الجمـــهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف المسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

تطور مهنة التدقيق في الجزائر و أثره على تحسين جودة المعلومة المالية

- دراسة عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية -

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية

تخصص بنوك مالية ومحاسبة

من إعداد الطالب الباحث

محمد أمين لـونيـــسة

تحت إشراف

الأستاذ الدكتور يحيى سعيدي

لجنة المناقشة

أ د . بوقرة رابح	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف - المسيلة	رئيسا
أ د . سعيدي يحيى	أستاذ التعليم العالي	جامعة محمد بوضياف – المسيلة	مشرفا ومقررا
د . بلعجوز حسين	أستاذ محاضر (أ)	جامعة محمد بوضياف – المسيلة	ممتحنا
د . سعودي بلقاسم	أستاذ محاضر (أ)	جامعة محمد بوضياف – المسيلة	ممتحنا
د . بن فرج زوينة	أستاذ محاضر (أ)	جامعة برج بوعريريج	ممتحنا
د . عزة الأزهر	أستاذ محاضر (أ)	جامعة الوادي	ممتحنا

2017 -2016

بسم الله الرحمن الرحيم

«الحمد لله رب العالمين * الرحمن الرحيم * ملك يوم الدين * إياك نعبد وإياك نستعين * اهدينا الصراط المستقيم * صراط الذين أنعمت عليهم غير المغضوب عليهم ولا الضالين »

صدق الله العظيم

الشكر

بعد الحمد لله والشكر لله الذي أعانني ووفقني لهذا

أتوجه بالشكر للوالدين الكريمين والأسرة الفاضلة

كما أخص بالشكر الأستاذ المؤطر سعيدي يحيى واقف له وقفت إجلال واحترام فقد كان لي أبا حليما صبورا وأستاذا حكيما مرشدا

أتوجه بالشكر الجزيل للأساتذة الكرام وكامل الأسرة الجامعية

أشكر كل الأصدقاء الذين ساعدوني في مشواري الدراسي وكانوا معي بالدعاء

الإهداء

أهدي ثمرة هذا العمل إلى الوالدين الحبيبين

إلى الأخوين محمد نجيب ومحمد أسامة والزوجة الكريمة والكتكوته الصغيرة أمينة

إلى جميع أفراد العائلة الذين انتظروا هاته الفرحة على صفيح ساخن

فأخص العم حميد ومصطفى، والخال سمير وصالح والى كل العائلة فردا فردا

كما أهدي هذا العمل إلى كل طالب علم أراد التسلح بالعلم وأنتهج طريقه

الفهرس	رقم الصفحة
البسملـــــة	
الشكر والإهداء	
الفهـــرس	
قائمة المختصرات	
قائمة الجداول	
قائمة الأشكال	
الملخـــص	
المقدمة	ا
الفصل الأول: تطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي	1
تمهيد	2
المبحث الأول: ماهية مهنة التدقيق على المستوى العالمي	3
المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ظهور مهنة التدقيق تحت عدة مسميات	3
أولا- مراجعة وتدقيق	3
ثانيا- فحص وتدقيق	5
ثالثا- محاسبة وتدقيق	5
رابعا- تدقيق ومراقبة تسيير	5
المطلب الثاني: تعريف مهنة التدقيق وخصائصها، أنواعها، مبادئها	7
أولا- تعريف مهنة التدقيق	7
ثانيا- الخصائص	8
ثالثا- أنواع مهنة التدقيق	9
النوع الأول: من حيث عملية التدقيق	9
النوع الثاني: من حيث القائم على العملية	14
النوع الثالث: من حيث نوع البيانات	14
رابع- المبادئ العامة لعملية التدقيق	16

المطلب الثالث: أهداف وأهمية مهنة التدقيق، مخاطرها	17
أولا– الأهداف	18
ثانيا– أهمية مهنة التدقيق	24
ثالثا– مخاطر مهنة التدقيق	27
المبحث الثاني: مراحل تطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي	31
المطلب الأول: تطور مهنة التدقيق في الفترات الأولى من 4000 سنة ق.م إلى 1300 م	31
المرحلة الأولى– الفترة ما بين 4000–1800 ق.م	31
المرحلة الثانية– الفترة ما بين 1800ق.م–600 م	32
المرحلة الثالثة– الفترة ما بين 600 م–1300 م	33
المطلب الثاني: تطور المهنة في الفترة الثانية من 1300 م إلى 1905 م	35
المرحلة الأولى– الفترة ما بين 1300 م–1500 م	35
المرحلة الثانية– الفترة ما بين 1500 م–1830 م	35
المرحلة الثالثة– الفترة ما بين 1850 م –1905 م	37
المطلب الثالث: تطور المهنة في الفترة الثالثة من 1905 م إلى 2015 م	38
المرحلة الأولى– الفترة ما بين 1905 م – 1939 م	38
المرحلة الثانية– الفترة ما بين 1939 م – 2002 م	39
المرحلة الثالثة– الفترة ما بين 2002 م– 2015 م	40
المبحث الثالث: تطور معايير مهنة التدقيق على المستوى العالمي	43
المطلب الأول: المنظمات العالمية المنظمة لمهنة التدقيق	43
المطلب الثاني: التوافق بين معايير التدقيق الدولي والمعايير المتعارف عليها عموما	49
أولا– المعايير المتعارف عليها عموما	49
ثانيا– معايير التدقيق الدولية	53
ثالثا– التوافق والاختلافات بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير المتعارف عليها عموما	58
المطلب الثالث: تطور تطبيقات وممارسات معايير التدقيق عالميا	59
خلاصة	61
الفصل الثاني – تطور مهنة التدقيق في الجزائر	**62**

تمهيد	63
المبحث الأول: الاطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر	64
المطلب الأول: ماهية مهنة التدقيق في الجزائر	64
الفرع الأول– النشأة	64
الفرع الثاني– تعريفات وخصائص مهنة التدقيق	68
أولا– التعريف من الجانب القانوني	68
ثانيا– التعريف من الجانب الأكاديمي	70
ثالثا– التعريف من الجانب المهني	71
رابعا– خصائص مهنة التدقيق	72
الفرع الثالث– أنواع مهنة التدقيق	72
المطلب الثاني: الهيئات المسؤولة عن المهنة وتنظيمها	77
الفرع الأول– المجلس الوطني للمحاسبة	77
الفرع الثاني– المجلس الوطني (للمصف الوطني للخبراء المحاسبين، للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين)	78
الفرع الثالث– المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين	79
الفرع الرابع– اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية	79
المطلب الثالث: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر	81
الفرع الأول– أحكام متعلقة بشخص المدقق	82
الفرع الثاني– أحكام متعلقة بالعمل الميداني	83
الفرع الثالث– أحكام متعلقة بالتقارير	84
المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات	87
المطلب الأول: النظام الأساسي	87
المطلب الثاني: التربص والاعتماد	90
المطلب الثالث: ممارسة المهنة	95
المبحث الثالث: مراحل تطور مهنة التدقيق جزائريا	99
المطلب الأول: الفترة ما بين 1968– 1991	99

المطلب الثاني: الفترة ما بين 1991- 2010	103
المطلب الثالث: الفترة ما بين 2010- 2015	106
خلاصة	108
الفصل الثالث: اثر تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية	**109**
تمهيد	110
المبحث الأول: محددات جودة المعلومة المالية	111
المطلب الأول: ماهية المعلومات المالية	111
1- تعريف المعلومة المالية	111
2- خصائص المعلومة المالية	111
3- طبيعة المعلومة المالية	111
4- مكونات المعلومة المالية	112
المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومة المالية	114
1- خصائص زمنية	115
2- خصائص ضمنية	116
3- خصائص شكلية	118
4- خصائص نوعية	119
المطلب الثالث: تحليل جودة المعلومة المالية وتأثيرها	122
1- تحليل جودة المعلومة المالية	123
2- تأثير جودة المعلومة المالية	125
المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية	127
المطلب الأول: أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية	127
1- أهداف ومناهج تدقيق المعلومة المالية	127
2- نطاق تدقيق المعلومة المالية	131
المطلب الثاني: تقييم مستوى جودة المعلومة المالية	133
المطلب الثالث: ملائمة المعلومة لمستخدمي القرار	135
المبحث الثالث: أثر تطور مهنة محافظة الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية	140

المطلب الأول: عناصر الترابط بين محافظ الحسابات والرقابة الداخلية (ERM) وحوكمة الشركات	140
أولا– العناصر المتأثرة المشتركة بين محافظة الحسابات والرقابة الداخلية وحوكمة الشركات	140
ثانيا– الأدوار المشتركة بين محافظ الحسابات والرقابة الداخلية وحوكمة الشركات لإنتاج معلومة مالية جيدة	143
المطلب الثاني: اثر تطور المهنة على تقييم نظام الرقابة الداخلية	144
أولا– علاقة مهنة التدقيق بالرقابة الداخلية والمعلومات المالية	145
ثانيا– تطور إجراءات وأساليب تقييم الرقابة الداخلية	146
ثالثا– تطور وسائل تقييم الرقابة الداخلية	149
رابعا– أليات دعم تأثير محافظ الحسابات في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO	152
المطلب الثالث: أثر تطور المهنة في تفعيل دور حوكمة الشركات	153
أولا– علاقة مهنة محافظة الحسابات بحوكمة الشركات	154
ثانيا– تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من حوكمة الشركات	156
ثالثا– اليات دعم تأثير محافظ الحسابات في حوكمة الشركات لتحسين جودة المعلومة المالية	158
خلاصة	161
الفصل الرابع: دراسة حالة –عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية –	162
المبحث الأول: الاطار العام للدراسة	163
المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة	163
المطلب الثاني: بناء محاور الفرضيات	165
المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية وحدود مجتمع الدراسة	165
المبحث الثاني: نتائج الوصفية للدراسة	168
المطلب الأول: الخصائص الديمغرافية لمجتمع الدراسة	168
المطلب الثاني: القراءة الوصفية في تحليل طبيعة البيانات	172
المطلب الثالث: تحليل قيم متوسطات عبارات محاور الدراسة	182
المبحث الثالث: مناقشة النتائج	195
المطلب الأول: اختبار معايير المعلومات العامة إلى الفرضيات	195
المطلب الثاني: اختبار الفرضيات والإجابة على الأسئلة الفرعية	213
الخلاصة	216

الخاتمـــــــــــة	217
قائمة المراجع	
الملاحق	

قائمـــــة الجـــــداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	أساس التفرقة بين التدقيق ومراقبة التسيير	07
02	أوجه التشابه والتكامل بين التدقيقان " الداخلي والخارجي "	11
03	أوجه الاختلاف بين التدقيقان " الداخلي والخارجي "	12
04	الأهداف المختلفة لعملية التدقيق عبر المحور الزمني	19
05	العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق	26
06	مقارنة المواضيع الرئيسية المعروضة في وثائق النشرات	30
07	أوجه التوافق والاختلاف بين ISA / GAAS	59
08	التفرقة بين جميع مهن التدقيق الحرة في الجزائر	76
09	التفرقة بين مكونات ملف الشخص " الطبيعي والمعنوي "	94
10	مقياس ليكارث الخماسي	164
11	وضع مقياس ترتيبي للوسط الحسابي يحدد درجة الأهمية وفق المقياس ليكارت	164
12	ترابط الفرضيات مع محاور الاستمارة الاستبيانية	165
14	حدود الدراسة الاستبيانية	166
15	يوضح التكرارات حسب الجنس	168
16	يوضح التكرارات حسب الفئات العمرية	168
17	يوضح التكرارات حسب فئات الخبرة	169
18	يوضح التكرارات حسب فئات الشهادة العلمية	169
19	يوضح التكرارات حسب فئات التخصص العلمي في الشهادة	170
20	يوضح التكرارات حسب فئات المهنية	171
23	أسئلة المحور الأول	173
24	أسئلة المحور الثاني	176
25	أسئلة المحور الثالث	179
26	متوسطات المعلومات العامة	182
27	متوسطات المحور الأول– ما هي وجهة نظرك حول التطورات العالمية لمهنة التدقيق؟	183
28	متوسطات المحور الثاني– ما هي وجهة نظرك حول التطورات الوطنية الجزائرية لمهنة التدقيق؟	187
29	متوسطات المحور الثالث– ما هي وجهة نظرك حول تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية	191

30	إختبار ANOVA لمتغير الخبرة	195
31	إختبار ANOVA لمتغير الشهادة	199
32	إختبار ANOVA لمتغير التخصص	204
33	إختبار ANOVA لمتغير المهنة	206
34	إختبار الإرتباط لمتغير التربصات والملتقيات الدولية	209
35	يوضح قيم معامل الإرتباط	210
36	إختبار ت لفرضيات الدراسة	213

قائـــــــمة الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	كيفيات تقسيم المعايير الدولية للتدقيق حسب نوعي الخدمات ذات الصلة والتدقيق	54
02	الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق عند إصدار معيار دولي	56
03	الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة	77
04	الهيكل التنظيمي للجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجلس الوطني للمحاسبة	80
05	مخطط طبيعة ومكونات المعلومات المالية	114
06	الخصائص النوعية للمعلومات المالية	115
07	الركائز الأساسية في تحليل جودة المعلومة المالية	124
08	مستويات الثقة المحددة لنوع عملية التدقيق اللازمة	137
09	اهم الميكانيزمات المؤثرة في التقارير الخارجية	143
10	تأثير علاقة تطور مهنة التدقيق بالرقابة الداخلية في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية	145
11	علاقة مهنة محافظة الحسابات بحوكمة الشركات	154
12	تأثير تطور مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من دور الحوكمة	157
13	الأبعاد المكونة للعلاقة بين الحوكمة وجودة المعلومات المالية	158

قائمـــــــــــــــة المختصـــــــــــــــرات	
AAA	American Accounting Association
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
APB	Accounting Principles Board
ASB	Accounting Standard Board
CAC	Commissaire Aux Comptes
CNC	Conseil National de la Comptabilité
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
EMAS	Eco- Management and Audit systems.
FASB	Financial Accounting Standards Board
IAS	International Accounting Standard
IAASB	International Auditing and Assurance Standard Board
IASB	International Accounting Standard Board
IASC	International Accounting Standard Committee
ICAEW	Institute of Chartered Accountants in England and Wales
IFAC	International Federation of Accountants
IFRIC	International Financial Reporting Interpretation Committee
IFRS	International Financial Reporting Standard
IFAC	International Federation of Accountants.
IFC	International finance corporation.
ISA	International Standard on Auditing
ISAE	International Standard on Assurance Engagements
ISRS	International Standard on Related Services
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles.
GCGF	Global Corporate Governances Forum.
OECD	Organization For Economic Co-Operation And Development.
US-GAAP	United States Generally Accepted Accounting Principles
SAC	Standards Advisory Council
SEC	Securities Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act.
SPSS	Statistical Package for Social Science

الملخص:

تسعى كل دول العالم اليوم إلى إيجاد آليات قوية تتصدي للازمات المالية، أين نجدها تركز في ذلك على تطوير مهنة التدقيق كأحد الآليات الفاعلة للحد من ها ته الأزمات الناتجة في مجملها عن سوء جودة المعلومة المالية، كذلك هو الحال وعلى نفس نهج الهيئات الدولية المنظمة لمهنة التدقيق، تحرص الجزائر هي الأخرى على تطوير المهنة في جميع جزئياتها للرقي بها إلى مصف الدول الرائدة في المجال، ذلك ما عُبر عنه بسن قانون 10-01 المُتبع بحزمة من المراسيم التنفيذية والأوامر، لضمان التطبيق الحسن والفهم الجيد لحقيقة الرقي بالمهنة وتطويرها سوآءا على الصعيد الأخلاقي أو المهني.

ها ته الأطروحة تدرس أثر تطور المهنة على جودة المعلومة المالية، من خلال دراسة مدى مواكبتها لتطورات العالمية على مختلف الأصعدة؛ انطلاقا من معايير الشخص المهني ومعايير العمل الميداني وكذا معايير إعداد التقرير وصولا للمسؤوليات، أين أصبح المدقق الآن حريص على التطبيق الأمثل للإجراءات والتعليمات والمعايير كما هو معمول به في الساحة الدولية.

الكلمات المفتاحية:

مهنة التدقيق، محافظ الحسابات، جودة المعلومة المالية.

Résumé:

Toutes les pays dans le monde cherche aujourd'hui à créer des mécanismes solides pour faire face aux crises financières, par la mise en place et le développement de l'audit et cela pour faire face à la mauvaise information financière, et dont ce même contexte l'Algérie et l'un des pays qui mis en place des mécanismes d'audit pour dégivrant les textes réglementaires canalisés cette profession conformément à la loi 01-10et au décrit exécutifs.

Dans cette étude nous parlons de l'effet sur l'évaluation de la profession sur la qualité de l'information financière en examinant la mesure de suivi le rythme de l'évolution mondiale à différents niveaux de normes de travail sur le terrain et ainsi que les normes d'information sur la présentation des rapports jusqu'à la responsabilité ou les exigences sur l'auditeur et de fournir des procédures d'application et des normes, comme est le cas dans l'arène internationale.

Mots-clés:

Profession d'audit, Commissaire aux comptes, Qualité d'information financière.

Abstract:

All countries in the world today seek to create strong mechanisms to address financial crises. Where do we find them working to focus in on the development of audit as one of the effective mechanisms profession to limit the crises resulting in its entirety for the poor quality of financial information? As in the case and the same organization of international associations approach to the auditing profession. Algeria is also keen to develop the profession in all fractions of the paper by the liquidator leading area countries, it was expressed by the 10-01 followed the law package executive decrees and orders, The law ensures the application of good understanding with focusing on sophistication of the profession and help to develop it whether on the professional or ethical level.

This study addresses the effect of the evolution of the profession on quality of financial information. It examines the extent to keep pace with global developments at various levels from professional people and field work standards as well as the preparation of the report standards and responsibilities. The auditor demands optimal application of the procedures, instructions and standards, as in the international arena.

Keywords:

The auditing profession, legal auditor The quality of financial information.

المقدمة

يشهد العالم الحالي الكثير من الأزمات المالية والتي قلما ترحم الاقتصادات التي تعصف بها حيث تعمل هذه الأخيرة على نخر أي اقتصاد كان مهما كانت أسسه فتأتي بأثرها على سوق المال كمتضرر وسبب أساسي على حد السواء لتلحق به باقي الأسواق الاقتصادية "سوق العمل، الخدمات...إلخ".

يرجع كثير من علماء الاقتصاد سبب هذه الأزمات إلى أسباب مالية، وعندما نقول أن الأسباب مالية فنعني بذلك مدى مصداقية المعلومة المالية المتداولة و دلالتها الاقتصادية لرجال الأعمال في اتخاذ القرارات، ويبرز دور العملية التدقيقية التي تثبت مدى صحة المعلومة المالية المستقاة، فتتجه أصابع الاتهام إلى التدقيق كعامل أساسي في معادلة الشفافية ومثال حادثة مكتب آرثر أندرسون وهو أحد أكبر مكاتب التدقيق في العالم كـ " مكتب برايس ووتر هاوس كوبر، ديليوت أند توش، أرنست أتديونج، كي بي أم جيو هذا الترتيب كان لسنة 2010 بناء على حجم رقم الأعمال"، ويشرف مكتب آرثر أندرسون على مهمة تدقيق شركة أنرون للطاقة، حيث تسبب في إفلاسها عندما قام بتزوير بعض الحقائق المالية بحكم ملكية مالك مكتب آرثر لأسهم في شركة أنرون مما جعله يحور معلومات مالية لزيادة حجم تداول أوراقها في البورصة ومن هناك ظهرت النواة الأولى بضرورة إعداد معايير تدقيق دولية جسد في 1995 بأول معيار، والجزائر من بين الدول التي لطالما سعت وراء تحسين جودة المعلومات من خلال تفعيل دور المدقق في إبداء رأيه حول مصداقية وشفافية المعلومات.

لكن هذا الأمر بقي غير كافي مما جعلها تركز أكثر على استمرارية الآلية التدقيقية فكان للتدقيق بنوعيه " داخلي وخارجي " دور كبير في المؤسسة الاقتصادية، حيث تم استحداث قوانين جديدة تمنح المدقق حرية واستقلالية لغرض الوصول إلى ضبط حقيقي لجودة العملية والمعلومة من خلال الالتزام بنصوص القوانين وحسن تطبيقها سواء كان ذلك في العملية المحاسبية أو المالية أو التشغيلية وحتى التنظيمية.

لكن واقع مهنة التدقيق داخل المؤسسات الاقتصادية ومالها من صلاحيات وضوابط تبقى بعيدة عن آفاق مهنة التدقيق التي تسبوا السلطات العليا لتحقيقه في ظل انخفاض جودة المعلومات، لما يعانيه التدقيق من عجز في التأهيل وعدم ثبات شروط اعتماد المدققين، شروط ممارسة المهنة وغيرها من أمور، تؤثر تأثيرا سلبيا على أداء المهنة على أكمل وجه، و من عديد العراقيل التي سنتطرق إليها من خلال معالجة الإشكالية والتي تدور في فحواها حول:

<u>الإشكـاليـة</u>:

ما مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية وأثرها على تحسين جودة المعلومة المالية؟

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح مجمع التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى مواكبة مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر لمستويات تطور المهنة عالميا؟
- هل لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر تأثير كبير على جودة المعلومة المالية؟
- ما هي أبرز آثار تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية؟

فرضيــات البحث

- توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا
- يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية
- يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية

أهميــة المـوضوع

- دراسة مواكبة تطور المهنة في الجزائر نسبة للتطورات العالمية
- محاولة التوصل لوضع أسس مهنية تدقيقية واضحة المعالم.
- الموضوع يعالج بعض النقاط التي تنصبها السلطات المختصة ضمن الآفاق المستقبلية المالية.

أسبــاب اختيار المـوضوع

لقد وقع اختيار الموضوع بناءً على عدة أسباب جوهرية:

- توجه شخصي لمهنة التدقيق، إضافة لامتداد تخصص دراسات سابقة.
- تسليط الضوء على موضوع انطلاقا من وجهة نظر عملية.
- يدخل الموضوع في إطار التحضير لرسالة دكتوراه طور ثالث.

أهـداف المـوضوع

يهدف هذا الموضوع لـ:

- قياس مدى تأثير تطور مهنة المدقق على المعلومة المالية.
- محاولة ربط أسس الحوكمة الناجحة في المؤسسات بالتدقيق.
- دراسة أسس و قواعد عملية تدقيق المعلومات المالية وسبل التحسين من جودتها.

خامسا- المناهج العلمية وأدوات البحث المستعملة

- **المـنهج المتبـع**

نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلبات الدراسة وللإجابة على الإشكالية المطروحة و التساؤلات الفرعية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التاريخي.

أما عن الفصل الرابع اعتُمد فيه المنهج الاستقرائي باستخدام الأدوات والأساليب الكمية الإحصائية لبرنامج SPSS في معالجة البيانات، للخروج بنتيجة تؤكد صحة الفرضيات من خطأها.

لذلك تكون خطة البحث على النمط التالي:

- **خطـة وهيكـل البحـث**

تضمنت الأطروحة أربعة فصول ثلاثة منها نظرية أما الفصل الرابع فهو فصل تطبيقي، وكما هو الحال فقد أتسهلنا الأطروحة بمقدمة تستعرض الفكرة العامة والإشكالية، بالإضافة إلى الأسئلة الفرعية والفرضيات، مع عرض لأهمية ودوافع اختيار البحث، كذا المنهج المتبع والدراسات السابقة.

عن الفصل الأول فقد عناوبن بتطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي تضمن ثلاث مباحث،عرضنا من خلالها ماهية مهنة التدقيق على المستوى العالمي في المبحث الأول، وتطور معايير مهنة التدقيق على المستوى العالمي في المبحث الثاني لنختم الفصل بالمبحث الثالث أين ندرس فيه مراحل تطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي.

أما الفصل الثاني تمت عنونته بتطور مهنة التدقيق في الجزائر وتضمن كذلك ثلاث مباحث أولها الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر أين تم عرضه في شكل ماهية للمهنة، تله المبحث الثاني المبين لكيفية تنظيم مهنة التدقيق في نوع محافظ الحسابات، لنختم بالمبحث الثالث المعنون بمراحل تطور مهنة التدقيق جزائريا لعرض أهم المحطات.

الفصل الثالث بعنوان أثر تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية وهو الفصل الذي يركز على ربط المتغير التابع والمتغير المستقل، حيث أدرج المبحث الأول بعنوان محددات جودة المعلومة المالية في إشارة لمصداقية وعدالة المعلومات المالية وباقي خصائص جودتها، أما عن المبحث الثاني فقد خصص لإبراز دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية، ليترك دراسة أثر تطور مهنة محافظة الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية للمبحث الثالث.

الفصل الرابع وهو الفصل التطبيقي حيث تم من خلاله دراسة حالة من مكاتب الخبرة المحاسبية بداية من المبحث الأول كإطار عام للدراسة المحدد لحجم المجتمع وحجم العينة، ليتطرق المبحث الثاني إلى نتائج الدراسة المتوصل لها ومناقشة في المبحث الثالث.

الخاتمة هي حوصلة لما توصلت إليه مجريات الدراسة البحثية التي اختتمت بعدة مقترحات وآفاق للدراسة.

سادسا– الدراسات السابقة:

هناك بعض المواضيع التي أشارت للدراسة في مضمونها كآفاق مستقبلية تدرس، سيتم الاعتماد على توظيف المكتسبات القبلية المستمدة من محاضرات سابقة بحكم مجال التخصص ما ستر تدقيق محاسبي، كما سنعمد إلى الملتقيات التي تتناول الموضوع من أجل دراسة الخطوات الفعلية لتطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي وعلى المستوى الوطني.

أ. الدراسات السابقة الدولية:

- **دراسة Turner John (1983): International Harmonisation A Professional Goal Journal of Accountancy**؛ تعرض الدراسة الفوائد التي يمكن تحقيقها نتيجة توفيق المعايير المحاسبية على المستوى الدولي والتي يتحدد أهمها فيما يلي:
  - تحقيق قابلية مقارنة المعلومات المحاسبية لكافة المؤسسات بغض النظر عن حجمها أو نشاطها.

- تعظيم قابلية الفهم لدى كافة مستخدمي المعلومات المحاسبية
- تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات وكذا الاقتصاد في الوقت عند إعداد القوائم المالية المصاحبة لعملية تسوية وتعديل التقارير المالية المعدة على أسس ومعايير مختلفة للدول التي لا تتوافق معاييرها مع المعايير الدولية

- **دراسة قاسم عبد الرزاق محمد (2004):معايير جودة توثيق وتخزين المعلومات المحاسبية في إطار تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية،** ومن بين المعايير التي اتخذتها الدراسة كركيزة، نجد (معايير المراجعة، معايير التكلفة، معايير التوقيت، معايير السرية، معايير الدقة...إلخ).
- **دراسة الحلبي (2006):المشكلات التي تواجه مهنة المراجعة وأثرها على الفائدة والثقة بالقوائم المالية المنشورة من قبل الشركات السورية،** تهدف الدراسة إلى بيان أهم المشكلات التي تواجه مهنة التدقيق في الشركات السورية الخاصة، وقد حدد الباحث متغيرين هما " درجة الثقة بالقوائم المالية المدققة وفقا لمعايير التدقيق المقبولة قبولا عاما، مدى الفائدة من القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في تقويم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية.

بالرجوع إلى أهم النتائج كانت أبرزها أن هناك مشكلات تتمثل في سلوك الخلل الوظيفي ونوعية إجراءات التدقيق التي تؤثر بمدى الثقة بالقوائم المالية المدققة.

- **دراسة السويطي (2006):تطوير النموذج لدور لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وتأثيرها في فاعلية واستقلالية التدقيق الخارجي،** هدفت الدراسة إلى تطوير النموذج المدعم لدور لجان التدقيق من أجل تقوية فاعلية واستقلالية المدقق الخارجي الذي يحسن بدوره جودة التدقيق وزيادة مصداقية البيانات المالية المنشورة لتعزيز ثقة المجتمع المالي في هذه البيانات.

- **دراسة الدلاهمة (2006):المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية،** وهدفت الدراسة إلى التعرف على أهم المشكلات سواء المتعلقة بالعمل أو بالهيئة المنظمة أو بالأنظمة والقوانين المتعلقة بالمهنة أو بأية مشاكل أخرى.

من أبرز المشكلات التي كشفتها الدراسة تمحورت في:

- إلزام المدققين بالتفرغ لممارسة المهنة.
- عدم ملائمة أتعاب المدقق مع حجم العمل.
- نظرة المستفيدين إلى الهدف من عملية التدقيق اكتشاف الغش والأخطاء.
- التنافس غير الشريف بين المدققين.

- **دراسة رائد محمد العضايلية ومرون خضر أبو سمهدانة (2010):نموذج دراسة يبين متغيرات الدراسة والأبعاد المتعلقة بكل من جودة المعلومات المالية والقيادة الإبداعية،** ربطت كلا المتغيرين في مجموعة نقاط، أبرزها:

- جودة المعلومات (دقة وشمول المعلومة، مرونة المعلومة، وضوح المعلومة، التوقيت المناسب).
- القيادة الإبداعية كحل مشكلات اتخاذ القرار، قابلية التغيير، المبادرة والمجازفة، القدرة على الاتصال.

- **دراسة علي عمر احمد السويسي (2011):معايير مراجعة الحسابات في اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا**، تناولت الدراسة قيام جهاز المراجعة المالية بدوره في الحرص على ضمان صيانة ممتلكات القطاع العام والخاص، كما يجب أن تمنح له درجة كافية من الاستقلالية والحياد وتتطلب الاستقلالية عدم خضوع الجهاز لأي ضغوط سواء كانت من طرف الوكيل أو الموكل في برمجة وتخطيط وتنفيذ العمليات الرقابية وتوفره على الإمكانيات المادية والبشرية والقانونية الكافية لتحقيق أهدافه بكفاءة وجودة عالية، كما يستحسن أن يقتصر الجهاز على تقديم الرأي والاقتراح للجهات الخاضعة لمراجعته دون التدخل في العمل اليومي.

كما نوهت الدراسة إلى اشتراط تعزيز القدرات المهنية والمؤسساتية وذلك من خلال تدريب وتأهيل الأفراد العاملين في جهاز المراجعة على استعمال احدث البرامج التعليمية والتدريبية.

- **دراسة السويسي وخمقاني (2011):نموذج يجسد العلاقة بين مستوى جودة المعلومة المالية وأهم الإجراءات الواجب توفرها لتحقيق الخصائص النوعية في هذه المعلومات**، بناء على تحليل هاته الخصائص فقد حددت الدراسة أهم الإجراءات المتمثلة في دور مدقق الحسابات الذي يحققها، وصولا إلى النتائج التالية:

- تُعدد الخصائص النوعية المحددة لجودة المعلومة المالية (الفهم، الملائمة، قابلية المقارنة، الموثوقية)
- تكتسب كل خاصية أهمية كبرى في زيادة مستوى جودة المعلومات المالية
- يتطلب تحقيق كل خاصية من الخصائص توفير مجموعة من الإجراءات والضوابط
- يتأثر مستوى جودة المعلومات المالية بمدى توفره على هذه الخصائص

ب. الدراسات السابقة الوطنية الجزائرية: إن الدراسات السابقة الجزائرية قليلة جدا بل معدودة هي التي درست الموضوع ونحصر أبرزها في ذكر:

- **دراسة حواس صلاح (2008):التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، هدفت الدراسة إلى إبراز دور توافق المعايير الوطنية مع نظيرتها الدولية، والتي خلصت في أبرز نتائجها إلى:

- تطبيق معايير المحاسبة الدولية تقلل فجوة المعرفة بين التدقيق والمحاسبة تزيد الخبرات والممارسات
- يساعد تبني IFRS عديد البلدان من توفير معلومات مالية عالية الجودة (شفافة وقابلة للمقارنة على مستوى التقارير المالية)

- **دراسة حكيمة مناعي (2009):تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر**، تتبلور هذه الدراسة في الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبة (قوائم مالية) ومخرجات المراجعة (تقارير محافظ الحسابات).

خلصت هذه الدراسة بعد استطلاع أراء مختصين في المجال حيث توصلت إلى أنه لابد من إعادة النظر وبصفة خاصة في محتوى تقارير محافظ الحسابات حول القوائم المالية، وضرورة تكييفها مع التوجه المحاسبي الجديد من أجل توصيل نتيجة عملية المراجعة إلى مستخدمي التقرير بشكل واضح ومفهوم، ومن ثم زيادة الثقة أكثر في مصداقية القوائم المالية.

فضلا عن ذلك فقد أظهرت الدراسة أن توحيد مخرجات المحاسبة على المستوى الدولي، من الضروري إرفاقه بتوحيد مخرجات المراجعة مستقبلا.

- **دراسة مختار مسامح (2011):توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي،** ركزت الدراسة في جزئية منها على خصوصيات العمل المحاسبي والتدقيقي في دول اتحاد المغرب العربي، حيث سلطت الضوء على التشريع المحاسبي الجزائري باعتباره تشريعا جديدا من جهة وتشريعا مستمدا من معايير المحاسبة والتدقيق الدولي، في إجراء بعض المقارنات المحاسبية على مستوى المعلومات في التشريع القديم (PCN-SCF) بنظرة تدقيقية تبرز وتبرر ظروف اعتماد القانون المهني 10-01 الجديد.
- **دراسة عصام (2012):تأثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية،** أين ركزت الدراسة على سبل اتخاذ القرارات الصائبة بناء على المعطيات الصادقة انطلاقا من جهد المدقق الخارجي لتحقيق جودة الأخيرة، وقد اكتفت الدراسة بمحددين أساسيين لجودة المعلومة المالية هما " الأهمية النسبية، والتكلفة ".
- **دراسة جبار محفوظ وآخرون: أخلاقيات الأعمال والأسواق المالية الكفؤة بعض التطبيقات على السوق المالية الجزائرية،** لقد ركزت هذه الدراسة في إحدى جزئيتها على أن كفاءة السوق المالي يتطلب العديد من المقومات والأخلاقيات ذكرت أهمها بالتفصيل، في:

تحسين الإفصاح المالي والمعايير المحاسبية بتبني المحاسبين والمدققين لمدخلين أساسيين لإبراز الحاجة إلى مراجعة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية، ذلك لتوفير الحياد والصدق وتعظيم المنفعة من استخدام المعلومة المالية.

المدخل الأول: تعارض المصالح قياسا بالمصالح الذاتية لمعدي القوائم المالية، حيث أن تعارض المصالح لا يولد الحاجة للمراجعة بل يبرز أهمية وجودها:

- أهداف مستخدمي المعلومة.
- أهداف معدي المعلومة.
- ضرورة وجود مراجع حسابات محايد كفئ يؤكد عدالة التعبير ويساعد على رقابة المصالح المتعارضة، ويزيد الإفصاح عن الأمور غير المؤكدة.

المدخل الثاني: تعظيم استخدام المعلومات المحاسبية، بالانتقال من الحاجة لطلب المراجعة في رقابة المصالح المتعارضة إلى الحاجة لتطوير المراجعة في سببين، هما:

- اتساع مجال تطبيقها كمبرر لتعظيم منفعة استخدام المعلومة.
- الاستعانة بها في تقدير المخاطر والفوائد المتعلقة بالاستثمار.
- التقليص من عدم تماثل المعلومات بين الأطراف الداخلية والأطراف الخارجية.

نقاط التقاطع مع الدراسات السابقة

مما سبق نجد أن أغلب الدراسات السابقة قد ركزت على خصائص مختلفة مشتركة لـ:

- تحديد جودة المعلومات المالية.
- تحديد دور المدقق الخارجي انطلاقا من تفعيل الحوكمة والرقابة الداخلية.
- دور لجان التدقيق في تحسين جودة المعلومات المالية.

وعليه فإن موضوع الأطروحة يتفق مع الدراسات السابقة في نقاط متعددة حول وجود أثر للتدقيق على جودة المعلومة المالية يكون جليا.

سيركز موضوعنا على إبراز أثر تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية ذلك بدراسة مدى مواكبة التطورات المهنية على الصعيد الدولي للتطورات المهنية على الصعيد الوطني.

الفصل الأول:

تطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي

يشهد العصر الحالي تطورات كثيرة، وعلم التدقيق كغيره من العلوم التي تشهد تطورا كبيرا على مستوى الإطار المفاهيمي أو العملي، فالجهود المبذولة من المختصين على المستوى العالمي لإيضاح معالم مهنة التدقيق واستقلاليتها واستقلالية ممارسها، أخذت تتضح ببروز التدقيق كمهنة تقوم على معايير منظمة للمهنة بدرجة أولى ومعايير منظمة لممارسة المهنة بدرجة ثانية.

يكتسي التدقيق أهمية بالغة لتأسيسه كمهنة إلزامية قانونية منذ بدايات عهده، ومما زاد في أهميته طبيعته التي تقوم على تدقيق المخرجات المالية والتأكد من صحتها، هذا في خطوة للوصول إلى قناعة تحقق الصحة والمصداقية بتحقق قناعة المدقق في حد ذاته المعبر عنها برأيه الشخصي الفني المحايد من خلال تقريره وقناعة مستخدمي تقريره ثانيا، مما سبق يتجه تفكيرنا لبعض الأسئلة التي تدور حول: التدقيق؟ أنواعه وخصائصه؟ مبادئه أهدافه؟ هل يتحمل مخاطر؟

المبحث الأول: ماهية مهنة التدقيق على المستوى العالمي

لقد نشأت مهنة التدقيق منذ القدم حيث كانت تعرف بمصطلحات مغايرة لما هي عليه الآن إذ إنها تنسب على أساس العملية التي يقوم بها الشخص المكلف بالمهنة، يكلف الشخص بمراقبة أموال الملك لحمايتها فيلقب بـ"المراقب"، أو يقوم الشخص بنفس المهمة لكن في عصر مختلف وظروف أخرى بمحاسبة القائمين على أموال الملك فيلقب بـ"المحاسب"، والذي يراجع يلقب بالمراجع وهكذا وكلاً على حسب عصره فالعملية واحدة والهدف واحد غير أن المسميات تختلف من فترة لأخرى على اختلاف المناطق.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن ظهور مهنة التدقيق تحت عدة مسميات

ظهور عملية التدقيق لم تكن حديثة النشأة غير أن التدقيق كمصطلح أصبح يتداول في فترة ليست ببعيدة، حيث أن ظهور العملية كان تحت عدة مسميات ومصطلحات نوضح أهمها كما يلي:

أولا- مراجعة و تدقيق:

أ- مفاهيم عامة:

المراجعة: إن مصطلح المراجعة هو أول مصطلح ظهرت به عملية التدقيق في بداية نشأة الفكرة مع ظهور المحاسبة، حيث كانت المحاسبة عبارة عن رموز بسيطة وبيانات مرمزة تمكن كل قارئ لها من فهمها الأصل في الأمر أن المحاسب هو الشخص الذي يكلف بمراقبة الأفراد الآخرين العاملين في ممتلكات الملك ويحاسبهم عن أي نقص فيها، بالنظر إلى اتساع نطاق الممتلكات وتزايد وتنوع الثروة أصبح للمحاسب دور تقييد وتبويب ممتلكات وتركات الملوك وعدم القدرة على الإلمام الذهني الشامل لها، أصبح المحاسب يضطلع بدور أساسي هو المحاسبة ليس كما كان يفعل سابقا كمراقب في معنى (مراجع).

بالعودة لدواوين الملوك وكثرة التشكيك في ذمم المحاسبين وعدم الثقة في أعمالهم للجمع بين المحاسب والمراقب أي مهمتين في شخص واحد، أُوجِدَ شخص أخر يسهر على اكتشاف الغش والتلاعب بمراجعته لحسابات الملك وممتلكاته، مع تطور المحاسبة في إطارها النظري والتطبيقي باستعمال القيد المزدوج ودفتر الأستاذ في البندقية سنة 1340،[1] أدى ذلك إلى حتمية تطور مهنة المراجعة من خلال تطوير المراجع فأصبح من الضروري إعداد

[1] مسامح مختار، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة،سنة 2011، ص6.

مراجعين ملمين إلماما تاما بقواعد المحاسبة ومبادئها بهدف اكتشاف الأخطاء، الغش، التلاعب في الدفاتر المحاسبية.

التدقيق: إن الاهتمام الحاصل بمهنة المراجعة أدى إلى إغفال الجانب الأخلاقي للمراجع في حدّ ذاته، ذلك بالنظر إلى تكليف المراجع بمراجعة العمليات والدفاتر دونا مراعاة أمور أخرى، أدت إلى الإخلال بالمهنة في ظل التطورات الاقتصادية الحاصلة والثورات الصناعية المتواترة بظهور شركات ذات أسهم وشركات استثمارية بعدة قارات، سهلت من عملية شراء الذمم لتزوير القوائم المالية بإعطاء صور مضللة للمستثمرين.

عرف التدقيق على أنقاض المراجعة بحكم شموليته عن عملية المراجعة من خلال دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية وفحص وتحليل السجلات والدفاتر المحاسبية، فكانت سنة 1987 النقطة الأبرز في توضيح مفاهيم كل من المراجعة والتدقيق من حيث الإطار النظري والتطبيقي.

"حيث صدر في هذا المجال عن معهد المحاسبين المعتمدين في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1987 بيانا حول قواعد المحاسبة وخدمات المراجعة يوضح فيه الفرق بين كل من المراجعة والتدقيق".[2]

ب- أساس التفرقة:

يتفق بعض أهل الاختصاص في هذا الطرح من خلال إبراز كل من مهمة المراجع ومهمة المدقق على نمطين مختلفين، حيث يرجع البعض مهمة المراجع في اقتصارها على تحصيل استفسارات من طرف العاملين بالوحدة محل المراجعة، يليها فحص وتحليل المعلومات المالية من خلال الاطلاع على السجلات والدفاتر المحاسبية الآلية أو الورقية دون فحص وتحليل الأخيرة، إضافة لعدم أحقية المراجع لدراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية، كما يمكن القول بأن المراجع وفي حالة فحص البيانات المحاسبية المسجلة في الدفاتر والسجلات لتحقق من مدى صحتها ودقتها فهو بصدد القيام بعملية مراجعة مستنديه، أما حال قيامه بعملية دراسة وتقييم لنظام رقابة داخلية وتحليلها وتقييم عناصر الكفاءة والفاعلية فهو بصدد القيام بعملية تدقيقية.[3]

ج- أسباب الترابط:

في حقيقة الأمر بالعودة لكل من مهمة " المراجعة، التدقيق" فهي أعمق من ذلك بكثير لدرجة صعوبة وضع نقاط فصل شاملة للتفرقة بين المهنتين، على العكس فإن المهنتين متداخلتين ومترابطتين ومتكاملتين، يتجسد هذا الترابط في شخص الفرد المدقق، فإن قام المدقق بعملية فحص دون تحليل وتعمق فإنه يراجع وإن ثبت العكس فهو يدقق.

---

[2] محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل: الإطار النظري-المعايير والقواعد- مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، ط1، الإسكندرية، 2008، ص 7.

[3] المرجع السابق، ص8.

"على هذا الأساس فلا ينبغي وضع حدود فاصلة وقاطعة بين كل من المراجعة والتدقيق".[4]

أخذا في الاعتبار تشابه الأهداف العامة والشاملة للمهنة في المجالات الحديثة للدراسات العلمية (الأكاديمية)، فإن الاعتماد على كلا المصطلحين وارد في الأطروحة.

يبقى انتشار كلا المصطلحين في أقطار العالم العربي تحت مسمى التدقيق في دول المغرب العربي وتحت مسمى المراجع في دول المشرق " سوريا، لبنان، والسعودية، مصر وغيرها"، تبقى إلا تسميات حاصلة في ميدان واحد معتمد على معايير منظمة لتأدية المهنة.

ثانيا- فحص و تدقيق:

يفرق الكثير من المختصين بين عملية الفحص وعملية التدقيق من حيث:" الإجراءات، المدة الزمنية "، حيث يشمل الفحص مدة زمنية أطول متلاحقة أو مرحلة معينة، غير أن التدقيق يتضمن مرحلة معينة أو مدة زمنية ثابتة، حيث أن الواقع الحالي يوجب علينا تحديد عناصر المقارنة والاصطلاح إذ تمثل عملية الفحص أحد العناصر الأساسية في عملية التدقيق، بحكم اعتماد التدقيق على بيانات تحلل وتدرس لأجل إعطاء تقييم في تقرير عن حالة معينة لشركة ما، وعليه فإن البيانات المحللة تستقى من عملية فحص يقوم بها المدقق.

لنجد معاجم مصطلحات الأعمال والاقتصاد باللغة الأجنبية يحدد (Audit=تدقيق الحسابات: بأنه فحص شامل للسجلات أو الحسابات)[5]

ثالثا- محاسبة وتدقيق:

رغم الارتباط الوثيق بين مصطلحي المحاسبة والتدقيق في الوقت الحاضر غير أن الفرق بينهما واضح، إذ أن المحاسبة كانت في بداية الأمر عملية مراجعة وتقييم لما آلت إليه ممتلكات الملوك، مع مرور الوقت وزيادة الممتلكات والغزوات اتسع معها مفهوم المحاسبة لتصبح عبارة عن مجموعة من النظريات والمبادئ والإجراءات والطرق التي تعنى بتسجيل وتبويب وتوصيل البيانات المالية المؤثرة على المركز المالي ونتائج الأعمال للوحدة،[6] لتعرض هذه الأعمال فيما بعد على مختصين لتأكيد صحتها، هنا يبرز دور المدقق أو المراجع في تطور مفهوم المراجعة من عملية فحص إلى عملية تقييم تأكيد وإعداد تقرير.

---

[4] نفس المرجع، ص8.

[5] Michel Ibrahim, Fadi A Farhat, Dictionary of Business and Finance (Arabic –English), Dar AL-KOTOB, Lebanon,2007, p 39.

[6] I bid, p 54.

لذلك فإن المحاسبة هي موضوع التدقيق والمراجعة في ظل ترابط المصطلحات حيث يمكن إبراز الفرق أكثر من خلال تعريف مصطلح المهنتين:[7]

المحاسب: موظف تابع لشركة يتقاضى أجرة لقاء تسجيل وتبويب وقائع مالية في سجلات ودفاتر وفق مبادئ ومعايير محاسبية متعارف عليها دوليا IAS.

المدقق: شخص يفحص ويحلل ويصادق على المخرجات المحاسبية (القوائم المالية) بإتباع معايير تدقيق دولية ISA، مطالب بتقرير متضمن لرأيه المحايد مقابل أتعاب متفق عليها في عقده مع المؤسسة.

رابعا – تدقيق ومراقبة تسيير:

ارتبط مصطلح التدقيق بمراقبة التسيير في الأوساط العلمية (الأكاديمية) والعملية على حدّ السواء، ذلك في قفزة نوعية للعملية التسييرية في الحياة العملية، أصبحت الإطارات المسيرة لشؤون الوحدة تعتمد في مراقبة تسييرها على تقنيات علمية حديثة مبنية على دراسات تقييمية لنظام المراقبة الداخلية، يعمل على توضيح انحرافات غير مرغوب فيها التي من شأنها الحد دون الوصول للهدف المسطر من قبل مجلس الإدارة والمعلن عنه للمساهمين.

إذ يشترك التدقيق الداخلي مع مراقبة التسيير فيبرز ثلاث نقاط، هي:[8]

- إعداد مذكرة تسوية حساب البنك.
- الموازنات التقديرية.
- التكاليف المعيارية.

يبرز الارتباط الوثيق والمتبادل بين التدقيق ومراقبة التسيير في اعتماد المدقق الخارجي يعد تخطيط برنامج عمله على التدقيق الداخلي (تدقيق اختباري) من خلال توظيف أسلوب العينات، لأجل المصادقة على القوائم المالية كمخرجات للعملية التدقيقية في شكل تقارير ليرفع من موثقيه المعلومة المالية لدى الجهات المعنية على رأسها (مجلس الإدارة)، وعليه فإن التدقيق الداخلي هو العامل المشترك فبتحديده لظروف التسيير داخل الوحدة ونفسه المحدد للعمليات التدقيقية الخارجية.

---

[7] غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان– الأردن، 2006، ط1، ص 16–17، (بتصرف).

[8] محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة: تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان–الأردن، ط1، 2009، ص329.

في دور تبادلي وتحقيقا للمنفعة التبادلية بين التدقيق ومراقبة التسيير فإن الأخيرة تعتمد على القوائم المالية المصادق عليها، في إعداد مختلف المخططات التنظيمية المستخدمة لمراقبة تسيير الوظائف وإعداد لوحات القيادة ومخططات التسيير، في محاولة لتسديد الانحرافات والوصول إلى نظام تسييري أمثل خال من الانحرافات التي من شأنها زيادة هامش المخاطر.

غير أن التطورات الحاصلة في الإطار المفاهيمي والتطبيقي لكلا المصطلحين يبرز الفرق الحاصل بينهما "حيث أدى تطور مراقبة التسيير بها، إلى عملية يقوم من خلالها المسيرون بالتأكد من أن الموارد متوفرة ومستعملة بشكل عقلاني وملائم بما يتماشى مع تحقيق أهداف المؤسسة وأن المساعي والتطلعات الحالية تتماشى والاستراتيجية المرسومة"،[9] كما تطور التدقيق ليعرف في طياته نوع جديد من أنواع التدقيق عرف "بالتدقيق الإداري" وتحولت الرقابة الداخلية إلى رقابة داخلية إدارية تتكون في بيئتها الرقابية من:[10]

- الهيكل التنظيمي.
- توصيل المعلومات.
- المسؤوليات والصلاحيات.

الجدول (01): أساس التفرقة بين التدقيق ومراقبة التسيير

التدقيق	مراقبة التسيير
- له علاقة بالجانب المحاسبي المالي - تقييم مدى الالتزام بالمبادئ والمعايير المحاسبية - نتيجة اكتشاف الخطأ تؤدي للعقاب - تكون في نهاية العمل بعد تحقق العمليات لمراعاة القوانين والتنظيمات - غير مطالب بالنتيجة الإيجابية، على قدر المطالبة برأيه الفني المحايد	- تسيير المؤسسة ولها علاقة بكل الوظائف "تخطيط، تنظيم،..." - ملائمة الأهداف مع الوسائل المتاحة - نتيجة اكتشاف الخطأ ينذر بتصحيح الانحرافات - يكون في مختلف أطوار ومراحل العمل "قبلية، بعدية، أنية" لتقييم أداء المسيرين - مطالب بالنتيجة الإيجابية لإثبات الكفاءة والفاعلية

المصدر: بالاعتماد على ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العمة، الجزائر، 2004، ص27،بتصرف

[9] Michel Gervais, Contrôle de Gestion, 7 éme Ed, Paris : Economie, 2000, P20.

[10] محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 327.

إن التفرقة المطروحة في الجدول أعلاه تبقى محصورة حصر المنطقة العربية، أخذا بزمرة الباحثين العرب المتحكمين في اللغات الأجنبية الذين وقفوا على هاته الترجمة على اختلاف تخصصات دراستهم، بينما نجد أن المعيار الدولي 110 الصادر في جويلية من سنة 1995 لم يتعرض لهذه المتفرقات أو التحديدات نظرا لكونه المعيار الوحيد الذي حمل في طياته معاني المصطلحات، إذ أن المتحكم في اللغة الإنجليزية لغة معايير ممارسة المهنة يقف على دقة كل مصطلح ومكان تنصيبه ونطاق استخداماته، لتبقى عملية الاعتماد على المراجع الأجنبية وتفسيراتها تلقي بظلالها على الإطار المفاهيمي والتطبيقي كتابع لمتغير.

المطلب الثاني: تعريف مهنة التدقيق وخصائصها، أنواعها، مبادئها

تنبع الحاجة إلى معرفة التدقيق من الحاجة إلى مهنة التدقيق في حد ذاتها، إذ تتعدد التعريفات والأنواع وتتشابك الأمور في بعض الأحيان حتى على أهل الاختصاص في الوقوف على تعريف موحد وتقسيم شامل، يبعث على إبراز أهمية التدقيق كمهنة أو تخصص والغاية منه، وعليه سيتم طرح هذه النقاط وفق التسلسل التالي:

أولا: تعريف مهنة التدقيق

هناك تعريفات عديدة ومتنوعة لجهات مختلفة غير أن المفهوم واضح المعالم ومتفق عليه ضمنيا بحسب جل التعاريف كما هو ملاحظ، فيما يلي:

التعريف الأول: عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) التدقيق على أنه " عملية منظمة وممنهجة لجمع الأدلة والقرائن وتقييمها، بشكل موضوعي، المتعلقة بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، ذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتوصيل ذلك إلى الأطراف المعنية".[11]

التعريف الثاني: التدقيق عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية، وتقييمها بطريقة موضوعية لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمواضيع الموضوعة، ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.[12]

---

[11] AAA, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, 1973, p 2.

[12] محمد سمير صبان، عبد الله هلال، الأسس العامة والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية 1998، ص17.

التعريف الثالث: التدقيق في معناه المهني " عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا إنتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية".[13]

التعريف الرابع: كما أورد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) تعريف وصفي مفاده أن التدقيق هو عملية فحص واختبار للبنود الواردة بالقوائم المالية، بالرجوع إلى الحسابات والسجلات المنشأة لذلك وكذا المستندات المؤيدة لها، بغرض إعطاء رأي فني محايد حول مدى عدالة القوائم المالية وتمثيلها للميزانية وحساب نتائج أعمال الشركة موضوع التدقيق".[14]

التعريف الخامس: التدقيق " إطار نظري يتضمن مجموعة من المفاهيم الرقابية والفروض والمبادئ لتطبيقها يتضمن مجموعة من المصطلحات الرقابية وأساليب وإجراءات الرقابة (المستندية، الحسابية، الفنية).[15]

ملخص التعريفات: مهنة التدقيق هي مهنة حرة مستقلة يمارسها مهني مستقل يفحص الوثائق والسجلات والمستندات المحاسبية، لإبداء رأي فني محايد حول مصداقية وعدالة المعلومات المالية الموجودة في القوائم المالية، من خلال تقرير نزيه.

ثانيا – الخصائص

من خلال مجمل التعريفات السابقة يمكننا أن نستقي خصائص مشتركة للتدقيق نوحدها في النقاط التالية:

- عملية فحص منظمة وممنهجة بشكل موضوعي
- تجميع الأدلة والقرائن انطلاقا من السجلات والدفاتر والمستندات
- اختيار بنود الأحداث الاقتصادية المتعلقة بالأنشطة
- تأكيد صحة العمليات وجودة المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية
- الرأي الفني المحايد حول عدالة القوائم المالية

---

[13] أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ط1، 2005، ص7.

[14] إدريس عبد السلام إشنيوي، المراجعة معايير واجراءات، دار الكتاب الوطنية، بنغازي–ليبيا، ط5، 2008، ص 15.

[15] زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان الاردن، ط1، 2009، ص 211.

بناء على هذه النقاط يمكننا الخروج بتعريف شامل على أن التدقيق " هو عملية فحص منظمة وممنهجة بشكل موضوعي قائمة على تجميع الأدلة والقرائن، انطلاقا من السجلات والدفاتر والمستندات المتضمنة لبنود الأحداث الاقتصادية المتعلقة بأنشطة المنشأة، للتأكد من صحة العمليات وجودة المعلومة المالية الواردة في القوائم المالية لإبداء رأي فني محايد حول عدالتها".

ثالثا: أنواع مهنة التدقيق

عملية الفصل في أنواع التدقيق يجب أن تخضع لتوضيح المفاهيم والأسس محل التفرقة، بحيث تتضح الفكرة في الأذهان، على ثلاث أسس:

- أنواع التدقيق من حيث العملية (عملية التدقيق)
- أنواع التدقيق من حيث القائم على العملية
- أنواع التدقيق من حيث نوع البيانات المدققة

I- النوع الأول: من حيث عملية التدقيق

تُعدَدُ أنواع التدقيق في خمسة أنواع تختلف باختلاف نطاقها ومجالاتها، فإذا تعرضنا للتدقيق الخارجي لابد وأن نذكر التدقيق الداخلي وكلاهما يتحدد على أساس الاستقلالية، من هذا المنطلق يتم التمييز بين الأنواع الأخرى من حيث (الالتزام، الحدود، التوقيت، الشمولية)، التي نتطرق لها كما يلي:

1- **من حيث الاستقلالية:** تتباعد نسبة الاستقلالية بأرقام متفاوتة بين التدقيق الداخلي والخارجي وهذا راجع لنوع العلاقة بين المدقق والجهة المستخدمة.

التدقيق الداخلي: وظيفة مستقلة عن بقية إدارات في تنظيم الشركة، يقوم بها موظف مستقل تابع لأعلى سلطة في الشركة "المدير العام"، يقوم بفحص جميع فروع الشركة لأجل الوقوف على الأخطاء والتلاعب يرفع تقارير عن أي عمليات مشكوك فيها.

في تعريف آخر " وظيفة تقويم للأنشطة المتعارف عليها داخل المنشأة كخدمة للمنشأة، تشمل وظائفه الأشياء الأخرى كالفحص والتقييم ومراقبة مدى كفاءة وفعالية وملائمة الرقابة الداخلية".[16]

[16] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت – لبنان، 2001، ص 162.

عرفه مجمع المدققين الداخليين بالولايات المتحدة الأمريكية (the Institute of infernal auditors(IIA على أنه "وظيفة يؤديها موظفين داخل المشروع وتتناول الفحص الانتقادي للإجراءات والسياسات والتقييم المستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية، بهدف التأكد من تنفيذ السياسات الإدارية والتحقق من سلامة مقومات الرقابة الداخلية، سلامة معلوماتها ودقيقتها".[17]

يشمل هذا التعريف جميع جوانب التدقيق في قراءة مختصة، نوضحها كما يلي:

- التدقيق الداخلي عبارة عن (وظيفة، قسم، مديرية) داخل الشركة
- فحص انتقادي للإجراءات والسياسات
- تقييم مستمر للخطط والسياسات الإدارية وإجراءات الرقابة الداخلية
- تأكيد لحسن تنفيذ السياسات والتعليمات، اللوائح والقوانين
- سلامة المعلومات ودقتها وكفايتها

إذا نستخلص أن عملية التدقيق الداخلي لم تعد محصورة في المحاسبة والمالية كما كانت سابقا، بل أصبحت تضطلع بتدقيق الوظائف والعمليات، أنظمة الرقابة الداخلية ومدى الالتزام بالقوانين، مدى صدق وصحة المعلومات المتداولة في الشركة من طرف الإطارات المسيرة في مهمة تقييم لنظام المراقبة التسييرية.

إن كبر المؤسسات وزيادة حجمها أدى بالضرورة إلى زيادة حجم المعاملات وتوسعها مما أدى إلى اللامركزية في التسيير واتخاذ القرارات، ما استوجب توسع التدقيق الداخلي في الشركات ليشمل تدقيق العمليات غير أن استقلالية المدقق الداخلي تبقى نسبية نظرا لتبعيته للشركة من جهة وطبيعة العلاقة بينه وبين زملائه من جهة أخرى، رغم الجهود المبذولة في هذا المجال المكرسة بوضع معايير تحكم المهنة: " كالاستقلالية، الكفاءة المهنية، نطاق التدقيق، أداء الأعمال، مخطط إدارة القسم".[18]

التدقيق الخارجي: عملية فحص انتقادي للمعلومات والعمليات للتأكد من صحتها ومصداقيتها، في تقييم نظام الرقابة الداخلية والتدقيق الداخلي ومدى فعاليتهما، لإبداء رأي فني محايد حول نتائج العمليات المنجزة.

يعتمد التدقيق الخارجي بنسبة كبيرة على التدقيق الداخلي إذا ثبتت فعالية هذا الأخير من خلال اختبارات تقييمه، فإذا كان التدقيق الداخلي جيد وفعال يعتمد عليه إلى جانب مجموعة من الاختبارات التحليلية العينية (استخدام أسلوب العيينة) لرفع هامش الاطمئنان والتأكيد، أما في حالة ثبوت العكس يتطلب التدقيق الخارجي عملية فحص شاملة إن لم نقل كلية للوقوف على أهم الأخطاء والتلاعب في الأرقام أو العمليات وغيرها.

---

[17]IFAC, IAASB, ISA N°610, Objective and General Principles, Governing an audit of financial statement, IAASB, New York, USA, http://laasb.org.

[18] كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، المرجع السابق، ص ص 169-172.

"التدقيق الخارجي هو مهمة فحص ميداني للنظر في مصداقية وعدالة الحسابات، يتم من طرف مهني مستقل عن المؤسسة..." [19].

أ- أوجه التشابه ومدى التكامل:

إن أوجه الترابط والتكامل بين النوعين عديدة غير أن كفاءة التدقيق الداخلي لا تغني عن أهمية التدقيق الخارجي، ولا عن دوره في مجال العمل التدقيقي كما وضح ذلك المعيار الدولي للتدقيق رقم 500 " العلاقة بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي"، الموضح في الجدول:

الجدول (02): أوجه التشابه والتكامل بين التدقيقيان الداخلي والخارجي

		التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
أوجه التشابه	المصلحة مشتركة	وجود نظام محاسبي ملائم يوفر المعلومات المالية لإعداد القوائم	
	الاهتمامات	كلاهما يهتم بالتدقيق المالي للعمليات التي تقوم بها المنشأة	
	الاعتماد	نظام فعال للضبط الداخلي لمنع حدوث الأخطاء وأوجه التلاعب أو الحد منها	
	الهدف	تحقيق عناصر وقيم الأصول والالتزامات وبنود حقوق الملكية	
أوجه التكامل	المنافسة	كلاهما يكمل الأخر وأن المنشأة بحاجة لكلاهما	
	الضرورة	انعدام الاستقلالية الكاملة للمدقق الداخلي توجب مدقق خارجي	
	نطاق العمل	يعتمد المدقق الخارجي على المدقق الداخلي المدعم والمحسن للرقابة الداخلية لتحديد نطاق الفحص	
	التوقيت	اعتماد المدقق الخارجي على نتائج فحص المدقق الداخلي بحكم وجوده كموظف في المنشأة طوال السنة وعلى دراية شاملة بالعمليات عكس الأول الذي يقوم بالاختبارات العينية	

المصدر: عبد الفتاح محمد صحن واخرون،الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص ص 211-212، (بتصرف).

[19] A Hamini, L'Audit comptable & financier, Berti Edition, 1er Ed, Alger, 2001/2002, p 8.

ب-**أوجه الاختلاف:**

ويظهر ذلك في " الأهداف، العلاقة بالمنشأة، المستفيدين من التقرير، حدود العمل... الخ"

الجدول (03): أوجه الاختلاف بين التدقيق الداخلي والخارجي

		التدقيق الداخلي	التدقيق الخارجي
أوجه اختلاف	من حيث الهدف	قوة أنظمة الرقابة الداخلية وفعاليتها في إنتاج بيانات محاسبية	إبداء رأي فني محايد حول قدرة تمثيل القوائم المالية المنشورة لنتائج الأعمال والمركز المالي
	من حيث الأسلوب	الفحص الحسابي للدفاتر والسجلات والمستندات والكشوف التحليلية للقوائم المالية بصورة شاملة	فحص بالعينات وطلب الإيضاحات لجمع أكبر أدلة إثبات لتمكينه في الحكم على صحة عمليات وأرصدة المنشأة
	من حيث استقلالية	موظف تعينه الإدارة ويخضع لتعليماتها وأوامرها، يتمتع باستقلالية نسبية	شخص محايد مستقل تماما عن نفوذ الإدارة يعين من طرف الجمعية العامة للمساهمين
	من حيث نطاق العمل	بناءا على احتياجات إدارة المنشأة	وفق القانون والعرف المحاسبي السائد
	من حيث المساءلة	من شأن الإدارة	من شأن الجمعية العامة للمساهمين والتي عينته وكيلا عنها
	من حيث المتطلبات	عدم وجود إنفاق عام حول ممارسة المهنة	الكفاءة والتأهيل العلمي والفترة الزمنية والاختبارات الواجبة لممارسة المهنة
	من حيث الاستفادة	الإدارة	المساهمين والأطراف الخارجية

المصدر: عبد الفتاح محمد صحن، فتحي رزق السوافيرى، نفس المرجع السابق، ص210، (بتصرف).

2- من حيث الالتزام: ينقسم التدقيق إلى نوعين(إلزامي واختياري):

التدقيق الإلزامي: تدقيق قانوني موجب بنصوص تلزم على الشركات اعتماد مدقق خارجي معتمد يقوم بالتأكد من صحة المعلومات المعلن عنها وصدقها، في خطوة لحفظ حقوق الأفراد والمستثمرين المحتملين أو حق الدولة في الضرائب ويعاقب كل من يخالف القوانين.

التدقيق الاختياري: تدقيق يقره المساهمين مطلوب من مجلس الإدارة لزيادة هامش الأمان والتأكد من السير الحسن لجميع وظائف ومصالح المنشأة في خطوة احترازية تحسبا لأي خطر، كما يمكن أن يُعتمد التدقيق الاختياري للوقوف على يقين أحد وظائف الإدارة محل شكوك: " التعاقد مع مدقق خارجي لتدقيق السيولة في حالة تسجيل أي أخطاء تذكر على مستوى المجلس فيما يخص بطئ التحصيل أو التسديد".

3- من حيث الحجم (الشمولية):

التدقيق الكامل: تدقيق شامل لكافة عمليات المنشأة (الشركة) محل التدقيق بمختلف أقسامها ومديرياتها للوقوف على الأخطاء أو التأكد من صحة القوائم المالية، لأجل إعطاء رأي فني محايد، لكن قل اعتماده نظرا لكبر حجم الشركات مقارنة مع حجمها فيما مضى، لضيق الوقت والالتزام مع شركات أخرى.

التدقيق الجزئي: أكثر حصر من سابقه، يكون في أغلب الأحيان قائم على أسلوب العينات، غير أنه في بعض الحالات يكون جزئي كامل إذا كان يعنى وظيفة معينة أو جزء معين في القوائم المالية " كتدقيق المخزونات في الشركة"، لأنها جزء من القوائم المالية وهنا تكمن الجزئية (جزئي)، أما عن خطة العمل لتدقيق المخزونات لابد أن تشمل جميع العمليات للوقوف على الخطأ محل التدقيق وهنا يكمن الشمول.

4- من حيث التوقيت:

التدقيق المستمر: عملية مستمرة على طوال أيام السنة يكون فيها التدقيق باستمرار على جميع وظائف الشركة، من خلال توزيع إداري يتجسد في (قسم أو مديرية) التدقيق الداخلي، يسهر على إنجاح العملية ويعتبر تدقيق وقائي بالنظر إلى سرعة اكتشاف الأخطاء واتساع الوقت، غير أن التخصيص واجب إذ يمكن للمدقق الخارجي أن يقوم بتدقيق مستمر لكن بحجم ساعي أقل مما ذكر أولا، يعاب على هذا النوع تعطيل العمل وإحداث ارتباك للعاملين لاعتماد المدقق على السجلات والدفاتر، مع ورود إمكانية تشكيل علاقة بينه وبين العاملين، بالإضافة لإمكانية التلاعب في العمليات والأرقام بحكم عدم عودة المدقق لما دقق سابقا.

التدقيق الفجائي: عملية تكون نهائية مرة أو مرتين في السنة يقف فيها المدقق الخارجي على أهم وأبرز الأخطاء المسجلة باعتماد أسلوب العينات، في تقييمه لنظام الرقابة الداخلية من خلال فجائية العمل حيث تعد هذه النقطة من أهم النقاط في العملية، ما يجعل هذا النوع شائع الاستعمال عند جموع المدققين إذ أن الارتباك الحاصل لدى العاملين يبعث بإشارة على وجود شك أو شبهة في ذلك القسم، يعاب على هذا النوع احتمال إغفال بعض الأخطاء أو التلاعب بسبب قصر الوقت أخذا بكبر حجم الشركة المدققة.

5- من حيث مدى الفحص:

تدقيق تفصيلي: يعتمد هذا النوع في حالة التدقيق الجزئي أكثر شيء لأجل الوقوف على أهم النقاط بشيء من التفصيل والدقة، لإبراز أهم أسباب الخطأ والبت فيه إن كان مقصود أو غير ذلك أو اكتشاف مواطن التلاعب والغش، بالرجوع إلى الدفاتر والسجلات والتدقيق فيها عملية بعملية ووثيقة بوثيقة.

تدقيق اختباري: يعتمد على استخدام أسلوب العينات أو طرق تدقيق عشوائية مبررة حسب الحاجة على تقدير من المدقق، يُعتمد في كثير من الحالات عند التدقيق الكامل النهائي، هذا لأجل تسهيل العملية بحكم ضيق الوقت وكبر المنشأة وكفاءة التدقيق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية على حد السواء.

II- النوع الثاني: من حيث القائم على العملية

يذهب البعض في طرح آخر لأنواع التدقيق مرتكز على تقسيم لأنواع الأشخاص القائمين بالعملية (المدققين المستقلين، المدققين الداخليين، المدققين الحكوميين)[20]، وعليه يمكن تقديم شرح مبسط لكل نوع على حدا لأجل التوضيح أكثر:[21]

- **المدققين المستقلين:** هم أشخاص مؤهلين ومستقلين، مجازين لإنجاز تدقيق البيانات المالية وتقديم تقارير حولها إلى الجهات التي عينتهم.
- **المدققين الداخليين:** هم أشخاص موظفين في المؤسسة يقومون بتدقيقها حيث تقوم جل الشركات بإيجاد قسم للرقابة الداخلية إما برغبتها أو بالقوانين والتعليمات، لفحص أنشطة الشركة وتقديم تقرير حولها للإدارة العليا أو للجنة التدقيق لأجل مساعدة الإدارة للوصول إلى أغراضها، يشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط والرقابة لإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الإدارية المختلفة.

---

[20] Boynton, w c, Kell, w c, Modern Auditing, 6th Ed, John Wiley & sons, inc, New York, USA, 1996, p 5.

[21] هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق: من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، ط3، 2006، ص 25.

- **المدققين الحكوميين:** هم موظفين لدى الحكومة أو من قبل إدارة الضرائب أو الدوائر الرقابية الحكومية الأخرى، للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل القوانين واللوائح الحكومية، كتدقيق حسابات الدولة ودوائرها ليقدم التقرير النهائي لمجلس الأمة.

يفترض في هؤلاء حصولهم على شهادة CIA.CPA ذلك من المعاهد المختصة (AGA.IIA.AICPA).[22]

III- النوع الثالث: من حيث نوع البيانات

يركز هذا النوع على خلاف غيره على البيانات المدققة وينقسم بدوره إلى ثلاث أنواع:[23]

- **التدقيق البيانات المالية:** عملية تدقيق مؤسسة على مبادئ المحاسبة المقبولة عموما GAAP في أمريكا والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن تقرير المدقق يتضمن عدالة البيانات المالية.
- **تدقيق الالتزام:** يركز هذا النوع على السياسات الإدارية والقوانين والأنظمة بحيث يتضمن التقرير:
  - مدى جودة الالتزام بالنصوص والنظم المقررة.
  - تسجيل أي مخالفة غير مبررة لهذه القوانين والأنظمة الموضوعة حيز التطبيق.
- **تدقيق تشغيلي:** يتأسس على الأهداف الإدارية التشغيلية المسطرة من قبل مجلس الإدارة أو المديرية العامة لأجل تحقيقها، بحيث يتضمن التقرير مدى الكفاية الفعلية للمعلومات التشغيلية والطرق الأنسب في توظيفها لبلوغ الهدف، هل تَحقق الهدف أم هناك خلل على مستوى إداري معين.

غير أن اتجاه الفكر الحديث يقسم التدقيق إلى محاور مختزلة في خمسة أنواع أساسية " المالي، الإداري، الأهداف، القانوني، الاجتماعي":[24]

- **التدقيق المالي:** فحص أنظمة الرقابة الداخلية والمستندات والدفاتر للوقوف على عدالة القوائم المالية في تصويرها لنتائج أعمال المنشأة (ربح أو خسارة)، من خلال فروعه:
  - التدقيق المستندي: الذي يدقق النواحي " الشكلية، الموضوعية، القانونية " للمستندات والدفاتر المثبتة للعمليات التجارية.
  - التدقيق الفني: المركز في تدقيقه حول قيام الشركة أو عدم قيامها بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (كتطبيق نسب الإهتلاك، اقتطاع الاحتياط)، استرشادا بمعايير التدقيق المتعارف عليها IAASB.
  - التدقيق الحسابي: هو النوع الذي يهتم بالعمليات الحسابية ويركز على عنصر الأعداد من خلال عمليات (الجمع، الطرح، القسمة، النسبة)، ذلك لتأكيد صحة الأرقام المعلن عنها في القوائم المالية.

---

[22] Boynton, w c, kell, w c, I bid, p 6.

[23] Boynton, w c, Kell w c, I bid, p4.

[24] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مطبوع برعاية معهد الدراسات المصرفية، عمان–الأردن، ط1، 1998، ص 22.

- **التدقيق الإداري:** عملية تقييم لعملية التسيير في المنشأة أو الكفاءة الإدارية إن صح القول في استخدام الموارد المتاحة لتحقيق أكبر منفعة بأقل تكلفة ممكنة.
- **تدقيق الأهداف:** هو النوع الذي يدقق بغية تحسين الأداء واكتشاف الانحرافات من خلال مقارنة الأهداف المحققة بالمسطرة.
- **التدقيق القانوني:** يرتكز هذا النوع على الأساس القانوني من حيث إلزامية القيام بتأكيد مدى التزام المنشأة بالقوانين واللوائح والتنظيمات، يتطابق هذا النوع من حيث المضمون مع التدقيق الإلزامي.
- **التدقيق الاجتماعي:** نوع جديد من أنواع التدقيق بالنظر إلى الأهداف الجديدة التي تضطلع بها بعض الشركات التي تعمل على تحقيق الرفاهية الاجتماعية، يأتي هذا النوع من التدقيق لتأكيد قيام المشروع المعني بما يصبوا إليه،[25]من ناحية أخرى فإن لمهنة التدقيق (دور اجتماعي) يتمثل في تحقيق رفاهية العاملين في المجتمع من خلال تدقيق البيانات المالية، التي تساعد الشركات في التأكد من وضعية العاملين الاجتماعية التي تؤثر بشكل أو بأخر على مردود يتهما يؤثر على (تخفيض تكلفة رأس المال)،[26] بفتح الاستثمار أمام أفراد المجتمع لمضاعفة عائداتهم وتحقيق الأرباح.

