرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المُرجح لها (2.403) وبانحراف معياري مقداره (0.733) .
- جاءت العبارة رقم (02) " تكتسي أهمية التدقيق القانوني من خلال حرصه على فحص مدى احترام المؤسسة لإطار تصوري واضح للنظام المحاسبي المالي " في المرتبة السابعة من حيث

موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.402) وبانحراف معياري مقداره (0.491) ويدل على تباعد إجابات أفراد عينة الدراسة.

- جاءت العبارة رقم (09) " يسهر المدقق القانوني في تحقيق مبدأ المساواة بين المساهمين إذ يعتبر النواة الأساسية التي يجب مراعاتها بعناية عن طريق التدقيق القانوني " في المرتبة الثامنة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المُرجح لها (2.402) وبانحراف معياري مقداره (0.523) ويدل على تباعد إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (04) " يُعزز تدخل المدقق القانوني بتقديم قيمة مضافة " في المرتبة التاسعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.201) وبانحراف معياري مقداره (0.685) ويدل على تباعد إجابات أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثاني: تحليل مستوى مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين

تُقسم دراستنا الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر إلى ثلاثة عشر عبارة، حاولنا من خلالها التطرق إلى العوامل التي تُحدد التزام المدقق القانوني بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر، ولتقدير مستواه يجب علينا حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-18): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر

رقم	عبارات بعد التدريب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الأهمية
01	يلتزم المدقق القانوني ببذل القدر الكافي من العناية الفنية اللازمة التي تقتضيها المهنة، أي التزامه بتوفير الوسائل دون النتائج. فهو يعتمد كثيرا أثناء تأديته لمهامه على أفكار لمراقبة جادة.	2.33	0.472	2	موافق نسبيا
02	يعتمد المدقق القانوني على جميع النصوص المسيرة للمهنة الصادرة إلى حد الآن في الجزائر وخصوصا منها القرار رقم 13/30.	2.158	0.640	8	موافق نسبيا
03	يهتم المدقق القانوني بحضور جميع إجتماعات الجمعيات العامة.	1.661	0.659	13	غير موافق
04	يقوم المدقق القانوني بإبلاغ النيابة العامة (وكيل الجمهورية) للجرائم التي تم اكتشافها أثناء تأديته لمهامه.	1.925	0.455	10	موافق نسبيا
05	يلتزم المدقق القانوني بعدم التدخل في تسيير المؤسسة بأي شكل من الأشكال.	2.312	0.686	3	موافق نسبيا
06	قرارات الجمعية العامة عبارة عن مصادقات شبه عمياء من طرف المساهمين مع سكوت المدقق القانوني أحيانا وعدم تنويره للمساهمين والأعضاء بحقائق وضعية الشركة.	1.968	0.728	9	موافق نسبيا

07	يرتكز عمل المدقق القانوني على المراقبة المالية عن طريق الإشهاد بصحة حسابات الشركة وانتظامها ثم المراقبة الإعلامية عن طريق ضمان إطلاع المساهمين على الأعمال التي يقوم بها مسيرو الشركات.	2.280	0.692	7	موافق نسبيا
08	طالما أن المدقق القانوني يُعين غالبا من طرف الجمعية العامة، فهو ليس في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المسيرون أو أعضاء المجلس ضده سواءا بإقالته أو عدم تجديد عهدته؛ وبالتالي لا يستطيع تأدية مهامه بكل استقلالية.	2.164	0.843	7	موافق نسبيا
09	لا يُلائم دفتر الشروط المدقق القانوني؛ فهو يترك أو يفتح مجالا كبيرا للمفاوضات مما يُؤثر سلبا على استقلاليته.	2.370	0.699	1	موافق نسبيا
10	يلتزم المدقق القانوني بمتابعة التحفظات وأثرها في الحاضر والمستقبل، أي شرح أسبابها وآثارها على القوائم المالية كالتهديد المحتمل في استمرار الاستغلال (إعلان حالة الطوارئ).	2.285	0.694	5	موافق نسبيا

11	يلتـزم المـدقق القـانوني بإعـداد التقريـر الخاص لبعض الحالات أهمها : ✓ مشـروع رفـع أو تخفـيض رأس المال. ✓ مشـــروع تحويـــل حصـــص المؤسسين إلى أسهم. ✓ مشـروع إنـدماج كلـي أو جزئـي للشركة.	1.894	0.831	12	موافق نسبيا
12	يحـتفظ المـدقق القـانوني بـالملف الـدائم والــدوري (الســنوي) لزبائنـــه لمــدة 10 سـنوات ابتـداء مـن أول جـانفي المـوالي لآخر سنة مالية للعهدة.	2.291	0.872	4	موافق نسبيا
13	يهـتم المـدقق القـانوني بمراقبـة ومتابعـة مــدى صـــحة المعلومـــات الـــواردة فـــي محضـــر مجلـــس الإدارة أو مجلـــس المديرين حسب الحالة.	1.894	0.831	11	موافق نسبيا
	المتوسط العام	2.12	0.370	متوسط	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتبين من النتائج الموضحة بالجدول رقم (4-18) أعلاه أن أفراد عينة الدراسة المُتمثلة في المدققين القانونيين موافقون على إجمالي عبارات محور مدى الالتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر، إذ بلغ المتوسط الحسابي المُرجح له (2.12)، ويدل أيضا على أن (70.66%) من أفراد

عينة الدراسة لديهم إتجاه متوسط على مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر وبإنحراف معياري مقداره (0.370) ويدل على وجود تقارب شديد في إجابات أفراد العينة.

ويتضح من النتائج أن هناك تفاوت في إجابات أفراد عينة الدراسة على مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر حيث تراوحت متوسطات إجاباتهم ما بين (1.661 إلى 2.370) وهي متوسطات تقع في فئتين من فئات المقياس الثلاث وهي (موافق نسبيا/موافق)، ويمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص بمدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر تنازليا من الاتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناءا على المتوسط الحسابي والانحراف المعياري كما يلي:

- جاءت العبارة رقم (09) " لا يُلائم دفتر الشروط المدقق القانوني؛ فهو يترك أو يفتح مجالا كبيرا للمفاوضات مما يُؤثر سلبا على استقلاليته " في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.370) وبانحراف معياري مقداره (0.699) ويدل على تقارب شديد في إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (01) " يلتزم المدقق القانوني ببذل القدر الكافي من العناية الفنية اللازمة التي تقتضيها المهنة، أي التزامه بتوفير الوسائل دون النتائج. فهو يعتمد كثيرا أثناء تأديته لمهامه على أفكار لمراقبة جادة " في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.33) وبانحراف معياري مقداره (0.472) ويدل على تقارب شديد في إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (05) " يلتزم المدقق القانوني بعدم التدخل في تسيير المؤسسة بأي شكل من الأشكال" في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.312) وبانحراف معياري مقداره (0.686).

- جاءت العبارة رقم (12) " يحتفظ المدقق القانوني بالملف الدائم والدوري (السنوي) لزبائنه لمدة 10 سنوات إبتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة " في المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المُرجح لها (2.291) وبانحراف معياري مقداره (0.872).
- جاءت العبارة رقم (10) " يلتزم المدقق القانوني بمتابعة التحفظات وأثرها في الحاضر والمستقبل، أي شرح أسبابها وآثارها على القوائم المالية كالتهديد المحتمل في استمرار الاستغلال (إعلان حالة الطوارئ)" في المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المُرجح لها (2.285) وبانحراف معياري مقداره (0.694).
- جاءت العبارة رقم (07) "يرتكز عمل المدقق القانوني على المراقبة المالية عن طريق الإشهاد بصحة حسابات الشركة وإنتظامها ثم المراقبة الإعلامية عن طريق ضمان إطلاع المساهمين على الأعمال التي يقوم بها مسيرو الشركات " في المرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المُرجح لها (2.280) وبانحراف معياري مقداره (0.692).
- جاءت العبارة رقم (08) " طالما أن المدقق القانوني يُعين غالبا من طرف الجمعية العامة، فهو ليس في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المسيرون أو أعضاء المجلس ضده سواءا بإقالته أو عدم تجديد عهدته؛ وبالتالي لا يستطيع تأدية مهامه بكل استقلالية" في المرتبة السابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.164) وبانحراف معياري مقداره (0.843).
- جاءت العبارة رقم (02) " يعتمد المدقق القانوني على جميع النصوص المسيرة للمهنة الصادرة إلى حد الآن في الجزائر وخصوصا منها القرار رقم 13/30." في المرتبة الثامنة من حيث

موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.158) وبانحراف معياري مقداره (0.640).

- جاءت العبارة رقم (06) " قرارات الجمعية العامة عبارة عن مصادقات شبه عمياء من طرف المساهمين مع سكوت المدقق القانوني أحيانا وعدم تنويره للمساهمين والأعضاء بحقائق وضعية الشركة " في المرتبة التاسعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.968) وبإنحراف معياري مقداره (0.728) ويدل على تقارب شديد في إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (04) " يقوم المدقق القانوني بإبلاغ النيابة العامة (وكيل الجمهورية) للجرائم التي تم إكتشافها أثناء تأديته لمهامه" في المرتبة العاشرة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.925) وبإنحراف معياري مقداره (0.455) ويدل على تقارب شديد في إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (13) " يهتم المدقق القانوني بمراقبة ومتابعة مدى صحة المعلومات الواردة في محضر مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة " في المرتبة الحادي عشر من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.894) وبإنحراف معياري مقداره (0.831).
- جاءت العبارة رقم (11) "يلتزم المدقق القانوني بإعداد التقرير الخاص لبعض الحالات أهمها " في المرتبة الثانية عشر من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.894) وبإنحراف معياري مقداره (0.831) ويدل على تقارب شديد في إجابات أفراد عينة الدراسة.

- جاءت العبارة رقم (03) " يهتم المدقق القانوني بحضور جميع إجتماعات الجمعيات العامة." في المرتبة الثالثة عشر من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.661) وبإنحراف معياري مقداره (0.659) ويدل على تقارب شديد في إجابات أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثالث : تحليل مستوى مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر من و جهة نظر المدققين القانونيين

تقسم دراستنا مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر إلى اثنا عشر فقرة، بحيث كل فقرة متعلقة بمعيار جزائري، تم فيها تحديد أهم الأفكار المعالجة لمدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق للبيئة الجزائرية من وجهة نظر مدققي الحسابات، ولتقدير مستواه يجب علينا حساب المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، وهذا ما يوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-19): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر

رقم العبارة	عبارات بعد التدريب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الأهمية
01	يلتزم المدقق القانوني بمحتوى رسالة المهمة أثناء تأديته لمهامه خصوصا فيما يتعلق إعداد مخطط وتنفيذ التدقيق.	2.423	0.722	3	موافق
02	يلجأ المدقق القانوني إلى إجراءات التأكيد الخارجي ويتابعها باهتمام.	2.015	0.540	8	موافق نسبيا

03	يهتم المدقق القانوني بالمعالجة الملائمة للأحـداث اللاحقـة، خصوصـا منهـا الأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره.	1.888	0.638	11	موافق نسبيا
04	في إطار مراجعته للقوائم المالية يُطالب المـدقق القـانوني كثيـرا مـن المؤسسـة بالتصريحات الكتابية.	2.095	0.806	7	موافق نسبيا
05	يُعـد إعـداد اسـتراتيجية عامـة للتـدقيق مدعومـة ببرنـامج عمـل موثـق عمـلا ضـروريا لتقلـيص مخـاطر التـدقيق إلـى مستوى ضعيف ومقبول.	0.248	0.704	6	موافق نسبيا
06	تعتبـر الملاحظـة العينيـة و/أو تفتـيش التسـجيلات والوثـائق الخارجيـة والداخليـة عناصـر مقنعـة حيث تتبـاين المصـداقية. فالملاحظـة العينيـة أكثـر مصـداقية مـن العناصر الأخرى بل هي الأولى.	2.396	0.522	4	موافق
07	يناسـب رأي الـتحفظ أو اسـتحالة تقـديم الـرأي عنـدما لا يسـتطيع المـدقق القـانوني جمـع عناصـر كافيـة وملائمـة حـول الأرصدة الافتتاحية.	2.841	0.366	1	موافق
08	تتمثل أهداف المدقق القانوني في تشكيل رأيه حول القوائم المالية والتعبير بوضوح عنه في تقريره الكتابي.	2.698	0.460	2	موافق

09	يقوم المدقق القانوني بتحديد العتبة أو المبلغ الذي يعتبره مقبولا، وما فوقه وجب عليه إجراءات خاصة.	2.381	0.761	5	موافق
10	ينطبق استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال أيضا على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري.	1.560	0.701	12	موافق نسبيا
11	تلائم معظم أعمال المدقق الداخلي احتياجات التدقيق القانوني.	1.968	0.706	9	موافق نسبيا
12	يقوم المدقق القانوني بتقييم كفاءة ومهارات وموضوعية الخبير الذي سيعينه، ثم يُقيم ملائمة أعماله في احتياجات التدقيق.	1.957	0.756	10	موافق نسبيا
	المتوسط العام	2.206	0.358	متوسط	

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتبين من النتائج الموضحة بالجدول رقم (4-19) أعلاه أن أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المدققين القانونيين موافقون على إجمالي عبارات بُعد مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر، إذ بلغ المتوسط الحسابي المُرجح له (2.206)، ويدل أيضا على أن (73%) من أفراد عينة الدراسة لديهم إتجاه متوسط على مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر وبإنحراف معياري مقداره (0.365).