رابعا: المبادئ العامة لعملية التدقيق

إنّ مبادئ تدقيق الحسابات تتطلب تحديد عنصرين هامين يعدان بمثابة ركائز له هما: الفحص والتقرير.

لذلك تقسّم مبادئ تدقيق الحسابات إلى مجموعتين، هما:

1- مبادئ التدقيق الخاصة بالفحص، هي:

أ- **مبدأ تكامل الإدارة الرقابية:** يركز على المعرفة الشاملة بأحداث المؤسسة وكيفية علاقتها بالأطراف الخارجية، للوقوف على الاحتياجات المختلفة للمعلومات المحاسبية المالية.

ب- **مبدأ شمولية الفحص:** عدم التركيز على نقطة معينة بل يتسع مدى الفحص ليشمل جميع أهداف المؤسسة، بجميع تقاريرها المالية المعّدة سابقا(السنوية أو المرحلية) حفاظا على الأهمية النسبية للمعلومة المالية والتنبه لمخاطر التدقيق المحدقة.

ت- **مبدأ موضوعية الفحص:** يركز المدقق على مدى كفاية الأدلة والبراهين المحصلة للتأكد من نجاعة عمل هو مدى صواب رأيه، بتجنبه للتقدير الشخصي أثناء الفحص، إلا اتجاه الأحداث والأعمال التّي تعتبر ذات أهمية نسبية يحتمل حدوث أخطاء فيها.

ث- **مبدأ فحص الحقوق الإنسانية:** يقصد بذلك فحص مدى احترام الحقوق الإنسانية للعمال في المؤسسة في تحقيق الكفاية الإنتاجية، لتكوين رأي صواب لدى المدقق عن أحداث المؤسسة، قياس المؤشر المناخ

---

[25] خالد أمين، المرجع السابق، ص 23.

[26]أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث: الإطار الدولي أدلة ونتائج، سلسلة الكتب العلمية الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص41.

السلوكي من: "نظام للقيادة، السلطة، الحوافز، الاتصال، المشاركة"، ما من شأنه تحفيز وزرع روح الانتماء وحب العمل.

2- مبادئ التدقيق الخاصة بالتقرير، هي:

أ- **مبدأ تحقيق الاتصال:** بتفعيل قنوات الاتصال (الرأسية أو الأفقية) كأداة لنقل مسار العمليات الاقتصادية بالمؤسسة، لجميع الأطراف ذات العلاقة في صورة شفافة حقيقية، تبعث على الثقة لتحقيق الهدف من إعداد التقارير.

ب- **مبدأ الإفصاح:** مراعاة للمستوى المناسب من إفصاح مدقق الحسابات لكل شاردة وواردة شأنها توضيح مدى تنفيذ أهداف المؤسسة محل التدقيق من:(التزام بتطبيق للمبادئ وتفعيل للإجراءات المحاسبية ونسبة التغيّر فيها، مصداقية المعلومات التّي تؤثّر على دلالة التقارير المالية).

ت- **مبدأ الإنصاف:** حيث تكون محتويات تقرير المدقق في الكم ألمعلوماتي منصفة لجميع المتعاملين داخليين أو خارجيين عن المؤسسة.

ث- **مبدأ السببية:** باعتماد الأسباب والتقرير عنها للوصول إلى تفسير واضح لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق، لتبنى تحفظاته ومقترحاته على أسباب موضوعية حقيقية.

إن ما تم التعرض له من مبادئ عامة للتدقيق تعد نسبية الاحترام، ذلك أن المدققين الممارسين للمهنة ملزمين بإتباع القواعد والمبادئ التي نصت عليها المعايير الدولية للتدقيق، لاسيما المعيار 200 المحدد للمبادئ المعروضة في النقاط التالية:

- الاستقلالية: عدم تابعيته لأي جهة تؤثر على عمله
- الأمانة: تحري الصدق والمصداقية في أداء عمله
- الموضوعية: بإتباع الأسباب الحقيقية دون تحيز
- الكفاءة والعناية المهنية: في احترام والتزام النصوص والتشريعات أثناء تأدية المهمة
- السرية: عدم إفشاء المعلومات وصونها في إطار حماية المنافسة الاقتصادية
- السلوك المهني: في الالتزام بالحقوق واحترام المسؤوليات
- المعايير الفنية: في إعداد التقارير وتنفيذ المهمة

لعل أهم عامل مشترك بين هذه المبادئ هي المعايير التي وضعها المجلس، إذ يلزم عبر الفقرة الرابعة من نص المعيار 200 المدقق على تنفيذ عملية التدقيق وفق معايير التدقيق (هذه المعايير تحتوى على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية، تحتوي كذلك على الإرشادات ذات العلاقة في شكل شروحات وإيضاحات ومعلومات أخرى).[27]

لذلك يجب على المدقق تخطيط وأداء عملية التدقيق بطريقة تتضمن شكوكا مهنية، مدركا بذلك أن الظروف قد توجد أسبابا تدعو إلى الاعتقاد بأن البيانات المالية تتضمن معلومات مضللة بصورة جوهرية، في حين أن الواقع

[27]IFAC, ISA N 200, I bid, p 45.

ينص على غير ذلك، فهي مجرد شكوك خالية من الأدلة فهي قرائن تدعم الإقرارات ولا تفترض صحتها، فمثلا يتوقع المدقق عادة أن يجد قرائن تدعم إقرارات وعدم افتراض ضرورة صحتها.

المطلب الثالث: أهداف وأهمية مهنة التدقيق، مخاطرها

يرتبط التدقيق بعدة مفاهيم تتداخل مرات عديدة لاختلاف أنواعه وأهدافه من حيث المنظور والغاية منه بحسب المعيار الدولي للتدقيق 200، إذ أن المعيار 310 الذي يلحق الأهمية بالأهداف في ترابط وثيق، لاكتساب مهنة التدقيق أهميتها من قدرتها على تحقيق أهدافها الخاصة التي تستمد من أهداف المنشأة محل التدقيق، مما يولي أهمية للمهنة كعامل أساسي في تحقيق أهداف المنشأة.

أولا- الأهداف

لقد ركز المعيار الدولي للتدقيق رقم 200 في تحديده للأهداف على نقطتان أساسيتان:[28]

- إن هدف تدقيق البيانات المالية هو تمكين المدقق من إبداء رأيه فيما إذا كانت البيانات قد أعدت من كافة النواحي الجوهرية وفقا للأطر المحددة.
- تأكيد استمرارية المنشاة في كفاءة تسيير أمور المنشأة.

تتأتى الأهداف قياسا على ما جاء في المعيار، نوجزها كما يلي:

- نطاق التدقيق والالتزامات الجوهرية.
- مسؤولية البيانات المالية.
- الالتزام بالمبادئ الأساسية والتأكيدات المعقولة.
- إيجاد قرائن مقنعة وحاسمة.
- تقديم تقرير لاستنتاج مبني على أدلة الإثبات.
- تقديم تأكيدات معقولة لخلوا البيانات المالية من أي خطأ جوهري أو أي حالات غش غير اعتيادية.
- تقديم أحكام حول طبيعة، توقيت وشمولية إجراءات التدقيق.
- تحديد مسؤوليات إدارة المنشأة في إعداد وعرض بياناتها المالية.

بغض النظر فيما إذا كان التدقيق قد جرى في قطاع خاص أو عام، فإن المبادئ الأساسية للتدقيق تبقى كما هي ولكن الاختلاف عند إجراء عملية التدقيق في القطاع العام يكمن في هدف التدقيق ونطاقه، هذه العوامل غالبا ما تعزي إلى الفروق في التفويض بالتدقيق والمتطلبات القانونية أو أشكال التقارير(مثلا: في القطاع العام فإن المنشآت قد تكون مطالبة بإعداد تقارير مالية إضافية).

بناء على ما سبق نجد أن المعيار قد ركز على الأهداف الحديثة للتدقيق دون إغفال القديمة منها، أين نجده طور مفهوم الأهداف المرجوة من التدقيق لمواكبة المفاهيم الحديثة، المبنية على:

[28]IFAC, ISA N 200, I bid, p 45.

- اكتشاف الغش.
- اكتشاف الأخطاء الفنية.
- اكتشاف أخطاء تطبيق المبادئ المحاسبية.

بينما يرى البعض في أن الأهداف الحقيقة الحديثة للتدقيق على المستوى العالمي تمتد في ارتباط وثيق مع مدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية بترابط ثلاثي، راجع بحسب المفاهيم المختلفة إلى التطور التاريخي بين هاته العناصر الثلاثة.

الجدول (04): الأهداف المختلفة لعملية التدقيق عبر المحور الزمني

الفترة	الهدف من التدقيق	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1850	- اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850– 1905	- اكتشاف التلاعب والاختلاس - اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو التدقيق التفصيلي	عدم الاعتراف بها
1905– 1933	- تحديد مدى سلامة وصحة الميزانية - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	بالتفصيل بالإضافة إلى التدقيق الاختباري	اعتراف سطحي
1933– 1940	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي - اكتشاف الأخطاء والتلاعب	تدقيق اختباري	بداية الاهتمام بها
1940– 1960	- تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي	تدقيق اختباري	اهتمام وتركيز قوي
1960– 2001	- التأكد من مصداقية القوائم المالية - التأكد من صحة المعلومة المالية	- تدقيق اختباري - تدقيق حسب الوضع	- اهتمام كبير وتركيز قوي
2001– 2008	- التأكد من شفافية التقارير المالية - تحديد مدى عدالة وشفافية القوائم المالية	- تدقيق عيني عشوائي	- التركيز على كفاءتها
2008– 2015	- التأكد من صحة ومصداقية التقارير المالية - التأكد من عدالة المعلومة المالية	- تدقيق اختباري عيني عشوائي	- كفاءتها وجودتها

المصدر: من اعداد الباحث، بالاعتماد على محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية، ص5

يتضح من الجدول أن الهدف من التدقيق مع نهاية القرن الثامن عشر وبدايات القرن التاسع عشر كان في فحواه يهدف إلى اكتشاف الغش والأخطاء بطبيعة مجردة من معطيات وأساليب حديثة، الأمر الذي كان يصعب من مهمة المدقق آنذاك لاعتماده على العمل اليدوي والالتزام بالتدقيق التفصيلي.

لكن مع ظهور الرقابة الداخلية أصبحت الأهداف التدقيقية تتغير بين الحين والأخر بالنظر للازمات والأحداث المتسارعة في عالم المال والأعمال، ذلك أن أهمية الرقابة الداخلية مع بداية ظهورها كانت متدنية لكن بمجرد تطويرها وتحولها إلى جهاز إداري قائم بذاته، ازدادت أهميتها لتصل إلى مستوى الضرورية في عمل المدقق، الذي ينطلق منها في تحديد نوع التدقيق الواجب لتحقيق الأهداف المنتظرة، التي تنوعت بتنوع الوسائل المالية والتصنيفات المؤسساتية التي واكبت الفترة المعاصرة في ظل الثورات الصناعية والتغيرات.

في مطلع القرن الحادي والعشرين شهد عالم الاقتصاد عدت أزمات اختلطت فيها أهداف التدقيق بين الحقيقية والاسمية، بالنظر لما أصاب المجتمع المالي من هزات، وجهت فيها أصابع الاتهام في كل مرة للمدققين بالحديث عن تقصيرهم في عملهم التدقيقي وعدم التزامهم بالقواعد اللازمة والمعايير المحددة لاكتشاف الأخطاء، الغش والتلاعبات في شق الإهمال، بين الضعف وعدم تحري الجدية للاجتهاد في شق عدم التحلي بالنزاهة والتواطؤ في تشويه المعلومات المالية الحقيقية بمغالطات مقصودة، خير مثال: شركة انرون الحدث الذي هز العالم المالي والاقتصادي بأسره ما جعل الهيئات المسؤولة تراجع مخططاتها ومناهجها لتتكيف ومتطلبات العمل النزيه والشفاف.

لنجد أن تحقيق أهداف التدقيق دخل مرحلة جديدة تعمد إلى التركيز على المعلومة المالية ومدى جودتها من خلال قطع سبل الغش والتلاعب في كافة أطيافه من (محاسبة إبداعية، قوائم صورية...)، منها:

أ- الأهداف العامة للتدقيق:

أثيرت عديد القضايا في المحاكم البريطانية المنددة بقصر التدقيق على توفير الضمان اللازم للمستثمرين، كما واجهت الولايات المتحدة الأمريكية 1932 موجة من الانتقادات على غرار قضية ultramares، أن المراجعين يعبرون عن رأيهم فقط دون إعطاء ضمان فالميزانية وجدول النتائج لا تعرضان بعدالة.

أمام هذه الانتقادات قام الكونجرس بتعديلات على قانون الأوراق المالية سنة 1933، لتضاف لأهداف التدقيق ثلاث أبعاد أخرى في حلة جديدة هي:[29]

- نطاق التدقيق لكشف الأخطاء.
- الخصائص الجوهرية لاستقلالية عملية التدقيق.
- تعزيز مسؤولية المدققين.

[29]أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة و المراجعة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندريا- مصر، 2010، ص ص 334-341.

كما يمكن توضيح هذه التطورات، في:[30]

- أنواع التدقيق.
- أنواع التقارير.
- التدقيق الداخلي.
- الرقابة الداخلية.
- الاستقلالية.

لذلك صاحب تطور مهنة التدقيق تطورا ملحوظا في أهدافها، اعتمادا على مستوى التحقق ومدى الفحص أو تأكيد الاعتماد على نظام الرقابة (تقييم مستوى الرقابة الداخلية، تحديد مستوى استقلالية المدقق الداخلي).[31]

لكن من وجهة نظر مختلفة في تحديد أهداف التدقيق انطلاقا من الفترة المنتهية 1960 إلى غاية اليوم بحسب بعض الباحثين، فقد أضيفت أهداف عامة للتدقيق يمتثل أهمها في:[32]

- مراقبة الخطط ومتابعتها للتعرف على ما تحقق من أهداف ودراسة الأسباب التي حالت دون الوصول للأهداف المحددة، إذا كان ذلك.
- تقييم نتائج الأعمال بالنسبة للهدف.

في حين أن الأهداف العامة عند البعض الأخر تمثل الغايات المرجوة من نشاط معين، يمثل الهدف الرئيسي من وإلى تحقيق التدقيق الحيادي المستقل، في التعبير الصادق عن الرأي حول القوائم المالية المعدة عن هذا النشاط، هذا الرأي يتم التوصل إليه بعد إجراءات طويلة استنباطية وأحكام منطقية، لغرض تكوين هذا الرأي الملزم بتحقيق أهداف التدقيق الأساسية الملخصة للتدقيق والتحقق من العناصر التالية:[33]

- دقة وصحة عرض القوائم المالية.
- شرعية وصحة العمليات المالية التي تمت خلال الفترة.
- ملكية عناصر النشاط المختلفة وتقييمها في القوائم والتقارير المالية.
- الوجود المادي لهذه العناصر المملوكة.

ب- **الأهداف الخاصة (الميدانية):** تمثل هذه الأهداف الوسيلة التي تتحول بها معايير التدقيق إلى إجراءات تدقيق للمدقق. تتحدد فيما يلي:[34]

- **الشمولية:** في المعلومة المالية المقدمة لمختلف الأطراف المستخدمة لها، تقاس الشمولية على مقدار التعبير الحقيقي على كل الأحداث المالية المصاحبة لفترة التدقيق.

---

[30]Brown, R G, Changing Audit Objectives and Techniques, Independent Auditing Standards, Ed, J C Roy, Holt, Richard & Winston Inc, N Y, PP 2-18.

[31]أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التطوير والتأكيد الحديث: الاطار الدولي ادلة ونتائج، المرجع السابق، ص 35.

[32]متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973، ص 19.

[33]محمد السيد سرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 33-34، بتصرف.

[34] محمد فيومي، عمر لبيب: اصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998، ص 88، بتصرف.

- **الوجود والتحقق:** حقيقة توفر جميع العناصر الواردة في جانبي الميزانية أصول وخصوم
- **الملكية والمديونية:** التأكد من أن جميع العناصر الموجودة في الميزانية هي ملك للمؤسسة محل التدقيق وان المديونية تخص فقط الأوجه المنشأة لها
- **التقييم والتخصيص:** للأحداث المحاسبية دون مبالغة ولا ازدواجية في التعامل مع عناصر الميزانية، كالإهتلاك والمؤونة وشهرة المحل.
- **العرض والإفصاح:** يعتبر هذا الهدف من الأهداف البالغة الأهمية باعتباره أساس قيام العملية التدقيقية للوقوف على مدى صحة وصدق المعلومات المالية والوثائق المثبتة للحدث.
- **التسجيل المحاسبي:** يعتمد التدقيق في أولى خطواته على فحص القوائم المالية بناءا على ما جاء في الدفاتر والمستندات المحاسبية المكونة للحجة، كأداة وبرهان مثبت لشرعية عمل مدقق الحسابات.

فعدم توفر الدفاتر والمستندات المحاسبية يصعب التحقق من حقيقة تسجيل العمليات المالية واحترام التوقيت المتزامن ووقوع الحدث المالي، كما يصعب التحقق من الأقفال الصحيح للحسابات وتحديد الأرصدة النهائية.

ج- آليات تحقيق أهداف التدقيق:[35]

إن تحقيق أهداف التدقيق مبني أساسا على خطة معدة سابقا من المدقق، حيث ترتبط هذه الخطة بنوع الهدف المنشود، المرتبط بـ:

" العمليات المالية: وهنا يتم تحديد الهدف من التدقيق بناء على التحقق من العمليات المالية وما يترتب عليها، من تسجيل وتقييم ...كما اشرنا سابقا "

أو" العمليات على الأرصدة: وهنا يتحدد الهدف من التدقيق بناءا على ما ورد في العمليات من أرصدة، ويركز الهدف على التحقق من جميع الأرصدة سواء الدائنة أو المدينة "

لتحقيق أهداف التدقيق يتوجب على المدقق جمع مزيج كافي من الأدلة بإتباع أربعة مراحل:

- المرحلة الأولى: تخطيط وتصميم منهج التدقيق

لكل نوع من عملية التدقيق تستحضر مجموعة طرق متبعة في تحصيل الأدلة لتحقيق أغلب أهداف التدقيق، غير أن التعارض في المنهج يكمن في أمرين مهمين، هما:

الأمر الأول: جمع الأدلة الكافية المحققة لهداف التدقيق

الأمر الثاني: المسؤولية المهنية اتجاه تخفيض تكلفة جمع الأدلة

إذ يعد الأمر الأول غاية الأهمية بتجميع الحد الأدنى من الأدلة (وننوه إلى نوع حديث يعبر عن الأهمية النسبية للأدلة المحصلة) المرسخة عند المدقق اقتناعه بخطة عمله التي يريد آن يدير بها عمله، في طريق الوصول إلى إصدار الرأي الفني المحايد المعبر والسليم حول ما تم تدقيقه.

---

[35] الفين ارينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد محمد عبد القادر الديسطى، مراجعة احمد حامد حجاج، دار الريخ، السعودية، 2008، ص ص 208 – 216 بتصرف.

غير أن تخفيض تكلفة جمع الأدلة أمر واجب بدرجة ثانية تطرح فكرة شفافية المنافسة حول جودة العمل، فعلى اعتبار عدم أهمية الأمر الثاني سيتم مواصلة جمع الأدلة بالقدر الذي يضمن عدم وجود تحريفات جوهرية على ضوء الأهمية النسبية، فإن اتخاذ القرار بشأن الأدلة الكافية أمرا يسير.

بالعودة إلى تخطيط وتصميم منهج التدقيق فيمكن إن يقسم إلى عدة أجزاء تعرض فيما بعد، ونذكر منها:

المنهج الاستطلاعي في التعرف على المجال الذي يعمل فيه: بحسب نص الفقرة التفسيرية للمعيار الدولي للتدقيق رقم 22، فقد ألزمت المدقق بكونه ملما بـ: (مجال عمل العميل، يتفهم طبيعة النشاط، كل الأمور المالية والمحاسبية المستخدمة في النشاط).

المنهج الاستقصائي في تفهم الرقابة الداخلية وخطر الرقابة: أن تحديد قدرة الرقابة الداخلية للعميل على إنتاج معلومة مالية موثوق فيها وحماية أصول ودفاتر المؤسسة، من احد أهم الأهداف المراد التأكد منها لحضيها بالقبول العام في مجال التدقيق على المستوى العلمي أو العملي، نستطيع التعبير عنها بالاستلزام التالي:

حيث يعتمد المدقق في تقييم قوة الرقابة الداخلية من خلال فحص عدة عناصر:

- فحص الخرائط التنظيمية ودليل الإجراءات.
- المناقشات مع الأفراد.
- إعداد قوائم استقصائية.
- إعداد خرائط تدقيق.
- ملاحظة الأنشطة.

بعدها فقط يتضح للمدقق مدى فاعلية الرقابة الداخلية في منع وقوع الأخطاء والتلاعبات والغش من اجل تقدير خطر الرقابة.

- المرحلة الثانية: أداء اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية

يمكن للمدقق أن يخفض خطر الرقابة في معرفته بالرقابة الداخلية للمؤسسة كما يمكن أن يقرر العكس بتحصيل القدر الكافي من الأدلة، لذلك يتوجب على المدقق أن يبرر مقدار تخفيض الرقابة ليس فقط بمجرد تعرفه وفهمه للرقابة، بل عليه آن يختبر مدى فاعلية الرقابة حيث تسمى الإجراءات المتبعة في هذا الصدد باختبارات الرقابة.

مثل: تعيين كاتب محايد يتحقق من أسعار السلع المفوترة الواجب إرسالها بالبريد إلى الزبائن، فيمكن للمدقق اختبار ذلك لتأكد من مدى الفاعلية بفحص عينة من أعمال الكاتب الذي يجب عليه كتابة الأسعار في فواتير مزدوجة، كما يتحقق أيضا من القيم النقدية للعمليات المالية المسجلة في دفتر المبيعات مقارنتا مع أسعار الفواتير المزدوجة لتأكيد تحقق هدف الدقة في العمليات المالية.

أن مثل هذا الاختبار يسمى بالاختبارات الأساسية التي يمكنها الكشف عن أي شيء لم يؤخذ بالجدية اللازمة عند المؤسسة أو الزبون، من شأنه أن يحدث الفارق في عملية التدقيق وتحقيق احد أهداف التدقيق في كشف حالة خطأ أو غش.

- المرحلة الثالثة: أداء الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية

تتضمن هذه المرحلة عنصران أساسيان لتحقيق أهداف التدقيق المرتبطة بالأرصدة، هما:

الإجراءات التحليلية: اختبارات تكرس نوع من المنطقية في دراسة أرصدة المؤسسة المدينة والدائنة كفحص القيم الكبيرة لعمليات المبيعات في يومية المبيعات الغير العادية، ومقارنة إجمالي المبيعات الشهرية خلال الدورة مع إجمالي المبيعات الشهرية للدورة المنقضية للوقوف على مدى ثبات المؤسسة في سياستها التسعيرية، على النحو الصحيح المنوط العمل به في التسعير عادة، كما يمكن وان يحدث هذا الإجراء فارق جوهري يلزم استخدام الاختبار التفصيلي.

الاختبار التفصيلي: يهدف إلى تنفيذ إجراء اختبارات المخالفات والأخطاء المالية في أرصدة القوائم المالية، وفق عديد السبل كالاتصال المباشر بالزبائن، لتكريس أدلة عالية الجودة تستقى من أطراف محايدة (الزبائن، عملاء، بنوك، جهات حكومية...الخ)؛ إن طبيعة العلاقة المباشرة بين المراحل الثلاثة تقلص من جهد المدقق نحو سبيل تحقيق أهداف التدقيق.

- المرحلة الرابعة: إتمام التدقيق وإعداد التقرير

بعد استنفاذ المدقق لكافة الإجراءات الخاصة بكل هدف من أهداف التدقيق لكل حساب من حسابات القوائم المالية، يصبح من الضروري أن يتم دمج جميع المعلومات المتوصل إليها من اجل بناء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، فتعد هذه المسألة شخصية قائمة على الحكم المهني للمدقق وممارساته العملية ليوظف كل المتطلبات الفنية المحددة بدقة في إعداد التقارير.

مما تقدم تبين أن للتدقيق أهداف مختلفة، ذلك حسب نوعها وظروف تنفيذها، إلا أن الهدف الرئيسي والمشترك هو التحقق من الصحة والمصداقية للمعلومة.

في سبيل تحقيق هذا الهدف (الصحة والمصداقية)، ينبغي على المدقق التأكد من العناصر التالية[1]:

- التسجيل المحاسبي لكل العمليات المحققة في المؤسسة.
- الوجود الحقيقي للعناصر المادية في المؤسسة.
- حق ملكية الأصول والالتزام على الخصوم.
- كل العناصر المكونة للأرصدة مقيمة بطريقة صحيحة.
- تسجيل دقيق وصحيح للعمليات حسب المبادئ العامة للمحاسبة.

[1] K.Belamiri, Méthodologie de vérification des comptes, Revue S.N.C N° 1, p26.

من خلال هذه الخصائص يحدد المدقق الأهداف الخاصة بمهمته (تخزين، تسويق؛ الخ...) التي بدورها توضح طبيعة وامتداد إجراءات الفحص، مع الأخذ بعين الاعتبار عناصر أخرى كدرجة الخطر

ثانيا- أهمية مهنة التدقيق

تنسب أهمية مهنة التدقيق إلى المستفيدين منها مثل (المساهمون، المستثمرون، الدائنون، المحللون الماليون، بعض هيئات الدولة، الأسواق المالية).[36]

بالرجوع لأهمية مهنة التدقيق نجدها تعود لعدة أسباب أبرزها:[37]

- أسباب تاريخية متمثلة في تطور المحاسبة بظهور الدفاتر والسجلات ما رجح فرضية حدوث أخطاء، قد تضلل مستعمليها بما يولد الشك حول صحة ومصداقية القوائم المالية، لتبرز أهمية المهنة في إضفاء المصداقية وضمان الصحة في معالجة البيانات المالية وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- الشركات المتعددة الجنسيات التي ساعدت على نمو الشركات عبر العالم بكبر حجمها وحجم معاملاتها ما يرجح وجود أخطاء أو فرص التلاعب بالبيانات، نتيجة اختلاف اللغات المحاسبية المطبقة نحو العالم، التي تبعث على الريبة في نفوس المستثمرين، إذ يتطلب الموقف هنا رأي فني من شخص مستقل حول مصداقية وعدالة المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية، حيث توفر المهنة مثل هؤلاء الأشخاص المكونين المعتمدين لأجل القيام بهذا الدور.
- التوافق والتجانس لتتزايد أهمية التدقيق في علاقة عكسية مع العنصر، حيث يعزز انعدام التجانس والتوافق في العمليات المحاسبية إلى ضرورة تدقيق المعلومات المالية، للتأكد من اعتماد المبادئ المتعارف عليها، وتطبيقها على أكمل وجه وليس هناك ما يثير الشك حول عدالتها، في تقرير متضمن للرأي الفني المحايد للمدقق بناءا على الفحص والتحاليل للنتائج المتوصل إليها في نهاية العملية.
- من بين الأسباب الحديثة التي لازمت أهمية المهنة الحاجة إلى تدقيق البيانات المالية (التدقيق الإلزامي)، الحاجة للاستشارات الضريبية والمحاسبية والإدارية (التدقيق الاختياري).
- القابلية للمقارنة من أحد الأسباب التي تبعث على أهمية المهنة حيث تختلف الطرق والنظم المحاسبية والتطبيقات من بلاد إلى أخرى، حيث تعتبر الأخطاء الجوهرية في بلاد معين غير مهمة في بلاد أخرى وهذا ما يؤدي للإضرار بالقوائم المالية بين بلدين مختلفين، ما يوجب وضع تفسيرات مبررة للاختلاف من طرف خبير في المهنة يحدد الأهمية النسبية للأخطاء، فلا يمكن أن يتوفر هذا الشرط بالقدر الكافي في شخص إلا من خلال تكوينه والسهر على تلقينه المبادئ الأساسية في التدقيق ليستند عليها.

حيث يذكر المعيار الدولي رقم 310 الأهمية من خلال حصرها في تقرير مستوى الأهمية النسبية (المادية) وتقييم فيما إذا كان المستوى لازال ملائما، من خلال تعريفه للأهمية النسبية وتوضيح العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق وكذا تقييم تأثير المعلومات الخاطئة، فنوضحه كالتالي:

---

[36] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[37] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة للنشر والتوزيع، الاسكندرية-مصر،2007، ص 326-330، بتصرف.

1- **تعريف الأهمية النسبية:** " تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات المأخوذة من البيانات المالية، تعتمد الأهمية النسبية على حجم الخطأ المقدر في الظروف الخاصة بحذفه أو بيانه بصورة خاطئة، بالتالي فإن الأهمية النسبية توفر البديل بدل كونها صفة نوعية ابتدائية يجب أن تحتويها المعلومات لتكون مفيدة".[38]

غير أن تحديد الأهمية النسبية للمعلومات يتوقف على الرأي المهني للمدقق من خلال المستوى المقبول للأهمية النسبية عند وضع خطة عمله، هذا لإبراز نسبية الأخطاء الجوهرية.[39]

تبرز الأهمية الكمية والنوعية للأخطاء الجوهرية المأخوذة في الاعتبار انطلاقا من:

- الوصف غير الدقيق للسياسات المحاسبية.
- الحرص على إمكانية الاستخدام المضلل للبيانات المالية عبر الوصف الخاطئ.
- إخفاق الإفصاح عن عدم تطبيق المتطلبات النظامية المنتجة لأعباء التشغيل (ضعف قابلية التشغيل).
- وجود أخطاء في مبالغ صغيرة تؤثر بتراكمها على صحة المعلومات المالية.
- طبيعة وتوقيت إجراءات التدقيق لتقييم تأثير الأخطاء الجوهرية.

تتأثر الأهمية النسبية بالأرصدة أو المعاملات أو الإفصاح المتعلق بالمتطلبات التشريعية والقانونية، التي يمكنها خلق مستويات مختلفة للأهمية النسبية، كما جاء في ملحق التشريعات للأمور التي تأخذ بعين الاعتبار في طبيعة العملية نص المعيار الدولي 310:[40]

- متطلبات بيئة منظمة (قانون ضرائب).
- القياس ومسائل الإفصاح المتعلقة بالعمل.
- متطلبات التقرير المتعلقة بالتدقيق.
- مستخدمي البيانات المالية.

2- **العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق:** تتمثل في " علاقة طردية وعكسية، أدلة إثبات"

---

[38] IFAC, ISA N° 320, I bid, p 107.

[39] I bid, p 107.

[40] I bid, N° 310, p 103.

الجدول (05): العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق

	بالنسبة للأهمية النسبية	بالنسبة لمخاطر التدقيق
العلاقة الطردية	- تخطيط عملية التدقيق وفق تقدير المدقق للأهمية النسبية - اتخاذ قرار البنود المختبرة - اختيار إجراءات التدقيق	- ما هي الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري - الاختبار بالعينات وإجراءات التحليل - تخفيض مخاطر التدقيق لمستوى مقبول
العلاقة العكسية	- كلما زادت مخاطر التدقيق قلت الأهمية النسبية - توسيع إجراءات الفحوصات - تعديل طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية المخططة	- ارتفاع مستوى الأهمية النسبية يخفض مخاطر التدقيق - تخفيض المستوى المقرر للرقابة - تخفيض مخاطر الاكتشاف
أدلة الإثبات	- يرجع تقييم أدلة الإثبات إلى تحديد مستويين: - انخفاض عدد أدلة الإثبات يضعف الأهمية النسبية ويرفع نسبة الأخطاء الجوهرية بالتالي ارتفاع مخاطر التدقيق وانخفاض هامش الأمان في نتائج عملية التدقيق - ارتفاع عدد أدلة الإثبات يعزز الأهمية النسبية بحصر نسبة الأخطاء الجوهرية بالتالي التحكم في مخاطر التدقيق يؤدي لكفاءة نتائج عملية التدقيق	

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على المعيار رقم 320 من معايير لتدقيق الدولي، IFAC، ص 107، (بتصرف).

3- دور الأهمية النسبية في تقييم تأثير الأخطاء الجوهرية

- تحديد أهمية مجموع الأخطاء الجوهرية غير المصححة والمكتشفة خلال عملية التدقيق.
- تساعد على اكتشاف أخطاء جوهرية خاصة سابقة الاكتشاف لها تأثير نهائي ولم تصحح.
- تعزز اكتشاف الأخطاء المنظورة.
- تعديل التقرير بإبراز الأخطاء وفق المعيار الدولي رقم 700 المتعلق بحالات رفض الإدارة تعديل بياناتها المالية (عدم تصحيح الأخطاء المكتشفة).
- تحديد درجات خطر احتمال وجود أخطاء جوهرية غير مكتشفة في حالة تجاوز نسبة الأخطاء الجوهرية المكتشفة المستويات المعقولة للأهمية النسبية.

ثالثا- مخاطر مهنة التدقيق

1- تعريف مخاطر التدقيق: مخاطر قيام المدقق بإبداء رأي غير ملائم عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية، إذ تتكون مخاطر التدقيق من ثلاث عناصر، هي:[41]

أ. **مخاطر الرقابة:** قابلية حدوث خطأ جوهري في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي، يؤثر عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من دون أن تمنع أو تكتشف وتصحح في الوقت المناسب، من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية.

ب. **مخاطر الاكتشاف:** أي عدم اكتشاف إجراءات المدقق التحقيقية لوجود خطأ في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة، قد تكون جوهرية بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى.

ت. **المخاطر الملازمة:** تعني قابلية حدوث خطأ مادي إلى رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة.

2- خصائص مخاطر التدقيق:

حيث تتوفر مختلف نشرات التدقيق الدولية على مجمل الخصائص التالية:[42]

- تخل بالإجراءات التي تمكن المدقق من فهم كافٍ لكلِ المكونات.
- تشتيت تخطيط لعملية التدقيق.
- تشويه تصميم سياسات وإجراءات المنشأة وتأخير وضعه حيز التنفيذ.
- عرقلة تقديم رأي صحيح حول القوائم المالية التي تغطي فترة من الزمن.
- التأثير على الضوابط الرقابية التي تؤثر في الحصول على المعلومات المالية ومعالجتها لكامل الفترة.
- إغفال أي عيوب أو تقصير في مهمة الرقابة الداخلية المؤثرة على الإبلاغ المالي للجنة التدقيق.

كما عرف تقرير (COSO) العيوب وأوجه التقصير على أنها " تلك الحالات التي تكون داخل نظام الرقابة الداخلية والتي تستحق الاهتمام.

3- **تشخيص وتحليل مخاطر التدقيق:** يتكون تقييم المخاطر من تشخيص المخاطر وتحليلها، حيث:

- يتضمن تشخيص المخاطر فحص العوامل الخارجية كالتطور التكنولوجي، منافسة، تغيرات اقتصادية
- فحص عوامل داخلية مثل: نوعية وجودة المستخدمين، طبيعة أنشطة المنشأة، خصائص عملية معالجة نظام المعلومات.
- يتضمن تحليل المخاطر " تقدير احتمالية حدوثها، كيفية معالجة المخاطر"

4- **علاقة المخاطر بالضوابط الرقابية:** تتألف أنشطة الرقابة من سياسات وإجراءات تضمن قيام الموظفين بتنفيذ توجيهات الإدارة. تتضمن أنشطة الرقابة:

- تدقيق نظام الرقابة.

---

[41] سعيدي يحيى، مجموع محاضرات طلبة الدكتوراه ل م د بنوك مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2014،بدون ترقيم، بتصرف.

[42] IFAC, ISA, I bid, p p 17 – 23.

- تدقيق الضوابط الرقابية لنظم المعلومات.
- تدقيق الضوابط الرقابية التطبيقية التي تمنع دخول الأخطاء في النظام، أو اكتشاف وتصحيح الأخطاء الموجودة في النظام.
- تدقيق الضوابط الرقابية العامة التي تغطي تصريح الدخول، البرمجيات، تطوير النظام.

5- تقييم المخاطر: لقد شخصت النشرات تقييم المخاطر على أنها:[43]

- احد المكونات الهامة للرقابة الداخلية بحسب (COSO and SAS 78).
- كما شخصت (COBIT) العملية داخل بيئة تكنولوجية المعلومات على أنها تقييماً للمخاطر.

بالرغم من أن تقييم المخاطر لم يعتبر كأحد المكونات الواضحة لنظام الرقابة الداخلية وفقاً لنظام النشرة (SAC)، فإن النشرة تتضمن مناقشات واسعة، وقد صنفت (SASs 55 / 78) المخاطر إلى مخاطر مستأصلة (موروثة)، ومخاطر رقابة، ومخاطر اكتشاف، يتفهم المدققون الخارجيون ويفحصون ويقيمون الضوابط الرقابية المتعلقة بالتحريف المادي (الهام) في القوائم المالية، مثل: تلك المتصلة بمخاطر الفشل في تحقيق أهداف الإبلاغ المالي.

أما بالنسبة لنشرة (COBIT) فقد تعرضت وبعمق للعديد من مكونات تقييم المخاطر في بيئة تكنولوجيا المعلومات، التي تضمنت:

- تقييم مخاطر الأعمال.
- أسلوب تقييم المخاطر.
- تشخيص وتحديد المخاطر وقياس المخاطر.
- عمل خطة المخاطر المقبولة.

فهي تتعامل مباشرة مع انواع مخاطر تكنولوجيا المعلومات مثل: (التكنولوجيا، الأمان، مخاطر الاستمرارية والتنظيمية).أما مفاهيم المخاطر المقدمة في (SAC) و(COSO) فهي متشابهة بالإضافة إلى فشل تحقيق أهداف الإبلاغ المالي، فقد تعرضت كل من (SAC) و(COSO) إلى مخاطر الفشل في تحقيق الالتزام، على وجه الخصوص الأهداف التشغيلية.

لقد ناقشت (COSO) تحديد المخاطر الداخلية والخارجية بالنسبة للمنشأة ككل وأيضاً للأنشطة الافرادية، كما اعتبرت تحليل الإدارة للمخاطر هي تقييم: لأهمية المخاطر، احتمالية حدوثها، كيفية إدارتها.

أما النشرة (SAC) فقد اختبرت المخاطر بالنسبة لنظام المعلومات المؤتمت، وقدمت تحليلاً تفصيلياً لمخاطر نظم المعلومات، واستكشفت الكيفية التي يمكن بها تخفيف هذه المخاطر، كما أكدت SAC و COSO على:

---

[43] نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، مرجع سبق ذكره.

- التكلفة / المنفعة.
- الحاجة إلى إقامة علاقة متبادلة بين أهداف المنشأة والضوابط الرقابية.
- الطبيعة المستمرة لتشخيص وتقييم المخاطر.
- قدرة الإدارة على تعديل نظام الرقابة الداخلية للمنشأة.

أما بالنسبة لكل من (SASs 55 / 78) فقد ذكرت القليل حول المخاطر التشغيلية أو مخاطر الالتزام، كما صنفت المخاطر إلى مخاطر مستأصلة (موروثة)،مخاطر الاكتشاف، مخاطر الرقابة. لسبب إن المدققين الخارجيين لا يستطيعوا تغيير الضوابط الرقابية الداخلية، فإنهم يقوموا بتعديل مخاطر الاكتشاف المقبولة بشكل عكسي لتقييمهم لمخاطر الرقابة.

تعتبر النشرة COBIT (1996) إطاراً يقدم أداة للعمليات التجارية للملاك وذلك من أجل تحرير مسؤولياتهم الرقابية بالنسبة لنظم المعلومات بكفاءة وفاعلية، بينما النشرة SAC (1991) المعدلة سنة 1999 تعرض المساعدة للمدققين الداخليين بالنسبة لرقابة وتدقيق نظم وتكنولوجيا المعلومات.

لتعطي COSO (1992) توصيات للإدارة عن كيفية تقييم وتحسين النظم الرقابية والتقرير عنها لتضيف النشرتين SAS 55 سنة1988 و SAS 78 سنة 1995ارشادات وتوجيهات للمدققين الخارجيين بخصوص تأثير الرقابة الداخلية على تخطيط وأداء عملية التدقيق على القوائم المالية للمنظمة، بسبب قيام أطراف وجهات مختلفة بإنشاء الوثائق المتعلقة بدراسة احتياجات الأطراف المهتمة بهم، لذا فإن هناك الاختلافات قد تنشأ بينهم، بغض النظر عن ذلك، فإن كل وثيقة ركزت على الرقابة الداخلية لكل طرف.

نتيجة لذلك، فإن مقارنة مفاهيم الرقابة الداخلية المعروضة في هذه الوثائق ذات مصلحة للأطراف الثلاثة (المدققين الداخليين، الإدارة، المدققين الخارجين).

الجدول (06): مقارنة المواضيع الرئيسية المعروضة في الوثائق النشرات

الموضوع	SASs 55 /78	COSO	SAC	COBIT
أصحاب العلاقة الأساسيين	المدققين الخارجيين	الإدارة	المدققين الداخليين	إدارة، مستخدمين، مدقيقي نظم المعلومات
اعتبار الرقابة الداخلية بأنها	عملية	جهاز	مجموعة من العمليات تشمل النظم الفرعية	مجموعة من العمليات تشمل سياسات، إجراءات، ممارسات، هياكل التنظيمية

أهداف الرقابة الداخلية مؤسسياً	إبلاغ مالي موثوق به	إبلاغ مالي موثوق به، التزِام بالقوانين والتشريعات	عمليات تشغيلية كفؤة وفاعلة، إبلاغ مالي موثوق به، الالتزام بالقوانين والتشريعات	عمليات تشغيلية كفؤة فاعلة، مسألة سرية، أمانة وسلامة ووجود المعلومات، إبلاغ مالي موثوق به، الالتزام بالقوانين والتشريعات
المكونات أو المجال	المكونات: الرقابة، البيئة، مخاطر، إدارة، أنشطة.	المكونات: رقابة، بيئة، مخاطر، إدارة، أنشطة، معلومات واتصالات، مراقبة	المكونات: رقابة، بيئة، نظم يدوية، إجراءات رقابية	المجال: تخطيط، تنظيم، امتلاك وتطبيقات، تسليم ومساندة، مراقبة
التركيز	القوائم المالية	المنشأة ككامل	تكنولوجيا معلومات	تكنولوجيا المعلومات
فاعلية الرقابة الداخلية	لفترة محدودة من الزمن	الإدارة	الإدارة	المسؤولية لنظام الرقابة الداخلية
الحجم	وثيقتين بـ63 ص	4 مجلدات بـ353 ص	12 نموذج بـ 1193 ص	4 وثائق بـ187 ص

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على عدة مراجع (بتصرف)

بمقارنة الوثائق نجدها مبنية على إسهامات الوثائق السابقة. فمثلاً (COBIT) يحتوي جزء منها على ما جاء في (COSO) و(SAC)، أخذت تعريفها للرقابة من (COSO) وتعريفها لأهداف الرقابة لتكنولوجيا المعلومات من (SAC)، حيث أنها تحتوي على مفاهيم الرقابة الداخلية المكونة في (SAS 55) و(COSO) في حين جاءت (SAS 78) ملحقًا لـ (SAS 55) كي تعكس مساهمات مفاهيم الرقابة الداخلية (COSO).

المبحث الثاني: مراحل تطور مهنة التدقيق على المستوى العالمي

لقد نشأت مهنة التدقيق منذ عصور قديمة ماضية حيث كانت تعرف بمصطلحات مغايرة لما هي عليه الآن إذ أنها تنسب على أساس العملية التي يقوم بها الشخص المكلف بالمهنة، يكلف الشخص بمراقبة أموال الملك لحمايتها فيلقب بـ"المراقب"، أو يقوم الشخص بنفس المهمة لكن في عصر مختلف وظروف أخرى بمحاسبة القيّمين على أموال الملك فيلقب بـ"المحاسب"، والذي يراجع يلقب بالمراجع وهكذا وكلاً على حسب عصره، فالعملية واحدة والهدف واحد غير أن المسميات تختلف من فترة لأخرى على اختلاف المناطق، على كلٍ ستتم دراسة مراحل تطور المهنة وتسمياتها بحسب المراحل المحددة لذلك، من خلال ثلاث مطالب ندرج أولها كما يلي:

المطلب الأول: تطور المهنة في الفترات الأولى من 4000 سنة ق م إلى 1300 م

المرحلة الأولى – الفترة ما بين 4000 – 1800 ق م:

لقد تعاقبت على مرّ العصور حضارات مختلفة عُرف على كل منها شيء مميز أدى إلى بروز علم للمحاسبة في صيغته التدقيقية، من خلال توفر وتنوع الدفاتر المحاسبية لتقييد مختلف المعاملات وتسهيل مراجعتها في فترات لاحقة، حيث تبرز في هذه الفترة الحضارة البابلية.

تتمركز حضارة بابل فيما بين النهرين أي في العراق حديثا وقد عرفت هذه الحضارة المحاسبة في شكلها البدائي، من خلال تسجيل الأمور المحاسبية في ألواح من طين وعرضها على العلن من أجل مراجعة العمليات واكتشاف الأخطاء، كان ذلك من خلال مقارنة الدفاتر بما جاء في نصوص المادتين 104 و105 من تشريع حمو رابي، " حيث أن الدراسات التاريخية أشارت إلى وجود اكتشافات يعود تاريخها لحوالي 2600 ق م تتمثل في ألواح من طين مختلفة الطول والعرض والسمك تستخدم بمثابة سجلات محاسبية أي أشبه بدفتر المسودة أو اليومية العامة حاليا".[44]

لم تكن الحضارة البابلية كغيرها من الحضارات حيث اعتمدت على تشريع حمو رابي الذي كان بمثابة تشريع لكل جوانب الحياة الاقتصادية والسياسية منها خاصة المالية، من أبرز ما أنتجته الحضارة البابلية في

[44] مختار مسامح، مرجع سبق ذكره، ص2.

عصرها مادة المحاسبة والمراجعة في نفس الوقت بحكم اعتماد الأخيرة على مخرجات سابقتها "السجلات المحاسبية" بدرجة أولى، فان الحضارة البابلية عرفت أربع سجلات مهمة في عملية التدقيق، أهمها:[45]

- سجل عمليات التبادل التجاري – المقايضة.
- سجل النفقات والأجور وسجل التكاليف.
- سجل الالتزامات والذمم.

المرحلة الثانية– الفترة ما بين 1800 ق م –600 م

أ. الحضارة الفرعونية

امتدت الحضارة الفرعونية التي أخذت من وادي النيل بمصر مقرا لها لِما يزيد عن 4000 سنة، حيث طورت البناء والزراعة في أول وأعظم خطوة في تاريخ حضارات عصرها.

بالنظر للدور الهام الذي اكتسبته الزراعة، فقد اهتمت بتسجيل حركة المخزونات في ظل اكتشاف ورق البرادي التي استعملته كسجلات محاسبية في الفترة الممتدة ما بين 3000 و1000 سنة ق م، لتسهيل عملية مراجعة المخزونات في ظل الظروف التي أدت إلى تقسيم الدول لعدة مناطق مختلفة لمراقبة مدى مساهمتها في المحصول المخزن، كانت من ضمن اقتراحات سيدنا يوسف عليه السلام كما جاء في النص القرآني:

من سورة يوسف بعد أعوذ بالله من الشيطان الرجيم، بسم الله الرحمن الرحيم " **يُوسُفُ أَيُّهَا الصِّدِّيقُ أَفِتنَا فِي سَبعِ بَقَرَاتٍ سِمَانٍ يَأكُلُهُنَّ سَبعٌ عِجَافٌ وَسَبعِ سُنبُلَتٍ خُضرٍ وَ أُخَرَ يَابِسَتٍ لَّعَلِّي أَرجِعُ إِلىَ النَّاسِ لَعَلَّهُمُ يَعلَمُونَ(46) قَالَ تَزرَعُونَ سَبعَ سِنِينَ دَأَباً فَمَا حَصَدتُّم فَذَرُوهُ فِي سُنبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تَأكُلُونَ(47) ثُمَ يَأَتِي مِن بَعدِ ذَلِكَ سَبعٌ شِدَادٌ يَأكُلنَ مَا قَدَّمتُم لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِّمَّا تُحصِنُونَ(48)" صدق الله العظيم.**[46]

كان عليه السلام يتنقل بين المدن يتفقد المحاصيل في دورات لمراجعة المخزونات ومقدار مساهمات المدن في أول طابع من مهنة المراجعة. نظرًا لانعدام الجانب الصناعي واعتبار الزراعة أهم مورد رزق للسكان، فكان الاهتمام بمراقبة ومعرفة حجم المخزونات الوظيفية الأساسية للمحاسبة آنذاك.[47]

تأتي في الآية " **فَمَا حَصَدتُّم فَذَرُوهُ فِي سُنبُلِهِ** " فذروه في سنبله للإشارة إلى أن المحاصيل كانت تترك على شكلها لتمكن من عدها على شاكلة حزم، تحتوى على سبعة سنابل فكان ذلك من وحي المولى عز وجل للتنبيه إلى الاستنارة بالعد في عملية مراجعة المخزونات، لنبذ الشك في قوله عز وجل: " **يَأَيُّهَا الذِينَ ءاَمَنُوا اِجتَنِبُوا**

---

[45] المرجع السابق، ص 2.

[46] سورة يوسف، الايات 46-47-48.

[47] نفس المرجع، ص 3.

كَثيرًا مِّنَ اَلظَّنِّ إنَّ بَعضَ اَلظَّنِّ إثْمٌ ". ذلك وأن المخزون إذا تم فركه خسر قيمته وهو المراد من وجهة النظر التدقيقية صعوبة عد الحبوب، حتى وإن تم وزن المحصول المخزن يفقد ميزانه ويخف لجفافه عند سنوات القحط فيقع التشكيك في غير محله، لذلك كان الأمر الإلهِ لنبيه عليه السلام بتركه في سنبله في خطوة غير مسبوقة تبرز حقيقة توظيف الشك المهني في أرقى صُورهِ.

ب. الحضارة الإغريقية:

لقد ارتبط ظهور النقود كمقياس للقيمة بالرياضيات ارتباطا وثيقا بهذه الحضارة فكان لها فضل تطوير كافة العلوم والتدقيق من بين هذه العلوم، بحكم ارتباطه الوثيق بعلم المحاسبة والرياضيات اللذان لا زاما الإغريق في حياتهم اليومية لاتساع الأقاليم التابعة للإغريق أنداك، يرجع ظهور المحاسبة والمراجعة إلى ما قبل ميلاد المسيح 3600 سنة بحسب تاريخ نهوض الحضارة، حيث وجدت بعض الدلائل التي تشير إلى استعمال بعض المفاهيم المحاسبية كاحتساب أقساط الإهتلاك على أسوار المدن، التي بنيت في عهد الحضارات الإغريقية وعلى أنقاض الحضارة الرومانية القديمة.[48]

حقيقة الأمر تقضي بوجوب ذكر إن حساب قسط اهتلاك الأسوار بغية إعادة بناءها أو ترميمها للحفاظ على صلابتها بالرجوع للفكر السائد في تلك الفترة المعروفة بكثرة الحروب، وما عرف على الإغريق من طول أسوار مدنهم في سياسة حربية ترتكز على ضرورة توفير أقصى حماية ممكنة. ولا يخفى عنا إن فكرة حساب قسط الإهتلاك سابقة في حد ذاتها من حيث ابتكار طريقة حساب فترة عمرية لاستثمار معين بغض النظر عن نوعه أحربيٌ كان أم ماليٌ.

لذلك فإن في الفكرة إشارة إلى أن الفطرة الإنسانية تميل دوما إلى تدقيق وفحص كل شاردة أو واردة قد تشكل احتمال وجود خطر، يمكن أن يؤثر سلبا بشكل أو آخر على الحياة الاقتصادية أو السياسية لمركز الأعمال.

ت. **حضارة الإنكا:**

عرفت حضارة الإنكا مفهوم التدقيق حوالي 1200 سنة ق م، من خلال إرسال الحكام لشباب أقوياء يمتطون حيوان لألما (الذي يجمع بين النعامة والحصان في شكله) من اجل إيصال رسائل شفهية، مادية أو بنكنوت

[48]JSArpan and LH Radebaugh, International Accounting and multinational enterprise, WGL1981, p1.

وضرائب ملكية تعرف " بكوبيكو"[49] لمسافات تتعدى 250 ميلا في اليوم، حيث يقوم الشباب بنقل الضرائب للملك والذي يخضعهم بدوره لعملية مراجعة حسابات ممتلكات الغير، من خلال تقديم هؤلاء الشباب لتقارير شفاهية ودلائل تمثلت في لفافات من خيوط غزل بحكم اشتهار هذه الحضارة بصناعة الخيوط، من بين الاكتشافات أيضا والتي لها علاقة بالمراجعة العثور على كرات ملفوفة من خيوط الغزل تحتوي على عقد مختلفة الإشكال، وخيوط بألوان مختلفة فسرت فيما بعد على أساس أن الخيوط تمثل أصناف المنتجات والمحاصيل، والعقد تمثل أعداد أو مجموعات واعتبر ذلك انه نظم بدائي في تسجيل العمليات الداخلة والخارجة للمستودع.[50]

المرحلة الثالثة – الفترة ما بين 600 م – 1300 م:

لقد حث الرسول (صلى الله عليه وسلم) بضرورة الرقابة على أموال الفقراء والرعية، وكان (صلى الله عليه وسلم) يرسل في كل فترة صحابة في شكل مراجعين، لأجل الوقوف على أعمال ولاة الأمور في كل من الحجاز والعراق واليمن ومصر وغيرها من البلاد الإسلامية في أول مرة برز فيها مفهوم المراجعة العملياتية، كذا ما يعرف حديثا بالتدقيق الإداري أو التشغيلي في تدقيق مصاريف بيت مال المسلمين، من خلال السجلات المدونة للصدقات ومبالغ الزكاة، فلم يهتم الإسلام بمراجعة وممارسة الرقابة على الأموال فقط، بل تعدى لمراجعة أحوال الناس وأمورهم في تدقيق مبالغ المال التي يتقاضاها العاملين على تحصيل الزكاة، ما رسخ فيما بعد أهم مبادئ المساواة والعدالة، في إشارة إلى النوع المعروف حاليا بالتدقيق الاجتماعي.

حيث كان الرسول (صلى الله عليه وسلم) يلقن مندوبيه مقادير وطرق تحصيل الزكاة والجزية، وطرق الإنفاق العام وأحكامه ويدقق في المستخرج والمنصرف منها، وكان له كتاب يوثقون له أموال الصدقات والغنائم.[51]

إذ عرفت المراجعة قفزة نوعية حيث انتقلت المراجعة من ممارستها في شخص النبي (صلى الله عليه وسلم)، لتنتقل إلى صحابة يوجدون علم الحساب كشرط أساسي في التكليف أُستخدم بعدها كمعيار محدد لممارس المهنة من الصحابة، لتأدية مهنة الرقابة على إمارات الدولة الإسلامية في ظل الفتوحات وأتساع مناطق الولاية ومنها كان بروز أول نواة للمراجعة الخارجية في شكل مهنة تؤدى مرة كل سنة في زمن جمع الزكاة، أصبحت تمتهن من طرف فئات معينة في عهد الخليفة عمر بن الخطاب (رضي الله عنه)، حيث يمكن اعتبار مرحلة خلافته

---

[49] موقع ويكيبيديا، حضارة الإنكا.

[50] مسامحمختار، مرجع سبق ذكره، ص4.

[51] علي عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات: اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعةباتنة،2011،ص4.

(رضي الله عنه) من الناحية المالية والرقابة عليها مرحلة مميزة لأنه وضع أسس وقواعد تكفل أحكام الرقابة على أموال الدولة. أين أَنشئ ديوان بيت المال لضبط إيرادات الدولة الإسلامية ونفقاتها، كما أنشأ مجموعة من الدواوين الأخرى المنظمة لشؤون العامة.[52]

تلت هذه الأحداث عهد الخلفاء الراشدين الذي كلل بإنشاء دار الاستخراج للتحقيق مع الولاة والعمال عند عزلهم،[53] وديوان الزمام المناظر لديوان المراجعة المالية في عهد العباسيين.[54]

غير أن الحركات الاستعمارية التي بدأت بالحروب المغولية والصليبية، ثم الاستعمار العثماني وأخيرا الاستعمار الغربي قد طمست معالم هذه المحاسبة والمراجعة وحكمت بتخلف الدول العربية في هذا المجال، حيث حملت الدول الغربية وعلى رأسهم إيطاليا وبريطانيا الريادة لتقود مسيرة التطور في مجال المحاسبة والمراجعة في العصرين المتوسط والحديث.[55]

المطلب الثاني: تطور المهنة في الفترة الثانية من 1300 م إلى 1905 م

المرحلة الأولى – الفترة ما بين 1300 – 1500:

أ. عند الصينيين:

لقد عرفت الصين مفهوم التدقيق ذلك للحاجة الماسة التي نشأة من تقصير بعض الموظفين الحكوميين في وظائفهم المالية اتجاه الملكيات العامة للقصر والعائلة الحاكمة، كما وجدت في الصين أنظمة تراقب الموظفين الحكوميين في تأدية الوظائف المالية واستخدام الممتلكات العامة.[56]

ب. عند الرومان:

كما عرفت أيضا الإمبراطورية الرومانية مفهوم المراجعة في أوج عهدها حيث اهتمت بجانبين أساسين هما:

---

[52] عوف محمود الكفراوي، سياسة الإنفاق العام في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1984، ص 475.

[53] نفس المرجع، ص139.

[54] نفس المرجع، ص 139.

[55] ناصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2004، ص 35.

[56] SHUOW & YAM S, Audit profile people's republic of china, In International journal of government Auditing, Vole14, 4 October،1987, p11.

- التشريع القانوني
- التنظيم الإداري لإدارة شؤونها المالية من ضرائب وجباية

من خلال تعيين مراجعين تابعين للإمبراطور يقدمون له حصيلة أعمالهم المتمثلة في مراجعة جميع ممتلكات الإمبراطور وحمايتها من عمليات الغش والتلاعب.

كما تضمن عهد الإمبراطورية الرومانية الدفاتر المحاسبية التي تتلى على مسامع الحاكم بحضور مستشاريه، للوقوف على ممتلكاته لمنع أو اكتشاف أي تصرفات غير مسئولة من قبل القيمين على ذلك.[57]

كما أن الموثق (المراجع) وقتها يستمع إلى القيود المثبتة في الدفاتر والسجلات للوقوف على مدى صحتها، هكذا نجد كلمة تدقيق Audit مشتقة من الكلمة اللاتينية Audir ومعناها يستمع.[58]

المرحلة الثانية – الفترة ما بين 1500– 1830:

شهدت هذه الفترة انقسام إيطاليا إلى دويلات مما أدى إلى سقوط الإمبراطورية الرومانية، فزادت الحاجة لاستخدام مراجعين خاصة في ظل ظروف الإفلات التي كانت تسود في الإمبراطورية مما زاد من وقع الاحتجاجات لعدة أسباب نلخصها في ما يلي:[59]

- استخدام الشمع كدعائم لتسجيل مما جعلها عرضة للتلف.
- عدم الدقة في إثبات حقوق الغير.
- استخدام الإمبراطورية للحروف بدل الأرقام صعب من العمل المحاسبي في حدّ ذاته.

إن نمو المدن الإيطالية وازدهار تجارتها على غرار فلورنسا وجنوه وفينيسيا ثمن أهمية المراجعين، ليتم استخدامهم لأول مرة في تدقيق العمليات المسجلة بالدفاتر والمتعلقة بالبضائع التي يجلبها التجار من وراء البحار على ظهر السفن التجارية.[60]

لقد تفاقمت ظواهر الغش في معاملات هذه الفترة وكان لزاما وضع حدً لهذه الظاهرة التي كانت تؤرق القيمين عليها، خاصة في ظل التدقيق أو المراجعة التفصيلية السائدة أنداك مما أبرز الحاجة لمدقق داخلي، قائم على كافة جوانب المعاملات وذلك بعدما تبين جليا عدم التأكد من أمانة المقيمين على الحسابات في مدينة بيزا.في

---

[57] إدريس عبد السلام اشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[58] خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة على البنوك، دار وائل لنشر، عمان– الاردن، 1998، ص 3.

[59] رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان–الاردن، 2006، ص 20.

[60] إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سابق، ص 18.

سنة 1394 استخدمت حكومة بيزا مراجعين لمراجعة الحسابات الحكومية، كان الهدف وراءها اكتشاف التلاعب والغش بالدفاتر.[61]

على الرغم من اكتشاف القيد المزدوج ودفتر الأستاذ سنة 1211 وتطوره في البندقية سنة 1340 غير أن متاعب المراجعة استمرت في عدم وجود قيود محاسبية، تعنى بغلق الحسابات على مستوى الدفاتر المحاسبية مما شكل دافعا قويا عند احد تاجر البندقية (Sorenzo) سور انزو سنة 1423،بإلزامية تعيين مراجع لديه يقوم بعملية تدقيق الدفاتر المحاسبية وعند التجار الآخرين أيضا.

حسب الدراسات التاريخية يرجع الفضل في تسهيل المحاسبة والمراجعة على حد السواء في نشر كتاب الراهب (Luca Palioli) في البندقية سنة 1494 بعنوان " **مراجعة عامة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب**"، وأن أشهر قانون اعتمد عليه المراجعون في ذلك الوقت لتدقيق حسابات التجار والتأكد من صحتها " **الأصول – الخصوم= حقوق مالك المشروع**".[62]

مِمَّا لشك فيه ازدهار التجارة في إيطاليا امتدادا للفترة الماضية حيث قام التجار الإيطاليون بتطوير تجارتهم "بافتتاح فروعا تجارية في أقطار مختلفة، وأسسوا بنوكا ومؤسسات مالية لها أنظمة حسابية ورقابية".[63]

لقد ظهرت أول منظمة مهنة رسمية للمراجعة بفينيسيا سنة 1581 بإيطاليا، أين تأسست كلية روكسانا تي "ROXANATI" وكانت تطلب ست سنوات خبرة إلى جانب الامتحان الخاص ليصبح الشخص خبير في المحاسبة، لتصبح عضوية هذه الكلية في 1669 فيما بعد شرطا من شروط مزاولة مهنة المراجعة.[64]

كما تميزت هذه الفترة بصدور أول تشريع يتعلق بالمراجعة الحديثة تضمنه قانون شركات المساهمة البريطاني سنة 1844، حيث تطلب هذا التشريع قيام مساهم أو أكثر بفحص الميزانية المعدة من طرف مديري الشركة، أي أنه أعطى الحق للمساهمين لفحص دفاتر وسجلات الشركة والاستفسار من الموظفين والإدارة إذا لزم الأمر، كما أوجب إعداد الميزانية والتصديق عليها من طرف مدقق وإيداعها لدى مجلس شركات المساهمة مع تقديم نسخة لكل مساهم.[65]

---

[61] المرجع السابق، ص 18.

[62] مسامح مختار، مرجع سبق ذكره، ص6.

[63] محمد فيومي، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية–مصر، 1984، ص 264.

[64] خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، الجامعة الأردنية، عمان–الاردن، ط1، 1986، ص 264.

[65] David N Ricchiuto, Auditing south western publishing CO US, op3rd Ed, 1992,p8.

تباعاً لتسلسل الأحداث ففي بدايات ظهور بوادر الثورة الصناعية، حدثت تطورات أخرى أدت إلى زيادة التركيز على المراجعة، في:[66]

- انفصال الملكية عن الإدارة ما أدى إلى زيادة الحاجة الماسة للمراجعين.
- تبني فكرة النظام المحاسبي " بصورة بدائية " خاصة بعد اكتشاف نظرية القيد المزدوج.

كنتيجة لهذه التغيرات أصبح هناك نوع من الرقابة الداخلية على عمليات المشروع ورغم ذلك استمرت المراجعة تنفذ بصورة تفصيلية.

المرحلة الثالثة- الفترة ما بين 1850-1905:

إن النمو الاقتصادي السريع الذي غلب على هذه الفترة طور من فلسفة التفكير الاقتصادي ووسع من ذهنية الاستثمار الأجنبي، حيث فصل الإدارة عن المساهمين كليا،[67] وأصبح الأمر يتطلب وجود أهل خبرة من اجل التأكد من صحة المعلومات واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الدفاتر، بعد استلام المختصون للوظائف الإدارية في الشركات مما يزيد من هامش الخطأ أو الغش.

بناءا على كل ما سبق أصبح الجو مهيأ لظهور المراجعة كمهنة بموجب نص القانون البريطاني الصادر في1856، أعطى حق مراجعة الحسابات من طرف مدقق خارجي غير مساهم في الشركة بعد أن كان العكس "إلزامية مراجعة الحسابات من طرف مراجع مساهم"، مع إلزامية التعيين في حدود طلب خمسة مساهمين مالكين لخمس رأس المال.

يليه نص قانوني أخر صادر عن نفس الجهة سنة 1862 متضمن لكيفية القيام بالمراجعة ونماذج تقاريرها.[68]

لتصبح المراجعة في هذه المرحلة " **اختيارية** " لأول مرة حتى نهاية القرن التاسع عشر ليتوسع الهدف الرئيسي للمراجعة بعدها من السيولة ليشمل اكتشاف الأخطاء والغش.[69]

لتختتم هذه الفترة بقانون الشركات الصادر سنة 1990، الذي ابرز ثلاث نقاط أساسية شكلت معلما من معالم المراجعة الخارجية:[70]

---

[66] إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[67] ناصر صالح محمد، مرجع سبق ذكره، ص37.

[68] Richard Briston and Robert perks, the External Auditor his Rol and cost to society Accountancy, Nov 1977, p42.

[69] Amyas Mascarenhas and Stuart turkey, Spicers Practical Auditing 18 TH E d, Better world and Co, publishers LTD, UK, 1999,p 22.

[70] Rodney& J Anderson, the External audit, concepts and Techniques, Copp Clark Pitman, Toronto1977, p8.

1- حق المراجع في الحصول على كل السجلات والدفاتر ومحاضر مجالس الإدارة وعقود العمل.
2- يجب على المراجع إبراز نطاق أعماله(التزامات ومتطلبات) واردة في نص القانون والعقد ألتكليفي.
3- تقرير المراجع على صحة ومصداقية الأرقام الواردة في الميزانية.

لذلك أصبح المراجع الخارجي يعتمد على نظام الرقابة الداخلية في تقيميه للوضع، لتصبح بذلك المراجعة الخارجية أقل تفصيلا عما كانت عليه قبل هذه الفترة.

لتتلخص أهداف المراجعة خلال هاته الحقبة الزمنية، في ثلاث نقاط كما يلي:[71]

- اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر.
- اكتشاف الأخطاء الفنية.
- اكتشاف الأخطاء في تطبيق المبادئ المحاسبية.

المطلب الثالث: تطور المهنة في الفترة الثالثة من 1905 إلى 2015

لقد أسهم تطور الصناعة والمفهوم التجاري كثيرا في تطور مهنة التدقيق في ظل ظهور نظرية الوكالة في كبرى شركات المساهمة، أين تم فصل الإدارة على الملاك حيث تطلب الأمر تحكيم طرف ثالث لتحقق من نزاهة الإدارة وشفافية المعلومة المالية المستقاة من طرفهم.

كما أسهمت قوانين الشركات وقوانين التجارة خاصة البريطانية منها سنة 1862م في إعطاء دفعة قوية ثانية للمهنة نحو الأفق، فنجد:

المرحلة الأولى - الفترة ما بين 1905- 1939:

مع بدايات القرن العشرين أصبح هناك عدد كبير من الشركات في مختلف الأسواق ما استوجب تدخل الدولة، لأجل تنظيم هذه الأسواق ومختلف المعاملات خاصة بعد ازدهار التجارة على مستوى العالم إي ما يعرف "بالتجارة الدولية"، حيث زاد عدد المعاملات التجارية وحجم الأموال المتداولة أين تزايدت أهمية المدقق والحاجة لخدماته.

نظرا لاتساع مجال المعاملات والمبادلات التجارية على اختلاف القوانين الصادرة على عديد الدول المؤكدة في مجملها على ضرورة التنظيم والمراقبة لها، هذه الضرورة دعمت التدقيق بصورة مباشرة وهادفة نحو بعث هدف أساسي موحد يتماشى مع المتغيرات الاقتصادية في فكرة أولية تلقائية طرحت بطريقة غير مباشرة التوجه إلى خطة عمل موحدة للمدقق على المستوى العالم بأسره.

[71] إدريس عبد السلام إشتيوي، مرجع سبق ذكره، ص 19.

فكانت النواة الأولى في رحلة البحث عن معايير تدقيق عالمية، فلم يتحقق ذلك إلى مع بدايات الثلاثينات لتكلل سنة 1939 مجهودات AICPA بإصدار المعايير المقبولة عموما GAAS، لكن مع ذلك توالت الأزمات الاقتصادية العالمية بعد عديد الثورات الصناعية المشهودة بمختلف مناطق العالم، لم يعد يقتصر عمل المدقق على اكتشاف الغش والأخطاء فقط بل أضيفت له مهمة تقييم نظام المراقبة الداخلية على اعتبارها الخط الدفاعي الأول في اتجاه الحيلولة دون وقوع ما هو مرفوض من تصرفات إدارية ومالية قد تؤثر بصورة مباشرة أو غير مباشرة على عمل الوحدة الاقتصادية إذا توفرت البيئة والظروف المناسبة لارتكاب الخطأ.

المرحلة الثانية – الفترة ما بين 1939 – 2002:

في النصف الثاني من القرن العشرين كان الاهتمام كله ينصب على تفعيل دور المراقبة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية، والرقي بها إلى أحسن المستويات في سبيل تحقيق النزاهة والشفافية في جميع المعاملات الاقتصادية "التجارية والمالية"، بالاستغناء عن التدقيق الخارجي الشامل الذي يحمل المؤسسة الكثير من الأموال ويهدر الكثير من الوقت.

على نقيض ذلك فإن توفير نظام رقابة داخلية قوي وفعال يعمل على ترسيخ جودة المعاملات والمعلومات ويبقى فقط عمل المدقق الخارجي، كخطوة ثانية لتأكيد معالم الجودة وإبرازها على مستوى التقارير المالية في سبيل تحسين صورتها معتمدا في ذلك على التدقيق العيني " الاختياري " المرتكز على أسلوب العينة.

لكن هذا التوجه لم يلق القبول اللازم عند أصحاب القرار " مستثمرين ومساهمين" وحتى عند مختلف الوسائط الدولية المنظمة للمهنية، الذين طالبوا على حد السواء بضرورة تغيير هذا الطرح بطرح بديل مبني على فكرة مراقبة الإخطار.

إن العوامل الجو سياسية التي غلبت على هذه الفترة أثرت تأثيرا مباشرا في الخريطة الجو اقتصادية، ما جعل موازين الاقتصاد تختزل بين شركات مساهمة وشركات استثمار، تختلف بطابعها عن كل أنواع الشركات التي عرفت في السابق، فبحدوث الثورة الصناعية وظهور الشركات الكبرى وتسييرها عن طريق الوكالة أدى إلى الاهتمام بعدالة قوائمها المالية وصحة ما تظهره من أرقام في طياتها مما أعطى طابع مميز لمهنة التدقيق.

وفي هذا المجال أصدر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) عام 1956 تصورا لمعايير التدقيق وأعتبرها أساسا بحكم ممارسة العملية فيها، يحدث هذا منتصف السبعينات (1965–1972)، لكن مع بداية فترة

الركود الاقتصادي في ظل المناخ العالمي السائد أنداك أين ننوه بـ " الحرب الباردة " أعطى هذا الطرح للتدقيق بعدا هاما آخر، يرتكز على مهمة وقاية الشركة من خطر التوقف على نشاطها، كضمان لأحد أهم المبادئ المحاسبية ألا وهو " مبدأ استمرارية النشاط".

لقد أصبح يعتمد المراجع الخارجي في عمله على أسلوب العينات بناء على مخرجات نظام المراجعة الداخلية، حيث تلت هذه المرحلة مرحلة ضمنية اختُصت بدراسة ممارس المهنة بشخصه في محاولة لتطوير قدراته العلمية والعملية وصقل معارفه المحاسبية، لتصل إلى حد تقوية مفرداته الأخلاقية لممارسة المهنة في محاولات هادفة إلى توحيد الممارسة العملية على المستوى الدولي 1977 (الاتحاد الدولي للمحاسبين).

إن المرحلة الضمنية المشار إليها تكمن في ظهور بورصات وشركات عابرة للقارات تدر على المستثمرين فيها أموالا طائلة، مادامت قوائمها المعروضة في البورصات ومعلوماتها المالية المتداولة تظهر نسب ربحية مستقبلية في صورة استثمارية صادقة آنياً، لتبرز للأفق ظاهرة شراء الذمم وعدم احترام أخلاقيات المهنة بالنسبة للمدققين الخارجيين بحكم عدم اتصالهم وانتمائهم للشركة محل التدقيق، حيث شكلت حادثة **مكتب آرثر أندرسون وشركة أنرون** في ديسمبر 2001، محطة أخرى جديدة لإعادة بعث مفهوم المراجعة وفق منظور وهدف أخر أسمى من ذي قبل ألا وهو "**إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية**".[72]

المرحلة الثالثة– الفترة ما بين 2002 – 2015:

تدعمت هذه الفكرة أو الطرح أو الاتجاه المهني بإصدار الفيدرالية الدولية للمحاسبة (IFAC) بمجموعة معدلة من معايير التدقيق، في خطوة غير مسبوقة ترسخ الاتجاه الجديد للمهنة على المستوى الدولي.

هي كلها نقاط فعلت وحفزت القائمين على تنظيم مهنة التدقيق على المستوى العالمي إلى المسارعة بتطوير المهنة في دور تكاملي، يصب في جملة مدركات تطوير المهنة إلى الأحسن، وعليه فإن اكتشاف الأخطاء والتلاعب أصبح أمر ثانوي في ظل ثبوت امتثال المراجع لأخلاقيات تنظيم المهنة وأداء الواجب، فأصبح المدقق غير مسئول عن عدم اكتشاف الأخطاء والغش في حدود احترامه لمختلف التنظيمات والمعايير المعمول بها على الصعيد العالمي لدى المنظمات الرسمية المُصدِرة لهذه المعايير.

[72] المرجع السابق، ص 20.

إلى آخر مرحلة من مراحل تطور مهنة التدقيق لنقف على أهم حدث في سوق المال والأعمال الذي غير بنسبة كبيرة منظور ومفهوم المهنة على المستوى العالمي بأسره، حادثة " آرثر أندرسون " التي خلقت بعدها أزمة مالية خانقة تخبطت فيها اغلب كبرى الشركات وأغلقت في أشهر الأسواق المالية " البورصات ".

لقد تشكلت في هذه الفترة معادلة اقتصادية ركزت على التدقيق في مفهوم خاطئ، ذلك وان معايير التدقيق جاءت لدعم التدقيق والمدقق في كثير من نقاط التقاطع أبرزها جودة المعلومة المالية. لكن المجتمع المالي ككل ركز على متغير واحد (المهنة دون ممارسها) في المعادلة يفقد المتغيرات الأخرى أهميتها وهنا يمكن أن يتشكل الخطر كفرضية أولى.

إن التركيز على المتغير المستقل دون دراسة المتغير التابع والوقوف على مدى استجابة المعادلة وتماشيها مع قيمها يمكن أن يطرح معادلة صعبة الحل كفرضية ثانية.

لذلك وجب الاهتمام بكل المتغيرات لضمان نسبة موجبة للمعادلة وتحقيق الهدف المرصود، وهذا ما لم يكن في المعادلة الدولية المهنية! فاهتمت بتطوير مهنة التدقيق دون العناية بالمدقق، وحدث إن خرج المدقق عن إطار اللزوم ورضخ للضغوطات والإغراءات الممارسة عليه فضرب بنزاهته عرض الحائط، واكتفى بالاتجاه السهل القائم على معامل التزوير ومبدأ عدم الاستقلالية واللانزاهة في إبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية وصحة ومصداقية المعلومات المالية التي تتضمنها. فتغيرت نظرة المساهمين والمستثمرين إلى المدقق بدرجة صفرية 360 درجة.

أين أصبح العالم بأسره يولي أهمية كبرى للمدقق " المتغير التابع " قبل الاهتمام بالمهنة في حد ذاتها، كان بعدها التركيز على أهمية تحقيق نزاهة وشفافية المدقق قبل التركيز على نزاهة وشفافية المعلومات والمعاملات المالية.

حادثة "آرثر اندرسون" انقلبت موازين المعادلة في قلبها لأدوار المتغيرات، فكان الأخذ بالمتغيرات الحديثة من التدابير المستعجلة في إحلال تغيرات جديدة على معايير تدقيق تراعي في مجملها ما توصلت إليه الدراسات من مستقل إلى متغير تابع والعكس بين مهنة التدقيق وممتهن التدقيق[73].

تولدت عن تطبيقها ايجابيات أخرى كرست في وضع معايير تعنى بالتقارير المالية لأجل الحفاظ على الصورة العالمية لهذه التقارير، في ظل التطور التكنولوجي للمعلومات المسترسلة المعبر عنها في سرعة تدفق المعلومة على مستوى مختلف الأسواق المالية الدولية منها.

---

[73] المرجع السابق، ص 37-38 بتصرف.

فأصبح هناك معايير متعلقة بشخص المدقق ومعايير متعلقة بالمهنة ومعايير متعلقة بنتائج عمل المدقق "التقارير"، في قفزة نوعية وضعت اكبر مكاتب التدقيق العالمية أمام الأمر الواقع بضرورة وجوب تحلي المدقق بأخلاقيات المهنة والتزامه بتوفير الأسباب دون المسؤولية عن النتائج. هنا بُعِثتْ نُقطة الفصل فأصبح التدقيق يتشكل من معادلة ثلاثية بمتغيرين مستقلين ثالثهما تابع.

كل هذا التغيير اثر إيجابا على التدقيق كمهنة ذات مردودية غير أن الأزمات المالية العالمية لم تتوقف عند هذا، بل توالت بعد ذلك الهزة تلوى الأخرى، ليتبين بمجرد الوقوف على المشاكل إن درجة الالتزام بالمعايير وتحقيق العمل بها كانت عند أدنى مستوياتها، فكان العمل على تصحيح هذا الانحراف بالرجوع إلى معايير أخرى تضبط عمل المدقق سميت بمعايير التأكيد والخدمة ذات العلاقة بالإضافة لمعيار جودة التدقيق.

التي نصت في مجملها على وجوب توفير حماية للمدقق من مخاطر التدقيق التي تكتشف فكانت هذه هي نقطة الربط بين نظام الرقابة الداخلية والتدقيق فيما يعرف بنظرية (كوزو 1994)، لم تتوقف الهزات عند هذا الحد بعد أن طفت على السطح العراقيل والتصادمات بين أصحاب الإدارة والمدققين من حيث وجهات النظر ومدى الالتزام بالملاحظات المرافقة لكل فترة تدقيق، ما اثر بطريقة أو بأخرى على نوعية المعلومة المالية وزيادة الجدل حول شفافيتها ونزاهتها مع ظهور المحاسبة الإبداعية.

مما سرع التصادم بين مجلس الإدارة والمديرين والمدقق، في خطوة للحيلولة دون الوقوع في أزمة كبرى أخرى، كانت من نتائج هذا الاجتهاد المتسارع بروز نظرية حوكمة الشركات سارين أوكسلي (sarbanes-oxley) 2002 التي قسمت الأدوار ووزعت المهام ونظمت المعاملات وحددت الصلاحيات وأوجبت الالتزام بفرض مبدأ المساءلة لكل الأطقم الإدارية وغيرها من محددات نصت على مواد القانون لاسيما المادة 404 التي قدمت مبدأين هامين، هما:

- ضمان وجود أساس فعال لحوكمة الشركات.
- ضمان حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية.

لتتعزز بعدها هذه المبادئ بأخرى تصب في نفس المصب نظرية كوزو (coso 2004، 2013) التي وثقت كل التصرفات والمجابهات والانحرافات المشكلة للمخاطر المحدقة بالمؤسسة الاقتصادية طول فترة نشاطها.

المبحث الثالث: تطور معايير مهنة التدقيق على المستوى العالمي

لقد أفرزت الحاجة لتوحيد اللغة المحاسبية عبر العالم إلى الحاجة لتوحيد معايير التدقيق، لزاما لأجل تجنب أخطاء الأزمات الاقتصادية السابقة في بعض الدول، التي مهدت لضرورة إنشاء معايير تدقيق محلية على الأقل كما كان الحال في أمريكا وسابقتها بريطانيا وتبعتهما فرنسا وإيطاليا وغيرهم ممن ساروا على هذا النحو، ليتوصل المجتمع الدولي إلى وضع معايير دولية للتدقيق كان أولها سنة 1972، لتتوالى فيما بعد المعايير والتفسيرات والتعديلات.

المطلب الأول: المنظمات العالمية المنظمة للمهنة

برز في مجال التدقيق عدة جمعيات ومنظمات سواء على المستوى العالمي، فقد قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير التدقيق والضمان الدولي (IAASB) بأولى المبادرات لإصدار معايير التدقيق والتأكيد الدولي (As.ISA)،[74] سارت على نهجها فيما بعد الكثير من المنظمات المماثلة على اختلاف مواطنها في خطوات متسارعة لإصدار معايير تدقيقية خاصة بها في محاولة لتدارك الأمر واحتواء الفجوة المهنية، غير أن فشل الكثير منها أدى بها إلى الاعتماد الجزئي أو الكلي أحيانا لمعايير التدقيق الدولية ومن بين هذه المنظمات والهيئات سنذكر أهمها وأبرزها بصفة عامة انطلاقا من نشأتها وتطوراتها وصولا إلى مهامها.

أولا- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: (American Institute of certified public accounting)

يعتبر هذا المعهد هيئة منظمة للمحاسبة والجهة المسئولة عن إصدار معاييرها من خلال لجنة خاصة منسقة أسست سنة 1930 على علاقة بمعايير مهنة التدقيق عموما والتدقيق القانوني خصوصا، وضع في عام 1939 معايير التدقيق المقبولة عموما (GAAS)، في بداية لوضع معايير التدقيق في أمريكا انتقلت للعالم ككل وعليه يمكن الحديث بالجمع عن المعايير الأمريكية والدولية إلى حد سواء.

---

[74] أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث، سلسلة الكتب العلمية كتاب الثاني، دار صفاء للنشر والتوزيع،عمان-الاردن،2009،ص21.

حيث وضعت لجنة معايير التدقيق الأمريكية سنة 1947 تسعة معايير للتدقيق تبعتها بالعاشر سنة 1954 أدخلت بعض التعديلات عليها في سنة 1988، قسمت هذه المعايير إلى ثلاثة فروع أساسية " معايير متعلقة بأداء المهنة،[75] وأخرى عامة وشخصية ومعايير العمل الميداني،[76] وفق إصدارات قسم معايير التدقيق التابع لمحاسبي معايير التدقيق(ASB) الذي تم تعيينه كهيئة فنية عليا تابعة للمعهد يختص بإصدار منشورات تكون في شكل تعبير أو ترجمة للمعايير التدقيق، حيث تلزم هذه الأخيرة كل أعضاء المعهد بمعاييرها حيث يجب أن يقدم كل عضو تبريرا لأي انحراف قام به.[77]

لتواكبها هيئة المعايير الدولية للتدقيق والتأكيد (IAASB)international auditing and assurance standards board التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، حيث يظهر في هذه الأخيرة التفصيل والكثرة في تسعة مجموعات بأربعة عشر تفصيلا بين أرقام رئيسية وأخرى فرعية،[78] بالإضافة إلى خمسة عشر إيضاحا مكملا لغاية 2009 وذلك نزولا عند الحاجة لتسهيل التطبيق.[79]

أنشئ هذا المعهد سنة 1887 تحت اسم الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونيين (AAPA) ثم تغير سنة 1916 ليصبح معهد المحاسبين في الولايات المتحدة الأمريكية، عدل سنة 1917 ليصبح المعهد الأمريكي للمحاسبين (AIA)،[80] في سنة 1957 أخذ الاسم الحالي،يقدر عدد أعضائه بحوالي 300 ألف عضو منهم 135 ألف يمارسون مهنة التدقيق الخارجي و120 ألف يعملون في مجال الصناعة والأعمال والبقية هم من رجال التعليم والحكومة.[81]

ثانيا- مكتب المحاسبة العام بالولايات المتحدة الأمريكية GAO:

أنشئ سنة 1925، يضم عدد كبير من الفنيين والخبراء في عدة مجالات وتخصصات (المحاسبة، التدقيق، الإعلام الآلي، الاقتصاد والهندسة وغيرها) يمثل مختصين المحاسبة نسبة 70% من الأعضاء، له تأثير مباشر على معايير التدقيق ويشارك في عديد الملتقيات والمؤتمرات لإنشاء معايير التدقيق الحكومي باعتباره هيئة فيدرالية تابعة للكونغرس الأمريكي، يرأسها مراقب للنفقات ومحاسب عام للولايات المتحدة الأمريكية الذي يعين

---

[75]A.Arenas, R.Elder, Msbeasley, Auditing and assurance services, pearson education, Monteral, 2005, p 34.

[76] JCARCELLO & MSBEASLEY, GAAS Guide Ed, CCH, Paris 2005,pp 10-12.

[77]William C.Boynton & Watter G.kell, Modern auditing, 6thEd, John wily sons, New York, 1996, p14.

[78] أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص232.

[79]نفس المرجع، ص27.

[80]Alfred RRoberts and other, Public accounting organizations, Journal of accounting1987, p14.

[81] I bid, p 14.

ونائبه من طرف رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشيوخ،[82]من إصدارات المكتب مجموعة من معايير التدقيق الحكومي:[83]

- المعايير العامة للتدقيق الحكومي.
- معايير التدقيق المالي.
- معايير تدقيق الأداء.

تستمد هذه المعايير أهميتها من سلطة الكونغرس وتعتبر مصدر لمختلف الجهات الرقابية الحكومية في أمريكا، والعالم نظرا لشهرتها وكثرة تطبيقها من طرف المنظمات المهنية المماثلة كما هو الحال مع معايير معهد ACIPA.

ثالثا– الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) international federation of accountants

كانت نشأة الاتحاد نتاج الاتفاقية بين 63 منظمة محاسبية من 49 دولة ليعتمد سنة 1973 ليعتمد رسميا بميونيخ سنة 1977، بدأ عمله بصورة فعلية سنة 1978، إذ يعتبر من أكبر المنظمات العالمية عضوية حاليا بـ:157 منظمة مهنية من 123 دولة مختلفة، بمجموع أعضاء فاق 2.5 مليون عضوا.[84]

هو منظمة دولية غير ربحية غير حكومية ولا سياسية يسهر على تنظيم مهنة المحاسبة عالميا، من خلال إصدار معايير دولية متعلقة بمهنة التدقيق والتأكيد والتعليم في مختلف القطاعات التجارية والصناعية وحتى في الدول النامية، مهمته تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في شكل يلقى قبولا عاما لتوحيد اللغة المحاسبية فاتحا عضويته لأي منظمة محاسبية قانونية في بلادها.

قدم الاتحاد مقابل تطوير مهنة التدقيق وتحسين جودتها لجنة دولية لممارسة التدقيق IAASB بصلاحية إصدار مسودة لمعايير تدقيق، تلقى قبولا طوعيا نيابة عنه ابتداء من سنة 1994 بتشكيل تضمن ثلاثة عشر دولة مشكلين أعضاء للجنة، إضافة لبعض اللجان الفرعية التي قد تكون من غير دول أعضاء وهذا في خطوة لتوسيع النظرة التدقيقية من قبل اللجنة بأكبر عدد ممكن من الدول لهم حق التصويت مرة واحدة.

وفقا لما ورد في دستور الاتحاد، " تتبنى المنظمات الأعضاء الهدف العام للاتحاد الدولي للمحاسبين، كما تتبنى اللجنة بتأييد ودعم من مجلس الاتحاد لتقديم العون اللازم للمنظمات الأعضاء لتسهيل التزامهم الاختياري بالأدلة الدولية ".[85]

---

[82] شكري فهمي محمود، الرقابة المالية العليا، دار المجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان – الأردن، ص 136.

[83] الجهاز المركزي للمحاسبة، معايير المراجعة الحكومية، طبعة معدلة 1988، ترجمة الإدارة المركزية للبحوث 1994، ص12.

[84]حازم العيان، معايير التدقيق،www.slidefinder.net/i/international standards/25282965، 2014/01/04، الساعة 12:24، ص 17.

[85]نفس المرجع، ص 20.

تتحكم الأنظمة المحلية الخاصة بالقوانين والتعاليم الصادرة عن المؤسسات الحكومية والمهنية لكل بلد بدرجات متفاوتة للممارسات المهنية المتبعة في تدقيق المعلومات المالية، يختلف شكل ومحتوى تفاسير المعايير بناء على إصدارات كل دولة، وعليه تسعى اللجنة إلى الحصول على القبول العام وذلك بأخذ الاختلافات والتباينات بعين الاعتبار لدى إنشاء معاييرها.

رابعا – هيئة تداول الأوراق المالية (SEC):

أنشأت هذه الهيئة سنة 1934، هي هيئة حكومية تقوم بمراقبة الشركات الأمريكية التي تصدر أوراقا مالية للجمهور، والشركات المدرجة في بورصة نيويورك، كانت بدايتها مخلفات الأزمة المالية 1929 حيث صدر قانوني 1933 و1934 المتعلقين بالأسواق المالية مع إشارتهما إلى إنشاء هذه الهيئة، كانت النتيجة المستخلصة من الأزمة الاقتصادية آنذاك هو نقص المعلومة المحاسبية وعدم دقتها هما اللذان تسبب في الأزمة، فبرزت ضرورة تدخل الدولة لأجل تطوير العمل المحاسبي والتأكد من صحة المعلومات الموجهة للمستثمرين لاتخاذ قرارات استثمارية صحيحة عن الحالة المالية لشركة محل الاستثمار؛ تنشط الهيئة في نشر متطلبات البورصات في شكل:[86]

- نشرات التقرير المالي FRR.
- نشرات تنظيم ونماذج للتقرير المالي (s-x).
- قراراتها الخاصة في الحالات المعروضة عليها.
- نشرات العاملين المحاسبين (staff accounting bulletins) آخرها سنة 2007 رقم 110.

عن علاقة الهيئة بالمهنة فعملية إصدار المعايير أوكلت للجنة المختصة بذلك، غير أن الاختلاف بين الهيئة ومختلف الجهات الأخرى قائم على مدى التدخل في إصدار المعايير،[87] حيث يسعى بعض المهنيين لإصدار البعض منها غير أن الهيئة قابلت بالرفض مع أنها تحبذ وضع المعايير من طرف أصحاب المهنة، إذ تلزم الهيئة جميع الشركات المنخرطة في البورصة باعتماد كل المعايير.

إن للهيئة سلطة وضع المعايير والإلزام بها، ومراقبة الشركات لتوقيف تداول أوراقها إن لازم الأمر لغاية تصحيح القوائم، وعلى باقي الهيئات الإصغاء والانصياع إذا ما رغبت بالمشاركة في وضع المعايير.[88]

---

[86] مسامح مختار، مرجع سبق ذكره، ص122.

[87] www.FASH.org

[88] ألدون، س هندر يكسون، ترجمة كمال أبو زيد، النظرية المحاسبية، مكتبة الجامعة، الإسكندرية، مصر، ط4، 1990، ص235.

خامسا – معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز (ICAEW):

لقد كان أول ظهور للمعهد تحت مسمى جمعية المحاسبين في إنجلترا سنة 1870 بمدينة ليفربول،[89] تلتها تكوين أربع جمعيات أخرى، لينصب سنة 1880 باسمه الحالي "معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا ويلز" متضمنا للمنظمات الخمسة الإنجليزية الموجودة بعدد أعضاء يقارب 527 عضوا آنذاك.[90]

كما عرفت المهنة في بريطانيا عدة منظمات أخرى على غرار أشهرها من إسكتلندا (ICAS) وإيرلندا (ICAI)، إضافة لـ (CIMA) و (CIPFA).

حيث قامت هذه المنظمات سنة 1974 بتشكيل اللجنة الاستشارية للمنظمات المهنية المحاسبية وقد تمخض عن هذه اللجنة الاستشارية لجنتان فرعيتان هما: لجنة معايير المحاسبة ولجنة تطبيق التدقيق.[91]

لقد اهتمت لجنة تطبيقات التدقيق (APC)بإصدار المعايير في الفترة الممتدة من 1976 إلى 1990 نتج عنها ثلاث معايير للتدقيق، متضمنة لـ 35 إرشادا إجباريا وملزما للتبرير عند الانحراف، ترتبط هذه الإرشادات التفصيلية بمختلف العمليات التي تقوم عليها عملية التدقيق التي تضمنت نقطة غير مفهومة في أحد فصولها التنظيمية،[92] لم تسلم APC سنة 1990 من الانتقادات اتجاه تصورها في هيكلها وعملياتها.[93]

فتقررت اللجنة الاستشارية للمنظمات المهنية إحلال مجلس ممارسات التدقيق (APB)محل APC بمهام:[94]

- إصدار معايير التدقيق.
- الوفاء بمتطلبات مستخدمي المعلومة المالية.
- تأكيد ثقة الجمهور في عملية التدقيق.

تجسد ذلك من خلال قيام المجلس، بما يلي:

- تطوير التشريع واللوائح والتنظيمات والقوانين المؤثرة في المهنة.
- اكتشاف طرق تطوير فعلية أداء المهنة.

---

[89] إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة، مصر، 1991، ط2، ص50.

[90]Mohamed Abdel Aziz Hegazy, Auditing Firm characteristics and Accountability, Some Historical Evidence ph D, university of Birmingham, October 1988, p97.

[91] Hugo willmott, organizing the profession,Theoretical and historical examination of the development of the major Accountancy Bodies in the UK s Accounting organization and society, (vol11 No 6 "1986"), p 560.

[92] Christopher Pong & Geoffrey Whittling, the working of the Auditing practice committee, three case studies, Accounting and business, Research Vol 24, No 44, spring, 1994, p157.

[93] Ian Brindle, Restructuring unlikely to silence critics accountancy, January, 1991, p8.

[94] Mohamed Omar, Ba-Eissa the status of international Auditing standards focusing on the United Kingdom and Saudi Arabic "Journal of faculty of commerce for scientific research, Alexandria University, September 1995, p20.

- الالتزام بمشاورة مستخدمي المعلومة المالية لدراسة طلباتهم والوفاء بها.
- إصدار نشرات الإجراءات والمبادئ (نشرات معايير، نشرات المذكرات التطبيقية، نشرات البيانات).

سادسا – المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ASCA): [95]

انشأ المجمع سنة 1984 متمثلا في عضوية 13 دولة عربية تنشط على مستوى مجلس الإدارة ويتخذ المجمع من المملكة الهاشمية الأردنية مقرا له، تم اعتماده كهيئة مهنية عربية دولية متخصصة في المحاسبة والتدقيق تحض باعتماد الأكاديمية العربية للعلوم والتكنولوجيا التابعة لجامعة الدول العربية، تحصل المجمع على الاعتماد من طرف جامعة كامبريدج للامتحانات الدولية (CIE) وهي الشهادة اللازمة لأجل ممارسة مهنة التدقيق في إنجلترا، قياسا على ذلك أصبح المجمع يصدر شهادة محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA)، يهدف المجمع إلى الوصول لثلاث نقاط أساسية:

- الارتقاء بمهنتي المحاسبة والتدقيق وكافة الميادين التي لها علاقة بالمهنة وخدماتها في جميع التخصصات " تجارة، صناعة، إدارة".
- المحافظة على الاستقلالية المهنية وممارسة الإشراف لحماية المهنة والارتقاء به.
- تشجيع البحث العلمي والمهني وبلورة المعلومات العلمية والمهنية بين المحاسبين والمدققين

يعود هذا كله إلى المجهودات المبذولة في إطار الاتفاقيات والتعاونيات المبرمة مع عدد من الجهات " الأكاديميات، الجامعات، المنظمات" الدولية والعربية المتصلة بالمهنة في كل من (إنجلترا، الجزائر، اليمن، العراق، الإمارات العربية، السعودية، الأردن، مصر، ليبيا، عمان، البحرين، الكويت، لبنان، فلسطين).

كما يسهر المجمع على تكوين أفراد مهنيين متخصصين في ميدان التدقيق من خلال:

- إعداد دورات تكوينية.
- تدريس وتدريب وفق منهاج جامعة كمبردج CIE.
- منح اعتمادات ممارسة المهنة.
- إعداد نشرات تفسيرية للمعايير الدولية للتدقيق.

سابعا– المجموعة العربية للأجهزة العليا للرقابة المالية و المحاسبة ARABOSAI

تأسست المنظمة سنة 1976 وفق محضر الاجتماع التأسيسي لرؤساء هذه الأجهزة المنعقدة في القاهرة ينظم العمل بموجب اللوائح التأسيسية والتنظيمية الصادرة في نفس السنة، ليحل محلها القانون الأساسي المقرر في المؤتمر الثالث في تونس سنة 1983، جاء سبب إنشاء المنظمة ملخصا في عديد النقاط التالية:

[95] www.Ascasocety.org

- تنظيم وتنمية التعاون في المجال الرقابي.
- تشجيع تبادل الأفكار والخبرات بين الأعضاء لتطوير الرقابة المالية والمحاسبية على كافة الأصعدة.
- توحيد المصطلحات العلمية الرقابية المالية والمحاسبية.
- العمل على نشر الوعي الرقابي.

تضم المنظمة جميع الدول الأعضاء في جامعة الدول العربية، تهدف من خلال عملها على نشر معايير للرقابة والإرشادات المرتبطة بالمعايير، لقد قسمت المنظمة المعايير إلى أربعة أقسام:

- مبادئ أساسية.
- معايير عامة.
- معايير ميدانية.
- معايير إعداد التقارير.

حيث قامت منظمة الأنتوساي بتطوير هذه المعايير بهدف توفير إطار عام لإرساء الإجراءات والممارسات الواجب إتباعها عند تنفيذ الرقابة، بما في ذلك أعمال الرقابة على الأنظمة المستندة إلى الحاسوب، وينبغي النظر إلى هذه المعايير في ضوء الظروف الدستورية والقانونية وغيرها الخاصة بالجهاز الأعلى للرقابة.

ثامنا – المنظمات العربية الحائزة على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبيين IFAC

بالإضافة للمنظمتين سالفتي الذكر يوجد في الوطن العربي عدة جمعيات ونقابات حائزة على العضوية من الاتحاد، غير أن نشاط هذه الجمعيات يبقى محصور حصر الحدود على عكس سابقتي الذكر.

كما أن هذه الجمعيات لم تقم بأية حركة تحسب لها في إنشاء أي معيار غير أنها تعتمد على المعايير الدولية اعتمادا كليا، هذا بحسب ما ورد في الانتقادات الموجهة لهؤلاء:

- جمعية المحاسبين والمدققين المصرية.
- جمعية المحاسبين القانونيين السورية.
- جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين اللبنانية.
- جمعية خبراء المحاسبة التونسية.
- جمعية الخبراء والمحاسبين المغربية.
- نقابة خبراء المحاسبة المجازين اللبنانية.

المطلب الثاني: التوافق بين معايير التدقيق الدولي ومعايير التدقيق المتعارف عليها عموما

أولا- المعايير المتعارف عليها عموما

هي معايير لمساعدة المدققين على أداء واجبهم والقيام بالمهنة على أكمل وجه لتحقيق الأهداف الأساسية من عملية التدقيق، لقد تم إنشاء هذه المعايير ومتابعتها من طرف المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين غير أن قانون sox وبداية من تاريخ اعتماده في 2002 صمم معه مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة، حيث أصبح المسئول على إعداد التقارير والإشراف على مهنة التدقيق.

لم يغير المجلس PCAOB من المعايير العشرة المتعارف عليها GAAB، غير أنه أضاف ثلاث معايير جديدة للتدقيق وقواعد عديدة وافقت عليها هيئة تنظيم وتداول الأوراق المالية SEC، نوضحها كما يلي:[96]

المعيار الأول: إشارة في تقارير التدقيق إلى معايير مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة

المعيار الثاني: عملية تدقيق الرقابة الداخلية على التقرير المالي بارتباطه بعملية تدقيق القوائم المالية

المعيار الثالث: توثيق عملية التدقيق

إضافة لهذا لقد تبنى المجلس مجموعة من الإجراءات على أساس مبدئي أو انتقالي في شكل معايير دورية في انتظار إصداره للمعايير، التي يحذر من مخالفتها في حال صدورها بمعاقبة تأديبية من المجلس عينه.

بالعودة إلى المعايير المتعارف عليها عموما GAAB، جاء في النص التالي:

« Selon le code d'éthique professionnelle de l'A.I.C.P.A, les textes émis par l'ASB (Auditing Standards Board) doivent être considérés comme des interprétations des normes généralement admises, et toute exception à l'application de ces textes doit être justifie par ceux qui ne les ont pas suivis ».[97] بموجب أخلاقيات المهنة l'AICPA

فالنصوص الموضوعة من طرف l'ASB تكون أساس التفسيرات للمعايير العامة المقبولة، وكل استثناء في التطبيق للنصوص يجب أن يعلل سبب عدم الإتباع.

فتأتي المعايير على النحو التالي:

القواعد العامة:[98] تتكون من ثلاث معايير

1- أعمال التدقيق يجب أن تتم من طرف شخص أو أشخاص متمتعين بالكفاءة المهنية والخبرة التعليمية

---

[96] أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سبق ذكره، ص 413.

[97] Pascal simons, Audit financier : collection Audit, les éditions d'organisation, Paris, France, 1987, p 22.

[98] محمد السيد سرايا، مرجع، سبق ذكره، ص ص 167-197، بتصرف

- التأهيل العلمي: الذي يتطلب كحد أدنى حصول كل من يرغب في ممارسة مهنة المراجعة والتدقيق الحصول على مؤهل علمي متخصص، مثال ذلك في التخصص في المحاسبة.
- الممارسة العملية اللازمة: تتطلب حد أدنى ومعين ومناسب للعمل في مجال المراجعة والتدقيق حتى يكون المدقق مناسبا من حيث الكفاءة المهنية
- التطوير والتحديث: وجوب مداومة شخص المدقق على التكوين والمطالعة لأهم الأخبار والإصدارات الجديدة ليكون على دراية تامة بالمجال وأخر التطورات، لتحيين المعلومات القبلية المكتسبة

2- في كافة المجالات الاستقلالية الذهنية محفوظة من طرف المدققين

- رفض المؤسسة أو المدقق لأية قيود أو ضغوط تحول دون التزامه بقواعد ومبادئ ومعايير التدقيق المتعارف عليها عموما.
- الاستقلال المالي والإداري والاجتماعي.
- الاستقلال في البحث الميداني.
- حرية وضع تصميم مخطط إلزامي لتدقيق المنشأة.
- عدم تدخل الإدارة في تعديل، تحديد أو تقليل، طرق أو مدى وتوقيت عملية التدقيق.
- حرية البحث والاطلاع على الوثائق والمستندات والسجلات في أي وقت لازم الأمر.
- حرية إعداد التقارير مع الالتزام بالقواعد والمعايير المتعارف عليها.

الاستقلالية المالية: تتمثل في ابتعاد المدقق عن أي أعمال يمكن أن تربطه بالمنشأة وتؤثر على استقلاليته في أداء مهمته، كما يجب أن يتفق في الأتعاب مع الجهة التي عينته كي لا يكون عرضة للابتزاز، غير ذلك أن لا يكون قد أستثمر لا هو ولا زوجته ولا أولاده ولا أحد من أقاربه في رأس مال الشركة ولا حتى الاستثمار في أسهمها.

الاستقلالية الإدارية: أن يكون المدقق تابع للجهة التي تولت تعيينه ولا يخضع لأوامر الإدارة التي من شأنها أن تعرقل سير عمله أو تجسد أي نوع من أنواع الاستبداد، كما يتجنب المدقق الدخول في اتخاذ قرارات،أن لا تربطه أي علاقة أو مصلحة إدارية بالشركة ولا يكون شريك فيها ولا أحد مؤسسيها لا هو ولا أحد من أفراد عائلته الصغيرة ولا الكبيرة.

الاستقلالية الاجتماعية: الابتعاد على العلاقات العائلية لأحد مؤسسي الشركة ورفض الهدايا والمجاملات وغيرها من الأمور ذات الطابع الاجتماعي، التي قد تخلق علاقة بين المدقق وبين أي طرف من أطراف الشركة محل التدقيق من شأنها أن تؤثر على المدقق في عمله وإبداء رأيه الصريح والشفاف.

3- العناية المهنية يجب أن تأخذ في الحسبان عند إعداد التقرير وخلال عملية التدقيق:

- الحرص الشديد في تحري حقائق الوقائع.
- عدم ادخار المجهودات لأجل إبراز مواطن الغش إن وجدت.
- تحري الصدق والشفافية في التصريحات.
- التأكد الكامل والنهائي من الرأي الفني قبل الإعلان به.

في هذا الصدد يقول كولي: " كل من عرض خدماته للغير وقبلت خدماته أخذ على عاتقه واجب استعمال ما لديه من مهارة في العمل المطلوب، ذلك بالقدر المعقول من العناية والجهد، إذا عرض أحد خدماته للقيام بأحد الأعمال التي تتطلب مهارة خاصة كان من المسامي به أن يلزم نفسه أمام الملأ بأن لديه تلك الدرجة من المهارة، التي يملكها عادة غيره ممن يقومون بالأعمال ذاتها، في حال عدم صحة ادعاءاته فإنه يكون قد أرتكب نوعا من الغش بحق كل من أستخدمه استنادا إلى ما جهر به علنا، لكن ليس من أحد سواء أكان ماهرا أو لم يكن، يتعهد بأن المهمة التي يتولاها سيتم انجازها بنجاح دون أي خطأ أو غلط، وأن ما يتعهد به هو حسن النية والأمانة لا العصمة من الخطأ، كما أنه مسئولا أمام من يستخدمه عن الإهمال وسوء النية وعدم الأمانة لا عن أية خسائر قد تنتج عن مجرد خطأ التقدير".[99]

معايير العمل: تتكون هي الأخرى من ثلاث معايير[100]

أ- يجب تخطيط العمل وتخصيص المهام على المساعدين والإشراف عليهم على نحو ملائم

- وفق فطنة وحكمة المدقق في تقسيمات الأفراد وتشكيل فرق التدقيق
- وفق معرفة مهنية بقدرات مساعديه
- وفق القدرات القيادية لكل مجال تدقيق

ب-يجب التوصل لفهم كاف لنظام الرقابة الداخلية لتخطيط التدقيق وتحديد طبيعة، توقيت ومدى الاختبارات التي يجب القيام بها

- تقييم نظام الرقابة والتأكد من فاعليته
- حجم المنشاة وفروعها
- هيكلها التنظيمي والقطاع الوصي عليها
- مجال عملها وطبيعة عملياتها

ت-يجب الحصول على الأدلة الكافية من خلال الفحص والملاحظة والاستفسار وإرسال المصادقات حتى يتوفر أساس مناسب للتوصل إلى رأي في القوائم المالية المدققة

- نوع الأدلة ودمغتها
- عدد الأدلة وكيفية تبويبها

---

[99]Thomas m Colley, the wrongs which Arise Independent of Contact, 4th Edition, (Chicago. Callagham. Co. 1932), pp 335-336.

[100] أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2009، ط1، ص ص 188-189، بتصرف.

- تقنيات التدقيق والذكاء في استنتاج المعلومات والحيلة في التأكد من صحة المعلومة

معايير إعداد التقرير: تتكون من أربعة معايير:

1- يجب أن يحدد التقرير إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها عموما:
- مبدأ القيد المزدوج.
- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية.
- قابلية المقارنة.
- قابلية القياس.

2- يجب أن يذكر التقرير حالات عدم الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الفترة الحالية والفترة السابقة لها:
- التنويع في نسب الإهتلاك.
- المزيج المختلط للمبادئ المحاسبية (عدم الثبات على استقلالية الدورة المحاسبية).
- مخصصات مؤونة الاحتياط.

3- ما لم يذكر عكس ذلك في تقرير التدقيق يعد الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية كافيا:
- التصريح بوجود حالات الغش أو الأخطاء.
- هناك أنواع للتقارير (متحفظ، سلبي، امتناع).

ما لم يكن أحد هؤلاء فإن التقرير إيجابي

4- يجب أن يحتوي التقرير عن تعبير المدقق عن رأيه الإجمالي على القوائم المالية، أو على بعض العناصر التي أثرت على عدم إبداء الرأي:
- عندما لا يمكن التعبير عن الرأي الإجمالي للقوائم، يجب أن يذكر بالتقرير الأسباب وراء ذلك.
- عندما يقترن اسم المدقق بالقوائم المالية المرفقة بالتقرير، يجب أن يحدد في التقرير على نحو قاطع إشارة إلى طبيعة عمل المراجع ودرجة مسئوليته.

ثانيا- معايير التدقيق الدولية

1- **التأصيل العلمي:** وجدت المعايير الدولية لوضع أساس دولي يعمل على تسهيل فهم وتطبيق ما تصدره الهيئة الدولية لمعايير التدقيق والتأكيدات التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين، لقد أصدرت الهيئة منذ اعتمادها ولغاية 2010 في أخر إصدار لها مترجم عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ما يقارب 5000 بند ما بين تفاسير ومعايير.

إن القاعدة العامة هي أن المعايير المحلية إن وجدت أقوى من المعايير الدولية ولكن هيئة التدقيق التابعة للاتحاد تطلب من أعضائها، عند وضع أو حذف أو تعديل معيار جديد أن تأخذ بعين الاعتبار تطابق المعايير الجديدة مع المعايير الدولية، هذا ما أعلنته بريطانيا سنة 1995 عندما عدلت أربعة عشر معيارا.[101]

منذ شهر أفريل 2002 طور مجلس معايير وإرشادات عملية تدقيق القوائم المالية وخدمات التأكد الأخرى أو الخدمات ذات الصلة، المتعلقة بكل من المعلومات المالية وغير المالية وتقرير معايير الرقابة على الجودة التي تغطي عملية إجراء وأداء تلك الخدمات، أن المجلس وبالنيابة عن الاتحاد الدولي يهدف للأمور التالية:[102]

- وضع معايير تدقيق ترتبط بالقوائم المالية لرفع جودتها.
- وضع تقارير لأنواع أخرى من خدمات التأكيد.
- وضع معايير وإرشادات عن الخدمات الأخرى ذات الصلة.
- وضع معايير لرقابة الجودة عن الخدمات.
- نشر الوثائق المتعلقة بمسائل التدقيق والتأكد.

كما يصدر المجلس أيضا معايير دولية عن ارتباطات التأكد (ISRSs) وعن رقابة الجودة (ISQCs) بالإضافة إلى معايير عن الخدمات ذات الصلة (ISRSs) حسب ما يعتبر ملائما في هذا الصدد.

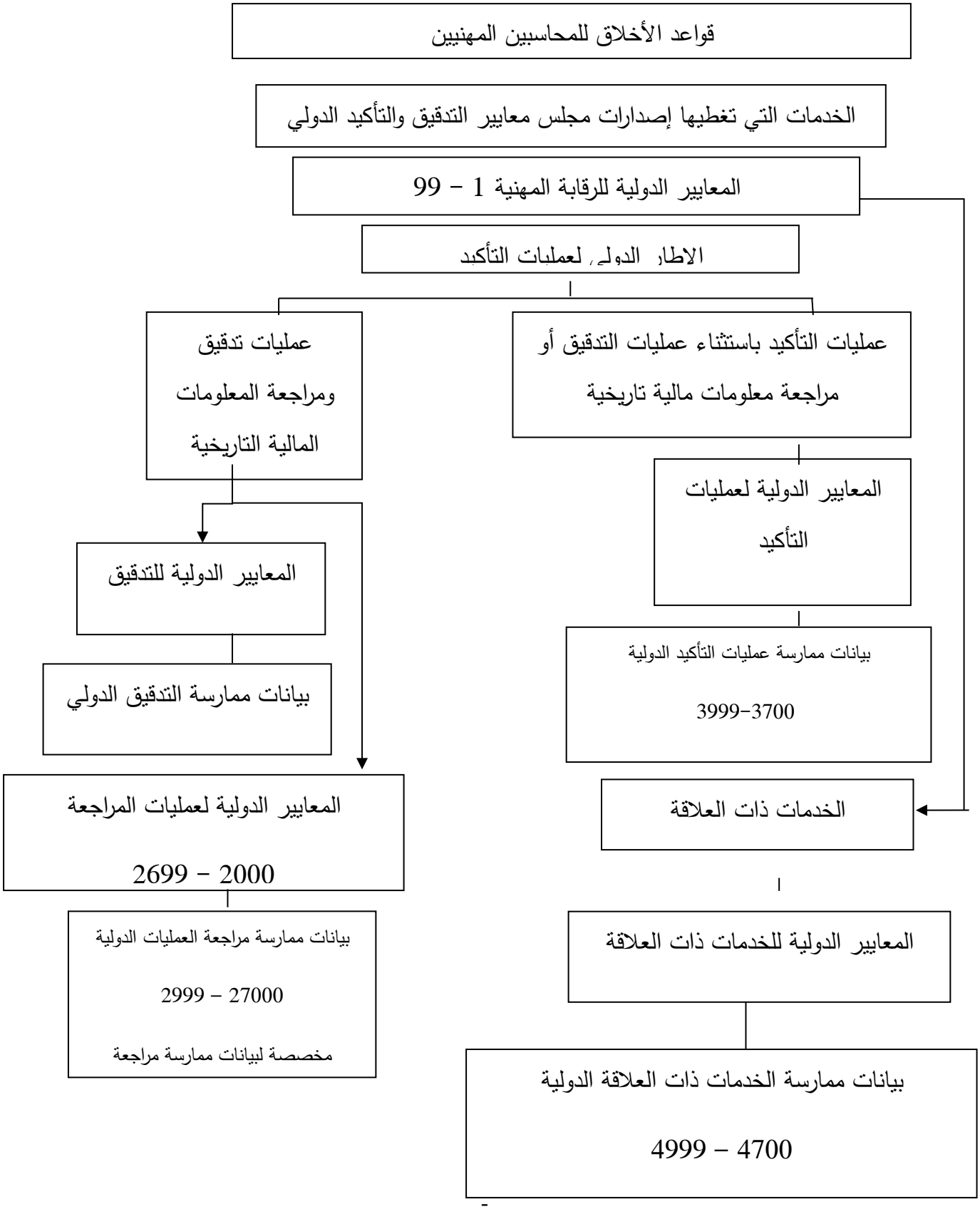
فيما يلي مخطط يوضح كيفيات التقسيم للمعايير الدولية للتدقيق حسب نوعي الخدمات ذات الصلة والتدقيق في حد ذاته إذ أن الأرقام جاءت تسلسلية، تبرز ضمنيا حداثة المعايير الأخيرة في الترقيم.

---

[101] هادي التميمي، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[102] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص 420.

الشكل (01): كيفيات تقسيم المعايير الدولية للتدقيق حسب نوعي الخدمات ذات الصلة والتدقيق



المصدر: أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق و التأكيد الدولية، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، الكتاب العاشر لسلسلة الكتب العلمية، 2009، ص 8.

نستنتج أن تقسيم تطبيق المعايير الدولية، وإيضاحات الممارسة تنقسم إلى ثلاثة:

- معايير تدقيق دولي: متضمنة لبيانات ممارسة التدقيق الدولي والمعايير في نفس الإطار من خلال عمليات تدقيق ومراجعة المعلومات المالية التاريخية
- معايير التأكيدات: متضمنة لجميع عمليات التأكيد (بيانات ممارسة) دون التدقيق أو المراجعة
- معايير الخدمات ذات الصلة: متضمنة للمعايير الدولية وبيانات الممارسة

أخذا بالمعلومات السابقة يمكن عرض المعايير كما جاءت في النشرة بناءا على تعديل 01 جوان 2012.

2- كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق

تعتبر المعايير الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي ممثلا في لجنة ممارسات التدقيق الدولية إطارا متجانسا قابلا للتطبيق على المستويات المهنية الدولية التي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها، ولا تمنع أية دولة إصدار معاييرها الخاصة.[103]

فمعايير التدقيق الدولية هي قرائن توضح العرف المهني الدولي المتفق عليه عند قصور المعايير المحلية.[104]

يراعى عند صدور معايير التدقيق الدولية، ما يلي:[105]

- مراعاة الاختلافات بين الدول في محاولة للوصول إلى معايير دولية يراد أن تحظى بقبول دولي عام.
- مطبقة على تدقيق القوائم المالية ولا تمنع توأمة المعايير إذا لازم الأمر في:
  - فحص القوائم المالية الربع السنوية.
  - اختبار القوائم المالية التقديرية.
  - تجميع القوائم المالية.
- تشمل المبادئ والإجراءات الأساسية وكذا الإرشادات الخاصة بها.
- إمكانية خروج مدقق الحسابات في مجالات وظروف معينة على معايير التدقيق الدولي، مع التبرير.
- تطبيق المعايير على كافة عمليات تدقيق الحسابات.
- إصدار مجموعة من النشرات لتوفير المساعدة العملية للمدقق في تطوير ممارساته المهنية.

تتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولي خطوات إصدار معيار دولي كالتالي:

- تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة معمقة.
- تقوم اللجنة المكونة بإجراء دراسات معمقة تعطي وقت مناسب لدراسة كل مسودة أولية من قبل الأشخاص أو المنظمات التي تم إرسالها إليهم للتعقيب.
- إعداد مسودة حول المعيار المقترح.
- توثيق الدراسة المرفقة للمعيار المقترح.

---

[103] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية واليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص156 بتصرف.

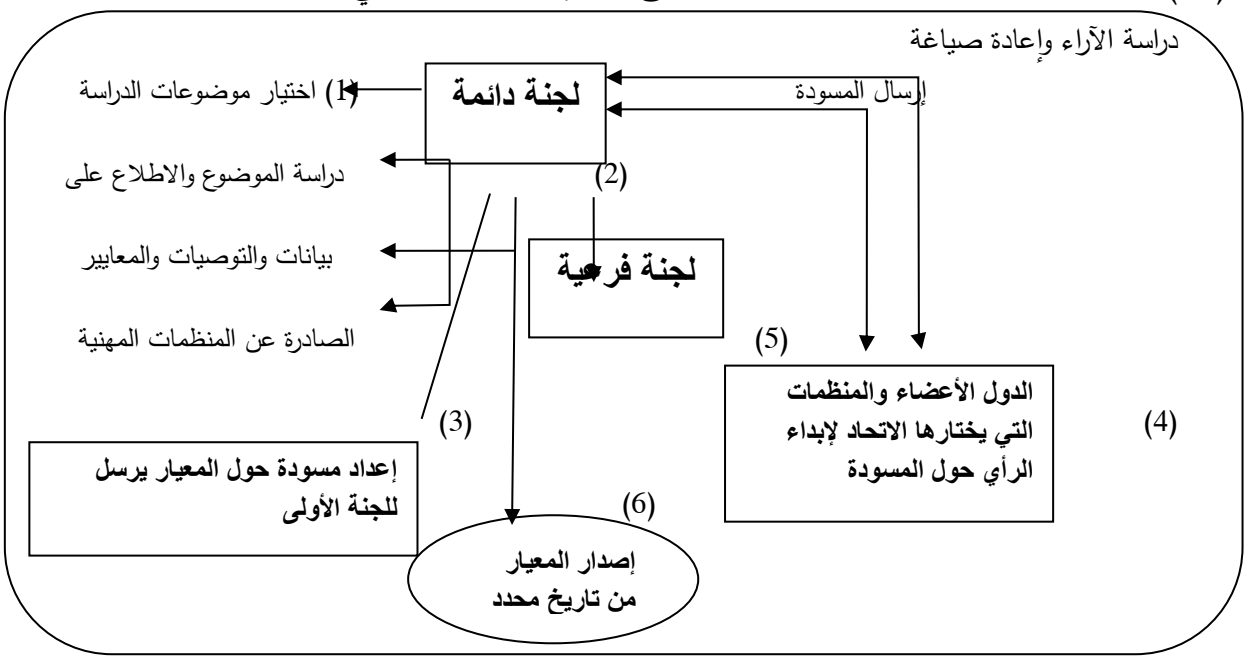
[104] عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، ط1، الرياض، 1994، ص33.

[105] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 156-158 بتصرف.

- توزيع اللجنة الفرعية للمقترح على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمات الدولية الأعضاء لإبداء الرأي وإضافة تعليقات
- يتم حصول النصاب بحضور (10)أعضاء وتضل المصادقة على المسودات الأولية والمعايير والشروح مرهونة، بالحصول على موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الحاضرين في الاجتماع وبما لا يقل عن (10) موافقات، حيث لكل عضو من أعضاء اللجنة صوت واحد.
- تتسلم اللجنة الفرعية التعليقات والآراء لتنقيح صياغة المعيار
- إصدار المعيار في صورته النهائية والنص المعتمد للمسودة الأولية المنشور من قبل الاتحاد الدولي للمحاسبين باللغة الإنجليزية، حيث تشجع الهيئة أعضاء الاتحاد لإعداد ترجمة هذه الوثائق بلغة دولهم، على حسابهم الخاص، مع الإشارة إلى اسم الهيئة المحاسبية التي قامت بإعداد هذه الوثائق، وأن الوثائق هي ترجمة للنص المعتمد.
- لغرض مساعدة الدول الأعضاء التي اختارت تبني المعايير الدولية للتدقيق كمعايير وطنية لها، فقد قامت اللجنة بصياغة نص قد يستخدم للإشارة إلى صلاحيتها وإمكان تطبيقها في الدولة المعنية وقد تم إرفاق النص كملحق لهذه المقدمة التمهيدية.

تجدر الإشارة إلى أن معايير التدقيق الدولية الصادرة عن الاتحاد لا تعنى بأولوية التطبيق عند تعارض المعايير مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد.[106]

الشكل (02): الخطوات المتبعة من لجنة ممارسة التدقيق عند إصدار معيار دولي



المصدر: محمود السيد الناغي، دراسات في المعايير الدولية للمراجعة: تحليل وإطار تطبيق، مرجع سبق ذكره، ص73.

[106] محمود السيد الناغي، المراجعة: إطار النظرية والممارسة، ط2، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر والتوزيع، مصر، 1992، ص136.

3- نطاق تطبيق المعايير الدولية للتدقيق :

- تطبق عند تدقيق البيانات المالية والمعلومات والخدمات ذات العلاقة، بعد تكييفها حسب الضرورة.
- تفسير وتأويل المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير (محددة بحرف أسود سميك).
- الإلزام بضرورة احترام النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروح والمعلومات الأخرى والتي يتضمنها ذلك المعيار، وليس الاعتماد على النص المحدد بالحروف السوداء السميكة فقط.
- على المدقق تقديم تبرير الحياد عن المعيار في الظروف الاستثنائية.
- تستوجب المعايير الدولية للتدقيق التطبيق في الأمور المادية والأساسية.
- إن المعايير الدولية للتدقيق لا تلغي التعليمات المحلية المشار إليها بالفقرة (7) أعلاه، التي تتحكم بتدقيق المعلومات المالية الأخرى في دولة معينة، وفي حالة مطابقة المعايير الدولية للتدقيق مع التعليمات المحلية في موضوع معين، فإن تدقيق المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى في تلك الدولة وفقا للتعليمات المحلية سوف يتطابق تلقائيا مع المعايير الدولية للتدقيق في موضوع معين، وعلى الهيئات الأعضاء الالتزام بمسؤوليات العضوية المبينة في النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين والمتعلق بتلك المعايير الدولية للتدقيق[107].

4- أهمية معايير التدقيق الدولية:

لمعايير التدقيق الدولية فوائد عديدة شرط أن تكون المعايير مناسبة ومقبولة ومتعارف عليها، موثقة بشكل تحريري ومبلغة لكل الأعضاء مع إعادة النظر فيها من حين لأخر حتى تحقق الفوائد المرجوة منها وإخضاعها للتحسين والتطوير بغرض مسايرتها للظروف المستجدة من جهة ومعالجتها لأوجه القصور التي تظهر عند تطبيقها من جهة أخرى.[108]

يمكن أن نرد سبب هذه الأهمية إلى الاعتبارات التالية:[109]

- تعتبر مكمل للمعايير الوطنية.
- تشجع التعاون بين مكاتب التدقيق المحلية والدولية.

---

[107] ينص النظام الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين على "على الهيئات الأعضاء دعم عمل الاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك بإعلام أعضائهم بكافة القرارات الصادرة عن الاتحاد ومن خلال استخدامهم لأفضل جهودهم:

- للعمل على تطبيق هذه القرارات للمدى الممكن بموجب الظروف المحلية.
- تضمين المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الاتحاد في القرارات الوطنية المتعلقة بالتدقيق.

[108] حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ليبيا، ط1، ج1،2003، ص99 بتصرف.

[109] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 169-170 بتصرف.

- إن مختلف التغيرات (التجارة الدولية، تكنولوجيا المعلومات) تفرض حاجة توحيد الأساس.
- تكون أكثر تجانسا بين الدول مقارنة بالمعايير الوطنية.
- الشركات المتعددة الجنسيات توجب توحيد المعايير.

حدد مونيتز MOONITZ سبعة فوائد تعود لأسباب نشر المعايير:[110]

- وجود معايير معلوم ضرورة تطبيقها تعطي الثقة لمستخدمي تقارير التدقيق.
- تأكيد فرضية الاستفادة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية.
- توفير حوافز إضافية لتحسين وتوسيع مجموعة معايير المحاسبة الدولية.
- المساعدة على إجراء مقارنات مالية دولية.
- يساعد على تدفق رأس المال اللازم للاستثمارات لاسيما مناطق التطور والتنمية.
- مساعدة الدول النامية في تحقيق بيئة استثمارية شفافة.
- التدقيق الفعال ذو مصداقية ضروري في حالات فصل الإدارة عن الملاك بسبب اختلاف الثقافات والنظم الاقتصادية والسياسات بالنسبة لشركات متعددة الجنسيات.

ثالثا– التوافق والاختلافات بين المعايير الدولية للتدقيق والمعايير المتعارف عليها عموما

هنالك العديد من الانتقادات الموجهة لإصدار معايير دولية سواء في المحاسبة أو التدقيق ومحاولة تدويل ممارسة المهنة عبر عديد المكاتب، لكن سرعان ما تهاوت هذه الانتقادات في ظل التطور الحاصل والتسارع في التجارة الدولية لاسيما التجارة الإلكترونية منها خاصة في ظل تخلف بعض الدول النامية في هذا مجال التكنولوجيات الإلكترونية، لتبقى أبرز هذه الانتقادات تتفق في نقطتين بارزتين في الأزمات المالية الدولية، هما:

- عدم تحقيق المعايير للمرونة الكافية لتقضي على الفروق الكبيرة والخلفيات التقليدية الاقتصادية.
- توجه الانتقادات على أن الهدف وراء إصدار معايير دولية هي مناورة ذكية تستفيد منها مكاتب التدقيق والمحاسبة دوليا.

قبل الخوض في معايير التدقيق الدولية لابد من التفريق بين كل من التوحيد على مستوى المعايير والتناسق يمكن الفرق الأساسي بينهما في أن التوحيد يعني أن تكون هناك معايير موحدة حول العالم، بينما التناسق يعني أن تسن كل دولة معاييرها بما يتلاءم مع بيئتها المحلية على أن تكون تحت سقف المعايير الدولية كحد أدنى.[111]

---

[110] أمين السيد احمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 280–282 بتصرف.

[111] عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007، ص23.

الجدول (07): أوجه التوافق والاختلاف بين ISA/GAAS

الأوجه / معايير	المتعرف عليها عموما GAAS	التدقيق الدولية ISA
من حيث الأسباب	كثرة الغش والتلاعب والهزات المالية	كثرة الأزمات المالية الخانقة عالميا
من حيث الأهداف	القضاء على الغش والتزوير تحسين الأداء المالي للمؤسسات داخل الو.م.أ	القضاء على الغش والتزوير والتلاعب توحيد اللغة التدقيقية والحفاظ على النسيج المالي الدولي
من حيث الأهمية	تقتضي الالتزام بها واحترامها على المستوى الإقليمي	تقتضي الالتزام بها على المستوى العالمي بالنسبة للدول الأعضاء
من حيث درجة المخاطر	تتأرجح بين المرتفعة والمنخفضة على حسب كبر حجم الشركات	تحتدم لاختلاف وتعدد اللغات المحاسبية
من حيث أهمية المدقق	يلقى مجال واسع من الحرية والاستقلالية لديمومة المراقبة	تتحدد درجة الاستقلالية بحسب درجة التزام الدولة بتطبيق المعايير
من حيث التقارير	تكتسب طابع خاص شكلا وعام مضموننا	تكتسي طابع عام شكلا ومضموننا
من حيث نوعية المهنة	أكثر جودة من غيرها لضيق رقعة الرقابة على جودة التدقيق	اقل جودة من سابقتها لاتساع رقعة الرقابة على جودتها

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، مرجع سابق، (بتصرف).

المطلب الثالث: تطور تطبيقات وممارسات معايير التدقيق عالميا

- إناطة مسؤولية التطوير المهني إلى شخص أو مجموعة من الأشخاص يتمتعون بصلاحيات مناسبة تضع إرشادات ومتطلبات التعليم المهني المستمر، من خلال:

- قيام أشخاص مؤهلين بمتابعة البرامج التي تضعها المؤسسة، المحتويات على بيانات الأهداف والمتطلبات الأساسية للتعليم و/أو الخبرة.
- إعداد برنامج توجيهي متعلق بالمؤسسة وبالمهنة للأفراد الجدد(كتهيئة مطبوعات، برامج مصممة لإعلام الأفراد الجدد بمسؤولياتهم المهنية والفرص المتاحة لهم، عقد ندوات توجيهية لشرح المسؤوليات المهنية وسياسات المؤسسة، وضع متطلبات التعليم المهني المستمر لأفراد المؤسسة من كافة المستويات، تشجيع المشاركة في البرامج الخارجية لدورات الدراسة الذاتية أخذا بعين الاعتبار مشاركة المؤسسة بتسديد رسوم ومصاريف العضوية).

- الأخذ بعين الاعتبار متطلبات الهيئات التشريعية والمهنية عند وضع متطلبات المؤسسة.
- تشجيع الأفراد للانضمام إلى عضوية المنظمات المهنية والمشاركة بأعمال اللجان المهنية كإعداد المقالات والمشاركة في الأنشطة المهنية الأخرى.

- متابعة سجلات مشاركة الأفراد، بصورة دورية، لتحديد الالتزام بمتطلبات المؤسسة ومتابعة تقييم التقارير والسجلات الأخرى المهيأة لبرامج التعليم المستمر، بصورة دورية، لغرض تقييم فيما إذا كانت هذه البرامج قد قدمت بشكل فعال وحققت أهدافا.
- الأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى برامج جديدة وإعادة النظر بالبرامج غير الفعالة أو إلغائها.
- توفير معلومات للأفراد حول تطورات المعايير المهنية الفنية الجارية، ومصادر السياسات والإجراءات الفنية للمؤسسة، بتشجيع الأفراد على المساهمة في فعاليات التطوير الذاتي.
- تزويد الأفراد بالمطبوعة الخاصة بالتطورات الحالية للمعايير المهنية الفنية، بتوزيع المواد التي تهم الأفراد بشكل عام مثل: البيانات الدولية والوطنية المناسبة الخاصة بأمور المحاسبة والتدقيق.
- توزيع بيانات ذات علاقة بالأنظمة والمتطلبات القانونية في مجالات ذات فائدة معينة، كالسندات المالية للشركات، وقانون الضرائب، إلى الأفراد الذين لهم مسؤوليات في هذه المجالات.
- توضيح أهداف البرامج والمتطلبات الأساسية للتعليم و/أو الخبرة اللازمة للالتحاق ببرنامج التدريب لأغراض تقدمها المؤسسة، مواد الدورات التدريبية وتطويرها واختيار وتأهيل المدربين، بـ:

- اشتراط كون مدربي البرنامج مؤهلين لتدريس محتويات برنامج التدريب
- الطلب من المشاركين في الدورات التدريبية تقييم محتويات برنامج التدريب والمدربين.
- الطلب من المدربين تقييم محتويات برنامج التدريب والمتدربين.
- تحديث برامج تدريب حسب الحاجة، في ضوء التطورات الجديدة وتقارير التقييم.

- الاحتفاظ بمكتبة أو مرفق آخر يحوي مطبوعات مهنية ودورية، ومطبوعات المؤسسة المتعلقة بالأمور الفنية المهنية.
- إعداد برامج، وفق المتطلبات لسد احتياجات المؤسسة لأفراد بخبرة عالية في مجالات متخصصة.
- تنفيذ برامج المؤسسة للتطوير والاحتفاظ بخبراء في مجالات وقطاعات متخصصة: كالقطاعات التي تخضع لتعليمات، التدقيق بواسطة الحاسب، طرق المعاينة الإحصائية.
- تشجيع الحضور والمشاركة في برامج التعليم الخارجية والاجتماعات والمؤتمرات لاكتساب الخبرة الفنية أو الصناعية.

خلاصة

مما سبق نستخلص بأن التدقيق " هو عملية فحص للدفاتر والسجلات المحاسبية للوقوف على صحتها ومصداقية المعلومات المنشورة بعد والوصول المدقق لقناعة تثبت أن العمليات كلها تمت وفق المعايير المحاسبية المتعارف عليها في البلد محل تواجد المنشأة المدققة، في تقرير معد وفق معايير دولية للتدقيق يبرز فيه المدقق رأيه الفني المحايد"، ذلك وأن للتدقيق عدة تقسيمات يتم التفريق بينها على أساس التقسيم المعروض سابقا كالتدقيق الداخلي والخارجي وغيرهما من الأنواع.

إذا التدقيق هو علم قائم بذاته يكتسي أهمية عند مستخدمي المعلومات المالية أخذ في التطور مع مرور الوقت، قياسا بحدة الأزمات المالية التي تكشف في كثير من الحالات مواضع الخلل أو النقض بناء على ما تم استعراضه في دراسة التطور التاريخي.

الفصل الثاني:

تطور مهنة التدقيق في الجزائر

إن الواقع يثبت وجود مهنة التدقيق في الجزائر غير أن التسميات جاءت مختلفة فالمدقق الخارجي سمى محافظ حسابات بمصطلح "commissaire aux comptes " الذي أطلق على الأشخاص المهنيين حيث تعتمد الجزائر مهنة التدقيق في حلة مخالفة بعض الشيء من حيث المصطلحات بنسب متفاوتة للإطار ألمفاهيمي والتقني، إن مهمة محافظ الحسابات هي التصديق على صدق الحسابات المعلن عنها من قبل الشركات في ظل الحرية والاستقلالية المطلقة لإبداء رأيه.

الجزائر كغيرها من دول العالم تعمل جاهدة على توفير أجود المعلومات المالية في محيطها الاقتصادي سعيا منها لتوفير مناخ استثماري واسع، قائم على قاعدة معلوماتية يقينية بكافة السبل والأدوات المتوفرة، بالتركيز على تطوير مهنة التدقيق كتحديث المنظومة القانونية والتشريعية لإضفاء منطق الشفافية والمصداقية على المعلومات المالية المتداولة في الوسط الاقتصادي.

على ضوء ما سبق تركز أطروحتنا على دراسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كمتغير مستقل للموضوع مع الإشارة للمهن الأخرى والتي تمتد امتداد التخصص لمهنة التدقيق بفوارق جزيئية بسيطة، تتضح جليا وتدرجيا في المباحث الموالية.

المبحث الأول: الإطار العام لمهنة التدقيق في الجزائر

يركز موضوع الأطروحة على التدقيق الخارجي بمختلف مصطلحاته " المراجعة، التدقيق، المراقبة والمدقق" كلها مترادفات تعني في كل ما يأتي محافظة الحسابات في الجزائر في إشارة للشخص المحترف المستقل الخارجي.

إذ عرفت مهنة التدقيق في الجزائر ولازالت تحت عدة مسميات منسوبة لمهن حرة " خبير محاسبي، محافظ حسابات "، ترتكز أولها وثانيها على قواعد تدقيقية غير أن محافظة الحسابات هي الأقرب مفاهيميًا وتقنيًا على الصعيد العالمي، هذا ما سيوضح من خلال عرضنا لهذا المبحث.

المطلب الأول: ماهية مهنة التدقيق في الجزائر

الفرع الأول– النشأة

إن نشأة مهنة التدقيق في الجزائر ليست وليدة الصدفة أو التبعية إنما كانت وليدة الحاجة لها في محاولة للحفاظ على المال العام للبلاد، بتحري المعلومة المالية الصادقة التي توضح أطر وأسس المعاملات المالية، فكانت هناك طلبات ملحة ومتكررة لتشكيل مديريات تعنى بمراقبة المال العام كللت بأول مرسوم 64–57 مؤرخ في 10 فبراير 1964 يتضمن تعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، الذي جاء في أعقاب القانون 62–157 المؤرخ في 1962/12/31 المتضمن لقانون المالية والمرسوم 63–127 المؤرخ في 1963/04/19 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط آنذاك.

هذا في إشارة لثلاث محطات في نشأة مهنة التدقيق جزائريا، غير أن الواقع يسجل عدة محطات لازدهار المهنة في الجزائر عبر مر العصور وتناوب الحضارات من القرن السادس عشر مرورا بالقرن السابع عشر وصولا لمنتصف القرن الثامن عشر، لعل التقسيم الواقعي يلزم بضرورة دراسة نشأة المهنة من خلال ثلاث محطات مهمة، مقسمة على أساس محطة وسطية ومرحلية أساسية خلقت الفرق والفيصل بين المحطتين "الأولى والأخيرة" هي محطة الاحتلال الفرنسي للجزائر، التي ستعتمد كنقطة أساسية في المحور الزمني لنشأة المهنة.

المحطة الأولى: ما قبل الاحتلال

قبل وقوع الجزائر تحت الاحتلال الفرنسي، كانت تحت وصاية الدولة العثمانية في عهد الداي حسين من أقوى الدول بحريا، بامتلاكها لأقوى أسطول بحري فرض سيطرته المطلقة على البحر الأبيض المتوسط في فترة كانت التجارة البحرية عند أوجها بمختلف بلدان العالم التي اتخذت من البحر المتوسط مسلكا مختصرا بين

القارات، هذا ما أثرى الخزينة العثمانية لقاء دفع الجزية للأسطول الجزائري لضمان حماية القوافل التجارية البحرية من خطر القرصنة.

هنا كانت تمارس الجزائر التدقيق في شقين، الأول متعلق بالخزينة العامة التي تخضع لتدقيق مالي مرحلي سداسي عن مداخيل الأسطول لقاء تقديمه " لخدمات الحماية أو الخدمات الحربية "، تترجم هذه العملية في تقارير مالية وأدبية ترفع إلى الوزير المكلف بالرقابة على أموال الخزينة معروف باسم " أمين المال "، ليمارس رقابته على الداي من ثم ليبلغه بدوره إلى الباشا " المسئول الأعلى القائم على الأمور المالية للدولة "، الذي يجمع كل التقارير المالية للولايات التابعة للدولة العثمانية في تقرير واحد يناقشه مع مختلف أعضاء مجلس الباشاوات قبل رفعه للسلطان في نهاية الفترة المالية، توالت الأحداث التاريخية على مناقشتها في الثلث الأخير من السنة.

أما عن الشق الثاني فقد مورس التدقيق كمهنة من قبل أشخاص كانوا يجيدون علم التجارة والمحاسبة وضعوا قواعد أساسية ملزمة واجب إتباعها عند التدقيق الحمولات ووثائق التجار العابرين للممر البحري أي ما يعرف حاليا بالتدقيق ألعملياتي، حرصا منهم على اكتشاف الأخطاء وتتجنب الوقوع في التصريحات الكاذبة للتجار المراوغين المتملصين من بعض مبالغ الجزية، حيث يحدد مبلغ الجزية أساسا من قيمة السلعة ونوع التجارة "النشاط الممارس" كذا نوع الحماية المطلوبة واللازمة لتأمين العبور الآمن.

إن عملية تدقيق الحسابات أخذت في التطور على يد مهنيين جزائريين كانوا يمارسون المهنة مع مطلع النصف الثاني للقرن 16 في شكل ممارسة يومية مع مختلف الأجناس بلغات محاسبية متنوعة، زادت من اتساع مفهوم التدقيق في عملية تطويرية مستمرة بمعايير وخطوات وكذا إجراءات تدقيق تعاقبت عليها عقول وأذهان تجار مارسوا كل الحيل لعدم دفع مبلغ الجزية أو تقليل فواتير الحماية، الشيء الذي بعث على ضرورة الحرص والفطنة لكل حالات الغش باتخاذ الاحتياطات اللازمة بجملة من التدابير منها مشكلتا معايير مسهلة لعملية تداول المهنة بين أواسط الأشخاص المنتدبين لهذه المهنة (حيث كانوا يسمون المدققين في تلك الحقبة بـ "مندوبو الحسابات") سعيا من الهيئة الرقابية العليا المتمثلة في " ديوان السلطان ومجلس الباشاوات" للحفاظ على أموال الدولة العثمانية، إذا المفهوم الرائج في العصر الحالي القاضي بأن مهمة التدقيق هي الإقرار بصحة الحسابات ليس لغرض اكتشاف الأخطاء لأن اكتشافها يكون أمر تلقائي عند الالتزام بالمعايير والمبادئ الأساسية للتدقيق.

إن الجزائر في هذا التخصص كانت من أكبر رواد تطوير الفكر التدقيقي بفهمها ومواكبتها لجميع اللغات المحاسبية، لكثرة معاملاتها مع الأجانب بحكم موقعها الاستراتيجي وقوتها الحربية، غير أن المحطة التي تلتها

جاءت على عكس المعهود جراء ضعف هذا الجهاز "جهاز التدقيق" في الدولة العثمانية، كان من أحد أسباب سقوط الدولة نتاج التبذير الذي قضى فيما بعد بعدم حكمية أمور الدولة في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية، الأمر الذي ألقى بظلاله على الجزائر بحكم خضوعها للولاية العثمانية.

المحطة الثانية: خلال الاحتلال

تأتي هذه الفترة تباعا لأحداث سقوط الدولة العثمانية وتحطم معظم الأسطول الجزائري في معركة نافرين، الأمر الذي أرهق كاهل الجزائر مما جعلها لقمة في متناول الاحتلال الفرنسي 1827م، تستمر فترة الفراغ إلى غاية 1870م عند إصدار "قانون كريميو" القاضي بحق ممارسة المواطنة من قبل المعمرين الجدد المعروفين بـ "الأقدام السود" من خلال خلق نظام العملات.

لقد ميزت هذه الفترة الحكم على تخلف الجزائر واندثار مقومات الدولة والسيادة الوطنية، فغابت الممارسة الإدارية لتتحول ومعها السلطة المالية إلى الاحتلال الفرنسي إذ أن الشؤون المالية للجزائر وغيرها كانت تدار من وراء البحر الأبيض المتوسط، بموجب المرسوم الصادر في 1934/06/22 أين اعتبرت الجزائر جزء من ممتلكات فرنسا، حيث بدأت تتضح معالم التدقيق المالي في مختلف العملات على مستوى الوطن ذلك في خطوة من الاحتلال لمراقبة الأموال المتأتية من الجزائر وتدقيقها لاكتشاف الغش والتلاعب في التقارير المالية المرفوعة للجهاز المالي الأعلى بفرنسا " مجلس المحاسبة ".

حيث تبنت فرنسا هي الأخرى التدقيق بطابعها الخاص أين يعرف هذا الأخير بمصطلحين هما " التفتيش والمراقبة "، يمارس كوظيفة يقوم به أشخاص إداريون خارجيين معرفون بتسمية " المفتشين " لأجل التحقيق في ملابسات قضايا الاختلاس التبذير، اكتشاف الأخطاء ومحاولات الغش في الأموال المتأتية من الجزائر.

يأتي هذا كله من جهة وتبني فرنسا لفكرة " محافظ الحسابات، الخبير المحاسب " بمعايير تدقيق فرنسية من جهة أخرى، بحكم الازدهار التجاري الذي عرفته فرنسا تلك الفترة في ظل الثورة الصناعية ما أدى بها إلى دخول المعترك الاقتصادي الاستثماري بعد الحرب العالمية الثانية الأمر الذي أوجب عليها وجود خبراء محاسبة لتحكم في الوضع المحاسبي من إعداد للميزانيات وغيرها من تصريحات جبائية، فكان الحل باعتماد أشخاص مهنيين مستقلين يمارسون وظيفة الرقابة على الحسابات المالية للشركات المستثمرة بغرض تحصيل الضرائب وتمويل إيرادات الدولة في ظل النظام الضريبي الفرنسي " الضرائب المباشرة ".

إن قلة عدد المفتشين بالإضافة التزاماتهم الوظيفية الإدارية الأخرى اتجاه الجهات الموظفة لهم قلل نوعا ما من استقلاليتهم، فكانت أولى خطوات الإعداد لمحافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة، لها مجلس منتخب يعمل وفق قوانين ضابطة وملزمة لنصوصها " شروط اعتماد، التعيين، التنافي..." حقوق وواجبات أصحاب

المهنة، ضف إلى ذلك نقابة مستقلة مكرسة لمبدأ حرية المدقق وصلاحياته وحقه في الحماية من الضغوط والتهديدات، كلها أمور جرت في أحقاب متواترة وسريعة تباعا لتطورات عالمية كانت الجزائر في خضمها من بعيد تطبق عليها في شكل أوامر فوقية متأتية من السلطات الفرنسية.

المحطة الثالثة: بعد الاحتلال

عمدت اللجان الثورية إلى وضع أسس ومبادئ عامة تساعد على تقويم الإدارة الجزائرية بصدور دستور الجزائر شهر سبتمبر من سنة 1947م، ليتعزز الأمر عقب الإعلان على الحكومة المؤقتة الجزائرية بتاريخ 1958/19/18 إبان الثورة التحريرية، غير أن الاهتمام الأكبر آنذاك كان منصبا على تحقيق الاستقلال وحرية الشعب، فكان لزاما تجسيد مبدأ استقلالية الإدارة، بحكم أن الاستقلالية المالية كانت موجودة (غير أنها قائمة على المساعدات الدولية لدول الجوار والدول العربية)، كانت توضع تحت تصرف الجهاز المالي القائم على تمويل الثوار وترشيد النفقات، لاستغلالها في الاحتياجات الحربية فلم تكن هناك اهتمامات بجانب التدقيق في مفهومه الحالي غير أن الرقابة على أموال الثورة كانت مفروضة ولها أشخاص منتدبين من طرف قيادة الثوار، للتأكد من حماية الأموال ومكافحة التبذير، نظرا لأهميتها وشحها في تلك الفترة ما بين 1954-1962م.