ويتضح من النتائج أن هناك تفاوت في إجابات أفراد عينة الدراسة على مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر حيث تراوحت متوسطات إجاباتهم ما بين (1.560 إلى 2.841) وهي متوسطات تقع في ثلاث فئات من فئات المقياس الثلاثي وهي (غير موافق/موافق

نسبيا/ موافق)، ويمكننا ترتيب الفقرات المشكلة للبعد الخاص بمدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر تنازليا من الإتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناءا على المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري كما يلي :

- جاءت العبارة رقم (07) " يُناسب رأي التحفظ أو استحالة تقديم الرأي عندما لا يستطيع المدقق القانوني جمع عناصر كافية وملائمة حول الأرصدة الافتتاحية " في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.841) وبإنحراف معياري مقداره (0.366) ويدل على تقارب شديد في إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (08) " تتمثل أهداف المدقق القانوني في تشكيل رأيه حول القوائم المالية والتعبير بوضوح عنه في تقريره الكتابي." في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.698) وبإنحراف معياري مقداره (0.460).
- جاءت العبارة رقم (01) " يلتزم المدقق القانوني بمحتوى رسالة المهمة أثناء تأديته لمهامه خصوصا فيما يتعلق إعداد مخطط وتنفيذ التدقيق " في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.423) وبإنحراف معياري مقداره (0.722).
- جاءت العبارة رقم (06) " تعتبر الملاحظة العينية و/أو تفتيش التسجيلات والوثائق الخارجية والداخلية عناصر مُقنعة حيث تتباين المصداقية. فالملاحظة العينية أكثر مصداقية من العناصر الأخرى بل هي الأولى" في المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.396) وبإنحراف معياري مقداره (0.522).

- جاءت العبارة رقم (09) " يقوم المدقق القانوني بتحديد العتبة أو المبلغ الذي يعتبره مقبولا، وما فوقه وجب عليه إجراءات خاصة " في المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.381) وبإنحراف معياري مقداره (0.716).
- جاءت العبارة رقم (05) " يُعد إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مدعومة ببرنامج عمل موثق عملا ضروريا لتقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول " في المرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.248) وبإنحراف معياري مقداره (0.704).
- جاءت العبارة رقم (04) " في إطار مراجعته للقوائم المالية يُطالب المدقق القانوني كثيرا من المؤسسة بالتصريحات الكتابية " في المرتبة السابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.095) وبانحراف معياري مقداره (0.806).
- جاءت العبارة رقم (02) " يلجأ المدقق القانوني إلى إجراءات التأكيد الخارجي ويُتابعها باهتمام " في المرتبة الثامنة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.015) وبإنحراف معياري مقداره (0.540).
- جاءت العبارة رقم (11) " تُلائم معظم أعمال المدقق الداخلي احتياجات التدقيق القانوني " في المرتبة التاسعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.968) وبإنحراف معياري مقداره (0.706).
- جاءت العبارة رقم (12) " يقوم المدقق القانوني بتقييم كفاءة ومهارات وموضوعية الخبير الذي سيعينه، ثم يُقيم ملائمة أعماله في احتياجات التدقيق " في المرتبة العاشرة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.957) وبإنحراف معياري مقداره (0.756) .

- جاءت العبارة رقم (03) " يهتم المدقق القانوني بالمعالجة الملائمة للأحداث اللاحقة، خصوصا منها الأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره " في المرتبة الحادية عشر من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.888) وبإنحراف معياري مقداره (0.638).
- جاءت العبارة رقم (10) " ينطبق استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال أيضا على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري " في المرتبة الثانية عشر من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.560) وبانحراف معياري مقداره (0.701).

المطلب الرابع: تحليل مستوى مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

تُقسم دراستنا حول مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي إلى سبعة فقرات، تشمل أهم المشاكل التي عاني منها التدقيق القانوني، ولتقدير مستواه يجب علينا حساب المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية، وهذا ما يُوضحه الجدول الآتي:

الجدول رقم (4-20): المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية ومستويات الموافقة لفقرات محور مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي

رقم العبارة	عبارات بعد التدريب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	مستوى الأهمية
01	بعد 7 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، إزداد التفاوت في درجة التأهيل والمهارات بين المدققين أنفسهم في الجزائر.	**2.809**	**0.393**	**3**	**موافق**

02	هناك فجوة بين الأكاديميين والمهنيين، فنشاطات معظم الأكاديميين ترتكز على الجانب النظري، غير أن نشاطات معظم المهنيين ترتكز على الجانب التطبيقي.	2.894	0.308	1	موافق
03	هناك شقان متوازيان أو صدام بين الأكاديميين والمهنيين، فنشاطات معظم الأكاديميين باللغة العربية، غير أن نشاطات معظم المهنيين باللغة الفرنسية مما يزيد في تعقيد امكانية التكامل بينهما.	2.735	0.442	5	موافق
04	تعتبر متابعة التحفظات ومصيرها ورفعها من طرف المدقق القانوني أمرا ثانويا ليس له أهمية كبرى.	1.899	0.828	7	موافق نسبيا
05	لا يوجد تأطير واضح لأتعاب المدقق القانوني.	2.719	0.450	6	موافق
06	يهتم معظم أصحاب الشركات في الجزائر بمسك ملائم للنظام المحاسبي، ولا يولون أهمية لتدقيق تطبيق النظام، فلولا إلزام القانون لأستغنوا عن خدمات المدقق.	2.894	0.308	2	موافق
07	النصوص المسيرة للمهنة لا تتضمن تفصيلا للحالات التي يرفع بشأنها المدقق القانوني تقريره الخاص.	2.777	0.487	4	موافق
	المتوسط العام	2.675	0.253		مرتفع

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج SPSS

يتبين من النتائج الموضحة بالجدول رقم (4-20) أعلاه أن أفراد عينة الدراسة المتمثلة في المدققين القانونيين موافقون على إجمالي عبارات محور مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، إذ بلغ المتوسط الحسابي المرجح له (2.675)، ويدل أيضا على أن (89.16%) من أفراد عينة الدراسة لديهم إتجاه مرتفع على وجود مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، وبانحراف معياري مقداره (0.253).

ويتضح من النتائج أن هناك تفاوت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول محور مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تراوحت متوسطات إجاباتهم ما بين (1.899 إلى 2.894) وهي متوسطات تقع في فئتين من فئات المقياس الثلاثي وهي (موافق نسبيا/ موافق)، ويمكننا ترتيب الفقرات الفرعية المشكلة للبعد الخاص بمشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي تنازليا من الإتجاه الأقوى إلى الأقل، وذلك بناءا على المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري كما يلي :

- جاءت العبارة رقم (02) " هناك فجوة بين الأكاديميين والمهنيين، فنشاطات معظم الأكاديميين ترتكز على الجانب النظري، غير أن نشاطات معظم المهنيين ترتكز على الجانب التطبيقي " في المرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.894) وبإنحراف معياري مقداره (0.308) ويدل على تقارب إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (06) " يهتم معظم أصحاب الشركات في الجزائر بمسك ملائم للنظام المحاسبي، ولا يولون أهمية لتدقيق تطبيق النظام، فلولا إلزام القانون لأستغنوا عن خدمات المدقق " في المرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.894) وبإنحراف معياري مقداره (0.308).

- جاءت العبارة رقم (01) " بعد 7 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، إزداد التفاوت في درجة التأهيل والمهارات بين المدققين أنفسهم في الجزائر " في المرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.809) وبإنحراف معياري مقداره (0.393) ويدل على تباعد إجابات أفراد عينة الدراسة.
- جاءت العبارة رقم (07) " النصوص المسيرة للمهنة لا تتضمن تفصيلا للحالات التي يرفع بشأنها المدقق القانوني تقريره الخاص " في المرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.777) وبإنحراف معياري مقداره (0.487) .
- جاءت العبارة رقم (03) " هناك شقان متوازيان أو صدام بين الأكاديميين والمهنيين، فنشاطات معظم الأكاديميين باللغة العربية، غير أن نشاطات معظم المهنيين باللغة الفرنسية مما يزيد في تعقيد امكانية التكامل بينهما " في المرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.735) وبإنحراف معياري مقداره (0.442).
- جاءت العبارة رقم (05) " لا يوجد تأطير واضح لأتعاب المدقق القانوني " في المرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (2.719) وبإنحراف معياري مقداره (0.450).
- جاءت العبارة رقم (04) " تعتبر متابعة التحفظات ومصيرها ورفعها من طرف المدقق القانوني أمرا ثانويا ليس له أهمية كبرى " في المرتبة السابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي المرجح لها (1.899) وبإنحراف معياري مقداره (0.828) ويدل على تباعد إجابات أفراد عينة الدراسة.

المبحث الثالث: إختبار الفرضيات

من بين الأهداف الأساسية التي يسعى إليها أي بحث علمي، هو التأكد من مدى صحة الفرضيات التي بُني عليها، وفي بحثنا هذا انطلاقا من ثلاثة فرضيات سنسعى للتأكد من صحتها كل على حدى، إذ سنحاول في البداية عرض الفرضية، ثم نتعمق فيها أكثر من خلال تقسيمها وتجزئتها.

المطلب الأول: إختبار الفرضية الأولى

تتضمن الفرضية الأولى ما يلي:

<<لا توجد أهمية لتطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) >>.