غير أن التطورات السياسية والاجتماعية غداة الاستقلال فرضت فكر مالي ثوري قائم على عمليات التأميم الأمر الذي أوجب على الدولة إعداد (كيفية محاربة الاستغلال والجشع)، هذا ما أنجر عنه المرسوم 63-127 المؤرخ في 1963/04/19 المتضمن تنظيم وزارة المالية والتخطيط، المرسوم 64-57 المؤرخ في 1964/02/10 المتعلق بتعديل اختصاص المراقبة المالية للدولة، ليبقى الحال على حاله حتى بداية سنة 1968م بالنظر إلى التقلبات السياسية والتغيرات الاقتصادية التي أثرت أخيرا ببداية التوجه لنظام اقتصادي عالمي اشتراكي خلق مؤسسات اقتصادية عمومية، أبرزت حاجتها للتدقيق كمهنة أساسية أشير لها في الأمر 69-107 المتعلق بقانون المالية سنة 1970، الذي نص على تعيين محافظ للحسابات بصريح العبارة لأول مرة في نص المادة 39 منه، يليه المرسوم 70-173 المتضمن النصوص المحددة لواجبات ومهام المحافظ.

لقد تمخض عن قانون المالية لسنة 1970 والمرسوم 70-173 ظهور محافظ الحسابات والتزامه بجملة من الواجبات والمهام المسندة إليه، غير أن اعتماده لتلك المهام يخضع لضوابط وأسس غير واضحة المعالم تبنى عليها خطوات مستقبلية مدروسة التوجه، هو الأمر الذي أدى بالدولة إلى إنشاء مجلس للمحاسبة بموجب القانون 80-05 كهيئة سيادية عليا مكلفة بالإشراف والرقابة، تتمتع بالاستقلالية اللازمة للحفاظ على شرعية واستقلالية الأمور المالية.

إن إنشاء مجلس للمحاسبة وخصه بأعمال عديدة متخصصة كان النواة الأولى لإطلاق مهنة محافظة الحسابات بحيث لم يكن من الممكن تعيين محافظ حسابات، من غير تحديد كيفية تعيينه ولا الشروط اللازم توفرها في شخصه، فكان الحل بالإعداد لمحافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة تحدد وفق شروط، تمر بمراحل أساسية في سبيل توفير محافظ كفأ قادر على ممارسة المهنة بكل شفافية واستقلالية، كلها خطوات متلاحقة شرعت بالقانون 91-08 الذي ينص على مهنة محافظة الحسابات والخبرة المحاسبية والمحاسبة المعتمدة كمهن حرة مستقلة ومسئولة، في ظل تنامي الأعمال الاقتصادية وخاصة الحرة منها على اعتبار المنعرج الاقتصادي المفضي بالتحول من اقتصاد اشتراكي موجه نحو اقتصاد رأسمالي حر.

إن خصخصة الشركات العمومية والانفتاح على السوق العالمية أوجب على الجزائر تفعيل دور المدقق (محافظ الحسابات) حفاظا على الأموال المتداولة في النشاط الاقتصادي داخليا وخارجيا، أخذا بعين الاعتبار ضعف المعلومة المالية المصرح بها للجهات الحكومية كالضرائب وغيرها من الهيئات المالية السيادية.

تمخض عن كل هذا وذاك عدة مراسيم أتت تباعا لإزالة اللبس والغموض عن المهنة على حداثة عهدها من "أتعاب المحافظ، أخلاقيات المهن، أتعاب المحافظ، كيفيات التعيين،..." وغيرها تؤجل للمبحث الأخير.

بحلول الألفية الثالثة وبالضبط العشرية الأولى منها اتخذت الجزائر منحى جديد في اقتصادياتها واكبته بتطوير مهنة محافظ الحسابات على أساس التطورات الحاصلة على المستوى العالمي، في قفزة نوعية من خلال القانون 10-01 المتعلق بمهنة الخبير والمحافظ والمحاسب المعتمد، التي أصبحت تعنى كثيرا بالتعليم والتأطير والتكوين النظري ثم التطبيقي لإضفاء مبدأ الكفاءة المهنية الرفيعة المستوى وتجسيدا لعدة معايير دولية تحكم العمل الميداني وشخص المدقق على حد السواء.

الفرع الثاني- تعريفات وخصائص مهنة التدقيق

- **التعريفات:**

يتفق الكثير من المختصين على تعريف المهنة جزائريا من خلال التعريف بمهنة الخبير المحاسبي ومهنة محافظ الحسابات ذلك بحكم النصوص القانونية المخولة للخبير ممارسة مهنة المحافظ لا العكس، غير أن الأخيرة هي الأقرب لمفهوم التدقيق على المستوى العالمي حيث تعرف مهنة محافظة الحسابات من الجهة التقنية على أنها "عملية مصادقة على صدق المعلومات المالية المعلن عنها في القوائم المالية بعد مراجعتها من طرف شخص محترف مستقل يبدى رأيه محايد"

أولا- التعريف من الجانب القانوني:

نستعرض فيه التعريف القانوني للمهنة وذلك من حيث القانون المهني والتجاري والمالي والقانون المدني الجزائي على الترتيب، بحسب ما جاء في المرجع الزمني لصدور القوانين المعرفة لذلك:

1- القانون المنظم للمهنة:

1-1- الأمر 69-107: لقد جاء تعريف المهنة على حسب ما جاء في الأمر 69-107 مع بدايات ظهور التدقيق لأول مرة بصريح العبارة في المادة 39 " يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم"[112].

1-2- القانون 91-08: رسم هذا القانون نوعين من المدققين (خبير محاسبي، محافظ حسابات)، المخولان الحق في ممارسة المهنة باسمهم الخاص وتحت مسؤولياتهم الشخصية:[113]

1-2-1- الخبير المحاسبي: "ينظم المحاسبة والحسابات من كل نوع وفحصها واستقامتها وتحليلها لدى المؤسسات والشركات التجارية أو المدنية، في الحالات التي نص عليها القانون للقيام بصفة تعاقدية بخبرة أو احتساب"، يمكن أن يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون بممارسة وظيفة محافظ الحسابات ويشهد على صحة وانتظامية المحاسبات والحسابات.

1-2-2- محافظ الحسابات: "الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات من شركات تجارية وشركات رؤوس الأموال، وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا لدى الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات". يمكن استخلاص التعريف من خلال ما جاء في هذا القانون على أن مهنة التدقيق "الشهادة على صحة وانتظامية المحاسبات والحسابات المالية للشركات والهيئات".

1-3- القانون 10-01: القانون الذي ألغى سابقه ليعرف المهنة في نص مواده كالتالي:[114]

1-3-1- الخبير المحاسب: "مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات" ويؤهل

---

[112] الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، المتعلق بقانون المالية 1970، المادة 39 المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات، ص ص 05- 18.

[113] القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل 27 أبريل 1991، التعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نص المواد 01، 19، 27، ص ص 651 - 654.

[114] القانون 01- 10 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 2010/06/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد، نص المواد 18، 19، 22، 23، ص ص 6 - 7.

مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون لممارسة وظيفة محافظ الحسابات "مسك ومركزة وفتح ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل".

يعرف التدقيق عند الخبير في النص القانوني على الشكل التالي: "القيام بمهمة التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، كذا تقييم استثمارات الشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي".

1-3-2- محافظ الحسابات: "مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به ".

" يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما للنتائج المالية للسنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات ".

" يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين والشركاء حاملي الحصص ".

" يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسيرين ".

ينص القانون في مجمله على تعريف مهمة التدقيق " مهمة المصادقة على صحة الحسابات السنوية المنتظمة ومدى مطابقتها للنتائج المالية السنوية، من خلال تقرير يتضمن فقرة لإبداء الرأي".

2- القانون التجاري:[115]

لقد جاء في نص الأمر 96-27 الذي يعدل ويتمم الأمر 75-59 المتضمن القانون التجاري لاسيما المواد 10 مكرر و732 مكرر2، على النحو التالي:

"تهدف حسابات وحوا صل التجار لضبط تطور عناصر الذمة المالية للمؤسسة بطريقة موضوعية طبقا للتقنيات التنظيمية، حسب الأشكال القانونية، بالإضافة إلى ذلك، يلزم الأشخاص المعنويون التجاريون القيام أو تكليف شخص أخر للقيام بالتحقيق في حساباتهم وحوا صلهم والتصديق عليها حسب الأشكال التي نص عليها القانون، القيام بعملية النشر المنصوص عليها قانونا تحت مسؤولياتهم المدنية والجزائية ".

---

[115] الأمر 96-27 مؤرخ في 28 رجب عام 1417 الموافق 9 ديسمبر سنة 1996، يعدل و يتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري، المواد 10 مكرر و 732 مكرر 2، ص ص 5 – 7، (بتصرف).

إن الإعلانات المنشورة وحدها التي لديها حجة أمام المحاكم والإدارات العمومية، يقوم محافظان للحسابات على الأقل بمراقبة حسابات الشركة.

3- قانون المالية:[116]

لقد تناول قانون المالية لسنة 2000 امتداد صلاحيات محافظ الحسابات للرقابة على نفقات الدولة الممنوحة في إطار إعانات للجمعيات (الخيرية، الرياضية،...)، إذ نصت المادة 101 منه "لا تمنح الإعانة المقررة من الدولة أو الجماعات المحلية للجمعيات والمنظمات اعتبارا من أول يناير سنة 2000 إلا بعد تقديم حساب مدقق، عن صرف الإعانات التي استفادت منها سابقا، والتحقق من مطابقة أوجه إنفاقها للأهداف التي منحت من أجلها.

يراقب يؤشر العمليات الحسابية للجمعيات والمنظمات محافظ الحسابات، يودع التقرير المؤشر عليه لدى أمين الخزينة بالولاية قبل 30 مارس من السنة الموالية، وتودع نسخة منه في الآجال لدى الهيئات المانحة "

تداولت قوانين المالية السابقة عمليات التدقيق تحت مصطلحات (مندوبو الحسابات)، غير ان هذا القانون ذكر صريحا تسمية محافظ الحسابات وحدد من خلاله تعاليم المهنة، نلخصه بـ "يراقب صحة مطابقة أوجه الإنفاق للأهداف الممنوحة لأجلها، يؤشر العمليات الحسابية للجمعيات والمنظمات في شكل تقرير".

4- قانون الإجراءات المدني والإدارية و قانون الإجراءات الجزائية:

لقد اتخذ قانون الإجراءات المدنية والإدارية في فصله الثامن من مواده، خطوات إدارية للتعيين وكيفيات ممارسة الصلاحيات، وكذا الحقوق المدنية الممنوحة للمدقق لإنجاز عمله في شكل خبرات قضائية تنتهي بتقرير خبرة، غير أن قانون الإجراءات الجزائية قد نص في فصله التاسع على التعريف بالمهام الموكلة لمحافظ الحسابات ليتأتى في طياته الجزاء لقاء المخالفة. بنص المادة 301 من قانون العقوبات كأهم عنصر يؤخذ في تعريفات المهنة والمتعلق بالسر المهني.

نلخص كل ما سبق لتعريف المهنة على " التزام من يمارس مهنة التدقيق سواء محافظ الحسابات أو من يخوله القانون لممارسة المهنة، بحفظ سر المهنة اتجاه الشركات أو الهيئات محل التدقيق خلال قيامه بعمله داخل المؤسسة، لاسيما اطلاعه على الوثائق الإدارية والمحاسبية منها ويتحمل في ذلك مسؤوليته المدنية والجزائية لقاء الإخلال بالنص".

---

[116] قانون المالية لسنة 2000، المؤرخ في 17 رمضان عام 1420 الموافق 30 ديسمبر سنة 1999، المادة 101، ص 79، (بتصرف).

ثانيا- التعريف من الجانب الأكاديمي:

التعريف الأول:

" فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصا إنتقاديًا 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 وخسارة عن تلك الفترة".[117]

التعريف الثاني:

" فحص انتقادي للقوائم المالية وحسابات النتائج والجداول الملحقة بها المحاسبية والمالية في تقرير مجلس إدارة الشركة موضوع المراقبة، لإعطاء رأي مدعم بأدلة وبراهين إثبات حول شرعية وصدق تلك الوثائق"[118]

التعريف الثالث:

" مجموعة إجراءات يقوم بها شخص أو مجموعة من الأشخاص بغرض إبداء رأي مهني محايد، بحيث يتوفر في الشخص أو الأشخاص الذين يقومون بهذه المهنة جميع ما تطلبه قواعد التدقيق المتعارف عليها والمتعلقة بشخص المدقق، وأن تتم إجراءات التدقيق وفق هذه القواعد، وأن تراعى هذه القواعد أيضا في إعداد رأيه".[119]

نستخلص من كلا التعريفين أن مهنة التدقيق هي:

- فحص انتقادي منظم؛
- للوثائق المحاسبية والمالية؛
- له علاقة بمشروع أو شركة أو مؤسسة؛
- لفترة زمنية معلومة ومحددة؛
- لإبداء رأي محايد عن شرعية وصحة الوثائق والمعلومات المالية المنشورة؛

ثالثا- التعريف من الجانب المهني:[120]

لقد جاء في قرار وزارة المالية عدة تعريفات للتدقيق مبنية على أساس مهني مستقى من مهنة محافظ الحسابات في شكل بنود نذكر منها:

---

[117] محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري و الممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون- الجزائر، 2003، ص 09.

[118] محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات: من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون-الجزائر، 2002، ص 30، بتصرف.

[119] زاهرة توفيق سواد، مرجع سبق ذكره، ص 191.

[120] قرار وزاري رقم 30، يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، 24 جوان 2013، ص ص 4- 7، (بتصرف).

" يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي، بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية"

" يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فتقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها".

" فحص الحسابات السنوية وإعداد تقرير عام متعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين (45) يوما ابتداء من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة، من طرف جهاز التسيير المؤهل، يجب أن يتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة".

وعليه يمكن استنتاج تعريف لمهنة التدقيق، بناء على ما سبق ذكره بـ:

- عملية إبداء رأي مؤسس بأدلة وفق تقرير محدد شكلا؛
- مهمة رقابة مستندة لمعايير المهنة؛
- ضمان انعدام الاختلال المضلل أو المخل بمجمل الحسابات السنوية؛
- فحص وتقييم لنتائج العناصر المثبتة لفترة زمنية محددة بسنة مالية مغلقة؛
- عملية زمنية محددة بفترة 45 يوما؛

رابعا- خصائص مهنة التدقيق:

تتميز مهنة التدقيق في الجزائر بعدة خصائص شأنها في ذلك شأن عدة دول على المستوى العالمي، وإن اختلفت في بعض النقاط غير الجوهرية التي تحدد على أساس المناخ الاقتصادي السائد داخل كل دولة والذي يختلف تقريبا من دولة لأخرى، لذلك نعدد خصائص مهنة التدقيق على الصعيد المحلي، فنقول الآتي:

1- مهنة: تضمن كل شروط المهنية المحددة لشخص المهني؛

2- حرة: حرية القبول من الرفض خالية من الالتزامات الشخصية؛

3- منظمة: لها قاعدة وهيكل ينظم سير المهنة؛

4- مستقلة: عدم التبعية لجهة معينة، لها حماية قانونية؛

5- مسئولة: عن أعملها، لها نصيب من القانون الجزائي والمدني والعقوبات عند الإخلال؛

6- معتمدة: من طرف أعلى سلطة مالية في الدولة (وزارة المالية)؛

7- ممارسة: يمارسها أشخاص مهنيون تتوفر فيهم شروط الممارسة؛

8- مؤطرة: يخضع المهني قبل الاعتماد لتأطير نظري وتطبيقي؛

9- عملية: تعتمد على تقنيات ومعايير ميدانية تقنية؛

10- مرحلية: تحدد بمدة زمنية؛

11- إلزامية: ملزمة للمهنيين بالمصداقية والشفافية والنصوص القانونية الصادرة في شأنها؛

12- قانونية: لها قانون خاص بها يحكمها؛

13- حيادية: تضطلع بالشق المهني دون الاعتبارات الأخرى؛

الفرع الثالث: أنواع مهنة التدقيق

يسري الاتجاه العام لتقسيم أنواع مهنة التدقيق في الجزائر إلى التقسيم القانوني الساري منذ بداية التأسيس للتدقيق كمهنة حرة تخضع لضوابط وأطر قانونية وأخرى مهنية تلزم الممارسين بها، على هذا الأساس فإن التقسيم السليم لأنواع المهنة يوجب تحديد أسس هذا التقسيم، لذلك ارتأينا لوضع أساسين (التخصص والوظيفة)، هما على النحو التالي:

1- **حسب الاختصاص:** يشمل التقسيم المتداول في الوسط الأكاديمي والتشريعي (خبير محاسب محافظ حسابات، محاسب معتمد) حيث نتناول كل نوع على حدا بشيء من التفصيل غير المخل، فنقول:

أ- **الخبير المحاسب:**[121] يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

يؤهل مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات، يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي، وتعد مهمة خبير المحاسب أساسا مهمة ظرفية مؤقتة يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسييرية التي لها علاقة بمهمته.

تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد، تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير، لا يمكن احتساب هذه الأتعاب بأي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

---

[121] القانون 01- 10 المؤرخ في 16 رجب 1431، مرجع سبق ذكره، ص 06.

ب- **محافظ الحسابات:**[122] يعد محافظ حسابات في مفهوم القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

ت-**المحاسب المعتمد:**[123] يعد محاسبا معتمدا في مفهوم القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته.

يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته على أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها، تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون.

يمكن للمحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها، كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية، كما يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته في إطار عقد، لقاء تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق، لا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

2- **حسب طبيعة التكليف:** يأخذ هذا التقسيم بعين الاعتبار الجانب التقني بنسبة كبيرة لأنه يولي الأهمية لحدود ممارسة المهنة، من حيث التكليف والجهة المكلفة بعملية التدقيق إما (خارجية أو داخلية) فيكون التقسيم على النحو التالي:

التدقيق الخارجي: يشمل ثلاث أنواع، هم على التوالي:

أ- التدقيق القانوني: يقوم به شخص مؤهل إما خبير محاسب أو محافظ حسابات يعين من طرف مجلس الإدارة أو الجمعية العامة لشركة أو مؤسسة أو منشأة اقتصادية معينة، لغرض المصادقة على صحة ومشروعية الحسابات في تقرير مبين لنتائج العملية، يوضع تحت تصرفهم في نهاية العملية التدقيقية التي تكون محددة بفترة زمنية معينة، للمدقق فيها كافة صلاحيات الاطلاع على الوثائق الإدارية المحاسبية والمالية منها دون التدخل في شؤون التسيير بطبيعة الحال، كما يتمتع الشخص المدقق

---

[122] القانون 01 -10 المؤرخ في 16 رجب 1431، المرجع السابق، ص 07.

[123] نفس المرجع، ص 08.

بالاستقلالية التامة والحياد في عمله لقاء تلقيه لأتعابه من طرف الجهة المعينة له والمحدد سلفا قبل بداية عمله.

ب-التدقيق التعاقدي: يحق لشخص الخبير المحاسب فقط القيام بهذا النوع من الأعمال بموجب ما يخوله له القانون المنظم للمهنة في الجزائر من صلاحيات، يكون ذلك العقد أساس الاتفاق بحيث يتضمن هذا الأخير كافة الحقوق والمسؤوليات، نعدد أبرزها في النقاط التالية:

- ينفرد بنطاق صلاحيات أوسع من سابقه إذ يمكنه التدخل في التسيير بتقديمه نصائح وإرشادات دون الإخلال باستقلاليته اتجاه الإدارة من حيث المبدأ.
- يهدف من خلال العقد إلى تصويب خلل وظيفي من الوظائف المالية والمحاسبية في المؤسسة أو الشركة محل التعاقد.
- يقتصر عمله على فترة زمنية محددة في العقد، مبررة بأتعاب.
- يُعِد في ختام عمله تقرير موجه لمجلس الإدارة أو الجمعية العامة التي كلفته بالمهمة.

ت-الخبرة القضائية: يشترط في هذا النوع من التدقيق أن يكون الشخص الممارس للمهنة معتمد من طرف القضاء، مُؤَدي لليمين مسجل في قائمة الخبراء المحاسبين لدى المجالس القضائية وفق الشروط المنصوص عليها قانونا، حيث يحصر التزامه وتعيينه من طرف القضاة بقصد إبداء رأي فني محايد خبير في قضية مالية أو محاسبية طرحت أمام القاضي للفصل فيها، تكون الخبرة بطبيعة الحال محددة بفترة زمنية قابلة للتمديد في حدود المسموح بها، مؤسسة بحكم تكليف يحدد صلاحيات الخبير القضائي ونطاق عمله ومجال تدقيقه متمتعا في ذلك بالاستقلالية اللازمة والتامة.

يبين حكم التكليف بمهمة (قرار تعيين خبير) مبلغ الأتعاب التي يتلقاها من أطراف النزاع محل الخبرة، تكون عبر خزينة المحكمة أو المجلس بأمر من القاضي الذي اعتمد تعيينه، مقابل تقرير خبرة يخضع لكافة معايير التقرير المهني الذي يعده في نشاطاته العادية، بحيث يتضمن المقدمة ومرجع التكليف و... وفقرة إبداء الرأي وهي الأهم، التي يركز عليها القاضي كثيرا في فهمه للأمور التقنية التي كلف بشأنها الخبير، إذ يجب أن تكون هذه الفقرة إنشائية إخبارية خالية من الأمور التقنية مراعاة لسهولة الفهم لدى جميع أطراف النزاع.

يخضع الخبير القضائي في عمله لجميع الأحكام التي تحكم مهنة الخبير المحاسبي والمحافظ والمحاسب المعتمد، يجب أن يسلك في ذلك سلوك الخبير المحترف المستقل.

التدقيق الداخلي: حيث أن هذا النوع يختلف عن سابقيه، إلا انه على قدر من الأهمية النسبية في مهام كل أنواع المهن الثلاث الأولى، ذلك لاعتماده كمؤشر يحدد فعالية الرقابة الداخلية في المؤسسة، على سبيل تحديد الطريقة الأنسب للقيام بعملية التدقيق محل التكليف.

يمكن تعريف هذا النوع في الجزائر من خلال التعريف بممارسه، الذي " يعد موظفا في المؤسسة يتلقى راتبه منها يحظى باستقلالية أقل من سابقيه بحكم تابعيته للإدارة محل التدقيق بأعلى هرم السلطة (عادة ما يكون المدير العام للشركة)، يمارس هذا الشخص مهام التدقيق بنفس المعايير والأسس التي تحكم المهنة ومطالب هو الآخر بتقارير عن مهامه التدقيقية التي تكون إما (مرحلية أو سنوية)، تسلم للجهة المعنية والمشرفة عليه له الصلاحية المطلقة للتدخل في تسيير المؤسسة، كما يمكنه تفويض أو تكليف أعوان لمساعدته في أعماله.

يشترط في ممارسة مهنة مدقق داخلي حيازته لشهادة المحاسب المعتمد فيكون عمله بصفة مستمر وغير محدودة المدة إلى غاية الاستقالة أو الإقالة.

الجدول (08): التفرقة بين جميع مهن التدقيق الحرة في الجزائر

صنف / خاصية	خبير محاسب	محافظ حسابات	محاسب معتمد	خبير قضائي
مهنة	شخص مهني	شخص مهني	شخص مهني	مهني خبير
حرة	نعم	نعم	نعم	نعم مع تبرير
منظمة	مصف وطني	غرفة وطنية	منظمة وطنية	مجلس قضاء
مستقلة	نعم	نعم	نعم	نعم
مسئولة	نعم	نعم	نعم	نعم
معتمدة	وزارة المالية	وزارة المالية	وزارة المالية	وزارتي"المالية، العدل"
ممارسة	خبير محاسبي	الخبير، محافظ الحسابات	الخبير، المحافظ والمحاسب المعتمد	خبير محاسبي أو محافظ حسابات
مؤطرة	أربع سنوات	أربع سنوات	18 شهر	سبع سنوات ممارسة فعلية للمهنة
عملية	نسب وقيود محاسبية واستشارات مالية	محاسبية ومالية	محاسبة	محاسبية
مرحلية	تعاقدية	قانونية	زمنية	تكليفيه
إلزامية	نعم	نعم	نعم	نعم
قانونية	نعم	نعم	نعم	ضبطية قضائية
حيادية	نعم	واجب	استرشادية	واجب

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

ملاحظة: للخبير المحاسب كافة الحقوق المنصوص عليها قانونا في ممارسة جميع المهن المصنفة والمذكورة دون تمييز.

المطلب الثاني: الهيئات المسئولة عن المهنة وتنظيمها

الفرع الأول: المجلس الوطني للمحاسبة:

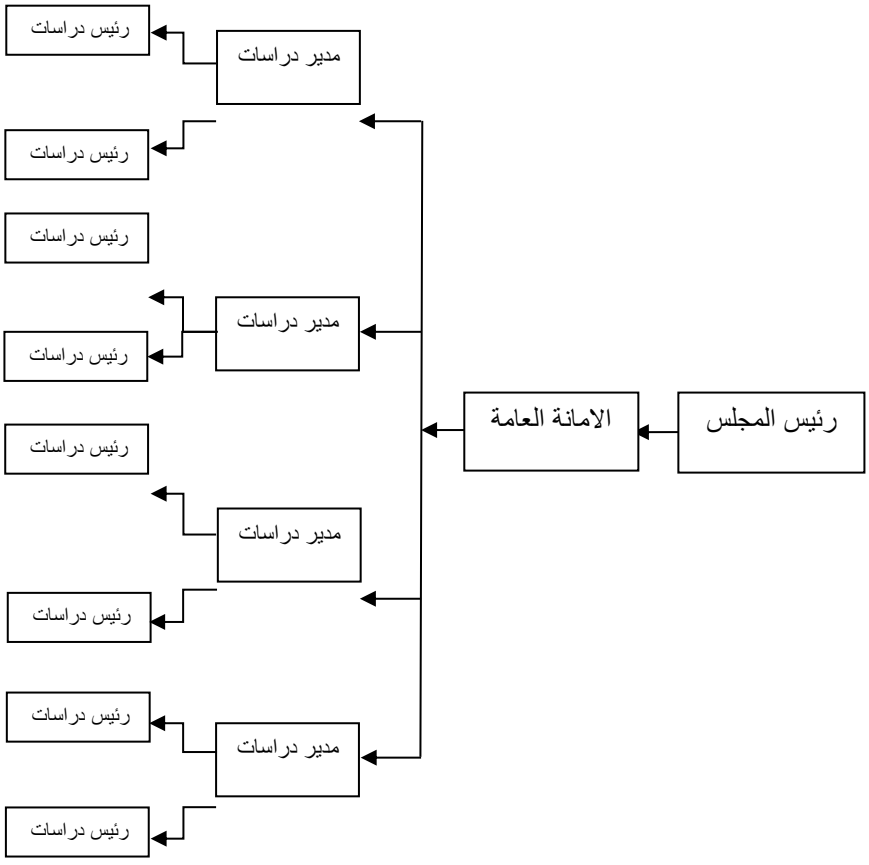
ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية يتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي التنظيم ومتابعة مهن المحاسبة.

يضم المجلس ثلاث أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل (المصف الوطني لخبراء المحاسبة، الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين).

تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة لجان متساوية الأعضاء (لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية، لجنة الاعتماد، لجنة التكوين، لجنة الانضباط والتحكيم، لجنة مراقبة النوعية).

أولا- تنظيمه:

الشكل (03): الهيكل التنظيمي للمجلس الوطني للمحاسبة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01 – 10، (بتصرف).

ثانيا– تشكيله وصلاحياته: (أنظر الملحق رقم 01)

ثالثا– سيره

يسير حسب التنظيم من طرف رئيس المجلس والأمين العام كلا وفق مهامه المتأتية، كما يلي:

رئيس المجلس– يضطلع الرئيس بالمهام التالية:

- تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن الحرة
- إنجاز أو العمل على إنجاز كل الدراسات والتحاليل التي تهدف للتقييس المحاسبي

الأمين العام (رئيس القسم)– يقوم وتحت سلطة الرئيس بالمهام التالية:

- تنفيذ القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس.
- استقبال كل الارسالات الموجهة للمجلس.
- مسك الملفات المتعلقة بالتسجيل والشطب " الخبراء، المحافظين والمحاسبين المعتدين "
- إعداد المقررات بعد دراستها من اللجة المختصة وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للمصادقة.
- تنسيق أشغال اللجان متساوية الأعضاء.
- تنظيم الجمعيات العامة و اجتماعات مكتب المجلس.

رابعا– ممارساته

يمارس المجلس طبقا للمادة 04 من القانون 10–01 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة مهن المحاسبة. (انظر الملحق رقم 02)

خامسا– لجانه: لقد تضمن المجلس خمسة لجان متساوية الأعضاء مكلفة بعدة مهام كل لجنة حسب تخصصها وأهداف إنشائها. (انظر الملحق رقم 03)

سادسا– تمويله

تسجل المصاريف اللازمة لتسيير المجلس كاعتماد في ميزانية وزارة المالية، وتوجه خصيصا لتغطية المصاريف المتنوعة للمجلس مصاريف (التسيير والتجهيز)، لاسيما مهنا:

- مصاريف الاجتماعات.
- مصاريف الطبع والنشر" الدراسات، تقارير، مجلات " المجلس.
- المكافآت الممنوحة لقاء إنجاز الأشغال المرتبطة بالمجلس، هي مبالغ مالية محددة من قبل الوزير.
- المصاريف الأخرى المرتبطة بالمجلس.

الفرع الثاني– المجلس الوطني (المصف الوطني للخبراء المحاسبين، للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين):

أولا– تشكيله (أنظر الملحق رقم 04)

ثانيا– الصلاحيات: تتمتع المجالس بعدة صلاحيات امتدادا للسلطة المنبثق منها.(أنظر الملحق رقم 05)

ثالثا– قواعد سيره: تسير كل من المجالس وفق النصوص القانونية التنظيمية المحددة في مواده و التي تتوافق كلها موضوعا وتختلف شكلا. **(أنظر الملحق رقم 06)**

الفرع الثالث– المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

أولا– تشكيلته وتسييره:

- يتكون من مهنيين معتمدين تتوفر فيهم الشروط القانونية المحددة للممارسة المهنة.
- يفصل بين المصف الوطني لخبراء المحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- يتمتع كل صنف منها بالشخصية المعنوية ويضم الأشخاص الطبيعيين والمعنويين.
- يعمل بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية والذي يعين في هذا الشأن ممثلا عنه.
- يحدد رئيس لكل صنف مهني عن طريق الاقتراع السري المباشر من بين أعضاء المهنة الواحدة كما ينتخب معه أعضاء مسيرين.
- يسير المصف والغرفة والمنظمة من قبل مجلس وطني لكل صنف.
- يمكن إنشاء مجالس جهوية تسييرية.

ثانيا– مهامه:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها.
- الدفاع عن كرامة أعضائه واستقلاليتهم.
- السهر على احترام قواعد المهنة وأعرافها.
- أعداد أنظمة داخلية يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في أجل شهرين من تاريخ الإيداع.
- إعداد مدونة أخلاقيات المهنة.
- إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

ثالثا– دوره

- المساهمة في مجال التقييس المحاسبي.
- المبادرة في إثراء الواجبات المهنة المتعلقة بكل صنف.
- تحديد تسعيرة الخدمات.
- إعداد النصوص المتعلقة بالمهن.
- تمثيل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات المهنية الأجنبية المماثلة.

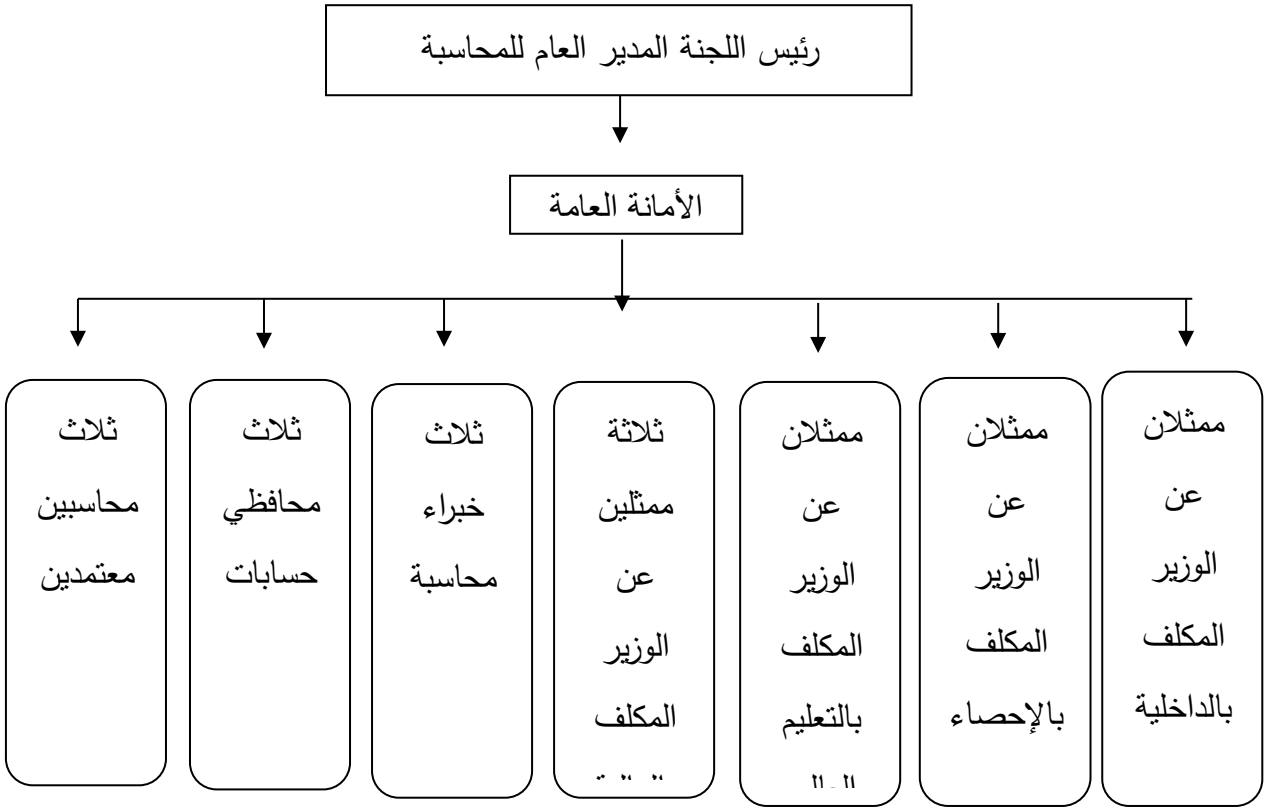
الفرع الرابع– اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية

تمثل اللجنة الخاصة في صلب مهامها الهيئة العليا للإشراف على الانتخابات المقامة لتشكيل أعضاء المجالس المنتخبة لكل من المهن " خبراء محاسبين، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين ".

أولا– مقرها: يحدد مقر اللجنة الخاصة بمقر وزارة المالية بالجزائر العاصمة

ثانيا– تشكيلتها: يعين أعضاء اللجنة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية، حيث تضم اللجنة تشكيلة متنوعة من ممثلين عن عدة وزارات بناء على اقتراح من وزرائهم، ممثلين للمهن محل المجالس المنتخبة معينين من المجلس الوطني للمحاسبة.

الشكل (04): الهيكل التنظيمي للجنة الخاصة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

ثالثا– تمويلها: يتم تمويل اللجنة خلال تأدية مهامها من ميزانية وزارة المالية، سواء من جانب النفقات أو المصاريف التي أنفقها أعضائها لتأدية مهامهم.

رابعا– سيرها: تخضع اللجنة في تسييرها إلى قواعد سير محددة بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11–28 انطلاقا من صلاحياتها نحو القيام بمهامها، تحل اللجنة فور تنصيب المجالس المهنية الثلاثة، حيث تحدد:

القواعد:

- تضمن المديرية العامة للمحاسبة سير أمانة اللجنة.
- تؤخذ قرارات اللجنة بالأغلبية.
- يرجح صوت رئيسها في حالة تساوي الأصوات.
- يبدأ انتخاب المجالس الثلاث بحضور محضر قضائي.
- تتضمن القائمة الانتخابية ألقاب وأسماء المرشحين مع الإشارة لصنفهم.
- توكيل شخص واحد في حدود تصويت واحد عند غياب الناخب المسجل في المصف يوم الانتخاب.
- وجوب الإمضاء والمصادقة في توكيلات الانتخاب.

- يكون التوكيل لنفس الصنف المختار بالنسبة للناخب والموكل على حد سواء.
- يعلن منتخبين بحسب ترتيب عدد الأصوات المحصل عليها، يتم الأخذ بالأقدمية في المهنة حال تساوي عدد أصوات المترشحين وكان عددهم أكثر من عدد المقاعد (اثنان).

الصلاحيات:

- للجنة صلاحية تعيين أشخاص مؤهلين استعانت بهم في أدائها لأعمالها.
- حضور رئيس اللجنة للجمعية العامة الانتخابية للمجالس الخاصة بمهن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين.
- تعيين أعضاء مكتب تسيير الجمعية العامة الانتخابية المكونة بخمسة أعضاء برئيس لكل صنف.
- صلاحية تحديد خصائص كشف التصويت.
- مراقبة عدد المنتخبين والأصوات الملغاة كذا الأصوات المعبر عنها في الانتخابات.
- الإعلان الفوري عن نتائج الانتخابات.
- التحقق من وضع تشكيلة المجالس الوطنية للأصناف المهنية الثلاثة وفق مراسيمهم التنفيذية.

المهام:

- حل المصف الوطني بمجرد تسلم المهام بتعيين أعوان تصفية لإجراء عمليات التصفية.
- إرسال تقارير التصفية للوزير المكلف بالمالية.
- تحديد وإعلان تاريخ ومكان ومدة إجراء الانتخابات، تحديد ساعة فتح وغلق مكتب الاقتراع.
- استقبال الترشيحات في غضون ثمانية أيام، تضبط بعدها القائمة النهائية للمترشحين للمجالس المهنية الثلاثة، بعد فحص قابلية الترشح بالتأكد من المعلومات المرفقة بطلب الترشح " لقب واسم المترشح، رقم وتاريخ شهادة التسجيل المهنية، الصنف المهني وعدم ترشحه لأكثر من صنف".
- تنظيم الانتخابات وإعلان النتائج.
- إرسال استدعاءات حضور الجمعية العامة الانتخابية للمهنيين المسجلين بجداول الممارسين للمهنة.
- توزيع كشوف التصويت وظرف يتضمن ختم وزارة المالية بعدد المصوتين للصنف المهني الواحد.
- فرز التصويت من طرف أعضاء اللجنة بحضور لمحضر القضائي، وإعلان النتائج بعين المكان.
- إعداد محضر للاجتماع وإرسال نسخة منه إلى الوزير المكلف بالمالية، وكذا نشر نسخة منه في ثلاث صحف يومية باللغتين العربية والفرنسية في غضون ثمانية أيام.

المطلب الثالث: تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر

بطبيعة الحال ككل المهن المماثلة في الجزائر التي تخضع لتنظيم يحكم سيرها ويحدد ظروف وكيفيات ممارساتها، كذلك مهنة التدقيق هي الأخرى تخضع لقواعد وأحكام تنظيمية متعلقة بشخص المدقق أولا وبالعمل

الميداني ثانيا وأحكام متعلقة بالتقارير شأنها في ذلك شأن الدول العالمية المتبنية لنفس التنظيم المهني، حيث نتعرف على هذه المعايير أو الأحكام من خلال التدرج في النقاط كالتالي:

الفرع الأول– أحكام متعلقة بشخص المدقق:

هناك أربعة أحكام رئيسية متعلقة بشخص الممتهن للتدقيق حيث تتعلق هاته الأحكام "بالمستوى العلمي والعملي، بالاستقلالية والحياد، بالعناية المهنية"، أخذا بما تحدده القوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.

أولا– المستوى العلمي:

يجب على الشخص الذي يريد مزاولة مهنة التدقيق أن يكون محصلا للمستوى العلمي المنصوص عليه في المرسوم التنفيذي رقم 11–72، بحسب نص المادة الثانية منه : " يجب على المترشحين للتكوين الحصول على شهادة خبير محاسب ومحافظ الحسابات التي ينظمها معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب أو من قبل كل معهد أخر معتمد من الوزير المكلف بالمالية أن يكونوا حائزين على شهادات جامعية أو أجنبية معترف بمعادلتها قصد قبولهم للمشاركة في مسابقة الالتحاق بالتكوين"[124].

إذن يتعلق الأمر بشهادة جامعية تتمثل في ليسانس أو ما فوق حسب تخصص المجال المرغوب فيه، كتخصص المحاسبة للخبير المحاسبي، وتخصص المالية للمحافظ.

ثانيا– المستوى العملي:

إن عامل الخبرة المهنية شرط أساسي في مزاولة مهنة التدقيق. إذ يشترط على الراغب في ممارسة المهنة أن يجتاز اختبار مسابقة القبول في المعهد المتخصص لأجل مزاولة محور دراسي (تربص مهني أكاديمي) محدد بسنتين، يتم بعدها توجيه المتربص إلى أحد المكاتب المهنية المتخصصة بغية مباشرة تربص مهني ميداني لمدة سنتين إضافيتين، يحصل على إثرهما المتربص على شهادة نهاية التربص التي تمكنه من ولوج محور مهني ثاني قائم على تحصيل الخبرة المهنية للنجاح في الحصول على شهادة محافظ الحسابات، أو اجتياز امتحان الخبير المحاسبي.

يعتمد الأمر في هذه النقطة على أربع سنوات خبرة مجزئة على قسمين:

- سنتان تكوين أكاديمي
- سنتان تربص ميداني

[124] مرسوم تنفيذي رقم 11–72 مؤرخ في 14 ربيع الاول عام 1433 الموافق ل 16 فبراير سنة 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المادة 2، العدد 11، ص 5.

مع برامج الرسكلة والملتقيات لإعادة تحيين المعارف كلما اقتضت الحاجة بعد الانتهاء من التربص.

ثالثا– الاستقلالية والحياد:

يحظى مفهوم الاستقلالية في الوقت الراهن بعدة مفاهيم مشددة ومركزة تترابط في خضمها عند نقطة تحقيق نزاهة العملية التدقيقية لضمان استقلالية الرأي حول عدالة القوائم المالية.

إن غياب هذا العنصر له انعكاسات وخيمة ثبتت سلبيتها في عدة محطات، لذا ركزت الجزائر على تشريح المفهوم البسيط والشامل للاستقلالية من خلال الوقوف على أربعة نقاط أساسية، هي:

- انعدام المصلحة المادية للمدقق في فترة تأدية مهامه، لتصل إلى انعدام أي رابط بين المدقق ومحل التدقيق قبل التكليف بمهمة التدقيق، بما يمتد في ذلك لتحديد الأتعاب وجهة الدفع.
- الاستقلال الذاتي للمدقق خلال مزاولة مهمته فلا يتلقى أوامر ولا توجيهات من أي جهة كانت بل يركز عمله بحسب ما يملي عليه ضميره المهني مكرسا لعامل الحيادية في العمل.
- استقلالية المدقق في تخطيط عمله بما يستوجب الوقوف على نقاط الشفافية ومواطن التزوير باعتماد خطط عمل محكمة تخضع لظروفه الخاصة دون طرحها على المناقشة.
- تحري الاستقلالية في الفحص والتحري لكشف الغش والتلاعبات بما يتطلب الأمر من شك مهني دون الخروج عن إطار النزاهة والحياد في تحرير وإعداد التقارير.

رابعا– العناية المهنية:

تكمن أهمية التدقيق بالإضافة للأهميات الأخرى في العناية المهنية كأحد الروابط الأساسية، لإضفاء طابع المصداقية في التقارير الصادرة عن المدقق وذلك بحسب النصوص القانونية المنظمة للمهنة، على غرار المهن الحرة الأخرى التي نصت عليها المادة 301 من قانون العقوبات في حثها على التحري بالسر المهني.

ضف إلى ذلك ضرورة اعتماد المدقق على خطط عمل جيدة تضمن الوصول بقناعته إلى صحة القوائم المالية، من خلال التركيز الجيد على النقاط البارزة والمخفية في نطاق معالجته للمعلومات المحصلة بتوظيفه للأساليب والإجراءات المتعارف عليها، انطلاقا من تحيين معلوماته العملية والعلمية بناء على خبرته المكتسبة في المجال، ضف إلى ما جاء في الفقرة الأولى والثانية من المادة 12 من القانون 10-01[125] "يسند لكل خبير ومحافظ حسابات والمحاسب المعتمد مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع"، يأتي هذا لإبراز أطر مزاولة المهنة من جهة وأطر العناية المهنية من تكليف وحصر للمسؤوليات الخاصة من جهة أخرى، في حالة وقوع اختلالات مهنية تؤدي بصاحبها إلى تحمل عواقب ذلك، ليتبع المشرع في الفقرة الموالية من نفس النص بـ "يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد

[125] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، ص 6.

عن طريق التنظيم"، إذ يتعدى أمر العناية المهنية في الفقرة إلى العناية حتى بالمكاتب المهيكلة لاحتواء ملفات المتعاملين وضمان حفظ الأرشيف وغيره من مقاييس مسطرة لرفع نسق العمل.

الفرع الثاني– أحكام متعلقة بالعمل الميداني:

في غالبية الأوقات يرتكز العمل الميداني لمهمة التدقيق على أربعة عناصر التخطيط والإشراف والتقييم والإقناع، كلها أحكام تصب في بوتقة تأكيد كفاءة العمل المنجز، وفق ما نص عليه في مضمون المادة 35 من القانون 10-01[126] "مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من طرف الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه"، يحرص المشرع الجزائري من خلال المادة أعلاه على الالتزام بالمعايير التدقيقية لأجل ضبط سيرورة العمل من " تخطيط وتنظيم ".

كما يتعدى لأبعد من ذلك في تكريسه للواجبات المهنية بوضعه لشرط تعهد المحافظ على دفتر الشروط الذي يبين كيفية ومنهجية العمل المتبعة التي تتغير من محافظ لأخر كلا بحسب خبرته.

- التخطيط: إن المرجع الأساسي لإنجاز الأعمال بالدقة والطريقة المناسبة يتطلب وضع خطة مدروسة قبل الشروع في العمل، فعلى المدقق أن يضع خطة عمل واضحة المعالم والأسس لإنجاز عمله والمتمثلة في "الوقت، الطريقة، التعداد، المراحل، الأهداف" ما يسهل مهمة التدقيق.
- الإشراف: يضع المدقق تحت أمره عدة مدققين مساعدين لإتمام عمله وتنفيذ خطته، حيث يعمد من خلال إشرافه عليهم إلى وضع مراحل محددة لكل مساعد، بتسيير مرحلة وفق أخرى في مجموعة بنود أو أهداف مصغرة عند نهاية كل مرحلة يعمل كل عون على تحقيقها من خلال إتمام مرحلته وفق الشروط المحددة أو الموضوعة مسبقا مع المشرف. تكمن أهمية الإشراف في الوقوف على الانحرافات والإسراع في تصويبها بما يسمح لتسريع سيرورة العمل وفق المخطط.
- التقييم: نظام الرقابة الداخلية لكل مؤسسة هو الفاصل والفيصل في تحديد نوعية التدقيق وحجم العينات والتوقيت اللازم لإنجاز المهمة، حيث يعمد المدقق إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية كخطوة أولى على رأس الخطة الموضوعة لإنجاز مهمته. ذلك لما للرقابة الداخلية من دور في ضبط سيرورة المعلومات والتزام العمال بوظائفهم وحسن تنظيم وسهولة الاتصال بين مختلف وحدات المؤسسة.
- الإقناع: على المدقق أن يعمل على مرّ أدائه لمهمته في جمع عديد الأدلة والقرائن الكافية التي تساعده في إثبات موقفه لإبداء رأيه بكل شفافية ومصداقية وأريحية حول النتائج المتوصل لها في نهاية العمل ما يمكنه من إعداد تقريره أتم إعداد.

---

[126] نفس المرجع، ص 8.

الفرع الثالث- أحكام متعلقة بالتقارير:

على ضوء ما جاء في قرار الوزير المكلف بالمالية فأن للتقارير معايير محددة يجب أن يراعيها المدقق (محافظ الحسابات)، كأن يتقيد بما جاء في نصوصها عند أعداد تقريره، منها:[127]

- يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقارير العام.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويرسل للجمعية العامة العادية.
- يجب أن ينتهي التقرير بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء رفض المصادقة المبرر.
- يجب على المحافظ في تعبيره عن رأيه أن يعبر على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة، كما أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن اختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.
- يؤسس المحافظ رأيه من خلال فحص وتقييم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليها، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للاختلالات التي اكتشفها
- يجب أن يحدد المحافظ في التقرير إذا ما كانت الحسابات السنوية أعدت وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المنصوص عليها في القانون 07-11 المتضمن للنظام المحاسبي المالي.
- ينطلق المحافظ للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية لكل من الميزانية وحساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال وكذا الملحق.
- يبين المحافظ القوائم المالية المدققة من خلال تأشيره والتوقيع عليها بالأحرف الأولى.
- لا يسري رأي محافظ الحسابات إلا على حسابات السنة المالية المعنية حتى وأن تضمنت حسابات مالية لسنوات سابقة كما هو منصوص عليه في القانون 07-11.
- يجب أن يتضمن التقرير حول الحسابات الفردية:
  - اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
  - عنوان للتقرير يشير بأن الأمر يتعلق بتقرير محافظة الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ أقفال دقيق.

[127] القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، ص ص 4-6.

يتمحور التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، جزأين:

أولا– التقرير العام للتعبير عن الرأي، فيه:

- المقدمة: يجب أن تتضمن العناصر التالية:
  - التذكير بطريقة وتاريخ التعيين.
  - التعريف بالكيان المعني.
  - ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
  - الإشارة إلى إن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف مؤهل في الكيان.
  - التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
  - التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
  - تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وحساب النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.
- الرأي حول القوائم المالية:
  - الإشارة إلى طبيعة وأهداف مهمة المراقبة مع توضيح استخدام معايير المهنة كقاعدة للتعبير عن رأيه حول الحسابات.
  - يعبر عن رأيه بحسب الحالة:

. القبول (من خلال المصادقة على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة للوضعية المالية ووضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان في نهاية الدورة).

. التحفظ (من خلال المصادقة بتحفظ أن القوائم المالية منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، غير أنه يجب على محافظ الحسابات أن يعبر في فقرة تسبق فقرة إبداء الرأي التحفظات المعبر عنها مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية).

. الرفض (من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات المصادقة القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، حيث يعبر في فقرة تسبق فقرة إبداء الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفض المصادقة مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للكيان).

- فقرة الملاحظات: تكون في فقرة منفصلة تلي فقرة التعبير عن الرأي لهدف لفت انتباه القارئ لنقطة أو عدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه، في حالة وجود شكوك

معتبرة مبينة في الملحق ومتعلقة بأحداث مستقبلية لها أثر على الحسابات السنوية فيلزم المحافظ بإبداء الملاحظات الضرورية.

ثانيا– المراجعات والمعلومات الخاصة، فيه:

- الفقرات الثلاثة المنفصلة حول (الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة، المخالفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية، المعلومات التي يوجب القانون محافظ الحسابات الإشارة إليها).
- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإبداء الرأي فيها في أجل لا يتعدى خمسة وأربعون (45) يوما، من تاريخ استلام الحسابات المضبوطة من طرف جهاز التسيير المؤهل، حيث يتطابق تاريخ تسليم التقرير مع تاريخ الانتهاء الفعلي من مهمة الرقابة.
- إذا تعلق الأمر بشركة محافظة الحسابات يجب التوقيع من طرف ممثل الشركة أو ممثل محافظي الحسابات أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة.
- يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك في حال تعدد محافظي الحسابات الممارسين للمهمة في حالة الاختلاف في الرأي يدلي كل محافظ حسابات برأيه في التقرير المشترك.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات

لقد جاء في الفقرة الأولى من نص المادة 13 إن الخبير المحاسبي هو المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات، غير إن التدقيق في مجمله يصب في مهنة محافظة الحسابات بكافة معاييره وأسسه وهذا بحسب ما نصت عليه المادة 35 من نفس القانون، غير أن النص الصريح لإيضاح معالم التدقيق كما نصت عليه الأعراف الدولية، يبقى متناثر بين عدة مواد في التشريع الجزائري المنظم لمهنة محافظ الحسابات في الفصل الخامس من القانون 10-01.

فيتبادر إلى أذهاننا السؤال حول النظام الأساسي لمحافظ الحسابات؟ وما هي مسؤولياته (تعيين وعزل)؟

المطلب الأول: النظام الأساسي[128]

يقتضي النظام الأساسي لممارسة مهنة محافظ الحسابات عدة مبادئ وأسس يتطلب تحقيقها على وجه الترتيب من حيث الإجراء.

مبدأ التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات، انطلاقا من تحقيق شروط وكيفيات الاعتماد كالتالي:

- جنسية جزائرية.
- حيازة شهادة لمحافظ الحسابات من معهد التعليم المتخصص.
- التمتع بالحقوق المدنية والسياسية.
- غير مسبوق قضائي بحكم مخل بشرف المهنة.
- أداء اليمين.

عن كيفيات الاعتماد فتكون وفق خطوات لا بد وأن يراعى فيها الجانب التنظيمي والإداري، كما يلي:

- إرسال رسالة موصى عليها بوصل استلام لطلب الاعتماد كمحافظ حسابات.
- يعود للمجلس حق التقدير لصلاحية الشهادة أو الإجازة المهنية لكل مترشح.
- للمجلس حق التحقق من طلب الاعتماد.
- تتم الإجابة على طلب الاعتماد بالرفض المعلل أو القبول في ظرف أربعة أشهر، لطالب الاعتماد الحق بالطعن إلى المحكمة في حالة عدم تلقيه الرد.

---

[128] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، المادة 08.

- اتخاذ عنوان مهني لأجل التسجيل في جدول المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- حرية ممارسة المهنة في كامل التراب الوطني بمكتب واحد خاضع لجميع شروط ومقاييس ممارسة المهنة "المساحة 60م، غرفة انتظار، مكاتب للمحاسبين المساعدين والمتربصين، مرحاض، غرفة أرشيف، مكتب الأستاذ"، يتم الترخيص لأجل فتح فروع أخرى من طرف الوزير المكلف بالمالية.
- الاعتماد كخبراء قضائيين في محاكم الإجراءات المدنية والجزائية.

أ- جدول المنظمة الوطنية لمحافظة الحسابات: يتم إنشاء لائحة بأسماء محافظي الحسابات المؤهلين لدخول المجال المهني عبر التحقق ممن تتوفر فيهم الشروط السابقة الذكر، يتم ذلك عبر مراحل:

مرحلة الإيداع: أولى المرحل في المسار حيث يتوجه المترشح لممارسة المهنة بملف إداري إلى الغرفة الوطنية للمحافظين، يحتوي على:

- شهادة ميلاد أصلية.
- شهادة إقامة.
- شهادة سوابق عدلية.
- شهادة جنسية.
- شهادة جامعية ليسانس تخصص مالية أو شهادة تعادلها معترف بمعادلتها.
- شهادة الحالة الفردية أو العائلية (إذا كان متزوج).
- طلب خطي.
- 02 صور شمسية.

مرحلة دراسة الملف: يقوم المجلس الوطني من خلال الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بدراسة ملف المترشح، التأكد من صحة الوثائق والمؤهل إداريا، إعطاء الموافقة المبدئية على صحة الملف.

مرحلة المشاركة في المسابقة: يستدعى المترشح عبر الإعلان العلني في الصحف أو على موقع الإنترنت المخصص للمجلس أو عبر الهاتف إلى إجراء اختبار كتابي وشفهي على الترتيب، حيث لا يمكن لمن رسب في الامتحان الكتابي المرور لشفاهي بطبيعة الحال.

مرحلة الاستدعاء: يستدعى الناجحين في المسابقة برسالة موصى عليها لأجل الالتحاق بالمعهد الوطني المتخصص، مع تسديد مبلغ التكوين، يجري المترشح تكوين أكاديمي تتخلله امتحانات ونشاطات أكاديمية تكلل بشهادة نجاح في نهاية المدة المقدرة بسنتين، هنا نبين حالتين:

الحالة الأولى: نجاح المترشح بمعدل 20/10 على الأقل هنا يوجه من قبل المجلس لأحد مكاتب محافظة الحسابات لأجل إجراء تربص لمدة عامين بأربع تقارير لكل سنة، يكلل بعدها بشهادة نهاية التربص.

الحالة الثانية: في حالة تحصل المترشح على معدل أقل من 20/10 فتعاد له السنة مرة واحدة، إن لم يتحصل للمرة الثانية على معدل 20/10 يتم إلغاء مشاركته وتسجيله.

ب-**حقوق وواجبات محافظي الحسابات:** يتمتع محافظ الحسابات بعدة حقوق تحدها بعض الالتزامات قد تتعدى لعقوبات تأديبية " الإنذار، التوبيخ، التوقيف، الشطب في حالة الإخلال ".

حقوقه:

- حق الأتعاب.
- حق ممارسة المهنة.
- حق تحريك الدعوى القضائية "فساد مالي" في إطار تخصصه.
- حق الاستقلالية وعدم التدخل في مهامه.
- حق إبداء الرأي.

واجباته:

- التزام السر المهني، تحمل المسؤولية الجزائية عن إحداث ضرر في مخالفة أحكام القانون.
- الالتزام بأخلاق العمل المهني اتجاه الزبائن في حدود العقد.
- الالتزام بمعايير المهنة وهو مسؤول عن الأخطاء المهنية.
- الالتزام بإعداد تقارير.
- الالتزام بالنصوص والتشريعات القانونية، في المطالبة بحقوقه.

ج- شركات محافظة الحسابات:[129]

إن تشكيل شركات ذات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية وحتى تجمعات من قبل محافظ الحسابات أمر يجيزه القانون، غير أن هناك ضوابط تحكم الأمر في تنظيم العمل والمحافظة على نوعية المهنة، من خلال:

- يكون ثلثي الشركاء 3/2 محافظي حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- يكون ثلثي رأس المال 3/2 ملك لمحافظي الحسابات.
- يطلق عليه اسم شركات محافظة الحسابات ويكون 3/1 المتبقي من الشركاء، جزائري الجنسية له شهادة جامعية على علاقة بالمهنة، ليس له الحق في التسيير ولا الإدارة.
- يخضع دخول شريك جديد إلى موافقة الجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك.

[129] المرجع السابق، الفصل 07، المواد 46-58 بتصرف.

- أن لا تنقل الحصص المالية من شركات أو مؤسسات مالية صناعية أو تجارية، لا ينبغي أن تكون تابعة لأي شخص أو تجمع مصلحة، بل لممارسة المهنة فقط.
- لا يمكن للمشاركين المسيرين المشاركة في أكثر من شركة.
- يمكن أن تنشأ مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها اجتماعي لممارسة المهنة لكن بشرط أن يكون المتدخلون مسجلون في الغرفة الوطنية.
- لا ينفي وجود الشركة من ممارسة المحافظين تحت اسمهم الخاص ومسؤوليتهم الخاصة الأعمال، ولا تقبل أية أسماء مستعارة مع مراعاة الأحكام والنظام الداخلي للغرفة الوطنية.
- لهم نفس حقوق وواجبات أعضاء المصف دون الحق في التصويت.

المطلب الثاني: التربص والاعتماد

الفرع الأول: التربصات[130]

لقد نصت مجمل مواد المرسوم التنفيذي 11-393 في مضمونها على شروط وكيفيات إجراء التربصات المهنية لمحافظ الحسابات، وكذا الأجرة الواجبة مقابل عمله، حيث نوضح ذلك في النقاط التالية:

- لا يقبل لإجراء تربص مهني لمحافظ الحسابات إلا المترشحين الحاصلين على شهادة دراسات عليا في المحاسبة والتدقيق من معهد التعليم المتخصص في المهنة أو في المعاهد المعتمدة من وزارة المالية.
- يجري التربص في مكاتب أو شركات مهنية يحددها المجلس الوطني للمحاسبة.
- إلزامية التزام المهنيين والمتربصين بالتكوين التطبيقي، مع مراعاة عدد المتربصين لكل مشرف والمحدد بـ (5 متربصين)، وفق الإمكانات المتوفرة ومخطط أعباء المكتب وكذا مقر إقامة التربص.
- لا يمكن الإشراف على التربصات إلا من قبل (مهنيين أو شركات) سارية المهنة سنتين على الأقل مسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات.
- يلتزم المشرف بتوفير(التكفل بالمتربصين، تكوين مهني تطبيقي فكري، تحسيسي بالمسؤوليات، مع إخطار لجنة التكوين في ظرف شهر حال الإخلال).

تحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، بـ:

– تحدد مدة التربص المهني لمحافظي الحسابات بسنتين (2) على مستوى مكتب أو شركة محافظة حسابات مسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بهذه الصفة منذ سنتين (2) على الأقل، ابتداء من تاريخ تبليغ المجلس الوطني للمحاسبة القرار للمتربص والمشرف على التربص.

– يمكن تمديد مدة التربص بناء على رأي لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة.

---

[130] مرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق 24 نوفمبر سنة 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، بتصرف.

- يؤطر المتربص مشرف على التربص يعينه المجلس الوطني للمحاسبة.

- وجود مراقب للمتربص يعين من بين المهنيين المسجلين في جداول المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، منذ سنتين (2) على الأقل من السير المنتظم للتربص، لصالح المجلس الوطني للمحاسبة.

- يلتزم المشرف على التربص بما يأتي:

* التكفل بالمتربص.

* ضمان التكوين المهني الأمثل للمتربص.

* تأطير المتربص وتوجيهه ودعمه بمجهوداته الفكرية، تحسيسه بالتزاماته المهنية.

* إعلام لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة في أجل شهر واحد (1)، بكل حالة من شأنها الإخلال بالسير العادي للتربص.

* منح المتربص كل التسهيلات للمشاركة في أعمال التكوين الضرورية لتحضير الامتحانات، كذا الاجتماعات التي ينظمها مراقب التربص.

- يجب على المتربص ما يأتي:

* إنجاز التربص بانضباط.

* حضور الاجتماعات الدورية التي يستدعيه إليها مراقب التربص.

* احترام السلطة السلمية، الامتثال للقواعد التنظيمية والانضباط والسلوك المهني النموذجي الذي يحدده المشرف على تربصه.

* الالتزام بالسلوك الحسن وارتداء هندام لائق يشرف المهنة، بما يسمح بالتحفظ والقدرة والاندماج المعنوي.

* الالتزام بالأحكام التشريعية والتنظيمية التي تسير وتنظم المهنة.

* رفض كل مهمة لدى الزبائن الذين تعامل معهم أثناء فترة التربص، طيلة الثلاث (3) سنوات على الأقل التي تلي انتهاء تربصه المهني، ما لم يحظ بموافقة صريحة مسبقة من المشرف على التربص.

* تحسين معارفه التقنية وتحيينها، لإثراء ثقافته العامة.

* المشاركة في الأيام الدراسية التي ينظمها مراقب التربص.

* تحرير تقرير سداسي يبين بصدق طبيعة وامتداد الأشغال المنجزة خلال السداسي المنصرم.

- يجب على المتربص خلال الشهر الذي يلي كل سداسي، إرسال تقرير تربص يؤشره المشرف على التربص إلى لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة يتضمن:

* جزء يعالج الأعمال المنجزة في المكتب أو شركة الخبرة المحاسبية أو شركة محافظة الحسابات.

* جزء يعالج موضوع البحث المحدد بالاتفاق مع المشرف على التربص.

* يجب أن يرفق التقرير بشهادة المشاركة في أعمال التكوين التي ينظمها كل مجلس.

- لا يمكن لمراقب التربص أن يكون مشاركا أو أجيرا لدى شركة المهنيين التي يتابع فيها المتربص تربصه لا يمكن لمراقب التربص الإشراف على أكثر من عشرة (10) متربصين في السنة.

- يجب أن يتأكد مراقب التربص من:

* المواظبة والسلوك المهني للمتربص.

* طبيعة الأعمال المنجزة ونوعيتها وكذا التقارير السداسية التي يجب أن يعدها المتربص.

* محتوى التكوين المهني الذي يتلقاه المتربص.

* كيفيات التكوين المهني الذي يكتسبه المتربص وقيمته.

- يقوم مراقب التربص بما يأتي:

* ضمان مساعدة المتربص وتوجيهه قصد تجاوز الصعوبات البيداغوجية المحتملة التي يمكن أن تعترضه.

* تزويد المتربص بملاحظات ونصائح حول التربص ومحتوى التكوين المقدم، الأعمال المنجزة في السداسي.

* إبداء الرأي في نوعية التقارير السداسية للمتربص الذي يرسل إليه قصد التقييم، يُعِد لهذا الغرض تقرير شامل عن ذلك يرسل لصالح لجنة التكوين بالمجلس الوطني للمحاسبة مع اقتراح المصادقة على التربص المنجز أو تجديده عند الاقتضاء.

* الاجتماع الدوري بالمتربصين الذين يوجههم إليه المجلس الوطني للمحاسبة، عندما يندرج ذلك في إطار التربص المهني، بتحويل هذه الاجتماعات الدورية إلى أيام دراسية بناء على استدعاء يرسل إلى كل متربص في أجل شهر (1) واحد قبل التاريخ المحدد.

- يفصل المجلس الوطني للمحاسبة إما بطلب من المتربصين وإما باقتراح من مراقب التربص أو من تلقاء نفسه في جميع المسائل المتعلقة بما يأتي:

* التسجيل في التربص.

* تعيين المشرف على التربص.

* تجديد التربص.

* تعليق التربص.

* شهادة نهاية التربص.

* يسوي أو يفصل في النزاعات التي تحدث بين المشرفين على التربص والمتربصين.

- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة عند نهاية التربص بتقييم طريقة أداء المتربص لالتزاماته، يقرر:

* إما تسليم شهادة نهاية التربص، التي تسمح بقبول المتربص في اختبارات امتحان الخبرة المحاسبية أو محافظة الحسابات أو ممارسة مهنة المحاسب المعتمد بالنسبة للمحاسبين المتربصين.

* إما رفض تسليم شهادة نهاية التربص بالنسبة للفترة الإجمالية للتربص، أو لمدة محددة من التربص، اعتبارا لعدم الانضباط أو عدم انتظام العمل المنجز أو المعرفة غير الكافية المكتسبة خلال التربص.

* إما إقرار فترة تربص جديدة لمدة سنة (1) واحدة يستدعى خلالها المتربص إلى تحسين معارفه التقنية والمهنية وتعميقها.

- يبرم عقد عمل بعد قرار توجيه المتربص، بين المشرف على التربص والمتربص، تعادل مدته فترة التربص ويحدد نموذجه المجلس الوطني للمحاسبة.

- يحدد عقد العمل هذا، الذي يمنح المتربص صفة الأجير، حقوق والتزامات كل الأطراف والعلاقات بين المشرف على التربص والمتربص.

- يلزم المشرفون على التربص بدفع الأجور للمتربصين التابعين لهم، حسب الكيفيات المحددة بقرار من الوزير المكلف بالمالية.

- يعنى المتربصون بالأعمال الدورية للتكوين حول السلوك والعقيدة المهنية، التي ينظمها المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، تضبط أعمال التكوين هذه سنويا ويصادق عليها المجلس الوطني للمحاسبة وتلصق في مقر كل هيئة نظامية.

- يلزم المترشحون للتربص المهني الذين تتوفر فيهم الشروط المذكورة أعلاه، بإرسال طلب التسجيل في التربص إلى المجلس الوطني للمحاسبة الذي يحدد محتوى الملف.

- يلزم المجلس الوطني للمحاسبة في حالة رفض التسجيل في التربص المهني بتبرير قراره وتبليغه إلى المعني بواسطة رسالة موصى عليها في أجل خمسة عشر (15) يوما.

- يقبل لإجراء الامتحان النهائي للخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات، الطلبة الخبراء المحاسبين والطلبة محافظو الحسابات الذين أتموا بنجاح التكوين المتخصص، الذي يقدمه معهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة أو المعاهد المعتمدة من وزير المالية والمتحصلين على شهادة نهاية تربص الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات التي يسلمها المجلس الوطني للمحاسبة.

- يلزم محافظو الحسابات والمحاسبون المتربصون الذين تحصلوا على شهادة نهاية التربص، التي تسلمها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، بإرسال طلب الاعتماد إلى المجلس الوطني للمحاسبة بحسب محتوى الملف.

- يعفى من إجراء تربص جديد، الطلبة قبل تاريخ نشر القانون رقم 10-01.

- يرخص لمحافظي الحسابات المتربصين الحائزين على وثيقة ثبوتية تؤكد تسجيلهم في التربص النظامي تسلمها المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، عند تاريخ نشر المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير 2011 المحدد لتشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية: للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها، بمواصلة تربصا تهم، بعد موافقة المجلس الوطني للمحاسبة.

الفرع الثاني: كيفيات الاعتماد

يلزم المترشح لممارسة مهنة محافظ الحسابات بملف، متضمن:

- طلب الاعتماد بواسطة رسالة موصى عليها لـ CNC.

- شهادة الجنسية.
- شهادة ميلاد رقم 12.
- نسخ طبق الأصل مصادق عليها لشهادة إنهاء تربص محافظ حسابات.
- شهادة سوابق عدلية رقم 03.
- تمنح أمانة CNC وصل إيداع للمعني مؤرخ ومرقم وموقع يسلم له شخصيا مقابل وصل استلام بعد التأكد من الوثائق المقدمة.

بالنسبة للشخص المعنوي فهو ملزم، بـ:

- نسخة من تصريح الاكتتاب وإيداع رأس مال الشركة قيد التكوين.
- نسخة عن مشروع القانون الأساسي معد من طرف موثق مكلف بالعقد.
- نسخة من اعتماد كل شريك في الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات.
- نسخة من العهدة الممنوحة للشخص المؤهل بتدبر الإجراءات الإدارية.
- تقوم أمانة CNC بمنح وصل إيداع للمعني مؤرخ ومرقم وموقع يسلم شخصيا مقابل وصل استلام بعد التأكد من الوثائق المقدمة، يعتبر طلب الاعتماد مودع ابتداء من تاريخ الاستلام.
- تعاد الملفات الناقصة أو المرفوضة مع التبرير.

للجنة الاعتماد، حق الفصل في طلبات الاعتماد وفقا للأحكام والتشريعات، ترفع بعدها قرارات وآراء اللجنة حول الموافقة أو الرفض من خلال دراسة الملف الذي إلى السيد وزير المالية لإمضائه عبر أمانة CNC تبلغ بعدها قرارات اللجنة إلى طالبي الاعتماد، يمنح الاعتماد للمعني في نسخة واحدة بعد دفع المخالصة.

الجدول (09): التفرقة بين مكونات ملف الشخص " الطبيعي، المعنوي"

شخص طبيعي	شخص معنوي
. نسخة من الاعتماد. . شهادة الجنسية الجزائرية. . شهادة ميلاد 12. . نسخة لشهادة محافظ حسابات. . شهادة سوابق عدلية رقم 03. . نسخة من عقد الملكية أو عقد إيجار المقر	. نسخة من الاعتماد. . نسخة من الاعتماد لكل شريك يفرض اعتماده. . نسخة من تصريح الاكتتاب ودفع رأس المال. . نسخة عن مشروع القانون الأساسي. . نسخة عن الوكالة الممنوحة للشخص المؤهل المكلف بالإجراءات الإدارية.

. النسخة الأصلية لمحضر معاينة المحضر القضائي يشهد بوجود المقر والشروط المادية. . نسخة وجود المقر تسلمها مفتشية الضرائب بعد شهرين من التسجيل في الجدول. . نسخة من عقد أداء اليمين. . ستة صور شمسية بخلفية بيضاء. . تصريح شرفي بعدم تقاضي أي أجرة. . وثيقة التحقيق الخاص بالأهلية.	. النسخة الأصلية لمحضر معاينة المحضر القضائي. . نسخة من محضر أداء اليمين. . ستة صور شمسية بخلفية بيضاء لكل شريك. . نسخة من السجل التجاري واجب تقديمه بعد شهرين من التسجيل في الجدول. . نسخة من القوانين الأساسية. . نسخة من القيد الجبائي ورقم التعريف الإحصائي. . وثيقة تحقيق خاصة بأهلية الشركاء.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

- يسجل المترشح سواء كان طبيعي أو معنوي في الجدول وتمنح له بطاقة مهنية تحدد الاسم واللقب العنوان والمهنة المرخص ممارستها.
- يلزم محافظ الحسابات بالتقدم إلى وزارة التعليم العالي والبحث العلمي لطلب شهادة معادلة للشهادة المستلمة من المعهد المتخصص لمهنة المحاسبة.

1- شروط ومعايير اعتماد المكاتب: إن ممارسة مهنة محافظ الحسابات تلزم الشخص الطبيعي أو المعنوي بوجوب:

- اتخاذ مقر خاص ملك أو مؤجر لسنة واحدة على الأقل، ذلك عند إيداع طلب التسجيل في جدول الغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات.
- ضف على ذلك شروط المساحة والمرافق الصحية والتجهيزات التي تسمح للمهني بتنفيذ مهامه.
- كما ينبغي أن يتم إثبات وتوثيق كل الإجراءات والتدابير، من خلال:
  - تقرير لمحضر قضائي معاين.
  - عقد موثق مشهر في الشهر العقاري بالنسبة لسند الملكية أو عقد الإيجار.

- ينبغي توفير كل الشروط بالنسبة للمهني في حال تغيير عنوانه، كما يتقدم لأمانة الغرفة الوطنية لمحافظ الحسابات لأجل الإبلاغ عن المقر الجديد واتخاذ التدابير اللازمة المذكورة آنفا.

المطلب الثالث: ممارسة مهنة محافظ الحسابات[131]

تطرق الفصل الخامس من القانون 10-01 لممارسة مهنة محافظ الحسابات بشيء من التفصيل القانوني، غير أن العامل التنظيمي الموضح للفصل كان في نصوص تنظيمية أخرى شملها المرسوم

" 11-393، 11-73، 11-203 ".