من أجل إختبار صلاحية هذه الفرضية قمنا باستخدام تحليل اختبار **تي** لعينة واحد (one sample t test) لإختبار مدى وجود قبول لأهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المدققين القانونيين، والجدول الموالي يوضح النتائج:

الجدول رقم (4-21): نتائج تحليل إختبار (t) لعينة واحد للبعد الأول

المتغيرات	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي	2.523	28.732	0.000	188	دالة إحصائيا

مستوى المعنوية 5%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من خلال معطيات الجدول وجود دلالة في إجابات المستجوبين لمحور أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي، حيث قمنا بإجراء اختبار **تي** لعينة واحد وكانت قيمة (t) المحسوبة (28.73) وبقيمة احتمالية بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) ، يتبين من تتبع ومقارنة القيمة الإحتمالية مع مستوى المعنوية ان القيمة الإحتمالية أقل من مستوى المعنوية وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة مما يجعلنا نقول أنه توجد **أهمية لتطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي من وجهة نظر المدققين القانونيين.**

ولمعرفة هل يوجد اختلاف في وجهات نظر المدققين القانونيين حول محور أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي تعزى (ترجع) إلى (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية) وللتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد الدراسة طبقا إلى اختلاف متغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)،إستخدم الطالب تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لتوضيح دلالة الفروق في إجابات المدققين القانونيين حول أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي من وجهة نظر المدققين القانونيين، وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (4-22): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA) لاختبار الفروق في إتجاهات المبحوثين نحو أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي من وجهة نظر المدققين القانونيين تُعزى لمتغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)

المتغير	مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
العمر	بين المجموعات	2	0.017	0.008	0.134	0.875
	داخل المجموعات	187	11.793	0.063		
	المجموع	189	11.810			

الشهادة العلمية	بين المجموعات	3	0.235	0.078	1.251	0.293
	داخل المجموعات	186	11.575	0.063		
	المجموع	189	11.810			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	4	0.179	0.045	0.708	0.588
	داخل المجموعات	185	11.631	0.063		
	المجموع	189	11.810			

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج (spss)

يتضح من خلال النتائج الموضحة أعلاه بأنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في إتجاهات أفراد الدراسة حول كل محور (**أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي**) بإختلاف متغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)، بدلالة انخفاض قيمة (F) المحسوبة التي كانت قيمها على التوالي <(1.134)،(1.251)،(0.708)>، وبقيم إحتمالية كانت على التوالي <(0.875)،(0.293)، (0.588)> وهي أعلى من مستوى المعنوية (α=0.05). ولهذا يمكن القول أنه لا توجد إختلافات أو فروقات في آراء المدققين القانونيين حول أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي.

المطلب الثاني: إختبار الفرضية الثانية

تتضمن الفرضية االثانية ما يلي:

<<لا يوجد إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) >>.

من أجل إختبار صلاحية هذه الفرضية قمنا باستخدام تحليل اختبار **تي** لعينة واحد (one sample t test) لإختبار مدى وجود قبول الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين، والجدول الموالي يوضح النتائج:

الجدول رقم (4-23): نتائج تحليل اختبار (t) لعينة واحد للبعد الثاني

المتغيرات	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر	2.123	4.577	0.000	188	دالة إحصائيا

مستوى المعنوية 5%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من خلال معطيات الجدول وجود دلالة في إجابات المستجوبين لمحور إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر، حيث قمنا بإجراء إختبار **تي** لعينة واحد وكانت قيمة (t) المحسوبة (4.577) وبقيمة إحتمالية بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05) يتبين من تتبع ومقارنة القيمة الاحتمالية مع مستوى المعنوية أن القيمة الاحتمالية أقل من مستوى المعنوية وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة مما يجعلنا نقول أنه يوجد **إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين.**

ولمعرفة هل يوجد إختلاف في وجهات نظر المدققين القانونيين حول محور إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر تعزى (ترجع) إلى (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية) وللتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد الدراسة طبقا إلى اختلاف متغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية) إستخدم الطالب تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لتوضيح دلالة الفروق في إجابات المدققين القانونيين حول إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين، وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (4-24): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA)لإختبار الفروق في إتجاهات المبحوثين نحو مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين تعزى لمتغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)

المحاور	مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
العمر	بين المجموعات	2	0.122	0.061	0.442	0.644
	داخل المجموعات	187	25.672	0.138		
	المجموع	189	25.794			
الشهادة العلمية	بين المجموعات	3	0.337	0.112	0.815	0.487
	داخل المجموعات	186	25.458	0.138		
	المجموع	189	25.795			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	4	0.607	0.152	1.110	0.353
	داخل المجموعات	185	25.187	0.137		
	المجموع	189	25.794			

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج (spss)

يتضح من خلال النتائج الموضحة أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في إتجاهات أفراد الدراسة حول محور **(مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر)** بإختلاف متغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية) بدلالة انخفاض قيمة (F) المحسوبة التي كانت قيمها على التوالي <(0.442)،(0.815)،(1.110)>، وبقيم إحتمالية كانت على التوالي <(0.644)،(0.487)، (0.353)> وهي أكبر من مستوى المعنوية (α=0.05)، ولهذا يمكن القول أنه لا توجد إختلافات أو فروقات في آراء المدققين القانونيين حول مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر.

المطلب الثالث: إختبار الفرضية الثالثة

تتضمن الفرضية الثالثة ما يلي:

<<لا يوجد ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) >>.

من أجل إختبار صلاحية هذه الفرضية قمنا باستخدام تحليل اختبار **تي** لعينة واحد (one sample t test) لإختبار مدى وجود قبول لملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين، والجدول الموالي يوضح النتائج:

الجدول رقم (4-25):نتائج تحليل اختبار (t) لعينة واحد للبعد الثالث

المتغيرات	المتوسط الحسابي	قيمة (T) المحسوبة	القيمة الاحتمالية	درجة الحرية	الدلالة الإحصائية
ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق وفق النظام المحاسبي	2.206	7.913	0.000	188	دالة إحصائيا

مستوى المعنوية 5%

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من خلال معطيات الجدول وجود دلالة في إجابات المستجوبين لمحور ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر، حيث قمنا بإجراء إختبار تي لعينة واحد وكانت قيمة (t) المحسوبة (7.913) وبقيمة إحتمالية بلغت (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (α=0.05)، يتبين من تتبع ومقارنة القيمة الاحتمالية مع مستوى المعنوية أن القيمة الإحتمالية أقل من مستوى المعنوية وهذا يعني رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة مما يجعلنا نقول أنه توجد **ملائمة للمعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر.**

ولمعرفة هل يوجد إختلاف في وجهات نظر المدققين القانونيين حول محور ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر تعزى (ترجع) إلى (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية) ، وللتعرف على ما إذا كانت هنالك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد الدراسة طبقا إلى إختلاف متغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية) إستخدم الطالب تحليل التباين الأحادي (One Way ANOVA) لتوضيح دلالة الفروق في إجابات المدققين القانونيين حول ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين ، وجاءت النتائج كما يوضحها الجدول التالي :

الجدول رقم (4-26): نتائج تحليل التباين الأحادي (ANOVA)لإختبار الفروق في اتجاهات المبحوثين نحو ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين تعزى لمتغير (العمر، الشهادة العلمية، الخبرة المهنية)

المحاور	مصدر التباين	درجة الحرية	مجموع المربعات	متوسط المربعات	قيمة F	مستوى الدلالة
العمر	بين المجموعات	2	0.337	0.501	1.314	0.271
	داخل المجموعات	187	23.824	0.182		
	المجموع	189	24.161			
الشهادة العلمية	بين المجموعات	3	0.081	0.260	0.207	0.891
	داخل المجموعات	186	24.080	0.258		
	المجموع	189	24.161			
الخبرة المهنية	بين المجموعات	4	0.443	0.237	0.860	0.489
	داخل المجموعات	185	23.718	0.129		
	المجموع	189	24.161			

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على نتائج برنامج (SPSS)

يتضح من خلال النتائج الموضحة أعلاه عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى (α=0.05) في إتجاهات أفراد الدراسة حول محور **(ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في**

الجزائـر) بـإختلاف متغيـر (العمـر، الشـهادة العلميـة، الخبـرة المهنيـة)، بدلالـة انخفـاض قيمـة (F) المحسوبة التي كانت قيمها على التوالي <(1.314)،(0.207)،(0.860)>، وبقيم إحتمالية كانت علـى التـوالي <(0.271)،(0.891)،(0.489)> وهـي أكبـر مـن مسـتوى المعنويـة (α=0.05)، ولهـذا يمكـن القـول أنـه لا توجـد إختلافـات أو فروقـات فـي آراء المـدققين القـانونيين حـول ملائمـة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر.

خلاصة الفصل الرابع:

حاولنا من خلال الدراسة الميدانية التركيز على أربعة أبعاد أو محاور رئيسية لتحديد أثر تطبيق المرجع المحاسبي على التدقيق القانوني في الجزائر، وهي كالآتي :

- ✓ أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي.
- ✓ مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر.
- ✓ مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر.
- ✓ مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

بعد تحليل استمارة الاستبيان، خلصت نتائج الدراسة الميدانية إلى ما يلي :

أولا : توصلنا من خلال هذا الفصل أن هناك إتفاق كبير أو شبه إجماع على أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي. إلا أن هذه الأهمية لا تتطابق مع الإلتزام الذي نص عليه القانون.

ثانيا : من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية، تبين أن هناك إلتزام نسبي للنصوص المسيرة لمهنة التدقيق القانوني في الجزائر.

ثالثا : أعطت نتائج الدراسة الميدانية أن هناك ملائمة للمعايير الجزائرية للتدقيق، إلا أن هذه الملائمة أيضا نسبية لكن بدرجة أو نسبة أقل. ويرجع الباحث ذلك إلى عدم الإلمام أو الإطلاع الكافي من قبل عينة الدراسة على المعايير الجزائرية للتدقيق.

رابعا : أوضحت نتائج الدراسة الميدانية بأن هناك مشاكل واقعية يواجهها المدققون القانونيون في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يتطلب المزيد من الإهتمام لإيجاد حلول لتقليص مختلف الفجوات (التأهيل، الأداء، المعقولية، الإستقلالية، المسؤولية، التوصيل...).

الخاتمـــــــة

الخاتمة:

حاولنا من خلال معالجتنا لموضوع التدقيق القانوني في ضوء النظام المحاسبي المالي (دراسة ميدانية)، الإجابة على إشكالية البحث التي تدور حول **أثر تطبيق المرجع المحاسبي SCF على التدقيق القانوني في الجزائر** بتفعيل هذا الأخير ليتلائم مع المستجدات المحاسبية الجديدة للجزائر من خلال الفصول الأربعة للأطروحة. وقد كان من اللازم موائمة أو تطويع الممارسات القانونية والتعاقدية لمواجهة المخاطر على نحو شامل.

هذا الإتجاه الجديد في ميدان التدقيق القانوني الذي إعتمدته الجزائر على غرار العديد من الدول المتقدمة منها والناشئة يندرج ضمن ورشة الإصلاحات الاقتصادية والتي توسع تطبيقها لتشمل التدقيق بصفة عامة، وذلك بإصدار معايير جزائرية للتدقيق لبعث الثقة أكثر في القوائم المالية التي تخدم عدة أطراف لعل أهمها المساهمون مُقدموا رأس المال، كما جعلت منها تُعزز من قيمة المعلومة المحاسبية المالية المُوجهة إلى الجمهور، ولذلك فإن أشغال المجلس الوطني للمحاسبة لازالت مستمرة في مجال المحاسبة والتدقيق لإضفاء المزيد من الجودة على المهنة عن طريق إصدار المزيد من المعايير الجزائرية للتدقيق، حتى في جانب المخططات المحاسبية؛ فهناك مشروع لإعداد مخطط حسابات القطاع الفلاحي. وفي هذا السياق يعتبر النظام المحاسبي المالي المستوحى من المعايير المحاسبية ومعايير التقارير المالية الدولية دليل يُلبي إحتياجات مُعدي ومُستخدمي القوائم المالية، كما يخضع من حين إلى آخر لتعديلات وتنقيحات.

إلا أن واقع الحال، لا يزال الاقتصاد الجزائري يفتقر لأسس تطبيق النظام مثل الإحصاءات المُعبرة والأسواق التجارية والمالية النشطة وما إلى ذلك...، إضافة إلى ذلك فإن سلوكات الكثير من مُعدي القوائم المالية لازالت متأثرة بالمخطط القديم فهو متأصل لدى العديد من الممارسين وحتى بعض الأكاديميين. نفس الشيئ يصدق على المُدققين القانونيين الذين هم مُتفائلون ومُتشائمون في

نفس الوقت من المستجدات الحاصلة في حقل التدقيق، فهم قلقون من جهة من التأطير المتزايد للمهنة لأنهم يخشون مسؤوليات إضافية، ومُرتاحون من جهة أخرى من الإجراءات الجديدة للمهنة لأنها تعتبر بمثابة الخطوط المرشدة التقنية التي يعتمدون عليها (Référentiel d'audit clair est le pivot de tout audit légal).

وعليه فإن هذا التوجه سيُغيِّر بلاشك من طبيعة الممارسات في مهنة التدقيق والتي بدورها سيكون لها الأثر على التطبيقات المحاسبية السائدة، وهو ما ينعكس حتما بآثاره الإيجابية والسلبية على جوانب عديدة، وخاصة المؤسسات الاقتصادية باعتبارها حقلا للتطبيق.

ومن خلال فصول الدراسة الأربعة، وإنطلاقا من الفروض الأساسية يمكن عرض نتائج إختبار الفروض، النتائج النهائية لهذه الدراسة، التوصيات المقدمة، وأفاق البحث، كما يلي:

نتائج إختبار الفرضيات :

بعدما تناولنا الموضوع من خلال أطواره المختلفة، توصلنا إلى نتائج إختبار الفرضيات المطروحة في المقدمة كما يلي :

بخصوص الفرضية الأولى والمتمثلة في :"لا توجد أهمية لتطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) " فلقد توصلنا إلى أن هذه الفرضية لم تتحقق، أي تم نفيها من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية، وكذا من خلال إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت مُجمل الإجابات تُؤكد على أهمية التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي، كما أثبتت المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة بوجود إرتباط متين بين المتغيرين فالمهمة إزدادت أهمية وتعقيدا.

أما بخصوص الفرضية الثانية والمتمثلة في:"لا يوجد إلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر من وجهة نظر المدققين القانونيين وفق النظام المحاسبي المالي عند مستوى معنوية

($\alpha \leq 0.05$) "، فلقد تم نفي هذه الفرضية أيضا، حيث أثبتت نتائج الإستبيان واللقاءات الشخصية مع بعض أفراد عينة الدراسة وجود إلتزام نسبي وليس مطلق بخصوص تطبيق النصوص المسيرة لمهنة التدقيق القانوني.

أما فيما يتعلق بالفرضية الثالثة والتي تنص على :"لا توجد ملائمة في المعايير الجزائرية للتدقيق من وجهة نظر المدققين القانونيين عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) " فقد تم نفي الفرضية، حيث أظهرت النتائج النهائية للإستبيانة بوجود ملائمة نسبية، كما أننا واجهنا فروقا كبيرة في درجة فهم المستجوبين بالنسبة لهذا البعد أو المحور.

نتائج الدراسة:

بعد دراستنا لمختلف الجوانب والأبعاد المتعلقة بموضوع البحث، خلصنا ما يلي :

1) تبين أن هناك مخاوف كبيرة لدى المدققين القانونيين بخصوص الإتجاهات المعاصرة له **(عبء ومسؤوليات إضافية للمدقق والمحاسب)**، فمناخ الأعمال في الجزائر غير مستقر لعوامل متعددة أفرزت مخرجات محاسبية غير واقعية، الأمر الذي جعل بعض المبادئ الأساسية حبرا على ورق، يمكن ذكر أهمها مبدأ الصورة الصادقة الذي هو غير مطبق أو مُنتهك في أغلب المؤسسات الإقتصادية وخاصة منها ذات الطابع العمومي. وبالتالي فإن التقارير الخارجية وخاصة منها القوائم المالية لا تُمثل الواقع الاقتصادي في الجزائر.

2) بينت الدراسة في مجملها بأن التدقيق القانوني وفق معايير جزائرية سيحد من استقلالية المدقق القانوني؛ غير أنه في نفس الوقت يرفع من شأنه ومكانته من خلال الجودة المرتقبة، مما سينعكس على الممارسات المحاسبية في الجزائر، فبالنسبة للإستقلالية تبين من خلال البحث أن طريقة تعيين المدقق القانوني وتحديد أتعابه، أيضا تدخل

وزارة المالية بتوجيه المدققين القانونيين كتابيا وشفهيا، كُل هذا يحد من إستقلالية المدقق؛ إلا أنه أحيانا مناقشة المخاطر المُتصلة بالمؤسسة أو الشركة محل التدقيق مع الهيئات الوصية وخاصة وزارة المالية تخدم المدقق والجهة الخاضعة للتدقيق.

3) الجانب الإيجابي الذي أظهرته الدراسة الميدانية هو الإرتقاء بنوعية الخدمات أو جودة التدقيق، إذ لمسنا تغير مُعتبر في مخرجات التدقيق (التقارير) والتي بدورها سيكون لها الأثر في تطوير الأداء المحاسبي.

4) إذ لاحظنا إتجاه أولي أو إبتدائي نحو الدُولية عند قرائتنا لبعض التقارير الخارجية الصادرة من المدققين القانونيين الجزائريين، والتي بلاشك ستضفي الثقة على عمليات الشركة وبالتالي تشجع على جلب الإستثمارات من خلال دخول الأسواق الخارجية والمُنافسة، كما تساعد على نجاح الإتفاقيات التجارية الدولية.

5) أيضا بينت الدراسة بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مفهوم الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية والمنحى الجديد للتدقيق القانوني القائم على المخاطر، فلقد توصلنا من خلال إسقاط الجانب النظري على الدراسة الميدانية، ومن خلال إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث كانت مجمل الإجابات تُؤكد بوجود هذه العلاقة، كما أثبتت المقابلات الشخصية مع بعض أفراد العينة بوجود إرتباط متين بين المتغيرين،

6) كذلك إستنتجنا من خلال الدراسة العملية بأن رأي المدقق القانوني يتأثر بالأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية.

7) وأخيرا توصلنا إلى وجود إختلافات في الرؤى والمفاهيم والقراءة والتأويل لبعض النصوص القانونية، وكذلك في طريقة أو أسلوب تحرير المدقق القانوني لتقريره.

8) تفاوت كبير في التدريب المهني وفي درجة الإلتزام بتطبيق النصوص والتشريعات المُسيرة للمهنة.

9) المعايير الجزائرية للتدقيق هي تقريبا نسخة طبق الأصل للمعايير الدولية للتدقيق.

10) إن تبني المرجع الدولي للتدقيق كان تلقائيا (أوتوماتيكيا)، إذ لم يقم على أسس علمية محضة حيث لم يُستخدم أسلوب المعاينة والتشاور (Consultation et concertation).

11) يصعب تمثيل القوائم المالية للواقع الاقتصادي في الجزائر وفق النظام المحاسبي المالي نتيجة عدة عوامل أهمها :

- ✓ إنتشار السوق السوداء الغير الرسمية أو المُوازية (الاقتصاد التحتي).
- ✓ الضغط الجبائي.
- ✓ غياب الأسواق والمؤشرات.
- ✓ التغير المستمر للقوانين.
- ✓ عوامل سياسية، ثقافية، دينية،...

12) مُبرر التدقيق في الجزائر هو في الغالب مبرر قانوني بحت، لذلك مستوى الأداء لا يعكس أهميته، ونشير أنه لو نُزع الغطاء القانوني الذي يتمتع به لتخلت معظم الشركات الجزائرية عن مُدققيها وتُغلق معها مُعظم المكاتب المعتمدة لمُمارسة المهنة.

التوصيات :

لتجسيد التدقيق والإستفادة من خدماته، بعبارة أدق تضييق فجوة التوقعات في الواقع المُعاش، لابد من إرساء إطار قانوني يتم إشراك فيه المُدققين القانونيين لإثراء النصوص لتفعيل مهامهم النبيلة والقانونية بما يخدم المجتمع، ومن هنا ندرج التوصيات الآتية كما يلي:

- ضرورة الإعتراف بضعف الجهاز الرقابي (التدقيق) الذي لم يُسهم أو لم يُحقق الغاية المرجوة منه، وعليه ندعم إعتماد معايير واضحة المعالم Canevas، حيث تكون هذه المعايير مؤطرة وتُحدد بدقة مسار المدقق من التكليف بالمهمة إلى غاية الإنتهاء منها؛ مدعومة بنصوص قانونية تُحدّد بدقة المسؤوليات. وفي هذا السياق، يجب تعاون وتضافر جُهود المهنيين والأكاديميين على حد السواء دون إقصاء لأي طرف بهدف صياغة معايير ودليل متكامل للتدقيق القانوني في الجزائر.
- إصدار تقرير نمطي(Rapport Type) يستأنس به المدقق القانوني الذي سيضمن له مستوى تنظيم أمثل، وفي نفس الوقت يسمح بقراءة مُوحدة من مستخدمي التقارير.
- ضرورة الإنطلاق في البحث عن إيجاد آليات لتفعيل التكامل بين الأكاديميين والمهنيين بهدف تقليص الهوة من خلال تعزيز العلاقة بينهما بنصوص تشريعية تخدم الفئتين والجامعة والمجتمع.
- إعادة النظر أو تنقيح مناهج الدراسة في المقاييس المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق، في جميع المستويات لتتوافق مع المناهج التعليمية الدولية، وتستجيب في نفس الوقت للاحتياجات المحلية.
- إلزامية توحيد محتوى مناهج الدراسة في المقاييس المتعلقة بالمحاسبة والتدقيق عبر الوطن.
- ضبط طرق التقييم لضمان الوصول إلى القيمة الحقيقية والعادلة للأصول إستنادا في ذلك على تجارب الدول الرائدة في هذا المجال.
- إن الأسواق المالية بشكل عام، والبورصة بشكل خاص لها علاقة مباشرة بالنظام المحاسبي المالي خاصة في تحديد القيمة العادلة، ولذلك نقترح أن يتم تفعيل دورها وتنشيط عملها.

- ضرورة ضبط الأسواق الثلاث من طرف الدولة لضمان الوصول إلى تمثيل جيد للقوائم المالية ومن ثمَّ إلى الصورة الصادقة.
- إنشاء معهد وطني متخصص لتكوين وإعادة رسكلة المدققين، تشرف عليه مباشرة وزارة التعليم العالي والبحث العلمي بالتنسيق مع وزارة المالية ووزارة العدل.
- اعتماد سياسة التربصات للمُدققين.
- محاولة تنمية البُعد الأخلاقي للمدققين أي الرقابة الذاتية autocontrôle.
- دعم استقلالية المدقق.
- يجب أن لا تمنع هذه المعايير أو الضوابط المدققين القانونيين من الإبداع، أي ترك بعض المجال للتعبير عن رأيه بكل حرية وبشكل معقول لخدمة المجتمع في صفحة إضافية مستقلة عن رأيه المحايد حول شرعية وصدق الحسابات تحت عنوان معلومات حرة informations libres.
- ضرورة تكييف النظام الجبائي الجزائري مع التحولات العالمية، وهذا من خلال تقريب الفجوة بين إدارة الضرائب والمُكلَّف، وتخفيف الضغط الجبائي لضمان الشفافية أكثر للمعلومات والبيانات المالية مثل ما هو الحال في النموذج الإنجلوسكسوني.

آفاق البحث :

لا يسعنا في الأخير إلا الأمل أن يكون هناك من يُواصل في هذا الموضوع، فأمام التطور الحاصل في مناخ الأعمال وبيئة المحاسبة والتدقيق، وخصوصا منها الديناميكية الملحوظة في إصدارات المعايير الجزائرية للتدقيق ، نقترح ما يلي:

- الإجراءات الرقابية في بيئة إلكترونية والتي من شأنها أن تحقق سلامة الذمة المالية وحماية أصحاب المصالح.
- دراسة مقارنة بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير الجزائرية للتدقيق.
- الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية.
- دراسة مقارنة بين التدقيق القانوني الكلاسيكي (المبني على النظم) والتدقيق القانوني المبني على المخاطر.
- آلية تفعيل التكامل بين المدقق القانوني والمدقق الحكومي (العمومي).