يعد ممارس المهنة بصفة عادية أو تعاقدية كل شخص يصادق على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به، يدعى في صلب الموضوع محافظ حسابات، يضطلع بممارسة المهنة تحت اسمه الخاص ومسؤولية القيام بعدة أعمال، هي:

- يشهد بصحة وانتظام الحسابات السنوية للعمليات المنجزة أو المدمجة.
- صحة ومطابقة الوضعية المالية لممتلكات الشركات والهيئات.
- صحة معلومات تقارير التسيير المقدمة لأصحاب الحصص والمساهمين.
- إبداء الرأي في نظام الرقابة الداخلية.
- تقدير شروط إبرام الصفقات والاتفاقيات مع الشركات أو الهيئات التي يمتلك فيها المسيرين علاقات مباشرة أو غير مباشرة، يعلم الجهات المعنية بكل نقص أو خطأ اكتشفه من شأنه أن يؤثر على سير أو وضعية المؤسسة.
- تقييم ومراقبة مدى صحة الإجراءات المحاسبية وثباتها دون التدخل في شؤون التسيير.
- إعداد تقارير حول المصادقة "بتحفظ، بدون تحفظ، رفض مبرر".
- تقرير على الحسابات المدعمة والمدمجة، كذا حول الاتفاقيات المبرمة.
- تقرير حول خمس أعلى تعويضات وحول امتيازات المستخدمين.
- تقرير حول تطور النتيجة خلال 5 سنوات ونتيجة الأسهم.
- تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية، كذا حول التهديدات المحتملة لاستمرار الاستغلال.

أ- التعيين:[132]

من الجانب الشكلي يتم التعيين، كما يلي:

- يعين المحافظ بقرار من الجمعية العامة وفق دفتر شروط.
- يعين المحافظ من بين المحافظين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية.
- يعين المحافظ لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة متتالية.
- يمكن تعيين أكثر من محافظ حسابات في مهمة تضامنية بحسب حجم الكيان المراقب، لكن كل على حدا يصادق باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاص، كما يمكن اعتماد شركات لمحافظة الحسابات.

---

[131] القانون 10-01، مرجع سبق ذكره، الفصل 05، المواد 22-40 بتصرف.

[132] القرار 11-32 المؤرخ في 22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07، المواد 01-16، بتصرف.

أما من الجانب العملي، يتعين على مجلس الإدارة تعيين محافظ حسابات في أجل أقصاه شهر من انتهاء العهدة الحالية.

ب- العزل:

الحالة 1: إخلال المحافظ بأحد شروط الاتفاق المدونة في دفتر الشروط، يترتب عنه العزل من مهامه.

الحالة 2: في حالة تقصير المحافظ في أداء مهامه أو تقاعسه، يؤدي به الأمر إلى عزله.

الحالة 3: في حالة الإخلال بالمهام كإفشاء السر المهني.

الحالة 4: في حالة عدم توفير الوسائل اللازمة لأداء وإتمام المهمة حيث يلتزم بالنتائج دون الوسائل.

الحالة 5: في حال استهلك المحافظ الوقت اللازم للمهمة وتعدى الآجال الواجبة لتسليم التقارير.

الحالة 6: في حالة تعسف محافظ الحسابات في استعمال سلطته بموجب الصلاحيات الممنوحة له من طرف الجمعية العامة.

الحالة 7: في حالة ضلوع المحافظ في شبهات أو أعمال مهينة بأخلاق المهنة خلال مزاولته لمهامه في جهة أخرى "كيان آخر".

ث-التنافي والمنع:

يمنع المحافظ من مزاولة مهامه ويعاقب بأحد العقوبات التي سنها قانون مجلس التأديب في حالة مخالفة محافظ الحسابات، لشروط عدم التنافي مع العهدة، بحيث لا يمكن أن يمارس نشاطه في حالات، هي:

- له مساهمة في رأس مال الشركة محل المراقبة.
- له أحد أفراد عائلته يعمل في محل المراقبة " الشركة ".
- له صلة مباشرة أو غير مباشرة بأحد أفراد طاقم التسيير أو أحد المديرين التنفيذيين.
- سبق له أن عمل في الشركة أو الهيئة كموظف أو أجير، قبل حصوله على شهادة محافظة الحسابات.
- في حال أن للمحافظ خلفية أو سابقة حسنة أو سيئة في الشركة أو الهيئة أو المؤسسة محل التدقيق.
- في حال أن المحافظ زاول نشاطه برسم محافظ للحسابات في الشركة نفسها بعد مدة 6 سنوات متتالية.
- في حالة صدور حكم قضائي في حق محافظ الحسابات له علاقة بأخلاقيات المهنة خلال مزاولته لمراقبة كيان معين.
- إذا تولدت مصالح عامة أو خاصة لأفراد عائلة المحافظ أو للمحافظ في حد ذاته.
- في حالة إذا ما كان للمحافظ سابقة عمل في إحدى المؤسسات كخبير قضائي.
- إعداد دفتر شروط يعرض للمناقصة، ويجب أن يتوفر الدفتر على:

- الهيئة وملحقاتها ووحداتها وفروعها خارج الجزائر وداخلها.
- مختلف المعاينات والملاحظات الخاصة بالدورة التي أجراها المحافظون السابقون المنتهية عهدتهم.
- مختلف الملاحظات والمعاينات الخاصة بالحسابات المدمجة للجان.
- موضوع مهمة محافظ الحسابات والتقارير الواجبة والوثائق الإدارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي المكرس للاستقلالية اتجاه الكيان.
- المؤهلات والإمكانيات المهنية والتقنية.

- يتحصل المحافظ على تصريح مكتوب يمكنه، من:
  - الاطلاع على تنظيم الكيان وفروعه.
  - الاطلاع على تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
  - الاطلاع على معلومات أخرى ضرورية.
  - الاطلاع على جميع الوثائق والسجلات.
- الالتزام بالسر المهني هو ومعاونيه، مع التزامه بتوضيح " الموارد المرصودة، المؤهلات المهنية للمتدخلين، برنامج عمل مفصل، تقارير تمهيدية خاصة وختامية، أجال إيداع التقارير".
- تقييم الأتعاب المالية لمدة 3 سنوات مقارنة مع الوسائل الموفرة ونوعية العمل " الخدمة المقدمة ".
- يجب أن يبين دفتر الشروط العقوبات المالية في حال إخلال المحافظ بمهامه، بالإضافة إلى إمكانية ترشح أشخاص طبيعيين ومعنويين، مع احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية، كما يتضمن الدفتر التصريحات التنقيطية للعروض التقنية والمالية بحيث يأخذ العرض التقني 3/2 إجمالي التنقيط.
- تقوم المؤسسة بتشكيل لجنة دراسة العروض، كما لا تلتزم المؤسسة بدفتر شروط جديد في حالة تجديد العهدة، حيث يتم إبلاغ المحافظ المقبول من لجنة العرض أو المجددة عهدته، يجيب المحافظ في ظرف 8 أيام على الأكثر من تاريخ الاستلام للقرار.

د – مدة العمل وانتهاء المدة:

للمحافظ الحق في عهدة بثلاث سنوات تليها مباشرة عهدة بنفس المدة، غير أن العهدة الثالثة لابد وأن تقاطعها عهدة لمدة 3 سنوات إلى 6 سنوات على الأقل في حالة رغبته للعودة إلى مسك حسابات الشركة، كما لا يمكن للمحافظ المنتهية عهدته بـ 6 سنوات متتالية أن يمسك حسابات المؤسسة في أي تنظيم أو تحت أي مسمى " شركات محافظة أو تجمعات محافظة "، ذلك بحسب نصوص القانون التي تنص على ذلك.

هـ – بطلان المداولات:

- يتم بطلان مداولات محافظ الحسابات في حال تلقي شكوى غير مجهولة مقبولة شكلا ومضمونا.

- بعد دراسة لجنة الانضباط والتحكيم مدى صحة الشكوى ومدى قبولها، لتتعدى بعد ذلك إلى تقييم خطورة الخطأ المرتكب والتفصيل فيه بناء على التحقيقات إذا رأت ذلك مفيدا.
- كما يتم بطلان المداولات في حالة ثبوت أحد أعراض التنافي أو المنع بين المحافظ والشركة المراقبة.
- يمكن أن تتم تنحية أو توقيف المحافظ وذلك بإقرار للجنة الانضباط والتحكيم بإدانة المحافظ، مع مراعاة حجم الخطأ وتعمده، في إصدار نوع العقوبة المطبقة والتي تصل للشطب من جدول المهنيين.

و – ممارسة المهنة التضامنية:

لقد أبرزت المادة 2 من المرسوم التنفيذي 11–73، بأن للكيانات الكبرى التي تملك رأس مال كبير أو فروع كثيرة الحق في تعيين أكثر من محافظ حسابات لأجل الوقوف على صحة قوائمها المالية، حيث يمارس كل محافظ حسابات تحت مسؤوليته الخاصة وباسمه الخاص، مهمة تضامنية مع محافظين آخرين على مجموع فروع الكيان المراقب غير أن التقارير المعدة يجب أن تكون في صورة مشتركة، يعبرون عن آراءهم كلا على حدا حتى في حال اختلفت الآراء، ذلك وفق معايير تقارير محافظة الحسابات شكلا وأجالا.

نذكر في هذا الصدد أبرزها:

- معايير تقارير محافظ الحسابات على خصوص (المصادقة، الاتفاقيات، التعويضات، الامتيازات، تطور النتيجة، إجراءات الرقابة الداخلية، الاستمرارية، حيازة الأسهم، رفع أو خفض رأس المال، القيم المنقولة، التسبيقات على الأرباح، تحويلات).
- يؤرخ التقرير عند نهاية عملية التدقيق دون أن يسبق التاريخ تاريخ إغلاق الحسابات السنوية.
- يؤرخ قبل 15 يوم من انعقاد الجمعية العامة ويودع على مستوى مقر الشركة أو المديرية الإدارية للشركة متضمنا: رقم الاعتماد والتسجيل للمحافظ في الغرفة الوطنية، عنوانه وإمضاءه وختمه إلا في حالة شركة محافظة الحسابات فيوقع ويختم ممثل الشركة.

المبحث الثالث: مراحل تطور مهنة التدقيق جزائريا

إن الحياة الاقتصادية الجزائرية مليئة بالأحداث، فمنها المفصلية ومنها العابرة لتختلف شدة تأثير كل منها باختلاف نوع الحدث.

لقد نمى الاقتصاد الجزائري في زهو مرحلة الاستقلال في الفترة مابين 62-86، ليزدهر في فترة الانفتاح لمدة من 5 إلى 6 سنوات تبعته انتكاسة قوية عرف فيها ركودا ما بين 91-97، ليتحول بعدها إلى خصخصة الشركات في فترة 97-2007 بعد انخفاض أسعار البترول وتوجه الدولة إلى (PME) بالشراكة مع الأجانب، في تحول مفصلي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد رأسمالي، توالت بعدها الأحداث إلى غاية بداية عودة المؤسسات الاقتصادية العمومية بمنظور فلسفي اقتصادي مغاير لعهد النظام الاقتصادي السابق بعد 2010.

إن انعدام الاستقرار الاقتصادي ألقى بظلاله على باقي الميكانيزمات الاقتصادية الأخرى، إذ أدى بها إلى عدة تحولات عرفت إخفاقا في مرات عدة ونجاحا في أخرى، على اعتبار أن التدقيق من بين أهم هذه الميكانيزمات الأساسية في اقتصاد أي دولة، فلم يسلم هو الأخر من هذه الاهتزازات.

إن الدارس للمحور الزمني لنشأة مهنة التدقيق في الجزائر (محافظ الحسابات)، يقع في كثير من التساؤلات حول الصيغة القانونية المتغيرة بين فترة وأخرى ليقف في الأخير بمعلم غير واضح المعالم.

لكن المتمعن في السلم التدريجي لنسق تطور المهنة يلاحظ الفرق من خلال القفزات النوعية المحسوسة الملموسة في تصاعد نسق المهنة، بناء على التعديلات القانونية لهيكل المهنة من وظيفة إلى مهنة حرة ثم مهنة منظمة.

المطلب الأول: الفترة ما بين 1968-1991

المعروف عن هذه الفترة حداثة عهد الجزائر بالاستقلال ونتاج التجاذبات الكبيرة من قبل الساسة، تم حل البرلمان بمجيء الرئيس الراحل هواري بومدين ما استوجب في تلك الفترة سن أوامر فلم يكن هناك قانون.

لكن مصير المهنة لم يتوقف عند هذه النقطة بل تعدى إلى صدور أوامر كثيرة عدلت الهيكل التنظيمي للمهنة، من نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين إلى مهنة مستقلة لها منهجها وقواعدها (الشهادات مضبوطة، هيكل تنظيمي... وأخرى تخص مهنتي الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين).[133]

[133] الامر 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة 1391 الموافق لـ 71/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب، بتصرف.

في حقيقة الأمر أن مزاولة المهنة بأكثر كفاءة وأريحية يتطلب الاستقلالية التامة وهو المبدأ الذي بني عليه مفهوم مندوبي الحسابات كما كان يطلق عليهم في هذه الفترة، كان يتمتع المندوب بكامل الحرية والاستقلالية التي تخوله القيام بمهامه على أكمل وجه دون أيما ضغوط أو تعليمات من أي جهة كانت، مما كرس بجدارة مبدأ خفي يقوم عليه عمل المحافظ ألا وهو " الشك المهني ".

إن عامل الشك المهني هو عامل خاص بشخص المحافظ مكتسب يعتبر نتاج خبرته في الميدان وعدد القضايا التي عالجها ما يجعل شكه في أغلب الحالات في محله.

إن الحديث عن عامل الشك المهني مرتبط ارتباط وثيق بتطور المهنة من حيث المفردات والمعايير التي تبنى عليها آراء المحافظ، إن عمل المحافظ على إعداد صيغ مدروسة غير معمقة تطرح في مجال عمله من شأنها أن تكون له قاعدة معلوماتية خصبة، يبنى على أساسها الشك المهني ليوضح بنسبة كبيرة أصحية الشك من عدمه، هو الأمر الذي يحد من الوقوع في الأخطاء المهنية.

إن استقلالية المحافظ في هذه المرحلة لعبت دورا هاما في تطوير ورفع نسق ممارسة المهنة لتصبوا إلى أعلى مستوياتها في كشف الغش والأخطاء وحتى تصويب الاختلالات المحاسبية، إثر تضارب المعلومات المالية في المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) الذي اعتمدت من طرف السلطات الوطنية المسؤولة أنداك مباشرة بعد الاستقلال، إن تطور المهنة في الحقبة الاستعمارية لم يكن بالهدف الحقيقي للمهنة غير أن تبني الجزائر لقواعد مهنية جديدة وإلغاء الكثير من القواعد المهنية غداة الاحتلال، سرع من وتيرة تدارك الأسس الفعلية والصحيحة لتطوير المهنة الأمر الذي انجر عنه مخطط جديد، "المخطط المحاسبي الوطني" (PCN) الذي أعطى بدوره صبغة جديدة للمعلومة المالية، فأصبحت تعطي انطباع مالي صادق وشفاف عن الحالة المالية للمؤسسة تماشيا مع متطلبات الفترة.

إن مجمل القوانين (أوامر ومراسيم) التي عنيت بتنظيم المهنة في هذه المرحلة استخدمت تسميات مختلفة كانت أبرزها " مفتشين سامين للمالية، مراقبين عامين للمالية، مندوبي حسابات ثم محافظ حسابات إلى آخرها"، إلا أن اختلاف التسميات كان يصب دائما في مصب واحد في صميم مهنة التدقيق المعروفة حاليا بـ "المراقبة والتحقيق" في قطاع مالية المؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي (صناعي أو تجاري)

طبيعة الاقتصاد الوطني الجزائري في هذه المرحلة "اقتصاد موجه" نابع من فكر اقتصادي اشتراكي قائم على الملكية الجماعية لوسائل الإنتاج، مما يعطي تباين في صلاحيات المسؤولين عن القطاع، الأمر الذي أوجب وجود مراقب مالي عن الأعمال الاقتصادية لكل مؤسسة.

غير أن الأمر بقي حصر الحبر على الورق بالرجوع إلى الحديث عن استقلالية المدقق فأوجد بعدها كحلا (المفتشين العامين للمالية)، كل هذا بموجب المراسيم 68-238/239/240 والمرسوم 69-28 المتعلق بتعديل وتوزيع اختصاصات وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط فيما يتعلق بالمراقبة المالية، الذي كرس مبدأ الاستقلالية في مضمون نص المادة 3 منه التي جاءت بـ " ... تحول إلى المراقبة المالية للدولة الاختصاصات الممارسة آنفا من قبل مدير الميزانية والمراقبة في ميدان:

- المراقبة المالية الدائمة على المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي أو التجاري.
- تفتيش التسيير الخاص بالمؤسسات الاقتصادية والاجتماعية.
- تواصل المراقبة المالية للدولة بإجراء تفتيش عام على تسيير المصالح العمومية للدولة والجماعات المحلية وكل مؤسسة عمومية ".

هذا المرسوم كرس بمعنى الكلمة استقلالية القطاع العمومي الاقتصادي عن القطاع العمومي الإداري، مما بعث على تحديد مهام محافظ الحسابات فيما بعد وأوضح معالم المهنة، كمهنة مستقلة تمارس تحت المسؤولية الخاصة للمهني وهو ما تحقق بقانون المالية 1970 في نصوص المواد 37، 38، 39 التي جاء في فحواها على الترتيب ما يلي:

" يتعين على المكاتب والمؤسسات العمومية والشركات الوطنية للدولة التي فيها مساهمة تعادل 50 بالمائة فأكثر من رأسمالها، تحت طائلة ملاحقة مسؤوليتها، أن تقدم لوزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط قبل 30 سبتمبر من كل سنة، ميزانياتها والحسابات التقديرية للسنة المالية التالية والعناصر التي تمكن من القفل التقديري للسنة الجارية ".

" يتعين على المؤسسات نفسها أن تبلغ وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط، في أجل أقصاه 30 سبتمبر جدولا مفصلا بالأصناف والنفقات العمومية، التي يجري إيضاحها فيما بعد ".

" يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، يمكنه أيضا، أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها.

وتحدد بمرسوم بناءا على اقتراح من وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط مهمة والتزامات مندوبي الحسابات للمؤسسات العمومية أو شبه العمومية ".

ليأتي فيما بعدها " المرسوم 70-173 المؤرخ في 17 رمضان 1390 الموافق لـ 1970/11/16 المتعلق بواجبات ومهمات مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية أو شبه العمومية "، ويضع القاعدة الأساسية لمزاولة المهنة وكيفيات الاعتماد لمزاولة مهنة مندوب الحسابات.

لمن يدرس المهنة لابد وأن يعلم علم اليقين أن الحجر الأساسي لقيام المهنة كمهنة مستقلة في الجزائر قائمة على مبدأ اكتشاف الغش والأخطاء، تعمل على تحقيق استقامة الوضعيات المالية للمؤسسات الاقتصادية العمومية والحد من عمليات الاختلاس والتلاعبات المحاسبية التي كثيرا ما نخرت الاقتصاد وأوشكت به إلى الانهيار، إذ عمدت في الأخير إلى تشكيل وضعية على أرضية صلبة حققت ما حققته في هذه المرحلة بفضل حملة الأوامر الرئاسية للرئيس الراحل هواري بومدين، لا يخفى كذلك عن معلومات الدارس لمحور تطور مهنة محافظ الحسابات الأمر الرئاسي "رقم 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة 1391 الموافق لـ 29 ديسمبر سنة 1971 يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسبي"، الذي أعطى صيغة أوسع لمهنة محافظة الحسابات في نص المادة 6 "يجوز للمحاسبين وخبراء المحاسبة المرخصين أن يمارسوا مهام مندوبي الحسابات لدى الشركات طبقا للتشريع الجاري به العمل حاليا ولأحكام المادتين47، 48 الواردتين بعده" نصتا على الترتيب:

" إن مندوبي الحسابات للمؤسسات الخاصة والخبراء في المحاسبة لدى المحاكم، يجب أن يجري تعيينهم إلزاميا من بين الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المرخصين ".

" لا يمكن أن يمارس وظيفة مندوب الحسابات من نفس الخبراء المحاسبين أو المحاسبين المرخصين، في المؤسسات الخاصة التي كانوا كلفوا بمسك محاسباتها أو بوضع ميزانياتها وحسابات نتائجها، يسري هذا المنع بالنسبة للسنة التالية لآخر سنة مالية عمل خلالها المحاسب أو الخبير المحاسب ".

محاولة سلطات تلك الفترة الحد من كافة أنواع التلاعبات والغش ساقها إلى تقييد كل مسالكه من بعيد أو قريب ذلك بالفصل بين الخبير المحاسبي، المحاسب والمندوب من حيث مكان ممارسة المهنة، نقطة جد حساسة قد تؤثر في مصداقية تقرير مندوب الحسابات بحسب نوع العلاقة مع أطراف المؤسسة التدقيق.

بيد أن زعزعت استقرار استقلالية مندوب الحسابات بدأت تلوح في الأفق بعد صدور القانون 80-05 المؤرخ في 14 ربيع الثاني عام 1400 الموافق لـ 1980/03/01 المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة، الذي ركز على الإشراف على عمليات المراقبة وتنسيقها في القسم الثالث للفقرتين 4، 5 من نص المادة 36 التي جاءتا على التوالي بـ:

" ... ترسل إليه بصفة منتظمة نسخة من كل التقارير.... المحاسبين العموميين ومحاسبي الشركات"

"... يستلم كل تقرير أو وثيقة تصدر عن وزارات الوصاية تتعلق بتصفية أو موافقة أو تعديل وثائق الميزانية والحسابات المالية للمؤسسات الاشتراكية "

هي العمليات التي يشرف عليها مندوب الحسابات ليتحقق من صحة الحسابات المقفلة ويصادق على شرعية العمل المحاسبي لكل تعديل في الميزانية أو أحد حساباتها.

ليتعدى الأمر بعد ذلك إلى الفصل الثامن من القانون 88-01 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق لـ 12 يناير سنة 1988 المتضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، الذي بعث في فحوى المادة 40 نوع آخر من أنواع مهنة التدقيق (التدقيق الداخلي)، من خلال:

"... والتدعيم بهياكل داخلية (خاصة بمراقبة المؤسسة)... "

القاضي بإنشاء أقسام للرقابة الداخلة بالمؤسسة وهو الأمر الذي يسهل على مندوب الحسابات القيام بأعماله اعتمادا على مخرجات الرقابة الداخلية الكُفؤة، بحسب تقييمه.

إن النقطة الإيجابية الأنفة الذكر سرعان ما تم تقييدها بالقانون 88-04 المؤرخ في 22 جمادى الأولى عام 1408 الموافق لـ 1988/01/12 يعدل ويتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 1975/09/26 والمتضمن القانون التجاري، يحدد القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية لاسيما نص المادة 17 منه التي نصت على صلاحيات الجمعية العامة، التي تعدت الفصل في تقارير مندوبي الحسابات إلى تعيين مندوبي الحسابات وتحديد أجورهم.

إن الأجير يكون دائما متبوع بصاحب الأجر فيصبح العامل مقيد برأي صاحب العمل ولو كان العامل صاحب رأي مخالف لصاحب العمل، هو الأمر الذي يحد من استقلالية المهني "مندوب الحسابات" بإجماع جميع أصحاب الاختصاص.

إن نصوص المواد 23، 34، 36 التي تمحورت حول دراسة الحسابات بعد الاستماع إلى تقرير محافظ الحسابات والمصادقة عليه، مهمة مجلس المراقبة لتأكد من مسك السجلات والحسابات والدفاتر المحاسبية التي تتقيد بها الشركات التجارية والتحقق من عناصر الذمة المالية للمؤسسة، كذا دراسة تقرير نشاط التسيير والحسابات، الموازنات والمجرود وتقارير محافظة الحسابات الأمر الذي أدى لعرقلة مهمة محافظ الحسابات وصولا لدرجة الحد من استقلاليته، ليتعجل بذلك ضرورة إيجاد قاعدة أو أرضية جديدة لممارسة المهنة في جو أكثر استقلالية وحرية.

المطلب الثاني: الفترة ما بين 1991- 2010

لقد حملت هذه المرحلة عدة تغيرات جوهرية عمدت إلى بعث مفهوم وتصور جديد لمهنة محافظ الحسابات إثر صدور القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال 1411 الموافق لـ 27 أبريل 1991، المتضمن لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إن صعوبة أداء المحافظ لمهامه في أواخر الفترة السابقة المشار لها، أثر سلبا على نوعية المعلومة المالية الخاصة بالمؤسسات في علاقة متعدية تعتبر تحصيل حاصل، بالنظر إلى مخرجات المحافظ "التقارير"، هذا ما أدى بالسلطات المعنية المسؤولة تعجيل العثور على مخرج من هذه الأزمة.

لقد طالت المهنة جملة من القوانين على مر 20 سنة كانت لها ما لها من تأثيرات إيجابية وأخرى سلبية، غير أن مجملها صب في الوعاء الإيجابي لتطوير المهنة ونقلها إلى مهنة حرة تتمتع باستقلالية فكرية وأخرى موضوعية عند إطار القيام بالأعمال المنوطة بها.

لقد عرفت محافظة الحسابات بادئ ذي بدئ القانون 91-08 الذي بعث في المهنة روح جديدة وانتعاش لا متناهي من حيث الحماية القانونية، إذ عمد القانون إلى تحديد كل مهنة على حدا وإقرار محافظة الحسابات كمهنة حرة مستقلة على غير الخبرة المحاسبية والمحاسبة المعتمدة، هو الأمر الذي أعطاها بعد قانوني من حيث الأحكام الخاصة بالمهنة وشروط الممارسة وكذا حقوق ومسؤوليات محافظ الحسابات، ففي هذه النقطة نفتح القوس (حول ما تم إبرازه من مسؤوليات على إثر الأمر 69-107 الذي أهمل أبسط حقوق المحافظ، ليعقب عليها الامر 71-82 دون أن يطرحها كجملة من النقاط المحددة والمثبتة بحق قانوني)، لنعود إلى جملة المسؤوليات التي خلت في سابقات الأوامر المذكورة من حالات التنافي والمنع المرسومة بحالات معددة تسهم في عملية احتراز الوقوع فيها، دون مخاطرة.

ناهيك عن إسهاب المواد " 600-607-609-621-628-630-636-660-672-673-680-686" من القسم الثاني لقانون تأسيس شركات المساهمة للعدد 27 المؤرخ في 05 ذي القعدة 1413، في منح جملة من المهام المنوطة بمحافظ الحسابات التي حددت دور المحافظ في كافة أطوار التأسيس من "تقييس، تنظيم وتسيير، وصولا إلى المراقبة"، ما سرع وتيرة اعتماد مجلس نقابي وطني لمجمل المهن الحرة، شأنه أن يحفظ حقوق المحافظ ويشكل له غطاءات على اعتبار استقلاليته وعدم تابعيته لأي جهة، من أبرز ما أثمر عن مجلس النقابة تحديد سلم أتعاب كُرس (بموجب القرار المؤرخ في 03 جمادى الثاني 1415 الموافق لـ 07 نوفمبر 1994 المتعلق بتحديد أتعاب محافظ الحسابات)، إن النقطة الجوهرية المبرزة في هذا القرار هو تفعيل دور النقابة في الحفاظ على حقوق محافظ الحسابات حيث عملت في أول خطواتها إلى الإلغاء بموجب نص

المادة 13 للقرار المؤرخ في 23 ربيع الثاني 1414 المتعلق بتحديد أتعاب مندوبي الحسابات الذي لا يستجيب وحجم المجهودات المبذولة من طرف المهنيين على صعيد العمل الميداني. كما يحسب لمكتسبات النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين القضاء على تعدد وازدواجية التسمية التي كثيرا ما تراوحت بين "مندوب ومحافظ" في مجمل النصوص القانونية السابقة للقرار المؤرخ في 04 جمادى الثانية 1415.

إن اكتساب محافظ الحسابات لصفة " عضو نقابي مهني " كما هو موضح في نص المادة الأولى من المرسوم التنفيذي 96-136 لمكسب كبير للمهنة على الصعيد الميداني قبل الالتفاتة للأثر النفسي إذ توالت على إثر المكسب عدة مراسيم حددت الأطر الدقيقة لمزاولة المهنة بكل أريحية واستقلالية تصب في مصب الرقي بالمعلومة المالية وصحة ومصداقية الحسابات المدققة، التي ارتبطت بالمخطط الوطني المحاسبي كأساس محاسبي ملزم لجميع محاسبات الشركات الناشطة داخل التراب الوطني المفتقرة لمعايير محاسبية واضحة، ولو أن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 جاء متأخرا نسبيا إلا أنه نسق بعض الشيء في مجال بحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها مع النقابة على مستوى المكاتب واللجان المنتخبة والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أعماله (أصحاب الاختصاص)، في سبيل إثراء مجالات التنمية واستخدام الأدوات والطرق المحاسبية كخطوة لاقتراح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس المحاسبية واستغلالها العقلاني لتطوير أنظمة التكوين وبرامج تحسين المستوى في مجال المهن المحاسبية، دون إغفال باقي المكتسبات التي تحققها المهنة على الصعيد الميداني بحزمة المراسيم التنفيذية والأوامر التي تنوعت ما بين (كيفيات التعيين، الاعتماد، التنافي، العزل، الممارسة والشهادات المخولة لها، والخبرة المهنية...الخ).

إن حتمية الأوضاع الاقتصادية المشهودة التي تغلبت على الطابع الاقتصادي المعهود في تلك الفترة انطلاقا من قوانين خصخصة الشركات العمومية الاقتصادية ذات الطابع الصناعي والتجاري، بمقتضى الأمر 01-04 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق لـ 20 غشت 2001 والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصخصتها، ألقى بظلاله على حجم المسؤولية الملقاة على عاتق المحافظين المحاسبين بالنظر إلى الدور الفعال الذي يحوزه هؤلاء لأجل التأكد من صحة ومصداقية الحسابات وحتى سيرورة العملية في إطار تحقيق مالية عامة تجسد حقوق الدولة وتكفلها، هذا بحكم كون أغلب محافظي حسابات تلك الحقبة هم من "مفتشين عامين للمالية، مفتشين وكذا أعوان مفتشين"، على دراية وممارسة تامة للقوانين وكيفية سير حسابات المحاسبة العمومية في حلقة تحول من نظام اقتصادي اشتراكي إلى نظام اقتصادي رأس مالي، هذا ما سرع بحصول المحافظين على رقعة واسعة في مجال التدقيق والمراجعة بحر هاته الفترة في محاولة من كافة أجهزة الدولة توفير مجال استقلالية أوسع، يحرر رأي محافظ الحسابات وتقاريره من كافة الضغوط والقيود التي

قد تؤثر على حرية إبداء الرأي بكل شفافية في نتائج أعماله، كما كان موضح في المرسوم التنفيذي 01-351 المؤرخ في 24 شعبان 1422 الموافق لـ 10 نوفمبر 2001.

حقيقة الأمر أن مهنة التدقيق نشأت في المرحلة السابقة غير أن تثبيت وجود المهنة في مجال المحاسبة وتفعيلها على الصعيد الوطني كان بصدور القانون 91-08، الذي ظل متماسكا طوال فترة تطبيقه في منحى تطور تصاعدي بين الفترة والأخرى (كظهور لجان التدقيق وإصدار الجزائر لنشرة معايير تدقيقية خاصة، غير أنها لم ترى النور بعد وبقيت محبوسة قيد مرحلة الاعتماد عند أصحاب القرار)، ففي مجمل ما تطرقنا له أصبح لمحافظ الحسابات:

1- قانون خاص يحتوي (أحكام عامة، مهام، تعيين، تنافي، حقوق، ومسؤوليات محررة في أحكام انتقالية)، على عكس الأمر 69-107 والأمر 71-82 المتضمن لمهنة المحاسب والخبير المحاسب.
- غرفة وطنية، نقابة ومجلس نقابة للخبراء والمحافظين والمحاسبين، بعد الفراغ منذ 71/12/29 بإلغاء الأمر 71-82 لأمر 45-2138 المؤرخ في 1945/09/19 المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المرخصين وضبط الشهادات ومهنتي الخبراء والمحاسبين المرخصين.
- دور واضح لمندوب الحسابات في تأسيس شركات المساهمة بدأ بعملية (التقييس، التسيير والتنظيم والمراقبة) بحسب المادة 600 من العدد 27 المؤرخ في 05 ذي القعدة عام 1413هـ.
2- سلم أتعاب واضح أعيد صياغته أكثر تفصيلا بمجيء حكومة جديدة.
3- التصريح بتسمية محافظ الحسابات نهائيا بدل "مندوب الحسابات".
4- صفة (المهني والعضو نقابي)، الأمر الذي أصبح يحدد إطار معاملة المهني مع زبائنه، وأصبحت له مقاييس وقواعد متعارف عليها تنشرها نقابته.
5- الأمر المهم في هذه الفترة "إحداث مجلس وطني للمحاسبة" يضطلع بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها.
6- كيفيات تعيين مقيدة لممارسة مزاولته.
7- علاقة المحافظ بالمهنة توجب ضرورة ارتباطه بكل ما يؤثر ويتأثر بتأديته لمهامه، مثل " المادة 10 مكرر لنص المادة 6 تتمم الأمر رقم 75-59 المتضمن للقانون التجاري، المادة 732 لنفس الأمر.
8- إطلاق تسمية مدققين ماليين ومدققين ماليين رئيسيين على منهم تابعين لمجلس المحاسبة (المرسوم التنفيذي01-421).

نستطيع القول أن محافظة الحسابات مهنة حرة مستقلة في هذه المرحلة بامتياز سواء كان الأمر متعلقا بعملية التأطير أو التكوين في شق الرقي بالمهنة أو من حيث شروط الاعتماد وكيفياته، حتى من حيث استقلالية الهيئات المنظمة للمهنة كالمنظمة المهنية للغرفة الوطنية لمحافظة الحسابات وكذا النقابة الوطنية

وحتى على مستوى مجلس النقابة الوطنية، والمجلس الوطني للمحاسبة؛ هذه الاستقلالية التي سرعان ما تقلصت بحلول قانون جديد ينظم المهنة، هو ما سنتطرق له في المرحلة التالية.

المطلب الثالث: الفترة ما بين 2010-2015

عرفت هذه المرحلة تغيرا نوعيا إن لم نقل جذريا على مستوى الإطار القانوني الخاص بالمهنة التي لم تعد تدعى في صلب الموضوع بالمهنة الحرة، حيث أصبحت تابعة لسلطة CNC الممثلة لوزير المالية في مختلف هياكلها القاعدية المؤسسة وفق منظور فلسفي جديد للمهنة لم تبرز أهم معالمه إلى حد الساعة.

اذ أصبح CNC المشكل في صيغته القانونية الجديدة، المخول الوحيد لإعطاء شهادات مخولة حق ممارسة المهنة كما استناط بمهمة تنظيم مسابقات وامتحانات الحصول على الاعتمادات، وانفرد بإعداد وإرسال القائمة النهائية للمترشحين المقبولين لإجراء الامتحان النهائي لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي، زيادة على سلطة المصادقة على النظام الداخلي للجنة الانضباط والتحكيم.

إن كل هذه المهام الأساسية وأخرى كانت من صلاحيات المنظمة الوطنية المحلة حاليا بموجب القانون 10-01، حيث كانت تعد هيئة مدنية سيادية حرة مستقلة تعمل في صالح تطوير المهن الحرة والدفاع عنها أمام الجهات الأخرى المحلية والدولية منها، كما تعمد إلى تسليط العقوبات الداخلية على إفراد المهنة في حالة تجاوزهم لأحد معايير المهنة أو إخلالهم بأخلاقيات المهنة.

بادئ ذي بدأ نقول أن القانون 10-01 لم يخلوا من الإيجابيات لا على الصعيد المهني ولا على الصعيد الموضوعي خصوصا بعد صدور القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، تِعدادًا لحزمة المراسيم التي أفرزت ابرز النقاط التالية:

- ضرورة إخضاع المتربص لامتحان قبول قبل مباشرة التكوين النظري.
- ضرورة مزاولته لتربص متوسط المدى "سنتان" في أحد المعاهد الوطنية المعتمدة لدى وزير المالية.
- ضرورة إخضاعه لامتحان نهاية التربص النظري.
- تحويل المتربص الناجح لإجراء تربص تطبيقي بنفس المدة "سنتان" في أحد مكاتب المهنيين المعتمدين والمزاولين للمهنة.

كلها أمور تعكف على رفع مستوى المهني والارتقاء بأبجديات المهنة نحو أفق عالية تصنع مهنيين أكفأ غير أن الواقع الذي ألت له المهنة في الزمن الحاضر ينبأ بغير ذلك ما لم تعمد الهيئات المختصة ونخص "المجلس

الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات"، إلى اعتماد (مدارس أو معاهد مختصة) لتطبيق جملة النقاط الأنفة الذكر ذلك بعد مرور 4 سنوات من صدور المرسوم التنفيذي المقرر لهاته الخطوة.

كما لم تتضح الصورة بعد حول صيغة الامتحانات وكيفية احتساب الخبرة الميدانية السابقة عند إيداع ملف الاعتماد ولا صورة المناهج المعتمدة للتدريس بحكم حداثة النظام المحاسبي SCF، ولا حتى عدد المقاعد البيداغوجية الممنوحة على اعتبار التقيد بعامل التأطير وتكاليف التربص.

إن حقيقة الأمر تقضي إلى واقع مضطرب للمهنة في انتظار أفق مظلم بتعطل الجهاز على مدى أربع سنوات كاملة في ظل تعنت المهنيين القدامى أمام تسيد CNC، واعتبار هذا إجحافا في حق المهنيين، في صرخة مدوية منددة برفض الوصاية وإحكام مفاصل القرار عند غير أصحابه.

خاتم ختام نقول أن ما حققته المهنة من مكاسب مادية ومعنوية استطاعت أن تصبوا بها إلى أعلى درجات الحرية والاستقلالية على اعتبار إنجازات المراحل السابقة، إلا أن كل ذلك ذهب أدراج الرياح بالنظر إلى أساسيات قيام المهنة في ظل الساحة القانونية الجديدة، الموجبة على المهني:

- التقيد بأوامر جهات أخرى يمثلون أعضاء لـ CNC ممثلين لوزارات أخرى ليست على علاقة لا بالمحاسبة ولا بالتدقيق.
- كذا إحلال اللجان المتساوية الأعضاء مكان النقابة الوطنية ومجلس النقابة الوطنية.
- استبدال نص المادة 5 من القانون 91-08 بنص المادة 4 من القانون 10-01.

خلاصة

في الوقت الذي تتعالى فيه أصوات المنظمات والجمعيات والمجتمع الدولي بإصدار معايير تدقيق توفر المزيد من حرية واستقلالية المدقق في ممارسة مهامه، وحمايته من أي احتمال يقضي بوقوعه تحت ضغوط مباشرة أو غير مباشرة ممارسة أو مفتعلة تضرب حياديته وشرعيته في إبداء رأيه حول معلومة مالية أو محاسبية تحدث الفارق أو تدنس الحقائق، نجد الجزائر لتزال تتحفظ على بعض الأمور في صياغة نصوص قوانينها المرتبطة بالمهنة.

إن مجمل ما خلصت إليه النصوص القانونية عبر المراحل الثلاثة هو نفس ما تعكف على تحقيقه جميع الأنظمة العالمية لمطالبة المدقق بتوفير الأسباب دون النتائج. حيث يؤدي الالتزام الفعلي بالمعايير الموضوعة والتقيد بمجموع خطواتها العملية إلى حتمية تحقيق النتيجة المنتظرة "معلومة مالية صادقة وشفافة ذات جودة عالية".

الفصل الثالث:

أثر تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية

تعد المعلومات المالية الناتج النهائي للنظام المحاسبي المالي نظرا لمساعدتها عديد المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتسمة بالرشاد على اعتبار جودتها.

إن توفير المعلومة المالية ليس هدفا بحد ذاته وإنما ضرورة توفير معلومة مالية ذات جودة هو الأساس، ونقصد بذلك أن تكون المعلومة المالية ذات محتوى إعلامي نفعي يولد الاستفادة لمستخدمي المعلومة. فلم تعد عملية تحويل البيانات إلى معلومات بعد معالجتها كافية بل لابد من الأخذ في الحسبان شرطان أساسيان:[134]

- إن المعلومات الناتجة يجب وأن تقلل من درجة عدم التأكد لدى متخذي القرار.
- إن المعلومات الناتجة تزيد من معرفة متخذي القرار للفصل في قرارات مستقبلية.

إن حقيقة عدم توفر الشرطان تقضي بأن المعلومة المالية ليست ذي جودة على اعتبارها بيانات مبوبة ومرتبة يمكن تخزينها وإعادة استخدامها مرة أخرى.

إذ يكمن الدور المتجلي لمحافظ الحسابات في إضفاء ميزة التأكيد (ملائمة واتساق) على المعلومة المالية بتقريره، في طريق ترسيم الشرطين السابقين ليقضي بجودة المعلومة المالية عند متخذي القرار.

[134] زياد عبد الكريم قاضي، محمد خليل ابو زلطة، تصميم نظم المعلومات الادارية والمحاسبية، مكتبة مجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2010، ص370، بتصرف.

المبحث الأول: محددات جودة المعلومة المالية

أفضى التطور التكنولوجي إلى استخدام الحاسوب في معالجة المعلومات إلى جانب المعالجة اليدوية بحسب المادة 24 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي فتشعبت محددات جودة المعلومات بين المتغيرات غير أن الأسس الكمية والنقدية تفضي إلى وضع نقاط محددة تنطلق منها أي عملية تكوين أو استخراج للمعلومات المالية.

المطلب الأول: ماهية المعلومات المالية

1- تعريف المعلومة المالية:

" مجموعة البيانات المعالجة والمبوبة في التقارير المالية وفق إشكال مختلفة يحددها الهدف الأساسي القاضي باهتمامات كل الأطراف الداخلية والخارجية عن المؤسسة، المتعلقة بنشاطاتها التجارية وآفاقها المستقبلية. "[135]

2- خصائص المعلومة المالية:

تكمن خصائص المعلومة المالية في القدرة على توفير المعلومة اللازمة لسد الحاجة منها، وفق أساس يجمع المختصين على تنميطه، فيما يلي:[136]

- ذات مدلول للخروج باستنتاج واقعي.
- سهلة الفهم والاستعمال.
- الدقة والتوقيت المناسب.

إن الحكم على جودة المعلومة المالية يكون مبني على أساس الخصائص التي تتسم بها الأخيرة، وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومة المالية[137]، والحكم على جودتها من خلال قياسها من حيث: (المنفعة، الدقة، التنبؤ، الفاعلية، الكفاءة)، إن قياس جودة المعلومات يبقى نسبي لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من إلا جودة.[138]

3- طبيعة المعلومات المالية:

لطالما لخصت طبيعة المعلومة المالية في الطبيعة العددية محصورة ما بين الأرقام، غير أن التطورات الحاصلة على مستويات " الرقمنة في الأسواق العالمية"، بدلت الوضع وصورت طبيعة المعلومات على أنها طبيعة " حرفية رقمية " إذ ارتبطت طبيعة المعلومة المالية بعامل المعرفة والاستدلال.

---

[135] القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، مرجع سبق ذكره، المادة 24، ص 11، (بتصرف).

[136] نفس المرجع، ص ص 11-13، (بتصرف).

[137] محمد ناصر علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة،2009، ص72.

[138] نفس المرجع، ص73.

إن عاملي المعرفة والاستدلال من بين المؤشرات التي تدل على طبيعة المعلومة إذ أن الأخيرة تختلف باختلاف محصلها أكان (محللا أو مستثمرا).

حيث يكمن مفهوم المعلومات المالية وطبيعتها في تعريف كلا من العاملين كما يلي:

المعرفة: " حصيلة المعالجات التجريدية للمظاهر الكامنة في المعلومات وتقطيرها إلى مجموعة قواعد تحكم الفكر بجانبيها النظري والتطبيقي لتجاوز العقبات"[139].

المعرفة بمفهومها العام هي " المادة المصنعة من المعلومات المستنتجة من حصيلة البيانات والمعلومات ".

إن تحقيق المعرفة المالية من وراء دراسة المعلومات المالية لا يتحقق في ظل طبيعة عددية فقط بل يتعدى ذلك إلى مجموعة الكتابات المحاسبية في الجداول المرافقة.

كذا الاستدلال هو الأخر لا يؤدي واجبه في الإقناع وخفض درجة عدم التأكد عند أصحاب القرار إلا بتنوع طبيعة المعلومة المالية المعالجة في مدركات العقل المفكر حول وسط معين.

4- مكونات المعلومة المالية: إن طبيعة الحال تفضي إلى نوعين من المكونات:

أ- مكونات عامة: تتمثل في البيانات المالية المحاسبية وأليات معالجتها

إن عملية تكوين المعلومة المالية كغيرها من سائر العمليات الإنتاجية للمعلومات الأخرى، فهي تتبع طرق جمع البيانات المحاسبية المالية (فواتير، وصولات طلب، وصولات استلام، شيكات)، ثم تقوم بمعالجتها وفق الإجراءات (الترتيب، التبويب، القياس، الإفصاح ...) والمبادئ المحاسبية (التكلفة التاريخية، القيد المزدوج...) المترسمة بالقوانين والتشريعات المنظمة، أي أن المكونات عبارة عن بيانات تتم معالجتها وفق آلية (يدوية أو محسوبة) محددة ومرسمه تعطينا في الأخير معلومة يمكن تخزينها أو استعمالها في وقتها لتحقيق الاستفادة، نأخذ تبسيطها كالتالي:

- المرحلة الأولى من عملية إعداد المعلومة المالية تحقق شرط المعرفة.
- المرحلة الثانية من العملية(التغذية العكسية) تحقق شرط الاستدلال.

} ما يكون لنا معلومة مالية كفؤة

كملاحظة عامة حول نظام المعلومات المالية:[140] يعتبر نظام المعلومات المالية احد الأنظمة الفرعية للمعلومات في باشتراك كل المؤسسات في شكل معين لهذا النظام.

---

[139] الرزو، حسين مضفر، سمات اقتصاد المعرفة في دول المغرب العربي، مجلة المستقبل العربي، العدد 348، فيفري 2008.

[140] سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الادارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان-الاردن، 2003، ص68، بتصرف.

"عموما يوفر هذا النظام معلومات دقيقة وشاملة حول كل ما يتعلق بأنشطة وعمليات المؤسسة ووضعها المالي بصورة خاصة (أرباح، خسائر) ومعلومات حول (موجودات، حقوق ملكية، استثمارات) وكل ما تحتاجه الإدارة من معلومات مالية".

تتضمن مخرجات النظام التقارير المالية التالية:

- معلومات مالية عن الميزانية.
- معلومات خاصة بالتحليل المالي.
- عمليات الرسملة.
- عمليات التدقيق الداخلي.
- عمليات التمويل والاقتراض.

ب- مكونات خاصة: تتكون المعلومة المالية من مجموعة مقارنات ومؤشرات وعلاقات تربط حقائق واقعة مالية لتكوين ظواهر وأفكار مترابطة فيما بينها.

كما يكمن استخلاص هذه المكونات من خلال التعريفين الآتيين:

التعريف الأول: " هي هيكل متكامل داخل المؤسسة يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات مالية، بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات"[141].

إذا يمكن القول أن مكونات المعلومة المالية:

- هياكل.
- موارد. } بيانات اقتصادية
- أجزاء تحويلية.

التعريف الثاني: " هو نظام مكون من أفراد وآلات، يسترشد بالمبادئ المحاسبية في تحويل البيانات إلى معلومات مالية يخزنها ويعرفها لأصحاب القرار، الدائنين والمستثمرين، إدارة المؤسسة"[142].

ونستخلص من التعريف ما يلي:

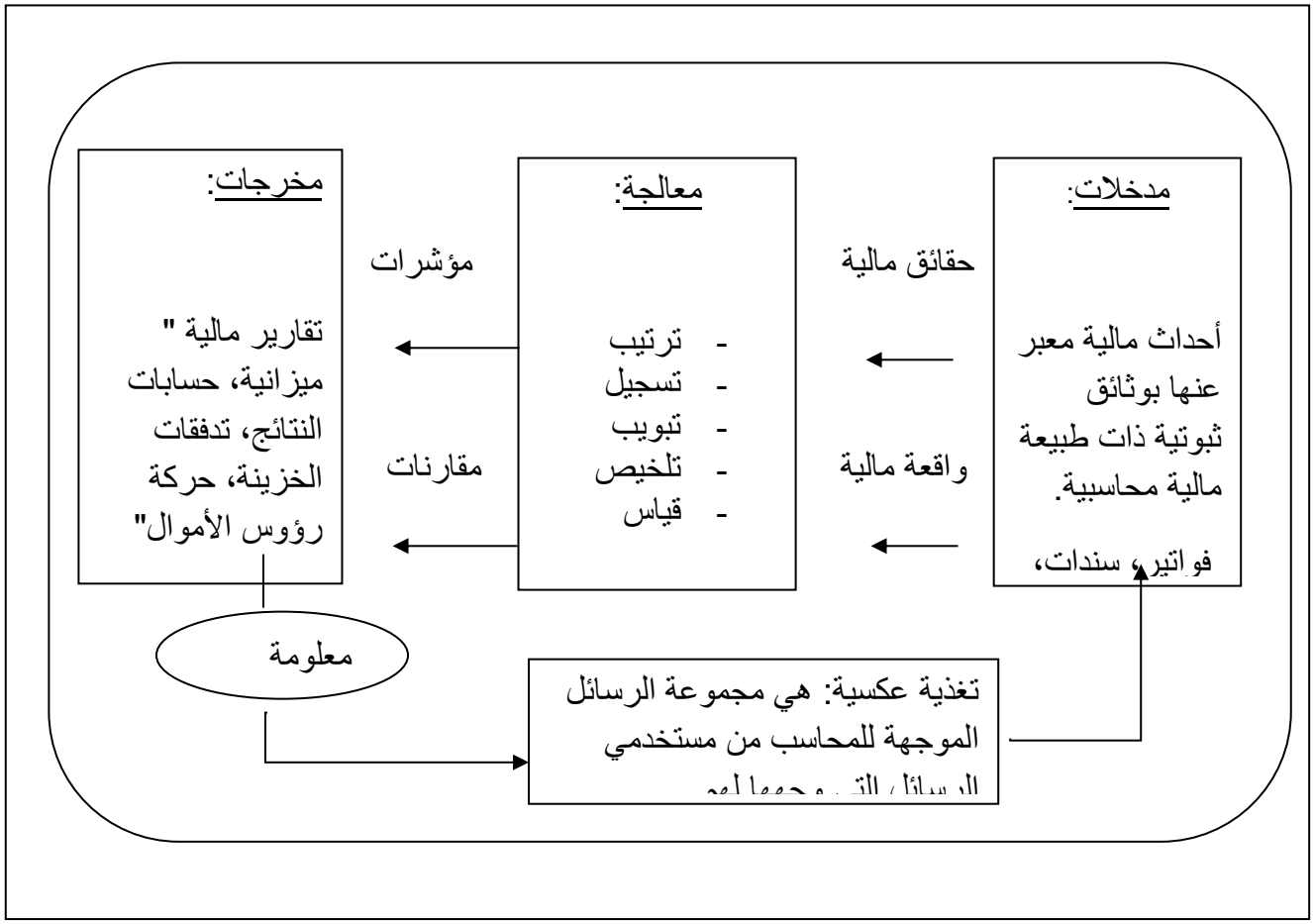
- مجموعة أفراد.
- مجموعة الآلات. } تحويل البيانات
- مجموعة مبادئ.

---

[141] عبد المقصود دبيان واخرون، اساسيات نظم المعلومات المحاسبية، جامعة الاسكندرية-مصر، 2005، ص 70، بتصرف.

[142] محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2001، ص51، بتصرف.

الشكل (05): مخطط طبيعة ومكونات المعلومات المالية



المصدر: من اعداد الباحث

من خلال المخطط يمكننا استخلاص أن:

- طبيعة المعلومة المالية: طبيعة وثائقية بيانية عددية إحصائية.
- مكوناتها: حقائق واقعة مالية، مؤشرات ومقارنات لظواهر وأفكار.

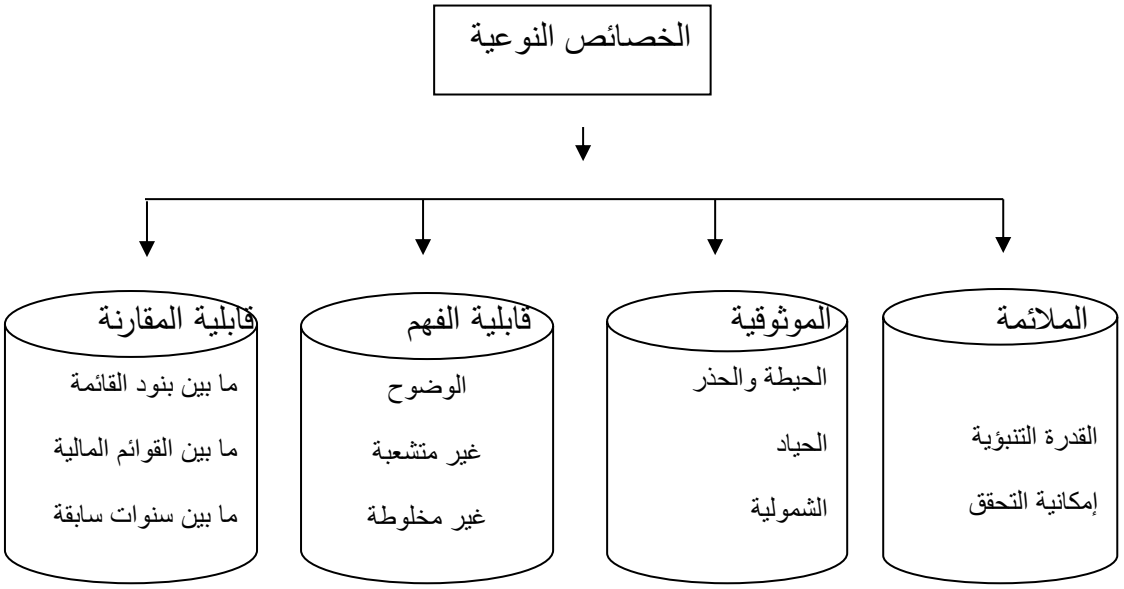
المطلب الثاني: خصائص جودة المعلومة المالية

يقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المالية المفيدة، هذه الخصائص تكون ذات فائدة كبيرة للمسئولين عن إعداد التقارير المالية في تقييم نوعية المعلومات التي تنتج عن تطبيق الطرق والأساليب المحاسبية البديلة.[143]

[143] عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 194-195، بتصرف.

بغض النظر عن المعلومة المالية وما تطرقنا له فيما يخصها لابد وأن نعزز أهمية وأهداف المعلومة المالية، انطلاقا من خصائصها والتي تعطيها الجودة اللازمة لتحقق ما أنشئت لأجله. وبانطلاق إعداد المعلومة المالية سعيا منا لأجل تحقيق هدف معين هي خطوة أولى في سبيل تحقيق جودة المعلومة المالية باعتمادها على أساليب وطرق مضبوطة تؤدي لما تسير إليه. إذ يوضح الشكل التالي ذلك:

الشكل (06): يوضح الخصائص النوعية للمعلومات المالية:



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مكتسبات قبلية

يتفق الكثير من المختصين وغيرهم من المهتمين بالمعلومات المالية ومدى جودتها في مجمل الخصائص الموضحة في الشكل أعلاه، ذلك على المستوى العالمي، وبالترتيب المصنف، بـ:

الملائمة: والمقصود بها أن تكون للمعلومة المالية القدرة على التنبؤ بالظروف والأحداث المالية المستقبلية في خطوة من خطوات التقليل من مخاطر الاستثمار، كذلك إمكانية التحقق فمن غير المعقول تحقيق المنفعة من معلومة مالية تعطي صورة عن وضع مغاير أو مخالف لحدوث الواقعة على المدى القريب أو البعيد.

أما عن التوقيت المناسب وباقي الخصائص الأخرى الموضحة في الشكل أعلاه على المستوى الوطني، فقد تطرقت لها مختلف النصوص التشريعية والتنظيمات الصادرة في المجال، لكن وفق منظور خاص يتلاءم والبيئة الاقتصادية للمعلومة المالية في الجزائر.

ركز القانون 07-11 كثيرا على خصائص المعلومة المالية التي تساعدها في أداء دورها على أكمل وجه، وما يمكن استخلاصه من ذلك كله الخصائص المبنية على اعتبارات مختلفة تمس جميع الشرائح المستخدمة للمعلومة المالية على اختلاف أهدافهم " اقراضية، استثمارية وحتى حقوقية". إذ نجد ما يلي:

1- خصائص زمنية:

أ. التوقيت: إن توقيت وصول المعلومة إلى مستخدميها أو مستحقيها في الوقت المناسب وبالتوقيت الزمني المناسب على الترتيب (أي موعد وصولها " قبل أو عند الحاجة لها، أم بعد ذلك" إذ المقصود هنا هو الوصول قبل أو عند الحاجة لاستخدامها، فإذا كانت بعد زوال الحاجة وتفويت فرصة استثمار المعلومة تفقد الأخيرة أهميتها وقيمتها في آنٍ واحد)، وكذا (مدة وصول المعلومة المالية وما يعرف حسب المصطلحات الحديثة بسرعة تدفق المعلومات المالية)، يكسب المعلومة المالية سمة من سمات الجودة المسترشد بها عند عديد المساهمين والمستثمرين وحتى المحللين.

إن خاصية التوقيت تحقق خاصية من الخصائص المهمة المميزة لمعلومة مالية عن أخرى ذلك وأن افتراض وصول إحداها في وقت متأخر، قد يفقدها ميزتها أو حتى أهميتها إذا كان الفارق الزمني بين انطلاق المعلومة حتى وصولها كبيرًا.

فالخاصية الزمنية للمعلومة المالية أو أي معلومة أخرى من بين الأمور التي أصبحت تُولى أهمية في الوقت الحاضر على اعتبار التطور التكنولوجي، وتطور مواقع التواصل وتعدد وسائط الاتصالات كالانترانت بمختلف مواقعها " Hotmail, Yahoo, Gmail..."، ضف لذلك الفاكس والهاتف، حتى برمجياتG3، 4G

ب. الحداثة: إن مفهوم خاصية الحداثة يتقارب بنسبة متفاوتة مع مفهوم خاصية التوقيت إلا أن الاختلاف يكمن في جزئية بسيطة بين كلا الخاصيتان، بالنظر إلى أن مفهوم حداثة المعلومة فيرتكز على عامل الأسبقية في تحصيل المعلومة المالية عن جهة قبل أخرى.

إن خاصية الحداثة ولكي تحافظ على ميزتها كخاصية جديه لابد وان تتوفر هي الأخرى على سرية معالجة المعلومة المالية والسرعة في تحليلها بالطرق المناسبة الصحيحة.

مثل: تحديد النتيجة الصافية للمؤسسة (X) هي معلومة مالية مفيدة وحديثة على اعتبار عدد المستثمرين الذين هم على علم بهذا المبلغ ونسبة توزيع الأرباح المقررة، غير أن مرور بعض الوقت على صدور المعلومة وبداية تداولها بين المستثمرين يفقد المعلومة المالية حداثتها في علاقة عكسية لا تصح بعكسها على اعتبار أهمية المعلومة، بين سرعة انتشار المعلومة المالية والحداثة في معنى (الجدة).

إذا التكامل بين الخاصيتين يكمن في أسبقية تحصيل المعلومة المالية (كأن يحصلها مستثمر قبل أخر).

2- **خصائص ضمنية:** تتضمن هذه الأخيرة عدة خصائص نوجزها في:

أ. الدقة: إن تشعب المعلومة المالية بين عدة فروع وعدم اختصاصها بقدر من الدقة، قد يؤدي إلى عدم الجدوى من استعمال المعلومة المالية ولا أي معلومة أخرى.

إن تحري الدقة في تقديم المعلومة المالية أو جزئية بسيطة من معلومة مالية معينة قد تحدث الفارق في ظل توافر الشروط الأخرى المحددة لجودة المعلومة. على عكس الأمر الذي قد يحدث عواقب سلبية بإهمال إحدى جزئيات المعلومة المالية المطلوبة، مما يفقد المستخدمين الثقة في حقيقة المعلومات المالية المقدمة لهم الأمر الذي يجعلهم يبحثون في تفاصيل أخرى على علاقة بالمعلومة لتأكد من دقة الجزء المطلوب.

مثل: التحقق من قيمة الديون طويلة الأجل بطريقتين:

- د ط أ = (رأس المال العامل + مجموع التثبيتات الغير جارية) – رأس المال
- د ط أ = مجموع الخصوم – (رأس المال + د ق أ)

المراد إيضاحه في المثال أن عدم إظهار الديون طويلة الأجل بصورة دقيقة في الميزانية يجعل المستثمرين في حيرة من أمرهم حول حقيقة التدفق المالي، ما يؤدي بهم إلى القيام بأعمال أخرى قد تضيع لهم مدة زمنية معينة يمكن استغلالها لخلق بديل استثماري أخر فيعكفون على تجاهل أمر المؤسسة صاحبة القوائم المنشورة، أين تضيع عنها فرصة تحقيق تدفق استثماري.

ب. الصدق: إن خاصية الصدق لا ترتبط فقط بمفهوم إن محافظ الحسابات سيدقق المعلومة المالية ويتحقق من مصداقيتها، هذا وإن كان عامل ايجابي يؤثر في معدي المعلومة المالية.

إنما المراد التنويه بها كخاصية قائمة في حد ذاتها، إن صدق المعلومة المالية يبدأ من أول مرحلة في إعدادها إلى أخر مرحلة.

إن ارتباط صدق المعلومة المالية بالصدق في إعدادها بمختلف أطوار الإعداد، يفضي لوجب أو إلزامية التقيد بصدق البيانات المالية (المدخلات)، مرورا بتحري الصدق في عملية المعالجة وتجنب أساليب الغش وتحمل المسؤولية اتجاه الأخطاء (فيجب التركيز في المعالجة).

إن خاصية الصدق مهمة كثيرا في إضفاء طابع الأمان على مخرجات النظام المحاسبي المالي، الأمر الذي يقر به محافظ الحسابات في نهاية تقريره بالمصادقة على القوائم المالية في احد أشكال المصادقة، إذ أن أمر توفير الصدق يخلق عند محافظ الحسابات خلفية أن النظام ككل صادق وقد يكتفي بأسلوب العينات للبرهان فقط، ما ينتج مصادقة بدون تحفظ النقطة التي تبعث على الاطمئنان في نفوس المساهمين والملاك وحتى المستثمرين المحتملين، ويكسب المعلومة نوع أخر من الجودة.

ج. الشمول: خاصية لا تقل أهمية عن غيرها في ظل ظهور المحاسبة الإبداعية في عمليات الرسملة والإدماج والتجميع، إذ يُغيبْ بخطوة مقصودة ومفتعلة عن بعض المساهمين أو المستثمرين بعض بنود القوائم المالية، ذلك لعدم توافق أو استجابة تلك المعطيات مع السياسة أو الخطة الإستراتيجية للمؤسسة كما هو الحال في (شركة انرون للطاقة).

إن المعلومة المالية الغير شاملة من شأنها وان تلعب على وتر حساس في تكوين المعرفة لدى قارئ المعلومة المالية، بحيث يشوب الصورة الفوتوغرافية للقائمة المالية عدم الوضوح والضبابية في إحدى بنودها ما يبعث على الشك والنفور عند متلقي المعلومة المالية، الأمر الذي قد يصرف المستثمرين المحتملين ويبعث بالقلق في نفوس الملاك والمساهمين.

إن عدم شمول القائمة المالية لكافة البنود أو العناصر المكونة للمعلومة المالية يؤدي إلى بعث نوع من الريبة والشك، ذلك للإحساس أو الملاحظة بأن هناك أمر ناقص، لكن لا يدرى مكانه بالضبط من القائمة ولا يعلم تأثير غيابه. هذا ما يؤثر بالسلب على باقي الخصائص الأخرى إن توفرت وان كان عدم الشمول نابع من خطأ.

د. الملائمة (الاتساق): عدم ترتيب المعلومة المالية داخل القائمة المالية بالشكل أو النموذج المعهود الذي يتناسب وظرف إصدار المعلومة يؤدي حتما إلى اختلال قراءة المعلومة المالية، لعدم ملائمتها للوضع أو السبب الذي عرضت من اجله، ما يبعث بفقدان المعلومة المالية لأهميتها بفقدانها لدورها لعدم ملائمتها.

ولمزيد من التوضيح حول الخاصية، نأخذ على سبيل المثال: إصدار أو إعطاء معلومات مالية مرحلية في شكل تقارير سنوية أو نهائية برسم غلق السنة المالية، فنحن أمام معلومة مالية لا تلاءم الوضع ولا التوقيت الذي أصدرت فيه المعلومة، ذلك وان القوائم المالية النهائية لابد وان تحتوي على معلومات مالية نهائية غير التقارير المالية المرحلية التي تعتمد نوع خاص من المعلومات المالية.

قس على ذلك تقارير الاندماج والتجميع وحتى التقارير الحكومية التي قد تكون محشوة بمعلومات مالية لا حاجة لوجودها باكتسابها صفة عدم الاتساق.

إن توفر خاصية الاتساق في المعلومة المالية تؤدي بالضرورة إلى تواجد خاصية الملائمة ذلك للارتباط الوثيق بين كلا المصطلحين في علاقة طردية للخاصيتين، ذلك وان إصدار معلومة مالية ملائمة ومتسقة في مختلف أطوار تكوينها، يكسب المعلومة ميزة الوضوح والتناسب.

3- خصائص شكلية:

طريقة تقديم المعلومة المالية لمستخدميها تخلق اثر وبعد فكري لمتلقيها على أساس الشكل المقدمة به فنقول:

أ. الوضوح: يتبادر لمفهوم العامة وان الوضوح في المعلومة هو فقط كيفية الكتابة ونوع الكتابة وغيرها من أمور عدم الشطب والتبييض وكل الأمور المتعلقة بوضوح النظر، غير أن الوضوح الضمني المتعلق بموضوع المعلومة المالية في حد ذاتها يتعدى ذلك عند الخواص (المختصين)، في تحديد معالم وضوح المعلومة المالية.

عدم اللبس في قراءة المعلومة المالية على مستوى القائمة يبعث على تفعيل مبدأ الثقة في المعلومة، على نقيض ذلك نجد إن عدم وضوح المعلومة يبعث على اللبس في صدق وصحة المعلومة المالية ما يؤدي إلى تحقيق مبدأ الشك.

في مثال ذلك نقول: " اتخاذ مجلس الإدارة لتدابير عدم توزيع أرباح السنة المالية بعد موافقة الجمعية العامة على القرار"، عدم توزيع أرباح الدورة قرار غير واضح، ذلك لخلقه عدة أسئلة:

- لماذا لم توزع الأرباح
- ما هو مقدار ربحية كل سهم
- هل هناك صعوبات مالية تتوقعها المؤسسة
- هل هناك إستراتيجية مرسومة خاصة بالدورة القادمة

فنجد عدم الوضوح في إظهار النتيجة (أرباح غير موزعة) في تقرير قائمة الميزانية أمر يبعث على الأقل بأربع أسئلة آلية تطرح من قبل المستثمرين أو المساهمين المحتملين، دونا عن الجهات الرسمية " كالضرائب، ومصالح الضمان الاجتماعي" التي يدفعها وازع الشك إلى محاولة التأكد من أن هذا القرار لا يتخذ بعد تحايلي "كالتهرب الضريبي أو المغالطة".

إن خاصية وضوح المعلومة المالية لا تقتصر فقط على المعلومات المالية المستقاة من القوائم المالية بل الشغل الشاغل ألان، يتعدى إلى إرفاق التقارير المالية بتقارير تفسيرية توضح أسس وأسباب الإقدام على قرارات غير واضحة، فضلا عن تقارير محافظ الحسابات التي تراعي هذه النقاط ضمنيا لترفع اللبس والغموض عن المعلومات المالية المصرح بها.

في خطوة تبعث بها الدولة في ظل عدم استقلالية المدقق الداخلي وعدم كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية والحوكمة في اغلب الشركات الناشطة على التراب الوطني الجزائري.

ب. التنظيم: ترتكز هذه الخاصية في إطارها التصوري على مجموعة الخصائص السابقة ذلك لشمولها كافة الخطوات المرتبطة بالمعلومة المالية وإعدادها، ولنوضح أكثر هذه الخاصية نعرج على عكس المصطلح وهو عدم التنظيم أي " الخلط "، إن عملية تنظيم المعلومة المالية هي عملية وضع المعلومة المالية في إطارها الصحيح بالشكل الصحيح والترتيب المناسب لعرضها ومنع تشعبها.

ففي ظل عدم تحقق خاصية التنظيم في المعلومة المالية تفقد الأخيرة جميع الخصائص الأخرى ولو كانت على قدر كبير من " الدقة، الوضوح، الشمول...".

حيث أن التنظيم الجيد والأكفأ للمعلومة المالية وفق خطوات مدروسة بعناية ومخطط لها بالشكل المناسب، يجعل المعلومة تبرز نقاط قوتها وما تحمله من دلالة في تعبيرها على الواقع الذي تمثله، هذا ما يكسبها طابع الجودة من جانب أصحاب القرار.

ج. المرونة: إن عدم توفر المعلومة المالية على هذه الخاصية بالقدر والكيفية المناسبتان، لأجل استغلال المعلومة كلا حسب حاجته يفقد الأخيرة الكثير من أهميتها، هذا وان المرونة تعمل على تحقيق خاصية الملائمة في تحصيل المعلومة المالية وأوجه استخدامها.

على نقيض ذلك فإن عدم مرونة المعلومة المالية يؤثر سلبا على استخدام الأخيرة ما يفقدها خاصية الملائمة بالنسبة لمستخدمي المعلومة المالية.

لذلك فإن تحقيق عنصر الملائمة يرتكز على عنصر المرونة بدرجة كبيرة من الاعتماد، ففي حالة انعدام الأخيرة من المعلومة المالية شأنها في ذلك أن تضفي طابع الجمود والتعقيد وصعوبة استخدام واستثمار المعلومة بالشكل المناسب، ما قد يؤثر بطريقة او بأخرى على خاصية الوضوح في نقطة تأثير سلبي ثاني لانعدام خاصية المرونة.

4- خصائص نوعية:

إن التطور العلمي والمعرفي على جميع الأصعدة أدى بالضرورة إلى تطور المعلومات المالية كأحد الميكانيزمات الأساسية في بناء قرار يتحمل ما يحتمل من سلبيات أو ايجابيات، أو كلاهما.

لذلك اعتمدت بعض الدراسات الحديثة على نوع جديد من الخصائص استندت فيها لأربع محددات، في حقيقة الأمر أستطيع أن أقر بواقعيتها في ظل عصرنة المعلومة المالية المقيدة بمصطلحات (جودة المعلومة المالية، تنسيق المعلومة المالية، حوكمت المعلومة المالية...).

إن هذه الخصائص التي أطلق عليها اسم الخصائص النوعية تشكل إطار خاص وشامل للمعلومة المالية على اختلاف خصائصها.

أ. الجودة الذاتية الداخلية: يعتمد هذا الفكر على أسس إعداد المعلومة المالية لكل فرد بحسب حاجته، غير إن الأمر ليس بالسهل ولا بالمنطقي لاختلاف أنواع مستخدمي المعلومة المالية وقطاعاتهم.

لذلك نقول إن مفهوم الخاصية ينطلق من هذه الفكرة غير أن الإعداد يكون بإنتاج معلومة مالية واحدة، أما عن مدى استجابة هذه المعلومة لمتطلبات واحتياجات مستخدميها تكون استجابة فردية.

وعليه أقول أن مصدر المعلومة يكون في قالب عام universelle يحتكم إلى معايير تتضمنها المعلومة:

- سهولة المقروئية والفهم.
- قابلية المقارنة والتحليل.
- التقارير المتعلقة بالمحاسبة المالية.
- التحصيل الكمي المعرفي.

ب. الجودة السياقية: إن هذه الخاصية وإن كانت حديثة المصطلح غير أنها قديمة التصور، المقصود منها تتابع خطوات ومراحل الجودة في سياق إنتاج المعلومة المالية.

حيث أن الحرص على توفير الجودة في طرق ومنهج إعداد (معالجة) المعلومة المالية ينتج معلومة مالية ذات جودة تلقائيا، في ذات السياق يسري إنتاج أوتوماتيكي للمعلومة المالية الجيدة، ففي حالة تولد الرغبة في تحسين الجودة تطبق فقط تعديلات ثانوية على مستوى آليات المعالجة والإعداد التي تسوقنا بدورها إلى تحسين جودة المعلومة المالية.

إذا نجد هذه الخاصية تركز على جودة الإعداد من منظور تحصيل حاصل "عالج بجودة تنتج بجودة"، أما حديثا وبتطور الفكر المالي أصبح المفهوم لا يقتصر فقط على جودة المعالجة بل يتعدى لجودة المعطيات المستخدمة في إعداد المعلومة.

نحن بدورنا ولإضفاء القيمة المضافة البحثية في الميدان العلمي نركز على جزئية من مفهوم هذه الخاصية في شق جودة إنتاج المعلومة المالية، نبسطها بالمثال الآتي:

إنتاج معلومة مالية باستخدام المعالجة اليدوية، يعطينا معلومة مالية ذات جودة غير أن عامل " الوقت والتكلفة، هامش الخطأ " كلها تعمل عكس المتطلبات الوظيفية العصرية للمعلومة المالية، غير أن استخدام برنامج المعالجة الآلية للمعلومة المحاسبية المالية يكسبنا الكثير من الوقت ويقلل هامش الخطأ على غرار عامل التكلفة الذي يكون مرتفع نسبيا، مع ذلك نقول أننا حققنا جودة نسبية بالمقارنة مع ما سبق حيث يمكننا تحسين الجودة أكثر بالتوصل إلى طريقة تخفيض تكلفة إنتاج المعلومة المالية الآلية، حيث أن تغيير البرنامج المستخدم للمعالجة بتكلفة اقل مع المحافظة على نفس عامل التوقيت وهامش الخطأ المخفض يكسب المعلومة المالية جودة نسبية أكثر من ذي قبل.