قائمـــــة المراجـــع

قائمة المراجع

I. قائمة المراجع باللغة العربية:

أولا :الكتب

القرآن الكريم

1) إبراهيم أحمد الصعيدي، "إتجاهات معاصرة في المراجعة"، مصر: بدون ناشر، 1990.

2) الإتحاد الدولي للمحاسبين ، "دليل إستخدام معايير التدقيق الدولية للتدقيق على المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم"، المجلد الأول، إرشادات عملية، الطبعة الثالثة، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن، عمان، ، نوفمبر 2011.

3) الإتحاد الدولي للمحاسبين، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، الجزء لثاني، بدون رقم طبعة، الأردن، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بترخيص من IFAC، 2010.

4) أحمد حلمي جمعة، "المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق"، الطبعة الثانية، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015.

5) أحمد حلمي جمعة، "تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد إخلاقيات المهنة"، سلسلة الكتب المهنية، الكتاب العاشر، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار صفاء للنشر والتوزيع، 2009.

6) أحمد محمد نور، "مبادئ المحاسبة المالية"، بدون طبعة، مصر : الدار الجامعية، 2000.

7) اسماعيل يحيى التكريتي، عبدالوهاب حبش الطعمة، "أسس ومبادئ المحاسبة المالية"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار الحامد للنشر والتوزيع، 2010.

8) أمين السيد أحمد لطفي، "فلسفة المراجعة The Philosophy Of Auditing"، الطبعة الأولى، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2009.

9) أمين السيد أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)" بدون طبعة، مصر، الإسكندرية، الإبراهيمية : الدار الجامعية، 2005.

10) أمين السيد أحمد لطفي، "نظرية المحاسبة القياس والإفصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية"، الجزء الثاني، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية، 2007.

11) أمين سيد أحمد لطفي، "التطورات الحديثة في المراجعة "، بدون طبعة، مصر : الدار الجامعية، 2007.

12) جمعة أحمد حلمي، "المدخل الحديث لتدقيق الحسابات"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان: دار صفاء للنشر، 2000.

13) جورج دانيال غالي ، "تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة"، بدون طبعة، الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية، 2001.

14) حسام الدين مصطفى الخداش وآخرون، "أصول المحاسبة المالية"، الجزء الأول، الطبعة الخامسة، الأردن، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2008.

15) حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، "مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية "، الجزء الأول، الطبعة الثانية، الأردن : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2012.

16) حيدر محمد علي، "مقدمة في نظرية المحاسبة و المراجعة "، الطبعة الأولى، الأردن، عمان: دار الراية للنشر والتوزيع– دار الحامد للنشر والتوزيع، 2007.

17) خالد أمين عبد الله،"علم تدقيق الحسابات"، بدون رقم طبعة، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2000.

18) خالد أمين عبدالله، "علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعملية"، الطبعة السادسة، الأردن، عمان، : دار وائل للنشر، 2012.

19) خالد أمين وآخرون، "مسؤولية المراجع عن اكتشاف الغش والإرتباطات غير القانونية"، الطبعة الأولى، الأردن،عمان : دار وائل للطباعة والنشر، 2000.

20) خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007 (IAS/IFRS)"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار إثراء، 2008.

21) خالد راغب الخطيب، خليل محمود الرفاعي،"الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات"، الأردن،عمان: دار النشر، 2001.

22) خليل الدليمي، عبدالرزاق الساكني، نواف فخر، "مبادئ المحاسبة المالية"، الطبعة الأولى،الجزء الأول، الأردن، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2005.

23) خليل عواد أبو حشيش، "المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2005.

24) ذوقار عبيدات وآخرون،" البحث العلمي مفهومه وأدواته وأساليبه"، الأردن : دار الفكر، 2001.

25) رزق أبو زيد الشحنة،"تدقيق الحسابات مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2015.

26) رضوان حلوة حنان وآخرون، "أسس المحاسبة المالية"، بدون طبعة، الأردن، عمان: دار ومكتبة حامد، 2004.

27) رضوان محمد العناتي، "مبادئ المحاسبة وتطبيقاتها"، (الجزء الأول)، الطبعة السابعة، الأردن،جامعة البلقاء التطبيقية : دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، 2008.

28) زهير عيسى، "تدقيق الحسابات الإجراءات العملية"، الطبعة الأولى ، الأردن، عمان : دار البداية، 2015.

29) سليمان حسين البشتاوي، إيهاب محمد أبو خزانة،"مبادئ المحاسبة"، الطبعة الأولى، الأردن : دار النهج، 2004.

30) السوافري فتح رزق وآخرون ، "الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة الداخلية"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : دار الجامعة الجديدة، 2002.

31) طارق الله خان، حبيب أحمد، "إدارة المخاطر: تحليل قضايا في الصناعة المالية الإسلامية"، ترجمة عثمان باكر أحمد ورضا سعد الله، الطبعة الأولى، جدة : المعهد الإسلامي للبحوث والتدريبات، 2003.

32) طارق حماد عبدالعال، "التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل"، بدون طبعة، مصر : الدار الجامعية.

33) عباس أحمد رضوان "دور إجراءات الفحص التحليلي في زيادة كفاءة وفاعلية المراجعة"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، مصر، 1990، العدد الأول : كلية التجارة.

34) عبد الرحمان عطية، "المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي"، الطبعة الثانية، برج بوعريريج، بدون دار نشر، 2011.

35) عبد الستار الكبيسي، "الشامل في مبادئ المحاسبة"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار وائل للنشر والتوزيع.

36) عبد الفتاح الصحن وآخرون ،"أسس المراجعة الأسس العلمية والعملية"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية، الإبراهيمية : الدار الجامعية، 2004.

37) عبد الوهاب رميدي، علي سماي، "المحاسبة المالية وفق النظام المالي والمحاسبي الجديد"، الطبعة الأولى، الجزائر : دار هومة، 2011.

38) العساف صالح بن حمد، "المدخل إلى البحث في العلوم السلوكية"، الطبعة الثانية، الرياض: مكتبة العبيكان، 2000.

39) عقبة كامل الرضا، "تدقيق الحسابات في ظل نظم المعلومات المحاسبية"، سوريا : جمعية المحاسبين القانونيين، ماي 2008.

40) علي عبد القادر الذنيبات، "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية نظرية وتطبيق"، الطبعة الخامسة، الأردن، عمان : دار وائل للنشر، 2015.

41) عمار عمورة، "الوجيز في شرح القانون التجاري الجزائري"، بدون رقم طبعة، الجزائر : دار المعرفة، 2000.

42) غسان فلاح المطارنة، "تدقيق الحسابات المعاصر"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.

43) فتحي رزق السوافري وأحمد عبد المالك محمد، "دراسات في الرقابة والمراجعة الداخلية"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : الدار الجامعية ، 2003.

44) القحطاني سالم وآخرون، "منهج البحث في العلوم السلوكية"، الرياض : مكتبة العبيكان، 2004.

45) كتاب بدون مؤلف،"النظام المحاسبي الموحد"، الطبعة الثانية، العراق : ديوان الرقابة المالية، 2011.

46) كمال خليفة أبوزيد وآخرون، "دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية"، مصر، الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2006.

47) كمال عبد العزيز النقيب، "المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية"، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.

48) لخضر علاوي، "نظام المحاسبة المالية – سير الحسابات وتطبيقها –"، les pages bleues، الجزائر، 2011.

49) محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية" بن عكنون،الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية،2003.

50) محمد السيد سرايا، "أصول و قواعد المراجعة والتدقيق الشامل"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية : المكتب الجامعي الحديث، 2007.

51) محمد المبروك أبو زيد، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية"، الطبعة الأولى، مصر، القاهرة : إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2005.

52) محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، الطبعة الثانية، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 1992.

53) محمد سمير الصبان، "نظرية المراجعة وآليات التدقيق"، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية: الدار الجامعية، 2003.

54) محمد سمير الصبان، محمد مصطفى سليمان، "الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات" ، بدون رقم طبعة، مصر، الإسكندرية، الإبراهيمية : الدار الجامعية، 2005.

55) محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، "دراسة مُتعمقة في تدقيق الحسابا ت"، بدون رقم طبعة، الأردن، عمان، بدون سنة نشر: دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع.

56) محمد متولي الحمل، محمد محمد الجزار،" أصول المراجعة"، الأردن، عمان: مكتبة عين الشمس، دار وائل للنشر، 1999.

57) محمد محمود عبد المجيد وجورج دانيال غالي، "دراسات متقدمة في المراجعة (الأسس العملية والتطبيق العملي)، بدون رقم طبعة، مصر : دار البيان للطباعة والنشر 2003.

58) محمد مطر ، موسى السويطي، "التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس – العرض – الإفصاح"، الطبعة الثالثة، الأردن : دار وائل للنشر والتوزيع، 2012.

59) محمد مطر، "مبادئ المحاسبة المالية الدورة المحاسبية"، الجزء الأول، الطبعة الرابعة، الأردن: دار وائل للنشر، 2007.

60) موريس انجرس ، "منهجية البحث في العلوم الإنسانية : تدريبات علمية" ، ترجمة بوزيد صحراوي وآخرون، الجزائر: دار القصبة للنشر والتوزيع، 2006.

61) ناصر دادي عدون، معزوي لينـدة، لهواسي هجيرة، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، بدون رقم طبعة، الجزائر: دار المحمدية العامة، 2004.

62) هادي رضا الصفار، "مبادئ المحاسبة المالية الأسس العلمية والعملية في القياس المحاسبي"، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الأردن، عمان : دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2006.

63) وابل بن علي الوابل، "أسس المحاسبة"، الجزء الأول، المملكة العربية السعودية، الرياض : مكتبة الملك فهد، ،2001.

ثانيا : القوانين والتشريعات

1) إشعارصادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخ في 2014/06/10 والمتعلق بالضرائب المؤجلة.

2) إشعار صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخ في 2017/01/04 يتناول العقود طويلة الأجل.

3) إشعارات مرقمة من 1 إلى 15 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمؤرخة في 2012/11/21 تتضمن فحص لعدة طلبات مقدمة للجنة في شكل مسائل.

4) إشعارات مرقمة من 1 إلى 8 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخة في 2015/08/19 تتضمن فحص لعدة طلبات مقدمة للجنة في شكل مسائل.

5) إشعارات مرقمة من 1 إلى 8 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخة في 2017/03/13 تتضمن عدة إجابات لمسائل محاسبية تخص السنة المحاسبية 2016.

6) المرسوم التنفيذي رقم 08-156، الجريدة الرسمية، العدد 27، 2008.

7) قانون الإجراءات الجبائية، المواد 20، 160 و 169 مكرر من والتي تُلزم بمسك محاسبة تحليلية.

8) القانون الضريبي (الضرائب المباشرة)، الأمر رقم 76/101 المؤرخ في 1976/12/06 المعدل

9) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الرابع والثلاثون، الصادرة بتاريخ 23 ماي 1993، المتضمنة للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة المعدل والمتمم

10) المرسوم 63-127 المؤرخ في 19 أفريل 1963 المتعلق بتنظيم مصالح وزارة المالية

11) قانون المالية لسنة 2017.

12) الأمر 69-107 والمؤرخ في 1969/12/31 لقانون المالية 1970.

13) المرسوم 70-173 الصادر في 1970/11/16 المتعلق بمهام والتزامات محافظي الحسابات.

14) قرار 75/35 المؤرخ في 1975/04/29 والذي أصبح ساري المفعول إبتداء من 1976/01/01.

15) القانون التجاري، الأمر رقم 75/59 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.

16) القانون المدني، الأمر رقم 75/58 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.

17) دستور 22 نوفمبر 1976.

18) المرسوم 80-53 الصادر بتاريخ 01/03/ 1980.

19) القانون رقم 80-05 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة القانونية من طرف مجلس المحاسبة.

20) القانون رقم 12/86 الصادر في 1986/08/19 المتعلق بنظام البنوك.

21) قانون 88-04 والخاص بتوجيه المؤسسات العمومية الإقتصادية.

22) القانون رقم 90/103 المؤرخ في 1990/03/27 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك.

23) قانون 91-08 والمؤرخ في 1991/04/27 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

24) القانون 92/08 المتضمن مخطط الحسابات المصرفية.

25) القانون رقم 93/250 المؤرخ في 1993/10/24 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك.

26) قرار وزير الاقتصاد رقم 94/103 والمؤرخ في 1994/02/02 والمتعلق بالمعايير المهنية لمحافظ الحسابات.

27) المرسوم التنفيذي رقم 96-136 والمؤرخ في 1996/04/15 والذي يتضمن أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

28) القانون رقم 96/336 المؤرخ في 1996/10/12 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك.

29) المرسوم التنفيذي رقم 96-431 والمؤرخ في 1996/11/30 والذي يحدد كيفية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات.

30) المرسوم التنفيذي 01-351 مؤرخ في 2001/11/10.

31) قرار بنك الجزائر رقم 03/02 والمؤرخ في 2002/11/14.

32) قانون 06-01 والمؤرخ في 2006/02/20 والمتعلق بالوقاية ومكافحة الرشوة.

33) تعليمة 079/07 والمؤرخة في 2007/01/30.

34) القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي والمالي.

35) مرسوم تنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 2008/05/26، يتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11، الجريدة الرسمية، العدد 27، 2008/05/28.

36) القرار المؤرخ في 2008/07/26، "المتضمن تحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية ومُدونة الحسابات وقواعد سيرها"، الجريدة الرسمية رقم 19، 2009/03/25.

37) المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 والذي يُحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

38) تعليمة وزارية رقم 01 مؤرخة في 2009/10/29 تتضمن جدول المطابقة بين المخطط والنظام PCN/SCF.

39) تعليمة وزارية رقم 02 مؤرخة في 2009/10/29 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي سنة 2010.

40) قانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

41) المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يُوضح إعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.

42) المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 2011/01/27 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين، كما تم تحديد صلاحيات المجلس وقواعد سيره.

43) المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

44) المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 2011/01/27 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.

45) المرسوم التنفيذي رقم 11-30 المؤرخ في 2011/01/27 والذي يُحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

46) المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 2011/01/27 والمتعلق يتعيين محافظي الحسابات.

47) المرسوم التنفيذي رقم 11-73 المؤرخ في 2011/02/16 والذي يُحدد كيفيات ممارسة مهام التفويض المشترك لمحافظي الحسابات.

48) إشعار رقم 89 المؤرخ في 2011/03/10 والذي يتضمن مخطط وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لشركات التأمين وإعادة التأمين.

49) المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 2011/05/26 والذي يُحدد معايير تقارير محافظ الحسابات، وأشكال وآجال إرسالها.

50) قرار صادر بالجريدة الرسمية تحت رقم 27 والمؤرخ في 2012/05/06 والذي يُحدد تشكيلة اللجان المنبثقة من المجلس الوطني للمحاسبة.

51) إشعار مؤرخ في 2013/03/11 حول مساهمة العمال في الأرباح.

52) إشعار مؤرخ في 2013/04/17 يتضمن المعالجة المحاسبية للضريبة على أرباح الشركات المجمعة IBS Consolidé.

53) إشعار مؤرخ في 2013/04/23 يتضمن المعالجة المحاسبية للمزايا الممنوحة للمستخدمين.

54) القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 والذي يُحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات وعددها 15 معيار.

55) إشعار مكرر مؤرخ في 2013/07/30 يتضمن عدة إجابات لسبعة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي ومُقابلتها بحسابات المخطط المحاسبي الوطني.

56) إشعار مؤرخ في 2013/07/30 يتضمن عدة إجابات لخمسة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي.

57) ثلاث إشعارات مؤرخة في 2013/12/05 تتضمن إجابات لتسائلات ميدانية بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي.

58) القرار المؤرخ في 2014/01/12 والذي يُحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات.

59) المقرر رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 210 505 560 580.

60) المقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 300 500 510 700.

61) المقرر رقم 23 المؤرخ في 2017/03/15 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق م.ج.ت 520 570 610 620.

62) إشعار مؤرخ في 2017/06/14 صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية يتضمن نماذج القوائم المالية.

63) المرسوم التنفيذي رقم 12-281 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 41، الصادرة بتاريخ 15 يوليو 2012.

ثالثا : الأطروحات والرسائل الجامعية

1- أحمد محمد مخلوف، "**المراجعة الداخلية في ظل المعايير الدولية للمراجعة الداخلية في البنوك التجارية الأردنية**"، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2007/2006.

2- بن جميلة محمد، "مسؤولية محافظ الحسابات في مراقبة شركة المساهمة"، مذكرة ماجستير، تخصص قانون الأعمال، قسم القانون الخاص، كلية الحقوق، جامعة منتوري قسنطينة، السنة الجامعية 2011/2010.

3- بوبكر عميروش، "دور المدقق الخارجي في تقييم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة "، رسالة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية معمقة، الجزائر، سطيف : جامعة فرحات عباس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2011.

4- رفيق يوسفي، "النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية والتطبيق"، مذكرة ماجستير، محاسبة وتدقيق، جامعة تبسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، السنة الجامعية 2010-2011.

5- زين عبدالمالك، القياس والإفصاح عن عناصر القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي دراسة حالة مجمع صيدال (وحدة الحراش 2012-2013)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الإقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، بومرداس : جامعة أمحمد بوقرة، السنة الجامعية 2015/2014.

6- يعقوب ولد الشيخ محم ولد أحمد يورة، « التدقيق المحاسبي في المؤسسات العمومية دراسة مقارنة »، أطروحة دكتوراه، جامعة بوبكر بلقايد (تلمسان)، تخصص تسيير، 2015/2014.

7- سعيدي عبدالحليم، "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي – دراسة عينة من المؤسسات – "، أطروحة دكتوراه، محاسبة : جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014.

8- سعيدي عبدالحليم، "محاولة تقييم إفصاح القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي –دراسة عينة من المؤسسات –"، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية.

9- صديقي المسعود، " نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2004/2003

10- سايح فايز، "أهمية تبني معايير التدقيق الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي – دراسة حالة الجزائر –"، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم علوم التسيير، 2015/2014.

15- شريقي عمر، "التنظيم المهني للمراجعة، دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"، أطروحة دكتوراه، جامعة سطيف 1، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012/2011.

16- عمر علي عبد الصمد،" دورالمراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات – دراسة ميدانية –"، مذكرة ماجستير، جامعة المدية، كلية العلوم الإقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2009/2008.

17- صلاح حواس،"التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2008/2007.

18- صديقي مسعود،"**نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر على ضوء التجارب الدولية**"، أطروحة دكتوراة، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الإقتصادية، 2004/2003.

رابعا : المداخلات والمقالات

1) أحمد لعماري، حكيمة مناعي "ملخص مادة التدقيق المالي والمحاسبي" ، باتنة : جامعة الحاج لخضر باتنة، مطبوعة قُدمت لطلبة السنة الثالثة ليسانس ل.م.د، تخصص محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، السنة الجامعية 2013-2014.

2) المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية والمحاسبة، 'الرقابة المالية"، مجلة نصف سنوية، العدد 49 ، ديسمبر 2006 .

3) أوصيف لخضر، "طبيعة العلاقة بين جودة التدقيق الداخلي وحوكمة الشركات، إدارة المخاطر والرقابة الداخلية في ظل المعيار رقم 2100 (طبيعة العمل) "مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 2017 العدد 17، المسيلة، جامعة محمد بوضياف.

4) أوما سيكران، طرق البحث في الإدارة : مدخل بناء المهارات البحثية ،ترجمة إسماعيل علي بسيوني وعبد الله بن سليمان العزاز ،المنشورات العلمية لجامعة الملك سعود، السعودية، 1998.

5) توفيق جوادي، بلقاسم بن خليفة، مفيد عبداللاوي، "إصلاح الإطار المحاسبي في الجزائر وتكييف القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية"، مداخلة مقدمة في ملتقى "الإصلاح المحاسبي في الجزائر"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 29-30 نوفمبر 2011.

6) ربيع بوصبيع العايش، فاتح سردوك، عابي خليدة، مداخلة مقدمة حول "جدول سيولة الخزينة في ظل النظام المحاسبي المالي SCF (دراسة حالة شركة البناء للجنوب والجنوب الكبير ورقلة"، جامعة الوادي : الملتقى الوطني حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، 05-06/ماي/2013.

7) عاصم أحمد حمد، "التدقيق الشرعي المبني على المخاطر"،بحث مقدم لمؤتمر التدقيق الشرعي الخامس، يومي 20- 21 أفريل 2015، فندق راديسون ساس الدبلومات، مملكة البحرين.

8) عبدالله عطية، "التدقيق الشرعي المبني على المخاطر"،بحث مقدم لمؤتمر التدقيق الشرعي الخامس، يومي 20- 21 أفريل 2015، فندق راديسون ساس الدبلومات، مملكة البحرين.

9) محمد بوتين ، "مطبوعة قُدمت ضمن سلسلة محاضرات في مقياس التدقيق المحاسبي"، سنة أولى ماجستير، مالية ومحاسبة، 2008/2007، جامعة المدية.

10) منهل مجيد أحمد العلي، تغريد سالم الليلة،"استخدام الأهمية النسبية في العمل التدقيقي وفقا لمعايير التدقيق الدولية"، مجلة تنمية الرافدين، 2007، عدد87 (29)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق.

11) ناصر دادي عدون، معراج هواري "دور الإفصاح في التقارير المالية في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"، أفريل 2011 : مجلة الأكاديمية العربية المفتوحة : الدانمارك.

12) يوسف محمود جربوع ، "مخاطر المراجعة ومجالات مساهمة المراجع الخارجي التخفيف من تأثيرها على القوائم المالية في عملية المراجعة"، فلسطين، غزة : الجامعة الإسلامية، قسم المحاسبة، بحث غير منشور، 2007.

خامسا : المراجع باللغة الأجنبية

1) Ali TAZDAIT, « Maîtrise du Système Comptable Financier », Première édition 2009 : ENAG REGHAIA ALGER.
2) Abdelouahab ESSADEK, « La comptabilité : outil de développement économique », L'AUDITEUR, Revue périodique N°7 : Conseil National, Chambre Nationale des Commissaires aux comptes, Algérie, 13 et 14 mai 2017.
3) Bernard GRAND& Bernard VERDALLE, «Audit comptable et financier», sans n° d'édition, EDITION ECONOMICA, Paris 1999.
4) Bahran SOLTANI, « Auditing International Approach », No edition number, Prentice Hall Financial Times, Pearson Education Limited, England, 2007.
5) contexte tunisien », Thèse de doctorat, Université de Tunis, Institut Supérieur de Gestion, 2013/2014.
6) E. THALLER, « Traité élémentaire de Droit commercial»,supplément à la 8éme édition, Paris, FRANCE : Librairie Arthur ROUSSEAU, 1936.