ج. العرض والتقديم: إن خاصية العرض والتقديم في وقتنا الحاضر تعمل على إكساب المعلومة المالية ميزة نوعية عن باقي المعلومات المالية المماثلة، ذلك بأن طريقة العرض تكمن في إبراز نقاط قوة المعلومة

المالية وخلق مقومات إبداعية تثمن أهمية المعلومة المالية، خاصة وأن التركيز على المظهر الاقتصادي قد تغلب على المظهر القانوني بحسب ما نص عليه القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

لذلك فإن خاصية العرض والتقديم تختلف باختلاف المكان والزمان والغاية المرجوة من المعلومة ذاتها.

مثال ذلك: تأكيد تأثير اختلاف عرض القوائم المالية بدون تقرير محافظ الحسابات على تفكير متلقي المعلومة عن غيرها، التي تعتمد عرض تقرير محافظ الحسابات كإسناد لدلالة على صدقها وموثوقيتها.

كذلك الحال بالنسبة لعرض التقارير الإدارية إلى جانب التقارير المالية إذ يفضي هذا الإجراء درجة عالية من الشفافية في إقرار سياسة المؤسسة الاستثمارية.

كلها أمور وأخرى تبعث على خلق ميزة وجودة للمعلومة المالية المعروضة على مستخدميها (الترتيب، التغليظ)، بحيث ترتبط مع الخاصية التي بعدها في توقيت تقديم المعلومة المالية بالعودة لقابلية وصولها.

د. قابلية الوصول: تركز هذه الخاصية على قابلية وصول المعلومة المالية كما أريد لها أن تصل ليس على المستوى الحسي (البصر والسمع)، إنما على المستوى العقلي الإدراكي (الاستيعاب)، حيث تعتمد هذه الخاصية على طابع الإيحاء من خلال محاولة قراءة أفكار مستخدمي المعلومة المالية (دراسة رغبتهم وأهدافهم من تحصيل المعلومة المالية).

إن هذه الخاصية وما عليها من انتقادات على الصعيد الدولي لنبذ فكرة التلاعب بأفكار المستثمرين (كنوع من أنواع الغش)، وما لها من ارتباط مع مفهوم المحاسبة الإبداعية كدور محوري في الأخيرة. غير أن حسن نية توظيفها بالاستخدام الجيد لها يؤدي الدور الأساسي والغاية المرجو تحقيقها من تقديم المعلومة المالية للإشارة عن استراتيجيات المؤسسة في المستقبل. فهي طريقة ذكية ما دامت صادقة تحافظ على حفظ سرية الخطط المستقبلية من المنافسة الخارجية.

لكل خاصية إيجابيات وسلبيات كلا حسب توظيفها لكن الأساس في ذلك يقوم على جمع هذه الخواص في معلومة مالية واحدة. الأمر الذي يراه البعض مستحيل بينما يراه الآخرين نمطي.

إلا أن حقيقة الترابط بين مجموع الخاصيات المذكورة سابقا تفضي إلى حقيقة تطبيقها مجتمعة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، قد لا يتفطن لها الكثيرون غير أن اختلال خاصية واحدة يؤثر سلبا على باقي الخاصيات الأخرى ما يجعل الأمر في كل مرة يظهر حقيقة إغفال إحداهما.

لتبقى قضية تغليب أو إبراز خاصية على أخرى أمر يحدد ومقتضيات دور المعلومة المالية في التغلب على مشاكل استخدام الخصائص النوعية، المتمثلة في:

– احتمالات التعارض بين الخصائص الرئيسة للمعلومات المالية (الملائمة والموثوقية): كانعدام توافق بين ملائمة المعلومات ودرجة الوثوق بها، فقد ترفض معلومة معينة أو تقبل إذا كانت ملائمة وغير موثوق بها، أو العكس (موثوق بها ولكنها غير ملائمة).

فأرقام التكلفة التاريخية تتمتع بدرجة عالية من الثقة لخلوها من التحيز، في الوقت التي تعتبر فيه عند الكثيرين أنها لا تتمتع بالدرجة اللازمة من الملائمة، لأن تلك الأرقام أقل ارتباطا أو (تمثيلا) للواقع الفعلي.

– احتمالات التعارض بين الخصائص الفرعية: كالتعارض بين التوقيت الملائم والقدرة التنبؤية للمعلومات المالية، فقد تصل المعلومة في الوقت المناسب، لكنها لا تتمتع بقدرة تنبؤية عالية، كما في حالة أرقام التكلفة التاريخية، كذلك فإن سرعة إعداد المعلومات غالباً ما تكون على حساب درجة الدقة والاكتمال وعدم التأكد.

– ليست كل المعلومات الملائمة والموثوق بها معلومات مفيدة: لكونها لا تتوفر على مكون ذات أهمية نسبية تذكر(بافتراض اختبار مستوى الأهمية)، حيث نشير لمفهوم الأهمية النسبية بـ " أهمية أي بند مفيد يبرز دوره إذا ما أدى حذفه أو الإفصاح عنة بطريقة محرفة إلى التأثير على متخذ القرار".

– كذلك قد تكون تكلفة الحصول على المعلومات أكبر من العائد المتوقع منها: (اختبار التكلفة / العائد) فالمعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا بأهداف مستخدمي القوائم المالية، لا تعتبر معلومات مهمة وليس هناك ما يدعو إلى الإفصاح عنها. إن القاعدة العامة فيما يتعلق باختبار محدد التكلفة والعائد هي أن المعلومات المالية يجب عدم إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها عن كلفتها وإلا فإن الشركة تتكبد خسارة عند الإفصاح عن تلك المعلومة، بسبب الإفصاح عن معلومات كلفتها تفوق منفعتها.

– قد تكون المعلومات المالية ملائمة وموثوق بها غير أن مستخدمها يواجه صعوبة فهمها، وتحليلها واستخدامها في نموذج القرار الذي يواجه، على الرغم من أن المعلومات ينبغي أن تكون مفهومة، وصفة الفهم هذه تعكسها خصائص السهولة والوضوح التي تتميز بها المعلومات المنشورة.

لكن هناك عدد كبير من المستخدمين يمتلكون مستويات استيعاب وتعليم مختلفة وكذلك أهداف مختلفة ومتعددة يصعب من مهمة المحاسب.

لذلك يقع على عاتق المحاسب باعتباره الجهة التي تعد التقارير المالية مهمة التوفيق بين الرغبات والصفات المتعددة والمتباينة لمستخدمي المعلومات المحاسبية التي تحتويها تلك التقارير.

- بالرغم من أهمية المقارنة في عملية اتخاذ القرار: فإن ما يهتم به مستخدمو المعلومات المالية هو مقارنة المعلومات الخاصة بشركة معينة مع شركات مشابهة أو منافسة مع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه هذه الشركة؛ إلا أن عملية المقارنة سواء المكانية أو الزمنية قد لا تكون ذات جدوى، عندما لا تلتزم الشركات (أو الشركة) بسياسة التماثل أو الاتساق في انعدام ثبات الطرق المحاسبية لمجرد الرغبة في تغييرها، عند تغيير تلك الطرق فإنه من الضروري الإفصاح عن هذا التغيير، والآثار المترتبة على الوضع المالي نتيجة هذا التغيير ونتيجة النشاط للشركة ذات العلاقة.

المطلب الثالث: تحليل جودة المعلومة المالية وتأثيرها

إن القوائم المالية ليست غاية في حد ذاتها، بقدر ما هي وسيلة لتقديم المعلومات المالية إلى مستخدميها، بغية قراءة مقاربة بين الأهداف الإستراتيجية للمستثمرين والوضعية المالية للمؤسسة صاحبة التقارير. التي لا تتسم بالثبات بل تتأثر وتؤثر في البيئة الاقتصادية والقانونية الموجودة فيها.

كما تتأثر المعلومة المالية بالخصائص والقيود النوعية للمعلومات المطلوبة في إطار توفير الغاية المنشودة من تقديمها، بتقديم صورة دقيقة تماما، ففي غالبها هي صور تقريبية تعكس صورة واضحة عن الأحداث والعمليات الحاصلة في تلك الفترة. لا تمثل إلا مصدر واحد للمعلومة المالية المقدمة.

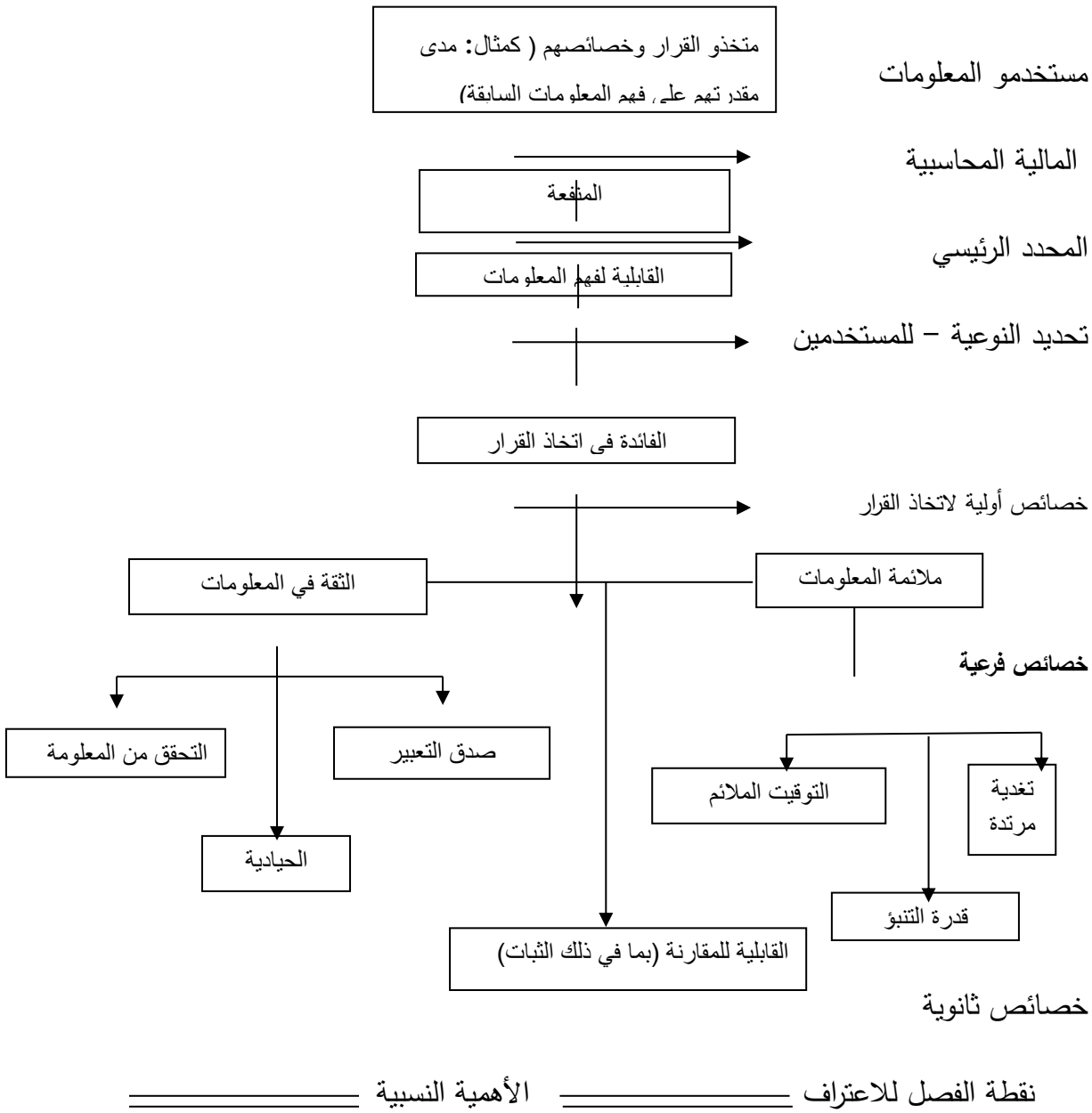
1- التحليل جودة المعلومة المالية:

تختلف المعلومة المالية على مستوى القائمة المالية عنها في التقارير المالية، غير أن إعداد القوائم المالية يخضع بالأساس إلى الطابع القانوني الموضوع وفق النصوص والتشريعات، التي تُلزم الإمداد بالمعلومة المالية من خلال " قائمة الميزانية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، جدول حركة رؤوس الأموال"، في حين تتضمن التقارير المالية معلومات أشمل وأوسع مثل: (التوظيف، التسيير،...)، إلا أن توفر جل الخصائص المحددة لجودة المعلومة المالية أمر لا مفر منه سواء كان على مستوى القائمة أو التقرير؛ حيث نص القانون 07-11 " المتضمن النظام المحاسبي المالي " إلى تغليب المظهر الموضوعي على المظهر القانوني، إلا أن هذه النقطة الجوهرية تكون في الغالب على مستوى التقارير المالية، فعندما نقول التقارير المالية نعرض صورة أشمل للمعلومة منها بالقوائم المالية. ذلك وأن التقارير المالية يمكن لها وأن تحمل أنواع متعددة من المعلومات المالية لاحتوائها على عدة وسائل لتوصيل المعلومات المالية ذات الصلة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

إن الاختلاف في قيود عرض المعلومات المالية يخلق الاختلاف بين الاثنين ذلك وان تحليل القوائم المالية يخضع لقواعد صارمة تنظيمية، يكون تحليلها اختياريا من طرف الإدارة ضنا منها وأن تحليلها مفيد للأطراف

الخارجية. غير أن المعلومات المالية الموجودة على مستوى التقارير المالية تتخذ أشكالا مختلفة وتتناول موضوعات عديدة تعد بعدد المستخدمين، كل حسب متطلباته.

الشكل (07): الركائز الأساسية في تحليل جودة المعلومة المالية



Source: Richard & G Schroeder Myrtle & W Clark and Jack M Cathey, Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc2001, p19.

أ- مستخدمو المعلومات المالية المحاسبية:

هم الفئة صاحبة القرارات على مستوى اعلي هرم السلطة في المؤسسة المخولة حقا في اتخاذ القرارات الاستثمارية وغيرها، من خلال ذلك فإن الحكم على المعلومة المالية " بالجودة أو غير ذلك " يرجع إلى مدى

قدرتهم على فهم المعلومة، بالتالي فإن القدرة التحليلية للمعلومة المالية عند هؤلاء الأفراد تلعب دور أساسي في تشريح مفهوم الجودة.

لذلك نقول أن المستوى المعرفي عند هذه الفئة بالمجال المالي لابد وان يكون على أعلى مستوى ليمكنهم من تجاوز مستوى السطحية في قراءة المعلومة المالية.

ب- المحدد الرئيسي:

يبرز هذا الشكل أن المنفعة " درجة منفعة المعلومة المالية " هي الركيزة الأساسية في تحليل جودة المعلومة المالية، انطلاقا من فرضية (إن المعلومة المالية غير النافعة غير مجدية) فهي ليست ذي جودة.

في تحليلنا نجد إن المحدد الرئيسي هنا يركز هو أيضا على عامل خفي وهو " الاستدلال " إذ أن إشكالية تحديد معيار المنفعة يقف حائل أمام الحكم على درجة منفعة المعلومة المالية، حيث يذهب الكثير من المختصين إلى الأساس الاستدلالي في المعلومة المالية المستنبط من مختلف القراءات المالية للمعلومة، وهو الأمر الذي يحبذه أصحاب القرار في استقائهم للمعلومة من التقارير المالية بدل القوائم.

ت- تحديد النوعية بالنسبة للمستخدمين:

حيث تحدد نوعية المعلومة عند مستخدميها من منطلق قابليتها للفهم، إذ أن قدرة أصحاب القرار على فهم المعلومة لا يف بالغرض إن كانت المعلومة المالية التي بين يديهم في حد ذاتها غير قابلة للفهم، وعليه فإن عاملي المعرفة والاستدلال يصبحان في أدنى مستوياهما على اعتبار الركيزتين الأوليتين " القدرة على الفهم، تحقيق المنفعة ".

ث- الخصائص الأولية لاتخاذ القرار:

تعكف هذه الركيزة على ترتيب الخصائص وفق المنهج الرأسي المكافئ بين (ملائمة المعلومة ممثلة في المعلومة)، بمفهوم شامل لخصائص المعلومة المالية التي تم التفصيل فيها سابقا والتي صنفت ضمن الخصائص الفرعية بحسب الشكل.

الخلاصة:

نقول إن تحليل جودة المعلومة المالية في الأساس مرتكزة على قدرة المعلومة المالية على أداء ما أعدت لأجله على أكمل وجه وبدون تحفظات تذكر.

2- تأثير جودة المعلومة المالية:

تعدد مستخدمي المعلومة المالية من " مستثمرين محتملين، بنوك، جهات حكومية منها الضريبية،

موردين، زبائن، محللين ماليين، اقتصاديين، أساتذة وطلبة جامعيين، صحافة، ومشرعين...الخ" يولد عدة تفسيرات على اختلاف القراءات والحاجات. ما يؤدي بالبعض إلى تجاوز تقييدهم بالمعلومات المالية الموجودة على مستوى التقارير المالية، بل يتعدى الأمر إلى استقاء المعلومة من عدة جهات تشكل مصادر قبلية للمعلومة المالية المكملة لتفسيراتهم.

في ظل عدم وجود سلطة إلزام المستخدمين داخل المؤسسة بتقديم أجزاء معينة من المعلومة المالية، قد يولد ذلك مفارقة تحديد مصادر المعلومة المالية، الأمر الذي يخلق شبه مصلحة بين المستثمرين والإدارة في عرض معلومة وفق منظور أو أخر يتجاوب ومتطلبات تفسير المعلومة بالطريقة المرغوبة.

كلها نقاط تبعث على الشك والريبة في قراءة وتفسير المعلومة المالية ما يولد الحاجة إلى الغش والاحتيال في تحصيل، تفسير وتحليل المعلومات، لذلك نقول إن عدم توفير معلومة مالية ذات جودة تذكر يحدث الأثر السلبي على المناخ المالي والاقتصادي العام في تأثير مباشر على مستخدمي المعلومات المالية.

كما أن لعامل الإيحاء الأثر السلبي البالغ في عرض المعلومة المالية بمنهجية شبه قانونية باستخدام احد أساليب المحاسبة الإبداعية، فتبرز بعض النقاط بصورة مغالطة للواقع وللأحداث المالية التي تصورها المعلومة المالية وهنا نلتمس التأثير السلبي المتعدي للإيحاء بغياب ميزة الجودة عن المعلومة المالية، على هذا الأساس نجد آن توفر عنصر الجودة من شأنه أن يحد من كل هذه الملابسات، كيف ذلك؟

إن الصورة المغالطة للأرقام والتصنيفات على مستوى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة والمعدة في الشكل القانوني، يولد عند محافظ الحسابات الشك المهني الذي يوجب ضرورة التحقق من مصداقية وصحة مقروئية المعلومة المالية، لحماية أصول المؤسسة من جهة والحفاظ على أموال المساهمين والمستثمرين والمقرضين وأصحاب الالتزام من جهة أخرى.

يتولد عن هذا كله تقرير بتحفظ لمحافظ الحسابات يقلل من جودة المعلومة المالية على عكس حقيقة دور تقرير محافظ الحسابات الرامي في الأساس إلى تحسين جودة المعلومة المالية.

يعزز عامل جودة المعلومة المالية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة الطمأنينة في نفوس أصحاب الأموال، غير أن سوء استغلال عامل الجودة في ظل تواطؤ من عناصر الجودة (محافظ الحسابات)، قد يؤدي أيضا إلى كوارث مالية تتسبب في خسائر مالية ضخمة، خير مثال: (شركاتي: انرون، كي بي ام جي)، لذا وجب تحسين جودة المعلومة المالية من خلال التوظيف الجيد لعناصر الجودة انطلاقا من دور محافظ الحسابات.

إن جودة المعلومة المالية أمر لا غبار عليه في حالة الاستخدام الرشيد لموارد المؤسسة وتوافر مقومات الحوكمة المالية بكفاءة أجهزة الرقابة الداخلية، غير إن الرفع من مستوى الجودة وتقييد المفهوم بالممارسة الايجابية يتطلب تفاعل أطراف أخرى على قدر من المسؤولية اتجاه المصداقية والنزاهة، للحد من الآثار السلبية في غياب احد هذه المقومات.

لذلك نجد المشرع الجزائري على مر التشريعات الصادرة في هذا المجال يركز كثيرا على دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية.

المبحث الثاني: دور محافظ الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية

يكمن دور محافظ الحسابات في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية، عند دوره في كشف مواطن الغش والتلاعب، انطلاقا من أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية، تحقيقا لمعايير جودتها، إدراكا لمعايير الجودة عند متخذي القرار في أخر مرحلة ألا وهي النشر، معتمدا في ذلك على خطوات ومعايير مقننة في جملة المراسيم والتعليمات المستقاة من المجلس الوطني للمحاسبة الممثل لوزارة المالية.

المطلب الأول: أهداف ومناهج ونطاق تدقيق المعلومة المالية

1- أهداف ومناهج تدقيق المعلومة المالية:

أ- الأهداف: إن الغاية الأساسية من تدقيق المعلومة المالية هي العمل على إصدار معلومة مالية صادقة، وهو المنطلق أو الركيزة الأساسية التي تمثل الأرضية الأولية لمحافظ الحسابات عند الانطلاق في عمله، حيث يجتهد هذا الأخير في تطبيق أعلى مستويات الأمان والحيطة لتحري صدق المعلومة بجمع أكبر قدر ممكن من الأدلة والإثباتات، التي ترسخ عنده خلفية صادقة عن المعلومات المالية المنشورة في القوائم المالية المعدة من طرف المؤسسة.

لينقل هاته الخلفية لكل مستخدمي التقارير المالية الخاصة بالمؤسسة إِثْرَ مصادقته على هذه القوائم والتقارير، فمحافظ الحسابات يخاطب جميع المتعاملين المرتبطين بالمؤسسة سواء كانوا خارجيين أو داخليين من خلال:

الأمر الأول: وضع تأشيرته وختمه على القوائم المالية أو التقارير المالية المنشورة وهي العملية التي تلخص جميع عبارات الصدق والأمان في المعلومة المالية وتضفي صبغة الجودة عليها.

الأمر الثاني: تقرير محافظ الحسابات هو الوثيقة التي من شأنها أن ترفع من درجة موثوقية وشفافية القوائم المالية الأمر الذي يعمل على رفع مستوى جودة المعلومة المالية إلى الأحسن. كما أن تحديد أهداف المعلومة المالية نابع من تحديد أهداف التقارير المالية وهي نقطة بداية تطبيق منهج فائدة المعلومات المالية والمحاسبية، في ترشيد قرارات المستفيدين الرئيسيين... أَيْ أن المعلومات الجيدة هي المعلومات الأكثر فائدة في مجال ترشيد القرارات.[144]

حيث يحتاج مستخدمي المعلومات المالية إلى نوعين من المعلومات لاتخاذ القرارات الملائمة:

النوع الأول: المعلومات الأساسية أي القوائم المالية.

النوع الثاني: تعليق ومناقشة هذه القوائم ألا وهو الرأي المحايد للمدقق المتضمن في تقريره

---

[144] عباس مهدي الشيرازي، مرجع سبق ذكره، ص 194، بتصرف.

فزادت الحاجة إلى خدمات المدقق (محافظ حسابات كان أو خبير محاسبي)، لأسباب أخرى ظهرت:

- تضارب المصلحة بين مختلف الأطراف: حيث تتولد بين مستخدم المعلومة ومعدها نوع من الاختلاف في الوجهات ما يبعث على تضارب في المصالح، يولد الحاجة إلى تدقيق المعلومة من طرف مهني محايد وكفئ.
- الأهمية النسبية للمعلومة المالية: في ظرف التنوع الاقتصادي وتعدد النشاطات أصبحت المعلومة المالية على قدر كبير من الأهمية في اتخاذ القرارات، ما استوجب ضرورة التأكد منها.
- صعوبة وتعقيد المعلومة المالية: حيث إن التطور القطاعي ألقى بظلاله على ضرورة تطور عرض او تقديم المعلومة المالية، التي أفضت بدورها إلى الاستعانة بمهني مختص ملم بجميع حيثيات المعلومة في وسط قل فيه توافر معايير الجودة في المعلومات المالية.
- الفصل بين المهام والمتطلبات: إن الحاجة إلى الفصل بين معد المعلومة المالية ومدقق المعلومة خلق الحاجة إلى الفصل بين معد المعلومة المالية ومستخدمها، ما استوجب خلق آلية ربط بين مختلف الأطراف في وسط شفاف وصادق يضمن حقوق وواجبات كل واحد. فكان ذلك ببعث مهنة محافظة الحسابات في قالب متطور يضمن عدالة المعلومة المالية لتحقيق الهدف التي أعدت الأخيرة من أجله.

ب-مناهج تدقيق المعلومة المالية: إن منهج تدقيق المعلومة المالية ينقسم إلى قسمين بحسب نوع المعلومة المالية المدققة، إذا كانت محوسبة أم يدوية.

لذلك فالتفصيل يكون هنا واجب على النحو التالي:

- منهج تدقيق المعلومة المالية اليدوية: حيث يكون المنهج في هذا النوع متنوع بحسب مراحل التدقيق:

المرحلة الأولى: هي مرحلة تعريفية يتبع فيها محافظ الحسابات المنهج الوصفي، في جمع مجموعة المعلومات المتعلقة بالشخص المعنوي محل التدقيق كـ (اسم الشركة، تصنيفها، نشاطها، رأس مالها، مقرها، مالكها أو مساهميها، سُمْعَتُهَا)، كلها معلومات مستقاة من المحيط أو البيئة الخارجية لمحل التدقيق.

المرحلة الثانية: تأتي هذه المرحلة كخطوة مهمة ثانية بمنهج استطلاعي يتبعه محافظ الحسابات في معرفة مجمل المعلومات الخاصة بالمؤسسة أو الشركة في شقين:

الشق الأول: من مديرها، هيكلها التنظيمي، عدد عمالها، قانونها الأساسي، نظامها الداخلي، فروعها

الشق الثاني: فحص السجلات والدفاتر والوثائق المحاسبية والإدارية

هذا ما يضفي لدى المحافظ رصيد معلوماتي يحفظ له الاختيار السليم للمنهج الموالي في المرحلة الموالية.

المرحلة الثالثة: يعتمد فيها المحافظ على المنهج الاستقصائي للوقائع الاقتصادية الحاصلة خلال الدورة المعنية بالمحافظة، كأساس لوضع آو تحديد نسبة الشك المهني الوارد اتجاه المؤسسة من خلال النظرة الأولية العامة

قبل الشروع في التدقيق وجمع الأدلة والقرائن المكونة للخلفية المفاهمية، في اتجاه شفافية الواقعة الاقتصادية من طرف المسؤولين الفاعلين في صنع القرار المحقق للواقعة الاقتصادية، بغية تحديد مسؤوليات كل فرد إذ ما اكتشف المحافظ أخطاء أو تلاعبات من جهة، أخذه لاحتياطاته في تقليل هامش مخاطر التدقيق من جهة أخرى. على سبيل معرفة حدود مسؤولية كل مسئول داخل المؤسسة، ونسبة نفوذه في صنع القرار ومقدرته على بسط سيطرته وقدرته على الإقناع في تمريره للأوامر والإلزام بتطبيقها مهما كان نوعها ودرجة صحتها. إن هذه المرحلة وان كانت استقصائية لكنها مهمة بقدر أهمية نتيجة عمل المحافظ وصدق توقعاته.

المرحلة الرابعة: يتبع المحافظ المنهج الوصفي التحليلي في قراءة نتائج تحقيقاته ومقارناته خلال مرحلة جمع الأدلة والقرائن المدينة أو المثبتة للعكس، اتجاه الكيان المدقق حول مدى صحة ومصداقية المعلومات المالية المنشورة في التقارير المالية، وإن كانت هذه المرحلة هي الأخيرة في منهجية عمل المدقق في تدقيق المعلومة المالية اليدوية فهي كذلك في القسم أو النوع الثاني من المعلومة المالية المحوسبة.

- منهج تدقيق المعلومة المالية المحوسبة: بادئ ذي بدأ وجب على أي محافظ حسابات أن يتقن العمل على الحاسوب، فبتقدم العلوم وظهور الحاسوب أصبح من النادر استخدام الشركات للأنظمة اليدوية في معالجة معلوماتها على تنوعها، فلم تنأ المحاسبة بدورها عن استخدام التكنولوجيا لمعالجة بياناتها في جميع مراحل مسكها.

الأمر الذي ذلل الكثير من الصعوبات اتجاه المحاسبين وأصحاب القرار في دقة وسرعة معالجة المعلومة وإصدارها في أي وقت لزم ذلك، بطبيعة الحال مع الحفاظ على طبيعة النظام المحاسبي بحسب المادة 24 من القانون 07-11.

إن تصريح نص المادة 24 من القانون 07-11 خلق نقطة الفصل أمام المجلس الوطني للمحاسبة حول توجهين حتميين:

- إما تلقين المدققين لأساسيات العمل بالكمبيوتر؟
- إما الاستعانة بأفراد يتقنون الكمبيوتر ويلقنون عمليات التدقيق؟

فجاءت الإجابة ضمنية بصدور القانون 01-10 القاضي للاستعانة بمدققين وتلقينهم لكيفيات العمل بالكمبيوتر، على أساس أن المدققين ملمين أصلا بالمبادئ الأساسية اللازمة لجميع أطوار عملية التدقيق على غرار فهمهم لأطوار انجاز العملية المحاسبية، الأصل أنه لا يمكن تلقين أصحاب اختصاص الكمبيوتر المبادئ المحاسبية، وإن كان ذلك فإن العمل على ذلك يتطلب متسع من الوقت لضبط العملية أكثر منه عند تلقين محافظي الحسابات لمبادئ الكمبيوتر.

ذلك وأن هناك بعض مواطن نقص عند محافظي الحسابات في استخدامهم للكمبيوتر يجب العمل على تصويبها فقط، بإنشاء حلقة الربط بين آلية استخدام الكمبيوتر في إصدار المعلومة المالية والية استخدام الكمبيوتر في العمل التدقيقي.

لذلك، فالتطرق إلى الحديث عن وسط معلوماتي يندرج ضمن التحولات الجديدة المؤثرة على نتائج وتسيير العملية التدقيقية، في سبيل رفع مستوى البحث والتدقيق في مختلف العمليات المستخدمة للبرمجيات خاصة مهنة التدقيق التي تستدعي اهتماما خاصا من قِبل المدقق، بالتحكم في خصائص ومبادئ المعلوماتية عند تقييم وفحص الأنظمة.

كثيرين هم من يعتبرون الإعلام الآلي عبأ عليهم لا لشيء سوى أنهم يجهلون استعماله، لذلك وجب إتباع السلوك الصحيح المفضي إلى مقولة احد المدققين الأمريكيين[145] " نحن كمدققين وخبراء يجب أن نطرح على أنفسنا الأسئلة التالية:

- كيف يمكن استعمال هذه الوسيلة على أحسن وجه؟
- هل يمكننا أن نضفي على مهامنا السابقة فعالية ونجاعة أكثر؟ "

للإجابة على التساؤلين لابد من توضيح بعض النقاط التالية:[146]

- إن لانتشار استعمال المعلوماتية تأثير واسع على تسيير الأنظمة وإجراءات المراقبة والتدقيق فلابد أن تتوفر لدى المدققين ثقافة معلوماتية.
- قد تصل حدود المعرفة في درجة معينة، إلى حد الفصل بين الثقافة والتخصص أين يتجسد ظهور تعقيدات تكنولوجية في ميدان المعلوماتية.
- إذا كان على المدقق أن يكون متخصص في مجال معين، لابد أن تخضع إجراءات تنفيذ مهمته إلى مبادئ التدقيق بتركيزه على أسباب هيكلية بجانب الأسباب الظرفية.
- تتحقق فعالية فرقة التدقيق إذا تميزت بتنوع كفاءات وخبرات أفرادها في تنفيذ جميع مهام المؤسسة.

حيث يتبع المحافظ في كل مرحلة المنهجية، التالية:

- المرحلة الأولى: المراجعة العامة والتدقيق في مجموعات بمنهج استكشافي وصفي لغرض التأكد من إجراءات التشغيل (تشغيل مركز الحاسب، التوصيلات الكهربائية، وحدة انقطاع التيار الكهربائي، توصيلات Intranet لنقل البيانات، التأمين ضد الحريق وصيانة الأجهزة والحماية المنطقية).
- المرحلة الثانية: ينتقل بعدها المحافظ إلى التأكد من سلامة البيانات بإتباع المنهج التجريبي التحليلي من خلال محاولة خلط برمجة (ضوابط إدخال ومعالجة البيانات "الحذف، النسخ والتحميل"، طبيعة البرامج

---

[145] SNC, Révision En Milieu Informatique, Norme de l'Ordre des Experts Comptables, R N°8, 1995, p38.

[146] Etienne Barbier, Audit Interne Organisation, 1996, p195.

وإصداراتها المختلفة) كمرحلة أولية للوصول إلى إعداد المعلومة المطلوبة وفق الأوامر المبرمجة عند إعداد البرنامج المعالج للمدخلات.

- المرحلة الثالثة: فعالية وكفاءة البرنامج في تأمين وتعزيز سلامة المعلومات من خلال اعتماد المحافظ على المنهج التجريبي في محاولة خرق قاعدة المعلومات وحدة التخزين الرئيسية أو الثانوية كانت.

إن تجربة المحافظ لاختراق قواعد البيانات والمعلومات من شأنها أن ترسخ له مدى كفاءة البرنامج المستخدم في تأمين " حسابات الفروع الدائنة أو المدينة، بطاقات الدفع الائتمانية الإلكترونية، الخدمات الذاتية والبنك المحمول، مراكز الاتصال التليفوني أو الإلكتروني وجودة الخدمة الإلكترونية في حد ذاتها ".

- المرحلة الرابعة: نفسها في النوع الأول (تدقيق المعلومة اليدوية) بإتباع المنهج الوصفي التحليلي، تزيد عنها في خطوة تدقيق حالات توقف الخدمة (البرنامج) وأسبابها إن كانت قد طرأت خلال الدورة المحاسبية، وآثارها السلبية على سبيل تأثير العامل على جودة المعلومة المالية المصدرة.

تجدر الإشارة إلى أنه يوجد على المستوى العالمي منهجان لمراجعة وتدقيق نظم المعلومات أولها الـ(COBIT) ب 32 عملية، والثاني NIVRA [147] المركز على الجوانب النوعية للمعلومات.

2- نطاق تدقيق المعلومة المالية:

هناك بعض الخطوات التي يتبعها المراجع في وسط معلوماتي:

- معرفة عامة حول المؤسسة: أي ضرورة الحصول على معلومات خاصة ومحددة، نذكر:[148]

- التنظيم الداخلي لمصلحة الإعلام الآلي.
- نوع وتركيب الأجهزة والبرمجيات وكذا الأنظمة الخاصة بها.
- إجراءات التجريد والحماية الخاصة بمختلف التطبيقات.
- شروط تطبيق تقنيات التدقيق استنادًا على المعلوماتية.

مع العلم أن هدف المدقق لا يتغير بالتطور التكنولوجي للمؤسسة، لكن تحقيقه يصعب في ظل:[149]

- ✓ الحواجز التقنية للمعلوماتية التي تعرقل مهامه كالبرمجيات وأدوات المعالجة.
- ✓ الحجم الكبير للمعطيات والعمليات المعالجة فكلما طورت المؤسسة تكنولوجيا معلوماتها كلما زادت الحاجة إلى تسيير ومراقبة المعلومات المستعملة، إذ ترتفع مخاطر الأخطاء والانحرافات (التزوير والتحايل) في حالة غياب نظام للمراقبة الداخلية صارم وفعّال.

- تقييم نظام المراقبة الداخلية:

---

[147] **هو النوع المعتمد عليه في هذه الجزئية مع التصرف فيه بحسب متطلبات البيئة المعلوماتية الجزائرية**

[148] Etienne Barbier, op cit, p195.

[149] J.Raffegeau & A Ritz, Audit et Informatique, collection Que sais-je ?, 2éme Edition, 1993, p16.

يقيم نظام الرقابة الداخلية بإبراز نقاط قوته وضعفه في المؤسسة خاصة مراقبة الأجهزة الإلكترونية وتطبيقات المعلوماتية. علما أن استخدامها لا يؤثر في حد ذاته على أهداف المراقبة الداخلية إنما يؤثر على النظم والإجراءات الرقابية المطبقة، لذا وجب على المدقق أن يولي عناية خاصة لتأثير استخدام الكومبيوتر في التطبيقات الهامة خلال دراسته وتقييمه لنظام الرقابة، فلابد أن يكون المدقق ملما كفاية بنظام المعلوماتية ليستطيع معالجة دراسته وتقييمها.[150]

فالملاحظ في نجاح نظام المعلوماتية بكفاءة عالية، يتطلب تنفيذه بواسطة قسم أو "خلية إعلام آلي". ما يؤدي في الغالب إلى تلاشي خصائص المراقبة الداخلية التقليدية، المتعلقة بفصل الوظائف بين الأفراد والإطارات.

لذلك وجب تركيز المدقق، على:

- ✓ المراقبات الخاصة بتنظيم المعلوماتية.
- ✓ المراقبات الخاصة بحماية النظام (حفظ منافذ الدخول والخروج).
- ✓ إجراءات الاستغلال والصيانة لمختلف التطبيقات والأجهزة الإلكترونية.
- ✓ التأكد من وجود الوثائق والمستندات اللازمة.
- ✓ تقييم كفاءات الأفراد في وسط معلوماتي.
- التقييم النهائي للنظام :

يتعرض المدقق لصعوبات توظيف شكه المهني حول بعض التطبيقات، فنظام المعلوماتية ليس خال من العيوب لذا وجب التفطن للأخطاء والثغرات المترتبة عنه كوسيلة للاحتيال أو تحريف البيانات أو التآمر والتلاعب في المعلومات الواردة. يمكن تصنيف المخاطر الناتجة من استعمال المعلوماتية في ثلاثة أقسام:[151]

القسم الأول: خطر ناتج عن حدث غير مقصود

- خطر مادي.
- خطر العطل واختلال السير العادي للأجهزة الإلكترونية والبرمجيات.

القسم الثاني: خطر الوقوع في الخطأ

- أخطاء إدخال وتحويل أو استعمال البيانات.
- أخطاء استغلال.
- أخطاء عدم فهم البرمجيات.

القسم الثالث: سوء النية والتآمر والاحتيال

- سرقة، تخريب الأجهزة والمعدات.
- تخريب أو تزوير معطيات البرامج الآلية.
- تهريب المعلومات الخاصة بالمؤسسة وعدم احترام سريتها.

---

[150] توماس، ا هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، 1986، ص436.

[151] J Raffegeau & A Ritz, op cit, p17-25.

ينفذ المدقق مهمته بحذر شديد في تجميع المعلومات المثبتة لصحة ومصداقية نظام المعلومات المستخدم في ظل تكنولوجيا المعلوماتية.

تجب الإشارة إلى إمكانية استعمال الإعلام الآلي كوسيلة وأداة تدقيق، في جمع الإثباتات والأدلة أو في التصديق عليها بعد التحليل بواسطة برمجيات خاصة.

إضافة إلى ذلك، فاستعمال المعلوماتية في التحليل يوفر دقة وتنسيق أكثر لأوضاع المؤسسة. كما ترتفع درجة التعمق والشمولية، فقد يلجئ المدقق إلى استعمال البيانات للحساب مثلا نسب استغلال خطوط الإنتاج أو المردودية عبر السنوات، فكلها تعتبر بيانات إضافية ترفع من مستوى التدقيق والفحص.[152]

في الأخير، يمكن القول أنه على المدقق أن يبقى متنبه أمام التعقيدات والتطورات النامية في محيط عمله فقابليته للتصديق على المعلومات تستند، أكثر فأكثر، إلى قدرته على تنظيم ورفع كفاءاته بهدف تحديد المشاكل الحقيقية وإيجاد الحلول الصحيحة.

المطلب الثاني: تقييم مستوى جودة المعلومة المالية

شهدت الألفية الأخيرة جدلا حول دور محافظ الحسابات ومسؤوليته عن التقييم الصحيح والسليم لمستوى جودة المعلومة المالية انطلاقا من مصداقيتها، إذ كثيرا ما توجه أصابع الاتهام إلى محافظ الحسابات في حالة الأزمات، ذلك كله بحسبهم سببه أن محافظ الحسابات لم يتحرى مصداقية وشفافية المعلومة المالية، لأن:

- المحافظ غير ملم بجميع العمليات المحاسبية التي تقوم بها الشركات.
- ضعف المحافظ أمام ميدان المحاسبة الإبداعية.
- عدم تحكم المحافظ في عديد المعاملات التي تبنى على أدوات استثمارية معقدة.

إلا أن دور المحافظ يقتصر بحسب القوانين والتشريعات الجزائرية في شهادته حول مصداقية وعدالة القوائم المالية والالتزام بالمبادئ المحاسبية عند إعدادها، في ظل غياب لائحة معايير تدقيق جزائرية واضحة، أما عن باقي عمليات الشركات المرتكزة على الذكاء المحاسبي، الثغرات المحاسبية، وكذا المحاسبة الإبداعية، فهو غير ملزم بها، ذلك وأنه مطالب في قيامه بأداء واجبه بتوفير الوسائل دون النتائج.

على ضوء الكثير مما قيل حول مسؤولية المحافظ في رفع مستوى جودة المعلومة المالية المنشورة، فهي خطوة ضمنية يعتمدها المحافظ بزيادة هامش الأمان وتحديد نسبة أخطار التدقيق ليس إلا، حيث يعتمد محافظ الحسابات على ثلاثة عناصر مترابطة تمثلت في:

---

[152] AICPA, Les Logiciels d'Audit, Revue SNC N° 8, 1995, p10.

- صدق وكفاءة تنظيم البيانات المحاسبية المدونة في السجلات المالية.
- درجة الدقة والضبط.
- توخي الحذر والتحلي بالأمانة.

مستعملا في ذلك الإلمام بمعلومات الخطوات التالية:[153]

- جمع الوثائق والمستندات الموجودة على مستوى المؤسسة.
- زيارة المصانع والمركبات والهيئات التابعة للمؤسسة.
- استجواب الأفراد والمسيرين داخل المؤسسة.

فكل هذه العوامل تؤثر على أوضاع المؤسسة وتخلق مناطق خطر فيها Zone de risque، هذا لأن كل المعطيات والحسابات ما هي إلا انعكاس لحقائق اقتصادية، قانونية واجتماعية تعيشها المؤسسة.

لذلك، كان لزاما الأخذ في الحسبان عند التقييم:

أ- صدق وكفاءة تنظيم البيانات المحاسبية المدونة في السجلات المالية:

حيث بعمد المحافظ إلى التركيز على هذا العامل لقراءة النية الحسنة بالنسبة للقائمين على هذا القسم من الأعمال، فإن تبييت النية السيئة للتلاعب والغش يبدأ من هذه الخطوة بجمع البيانات موضوع الغش التي قد تتعرض للتشتيت والبعثرة من قبل القائمين عليها حال اكتشافها لإعاقة سبل التفتيش، بتعطيل نظام البيانات لإتلافه، ما يضعف الحجة والبرهان خلال تدقيق المعلومات المالية الموجودة على مستوى السجلات المالية بعدم القدرة على إثباتها.

على نقيض ذلك فإن كفاءة تنظيم البيانات المحاسبية من " ترتيب، تبويب، تصنيف وترقيم" يسهل على المحافظ أو أي شخص آخر التحقق من صحة وصدق المعلومة المالية المسجلة موضوع البيان.

كما أن توفر أدلة الإثبات تبعث على تصنيف الخلل في خانة الخطأ والسهو بإثبات حسن النية في إثبات صدق وكفاءة تنظيم البيانات المحاسبية المتعلقة بالمعلومة المالية.[154]

ب-درجة الدقة والضبط:

التِمَاسْ محافظ الحسابات لدرجة معينة من الدقة في التعامل مع البيانات والمعلومات أثناء أداء مهمته يبعث نوع من الرضا عنده، فيحسب للمسئولين نقاط إضافية اتجاه قدرتهم على ضبط الأمور الإدارية كحسن سير المعاملات والالتزام باللوائح والتعليمات التنظيمية، لخلق جو آمن أثناء العمل يبعث على الاستقلالية والنزاهة في

[153] G Bendict & R Keravel, Evaluation du contrôle interne dans la maison d'audit, Eoucher.1990.p22.

[154] سعيدي يحيى، مرجع سبق ذكره، بتصرف.

مواجهة مختلف حالات الغش والتزوير إما عند المدقق الداخلي أو مختلف أجهزة الرقابة الداخلية للمؤسسة، ما يزيد من قدرة وفعالية الأجهزة السابقة الذكر على تصحيح الأخطاء ومواجهة الأخطار.

ت- توخي الحذر والتحلي بالأمانة:

إن توخي الحذر عند معدي التقارير المالية في إعداد المعلومة المالية عامل أساسي لإعطاء الصورة الصادقة عن الوضعية المالية للمؤسسة، غير أن توفر هذا العامل لوحده يضعنا أمام فرضيتين:

الفرضية الأولى: توخي الحذر خوفا من الوقوع في الخطأ مقارنة بما يتحملونه من تبعات وعقوبات تلم بهم في حالة تعمد الخطأ في الإعداد، وهو ما يربط الفرضية الأولى بالضبط ودرجة الدقة فالأمر هنا لا يقلق محافظ الحسابات كثيرا.

الفرضية الثانية: توخي الحذر من اكتشاف التلاعب والغش وهو ما يربط هذه الفرضية بدرجة الدقة في التعامل مع البيانات المحاسبية المالية، أي أن معد القوائم المالية قد تعمد الخطأ وهو في حالة الحذر من اكتشافه فيعمل على دس الحقائق، الحالة التي تتطلب توفر الكثير من الجهد في استخدام معطيات الشك المهني بالقدر الكافي والذكاء اللازم عند محافظ الحسابات، للوصول إلى التقييم الصحيح والسليم لجودة المعلومة المالية. لذلك فإن اختبار عنصر التحلي بالأمانة في كلا الفرضيتين واجب للخروج بتقييم صحيح.

حيث أن التحلي بالأمانة في إعداد التقارير المالية يبعث على توخي الحذر في معالجة العمليات للوصول بالبيانات المحاسبية إلى معلومة مالية صادقة وشفافة، تؤدي ما أنتجت لأجله بقدر ما ينتظر منها لا العكس.

وعليه فإن التحلي بالأمانة مرتبط في علاقة مزدوجة مع توخي الحذر، وبالتفصيل فيهما نجد:

- علاقة طردية: توخي الحذر من الوقوع في الأخطاء " ما يشكل فرصة من فرص التدقيق "
- علاقة عكسية: توخي الحذر من اكتشاف الأخطاء " ما يشكل خطر من مخاطر التدقيق "
- علاقة منعدمة: تنعدم لدينا العلاقة بين العاملين " الأمانة والحذر " في فرضية أخرى تربط بين كلا الفرضيتين الأولى والثانية تبعث بتوخي الحذر من الوقوع في الخطأ خوفا من اكتشافه، ففي هاته الحالة يجد المحافظ نفسه أمام أعلى مستوى من مستويات مخاطر التدقيق المبني على تعمد ارتكاب الأخطاء في حالة غياب الرقابة الداخلية أو تحويلا لمخاطر التدقيق، فيتحول الخطأ هنا إلى تلاعب.

كل العوامل السالفة الذكر تأثير مباشر على جودة المعلومة المالية قد تقف عائقا أمام المحافظ في تأدية مهمة التدقيق، على أكمل وجه، بتحديد هامش الخطأ معبرا عنه بقيمة مطلقة تحدد جودة عمل المحافظ.

إن حقيقة تحقق أحد المستويات الثلاثة لابد وأن يكون بأدنى حد من عدد خصائص جودة المعلومات المالية المركزة على البعد الزمني، الكمي و...الخ، ولو أن الفكرة تطرح الجودة على مستوى متدني بعض الشيء لكنها لا تنف تركيز المحافظ على أبعاد تدقيقية عديدة تعدد بحسب تقديره لوضع المعلومة التي بين يديه.

إن توفر مستويين فقط من الشكل أعلاه يبني قناعة عند محافظ الحسابات بحسن جودة المعلومة المالية المنشورة، إلا أن التحفظ مطلوب إلى غاية تحقيق المستوى الأخير.

إذ أن تحقيق جميع المستويات الثلاثة لا يكون إلا في ظل توفر مجموع خصائص المعلومة المالية، ما يطرح على صعيد التقارير معلومة مالية عالية الجودة، يمكن لمحافظ الحسابات الاعتماد عليها في إبداء رأيه بكل ثقة وارتياح ومن دون تحفظات.

المطلب الثالث: ملائمة المعلومة لمستخدمي القرار

إن ما روج من عدم نزاهة محافظ الحسابات وعدم مصداقيته اتجاه شهادته بعدالة وشفافية التقارير المالية راجع إلى التشكيك في عدم كفاءة شهادته أن المعلومة أعدت وفق المبادئ المحاسبية الواجبة، دون النظر ما إذا كانت تعطي صورة صادقة وشفافة كما يريدها المستفيدين منها. تعود بحسبهم إلى عدم قدرته على مسايرة التطورات العلمية والعملية الواقعة فجر الألفية الثالثة.

كلها اتهامات حركت الوسط المهني الجزائري خاصة بعد تبني الوزارة لمكاتب تدقيق أجنبية في تدقيق قضايا سونا طراك، أين تم بعث قانون مهني جديد 10-01 المفضي إلى استعمال المعلومات والمقاييس المكتسبة لدى المحافظ لاتخاذ القرار أو الإجراء المناسب مع استحضار الخبرة في التعامل، في خطوة هي الأصعب والأكثر أهمية، لاعتمادها على قدر كبير من الذكاء والمهارة في توظيف الشك المهني، مع مزيد من الجهد والعمل الذهني لقراءة ما يخطط له خلف الأرقام من حالات غش وتلاعبات.

إن تقرير محافظ الحسابات لوحده من شأنه أن يعبر عن جودة المعلومة المالية دون معايير الجودة ذلك لتبنيه عدة خطوات ضمنية، ترسخ عنده خلفية يقينية حول محيط المعلومة وظروف إعدادها قبل تدقيق المعلومة في حد ذاتها.

إن أصحاب القرار كثيرا ما يريدون معرفة المزيد عن المعلومة المالية التي بين أيديهم، حتى وإن وفرت لهم جميع المعلومات المطلوبة "المهمة وغير المهمة"، فإنهم يريدون أكثر من ذلك حتى تتوفر في المعلومة جميع محددات مستويات الجودة المعروفة، ليس اللوم في ذلك على أصحاب القرار ممن هم (الجمعية العامة،

مستثمرون، موردون،...الخ)، ذلك إن خوفهم منبعث من حرصهم الشديد على أموالهم في مناخ سادت فيه فضائح الفساد، ليس على مستوى الجزائر فقط بل على المستوى العالمي ككل حيث تعالت في الآونة الأخيرة المطالبة بإرفاق تقارير إدارية إلى التقارير المالية للتأكد من مستويات الضبط الداخلي والرقابة الداخلية.

وعليه فإن محافظ الحسابات خلال عمله على إعداد المهمة يأخذ في الحسبان زيادةً على برنامج العمل، الأهداف المنتظرة من التدقيق، بالبحث عن إجابة لكل الأسئلة (من، كيف، متى، كم...الخ) مع تدقيق الأجوبة باستعمال الاختبارات والوسائل التي يراها مناسبة في حدود صلاحياته.

إن التقارب بين إعداد محافظ الحسابات لمهمة التدقيق وتحقيق الكفاية لمستخدمي تقريره يكمن في:

- تحديد الأنظمة والوظائف التي ستخضع لعملية التدقيق (مخزونات، مشتريات، استثمارات...الخ).
- تدقيق نظام المؤسسة ومسار انتقال الوثائق الإدارية والملفات من بداية العملية حتى نهايتها.
- تحديد عناصر المراقبة الداخلية.
- تحديد الأسئلة المناسبة التي تساعده على كشف الحقائق والملابسات.

حيث يلخص لنا المخطط الهرمي لمستويات الثقة (المقترح)، ما يلي:

ذلك أن محافظ الحسابات يعتمد على بعض المعاملات الإحصائية في قياسه لدرجة خطر بعض الأجزاء أو بالأحرى العمليات المثيرة للشك المهني، وهما المعاملين التاليين:

- معامل β لقياس مخاطر التدقيق المنتظمة
- معاملي التباين σ والانحدار لقياس مخاطر التدقيق الغير منتظمة

في هذا الشأن حال بروز شكوك حول عملية معينة يحدد المحافظ مستويات الثقة الهرمية في دراسة خطة التدقيق اللازمة، لتحقيق مستوى رضا أصحاب القرار حول المعلومة المالية المدققة. فتتشكل حالتان:

الحالة الأولى: كل من إحدى المعاملات اكبر من الواحد

في هذه الحالة يجد المحافظ نفسه أمام درجة خطورة قصوى يتوجب عليه فيها أن يضع خطة تدقيق محكمة تركز على جميع الجوانب، فيتخذ بذلك المنحى التصاعدي في مستويات طرح الأسئلة بداية بالمستوى الأول من قاعدة الهرم وصولا إلى المستوى الرابع في قمة الهرم.

الحالة الثانية: كل من إحدى المعاملات يقترب من الصفر

في هذه الحالة يجد المحافظ نفسه أمام درجة خطورة متدنية يتوجب عليه فيها أن يضع خطة تدقيق محكمة في تركيزه على بعض الجوانب التي يراها مهمة وتجيب عن تساؤلاته، فيتخذ بذلك المنحى التنازلي في مستويات طرح الأسئلة بداية بالمستوى الأول من قمة الهرم وصولا إلى المستوى الرابع في قاعدة الهرم.

إذا نقول إن اعتماد محافظ الحسابات على الترتيب الهرمي السفلي أو الرأسي في طرح الأسئلة وتحديد النموذج الأمثل للمهمة يكون بدرجات متفاوتة من المخاطر بناءً على مستويات الثقة المحددة.

لذلك فإن القرار المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات قد حدد في مضمونه معايير تدرس وتوضح كل الجوانب المالية (المعلومات الخاصة، الاتفاقيات المنظمة، مبالغ من 05 إلى 10 تعويضات، الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين، نتيجة أخر خمس سنوات ونتيجة السهم والحصص الاجتماعية، إجراءات الرقابة الداخلية، استمرارية الاستغلال، حيازة أسهم الضمان، رفع رأس المال وتخفيضه، إصدار قيم منقولة، التسبيقات على أرباح الأسهم، تحويل الشركات ذات الأسهم، الفروع والمساهمات والشركات المراقبة)[155].

[155] قرار وزاري رقم 30، مرجع سبق ذكره، ص ص 4-8، بتصرف.

بالتالي نجد أن عمل الوصاية على توفير القدر الكافي من المعلومات المالية التي ترسخ القناعة بجودة المعلومة المالية المدققة عند أصحاب القرار، قد استخلص في سن مجموعة المعايير المذكورة سابقا لأجل تحسين جودة المعلومة المالية نسبتا لأصحاب القرار بناءً على تقرير محافظ الحسابات المكلف بالتدقيق.

لذلك فإن تقدير المخاطر عند جهة المحافظ في بداية عمله ووضعه لخطط تدقيقه أمر في غاية الأهمية بالنسبة لأصحاب القرار في رؤية حسنة من شأنها أن تضفي على المعلومة المالية الجودة اللازمة بحسبهم وعليه نتطرق لهذه النقطة، كالتالي:[156]

أ. تقدير المخاطر:

يعتبر تقدير المخاطر مسألة حساسة للإدارة والمدقق، فهناك بعض القوانين تتطلب تقدير سنوي للمخاطر لبعض المؤسسات والبنوك كما هو معمول به في أمريكا، إلا أن المبادئ الجيدة للإدارة تشجع ذلك وأي تهديد لتحقيق استراتيجيات وأهداف منظمة الأعمال يسمى (مخاطر للأعمال التجارية).

رغم أنه يمكننا تخفيض المخاطر من خلال تفعيل الضوابط الرقابية، فإنه لا يمكن استبعاد هذه المخاطر بشكل كامل، ويعتبر تقدير المخاطر مسألة مكملة ومسؤولية مستمرة للإدارة، على اعتبار أن العملية يجب أن تؤخذ من منظور علاقتها بتغيير الفرص والأهداف والضوابط الرقابية، أين يجب اختبار تهديدات الأداء المالي والرقابة واستراتيجيات المؤسسة وأهدافها.

كما يضع المختصين تمييز للمخاطر على نحو:

- مخاطر إستراتيجية: عمل الأشياء الخاطئة.
- مخاطر تشغيلية: عمل أشياء صحيحة بطريقة خاطئة.
- مخاطر مالية: فقدان موارد مالية أو حدوث أزمات غير مقبولة.
- مخاطر معلومات: معلومات غير صحيحة غير ملائمة، نظم ليست صادقة وتقارير مضللة.

فبحسب تقييم المدققين للمخاطر الموجودة في المؤسسة يمكنهم تقديرها ما إذا كانت تتطلب مساعدتهم الفعلية أم لا وإن كان ذلك، فعليهم المساعدة في الأمور التالية:

- تحديد وتشخيص المخاطر الرئيسية للأعمال: كهيكل لإدارة المخاطر في عملية مستمرة.
- تقييم أثر واحتمالية المخاطر.
- التصرف على أساس تقييم مخاطر الأعمال، إما:

* تجنب المخاطر ذات (تأثير عالي، احتمالية أعلى).

---

[156] نعيم دهمش وأخرون، مرجع سبق ذكره، بتصرف.

* تخفيف المخاطر من خلال الأنشطة الرقابية والتأمين.

* قبول المخاطر ذات (تأثير أدنى، احتمالية أدنى).

- المراقبة وقياس الأداء في عملية تحديد مخاطر التوثيق والضوابط الرقابية وإنتاج تقارير الإدارة.

ب. التحديات الجديدة لمخاطر التدقيق

في توجه جديد للمنظور الاستثماري أصبح الاهتمام يصب في حقيقة توفير مجمل المعطيات المشكلة لقالب مخاطر المعلومات المالية عند أصحاب القرار والمستثمرين بغض النظر عن تكلفتها وصحتها، ذلك وأن المعلومة المناسبة التكلفة الصادقة المحتوى المجهول مخاطرها لا تفي بالغرض عند أغالب هذه الفئات في العصر الحالي، بارتفاع احتمالية الوقوع في التضليل وسوء اختيار الوسط الاستثماري.

بفرض أن نظم معالجة البيانات الحديثة تواجه تحديات جديدة في مخاطر التدقيق، فإن تدقيق القوائم المالية بواسطة تقييم ومراقبة الضوابط الرقابية على العمليات والنظم المحاسبية الورقية أصبحت غير مرغوب فيها، في ظل تحول منشآت الأعمال وبدرجة متزايدة نحو العمليات والنظم المحاسبية الإلكترونية بحكم ضمان تفعيل محتوى النشرة IAS 94 المحددة لكيفية تجميع القرائن الثبوتية الكافية في بيئة العمليات الإلكترونية.

ذلك أن المستندات المستخرجة من الحاسوب والإثبات الإلكتروني يمتاز عن الإثبات الورقي، من حيث: صعوبة التحوير والتبديل، الكافية لإثبات المصداقية، تمام المستندات، استدلال المصادقات، سهولة الاستعمال الوضوح؛ حيث أن الضوابط الرقابية الداخلية تتأثر بكل من مجلس الإدارة وغيرهم من الموظفين لتقديم تأكيد معقول في تحقيق ثلاثة أهداف:

- إبلاغ مالي موثوق به.
- عمليات تشغيلية كفؤة فاعلة.
- الالتزام والتوافق مع القوانين والتشريعات المطبقة سارية المفعول.
- حماية الأصول ضد الامتلاك غير المصرح به واستخدامها والتخلص منها.

لتشمل ضوابط رقابية تتعلق بأهداف الإبلاغ المالي والعمليات التشغيلية، تتكون الضوابط الرقابية من خمسة مكونات متداخلة، هي: (البيئة الرقابية؛ تقييم المخاطر؛ رقابة الأنشطة؛ المعلومات والاتصال؛ المراقبة)

المبحث الثالث: أثر تطور مهنة محافظة الحسابات في تحسين جودة المعلومة المالية

تعتبر مهنة محافظة الحسابات مقياس لدرجة تأثير الحالات المشتبه بها والمخالفات والجرائم المالية المرتكبة في حق المساهمين، إلى اعتبار محافظ الحسابات مانع لحالات الغش والتلاعب من وجهة نظر القانون، بناءا على ذلك جاءت خطوة المواظبة على تطوير مهنة محافظة الحسابات بتدارك النقائص والهفوات حال اكتشافها كضرورة ملحة لأجل إعطاء الأخطاء طابعها اللازم، فمن الواضح أن هذا الإجراءات القانونية ترفع عن محافظ الحسابات الطابع البسيط كمدقق ووكيل عمن وكله، إنما هو هيئة قانونية تعمل لصالح الفائدة العامة لها كافة الصلاحيات بموجب نص المادتين 830، 831 من (ق. ت) على التوالي: معاقبة محافظ حسابات بالسجن لمدة تتراوح بين السنة والخمس سنوات أو غرامة تقدر ابتداء من 2.000دج إلى 50.000 دج، بالنسبة للمحافظ الذي يخفي الحقيقة ويصادق على معلومات مزورة وخاطئة عن الحالة الفعلية للمؤسسة، ولا يدلي لوكيل الجمهورية بالمخالفات والمعلومات التي في حوزته".[157]

" يعاقب بالسجن من سنة إلى خمس سنوات وبغرامة من200.000 دج إلى 500.000 دج ... رئيس الشركة والقائمون بإدارتها ... يتعمد وضع عائق لمراجعة الحسابات ... يمتنع عن تقديم الوثائق ... فيما يتعلق بالاتفاقيات والدفاتر المستندات وسجلات المحاضر "[158].

انطلاقا من ذلك فقد اثر تطور مهنة محافظة الحسابات على عدة إجراءات ملازمة لعمل المحافظ، وأخرى تؤثر على تحسين جودة المعلومة المالية بطريقة أو بأخرى سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، تمثلت في ثلاث محاور ندرجها في المطالب التالية:

المطلب الأول: عناصر الترابط بين محافظة الحسابات والرقابة الداخلية (ERM) وحوكمت الشركات

أولا– العناصر المتأثرة المشتركة بين محافظة الحسابات، الرقابة الداخلية والحوكمة[159]

إن حقيقة العلاقة بين كلا من المعاملات الثلاثة تكمن في تأثير عناصر الترابط فيما بينهم، فيشتد التأثير على قدر وثاقة الترابط بين العناصر التي نحددها، كما يلي:

- مجلس الإدارة: يقوم مقام المساهمين بصفته وكيلا عليهم يختار من المدراء التنفيذيين بصلاحيات تنفيذ أعمال الشركة، بسبب معاناة العديد من الوحدات الاقتصادية فقد حث المساهمون والأطراف الأخرى من

---

[157] القانون التجاري الجزائري، المادة 830، ص245، بتصرف.

[158] نفس المرجع، ص 246.

[159] The Committee of sponsoring organaization of the treadway commission, Entreprise risk management integrated frame work, 2004, p06.

أصحاب المصالح على تحمل المجالس لمسؤولياتهم بوضع الإستراتيجية والخطط وأدوات المتابعة حتى الرقابة.[160]

تبدأ الحوكمة من مجلس الإدارة، فينظر إلى مجلس الإدارة على أنه الرابط بين الجهات المقدمة لرأسمال والجهات المستخدمة له، لخلق قيمة الوحدة، يتمثل دور مجلس الإدارة في:[161]

- مراجعة الاستراتيجيات الرئيسية للمنظمة والمصادقة عليها.
- مراقبة أعمال المدراء التنفيذيين.
- الإشراف على تنفيذ وتطوير إستراتيجية المنظمة.
- مراقبة المخاطر وإجراء الرقابة الداخلية.
- مراقبة كافة الأنشطة والعمليات لضمان عدالة المعاملة بين كافة الأطراف ذات الصلة بالمنظمة.

تتمثل مسؤولية مجلس الإدارة في جانب إدارة المخاطر، بـ:[162]

- التعامل مع المخاطر الإستراتيجية التي تؤثر في السياسات الأساسية ولا يمكن تفويضها، ويتطلب النظر فيها وتقديرها بصفة منتظمة ومباشرة.
- التأكد من كفاءة النظام الموجود للتعامل مع المخاطر الأخرى كافة، ولكل نوع من أنواع المخاطر يقع تحت مسؤولية مدير بعينه أو لجنة بعينها.

فدور مجلس الإدارة في تقديم توجيهات متفاوتة عن مداخلات واستشارات تحديد المخاطر كـ(تحليلها، التحقق من صحتها، تحديد الأوليات، تحمل المخاطر ورغبة المخاطرة، استراتيجيات الاستجابة لرصد الأنشطة)[163]

- اللجان التخصصية الداعمة لعمل المجلس: يقوم المجلس بتأسيس أكثر من لجنة متخصصة للإلمام بالمعلومات واهم هذه اللجان، هي:

- لجنة التحكم المؤسساتي: تراقب وتقيم مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمة كاستقلال أعضاء مجلس الإدارة عن (الإدارة التنفيذية، أعضاء اللجان الدائمة لمجلس الإدارة)، وغيرها من المبادئ.
- لجنة التدقيق: يؤسس مجلس الإدارة لجان مختصة بالتدقيق المالي وتقييم المخاطر لتنفيذ ومتابعة المهام الموكلة لهم، تعتبر لجنة التدقيق جزء رئيس من عملية إدارة المخاطر التي تتولى الرقابة على:
  - ✓ الضوابط المالية الداخلية.
  - ✓ مخاطر إصدار التقارير المالية.
  - ✓ مخاطر عمليات الاحتيال المتصلة بالتقارير المالية.
  - ✓ مخاطر تكنولوجيا المعلومات.

---

[160] Monks R & Minnow N, corporate governance ZEP blachwell publishers malden, MA 2001, p20.

[161] I bid, p20.

[162] أحمد حلمي جمعة، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد اخلاقيات المهنة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الاردن، ط1، 2009،ص ص76.77

[163] John E, Aframework for board oversight of enterprise risk, the canadian institute of chartered accountants, library and archives Canada cataloguing in publication, 2012, p8.

يتمثل دور لجنة التدقيق في:[164]

- ✓ الإشراف على إعداد التقارير المالية.
- ✓ الإشراف على أعمال المدققين الداخليين.
- ✓ تقديم توصيات تعيين محافظ الحسابات أو تغييره.
- ✓ المصادقة على نطاق عملية التدقيق وتوقيت تقارير التدقيق وفق ما ترتئيه الضرورة.
- ✓ متابعة إجراءات الإدارة العليا التنفيذية باتخاذ التدابير اللازمة في الوقت المناسب لمعالجة الخلل.

وجود لجنة التدقيق يعطي ضمان الاستقلالية لموظفي قسم التدقيق كون تدرجهم الوظيفي اقل من كثير الموظفين المسؤولين عن الأعمال الإدارية والفنية.[165]

لا بد من الإشارة إن إعداد القوائم المالية والإفصاح المتعلق بها، وتكوين أو بناء نظام رقابة داخلية لا يعد من مسؤولية لجنة التدقيق، بينما يقع على عاتقها تحمل مسؤولية:[166]

. الإشراف على إعداد التقارير المالية.

. متابعة تقييم أنظمة الرقابة الداخلية.

. الاهتمام بإدارة المخاطر.

. مدى انسجام العمل الفعلي مع القوانين والتشريعات الصادرة من الجهات الرسمية.

- لجنة المخاطر: تقدم المشورة للمجلس حول إستراتيجية المخاطر الحالية والمستقبلية وقدرتها على تحمل هذه المخاطر، كما تشرف على تطبيق تنفيذها من قبل الإدارات التنفيذية[167]
- الإدارة العليا: يقيم الرئيس التنفيذي قدرات المنظمة في إدارة المخاطر فيجمع الرئيس التنفيذي رؤساء وحدة الأعمال وموظفي الوظائف الرئيسية، ثم يناقش التقييم الأولي لـ ERM وفاعليته لتحديد مدى الحاجة إلى إجراء تقييم معمق.[168]حيث تتمثل فوائد إطار ERM في تحقيق الأهداف التالية:[169]
  - ✓ دمج ERM مع دورة أداء إدارات الأقسام.
  - ✓ إبلاغ إدارات الأقسام فوائد إدارة المخاطر.

---

[164] CG-Code of corporate governance summary of clib, approved by clib board, version1.0, july13th2012, p12.

[165] المومني محمد عبد الله، تقييم مدى التزام الشركات الاردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق واليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، سوريا، 2010، العدد الاول، مجلد 26، ص 256، بتصرف.

[166] الدقة جمال، الحكامية المؤسساتية والتوافق مع القوانين، مجلة البنوك، عمان، الاردن، 2006، ص 52، بتصرف.

[167] CG-Code, ibid, p12.

[168] The Committee of sponsoring organaization of the treadway commission, ibid, p07.

[169] Grantham Julie, entreprise risk management, Australian queensland government, department of education, training and employment, 2012, p 04.

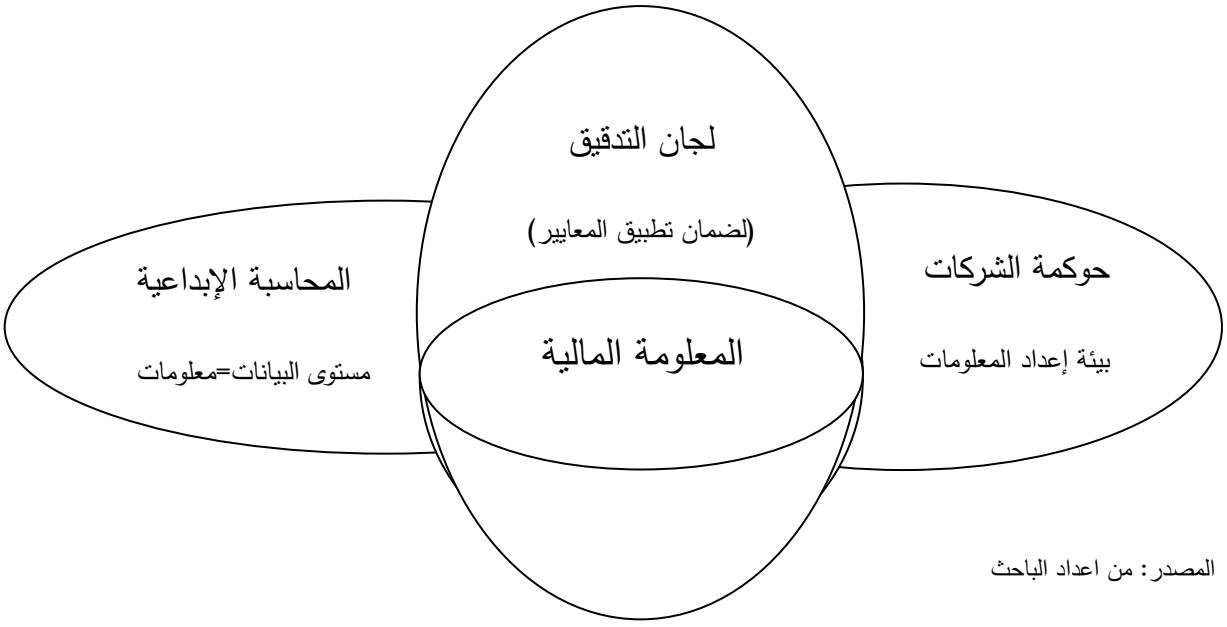
- ✓ نقل سياسة الإدارة ونهجها وموقفها حول إدارة المخاطر.
- ✓ يعين نطاق وتطبيق إدارة المخاطر داخل المنظمة.
- ✓ تحديد الأدوار والمسؤوليات لإدارة المخاطر.
- ✓ وضع نهج متسق لإدارة المخاطر لجميع أقسام الشركة.
- ✓ التفصيل العملي لمواجهة المخاطر المتصاعدة والإبلاغ عنها.
- ✓ نقل التزام الإدارة بالرقابة الدورية والتحقق من إجراء التحسينات المستمرة.
- ✓ وصف الموارد المتاحة للمساعدة على مساءلة المسؤولين لضمان الوفاء بالالتزام الإبلاغ بالمخاطر.

- موظفون آخرون: مدراء وغيرهم ينظرون كيفية تحديد مسؤوليات التأطير ومناقشة الأفكار.
- المنظمون: الإشارة في وضع التوقعات سواء من قبل القاعدة أو التوجيه بإجراء اختبارات.
- المنظمات المهنية: وضع قواعد لتوفير التوجيه المناسب للإدارة المالية والتدقيق، والنظر بالمواضيع ذات الصلة بالمعايير والتوجيهات على ضوء المفاهيم والمصطلحات.
- الباحثون والأكاديميون: من الأهمية العليا توفير إطار بحث علمي مخبري لإجراء تحسينات مستقبلية مع افتراض، أن يصبح البحث مقبول ومجسد على أرض الواقع يدرس في المناهج الجامعية.