7) Eric DUMALANEDE , Abdelhamid BOUBKEUR, « Comptabilité générale Conforme au SCF et aux normes comptables internationales IAS/IFRS », EDITION BERTI, ALGER, 2009.
8) Eya Nidhal Ahlem NOUBIBIGH, « Interdépendance entre audit interne et audit externe et leurs impacts sur la qualité du reporting financier.
9) Françoise PLATET – PIERROT, « L'information financière à la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable », thèse doctorat, Université Montpellier 1, Institut des sciences de l'entreprise et du management, Ecole doctorale Economie, Montpellier, France.2009.
10) FRANCE, JORF, Journal Officiel de la République Française n°176, 01/08/2006, texte n°15.
11) Frederic PARRAT , « Le Gouvernement d'entreprise», Paris : Maxima,1999.
12) Georges Langlois, Micheline Friédérich, « Comptabilité Financière », 19ème édition, FRANCE : EDITION FOUCHER JUIN 2014.
13) J.C Van DIJK, Paul WILLIAMS, « EXPERT SYSTEM IN AUDITING », 1st edition, STOCTON PRESS, New York, USA, 1990.
14) H. DESCHAMPS, « DES VERIFICATIONS ET DES EXPERTISES EN COMPTABILITE », 5ème édition, FRANCE, PARIS : LIBRAIRIE EMMANUEL VITTE, 1923.
15) Hasnae RAZGANI, « Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain (le cas du Cabinet Audit & Co) », Thèse Doctorat, Sciences de gestion, FRANCE : Université PARIS DAUPHINE,22/07/2011.
16) Hasnae RAZGANI, « Réseaux sociaux et compétence de l'auditeur de terrain (Le cas du Cabinet Audit & Co) », Thèse Doctorat, École Doctorale n° 136 : EDOGEST, Université Paris Dauphine, 22 juillet 2011.
17) Karla M. JOHNSTONE, Audrey A GRAMLING and Larry E. RITTENBERG, **« AUDITING A RISK-BASED APPROACH TO CONCTING A QUALITY AUDIT »**, Ninth edition, SOUTH-WESTERN, USA, 2013.
18) Kada BAHIRI, « Journée d'études – débats sur la comptabilité », L'AUDITEUR, Revue périodique N°7 : Conseil National, Chambre Nationale des Commissaires aux comptes, Algérie, 13 et 14 mai 2017.
19) K. BELAMIRI, « LA MISSION DU COMMISSARIAT AUX COMPTES », Revue Algérienne de la Comptabilité, N°14, 2ème trimestre 1997 : Société Nationale de la Comptabilité, Alger.
20) LE NOBLE CORAN et la traduction en langue française de ses sens.
21) Collins,«Audit et contrôle interne», sans n° d'édition, France : édition Dalloz,1986.
22) Lionel COLLIN& Gérard VALINE, «Audit et Contrôle Interne», 3eme édition, Paris,1986.
23) Lecompte Calvet, « L'approche d'audit du commissaire aux comptes dans le cadre de la convergence avec la norme IFRS 3 », Isabelle, FRANCE 2005.
24) Michel Gervais, « contrôle de gestion »,7éme édition, Paris : Economica, 2000.

25) Marianne FAVIER, « L'audit légal, un outil qualité et de pilotage de la performance des entités », mémoire de stage, spécialité : Audit et contrôle, HAL Archives ouvertes, juillet 2013.
26) Noureddine AOUNALLAH, « Poème sur le cadre conceptuel du SCF», EL MOUHASSIB, Revue périodique N°1 : Conseil National, L'ORGANISATION NATIONALE DES COMPTABLES AGREES, Alger, Janvier 2018.
27) Obert ROBERT, « Comptabilité approfondie et révision » ,3ème édition, Paris : Dunod, 2000.
28) Par les auteurs du mémento comptable, BCF Entreprises et groupes Spécial (IFRS 2005) Panorama des évolutions des IFRS norme par norme applicables aux 1ers comptes 2005, FRANCE, Paris, Bulletin Comptable et Financier, ÉDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, 2004.
29) Phil GRIFFITHS, « Risk-based Auditing », No edition number, Gower Publishing Limited, England, Gower Publishing Company, USA,2005
30) Pierre LOYER, « L'indépendance des auditeurs financiers : une approche des facteurs déterminants », Thèse de doctorat, Université des sciences et technologies de LILLI 1, Institut d'Administration des Entreprises, 26/06/2006.
31) Quatrième directive 78/660/CEE du Conseil du 25 juillet 1978, fondée sur l'article 54, paragraphe 3.

سادسا : المواقع الإلكترونية

1. www.asca-sy.com
2. www.cnc.dz
3. www.cncc.dz
4. www.cncc.fr
5. www.DGI.dz
6. www.echoroukonline.com
7. www.focusifrs.com
8. www.iasplus.com
9. www.ifac.org
10. www.infotechaccountants.com
11. www.lamafayyad.com
12. www.onec.dz

قائمـــــة الملاحـــق

جامعة البليدة 2
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

استبيان

سيدتي، سيدي، بعد التحية..

يشكل هذا الإستبيان جزءا من الدراسة التي سنُجريها للحصول على شهادة الدكتوراه تخصص: محاسبة وتدقيق، من خلال الأطروحة تحت عنوان " **التدقيق القانوني في الجزائر في ضوء SCF (دراسة حالة)** "

تهدف الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق المرجع المحاسبيSCF على التدقيق القانوني في الجزائر، وسوف تساعدنا المعلومات التي تزودوننا بها على تحقيق هدف البحث، لذا نلتمس من سيادتكم الإجابة على الأسئلة المقدمة ضمن الاستبيان بكل دقة وموضوعية، علما بأنها ستعامل بأمانة وسرية تامة ولن تُستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

كما لا يفوتنا أن ننبه بالملاحظات الآتية :

1) سوف تجدون أمام كل عبارة ثلاث إختيارات، الرجاء إختيار بديل واحد فقط يتطابق مع وجهة نظركم.
2) نُؤكد مرة أخرى بأن الإستمارة مخصصة فقط لغرض البحث العلمي.
3) بإمكانكم التواصل معنا، وعن كل إستفسار نضع بين أيديكم بريدنا الإلكتروني **cac.reguieg@gmail.com**

وفي الأخير لكم منا آيات الشكر والتقدير على حسن تعاونكم معنا.

الطالب : بن عيسى رقيق **الأستاذ الدكتور : عبد الرزاق خليل**

Université de BLIDA 2
Faculté des Sciences Economiques, Sciences commerciales et des Sciences de Gestion
Département des Sciences Commerciales

Questionnaire

Madame, Monsieur,après les salutations

Ce questionnaire fait partie de l'étude que nous ménerons pour obtenir un doctorat en Comptabilité et Audit à travers la thèse sous le titre **« L'audit légal en Algérie à la lumière du SCF (étude de cas) ».**

L'étude vise à identifier l'impact de l'application du référentiel comptable algérien SCF sur l'audit légal en Algérie. Les informations que vous nous fournirez nous aideront à atteindre l'objectif de la recherche. Nous vous demandons donc de répondre avec précision et objectivité aux questions posées dans le questionnaire. Sachant qu'il sera traité honnêtement et confidentiellement, et ne sera utilisé qu'à des fins de recherche scientifique.

Enfin, nous vous prions Madame, Monsieur de prendre en considération les observations suivantes :

1) Vous trouverez devant chaque énoncé trois choix, veuillez choisir une alternative qui correspond à votre point de vue.
2) Ce présent questionnaire est strictement destiné pour un objectif lié à la recherche scientifique.
3) Vous pouvez nous contacter sur notre courrier électronique **cac.reguieg@gmail.com** pour toutes informations complèmentaires.

Nous vous remercions d'avance de votre collaboration à cette étude.

L'étudiant :Benaîssa REGUIEG **Le Professeur : Abderrazek KHELIL**

معلومات عامة من عينة الدراسة :

1- الإسم (إختياري):...../الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐ العمر:.....عاما.

2- الشهادة العلمية: ...../ الشهادة المهنية:.....

3- المؤهل العلمي: خبير محاسب ☐ محافظ حسابات ☐ محاسب معتمد ☐

4- الخبرة: أقل من 5سنوات ☐ من 5إلى 10 سنوات ☐ من 11 إلى 15 سنة ☐

من 16إلى 20 سنة ☐ من 20 سنة وأكثر ☐

5- عنوان البريد الالكتروني (اختياري): .....

6- الولاية: .....

7- متفرقات: .....

Informations générales de l'échantillon de l'étude :

1- Nom et prénoms (facultatif)...../ Sexe : M F / Age :.....ans

2- Diplôme académique :...../ Diplôme professionnel :.....

3- Qualification | Expert comptable | CAC | Comptable Agréé

4- Expérience :

moins de 5 ans	entre 5 et 10 ans	entre 11 et 15 ans	entre 16 et 20 ans

plus de 20 ans

5- Votre adresse électronique (E-mail) :.....

6- Wilaya .....

7- Divers :.....

موافق D'accord	موافق نسبيا Relativement d'accord	غير موافق pas d'accord	أهمية تطبيق التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي المالي L'importance de l'audit légal selon le Système Comptable Financier
			ترتبط أهمية التدقيق القانوني وفق النظام المحاسبي بنوعية الخدمات التي يُقدمها لجميع الأطراف المهتمة. L'importance de l'audit légal est liée à la qualité des services fournis à toutes les parties intéressées.
			تكتسي أهمية التدقيق القانوني من خلال حرصه على فحص مدى إحترام المؤسسة لإطار تصوري واضح للنظام المحاسبي المالي. L'importance de l'audit légal est déterminée par son souci d'examiner la portée de l'entreprise qui respecte un cadre conceptuel clair pour le Système Comptable Financier.
			يرتكز التدقيق القانوني في توفير معلومة مالية جيدة وفق النظام المحاسبي المالي. L'audit légal est basé sur l'information financière conforme au système comptable financier.
			يُعزز تدخل المدقق القانوني بتقديم قيمة مضافة. l'intervention de l'auditeur légal renforce une valeur ajoutée.
			ازدادت الحاجة إلى تحديث التدقيق القانوني بمتطلبات تطبيق النظام المحاسبي المالي. La nécessité d'actualiser l'audit légal augmente avec les exigences de l'application du système comptable financier
			يساهم التدقيق القانوني في تحقيق أهداف النظام المحاسبي المالي. L'audit légal contribue à la réalisation des objectifs du système comptable financier.

			لم يضع المشرع الجزائري نموذجا خاصا (تقرير نمطي) في إعداد تقرير المدقق القانوني وفق SCF . Le législateur algérien n’a pas mis en place un modèle particulier (rapport type) dans la préparation du rapport de l’auditeur l égal selon le système comptable financier.
			تؤثر الأهمية النسبية للتحريفات الجوهرية على رأي المدقق القانوني. L’importance relative des anomalies significatives a un impact sur l’opinion de l’auditeur légal.
			يسهر المدقق القانوني في تحقيق مبدأ المساواة بين المساهمين، إذ يعتبر النواة الأساسية التي يجب مراعاتها بعناية عن طريق التدقيق القانوني. l’auditeur légal veuille à respecter le principe d’égalité des actionnaires, car il est considéré comme noyau de base qui doit être examiné avec soin par l’audit légal.

مدى الإلتزام بتطبيق التدقيق القانوني في الجزائر Le degré du respect de la mise en application de l'audit légal en Algérie	غير موافق pas d'accord	موافق نسبيا Relativement d'accord	موافق D'accord
يلتزم المدقق القانوني ببذل القدر الكافي من العناية الفنية اللازمة التي تقتضيها المهنة، أي إلتزامه بتوفير الوسائل دون النتائج. فهو يعتمد كثيرا أثناء تأديته لمهامه على أفكار لمراقبة جادة. L'auditeur légal est tenu de mettre les diligences techniques nécessaires à la profession. C'est-à-dire son obligation de fournir les moyens sans résultats. Pendant l'exercice de ses fonctions ; il s'appuie donc beaucoup sur des idées d'observations sérieuses.			
يعتمد المدقق القانوني على جميع النصوص المسيرة للمهنة الصادرة إلى حد الآن في الجزائر وخصوصا منها القرار رقم 13/30•. L'auditeur légal s'appuie sur toute la réglementation régissant la profession à ce jour en Algérie notamment l'arrêté n°30/13•			
يهتم المدقق القانوني بحضور جميع إجتماعات الجمعيات العامة. L'auditeur légal s'intéresse à assister à toutes les réunions des assemblées générales.			
يقوم المدقق القانوني بإبلاغ النيابة العامة (وكيل الجمهورية) للجرائم التي تم إكتشافها أثناء تأديته لمهامه. L'auditeur légal informe le procureur de la république des faits révélés dans l'exercice de ses fonctions.			

• القرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 والذي يُحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات(15 معيار) الجريدة الرسمية رقم 24 بتاريخ 2014/04/30.

• L'arrêté du 24 juin 2013 fixant les rapports du commissaire aux comptes (15 normes) JORA N°24 daté le 30/04/2014.

			يلتزم المدقق القانوني بعدم التدخل في تسيير المؤسسة بأي شكل من الأشكال. l'auditeur légal respecte le caractère de non immixtion dans la gestion de quelquonques formes.
			قرارات الجمعية العامة عبارة عن مصادقات شبه عمياء من طرف المساهمين مع سكوت أحيانا المدقق القانوني وعدم تنويره للمساهمين والأعضاء بحقائق وضعية الشركة. Les résolutions de l'assemblée générale sont des approbations presque aveugles par les actionnaires avec le silence parfois de l'auditeur légal, qui n'informe pas les actionnaires et les membres, de la réalité de la situation des entreprises.
			يرتكز عمل المدقق القانوني على المراقبة المالية عن طريق الإشهاد بصحة حسابات الشركة وإنتظامها ثم المراقبة الإعلامية عن طريق ضمان إطلاع المساهمين على الأعمال التي يقوم بها مسيرو الشركات. Le travail de l'auditeur légal repose sur le contrôle financier en attestant de la sincérité des comptes et de sa régularité, puis le contrôle de la diffusion d'information en veillant à ce que les actionnaires soient au courant des travaux effectués par les gérants.
			طالما أن المدقق القانوني يُعين غالبا من طرف الجمعية العامة، فهو ليس في مأمن من الإجراءات التي قد يتخذها المسيرون أو أعضاء المجلس ضده سواءا بإقالته أو عدم تجديد عهدته؛ وبالتالي لا يستطيع تأدية مهامه بكل استقلالية. Tant que l'auditeur légal est souvent désigné par l'assemblée générale, il n'est pas à l'abri des procédures que les gérants ou les membres du conseil peuvent entreprendre contre lui par destitution ou non renouvellement de son mondat et ne peut donc exercer ses missions de manière indépendante.
			لا يُلائم دفتر الشروط المدقق القانوني؛ فهو يترك أو يفتح مجالا كبيرا للمفاوضات مما يُؤثر سلبا على استقلاليته. Le cahier de charge ne convient pas l'auditeur légal, il laisse une large place aux négociations, ce qui nuit à son indépendance.

			يلتزم المدقق القانوني بمتابعة التحفظات وأثرها في الحاضر والمستقبل، أي شرح أسبابها وآثارها على القوائم المالية كالتهديد المحتمل في استمرار الاستغلال (إعلان حالة الطوارئ). L'auditeur légal est tenu de suivre les réserves et leurs impacts dans le présent et le futur, c'est-à-dire en explicant les causes et les effets sur les états financiers, tels que la menace potentielle de la continuité de l'exploitation (déclaration de procédure d'alerte).
			يلتزم المدقق القانوني بإعداد التقرير الخاص لبعض الحالات أهمها : ✓ مشروع رفع أو تخفيض رأس المال. ✓ مشروع تحويل حصص المؤسسين إلى أسهم. ✓ مشروع إندماج كلي أو جزئي لشركة. L'auditeur légal se doit préparer le rapport spécial dans certains cas, dont les plus importants : ✓ Projet d'augmentation ou de diminution du capital. ✓ Projet de conversion des actions des fondateurs en actions. ✓ Projet d'une fusion totale ou partielle d'une société.
			يحتفظ المدقق القانوني بالملف الدائم والدوري (السنوي) لزبائنه لمدة 10 سنوات ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهدة. L'auditeur légal conserve le dossier permanent et périodique (annuel) de ses clients pour une période de 10 ans à compter du 1er janvier qui suit le dernier exercice de son mandat.
			يهتم المدقق القانوني بمراقبة ومتابعة مدى صحة المعلومات الواردة في محضر مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة. L'auditeur légal s'intéresse à contrôler et suivre l'exactitude des informations contenues dans le procés-verbal du conseil d'adminisration ou le directoire selon le cas.

1- هل أنت مطلع على المعايير الجزائرية للتدقيق؟ نعم لا

1-Connaissez vous les normes algériennes d'audit ? OUI NON

2- إذ كانت إجابتك بنعم ما هي درجة إطلاعك؟ جيدة مقبولة سطحية

2-Si votre réponse est oui, quel est votre degré de connaissance ?

Bonne Acceptable Superficiel

مدى ملائمة المعايير الجزائرية للتدقيق في الجزائر La portée de l'adéquation des normes algériennes d'audit en Algérie	غير موافق pas d'accord	موافق نسبيا Relativement d'accord	موافق D'accord
يلتزم المدقق القانوني بمحتوى رسالة المهمة أثناء تأديته لمهامه خصوصا فيما يتعلق إعداد مخطط وتنفيذ التدقيق. L'auditeur doit respecter le contenu de la lettre de mission dans l'exercice de ses missions, notamment en ce qui concerne la préparation du plan et l'exécution de l'audit.			
يلجأ المدقق القانوني إلى إجراءات التأكيد الخارجي ويتابعها باهتمام. L'auditeur légal doit se référer aux procédures de confirmation externes et les suivre avec diligence.			
يهتم المدقق القانوني بالمعالجة الملائمة للأحداث اللاحقة، خصوصا منها الأحداث التي علم بها بعد تاريخ إصدار تقريره. L'auditeur légal est préoccupé par le traitement approprié des événéments postérieurs, en particulier les événements qu'il a révélés aprés la date d'établissement de son rapport.			

			في إطار مراجعته للقوائم المالية يُطالب المدقق القانوني كثيرا من المؤسسة بالتصريحات الكتابية. Dans le cadre de sa révision des états financiers, l'auditeur légal exige beaucoup de l'entreprise des déclarations écrites.
			يُعد إعداد استراتيجية عامة للتدقيق مدعومة ببرنامج عمل موثق عملا ضروريا لتقليص مخاطر التدقيق إلى مستوى ضعيف ومقبول. L'élaboration d'une stratégie d'audit générale appuyée par un programme de travail notarié est nécessaire pour limiter le risque d'audit à un niveau faible et acceptable.
			تعتبر الملاحظة العينية و/أو تفتيش التسجيلات والوثائق الخارجية والداخلية عناصر مقنعة حيث تتباين المصداقية. فالملاحظة العينية أكثر مصداقية من العناصر الأخرى بل هي الأولى. L'observation physique et/ou l'inspection des enregistrements et des documents externes et internes sont des éléments probants où la crédibilité varie, l'observation physique est plus crédible que les autres éléments, mais plutôt la première.
			يُناسب رأي التحفظ أو استحالة تقديم الرأي عندما لا يستطيع المدقق القانوني جمع عناصر كافية وملائمة حول الأرصدة الافتتاحية. L'opinion avec rèserves ou refus de certification sont appropriés lorsque l'auditeur ne peut rassembler des éléments suffisants et appropriés sur les soldes d'ouvertures.
			تتمثل أهداف المدقق القانوني في تشكيل رأيه حول القوائم المالية والتعبير بوضوح عنه في تقريره الكتابي. Les objectifs de l'auditeur légal est de formuler un avis sur les états financiers et de l'exprimer clairement dans son rapport écrit.
			يقوم المدقق القانوني بتحديد العتبة أو المبلغ الذي يعتبره مقبولا، وما فوقه وجب عليه إجراءات خاصة. L'auditeur légal détermine le seuil ou le montant qu'il juge acceptable, et au delà, il doit faire des procédures spéciales.

			ينطبق استخدام الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال أيضا على مؤسسات القطاع العام التي لا تخضع لأحكام القانون التجاري. L'utilisation par l'administration de l'hypothèse de la continuité d'exploitation s'applique également aux entreprises du secteur public qui ne sont pas soumises au droit commercial.
			تُلائم معظم أعمال المدقق الداخلي احتياجات التدقيق القانوني. La plupart des travaux de l'auditeur interne sont conformes aux exigences d'audit légal.
			يقوم المدقق القانوني بتقييم كفاءة ومهارات وموضوعية الخبير الذي سيُعينه، ثم يُقيم ملائمة أعماله في احتياجات التدقيق. L'auditeur légal évalue la compétence, performances et l'objectivité de l'expert à nommer, puis il évalue l'adéquation de son travail aux besoins d'audit.

موافق D'accord	موافق نسبيا Relativement d'accord	غير موافق pas d'accord	مشاكل التدقيق القانوني في ظل تطبيق SCF Les problèmes d'audit légal sous l'ombre du SCF
			بعد 7 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، إزداد التفاوت في درجة التأهيل والمهارات بين المدققين أنفسهم في الجزائر. Aprés 7ans d'application du système comptable financier, l'écart de qualification professionnelle a augmenté entre les auditeurs eux-mêmes en Algérie.
			هناك فجوة بين الأكاديميين والمهنيين. فنشاطات معظم الأكادميين ترتكز على الجانب النظري، غير أن نشاطات معظم المهنيين ترتكز على الجانب التطبيقي. Il existe un écart entre les académiciens et les professionnels, les activités de la plupart des universitaires sont basés sur l'aspect théorique, or les activités de la majorité des professionnels sont basés sur l'aspect pratique.
			هناك شقان متوازيان أو صدام بين الأكاديميين والمهنيين، فنشاطات معظم الأكاديميين باللغة العربية، غير أن نشاطات معظم المهنيين باللغة الفرنسية مما يزيد في تعقيد امكانية التكامل بينهما. Il ya deux parallèles ou conflit entre les académiciens et les professionnels, les activités de la plupart des universitaires se déroulent en arabe, or les activités de la majorité des professionnels se déroulent en français, ce qui compliquent la possibilité d'intégration ou la complémentarité.
			تعتبر متابعة التحفظات ومصيرها ورفعها من طرف المدقق القانوني أمرا ثانويا ليس له أهمية كبرى. Le suivi des réserves et de son sort et de sa levée par l'auditeur légal n'a pas grande importance en quelque sorte, c'est secondaire.
			لا يوجد تأطير واضح لأتعاب المدقق القانوني. Les honoraires d'auditeur légal ne sont pas clairement encadrés.

			يهتم معظم أصحاب الشركات في الجزائر بمسك ملائم للنظام المحاسبي، ولا يولون أهمية لتدقيق تطبيق النظام، فلولا إلزام القانون لأستغنوا عن خدمات المدقق. L'essentiel des dirigeants des sociétés en Algérie tiennent correctement compte le systéme comptable, et ne donnent aucune importance à l'audit légal. Et donc, si la loi ne s'imposait pas, alors ils délaisseraient les services de l'auditeur.
			النصوص المسيرة للمهنة لا تتضمن تفصيلا للحالات التي يرفع بشأنها المدقق القانوني تقريره الخاص. Les textes régissant la profession ne détaillent pas les cas dans lesquels l'auditeur légal établit son rapport spécial.

Résumé :

Cette thèse traite le sujet de l'audit légal en Algérie à la lumière du Système Comptable Financier, en vue de déterminer l'impact de l'application du référentiel comptable sur la profession de l'audit légal en Algérie.

Aprés un aperçu historique et un examen des définitions et des concepts de la comptabilité et de l'audit, une étude empirique est réalisée qui présente une tentative pour l'évaluation de la réalité et les spécificitées du domaine de l'audit légal en Algérie, par une série d'entretiens et une enquête utilisant un questionnaire auprès des auditeurs légaux en Algérie (commissaires aux comptes).

Les résultats obtenus de cette recherche indiquent un grand consensus sur la profession d'audit légal qui est devenue plus compliquée avec l'application du Système Comptable Financier, ainsi que la continuité de l'encadrement de la profession de l'audit légal permettra généralement l'amélioration qualificative de l'audit légal, et obtenir des rapports de qualité acceptable au niveau local et international ; ce qui aura un impact positif sur les pratiques comptables.

Mots clés : Comptabilité, Audit, Principes comptables, Aditeur légal, Audit légal, Système Comptable Financier, Normes Internationales d'Audit, Normes Algériennes d'Audit.