ثانيا– الأدوار المشتركة بين محافظ الحسابات وإدارة المخاطر والحوكمة لإنتاج معلومة مالية جيدة

ننطلق من هذا الأساس للتفاهم المتبادل، فجميع الأطراف تكون قادرة على التحدث بشكل أكثر فاعلية، عند التزام المدراء التنفيذيين بوضع خطة تقييم مخاطر شركاتهم وفق معايير تعزز انتقالهم نحو الأهداف، والتي تضمنها عدة ميكانيزمات متجمعة في دور تكاملي عملي مع النموذج ERM، كالتالي:

الشكل (09): أهم الميكانيزمات المؤثرة في التقارير الخارجية



المصدر: من اعداد الباحث

إن توفير العوامل التالية يسعى إلى توفير إطار رقابي ملائم لإنتاج معلومات مالية أكثر جودة، من خلال:

- سعي الحوكمة إلى تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين المنظمة في المنشأة وجوبا.
- تعزيز ثقة المساهمين والأطراف ذات المصلحة بالمعلومات المالية والمحاسبية.
- ممارسة الإداريين والمحاسبين والمدققين لمهامهم في مهني منظم لمحاربة الفساد المالي والإداري.
- ضمان التعامل بعدالة بين أرباب العمل والعاملين الدائمين وأصحاب المصالح.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات.
- يجب أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية تؤثر على ممارسات الحوكمة الشفافة.
- منح السلطات المشرفة والمنظمة صلاحيات تأدية واجباتهم بأسلوب مهني وموضوعي، بأحكام مناسبة وشفافة ومفسرة بشكل تام.
- يجب أن تنص القوانين واللوائح المنظمة على إلزامية الإفصاح والشفافية في المعلومة المحاسبية.

كما تضاف هاته العوامل لأخرى تعتبر مبادئ مهنية ملائمة يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في حصولها على معلومات مالية أكثر جودة، هي:

- توفر لجان أساسية يرفع من درجة الثقة ويخفض معدل حدوث تصرفات مالية غير قانونية.
- تعدد الجهات الرقابية وتقويم أداء المنشأة.
- كفاءة مجلس الإدارة والجمعية العامة.
- استقلالية وحيادية وعدالة مجلس الإدارة واللجان المختلفة بالفصل بين المهام والمسؤوليات.
- الانضباط الذاتي والالتزام بمبادئ السلوك الأخلاقي لأعضاء مجلس الإدارة والمدققين.
- تفعيل التواصل بين مجلس الإدارة والمدققين ومختلف الأطراف ذات المصلحة.
- استقلالية وموضوعية المدقق الخارجي في أداء عمله وتجنبه لتضارب المصالح.
- ارتباط المدقق الداخلي بلجنة التدقيق في تفاعل مباشر لإيصال التقارير.
- تعاون المدقق الداخلي مع المدقق الخارجي ومساعدته على أداء عمله باحترافية.
- المراقبة والمتابعة القيام بعملية التدقيق للتأكد من مدى التزام بالتوصيات والتوضيحات والتوجيهات.

المطلب الثاني: أثر تطور المهنة على تقييم نظام المراقبة الداخلية

المعلوم أن إدارة مؤسسة معينة يتطلب مجموعة من المعلومات كقاعدة لاتخاذ القرار من جهة، ليبقى مشكل اقتناء معلومة مفيدة وصحيحة بتكلفة مقبولة هو غاية في ظل بيئة معلوماتية غنية بالكثرة والتنويع من

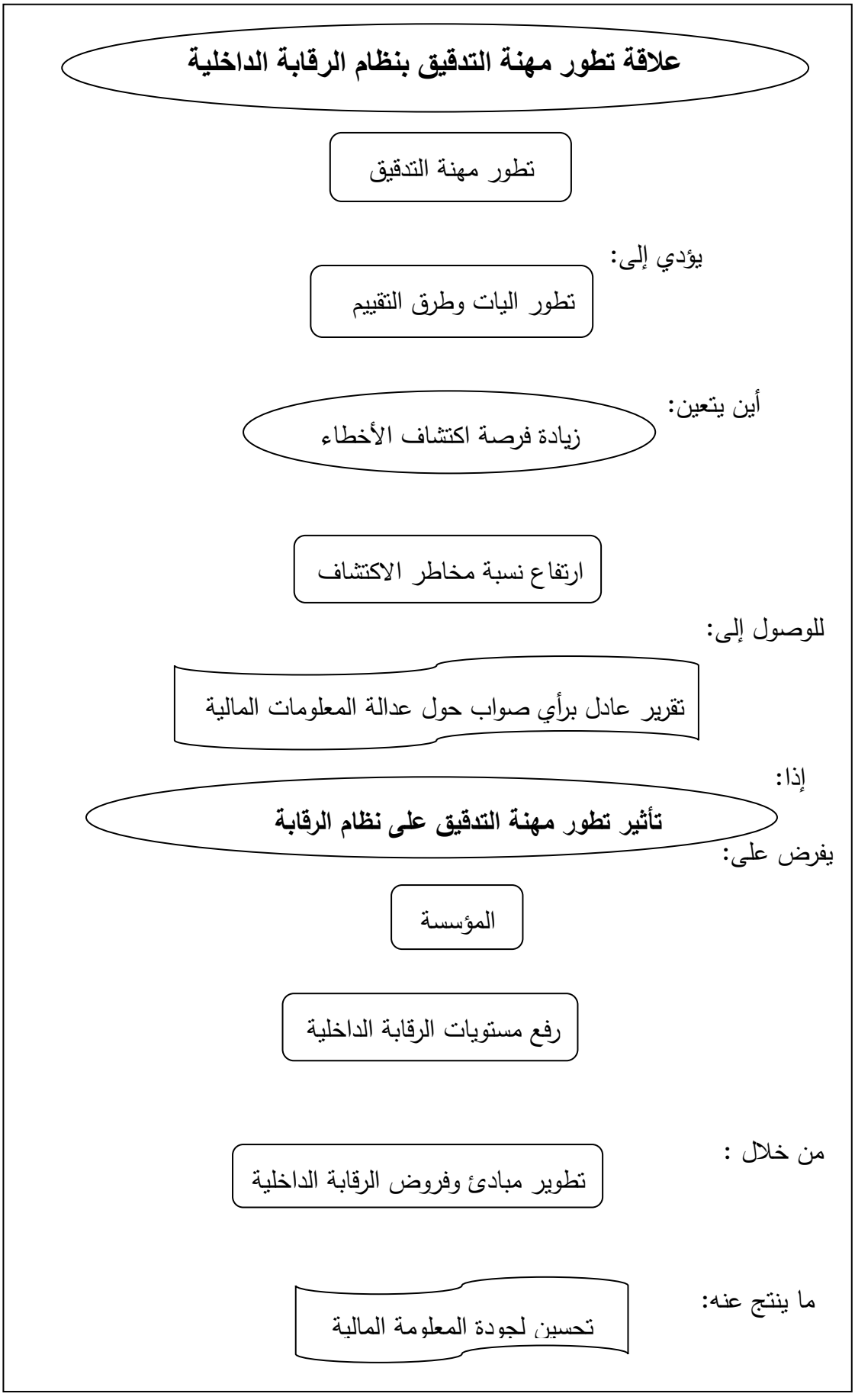
جهة أخرى؛ لذلك فإن قيام نظام المراقبة الداخلية للمؤسسة على أسس صحيحة مطبقة بشكل يضمن دقة وفاعلية كل العمليات المحققة، يعتبر نظام معلوماتي موثوق يؤدي حتمًا لقرار سليم.[170]

أولا : علاقة مهنة التدقيق بالرقابة الداخلية والمعلومات المالية

تكمن العلاقة بين مهنة التدقيق والرقابة الداخلية في كونها تبادلية التأثير كما يعبر عنها في الشكل الموالي:

[170] P Candau & L Tougard, Audit des associations, Organisation collection Audit, 1990, p187.

الشكل (10): تأثير علاقة تطور مهنة التدقيق بالرقابة الداخلية في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية



من إعداد الباحث

فالرقابة الداخلية أداة من أدوات التدقيق تعمل كمؤشر تقييمي للمحافظ حول وضع الرقابة الداخلية للمؤسسة، لتأكد من حماية حقوق المساهمين في حماية الأصول والخصوم بتحري المعلومة المالية الصادقة حول نشاط مردود المؤسسة.

فدور محافظ الحسابات في تقييم فاعلية الرقابة الداخلية بوصفها من العوامل المحددة لمخاطر الرقابة وما يترتب عليها،[171] للأسباب الآتية:[172]

- يحدد محافظ الحسابات مدى إمكانية تدقيق الشركة.
- يحدد محافظ الحسابات الأخطاء الجوهرية المحتملة.
- يحدد مخاطر الرقابة ومخاطر الاكتشاف ويصمم الاختبارات الأساسية.

في حين إن الرقابة الداخلية تُركِز على تقرير محافظ الحسابات في سبيل رفع وتحسين جودة معلوماتها المالية، فبتطور المهنة زادت قدرة عملية التدقيق على كشف العديد من نقاط الاختلالات وأبرز نقاط ضعف آليات الرقابة الداخلية، ذلك وان استخدام المدقق لرقابة الداخلية في تأثيره على نوعية المعلومات المالية وتحديد جودتها من أبرز مهام المدقق لـ " المصادقة على صحة ومصداقية المعلومات المالية".

ثانيا– تطور إجراءات وأساليب تقييم الرقابة الداخلية

إن إتباع أحدث الإجراءات والأساليب لتقييم نظام الرقابة الداخلية أساس كل مهمة تدقيق، باختبار مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة، لكبح تساؤلات المسيرون عن وضعية المؤسسة (كيفية استغلال الموارد، كفاءات العمال، تنظيم سير العمليات...الخ) في رحلة بحث على أجوبة تفسر حقيقة الأوضاع فالتقنيات الموضوعة لاختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية تعتمد أساسا، على:[173]

1– تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة:

ذلك من خلال دراسة الخطط التنظيمية ودرجة تفعيلها بمحاولة خرق إحدى هذه النظم في خطوة تدقيقية مطورة، بالتأثير على احد أفراد الطاقم التنظيمي كعينة وطلب مساعدته أو تغاضيه عن عملية خرق لإحدى القواعد المنصوص عليها في النظام الداخلي.

يمكن حصر هذه القواعد، فيما يلي:

- تنظيم العمل: يتوقف على التكنولوجيا المستعملة في تنفيذ العمليات (شروط التموين، الإنتاج...الخ).
- تنظيم الإدارة: أغلب العمليات التقنية المذكورة سلفا، مجسدة ومسجلة في وثائق وملفات يمكن متابعتها من خلال نظام معلوماتي.

---

[171] امين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 296، بتصرف.

[172] نور احمد محمد وحسين احمد عبيد وشحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص338، بتصرف.

[173] J Raffegeau & A Ritz, op cit.

- تنظيم المحاسبة: مختلف القواعد والمعايير التي تعكس الحالة الحقيقية لعمليات المؤسسة في شكل تقارير وقوائم مالية.

إن أبرز نقاط تطور أساليب تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة تركز في العصر الحالي على استخدام نفوذ المحافظ بصورة مضللة وإقحام احد مساعديه غير المعلن عنهم، في طلب أمور غير قانونية والتأثير على أفراد عينة الدراسة للوصول إلى قناعة تفضي بأن للمؤسسة نظام رقابي صارم، يضع حدود لدرجة انصياع العاملين إلى الأوامر المخالفة للتنظيمات الملزم إتباعها سواء كانت (إدارية، محاسبية وحتي عملية).

2- قنوات الاتصال **يتطلب تفعيل نظام المراقبة الداخلية تفعيل قنوات الاتصال كخاصية تضمن السير الحسن للعمليات اليومية، مثل:**[174]

- الاسترشاد بمخطط السير والتنظيم.
- توفير دفاتر خاصة تتضمن شرح تفصيلي للإجراءات الداخلية للمؤسسة.
- الاستعانة بمؤهلات وكفاءات الموظفين.

إن أهم قنوات الاتصال الحديثة التي يركز عليها محافظ الحسابات نمط الاتصال الوظيفي الأفقي بين الموظفين، بربط مختلف قنوات الاتصال عند كافة المستويات في كافة الاتجاهات وفق الأطر اللازمة لسير التعليمات وتلقيها كما أريد لها أن تصل، ومن بين الإجراءات المستحدثة في مهنة محافظة الحسابات العمل على تشويش قنوات الاتصال ببث بعض المعلومات المغلوطة المقصودة في اختبار فعلي عملي وجاد حول مدى سرعة انتشار الخبر وقنوات انتقاله.

الأهم في ذلك كله للوقوف على قدرة العاملين بالمؤسسة للتحقق من صحة الخبر أو قبوله كما جاء، هنا نقف بين ثلاث احتمالات:

- قبول الخبر كما جاء وتصديقه دون التحقق منه، ثبوتا للمصداقية المعهودة في قنوات الاتصال بما أن الخبر انتشر معناه انه صحيح فلم تكن هناك حالات تكذيب من قبل.
- تناقل الخبر بالزيادة أو بالنقصان، ثبوتا لضعف قنوات الاتصال ذلك إن هناك أطراف غير صادقة على مستوى ربط القنوات.
- رفض الخبر إما بالتحقق منه أو لعدم رسميته، سهولة ربط قنوات الاتصال في مختلف الاتجاهات لتسهيل عمليات التحقق في احتمالين احدهما متصل بالحالة الأولى، الثاني نقيضه.

فغرض المحافظ من وراء هذا كله الوقوف على مدى جاهزية وكفاءة جهاز الأعلام والاتصال بسرعته في معالجة الخبر وتفنيده بالطرق الرسمية، في اختبار دقيق للتغذية العكسية بين إدارة الاتصال والإعلام والعمال والمسؤولين، في وقفة تثبت جاهزية الرقابة الداخلية.

لا يخفى أيضا على الباحث في الأساليب الحديثة لتقييم نظام المراقبة الداخلية، إن إثبات جودة الأخير لا تقف عند الكفاءة في سرعة معالجة الخلل على مستوى قناة الاتصال، بل في سرعة الكشف عن مصدر الخبر الخاطئ والقضاء على مصادر التشويش، في خطوة قطعية تمنع حدوث نفس الخلل من جديد لا.

---

[174] K Belamiri, op cit, p23.

3- التحكم الإداري والانصياع

إن وقوف المحافظ على مدى جاهزية قنوات الاتصال في الخطوة السابقة ترسخ عنده نظرة عامة وشمولية عن نوع الفرد داخل المؤسسة ودرجة وعيه، ليبقى على المحافظ أن يتأكد من توزيع المسؤوليات والالتزام بها دون التمادي في استخدامها أو الحياد عن مبادئها والأسس الممنوحة على أساسها، يتأكد من جاهزية العمال ودرجة انصياعهم للأوامر وتطبيقها، يتأكد من إجراءات الفصل بين الوظائف غير المنسجمة تحقيقا لمبادئ المراقبة الداخلية الناصة على عدم تكفل مصلحة أو فرد معين بمسؤولية تنفيذ جميع مراحل الصفقات، مثل:[175]

- إنجاز العمليات: شراء، بيع، إنتاج...الخ.
- الاحتفاظ بالأموال: إعداد الدفع، دفاتر اليومية والمالية...الخ.
- المراقبة: التنقيط، التدقيق والمراجعة...الخ.

4- الضبط الداخلي

تترسخ قوة وفعالية نظام المراقبة الداخلية لمؤسسة عند المحافظ بضمان تطبيق ابرز مبادئها "الفصل بين الوظائف" من جهة، علما أن دوران الأفراد بين هذه الوظائف يقلل مدى الفاعلية من جهة أخرى، ذلك أن كثرة التعيينات وتدوير المناصب يمكن أن يحدث ارتباك على مستوى الأقسام المعنية في هذه التعيينات بدرجة أولى، كما يمكنها أن تمنح للفرد فرصة ربط الاتصالات وتكوين علاقات مع مختلف الأقسام، ما يؤثر بطريقة أو بأخرى على السير الحسن لهذه العمليات بدرجة ثانية.

في طرح أخر مناقض يتأسس على أن ثبات الموظف في منصب واحد دونما تغييره يعطي الأخير نفوذ وسيطرة على القسم المسؤول عنه، فيؤثر بطريقة أو بأخرى على أفراد قسمه ما يعطي صورة خاطئة عن مؤشر الانصياع ومؤشر الضبط الداخلي في صورة ولاء للمسؤول.

لذلك في خطوة جريئة يتحرى المدقق عن سياسة التوظيف والتكوين في إجابة عن سؤال:

- هل يراعى البحث عن الكفاءات في التوظيف أم لا؟

إن الإجابة على هذا التساؤل يضع المحافظ أمام حقيقة الضبط الداخلي في المؤسسة، لأن فصل المهام بين الأفراد ومتابعة إجراءات التصديق والتسجيل، تسمح بالمراقبة المتبادلة وكشف الأخطاء في الوقت المناسب بآجال معقولة وأخطار مقبولة.

ذلك أن التهاون أو عدم متابعة عمليات التوظيف والإجراءات التنفيذية في المؤسسة هو النواة الأولى المكرسة لإحلال ثغرات داخل النظام، بـ:

- توظيف أناس غير كفؤين قائمين على مهمات لا يجيدونها
- طابع التوظيف المحاسبي في المناصب

[175] G Bendict & R Keravel, op cit, p25-26.

ما يستدعي تدخل الإدارة العامة عند وجود تجاوز أو احتيال، فلابد من مراقبة شديدة وعقوبات صارمة، هذا ولكي يتعرف المحافظ على كل هذه المعلومات يعتمد على وسائل خاصة كاستجواب المراقبة الداخلية أو مخططات تسيير الموارد البشرية.

يمكن حصر أهمية نتائج التحقق من الضبط الداخلي، في:

- تحديد العمليات الأكثر عرضة للمخاطر؛
- تقييم درجة أهمية هذه المخاطر؛
- إعداد البرنامج والخطة المناسبة للتدقيق؛

ثالثا– تطور وسائل تقييم الرقابة الداخلية

بعد قيام المحافظ باختبار كل ما جاء سابقا تتشكل لدى المحافظ رؤيا شاملة لنظام المراقبة الداخلية، وتتحدد عنده درجة الثقة في نظام المؤسسة. لا يخف علينا أن المحافظ في هذه النقطة يقارن ما تم التوصل له مع تقارير المدقق الداخلي في اختبار نوعي يكرس حقيقة الاعتماد على عمل الأخير أو غير ذلك، إن تطور وسائل الرقابة الداخلية قدم للمحافظ نموذج إدارة مخاطر الرقابة الداخلية الذي قدمته COSO المسمى ERM الذي ركز في إحدى بنوده على الدور الفاعل لكل من المدقق الداخلي ومحافظ الحسابات، ليطلب منهما تقديم توصيات بانتظام لتعزيز إدارة المخاطر في المشروع، وتركيزهما العالي على (المخاطر الرئيسية والمخاطر ذات الصلة بها، تصميم مراقبة الأنشطة، وضع استراتيجية العمل للأجل).

بناءا على المبادئ الآتية:[176]

- تحديد المخاطر يعد جزءا من عملية التخطيط المسبق.
- تقييم المخاطر عند تخطيط التدقيق الرئيسي بتحديد الأولويات وتعريف المناطق العالية المخاطر.
- تخفيف المخاطر على شكل ضوابط جديدة تطبق في عملية التدقيق الفعلي بطريقة مفصلة.
- يتناول تقرير محافظ الحسابات مدى تطبيق إدارة المخاطر في جميع أنحاء المشروع.

فتتضح خطة التدقيق المناسبة لإجراء الفحوص اللازمة وتنفيذ التحقيقات دون تضييع الوقت لتخفيض تكاليف مهمته، "فكلما كانت المراقبة الداخلية مُرضية كلما ضيق المدقق مجال فحصه، والعكس إذا كانت المراقبة الداخلية عاجزة وغير فعّالة أين يتولد الشك في مصداقية معلومات النظام"[177]

لذلك لاحت أفق الضرورة الملحة لتطوير وسائل محافظة الحسابات، التي طالت:

1. تطور استجواب المراقبة الداخلية:

[176] Pickett spencer H, audit planing a risk-based approach, john wiley & sons inc, america, 2006, p76.

[177] Hamini Allel, Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993, p44.

كانت عملية البحث عن المعلومات اللازمة تتلخص في مجموعة الأسئلة المتنوعة المسماة "باستجواب المراقبة الداخلية" المصممة بشكل مغلق (نعم أو لا).[178]

حيث تشير إجابة "نعم" إلى مواطن قوى إيجابية للنظام تخضع للتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام، أما الإجابة بـ"لا" تعكس مواطن ضعف النظام المستوجب شرحها وتوضيحها، بتسجيل أوراق عمل بصفة مستمرة.[179]

فاستخدام الأسئلة يؤدي إلى تصنيف نقاط المراقبة الداخلية إلى قسمين:[180]

. نقاط قوة: عند الإجابة بـ "نعم" فالمؤسسة تعتمد إجراءات مناسبة تضمن تحقيق أهداف المراقبة.

. نقاط الضعف: عند الإجابة بـ "لا" هناك خلل ونقص في إجراءات المراقبة.

بغية تطوير هذه الطريقة فقد تم إعداد لائحة نموذجية للاستجواب استنادا إلى خبرة المدققين ومحافظي الحسابات، فمعظم مكاتب الخبرة ومحافظي الحسابات أحست بالحاجة إلى وضع نموذج لاستجواب المراقبة الداخلية، للأسباب التالية:[181]

- توظيف مكاسب الخبرات المهنية.
- توحيد نمط اختبار وتقييم نظام المراقبة الداخلية.
- تفادي تضارب طرح الأسئلة الأساسية في مجال معين أو وضعية حرجة.

تتضمن اللائحة المقترحة جملة الأسئلة الأساسية حيث تم التطرق لبعضها في الشكل السابق، فنُذكر بـ:[182]

- ✓ ماذا ؟ تخص العمل المراد معرفته.
- ✓ من ؟ تخص المسؤول عن التنفيذ.
- ✓ أين ؟ تخص مكان التنفيذ.
- ✓ متى ؟ تخص الفترة الزمنية المنفذ فيه العمل.
- ✓ كيف ؟ تخص طريقة العمل.
- ✓ لماذا؟ تخص الأسباب والظواهر الحقيقية.

بناءا على نموذج الأسئلة يقوم المدقق بإعداد أسئلة خاصة بالظاهرة المدروسة تتناسب بين الأهداف المسطرة ودرجة الخطر، قد لا يحتاج المحافظ إلى بعض الأسئلة النموذجية التي لا تتكيف مع الوضع أو الظاهرة المدروسة، رغم ذلك تبقى الأسئلة النموذجية تسهل عمل المحافظ باعتبار أن الهدف العام والرئيسي للعملية "ضمان صدق وصحة المعلومات داخل المؤسسة".

---

[178] op cit, p13.

[179] J Burner & G Ravard, Audit financier, Dunod, 1991, p29.

[180] G Bendict & R Keraval, op cit, p p 46-47.

[181] L Collins & G Vallin, Audit et Contrôle Interne, Dalloz, 1986, p94.

[182] J Renard, Théorie et pratique de l'audit interne, Organisation, 1995.

إن التحري الصحيح لهذه الإجابات يستدعي تقنيات مكملة، تساعد على إدراك وفهم جيد لحقيقة الأوضاع، كالاستدلال بالهياكل التنظيمية ومخططات التسيير في تحليل وصفي لمناصب العمل وكذا سير العمليات.[183] فالمحافظ سيبحث عن الوسائل والأساليب الممكنة المناسبة قبل أن يخطط ويوجه برنامج العمل، الذي يعتمد أساسا على نتائج الاستجواب وتقييم المراقبة الداخلية بحصر الأخطار التي تُحدد مدى اتساع رقعة التدقيق.

2. تطور اختبار نظام الرقابة الداخلية

إن التأكد من عناصر الرقابة الداخلية الخاصة بموثوقية البيانات المعدة للاستخدام الخارجي كالتقارير هي مسؤولية محافظ الحسابات، غير أن التطورات الحديثة ألحقت مسؤولية تقييم عناصر الرقابة الأخرى المؤثرة في المعلومة الداخلية للإدارة وعدم تجاهلها إلى مسؤولية المحافظ، فهي مصدر هام للأدلة المساعدة على تقرير مدى عدالة القوائم المالية حتى لا تتضاءل فرص استخدامها كأدلة وقرائن إثبات.[184]

يرى عديد المدققين الخارجيين في نشرة 78 لـ AICPA سنة 1995 خطوة حية لتطوير المهنة بتعريفها للرقابة الداخلية كما وردت في COSO، فهي من أكثر معايير التدقيق تعقيدا، ذلك لما تم ترتيبه من عبئ على عاتق المدقق الخارجي،[185] إلا أن هذا العبء كثيرا ما يأتي أؤكله في تطوير عملية تقييم المحافظ للرقابة الداخلية شرط تطبيق نص النشرة 78 على أكمل وجه.

تتلخص مسؤولية محافظ الحسابات عن اختبار نظام الرقابة الداخلية حاليا بعد إعادة تعديل جل معايير التدقيق، في العناصر الرئيسية التالية:[186]

- الفحص المبدئي لنظام الرقابة الداخلية بغرض الإلمام بالمعلومات الكافية عن بيئة عمل النظام.
- نتيجة الفحص المبدئي لتوصل إلى اعتماد أو عدم اعتماد نظام الرقابة الداخلية مع الفحص والتقييم.
- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية لتحديد مقدار الأدلة المفصلة التي سيعتمدها.
- المخاطر المحيطة بعملية التدقيق انطلاقا من الأدلة المجموعة حول نوعية المخاطر:
  - ✓ مخاطر وجود أخطاء جوهرية في السجلات المحاسبية.
  - ✓ مخاطر احتمال عدم كفاية الاختبارات لاكتشاف الأخطاء.

بناءا على ما تُطرق له من تقييم نظام الرقابة الداخلية في جزء نطاق تدقيق المعلومة المالية من المبحث الثاني فإن اعتماد نموذج COSO، يمكن المدقق الخارجي من تحديد كفاءة وفاعلية النظام بدقة ومدى الاعتماد عليه في تخطيط عملية التدقيق وجمع الأدلة.

---

[183] L Collins & G Vallin, op cit, p95.

[184] ارينز الفين وأخرون، مرجع سبق ذكره، ص38، بتصرف.

[185] نور أحمد محمد وحسين احمد عبيد، مرجع سبق ذكره، ص378، بتصرف.

[186] محمد السيد السرايا، مرجع سبق ذكره، ص ص 88-91، بتصرف.

رابعا- آليات دعم تأثير محافظ الحسابات في تحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق نموذج COSO

ركز نموذج COSO لسنة 2013 على الدور الأساسي لـ ERM في التأثير على جودة التقارير المالية الداخلية والخارجية، من خلال المعلومات التدقيقية الشاملة عن أداء الإدارة وتحقيقها للأهداف المرسومة لها والمخاطر المحيطة بها في بيئة اقتصادية تنافسية، بإدراج الإبلاغ المالي ضمن الأهداف، في:

التقارير الداخلية: هناك جهات مختلفة المستويات داخل الشركة، أهمها(التدقيق الداخلي، إدارة المخاطر، لجنة التدقيق).[187]

لكن لابد من مساعدتها، عن طريق نموذج ERM بـ:[188]

- الدور الرقابي الفاعل.
- أهداف مرتبطة بأهداف الشركة.
- جودة المعلومات المقدمة ونشر الثقافة المؤسساتية.

غير أن تركيزنا في الأطروحة ينصب على اثر تطور مهنة التدقيق الخارجي، لذلك فتحسين فاعلية الرقابة الداخلية وفق COSO من خلال ERM، يكمن في:[189]

التقارير الخارجية: يقوم مدقق الحسابات بإصدار هذه التقارير لتقديم ضمان معقول عن صحة البيانات المالية...الخ، توجد أربعة عوامل رئيسية تؤثر على مخاطر التقارير المالية:

- جودة الرقابة الداخلية للوحدات الاقتصادية.
- تعقيد معاملات الوحدات الاقتصادية والتقارير المالية.
- دافع الإدارة لتحريف القوائم المالية.
- الصحة أو الدقة المالية للشركة.

تعد هذه العناصر الأربعة متفاعلة مع الثلاثة الأخرى من التقارير الداخلية لان جودة الرقابة الداخلية مرتبطة بها وتتفاعل معها، كذلك مع باقي العوامل الأخرى المؤثرة على التقارير المالية وتزيد من مخاطرها لو اكتملت هذه العوامل في الوحدات الاقتصادية.

تكتسي الرقابة الداخلية وأنظمة إدارة المخاطر دور مهم في عمليات إعداد التقارير، تمثلت أهدافه في ظل الإطار الدولي لـ COSO في قدرته على توفير ضمانات معقولة، بالأمور الآتية:[190]

---

[187] IRM, risk management standard, london, www.armic.com, p09.

[188] Romney marshall & Stinbart paul john, accounting information systems, elwventh edition, America 2009, p233.

[189] Ritterberg larrye & Bradley j schwreger & karle m johnston, auditing a busines risk approach, 6th thomson south-western, printed in canada, 2008, p98.

- فعالية وكفاءة وشفافية العمليات.
- موثوقية التقارير المالية وغير المالية.
- الإدارة الشاملة والفعالة للمخاطر.
- الامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها والمبادئ والتوجيهات التشغيلية.
- السلوك المهني والأخلاقي.

كما يوفر إطار ERM التحسينات المستمرة لفاعلية الرقابة الداخلية، بتعريف كافة الأدوار الأساسية المتعلقة بالوحدات الاقتصادية، فهو يهتم بـ:[191]

- تطوير الموارد البشرية والأنظمة والتشريعات واللوائح الداخلية.
- يحافظ على الموجودات وصحة ودقة المعلومات.
- يرفع الكفاءة الإنتاجية من خلال مراقبة المخاطر التشغيلية والإستراتيجية بمكونات تواجه هذه المخاطر لتحقيق أهداف ERM المتوافقة مع الشركة.

إن البيئة الرقابية التي يوفرها هذا الإطار تجسد الدور الرئيسي للحفاظ على البعد الأخلاقي والتوجه السلوكي السليم، فضلا عن أنها توفر للإدارة إطار للتخطيط والتوجيه والرقابة على العمليات لتحقيق أهداف التسيير بالوكالة، إن تقييم المخاطر يساعد الإدارة ومجلس الإدارة ومدقق الحسابات والتدقيق الداخلي والعاملين من تحديد مخاطر حالية ومستقبلية بشكل شامل، يبت في كيفية إدارة المخاطر والإجراءات اللازمة الواجب اتخاذها بشكل مستمر على إجراء التقييمات والتحسينات على الإدارة والأنشطة والمخاطر المحيطة بها.[192]

لقد وضع ERM من بين احد أهدافه الأربعة موثوقية المعلومات المالية بما في ذلك التقارير عن تنفيذ الموازنات وغيرها من تقارير الاستخدام الداخلي والخارجي، لمواجهة المخاطر المتأتية من:[193]

- دقة البيانات والمعلومات المالية.
- ملائمة موثوقية امن البيانات واكتمالها.
- كفاءة اتخاذ القرارات وإعداد التقارير.

---

[190] Royey, corporate govenance statement, Helsinki poyey plc, 2009, p05.

[191] حسين جاسم فلاح وعلي توفيق جميل، اعتماد اطار ادارة مخاطر المشروع ERM لتأكيد جودة الرقابة، مجلة الكوت الاقتصادية الادارية، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 17، 2015، ص 23.

[192] General Accounting Office, standards for internal control in the federal government GAO/aimd-00-21.3.1, 1999, p p 13-20.

[193] The Committee of sponsoring organaization of the treadway commission, ibid, p p36-37.

المطلب الثالث: اثر تطور المهنة في تفعيل دور حوكمة الشركات

إن حقيقة تطور مهنة التدقيق تكمن في حقيقة تطور الأساليب والممارسات التدقيقية المبنية على أسس وقواعد معيارية، تجتهد الجهات المختصة على اختلاف مواقعها ونفوذها وحتى تسمياتها في وضعها وتحديثها وكذا مدى الالتزام بتطبيقها، كل هذا في سبيل تحقيق أهداف التدقيق؛ كما أن حقيقة الوصول إلى قناعة تقضي بعدالة وشفافية القوائم المالية في حد ذاتها إقرار ضمني بجودة المعلومات المالية على مستوى القوائم، لتبقى مساعي تحسين هذه الجودة محل اجتهاد كل بحسب موقعه وإمكانياته.

إن الجزائر وفي سبيل الوصول الزى معلومة مالية ذات جودة قد قطعت أشواطا كبيرة للحاق بركب الدول المتقدمة في هذا المجال، وعليه فإن تحقيق المبتغى من وراء الاجتهاد يبقى مرهون بنتائج الاجتهاد، فقد ركزت جميع النصوص والتشريعات وكذا التعليمات في شقها العملي على إقرار استقلالية محافظ الحسابات وحريته في اختيار الطرق والأساليب التي يراها مناسبة محل عمله، دون الخروج عن الإطار الأخلاقي والشرعي للمهنة، كما عملت في شقها البيداغوجي على ضمان العمليات التكوينية قبل بداية مزاولة المهنة والعمليات التربصية وغيرها من ملتقيات وأيام دراسية وحتى ورشات عملية إذا اقتضى الأمر، كلها أمور حفزت جميع الأطراف في ميدان المحاسبة والتدقيق على الاجتهاد في العمل، وقبول مبدأ تطوير المهنة إلى أحسن مستوياتها، فقد أثر هذا الفكر التطوري على الممارسات والأساليب العملية المرتبطة بمختلف مراحل التدقيق فمست بذلك حوكمت الشركات كأبرز عنصر مرتبط بجودة المعلومة المالية وألية من آليات تحسينها.

أولا- علاقة مهنة محافظة الحسابات بحوكمت الشركات

للمحافظ دور تبادلي وحوكمت الشركات في تفعيل دور الأخيرة من خلال تفعيل الدور الرقابي وتوفير المعلومات الضرورية لمجلس الإدارة ولجنة التدقيق والأطراف المستفيدة، ودوره في التحسينات المستمرة للرقابة الداخلية والمخاطر الإستراتيجية، بالمقابل تسهل حوكمت الشركات عمل المحافظ في توفير المعلومة المالية الصادقة والجيدة لإبداء رأيه الفني دون أيما ضغوط من قبل الإدارة والعاملين.[194]

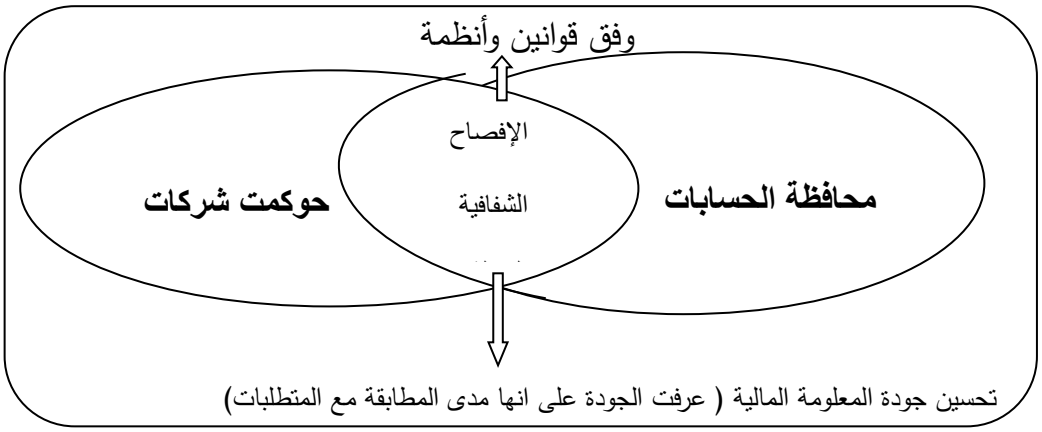
فمن بين الأدوار الأساسية التي أخذت على عاتق عملية محافظة الحسابات، العمل على تفعيل قواعد الحوكمة اللازمة، من خلال الإحكام على تدقيق مدى الالتزام باللوائح والنصوص القانونية واحترام المعايير المحاسبية في إعداد المعلومات المالية، في علاقة موضحة بالشكل التالي:[195]

---

[194] حسين جاسم فلاح وعلي توفيق جميل، مرجع سبق ذكره، ص 22.

[195] طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات مفاهيم مبادئ تجارب: تطبيقات حوكمة في المصارف، الدار الجامعية، طبعة 2005، ص25، بتصرف.

الشكل (11): علاقة مهنة محافظة الحسابات بحوكمت الشركات



من إعداد الباحث

إذ توجد علاقة تبادلية بين حوكمت الشركات ومحافظة الحسابات، من خلال:

- الالتزام بشروط ممارسة محافظة الحسابات "استقلالية، موضوعية وتجنب تضارب المصالح".
- تثمين دور المدقق الداخلي ونظام الرقابة الداخلية في التأثير على مهمة المدقق الخارجي لتحسين جودة المعلومة المالية.
- عدم تجريد ملاحظات وتحفظات المدقق الخارجي من موضوعيتها وجعلها حبرا على ورق لكي لا تأثر سلبيا على جودة المعلومة المالية والمحاسبية.
- ضرورة تطبيق NSCF المطابق للمعايير الدولية لترسيخ ثقافة الالتزام بالمعايير المحاسبية والتدقيقية.
- إن مبادئ NSCF تعزز الإفصاح والشفافية في المعلومة المالية.
- مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية للمؤسسة من شأنه أن يرفع من مصداقيتها.

إذ تسعى الحوكمة إلى تحسين نوعية خدامات التدقيق التي يقدمها المحافظ اعتمادا على دور لجان التدقيق ومن ثم، تحسن منافع أصحاب المصالح وعموم المجتمع المالي بتحسين جودة المعلومة المالية.[196]

يقوم محافظ الحسابات بإعطاء الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية المالية، من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية، فهو يعد عاملا أساسيا في حوكمت الشركات،[197]

حيث إن طبيعة العلاقة القائمة بين آليات الرقابة الداخلية واليات الرقابة الخارجية هي علاقة تكاملية تتم تحت إشراف مفهوم الحوكمة من خلال التطبيق الجيد والحريص للعناصر التالية:[198]

---

[196] Baker R & Dwight M, increasing the role of auditing in corporate governance, critical perspectives on accounting, vol13, 2002, p790.

[197] المشهداني عمر اقبال توفيق، تدقيق التحكم المؤسساتي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها اطار مقترح، مجلة اداء المؤسسات الجزائرية، الجرش، الاردن، عدد الثاني، 2013، ص239، بتصرف.

- الانضباط السلوكي.
- التوازن في تحقيق مصالح جميع الأطراف.
- الرقابة الفاعلة.
- إدارة المخاطر.

فالتجسيد الجيد لهذه العناصر على ارض الواقع يضمن فاعلية الحوكمة التي تضمن بدورها:[199]

- تحقيق الثقة في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية المنشورة.
- ضمان الوفاء بالالتزامات.
- الالتزام بالإطار القانوني عند تحقيق الأهداف.
- ضمان تحقيق النزاهة والحياد.
- توفير معلومات عادلة وشفافة لكافة الأطراف ذات العلاقة المرتبطة بالشركة.

ثانيا– تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من دور الحوكمة

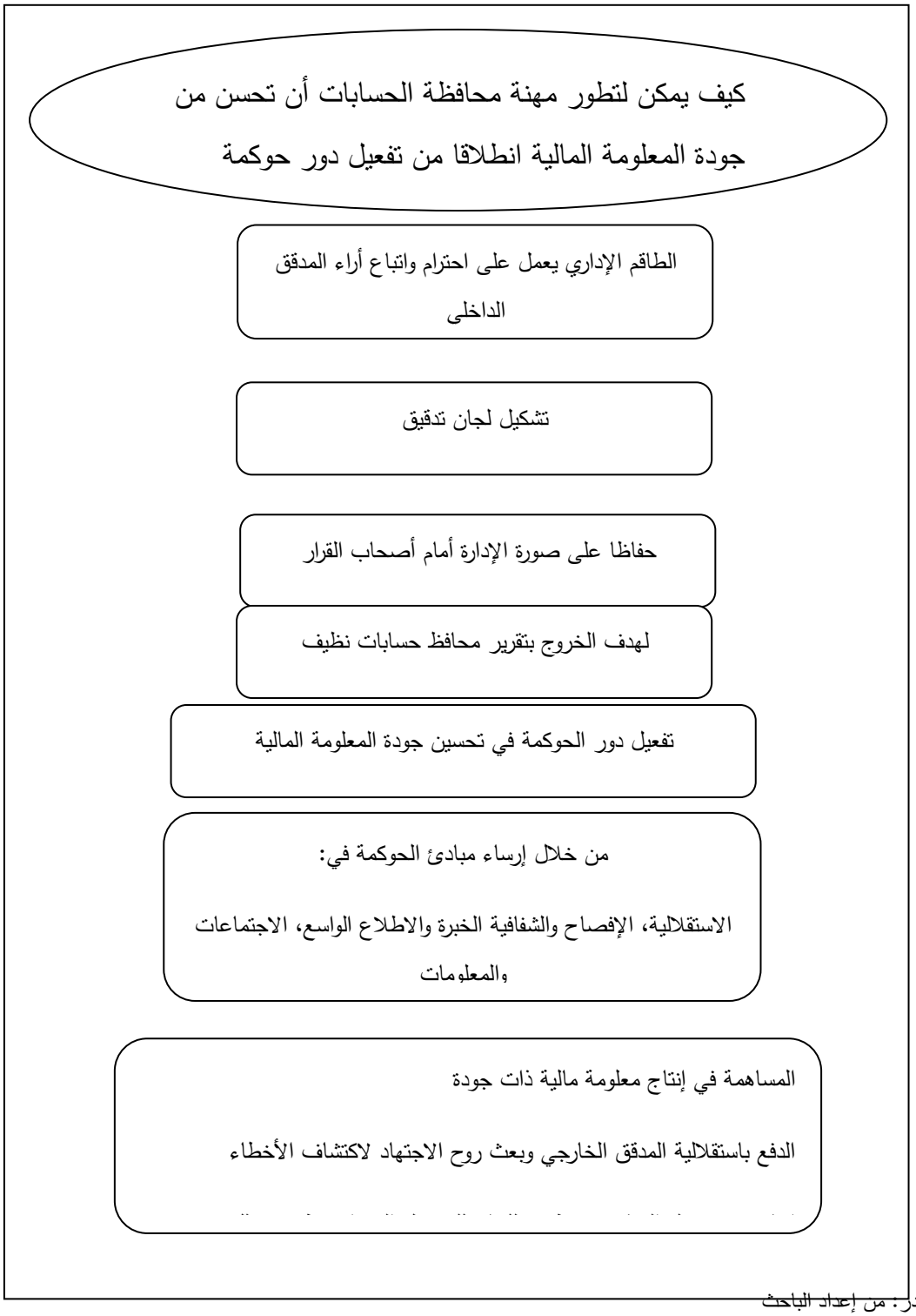
إن لحوكمت الشركات دور أساسي في التنسيق بين آليات الرقابة الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي، حيث يعمل تطوير الآليات الخارجية، على تحديث الآليات الداخلية (المدقق الداخلي، ولجان التدقيق) بتأثير مباشر على حوكمت الشركات التي تؤثر في تنظيم المهام وتحديد نقاط التعاون بين الأقسام لمراقبة المعاملات المالية في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية.

---

[198] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات: معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية لنشر الثقافة، الاسكندرية، مصر، ط1، 2006، ص ص11–12، بتصرف.

[199] طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص23، بتصرف.

الشكل (12): تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من دور الحوكمة



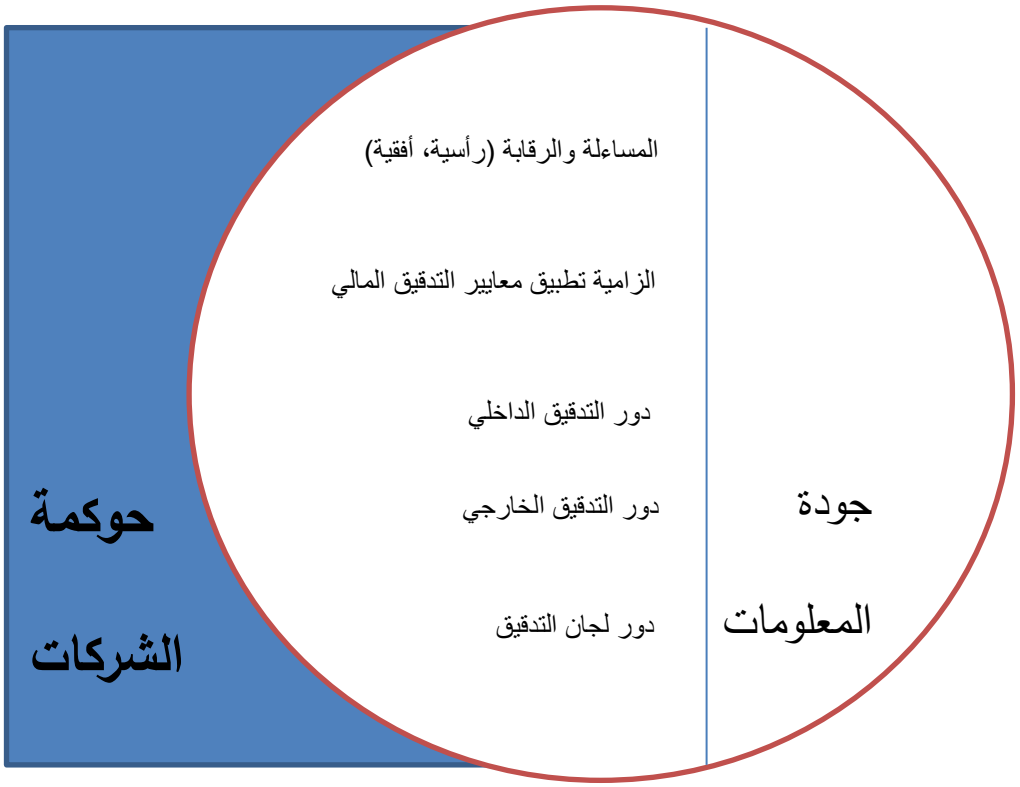
المصدر: من إعداد الباحث

لذلك فالعوامل التالية تعتبر مقياس فني لجودة المعلومات المالية:

- ✓ تعزيز ثقة الالتزام بالمعايير المهنية وتحقيق مبدأ المسائلة المحاسبية لمجلس الإدارة والجمعية العامة.
- ✓ تطبيق معايير دولية محاسبية وتدقيقية من طرف المنشأة.
- ✓ الشفافية والإفصاح الكامل في المعلومات المقدمة للمساهمين وأصحاب المصالح لرفع مستوى ثقتهم.
- ✓ تكريس حوكمت تطبيق مبادئ مهنية ملائمة تمكن من معلومات مالية أكثر جودة.

- ✓ الالتزام بالقوانين لجعل المعلومة المالية قابلة للمقارنة والفهم.
- ✓ استقلالية المدقق الخارجي لرفع درجة ثقة ومصداقية المعلومات المالية
- ✓ تفاعل لجان التدقيق مع المدقق الداخلي والمدقق الخارجي لإنتاج معلومات مالية ملائمة موثوقة.
- ✓ مبدأ الحوكمة في إدارة الأرباح الذي يعزز الشفافية والإفصاح عن المعلومات المالية.
- ✓ ضرورة الالتزام بالإفصاح السريع والدقيق لخلق معلومة مالية شاملة.
- ✓ التقيد بالمعايير المهنية والاختلاق المالية والتدقيقية لضمن شفافية المعلومات المالية.
- ✓ توفير قنوات فعالة لنشر المعلومات لضمان أنيتها واتخاذ القرار المناسب.

الشكل (13): الأبعاد المكونة للعلاقة بين الحوكمة و جودة المعلومات المالية



Source : islamfin-go-forim.net/t2072-topic/14-06-2014/03 :15

ثالثا– آليات دعم تأثير محافظ الحسابات في حوكمت الشركات لتحسين جودة المعلومة المالية

تهدف الآليات الأساسية العملية لدعم دور التدقيق في حوكمت الشركات إلى ضرورة حرص محافظ الحسابات على الارتقاء بجودة التدقيق، ذلك بتفعيل المساءلة المهنة للمحافظ، فمن أهم الآليات ما يلي:[200]

الآليات الأكاديمية:

يقع على عاتق الأكاديميين المهتمين بالمحاسبة والتدقيق عبء التطوير المستمر لبرامج التعليم الجامعي والتعليم الثانوي، لإنتاج محاسبين ومدققين مؤهلين التأهيل الكافي والملائم، بالتوجيه إلى البحوث المعالجة للمشاكل المهنية في مشاركة تخطيطية فاعلة وتنفيذ محكم، مدعم لدور التدقيق في حوكمت الشركات، بثلاث آليات أساسية هي:

- تطوير برامج التعليم المحاسبي والبحوث المحاسبية لحل مشاكل الحوكمة.
- تكثيف عقد مؤتمرات تركز على مواضيع محافظة الحسابات ودورها في حوكمت الشركات في مناقشة واقعية لدور المحافظ، في إضفاء الثقة على الإفصاح المحاسبي وإمكانية اعتماد على المعلومة المحاسبية المالية المدققة.
- طرح فكرة دراسة معايير التدقيق كمستويات للأداء المهني في ضمان جودة خدمة التدقيق ومن ثم حماية مصالح أصحاب المصلحة.
- ضرورة تحقيق التكامل بين الجامعات والشركات في مجال الحوكمة، من خلال إنشاء ورشات عمل مشتركة بينهما لغرض تطوير مقررات المحاسبة والتدقيق من منظور حوكمت الشركات.

الآليات التنظيمية المهنية:

تعمل مهنة المحاسبة والتدقيق وفق إطار تنظيمي مهني رسمي يحمي أعضاءها وينمي قدراتهم العلمية والعملية باستمرار، يصدر الإرشادات والضوابط المهنية الكفيلة بالارتقاء بمستوى المهنة وبمستوى أعضائها، هذا الأمر يمثل تحديا جديا للجمعيات المهنية بحيث تحتاج إلى أن تضع وتنفذ آليات ممكنة وعملية لدعم دور التدقيق الخارجي، منها:

- تطوير معايير المحاسبة المالية: يقع على عاتق الجمعيات المهنية إحداث تطوير مستمر في معايير المحاسبة المالية حتى يمكن لمحافظ الحسابات باستمرار حيازة مقياس ملائم لصدق القوائم المالية.
- تطوير معايير التدقيق: يجب أن يتماشى تطوير معايير التدقيق مع معايير المحاسبة المالية، سواء المتعارف عليها أو الإرشادات المتخصصة.

---

[200] عمر شريف وبن زروق زكية، الملتقى الدولي الاول: مداخلة بعنوان "علاقة حوكمة الشركات بعملية الافصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة"، 07–2010/12/08، ام البواقي، ص ص 11–12، بتصرف.

- تفعيل نظام الرقابة على أعمال الزملاء: إن نظام فحص أعمال الزملاء آلية من آليات الرقابة المهنية على أعمال الزملاء، لضمان الالتزام بمعايير التدقيق.
- تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر: من المتفق عليه إن التعليم المهني المستمر يمثل جانبا هاما في معيار التأهيل العلمي والعملي لمحافظ الحسابات بجانب التأهيل والتدريب، فإن مواجهة التدقيق لظاهرة وتحديات حوكمت الشركات وتفعيل دور مهنة التدقيق فيها يتطلب اتخاذ اللازم نحو تفعيل برامج التعليم والتدريب المهني المستمر.

الآليات المهنية العملية: تتمثل في الأساليب والوسائل والطرق والواجبات والمسؤوليات الملقاة على عاتق محافظ الحسابات الممارس للمهنة:

- آليات مهنية عملية لها مساهمات إيجابية في دعم الدور الحكمي الايجابي للتدقيق، ولا يمكن تحقيق هذا الدور، ما لم يكن محافظ الحسابات نفسه مقتنعا بأن الدور الحكمي مرتبط باستعداده وقدرته على إثراء الممارسة المهنية العملية، وإثبات ذلك.
- إن للتدقيق دور حكمي لا غنى عنه لأصحاب المصلحة في الشركات ويمكن أن يتحقق ذلك، بحرص محافظ الحسابات على الارتقاء بجودة المعلومة المالية وتفعيل المساءلة المهنية للمحافظ.
- إن التطور مهنة التدقيق استطاع أن يصل بها كمهنة إلى نسبة متقدمة من المقدرة على اكتشاف نقاط قوة وضعف الرقابة الداخلية خدمة للشركة والعملاء وأصحاب القرار والمصالح، غير أن الرؤية المهنية المعتمدة على المقدار الكمي المحصل من خبرة المهنيين، تؤكد وان جودة المعلومات المالية تكمن في مدى استقلالية محافظ الحسابات، كحق تضمنه حوكمت الشركات في مبادئها.

خـــلاصـــة:

ما يمكن استخلاصه في نهاية هذا الفصل، أن تطور مهنة محافظة الحسابات تبعث بالقلق في أعضاء مجلس الإدارة من وجود أخطاء أو حالات غش، قد يكتشفها المحافظ في إطار الطرق المتطورة التي يتبعها في مختلف مراحل عملية تدقيق المعلومة المالية، ما يترتب عنه تقرير متحفظ ما من شأنه أن يخفض من جودة المعلومة المالية.

لذلك فإن تشكيل مختلف اللجان ورصد مختلف الإمكانيات لأجل الرفع من درجة الثقة عند المحافظ أمر غاية في الأهمية، بحرصهم على إعداد معلومة مالية عالية الجودة في مختلف أطوار إعدادها، ذلك وأن تشكيل لجان التدقيق يُمكن من تحقيق أدنى مستويات الاستقلالية الواجبة للمحافظ، بتحقيق مصداقية نظام الرقابة الداخلية ومختلف عمليات المؤسسة والبيانات المالية، لتقليل نسبة الشك المهني عند المحافظ وضمان تقرير بدون نظيف.

وعليه فإن نتيجة الأثر المترتب على تحسين جودة المعلومة المالية إثر العلاقة بين الحوكمة والتدقيق وفق منظور يركز على أهمية حوكمت الشركات، يكمن في أن الحوكمة توفر:

- إطار تنظيمي لضمان صدق ونزاهة المعلومة المالية المعروضة والحد من استخدامها السلبي.
- منع تواطؤ محافظي الحسابات مع أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة.

يحث على إرساء مبدأ الحذر عند المحافظ إثر قيامه بعمله والارتقاء بمستواه إلى أقصى حد على اعتبار وجود لجان تدقيق تناقش عمله، وتتبع خطواته في حالة التواطؤ أو غير ذلك من الأحداث التي قد تضر بالمعلومة المالية المنشورة في خطوة تحفظ جودة المعلومة المالية من التشويه.

لترقى في ذلك مهنة التدقيق إلى نفس النمط نحو تطوير ذات المدقق وتحديث معلوماته لمواكبة جميع التغيرات ومجاراة جميع التطورات في اطلاعه على جميع المستجدات.

الفصل الرابع:

دراسة حالة – عينة من مكاتب الخبرة المحاسبية الجزائرية-

المبحث الأول: الإطار العام للدراسة

يتطرق هذا الفصل إلى الإجابة عن الإشكالية باختباره للفرضيات، تتبع هذه الدراسة الميدانية أسس البحث العلمي، وفق منهج يتناسب معها نظرا لطبيعة الموضوع محددا في طياته الأدوات المستعملة في وصف وتحليل عينة الدراسة.

المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة

1. **تحديد منهج الدراسة:** استخدم المنهج الاستقرائي التحليلي في مختلف أطوار الفصل، إذ أن اعتماد المنهج التحليلي يبرز الحقائق العلمية للنتائج المتوصل إليها، فموضوع البحث يدرس " **تطور مهنة التدقيق في الجزائر وأثره في تحسين جودة المعلومة المالية**"، من خلال تحديد **مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية وأثره في تحسين جودة المعلومة المالية.**
2. **أدوات البحث المستعملة:** يرتبط اختيار الأدوات المستعملة في جمع البيانات بالمنهج المحدد في تحليل النتائج، فقد أعتمد على (الاستبيان) في جمع أراء مجتمع الدراسة، لاختبار جملة فرضيات الدراسة.

الاستبيان: وجهت الإستبيانية للمهنيين والأكاديميين المهنيين في مجال المحاسبة ومحافظة الحسابات، لجمع آراءهم حول مدى مواكبة تطور مهنة محافظة الحسابات للتطورات العالمية، وتأثيرها في تحسين جودة المعلومة المالية عند إعداد تقريرهم حول القوائم المالية المدققة.

لقد مر إعدادها على أربعة مراحل:

- **مرحلة التصميم:** تم تصميم الاستبيان اعتمادا على عدة مراجع (كتب، أطروحات، مواقع انترنت)، روعي عندها إعداد الأسئلة وفق الأسس التالية:
  - صياغة عبارات الأسئلة بطريقة سهلة وواضحة
  - صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية الفصحى على أن تحتوي اختبار الصدق
  - ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها
  - احتواء الاستبيان على أسئلة شبه مغلقة

الجدول (10): مقياس لكارت الخماسي

الدرجة	الأهمية
1	غير موافق بشدة
2	غير موافق
3	محايد
4	موافق
5	موافق بشدة

الجدول (11): وضع مقياس ترتيبي للوسط الحسابي يحدد درجة الأهمية وفق مقياس لكارت

الوسط الحسابي	الأهمية	الدرجة
]1 – 1.80[	دائما	قوي جدا
]1.80 – 2.60]	غالبا	قوي
]2.60 – 3.40]	أحيانا	متوسط
]3.40 – 4.20]	نادرا	ضعيف
[4.20 – 5]	على نحو معدوم	ضعيف جدا

- **مرحلة التحكيم:** بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة تم تقديمها إلى الأساتذة الجامعيين المختصين في هذا الجانب وهم: **(الأستاذ الدكتور سعيدي يحيى، الأستاذ الدكتور معط الله خير الدين، الدكتور رابح بلعباس، الأستاذ عزوز ميلود، الخبير المحاسب سلاوي صالح)**، من أجل التحكيم وتصويب صياغة الأسئلة لتغطي جوانب البحث تقنيا ومنهجيا.

- **مرحلة الاختبار:** بعد تصميم الاستبيان وتحكيمه من طرف مجموعة من الأساتذة الجامعيين الخبراء المختصين، شرع في عملية التوزيع الأولي على عينة صغيرة متكونة من مهنيين وأساتذة، إضافة لبعض زملاء الدراسة من نفس الدفعة من ولايات " قالمة وسطيف، برج بوعريريج ومسيلة، تيارات " بغية اختبار تناسق الأسئلة المطروحة، ومدى استجابة الاستبيان للأهداف المسطرة المنتظرة منها.

مكنت هذه المرحلة من جمع عدة ملاحظات كرست في بعض الإجراءات والتعديلات نلخصها في:

- الاستغناء عن بعض الأسئلة
- إضافة أسئلة أخرى

- تعديل صياغة البعض الأخر

- **مرحلة التصميم النهائي:** امتدت مرحلة التصميم من شهر مارس 2015 إلى غاية سبتمبر 2015، أين تم التصميم النهائي للاستبيان.

وزعت وجمعت الاستبيانات في نفس اليوم من خلال الاتصال المباشر بإفراد العينة من مختلف ربوع الوطن، على هامش انعقاد الجمعية العامة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنعقد يوم 2015/10/21 " بالمدرسة العليا للسياحة والفندقة –عين البنيان–"، حيث كانت لنا الفرصة لطرح الاستبيان.

المطلب الثاني: بناء محاور الفرضيات

1. **ترابط الفرضيات مع محاور الاستبيان:** تم ربط محاور الاستبيان بفرضيات البحث وفق متطلبات الدراسة، أين تم إدراج الأسئلة المتعلقة بكل فرضية على حدى وفق ما جاء في أسئلة كل محور، أين نجد بعض أسئلة الفرضية الثانية ضمن المحور (الأول، الثاني، الثالث)، وهكذا مع باقي الفرضيات، بتوظيف نوع من المراوغة في طرح الأسئلة للوقوف على جدية إجابات أفراد العينة، وفق الجدول التالي:

الجدول (12): ترابط الفرضيات مع محاور الإستبيانية

	الفرضية الأولى	الفرضية الثانية	الفرضية الثالثة	مجموع الأسئلة
المحور الأول	12-11-10-3-2-1	9-8-4	7-6-5	**12**
المحور الثاني	11-10-9-8-4-3-2-1	7-6-5	غير موجود	**11**
المحور الثالث	غير موجود	5-4-2	10-9-8-7-6-3-1	**10**
مجموع الأسئلة	**14**	**9**	**10**	**33**

المصدر: من إعداد الباحث

2. **أساس الترابط والاختبار:** تم توظيف بعض المتغيرات كـ (الخبرة، الشهادة،...إلخ) في دراسة الإجابات التي تقدم بها أفراد العينة، بناء على متطلبات اختبار الفرضيات في الإجابة على الإشكالية، ذلك كما هو موضح في الجدول حيث يختبر كل سؤال من المحاور الثلاث إلى المتغير:

الجدول (13): أساس الترابط والاختبار (أنظر الملحق رقم 07)

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية وحدود مجتمع الدراسة

1. الأساليب الإحصائية المستخدمة: استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS[19] في تحليل البيانات المجموعة، باستخدام الأساليب التالية:

أ- **صدق وثبات الاستبيان:** للحكم على دقة القياس، كذا تحديد ثبات الاستبيان في التعبير على إشكالية البحث مستخدمين في ذلك معامل الثبات ألفا كرومباخ في قياس مستوى المعنوية عند α=0.05.

ب-**التجانس:** بقياس مدى انتشار البيانات حول مقياس النزعة المركزية، الممكن استخدامها في المقارنة بين مجموعتين أو أكثر (كالخبرة، التخصص...الخ)، بعزل العوامل الدخيلة وحصر قيم الاختلاف.

ت-**الوسط الحسابي:** باعتباره أحد مقاييس النزعة المركزية، فقد أستخدم كمؤشر لترتيب الأحداث والأسباب حسب أهميتها من وجهة نظر عينات الدراسة، كما أعتمد الوسط الحسابي لإجابات المشاركين مؤشرا لتحديد طبيعة العلاقة بين مهنة التدقيق على المستوى العالمي والمستوى الجزائري، كذا تحديد تأثير ممارسات مهنة التدقيق على جودة المعلومة المالية وتأثير تطورها على جودة الأخيرة.

ث- **الانحراف المعياري:** استخدام الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي في دراسة مدى مواكبة تطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية.

ج-**التباين:** في دراسة الفروقات الإحصائية بين آراء مختلف أفراد العينة حول أسئلة الاستمارة المجاوب عنها.

ح- **اختبار (T):** لأجل بيان أي فروقات ذات دلالة إحصائية بين متوسطات مهنة التدقيق على المستوى العالمي ومتوسطات مهنة التدقيق على المستوى الجزائري، بمعنى اختبار الفرق بين متوسطين.

خ-**اختبار أحادي التباين (ANOVA):** أستخدم أسلوب تحليل التباين أحادي الاتجاه One-Way ANOVA لتعدد عينات الدراسة، في خطوة للتحقق مما إذا كان للمتغير **المستقل** (تطور مهنة التدقيق) تأثيرا على المتغير **التابع** (جودة المعلومات المالية)، عند جميع العينات الفرعية في آن واحد، آي أن اختبار النسبة الفائية في هذه الحالة يعد اختبارا شاملا للدلالة.

2. مجتمع الدراسة وحدوده:

أ. **مجتمع الدراسة:** تم حصر مجتمع الدراسة في عينة مقسمة إلى: أكاديميين مهنيين في أن واحد، والمهنيين.

ب. **حدود الدراسة:** تم تحديد حجم عينة الدراسة بـ 120 عينة بـ 120 استبيان كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول (14): حدود الدراسة الإستبيانية نسبة لمخرجات البرنامج

البيان	التكرار	النسبة %
الاستمارات الموزعة	120	100
الاستمارات المسترجعة	85	70.83
الاستمارات غير المسترجعة	35	29.16
الاستمارات الملغاة	22	18.33
الاستمارات الصالحة للاستعمال	63	52.50

نلاحظ من خلال الجدول أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة هو 120 استمارة منها 85 مسترجعة بما يمثل 70.83% من الحجم الكلي للعينة، في حين لم تسترجع 35 منها بنسبة 29.16% من العدد الإجمالي، نظرا لسرعة مغادرة أفراد المجتمع بعد تقرر عدم انعقاد الجمعية العامة لعدم اكتمال النصاب القانوني، بعد فرز الاستمارات المسترجعة توجب إلغاء 22 منها ما يعادل 18.33% لتناقض الإجابات وعدم الإجابة على بعض الأسئلة (عدم الجدية في التعامل مع الاستمارة)، في حين بلغ عدد الاستمارات الصالحة 63 استمارة بنسبة 52.50%.

ج. **تفريغ البيانات:** تأتي عملية تفريغ البيانات بعد جمعها كمرحلة ثالثة تضمنت ثلاث خطوات، كالتالي:

- الخطورة الأولى: تفريغ البيانات على برنامج SPSS[19] بجمع الأجوبة وتبويبها في جداول.
- الخطوة الثانية: اختبارها إحصائيا باستخدام الاختبارات المنوه بها أنفا وفق الأساليب المحددة.
- الخطوة الثالثة: عرض ما خلصت له مجمل التحليلات واختبار للفرضيات، بالإجابة على الأسئلة الفرعية، نخلص بعدها إلى المقترحات قد تقدم الإضافة في دراسات أكاديمية.

المبحث الثاني: نتائج الوصفية للدراسة

المطلب الأول: الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة

1. الجنس: نبين في هذا العنصر طبيعة المشاركة في الاستبيان وفق الجدول التالي:

الجدول (15): يوضح التكرارات حسب الجنس

البيان	التكرار	النسبة %
الذكور	41	65.08
الإناث	22	34.92
المجموع	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

من خلال الجدول نلاحظ أن نسبة الذكورة بلغت 65.08% أكثر منها عن الإناث بـ 32.92% بتكرارات توزعت 41 و 22 على الترتيب، في إشارة لاهتمام فئة الذكور بالمهنة مقارنون مع الإناث.

2. السن: يتوزع هو كذلك كما يلي:

الجدول (16): يوضح التكرارات حسب الفئات العمرية

الفئة	التكرار	النسبة %
أقل من 25 سنة	09	14.28
من 25 إلى أقل من 40 سنة	23	36.51
من 40 إلى 55 سنة	18	28.57
أكثر من 55 سنة	13	20.64
المجموع	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

تضمنت عينة الدراسة إجمالي فئة شبانيه بـ 50.79% ما بين العينتين الأولى والثانية لأقل من 40 سنة بحضورهم لاجتماع الجمعية العامة مما يعطي لعينة الدراسة أفاق مستقبلية، في تقارب للرؤى الآنية للفئتين التاليتين بفارق 0.21% لإجمالهما، إذ تتفرق النسب بين نسبة 28.54% عند الفئة العمرية 40-55 سنة بتعداد تكراري 18 تكرار في حين يبقى 13 تكرار للفئة الأكثر من 55 سنة بنسبة 20.64%.

3. الخبرة: تتوزع حسب الجدول

الجدول (17): يوضح التكرارات حسب فئات الخبرة

الفئة	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	19	30.16
من 05 إلى أقل من 20 سنة	32	50.79
من 20 إلى 35 سنة	08	12.70
أكثر من 35 سنة	04	06.35
المجموع	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

من الملاحظ أن أعلى نسبة تتمركز في الفئة من 05- 20 سنة خبرة أين نستطيع القول أن عامل تتبع مجريات تطور المهنة في الجزائر، قد مس نصف عينة الدراسة أخذا بنسبة 50.79% لـ 32 تكرار، قياسا على عتبة القانون 91-08، بينما يتراوح مجموع الفئتين التاليتين 19.05% للفئة أكثر من 20 سنة في تحقيق توازن الآراء إذما قارنها بنسبة 30.16% للفئة أقل من 5 سنوات، إن قراءة أجوبة العينة لا يخلوا من حداثة الفكر برؤى شبانية تتبع أدق جزئيات المهنة، في وسط مهني أكاديمي بمستوى ليسانس فما فوق.

4. الشهادة العلمية: ترتكز على أربعة شهادات جامعية موزعة كالتالي:

الجدول (18): يوضح التكرارات حسب فئات الشهادة العلمية

الشهادة	التكرار	النسبة %
دكتوراه	08	12.70
ماجستير	18	28.57
ماستر	5	7.94
ليسانس	32	50.79
المجموع	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

من خلال هذا الجدول يتضح جليا أن شهادة الليسانس هي الحائزة على النسبة الأكبر بـ 50.79% على صعيد الشهادات المحددة، في سبب راجع إلى اشتراط هذه الشهادة كحد أدنى لمزاولة المهنة، تليها شهادة الماجستير بنسبة 28.57 % في إشارة أن أكثر من ثلث العينة لازالت في طور البحث العلمي الأكاديمي كما هو الحال، مع أصحاب شهادة الماستر ممن كانوا ليسانس نظام قديم ورجعوا للجامعة من بوابة نظام "ل.م.د" الحديث في

الجامعة الجزائرية برسم حداثة الشهادة، وهو ما يعطي الدراسة طابع أكاديمي حديث قد يتماشى والتطورات الحديثة مع مجريات المهنة على المستويين العالمي والجزائري.

كما لا يفوتنا تسليط الضوء عن ميزة أخرى أحتلت المرتبة الثالثة في التصنيف بـ 12.70% هي شهادة الدكتوراه، حيث قلما نجدها في أغلب الدراسات، والأساس فيها الجمع بين الجانبين الأكاديمي والمهني.

5. التخصص: يرتكز هو الآخر على أربعة تخصصات، تتوزع:

الجدول (19): يوضح التكرارات حسب فئات التخصص العلمي في الشهادة

التخصص	التكرار	النسبة %
محاسبة	26	41.27
مالية	19	30.16
تدقيق	13	20.63
بنوك	5	7.94
المجموع	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

نلاحظ في ترتيب تخصص الشهادات أن تخصص المحاسبة أحتل المرتبة الأولى يليه تخصص المالية ثم التدقيق والبنوك في المركزين الأخيرين بنسبة 41.27%، 30.16%، 20.63%، 7.94% على الترتيب، أي أن حوالي نصف عينة الدراسة هم مختصين محاسبة يفترض اطلاعهم بحد أدنى على مجريات التطورات المحاسبية، في حلقة تدعيميه لوصل علم المحاسبة بالتدقيق، كذلك الأمر بالنسبة لتخصص المالية الذي فاق ربع ¼ عينة الدراسة، في حين يبقى تخصص التدقيق على اختلافه محاسبي أو مالي في المركز الثالث بنسبة تفوق تصل للربع ¼ كما هو الحال مع سابقه، ليحتل تخصص البنوك المرتبة الرابعة بنسبة 7.94% رغم أن التدقيق على مستوى البنوك عملية مقننة وواجبة لضبط مالية الاقتصاد في إشارة لتبيض الأموال.

6. المهنة: بطبيعة الحال فمهنة التدقيق في الجزائر تتفرع حسب تسمياتها إلى (الخبير المحاسب، محافظ الحسابات)، ذلك وأن الخبير المحاسب بمجرد حصوله على هذا الاعتماد فهو مخول لمزاولة مهنة محافظ حسابات تلقائيا، أما عن الخبير القضائي فهو محافظ الحسابات معتمد لدى المحكمة في القضايا المالية بينما، تم إضافة مهنة الأستاذ الجامعي ذلك أن العديد من المهنيين ممن تتوفر فيهم شروط التدريس في الجامعة يجمعون بين الاثنين طالما لا يمنع القانون ذلك.

الجدول (20): يوضح التكرارات حسب فئات المهنية

التخصص	التكرار	النسبة %
خبير محاسبي	15	23.81
محافظ حسابات	31	49.21
خبير قضائي	02	3.17
أستاذ جامعي	15	23.81
المجموع	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

وعليه فإن حقيقة عينة الدراسة بالنظر إلى حدود الدراسة من حيث ظروف ومكان توزيع الاستمارة، نستطيع الإجماع على أن كل أفراد مجتمع الدراسة هم محافظي حسابات بإجمالي 100%، تتوزع فيما بينها إلى خبراء محاسبين وأساتذة جامعيين بنفس النسبة 23.81% في المرتبة الثانية، تتذيل الترتيب مهنة الخبير القضائي بنسبة 3.17 %، لأعلق على محافظي الحسابات عند المرتبة الأولى بـ 49.21%.

7. عدد التربصات والملتقيات الدولية المشارك فيها:

لقد تم إدراج معيار التربصات والملتقيات الدولية لمعرفة مدى إطلاع أفراد عينة الدراسة على التغيرات المهنية في الساحة الدولية، فجاءت نسب المعيار على الجدول التالي:

الجدول (21): يوضح التكرارات حسب عدد التربصات والملتقيات الدولية (أنظر الملحق رقم 08)

توجد في الجدول نسب كبيرة تتقدم نسب الاستطلاع الأخرى من حيث عدد المشاركة في الملتقيات والتربصات الدولية، إذ أن نسبة 55.6 بالمئة و28.6 بالمئة كانتا من أعلى النسب الظاهرة في الجدول الموافقة للتكرار الصفري (0) في كليهما، تليها أعلى نسبة في الجدول بـ 27 بالمئة للذين حضروا تربصين في الخارج وعددهم 17 عينة، بعدها النسب المبعثرة بينَ [1.6%–19%] بالنسبة للتربصات، يقابلها 9.5% كأعلى نسبة بعدد عينات يساوي 6 تكرارات عند أدنى نسبة 1.6 % بتكرار واحد بالنسبة للملتقيات الدولية.

إن الهدف من إدراج عدد التربصات الدولية في الخارج كان لاعتبار تركيز الدراسة على التطورات العالمية للمهنة، لملاحظة مدى إلمام محافظي الحسابات بمختلف مجرى تطورات المهنة على الساحة الدولية، ولم يتم إقصاء من لم تتح لهم فرصة التربص بالخارج، فأدرج معيار المشاركة في الملتقيات الدولية محليا لدراسة رغبة المدققين الجزائريين في البحث أو خلق مصادر معلومات تدور حول التطورات المهنية الدولية، فقد جاءت النسب ضئيلة للعينة التي حضرت تربصات أو شاركوا في ملتقيات مقارنة بمن هم من نفس العينة الذين لم يوفقوا في أي من هذين المتبدلين.

المطلب الثاني: القراءة الوصفية في تحليل طبيعة البيانات

الفرع الأول: صدق وثبات المحاور وتجانسها

الجدول (22): الإحصاءات الوصفية لتقاطع المحاور مع محاور الفرضيات (أنظر الملحق رقم 09)

نلاحظ من الجدول أن ترابط محاور الاستبيان إلى محاور الفرضيات تكاد تكون متقاربة بفارق بسيط من حيث قيم المتوسطات الحسابية، حيث يقدر المتوسط الحسابي للمحور الاستبياني الأول 3.045 في حين بلغ المحور الفرضي الأول 3.044 فالفرق يتمثل في 0.001 بانحراف معياري محدد في مجال [0.64442-062500]، في هذه الحالة فإن الانحراف المعياري قليل عن المتوسط الحسابي أي أن نطاق التباين حول المتوسط يكون ضيق، ما يدل على ثبات الإجابات ليقلل من التشتت فبالتالي نستنتج أن البيانات متجانسة.

بلغ المتوسط الحسابي للمحور الإستبياني الثاني 2.9437 في حين بلغ المحور الفرضي الثاني 2.9436 بفارق 0.0001، وانحراف معياري عن المتوسط الحسابي للأخير قدر بـ 0.52378 أين يمكننا حصر قيم التباين في نطاق ضيق حول المتوسط، بما يقلل من تشتت القيم حول المتوسط بأرقام دقيقيه تعبر عن صدق وثبات البيانات لذلك نستنتج أن هناك تجانس في بيانات المحور.

نفس القيم الإحصائية للمحور الاستبياني الثالث إلى المحور الفرضي الثالث، حيث بلغ متوسط كل منهما 3.1937 و3.1667 على التوالي، بانحراف معياري قدر بـ 0.56963 و0.57136، وعليه فإن نطاق تباين القيم حول المتوسط دقيقة ما يعني تناسق وصدق البيانات في هذا المحور أيضا.

بصفة عامة يمكننا الحكم بتجانس المحاور إلى بعضها البعض بدليل صغر الانحراف المعياري عن المتوسط الحسابي في نطاق تفاضلي ضيق، يعكس تناسق وإيجابية البيانات في شكل أرقام صادقة وثابتة حول المتوسط تقلل من تشتت القيم.

الفرع الثاني: التحليل الوصفي لأسئلة المحاور

الجدول (23): أسئلة المحور الأول

	السؤال/ البيان	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المجموع	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
المحور الأول: ماهي وجهة نظرك حول	هناك تطور إيجابي ملموس للمهنة في المجال العلمي والمهني	14	22.2	15	23.8	11	17.5	18	28.6	5	7.9	63	100
	لا توافق أن تطور مهنة التدقيق في العالم يأخذ منحى إيجابي	8	12.7	23	36.5	11	17.5	13	20.6	8	12.7	63	100
	تطور المهنة عالميا كان نظير الأزمات المالية العالمية	9	14.3	11	17.5	8	12.7	22	34.9	13	20.6	63	100
	قصور المهنة القى بظلاله على نقص جودة المعلومات المالية	10	15.9	12	19	15	23.8	18	28.6	8	12.7	63	100
	تطور المهنة يؤدي لحتمية تطور المعلومة المالية	14	22.2	11	17.5	7	11.1	16	25.4	15	23.8	63	100

تطور المهنة من شأنه أن يحسن من جودة المعلومة المالية	8	12.7	15	23.8	6	9.5	24	38.1	10	15.9	63	100
لتطور مهنة التدقيق اثر سلبي على جودة المعلومة المالية	19	30.2	17	27	11	17.5	9	14.3	7	11.1	63	100
حدوث الأزمات المالية العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية	15	23.8	15	23.8	10	15.9	14	22.2	9	14.3	63	100
تعمل معايير التدقيق العالمية على زيادة جودة المعلومة المالية	12	19	10	15.9	3	4.8	26	41.3	12	19	63	100
تطور المهنة من شأنه تفعيل ISAدور معايير التدقيق العالمية	10	15.9	12	19	9	14.3	23	36.5	9	14.3	63	100
تطور المهنة يسهم في زيادة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ISA	6	9.5	9	14.3	10	15.9	23	36.5	15	23.8	63	100
تطور المهنة من شأنه زيادة درجة وعي الدول بضرورة توحيد لغة التدقيق من خلال توحيد المعايير التدقيقية	9	14.3	15	23.8	8	12.7	23	36.5	8	12.7	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

السؤال الأول: لا يوافق ما نسبته 46 % من أفراد العينة بتوزيعهم بين 15 – 14 عينة بين غير موافق والغير موافق بشدة على الترتيب، أن **هناك تطور إيجابي ملموس للمهنة في المجال العلمي والمهني،** في الوقت الذي يوافق فيه على العكس ما نسبته 36.5 % من نفس أفراد العينة بتوزيع 18 – 5 عينة بين موافق وموافق بشدة، يحايد 17.5 % الباقين عن الإجابة على الأسئلة.

السؤال الثاني: تتباين أراء العينات في موافقتهم على أن **تطور مهنة التدقيق في العالم يأخذ المنحى الإيجابي** على أساس الترتيب التنازلي، التالي: 23 عينة بنسبة 36.5 % يوافقون على أن تطور المهنة يأخذ منحى إيجابي يليها عدم موافقة 13 عينة بنسبة 20.6 % بأن تطور مهنة التدقيق في العالم تأخذ منحى إيجابي، بينما يحايد 11 عينة بنسبة 17.5 % في الإجابة، ليتذيل ترتيب الغير موافقين بشدة مع الموافقين بشدة أن لتطور مهنة التدقيق منحى إيجابي على المستوى العالمي بنسبة 12.7%.

السؤال الثالث: ما نسبته 55.5 % من العينة بمجموع 35 تكرار يوافقون على اختلاف شدة موافقتهم **أن تطور المهنة عالميا كان نظير حدوث الأزمات المالية العالمية،** ليتقاسم باقي أفراد العينة النسب الظاهرة 17.5%، 14.3% و12.7% لكل من الغير موافقين بشدة والغير موافقين والمحايدين على التوالي للفرض القائم على أن تطور مهنة التدقيق في العالم كان نظير حدوث الأزمات المالية العالمية.

السؤال الرابع: يوافق 18 عينة بينما يحايد 15 أخرين بنسبتي 28.6% و23.8% على التوالي، بأن **قصور المهنة ألقى بظلاله على نقص جودة المعلومة المالية،** لينافي ما نسبته 19% وينافي بشدة ما نسبته 15.9%، على أن قصور المهنة ألقى بظلاله على نقص جودة المعلومة المالية، في الوقت الذي يوافق بشدة، 8 عينات بنسبة 12.7% أن قصور المهنة ألقى بظلاله على نقص جودة المعلومات المالية.

السؤال الخامس: نلاحظ تقارب نسب الموافقين باختلاف شدتهم، بأن قصور المهنة ألقى بظلاله على نقص جودة المعلومة المالية تؤكد علاقة تطور المهنة بجودة المعلومات المالية، من خلال استقراء نسبة 49.2 % للذين يوافقون باختلاف شدتهم إن **تطور المهنة يؤدي لحتمية تطور المعلومة المالية**، بزيادة قدرت بحوالي 7.9 % لقاء انخفاض عدد المحايدين مقارنة بالجدول الذي قبله، وعليه يبقى ما نسبته 22.2% و17.5% للذين لا يوافقون بشدة والذين لا يوافقون على أن تطور المهنة يؤدي لحتمية تطور المعلومة المالية.

السؤال السادس: يرى 38.1% من عينات مجتمع الدراسة أن **تطور مهنة التدقيق من شأنه أن يحسن من جودة المعلومة المالية**، بينما 23.8% أن تطور مهنة التدقيق ليس من شأنه أن يحسن من جودة المعلومة المالية في عودة للقراءة القبلية أن تطور مهنة التدقيق لا تؤدي لحتمية تطور المعلومة المالية، كذلك الأمر بالنسبة للموافقين بشدة وغير موافقين بشدة بنسب متتالية: 15.9% و12.7% من حيث تأثير تطور المهنة في تحسين جودة المعلومة المالية، أين نلاحظ نسبة المحايدين قد انخفضت إلى 9.5% مقارنتا بسابقيه.

السؤال السابع: بلغت نسبة غير موافقين على اختلاف الشدة بـ 57.1% توزعت بين 30.2% و 27% لكل من غير الموافقين بشدة وغير موافقين، على أن **لتطور مهنة التدقيق أثر سلبي على جودة المعلومة المالية** في حين لم تصل نسبة الموافقين بشدة والموافقين نصف النسبة المذكورة أولا، حيث بلغت نسبتهما مجتمعين 25.4% ما يؤكد أن أكثر من نصف مجتمع الدراسة يؤكد إيجابية أثر تطور مهنة التدقيق على جودة المعلومة المالية لتتمم نسبة 17.5% إجمالي نسبة 100% متضمنة المحايدين في أراءهم.

السؤال الثامن: يتساوى عدد غير الموافقين على اختلاف شدتهم بنصف النسبة 47.6% لكل واحد منهما في أن **حدوث الأزمات المالية العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية**، لتمثل نسبة 36.5% الموافقين على اختلاف شدتهم أن حدوث الأزمات المالية العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية، ويحايد 10 عينات بنسبة 15.9% أراءهم.

السؤال التاسع: يوافق ما نسبته 41.3% أن **معايير التدقيق العالمية تعمل على زيادة جودة المعلومة المالية**، ويوافق بشدة ما نسبته 19% على ذلك أيضا، غير أن 34.9% هي نسبة غير موافقين والغير موافقين بشدة، ليبقى آخر في الترتيب بـ 4.8% المحايدين.

السؤال العاشر: تطور مهنة التدقيق من شأنه تفعيل دور معايير التدقيق العالمية، يوافق ما نسبته 36.5% على أن تطور المهنة يحفز دور معايير التدقيق العالمية، ويوافق ذلك بشدة ما نسبته 14.3% غير أن 34.9% هي نسبة غير موافقين وغير موافقين بشدة، أما 14.3% هي للمحايدين.

السؤال الحادي عشر: قياسا على ما جاء في الجدول فقد وافق ما نسبته 36.5% على أن تطور المهنة يعمل على زيادة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق، ويوافق بشدة ما نسبته 23.8% على ذلك أيضا بإجمالي 60.3%، غير أن 23.8% هي نسبة غير الموافقين وغير الموافقين بشدة على زيادة اعتماد المعايير الدولية بتطور المهنة، ليأخذ المحايدين من عينات مجتمع الدراسة ما نسبته 15.9%.

السؤال الثاني عشر: توزعت أراء أفراد العينة بين موافق وغير موافق وغير موافق بشدة وموافق بشدة محايد على التوالي: 36.5% و23.8% و14.3%، 12.7% و12.7%، حول أن تطور المهنة من شأنه زيادة درجة وعي الدول بضرورة توحيد لغة التدقيق من خلال توحيد المعايير التدقيقية.

الجدول (24): أسئلة المحور الثاني

	السؤال/ البيان	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المجموع	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
المحور الثاني: ماهي وجهة نظرك حول التطورات الوطنية الجزائرية لمهنة التدقيق	تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	6	9.5	16	25.4	7	11.1	19	30.2	15	23.8	63	100
	تطور المهنة مرتبط بتطور بالهيئات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	8	12.7	14	22.2	8	12.7	22	34.9	11	17.5	63	100
	تطور القوانين والنصوص التشريعية التنظيمية في الجزائر مرتبط بالتطورات العالمية	8	12.7	15	23.8	13	20.6	19	30.2	8	12.7	63	100
	توافق على أن تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات العالمية	10	15.9	23	36.5	8	12.7	16	25.4	6	9.5	63	100
	غير موافق على أن صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية وبعث المزيد من الاستقلالية	10	15.9	21	33.3	9	14.3	12	19	11	17.5	63	100
	توافق أن للقانون 10-01 الأثر الإيجابي في تطور مهنة التدقيق الجزائرية نظريا وتقنيا لتحسين جودة المعلومة المالية	17	27	15	23.8	13	20.6	13	20.6	5	7.9	63	100
	إن استبدال القانون 91-08 بالقانون 10-01 كان ضرورة حتمية لإضفاء ميزة استقلالية الممارسة المهنة كميزة النوعية	13	20.6	17	27	8	12.7	16	25.4	9	14.3	63	100
	توافق على أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر يواكب تطور مهنة التدقيق عالميا	18	28.6	22	34.9	11	17.5	8	12.7	4	6.3	63	100
	عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يقلل من أهمية الإضافات التي استحدثها القانون 10-01	11	17.5	13	20.6	7	11.1	22	34.9	10	15.9	63	100
	انعدام مواكبة مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات المهنة عالميا سببه عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ISA	15	23.8	8	12.7	10	15.9	18	28.6	12	19	63	100
	المواكبة الفعلية لتطورات المهنة وطنيا مرهون باعتماد المعايير الدولية للتدقيق	8	12.7	15	23.8	11	17.5	22	34.9	7	11.1	63	100

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

السؤال الأول: عند هذا السؤال نقف على مدى تقارب النسب بين مختلف الآراء باستثناء نسبة أو نسبتين فقط، حيث تحددت نسبة الموافقين على أن **تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر**، بـ 30.2% بفارق غير بعيد عن غير الموافقين وبـ 25.4% مباشرة في الترتيب،

الموافقين بشدة بـ 23.8%، غير أن باقي أجمالي 100% فقد توزع بين المحايدين والغير موافقين بشدة بـ 11.1% و 9.5% على الترتيب.

السؤال الثاني: من الملاحظ أن نسبة الموافقين من عينات الدراسة تساوي نسبتي الغير الموافقين والغير موافقين بشدة مجتمعتا في نسبة 34.9%، في الوقت الذي بلغت فيه نسبة الموافقين بشدة 17.5%، هو الأمر الذي يرجح قبول أن **تطور المهنة مرتبط بتطور الهيئات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر**، في حين تبقى نسبة 12.7**%** تعبر عن فئة المحايدين.

السؤال الثالث: يوافق البعض على **ربط تطور القوانين والنصوص التشريعية التنظيمية للمهنة في الجزائر بالتطورات العالمية** بإجمالي نسبة تقدر بـ 42.9%، بينما لا يوافق البعض الأخر من عينات الدراسة ما تمثل نسبته 36.5% على هذا الربط بين تطور القوانين المنظمة للمهنة جزائريا والتطورات العالمية في حين ترتفع نسبة المحايدين في أراءهم لـ 20.2%.

السؤال الرابع: لا يوافق ولا يوافق بشدة أكثر من نصف أفراد العينة على أن **تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات العالمية** بنسبة 52.4%، فحين لم تتعد نسبة الموافقين والموافقين بشدة على أن تغير القانون 91-08 بالقانون 10-01، جاء لمواكبة التطورات العالمية النسبة 34.9% وهي نسبة أقل من نسبة غير موافقين فقط التي بلغت 36.5%، لتعبر نسبة الـ 12.7% عن المحايدين من العينة

السؤال الخامس: لا يوافق ما نسبته 33.3% من العينة على أن **صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية لبعث المزيد من الاستقلالية**، كذلك الأمر مع ما نسبته 15.9% من عينة الدراسة فهم لا يوافقون بشدة، غير أن نسبة 36.5% كانت من نصيب الموافقين والموافقين بشدة على أن صدور القانون 10-01، كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية لبعث المزيد من الاستقلالية تتوزع بينهما على التوالي بـ 19% و17.5%، لتختتم نسبة 14.3% للمحايدين في أراءهم.

السؤال السادس: الملفت للانتباه تساوي نسبة المحايدين والموافقين على أن **للقانون 10-01 الأثر الإيجابي في تطوير مهنة التدقيق الجزائرية نظريا وتقنيا لتحسين جودة المعلومة المالية**، على نقيض ذلك نجد أن الكفة قد مالت إلى غير موافقين وغير موافقين بشدة بما نسبته 27% و23.8% على التوالي، ليحل الموافقين بشدة من العينة في الصف الأخير بنسبة 7.9%.

السؤال السابع: يتساوى تقريبا عدد أراء العينة غير موافقين والموافقين في هذا الجدول بفارق "تكرار واحد" ما يترجم نسبيا بـ 27% 25.4% على التوالي، حول طبيعة **استبدال القانون 91-08 بالقانون 10-01 إذا كان لضرورة حتمية لإضفاء ميزة استقلالية الممارسة المهنية كميزة نوعية**، ليخلق بين الغير موافق بشدة والموافق بشدة الفرق في الإجابة بنسبة 20.6% و14.3% على الترتيب بينما 12.7% للمحايدين في رأيهم.

السؤال الثامن: تأتي نسبة الإجابة بموافق وموافق بشدة على أن **تطور مهنة التدقيق في الجزائر يواكب تطور مهنة التدقيق عالميا**، ضئيلة جدا فلم تتعدى مجتمعتا نسبتهما نسبة 19%، وهي أقل بكثير من نسبة الغير موافق بشدة التي بلغت لوحدها الـ 28.6%، في الوقت الذي قاربت فيه نسبة الغير موافق ضعف نسبة المحايدين بـ 34.9% و 17.5% على التوالي.

السؤال التاسع: اكثر من نصف أراء عينة الدراسة بما نسبته 50.8% غير يوافقون على أن **عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يقلل من أهمية الإضافات التي استحدثها القانون 10-01**، في الوقت يوافق ما نسبته 38.1% أن عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يقلل من أهمية الإضافات التي استحدثها القانون 10-01، أما نسبة 11.1% فهي لمن التزموا الحياد.

السؤال العاشر: تكملتا لسابقه في سبب انعدام مواكبة مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات المهنية العالمية، جاءت نسبة 28.6% و19% لكل من الغير موافقين والغير موافقين بشدة على نسب **سبب عدم المواكبة لعدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق**، أين تقاربت نسب الآراء المناقضة لذلك في الاتجاه المغاير بـ23.8% و12.7% لكل من الموافقين بشدة والموافقين على التوالي، لتتقرر نسبة المحايدين بـ 15.9%.

السؤال الحادي عشر: يوافق 34.9 % من عينة الدراسة على **ربط المواكبة الفعلية للتطورات العالمية جزائريا باعتماد معايير التدقيق الدولية**، بينما لا يوافق ما نسبته 23.8% على ذلك في حين يحايد ما نسبته 17.5% في رأيه، لتتقارب نسبتي كل من الغير موافقين بشدة والموافقين بشدة في حدود 12.7% و11.1% لكل منهما على التوالي.

الجدول (25): أسئلة المحور الثالث

	السؤال/ البيان	غير موافق بشدة		غير موافق		محايد		موافق		موافق بشدة		المجموع	
		ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%	ت	%
المحور الثالث: تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية	صاحب تطورات المهنة بموجب صدور القانون 10-01 تطور عرض المعلومة المالية بموجب القانون 07-11	**10**	**15.9**	**15**	**23.8**	**17**	**27**	**12**	**19**	**9**	**14.3**	**63**	**100**
	صدور القانون 10-01 كان لاعتماد الجزائر تطبيق معايير مالية محاسبية جديدة	**10**	**15.9**	**17**	**27**	**6**	**9.5**	**20**	**31.7**	**10**	**15.9**	**63**	**100**
	تطور مهنة التدقيق في الجزائر من شأنه أن يحسن جودة المعلومة المالية انطلاقا من تفعيل تطبيق معايير SCF	**8**	**12.7**	**2**	**3.2**	**11**	**17.5**	**34**	**54**	**8**	**12.7**	**63**	**100**
	الاطار العام لعملية تطور مهنة التدقيق جزائريا يرسخ طابع إيجابي في الميدان المحاسبة المالية اكثر منه السلبي	**12**	**19**	**12**	**19**	**11**	**17.5**	**20**	**31.7**	**8**	**12.7**	**63**	**100**

ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قائم على معايير ذات جودة تنعكس ضمنينا على جودة المعلومة المالية المدققة	**9**	**14.3**	**15**	**23.8**	**13**	**20.6**	**17**	**27**	**9**	**14.3**	**63**	**100**
فكرة تطور مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على تطوير ذهنيات ممارس مهنة التدقيق بدرجة كبيرة	**8**	**12.7**	**8**	**12.7**	**13**	**20.6**	**22**	**34.9**	**12**	**19**	**63**	**100**
فاعلية تطور المهنة يكمن في فاعلية التأثير على تحسين جودة المعلومة المالية	**8**	**12.7**	**10**	**15.9**	**10**	**15.9**	**22**	**34.9**	**13**	**20.6**	**63**	**100**
إن تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية مرهون بتطور معايير ممارسة المهنة	**11**	**17.5**	**9**	**14.3**	**8**	**12.7**	**25**	**39.7**	**10**	**15.9**	**63**	**100**
لضمان تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تطوير معايير إصدار التقارير	**15**	**23.8**	**5**	**7.9**	**6**	**9.5**	**22**	**34.9**	**15**	**23.8**	**63**	**100**
يبقى تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا إلى غاية اعتماد معايير تدقيقية خاصة واضحة ومُعلمَه	**12**	**19**	**8**	**12.7**	**8**	**12.7**	**23**	**36.5**	**12**	**19**	**63**	**100**

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

السؤال الأول: تتوزع نسبة 66.7% بين محايد، غير موافق وغير موافق بشدة على أن **تطور المهنة بموجب صدور القانون 10-01 قد صاحب تطور عرض القوائم المالية المحدد بموجب القانون 07-11**، بينما يوافق ويوافق بشدة 21 عينة دراسة بنسبة 33.3% على انه قد صاحب تطور المهنة بموجب صدور القانون 10-01 تطور عرض القوائم المالية بموجب القانون 07-11.

السؤال الثاني: يوافق ويوافق بشدة بنسبة 31.7% و15.9% لكل منهما أن **صدور القانون 10-01 كان لاعتماد الجزائر تطبيق معايير مالية محاسبية جديدة**، بينما لا يوافق ولا يوافق بشدة على هذا الطرح ما نسبته 27% و15.9% على التوالي، لتتمم نسبة 9.5% الراي المحايد لعينة الدراسة.

السؤال الثالث: يوافق ما نسبته 54% من عينة الدراسة على أن **تطوير مهنة التدقيق في الجزائر من شأنه أن يحسن جودة المعلومة المالية انطلاقا من تفعيل تطبيق معايير SCF**، ليتدعم هذا الرأي بنسبة 12.7% للموافقين بشدة على هذا الطرح، في نسبة تساوت مع نسبة غير موافقين بشدة في ظل محايدة ما يقدر بـ 17.5% من عينة الدراسة، غير أن الملاحظ في الجدول انخفاض نسبة غير موافقين لتتصقف عند 3.2% وهي أضعف قيمة أخذتها هذه الرتبة منذ بداية التعليق على الجداول.

السؤال الرابع: تصدرت نسبة الموافقين الترتيب بـ31.7% بأن **الاطار العام لعملية تطور مهنة التدقيق جزائريا يرسخ طابع إيجابي في ميدان المحاسبة المالية اكثر منه سلبي**، ليتساوى كل من غير موافقين وغير موافقين بشدة عند النسبة 19% يليها المحايدين بـ 17.5% ليختتمها الموافقون بشدة بـ 12.7%.

السؤال الخامس: يوفق بأعلى نسبة في الجدول 27% قدرت بـ 17 تكرار لعينة الدراسة أن **ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على معايير ذات جودة تنعكس ضمنيا على تحقيق جودة المعلومة المالية المدققة**، بينما لا يوافق غيرهم بنسبة غير بعيدة قدرت بـ 23.8% على ذلك فالوقت الذي يحايد فيه 13 عينة بنسبة 20.6% في أبداء رأيهم، والملفت للانتباه إن تساوي نسبة غير موافقين بشدة والموافقون بشدة في 14.3% لكلا منهما حول أبداء رأيهما في أن ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على معايير ذات جودة تنعكس ضمنيا على تحقيق جودة المعلومة المالية المدققة.

السؤال السادس: ترتبت أراء عينة الدراسة حول إن **فكرة تطور مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على تطوير ذهنيات ممارس المهنة بدرجة كبيرة**، حول النسب التالية: 34.9% للموافقين، 20.6% للمحايدين بآرائهم و19% للموافقين بشدة غير إن 12.7% بقيت لكل من غير موافقين وغير موافقون بشدة، حيث نقارن بأن نسبة الأخيرين مجتمعة لا تساوي نصف نسبة الموافقين على أن فكرة تطور مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على تطوير ذهنيات ممارس المهنة بدرجة كبيرة.

السؤال السابع: لقد فاقت النسبة الإجمالية لمجموع الموافقين والموافقون بشدة نصف النسبة الإجمالية لآراء عينة الدراسة، فبلغت 55.5% لمن هم مع أن **فاعلية تطور المهنة تكمن في فاعلية التأثير على تحسين جودة المعلومة المالية**، أين تساوت نسبة غير موافقين والمحايدون بـ 15.9% لتبقى نسبة غير موافقين بشدة هي الأخيرة بـ 12.7%، الملفت للانتباه أن نسبيتي غير موافقين وغير موافقون بشدة أقل من نسبة الموافقون بشدة لوحدها أي: [15.9% < 20.6%] بالنسبة للحالة الأولى، كذلك الأمر بالنسبة لغير الموافقين بشدة حيث أن: [12.7% < 20.6%]، فهناك ما يستنتج أن تطور مهنة التدقيق يؤثر على تحسين جودة المعلومة المالية بفاعلية تقدر بمقدار فاعلية تطور المهنة.

السؤال الثامن: كذلك هذه النسب الموالية للسؤال السابق تبعث بفكرة أن الموافقين على أن **تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية مرهون بتطور معايير ممارسة المهنة**، على اختلاف شدة موافقتهم أكبر نسبة من غير موافقين باختلاف شدة معارضتهم، فإن نسبة 39.7% و 15.9% توزعت على

الموافقين والموافقون بشدة، بينما 17.5% و14.3% للغير موافقين بشدة وغير موافقون على الترتيب وهي نسب ضئيلة مقارنة بغيرها، ولا تمثل اغلبيه حجم العينة، دون الأخذ بالحسبان المحايدين بـ 12.7%.

السؤال التاسع: الملاحظ والمستقرأ من الجدول أن ما نسبته 34.9% يمثل أغلبية الموافقين بأن **ضمان تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية لابد وان يكون بتطوير معايير إصدار التقارير**، ليحل بعدهم الموافقون بشدة وغير الموافقين بشدة كل حسب رأيه بنسبة 23.8% لكل منهما في المركز الثاني قبل المحايدين بـ 9.5%، وغير موافقين بـ 7.9%.

السؤال العاشر: يجمع ما نسبته 55.5% من عينة الدراسة باختلاف شدة موافقتهم على أن **تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر يبقى نسبي إلى غاية اعتماد معايير تدقيقية خاصة وواضحة المعالم**، أين لا تتعد نسبة الرافضين باختلاف شدة عدم موافقتهم نسبة 31.7%، حيث تساوت نسبة غير موافقين مع نسبة المحايدين بـ 12.7% من أجمالي نسبة 100%.

المطلب الثالث: تحليل قيم متوسطات عبارات محاور الدراسة

الجدول (26): متوسطات المعلومات العامة

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الجنس	–	–
العمر	–	–
الخبرة المهنية	1.95	0.831
الشهادة العلمية الأكاديمية	2.97	1.150
التخصص الاكاديمي	1.95	0.974
نوع المهنة	2.27	1.081
عدد التربصات الدولية	1.78	1.888
عدد الملتقيات الدولية	2.56	3.855
متوسط المتوسطات	**2.246**	**1.629**

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

إذا نقول أن متوسط المتوسطات الحسابية لمتغيرات الدراسة بلغ 2.246 بانحراف معياري قدر بـ 1.629، في قياس لدقة المتغيرات أين نجدها قليلة التشتت حول متوسطها، ما يستقرأ من خلال ذلك كله تجانس المتغيرات لتأخذ الأهمية النسبية الثانية للمتوسط الحسابي، **فغالبا ما تكون أرقام المتوسطات العامة دالة ومتجانسة في اختبارها إلى مختلف أسئلة المحاور الثلاثة، إذا فالمتغيرات تعبر عن أراء العينة المدروسة بدرجة قوية من خلال قيم إحصائية دالة.**

حيث نجد أن المتوسط الحسابي للخبرة المهنية يأخذ قيمة 1.95 عند انحراف معياري بـ 0.831 وهي قيمة دالة عند إجابات الأفراد تعزى لخبرتهم في مهنة التدقيق بقيم قليلة التشتت حول متوسطها، نفس الأمر بالنسبة

للتخصص الأكاديمي لكن بقيم تزيد في تشتتها حول المتوسط الحسابي بـ 0.974 ما يفسر بدلالة قيم الخبرة المهنية والتخصص الأكاديمي.

في حين نجد أن الانحراف المعياري لمتغير الملتقيات والتربصات يزيد كثيرا على المتوسط الحسابي، فبالنسبة لعدد التربصات وعدد الملتقيات الدولية نقول أن هناك تشتت كبير للقيم عن متوسطها الحسابي، ما يجعلها غير متجانسة، ما يفسر باتساع العينة المدروسة فهي تتكون من أساتذة جامعيين فهذه العينة مرتبطة بالمجال الأكاديمي الموجب للمشاركة بالملتقيات الدولية والوطنية منها، بالإضافة لاستفادتهم من منح التربص بالخارج التي تخلق نوع من الفارق، بينهم وبين المهنيين الذين قلما تسمح لهم الفرصة للمشاركة في الملتقيات، لا نستثني من ذلك فئة المهنيين الجدد والذين هم على أبواب مهنة جديدة قد لا يتمكنون في الوقت الحالي من توجيه اهتماماتهم لهذه العوامل التي يعدونها ثانوية ربما، وقوفا عند هذا التحليل فقيم الانحراف المعياري تزيد كثيرا عن المتوسط وتوسع نطاق التباين حول أراء نفس العينة، ماعدا ذلك نجد أن المحور متجانس في قيمه الفردية أو الإجمالية للعينات على طول محور الدراسة.

كخلاصة لذلك نلاحظ أن جميع قيم المتوسطات كانت في المدى الثاني [1.80-2.60]، فلاها دلالة إحصائية قوية في التعبير عن العلاقات الإحصائية في مختلف محاور الدراسة، باستثناء متغير الشهادة الأكاديمية الذي أخذ الدرجة المتوسطة بمتوسط حسابي قدر بـ 2.97.

الجدول (27): متوسطات المحور الأول- ما هي وجهة نظرك حول التطورات العالمية لمهنة التدقيق؟

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
. هناك تطور إيجابي ملموس للمهنة في المجال العلمي والمهني	2.76	1.304
. لا توافق أن تطور مهنة التدقيق في العالم يأخذ منحى إيجابي	2.84	1.260
. تطور المهنة عالميا كان نظير الأزمات المالية العالمية	3.30	1.364
. قصور المهنة القى بظلاله على نقص جودة المعلومات المالية	3.03	1.282
. تطور المهنة يؤدي لحتمية تطور المعلومة المالية	3.11	1.515
. تطور المهنة من شأنه أن يحسن من جودة المعلومة المالية	3.21	1.322
. لتطور مهنة التدقيق اثر سلبي على جودة المعلومة المالية	2.49	1.354
. حدوث الأزمات المالية العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية	2.79	1.405
. تعمل معايير التدقيق العالمية على زيادة جودة المعلومة المالية	3.25	1.436
. تطور المهنة من شأنه تفعيل دور معايير التدقيق العالمية ISA	3.14	1.330
. تطور المهنة يسهم في زيادة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ISA	3.51	1.268
. تطور المهنة من شأنه زيادة درجة وعي الدول بضرورة توحيد لغة التدقيق من خلال توحيد المعايير التدقيقية	3.10	1.304
متوسط المتوسطات	**3.04**	**1.344**

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

بحسب المتوسطات الحسابية يتم تعديل ترتيب كل من الأسئلة الاثني عشر في المحور بترتيب جديد موضح أدناه وفق ترتيب تنازلي لقيم المتوسطات الحسابية الجدولية، كما يلي:

س01: يقدر المتوسط الحسابي لهذا السؤال بـ 3.51 وانحرافه المعياري بـ 1.268 وعليه فإن تشتت القيم الإحصائية حول متوسطها الحسابي ضعيف، فهي ذات دالة إحصائية تأخذ الأهمية الرابعة في الترتيب، ما يفهم من السؤال الحادي عشر **أن مساهمة تطور المهنة في زيادة اعتماد المعايير العالمية للتدقيق ISA ضعيفة،** ذلك أن حقيقة السعي وراء تطوير المهنة هي الارتقاء بمستويات الممارسة عند معتمدي معايير التدقيق الدولية، يبقى تأثر غير المعتمدين على المعايير امر نسبي على اعتبار انهم يتابعون المستجدات المهنية على الساحة الدولية، وقياسا بحرية القرار وعدم مطابقة المعايير لرغبات بعض الدول تقف عائقا أمام تبني الأخرين لمعاييرها إلى غاية انضمامهم، فنقول أن هناك تأثير نسبي ضعيف ذو دلالة إحصائية لتطور مهنة التدقيق في زيادة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق.

س02: في هذا السؤال بلغ المتوسط الحسابي 3.30 عند انحراف معياري 1.364 ليأخذ الأهمية النسبية الثالثة للمتوسط، وعليه فإن **تطور المهنة عالميا أحيانا ما يكون نظير الأزمات المالية العالمية، بعبارة أخرى نقول أن للأزمات المالية العالمية تأثير متوسط على تطور مهنة التدقيق،** وذلك بالنظر إلى حقيقة المجهودات المبذولة خلال اللقاءات والمؤتمرات المنظمة من قبل الهيئات القانونية المشرفة على تنظيم المهنة، ذلك وأن الهدف منها تطوير التدقيق للحد من الأزمات المالية لا العكس، في قراءة لذلك نقول أن هناك تأثير نسبي ضعيف ذو دلالة إحصائية لتطور مهنة التدقيق عالميا نظير الأزمات المالية.

س03: أحيانا ما تعمل معايير التدقيق الدولية على تحسين جودة المعلومة المالية، ذلك وان المعايير جاءت بهدف رئيسي يعمل على توحيد ممارسات المهنة على الصعيد الدولي، والتي تؤثر بطريقة غير مباشرة على جودة المعلومة المالية، غير أن الرغبة في توحيد اللغة المالية كأساس محدد من الأسس المحققة لجودة المعلومة المالية تبقى أمرا ثانويا، يوكل لهيئات متخصصة تعكف على هذا الأمر، تحققت الأهمية النسبية الثالثة بناءا على قيمة المتوسط الحسابي لهذا السؤال والذي بلغ 3.25 وانحراف معياري لتشتت القيم عن متوسطها الحسابي قدر بـ 1.436، وعليه نقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة لدور معايير التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية.**

س04: بلغ المتوسط الحسابي للسؤال 3.21 وانحراف معياري بـ 1.322، فمن حيث الأهمية النسبية يأخذ المرتبة الثالثة **أحيانا ما يكون من شأن تطور المهنة تحسين جودة المعلومة المالية،** حيث أن الهدف الأول من سن معايير تطور المهنة هي الرقي بالممارسة والعمل التدقيقي كأساس مهني، تترتب عنه خطوات تسهم في

رفع جودة المعلومة المالية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، هذا ما تحدده طبيعة البيانات المتناسقة والموجبة في قياسنا لحدة تشتت القيم حول المتوسط الحسابي، وعليه نقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة لتأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية.**

س05: تطور المهنة من شأنه تفعيل دور معايير التدقيق العالمية ISA أحيانا، ذلك أن تطور المهنة ليس مرهون فقط بتطور المعايير وإنما يساوي بين الأخيرة وبين تطوير الفكر المهني والنفسي، لإبراز حقيقة القدرة على تحمل المسؤولية بما يحفظ الأمانة، ما يكرس عند المهني الثقة عند التقيد بتطبيق نصوص المعايير، حيث نجد قيمة المتوسط الحسابي بلغت 3.14 بانحراف معياري 1.330 لأهمية نسبية من الدرجة الثالثة، وعليه نقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة لتأثير تطور المهنة في تفعيل دور معايير التدقيق العالمية.**

س06: بمتوسط حسابي بلغ 3.11 وانحراف معياري 1.515 يجعل تشتت القيم حول المتوسط في نطاق واسع نسبيا، فنقول أنه **أحيانا ما يؤدي تطور المهنة لحتمية تطور المعلومة المالية من خلال إصدار معايير جديدة تحكم المهنة والممارسة الميدانية،** ما يجعلها تؤثر بصفة مباشرة في المعلومة المالية عن طريق التأثير في التقارير المالية 'شكلا ومضمونا'، فنقول هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة لحتمية تأثير تطور مهنة التدقيق على تطور المعلومة المالية.**

س07: تطور المهنة من شأنه أحيانا زيادة درجة وعي الدول بضرورة توحيد لغة التدقيق، من خلال توحيد المعايير التدقيقية كخطوة أولية تبين القابلية للتغيير في اطار دعم المنظومة المطورة للمهنة، حيث جاء المتوسط الحسابي للسؤال 3.10 بانحراف معياري 1.304، نقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **بتأثير متوسط لتطور مهنة التدقيق في زيادة درجة وعي الدول بضرورة توحيد لغة التدقيق،** باعتماد المعايير الدولية للتدقيق.

س08: نقول انه **أحيانا ما يلقى قصور ممارسة المهنة بظلاله على نقص جودة المعلومة المالية،** ذلك أن قيمة 3.03 للمتوسط الحسابي و 1.282 لانحراف معياري، يترجم على أن عدم التزام المدقق بمعايير المعتمدة والناصة على اتباع خطوات وإجراءات محددة، قد يؤثر بطريقة غير مباشرة على التقارير المالية المدققة التي تلقي بظلالها على المضمون المتمثل في المعلومة المالية، من حيث جودة الأخيرة، فهناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة لتأثير قصور ممارسة المهنة على نقص جودة المعلومة المالية.**

س09: بلغت نسبة المتوسط الحسابي للسؤال الثاني 2.84 بانحراف معياري قدر بـ 1.260، ما يدل على ضيق نطاق تشتت القيم أي أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة** على أن **تطور مهنة التدقيق في العالم يأخذ منحى إيجابي،** على اعتبار أن تطور المهنة يمكن أن يواجه بعض النقائص وان كان لحدوث الأزمات المالية العالمية بعض الفضل في اكتشاف نقاط الخلل في حالات كانت تعد مغفلة.

س10: تحدث الأزمات المالية العالمية أحيانا لضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية، جاءت هذه القراءة مترجمتا للمتوسط الحسابي المقابل للسؤال والذي بلغ 2.79 بانحراف معياري 1.405 يعكس تشتت القيم حول متوسطها، وعليه نقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة بين ضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية وحدوث الأزمات المالية العالمية.**

س11: من خلال نسبة المتوسط الحسابي للسؤال الأول المقدرة بـ 2.76 تجمع عينة الدراسة، على أن **هناك تطور إيجابي ملموس للمهنة أحيانا في مجال العلمي والمهني،** ذلك أن تطور المهنة في المجال العلمي يكون له قالب نظري مفاهيمي يعتمد على أسس علمية بحتة، غير أن الواقع المهني مغاير لذلك فالمهني يعتمد على أمور ميدانية حقيقة، لكن غير مسلم بها إطلاقا حيث يلجئ الكثير من المهنيين إلى الخبرة المهنية والتجربة، في تحليل بعض الظواهر المبهمة والتي لم تحكمها النظريات العلمية، هذا ما تفسره قيمة الانحراف المعياري لهذا السؤال 1.304 أين نجد تشتت القيم حول متوسطها ضيق، فنقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **متوسطة للتطور الإيجابي الملموس للمهنة في المجال العلمي والمهني.**

س12: 2.49 هي قيمة المتوسط الحسابي لهذا السؤال والذي أخذ صيغة السلب في الطرح، لتأكد من تركيز عينة الدراسة في الإجابة على الاستبيان، فكانت 1.354 هي انحرافه المعياري ما يدل على نقس تشتت القيم حول متوسطها، أين كان إجماع من عينة الدراسة على عكس السؤال بعدد تكرارات فاق 45 تكرار للغير موافقين على اختلاف شدة رفضهم، لذلك نعلق على انه **غالبا ما يكون لتطور المهنة اثر إجابي على جودة المعلومة المالية،** فنقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية **قوية لتأثير تطور مهنة التدقيق بالإيجاب على جودة المعلومة المالية.**

كخلاصة للإجابة على السؤال المحور الأول، نقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول 3.04 أين يأخذ المدى المتوسط من [2.60-3.40]، عند انحراف معياري قدر بـ 1.344 فتشتت القيم حول متوسطها الحسابي قليلة، لنعلق على ما سبق بأن وجهات نظر العينة المدروسة حول التطورات العالمية للمهنة كانت متوسطة الأهمية النسبية.

الجدول (28): متوسطات المحور الثاني – ما هي وجهة نظرك حول التطورات الوطنية الجزائرية لمهنة التدقيق؟

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
. تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	3.33	1.344
. تطور المهنة مرتبط بتطور بالهيئات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر	3.22	1.325
. تطور القوانين والنصوص التشريعية التنظيمية في الجزائر مرتبط بالتطورات العالمية	3.06	1.256
. توافق على أن تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات العالمية	2.76	1.266
. غير موافق على أن صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية وبعث المزيد من الاستقلالية	2.89	1.369
. توافق أن للقانون 10-01 الأثر الإيجابي في تطور مهنة التدقيق الجزائرية نظريا وتقنيا لتحسين جودة المعلومة المالية	2.59	1.303
. إن استبدال القانون 91-08 بالقانون 10-01 كان ضرورة حتمية لإضفاء ميزة استقلالية الممارسة المهنة كميزة النوعية	2.86	1.390
. توافق على أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر يواكب تطور مهنة التدقيق عالميا	2.33	1.205
. عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يقلل من أهمية الإضافات التي استحدثها القانون 10-01	3.11	1.381
. انعدام مواكبة مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات المهنة عالميا سببه عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ISA	3.06	1.469
. المواكبة الفعلية لتطورات المهنة وطنيا مرهون باعتماد المعايير الدولية للتدقيق	3.08	1.248
	2.94	1.323

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

س01: تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، جاءت العبارة بمتوسط حسابي 3.33 وانحراف معياري قدر بـ 1.344، يعكس ضيق تشتت القيم حول متوسطها، ما يعني أن **تطور مهن التدقيق يرتبط أحيانا بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة في الجزائر**، باجتهاد بعض المهنيين في حالات تتطلب توظيف اجتهاد فردي لا تنص عليه النصوص القانونية، حيث لا اجتهاد في وجود نص قانوني، وبذلك يكون الاجتهاد فرض قد ساهم في معالجة حالات لم يكن منصوص عليها، يُنص عليها باقتراح المهني ودراسة الاقتراح من طرف المهنيين المكلفين بذلك في شكل لجان مختصة تستحدث ما هو غير موجود في القوانين والنصوص التشريعية.

س02: تطور المهنة مرتبط بتطور بالهيئات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر، بمتوسط حسابي قدره3.22 وانحراف قيمته 1.325، لنقول انه **يرتبط تطور المهنة أحيانا بتطور الهيئات والجمعيات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر**، تم التوصل إلى هذه النتيجة بعدما اكد أن هناك محاور أخرى تطور المهنة في الجزائر في شق الممارسة الدائمة والحالات المتعددة والتي تلخص في خبرة تبني خلفية تطويرية عند

مواجهة الحالة مرة ثانية، وعليه فارتباط تطور مهنة بتطور الهيئات والجمعيات المهنية المنظمة للمهنة في الجزائر هو ارتباط متوسط من حيث الأهمية نسبية التي تأخذ المرتبة الثالثة.

س03: يعبر أفراد العينة المدروسة بآرائهم على أن **عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يقلل أحيانا من أهمية الإضافات التي استحدثها القانون 10-01**، ذلك أن المتوسط الحسابي للسؤال قدر بـ 3.11 عند قيمة انحراف معيارية بـ 1.381، يمنح العبارة دلالة إحصائية تفسر بأن **تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق أهمية كبرى للإضافات التي جاء بها القانون 10-01 بدرجة متوسطة.**

س04: ليأتي هذا السؤال فيبرهن على سابقه بقيمة متوسطة بين المتوسطين السابقين المقدرة بـ 3.08، وعليه فإن **المواكبة الفعلية لتطورات المهنة وطنيا مرهون أحيانا باعتماد الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق**، حيث قدر الانحراف المعياري بـ 1.248 وهما مقداران يوضحان أن تشتت القيم حول متوسطها الحسابي غير كبير فبالتالي، يمكن الحكم على البيانات بأنها متسقة ما يعطي للأرقام الدقة اللازمة لدلالة الإحصائية على الإجابة بسياقات عديدة، تستهدف قياس فروق فردية تتسق أثناء الاختبار في إشارة إلى الخبرة السابقة لدى أفراد العينة ومستوى قدراتهم.

س05: بمتوسط حسابي بلغ 3.06 وانحراف معياري بـ 1.256 نستنتج أن تشتت القيم حول المتوسط ليست كبيرة، وعليه نقول انه **يكون تطور القوانين والنصوص التشريعية التنظيمية في الجزائر أحيانا مرتبط بالتطورات العالمية**، تفسيره أن الجزائر ليست عضو في المنظمة الدولية للتدقيق فهي لا تعتمد على المعايير الدولية للتدقيق بصفة مطلقة وغير ملزمة بذلك، فقد تتوافق المعايير مع الطبيعة الاقتصادية في الجزائر وقد لا تتوافق هذا ما يجعل تطور الأخيرة غير مرتبط بسابقتها، وعلية فارتباط تطور القوانين والنصوص التشريعية التنظيمية في الجزائر بالتطورات العالمية فهو ارتباط متوسط يأخذ درجة الأهمية النسبية الثالثة.

س06: انعدام مواكبة مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات المهنة عالميا سببه عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ISA، لقد قدر المتوسط الحسابي بـ 3.06 حيث انخفض بـ 1.27 عن متوسط السؤال الثامن، والملاحظ أن كلا السؤالين 8 و10 هما نفس السؤال مختلفين فقط في الصياغة، غير أن التباعد في كلا من قيمة الانحراف المعياري اللذان جاءا على التوالي بـ 1.469 و 2.157 يبرر قيمة الاختلاف بين المتوسطين، حيث أن السؤال جاء في صيغة الأمر، بالتالي يعكس قيم مقياس لكارت فإن تشتت القيم حول المتوسط كانت كبيرة نسبيا، ما يفسر بأن الانحراف حول المتوسط الحسابي كان بقيم تذكر وعليه تكون الإجابة بأن **أحيانا يكون هناك انعدام لمواكبة مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية، سببه عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ISA**، والمميز في هذه الفقرة أن أراء العينة بقية ثابتة في إشارة إلى التركيز في الإجابة على السؤال من

غير صعوبة ولا تخمين، ما يعني ثبات الاختبار وصدقه في قياس السمة التي اعد من أجلها، وبالتالي فأن تأثير الخطأ في القيم الحقيقية كان أقل ما يمكن لتقترب درجات الملاحظة للأفراد في الاختبار من درجاتهم الحقيقية ما يزيد في قيم معامل الثبات اكبر ما يمكن.

س07: غير موافق على أن صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية وبعث المزيد من الاستقلالية، وجاءت أراء العينة بالأهمية النسبية الثالثة عند المجال [2.60-3.40]، حيث بلغ المتوسط 2.89 والانحراف المعياري 1.369 فهي دالة إحصائيا عند هذه القيم، وعليه يوافق عينة مجتمع الدراسة أن **صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية أحيانا وبعث المزيد من الاستقلالية.**

س08: تعبر عينة الدراسة على هذا السؤال بأن استبدال القانون 91-08 بالقانون 10-01 كان **أحيانا لضرورة حتمية في إضفاء ميزة استقلالية الممارسة المهنية كميزة نوعية،** ويأتي هذا التفسير بعد أن اخذ المتوسط الحسابي قيمة 2.86 بانحراف معياري قدر بـ 1.390 وهو مقدار يبين أن العبارة دالة إحصائيا، وهو ما يقرأ من أراء العينة بأن هناك ضرورة أخرى كانت وراء استبدال القانون 91-08 بالقانون 10-01.

س09: قدر المتوسط الحسابي لهذا السؤال بـ 2.76 وانحراف معياري بـ 1.266 لذلك يمكن الحكم على تناسق والإيجابية في الإجابة على السؤال بتشتت القيم حول متوسطها على نطاق ضيق، فهي دالة إحصائيا بدرجة متوسطة فنعلق بأن **أن تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات العالمية أحيانا وزيادة كفاءة المهنيين في تدقيق المعلومة المالية.**

س10: بمتوسط حسابي 2.59 يأخذ السؤال الأهمية النسبية الثانية غالبا المحددة بالمجال [1.80-2.60] بدرجة قوي، وعليه فإن أفراد العينة يعبرون على أن **غالبا ما يكون للقانون 10-01 الأثر الإيجابي في تطوير مهنة التدقيق جزائريا، نظريا وتقنيا لتحسين جودة المعلومة المالية،** تفسر أن للقانون 10-01 مواد أو نقاط تؤثر على تطور المهنة إيجابيا وتعمل على تحسين جودة المعلومة المالية، فالسؤال أو العبارة دالة إحصائيا عند القيمة $\alpha >$ 0.05 بإنحراف معياري يساوي 1.303، توجد علاقة ذات دلالة إحصائية قوية، **فهناك تأثير الإيجابي قوي لتطور مهنة التدقيق جزائريا نظريا وتقنيا لتحسين جودة المعلومة المالية.**

س11: توافق عينة الدراسة على أن **تطور مهنة التدقيق في الجزائر غالبا ما يواكب تطور مهنة التدقيق عالميا،** حيث انحصرت قيمة المتوسط الحسابي بين المجال [1.80-2.60] بـ 2.33 وهو دال إحصائيا، عند انحراف معياري يساوي 1.205 يوضح قلة تتشتت القيم حول متوسطها، وبالتالي هناك فروقات ذات دلالة إحصائية قوية، **فهناك مواكبة فعلية قوية لتطورات المهنة جزائريا نسبة للتطورات المهنة عالميا.**

كخلاصة للإجابة على السؤال المحور الثاني، نقول أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية متوسطة حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول 2.94 أين يأخذ المدى المتوسط من [2.60-3.40]، عند انحراف معياري قدر بـ 1.323 فتشتت القيم حول متوسطها الحسابي قليلة، لنعلق على ما سبق بأن وجهات نظر العينة المدروسة حول التطورات العالمية للمهنة كانت متوسطة الأهمية النسبية.

الجدول (29): متوسطات المحور الثالث- ما هي وجهة نظرك حول تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية

العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
. صاحب تطورات المهنة بموجب صدور القانون 10-01 تطور عرض المعلومة المالية بموجب القانون 11-07	2.92	1.286
. صدور القانون 10-01 كان لاعتماد الجزائر تطبيق معايير مالية محاسبية جديدة	3.05	1.373
. تطور مهنة التدقيق في الجزائر من شأنه أن يحسن جودة المعلومة المالية انطلاقا من تفعيل تطبيق معايير SCF	3.51	1.162
. الاطار العام لعملية تطور مهنة التدقيق جزائريا يرسخ طابع إيجابي في الميدان المحاسبة المالية اكثر منه السلبي	3.00	1.344
. ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قائم على معايير ذات جودة تنعكس ضمنينا على جودة المعلومة المالية المدققة	3.03	1.295
. فكرة تطور مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على تطوير ذهنيات ممارس مهنة التدقيق بدرجة كبيرة	3.35	1.285
. فاعلية تطور المهنة يكمن في فاعلية التأثير على تحسين جودة المعلومة المالية	3.35	1.322
. إن تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية مرهون بتطور معايير ممارسة المهنة	3.22	1.361
. لضمان تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تطوير معايير إصدار التقارير	3.27	1.516
. يبقى تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا إلى غاية اعتماد معايير تدقيقية خاصة واضحة ومُعلمَه	3.24	1.411
	3.19	1.335
المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان		

س01: جاء السؤال على نحو أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر من شأنه أن يحسن جودة المعلومة المالية انطلاقا من تفعيل معايير SCF، فأخذ السؤال قيمة 3.51 لمتوسطه الحسابي و1.162 كانحراف معياري، وهو ما يعطي الأرقام دقة علية في التعبير عن المتوسط بأهمية نسبية حصرت بالمجال [3.40-4.20] أي **نادرا ما يكون من شأن تطور مهنة التدقيق تحسين جودة المعلومة المالية انطلاقا من تفعيل تطبيق معايير SCF**، فبالتالي تطور مهنة التدقيق في الجزائر يحسن من جودة المعلومة المالية لكن ليس بالضرورة من خلال تفعيل معايير SCF، إنما يمكن ذلك بتوظيف أليات أخرى، ضف إلى ما يستقرأ من التحليل السابق ليس من شأن

تطور مهنة التدقيق في الجزائر تفعيل تطبيق معايير SCF بقدر ما من شأنه تحسين جودة المعلومة المالية وصحة توظيفها أو إكتشاف العكس.

س02: جاءت مفردات هذا السؤال معبرة جدا وذات دلالة لمتوسط حسابي قدره 3.35 بأهمية نسبية تأخذ التعبير "أحيانا" استنادا لفئات المجال المقابل، **فأحيانا تكون فكرة تطور مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على تطوير ذهنيات ممارس مهنة التدقيق بدرجة كبيرة،** في الوقت الذي تعبر فيه حقيقة متوسطات التربصات الدولية والملتقيات الدولية على قلة تمكن شريحة كبيرة من المهنيين لإجراء تربصات، غير أن ذلك لا يعني انهم غير متابعين لأطوار ومجريات سير المهنة على المستوى العالمي، في ظل التكنولوجيا الإعلامية الحديثة ما يعكس قدرتهم على استيعاب التطورات المهنية، إلا أن تطوير ذهنيات الممارسة الفعلية وفق الأطر المستحدثة يبقى ضرورة ملحة لمواكبة التطورات أولا بأول، لذلك نجد أن سؤال حاز على الأهمية النسبية الثالثة بدرجة متوسط عند انحراف قدره 1.285، لنعبر عنه قائلين أن فكرة تطور مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على تطوير ذهنيات الممارسة الفعلية للمهنة بدرجة كبيرة.

س03: بنفس المتوسط الحسابي السابق 3.35 وبانحراف معياري مغاير قدر بـ 1.322 تقدر بزيادة تتراوح بين 0.047، وحيث أنها لا تعكس تشتت كبير للقيم حول متوسطها، نجيب على السؤال بأن **فاعلية تطور المهنة أحيانا ما تكمن في فاعلية التأثير على تحسين جودة المعلومة المالية،** وعليه فتحليل عبارة السؤال يبين أن فاعلية تطور مهنة التدقيق تكمن في فاعلية التأثير على جوانب أخرى للتدقيق من شأنها أن تحسن من جودة المعلومة المالية، ولا يستثني ذلك التأثير المباشر على تحسين جودة المعلومة المالية.

س04: بمتوسط حسابي قدره 3.27 نعبر عن السؤال بأنه **أحيانا ما يمثل تطور معايير إصدار التقارير المالية ضمانا تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية،** ويأتي التحليل في نفس السياق ذلك وان ضمان تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية، يكون بتوفر إجراءات أخرى غير أن تطور معايير إصدار التقارير المالية له نسبة متوسطة في ضمان تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية، ويستند هذا التحليل في قراءته على قيم الانحراف المعياري للقيم حول متوسطها والذي أبان على تناسق البيانات وايجابيتها، بدرجة أهمية نسبية متوسطة.

س05: يبقى تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر متوسط إلى غاية اعتماد معايير تدقيقية خاصة واضحة ومُعلمَه، وجاءت الإجابة على السؤال بهذه العبارة نظرا لوقوع قيمة متوسطه الحسابي في المجال [2.60-3.40] بمقدار 3.24، أي أن الأخير كان قريب من الأهمية الثالثة

"أحيانا" وهذا في إشارة من خلال تحليلنا، إلى أن هناك تأثير نسبي لتطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية مادامت تحكمه معايير تدقيقية عامة غير واضحة المعالم.

س06: لقد بلغ المتوسط الحسابي لهذا السؤال إلى 3.22 حيث قدر انحرافه المعياري بـ 1.361، حيث تعطى الأهمية النسبية الثالثة لهذا فنعبر على أن **تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية مرهون أحيانا بتطور معايير ممارسة المهنة،** في تحليل لا يختلف كثيرا عن باقي تعابير المحور وان مهنة التدقيق قائمة على عدة معايير منها التعليمية والمهنية والتقريرية، لذلك لا يمكن حصر تأثير تطور المهنة فقط بتطور معايير الممارسة فالمعايير تعمل مع بعضها في شكل متكامل.

س07: أخذا بالمتوسط الحسابي لهذا السؤال والمقدر بـ 3.05 وانحرافه المعياري مقدر بـ 1.373، فإن للعبارة فروقات ذات دلالة إحصائية نعبر عنها، بأن صدور القانون 10-01 لم يكن لغرض اعتماد الجزائر تطبيق معايير مالية محاسبية جديدة فقط، بل هناك أسباب أخرى، ويأتي هذا التحليل لأخذ السؤال الأهمية النسبية الثالثة للمتوسط الموافقة لـ متوسط والتي كانت لتعطي عبارة، **إن صدور القانون 10-01 كان أحيانا لاعتماد الجزائر تطبيق معايير مالية محاسبية جديدة واحيانا أخرى لغير ذلك.**

س08: قدر المتوسط الحسابي لهذا السؤال بـ 3.00 ما يعطيه أهمية نسبية عند التعبير " أحيانا " لنعبر عن السؤال، بأن **الاطار العام لعملية تطور مهنة التدقيق جزائريا يرسخ أحيانا طابع إيجابي في الميدان المحاسبة المالية اكثر منه السلبي،** في تحليلنا أن سبب اختيار عينة الدراسة لهذا التوجه في أراءهم لأنه أحيانا تقع بعض الممارسات السلبية جراء تغير القوانين وتحديث الإجراءات، ما قد يخلق بعض الارتباك في ميدان المحاسبة، غير انه وعلى العموم يكون الطابع العام لعملية تطوير المهنة إيجابيا اكثر منه سلبيا بتأكيد قيمة الانحراف المعياري الذي قدر بـ 1.344.

س09: لم يختلف المتوسط الحسابي لهذا السؤال كثيرا عن قيمة ادنى قيمتين في هذا المحور حيث قدر بـ 3.03 بإنحراف معياري بلغ 1.295، ما يحسب لسؤال دلالته الإحصائية في التعبير بأن **ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قائم أحيانا على معايير ذات جودة تنعكس ضمنينا على جودة المعلومة المالية المدققة،** ما يحلل على أن مهنة التدقيق في الجزائر تؤثر على جودة المعلومات المالية بطريقة غير مباشرة نقول عنها أنها ضمنية في قالب قاعدة تحصيل حاصل.

س10: يأخذ هذا السؤال الأهمية النسبية الثالثة "أحيانا" المنحصرة بين المجال [2.60-3.40] على اعتبار متوسطه الحسابي 2.92، بإنحراف معياري قدره 1.286 لتشتت القيم حول وسطها الحسابي، ما يعطي علاقة

ذات دلالة إحصائية متوسطة، بأن هناك **تطورات لمهنة التدقيق بموجب القانون 10-01 صاحبتها أحيانا تطورات عرض المعلومة المالية المنصوص عليها بالقانون 07-11.**

نلخص تحليل عبارات المحور الثالث كما في المحاور الأولى أي انه يمكن الحكم على الدلالة الإحصائية في ظل متوسط حسابي قدره 3.19، ما يعطي المحور الأهمية النسبية الثالثة بالمجال [2.60-3.40] ما يفسر على أن **تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية هو تأثير متوسط.**

كخلاصة تحليل قيم متوسطات عبارات محاور الدراسة انطلاقا من الأرقام المبررة سابقا وأننا لو اعدنا تطبيق اختبار مكافئ لهذا الاختبار لوجدنا نفس القيم، وهذا يتعلق بمسألة صدق الاختبار الذي يعني بشكل عام قياس اختبار السمة التي اعد لقياسها.

المبحث الثالث: مناقشة النتائج

المطلب الأول: اختبار معايير المعلومات العامة إلى الفرضيات

نختبر الفرضيات بالنسبة لمختلف المتغيرات الديمغرافية للاستمارة، ذلك للفصل بين مختلف شرائح المتغير الواحد من خلال توظيف الاختبارات التي تتوافق والمراد الوصول إليها.

الجدول (30): اختبار ANOVA لمتغير الخبرة (أنظر الملحق رقم 12)

	مجموع المربعات	Df	متوسط المربعات	F	sig.
الفرض 1 بين المجموعات	4.943	3	1.648	5.043	0.004
مع المجموعات	19.276	59	0.327		
المجموع	24.219	62			
الفرض 2 بين المجموعات	1.122	3	0.374	1.389	0.255
مع المجموعات	15.887	59	0.269		
المجموع	17.009	62			
الفرض 3 بين المجموعات	6.470	3	2.157	9.240	0.000
مع المجموعات	13.770	59	0.233		
المجموع	20.240	62			

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

اختبار الفرضية الأولى (HP1):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.004 وهي اقل من 0.05 أي أن قيمة المحسوبة لـ F > F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الخبرة بين المجموعات، نقبل على أساسه الفرض H1: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، ما يفسر على أن مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر تختلف عن مستويات تطور المهنة عالميا، هذا راجع لرؤية أفراد العينة بحسب متغير الخبرة المهنية في مجال التدقيق، هذا الاختلاف في مواكبة مستويات التطور المهني العالمي راجع لاختلاف المعايير، تعليل ذلك أن عدم اعتماد الجزائر على معايير التدقيق الدولية يفقد تطورات مهنتها الطابع الدولي، بما يؤثر في القدرة على تحديد مستويات متماثلة يبنى عليها مقياس موحد في صورة مهنية.

- مقارنة فئة: <5 سنوات و5-20 سنة، نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.002<0.05، معناه: أن قيمة Fالمحسوبة > F الجدولية عند معنوية 0.998، ما يفسر: على انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الخبرة في اتجاه فئة 5- 20 سنة.
- مقارنة فئة: <5 سنوات و20-35 سنة، نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.002<0.05 معناه أن قيمة Fالمحسوبة > F الجدولية عند معنوية 0.998، ما يفسر: على انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الخبرة في اتجاه فئة 20-35 سنة.
- مقارنة فئة <5 سنوات و>35 سنة نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.529 < 0.05 معناه أن قيمة Fالمحسوبة < F الجدولية، ما يفسر: بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة فئة 5 -20 سنة و>35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.261 > 0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة <F الجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة 20-35 سنة و>35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.108 > 0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة <Fالجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة فئة 5-20 سنة و 20-35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.318 > 0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة < F الجدولية ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.

عند التأمل في مخرجات الجزء المتعلق بمقاييس الإحصاء الوصفي، نجد أن هناك فروقا بين متوسطات مقارنة سنوات الخبرة، مما انعكس ذلك نسبيا على حدي الثقة المبنية في العمود الأخير من الجدول ولكن ليس بدرجة جوهرية، بالرجوع لقيمة معنوية F عند 0.95 ثقة مع درجات 3 و59 نجد القيمة الجدولية اقل من المحسوبة، مما يستدل على رفض فرضية وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق جزائريا وعالميا، إلا أن قرار الرفض هذا يمكن تجنبه في حالة إجراء مقارنة عند مستوى معنوية أقل.

اختبار الفرضية الثانية (HP2):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.255 وهي اكبر من 0.05 ما يفسر بالحكم على أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغير الخبرة بين المجموعات نقبل على أساسه الفرض العدمي H0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، ما يفسر على أن مهنة التدقيق في الجزائر تؤثر في المعلومة المالية، كما لها القدرة على تحسن جودة المعلومة المالية من خلال ممارسات المهنة، تعليل ذلك أن أراء عينة الدراسة بحسب متغير الخيرة يؤكدون كبر حجم تأثير ممارسات مهنة التدقيق على جودة

المعلومة المالية، هذا راجع لما يتمتع به المهني من حرية تحري المعلومة المالية الصادقة والمعبرة بشفافية على الصورة المالية للمنشأة المدققة بكل استقلالية.

- مقارنة فئة <5 سنوات و5-20 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.05<0.063، معناه أن قيمة F المحسوبة <F الجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة فئة <5 سنوات و20-35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.05<0.203 معناه أن قيمة Fالمحسوبة <F الجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة فئة <5 سنوات و>35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.05<0.874 معناه أن قيمة F المحسوبة <F الجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة فئة 5-20 سنة و20-35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.05<0.987 معناه أن قيمة Fالمحسوبة < F الجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة فئة 5 -20 سنة و>35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.05<0.388، معناه أن قيمة F المحسوبة <F الجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة 20-35 سنة و>35 سنة نلاحظ أن .sig بـ 0.05<0.460، معناه أن قيمة F المحسوبة <F الجدولية، ما يفسر: عدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.

من مخرجات الجزء المتعلق بمقاييس الإحصاء الوصفي نجد أن هناك فروقا بين متوسطات مقارنة سنوات الخبرة، مما انعكس ذلك نسبيا على حدي الثقة المبنية في العمود الأخير من الجدول ولكن ليس بدرجة جوهرية، بالرجوع لقيمة معنوية F عند 0.95 ثقة مع درجات 3 و59 نجد القيمة الجدولية اكبر من المحسوبة، مما يستدل على قبول فرضية وجود تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، إلا أن قرار القبول هذا يمكن تدعيمه في حالة إجراء مقارنة عند مستوى معنوية أكبر.

اختبار الفرضية الثالثة (HP3):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.000 وهي اقل من 0.05، ما يفسر بالحكم على أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير الخبرة، نقبل على أساسه الفرض H1: لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومات المالية، تفسير ذلك أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر لا يرقى إلى التأثير في تحسين جودة المعلومة المالية، أو أنه لا يوجد تطور لمهنة التدقيق لكي يبرز تأثيره في تحسين جودة المعلومة المالية. إن صدور القانون 01-10 المتضمن تنظيم مهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات

من شأنه أن ينفي فكرة عدم وجود تطوير للمهنة، يبقى بروز تثير هذا التطور على تحسين جودة المعلومة المالية نسبيا لأسباب قد تختلف من مهني لأخر بحسب رؤيته استنادا على خبرته.

- مقارنة فئة <5 سنوات و 5–20 سنة نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.05>0.001، معناه أن قيمة Fالمحسوبة >F الجدولية عند معنوية أكبر من 0.999، ما يفسر: على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في اتجاه فئة 5– 20 سنة.
- مقارنة فئة <5 سنوات و20–35 سنة نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.05>0.000، معناه أن قيمة Fالمحسوبة >F الجدولية عند معنوية أكبر من 0.999، ما يفسر: انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في اتجاه فئة 20–35 سنة.
- مقارنة فئة <5 سنوات و >35 سنة نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.05<0.535، معناه أن قيمة Fالمحسوبة <F الجدولية، ما يفسر: بعدم وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة فئة 5–20 سنة و20–35 سنة نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.05>0.007، معناه أن قيمة Fالمحسوبة >F الجدولية عند معنوية أكبر من 0.997، ما يفسر: انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية في اتجاه فئة 20–35 سنة.
- مقارنة فئة 5 –20 سنة و>35 سنة نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.05<0.227، معناه أن قيمة Fالمحسوبة <F الجدولية، بما يفسر: بأنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين الفئتين.
- مقارنة 20–35 سنة و>35 سنة نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.05>0.006، معناه أن قيمة Fالمحسوبة >F الجدولية عند معنوية أكبر من 0.994، ما يفسر: على وجود فروقات ذات دلالة إحصائية في اتجاه فئة >35 سنة.

بالنظر إلى فروق متوسطات مقارنة فئات سنوات الخبرة، يتضح لنا انعكس ذلك نسبيا على حدي الثقة المبنية في العمود الأخير من الجدول، طبعا ليس بدرجة جوهرية فبالرجوع لقيمة معنوية F عند 0.95 ثقة مع درجات 3 و59 نجد القيمة الجدولية اقل من المحسوبة، مما يستدل على رفض فرضية وجود تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية، إلا أن قرار الرفض هذا يمكن تجنبه في حالة إجراء مقارنة عند مستوى معنوية أقل.

الجدول (31): اختبار ANOVA لمتغير الشهادة (أنظر الملحق رقم 13)					
	مجموع المربعات	Df	متوسط المربعات	F	sig.
الفرض 1 بين المجموعات	1.182	3	0.394	1.009	0.395
مع المجموعات	23.037	59	0.390		
المجموع	24.219	62			
الفرض 2 بين المجموعات	1.390	3	0.463	1.751	0.166
مع المجموعات	15619	59	0.265		
المجموع	17.009	62			
الفرض 3 بين المجموعات	2.452	3	0.817	2.711	0.053
مع المجموعات	17.788	59	0.301		
المجموع	20.240	62			

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

اختبار الفرضية الأولى (HP1):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.395 وهي أكبر من 0.05 ما يفسر بالحكم على أن القيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير الشهادة، نقبل على أساسه الفرض H0: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، ما يفسر على أن مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر تواكب مستويات تطور المهنة عالميا، هذا راجع لرؤية أفراد العينة بحسب متغير الشهادة في مجال محافظة الحسابات.

هناك إتلاف لآراء العينة في نتيجة اختبار الفرضية الأولى بالنسبة للمتغيرين (الخبرة، الشهادة)، هذا الاختلاف موزع بين (رافض، مؤيد) لمواكبة مستويات التطور المهني العالمي راجع لاختلاف المعايير، تعليل ذلك أن عدم اعتماد الجزائر على معايير التدقيق الدولية يفقد تطورات مهنتها الطابع الدولي، بما يؤثر في القدرة على تحديد مستويات متماثلة يبنى عليها مقياس موحد في صورة مهنية موحدة، بينما يبرر أصحاب الشهادة أن معايير التدقيق الجزائرية مستنبطة من معايير التدقيق الدولية لذلك فإن تحديد مدى مواكبة تطورات المهنة جزائريا مع تطورات المهنة عالميا أمر ممكن، بالقدرة على تحديد مستويات متماثلة يبنى عليها مقياس موحد في صورة مهنية موحدة حتى وأن الإجابة تستنتج في تحديد مدى مواكبة واسع.

مقارنة عينة: دكتوراه – ماجيستير نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.490>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: دكتوراه – ماستر نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.230>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: دكتوراه – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.137>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماجستير – ماستر نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.436>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماجيستير – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.311>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماستر – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.844>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

نستنتج من جميع القراءات السابقة انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كل الفئات من أصحاب شهادة الدكتوراه أو الماجيستير أو الماستر ولا حتى الليسانس، حيث جاءت الآراء معبرة عن حقيقة أراء مجتمع الدراسة عند درجة معنوية أكبر من 0.05 بطبيعة بيانية متجانسة، وعليه تم قبول الفرض العدمي H0 القائل أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا.

اختبار الفرضية الثانية (HP2):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.166 وهي أكبر من 0.05 ما يفسر بالحكم على أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير الشهادة، نقبل على أساسه الفرض العدمي H0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، ما يفسر على أن مهنة التدقيق في الجزائر تؤثر في المعلومة المالية من خلال ممارسات المهنة، تعليل ذلك أن أراء العينة بحسب متغير الشهادة يؤكدون كبر حجم تأثير ممارسات مهنة التدقيق على جودة المعلومة المالية، هذا راجع لما يتمتع به المهني من مستوى علمي يؤهله، لتوظيف الأليات المناسبة في تحري المعلومة المالية الصادقة والمعبرة بشفافية على الصورة المالية للمنشأة المدققة بكل ثقة.

مقارنة عينة: دكتوراه – ماجستير نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.269>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: دكتوراه – ماستر نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.043 < 0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة>F الجدولية ما يفسر على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين آراء أصحاب الشهادتين تعزى في اتجاه فئة شهادة الماستر.

مقارنة عينة: دكتوراه – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.075>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماجيستير – ماستر نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.170>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماجيستير – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.416>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماستر – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.341>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

نستنتج من جميع النتائج المستعرضة أنفا أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تذكر بين مختلف العينات المدروسة بحسب متغير الشهادة، فيما عدا فئة شهادة الدكتوراه مع شهادة الماستر التي أبانت على العكس، لذلك فإن مختلف الفئات المشار إليها تقبل الفرض العدمي H0 : يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، أما عن الحالة الوحيدة التي وجود فيها فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئة أصحاب شهادة الدكتوراه وفئة أصحاب شهادة الماستر في اتجاه الفئة الأخيرة بدرجة خطأ معياري قدره 0.29332 ما يفرض قبول الفرض البديل في هذا الاختبار، أي: لا يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

اختبار الفرضية الثالثة (HP3):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.053 وهي أكبر من 0.05 ما يفسر بالحكم على أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير الشهادة، نقبل على أساسه الفرض H0: يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومات المالية، تفسير ذلك بحسب متغير الشهادة عند عينة

الدراسة في نفس سياق الفرضية الثانية: حيث أن الفرضية حققت في كبر تأثير ممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، أي أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر يؤثر في تحسين جودة المعلومة المالية، بما أنه يوجد تطور لمهنة التدقيق في الجزائر فذلك يبرز في تأثيره على تحسين جودة المعلومة المالية، إن صدور القانون 01-10 المنظم لمهنتي الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات من شأنه أن ينفي فكرة عدم وجود تطوير للمهنة، يبقى بروز تثير هذا التطور على تحسين جودة المعلومة المالية نسبيا لأسباب قد تختلف من مهني لأخر بحسب اعتماده على توظيف مكتسباته العلمية.

مقارنة عينة: دكتوراه – ماجستير نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.137>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية، ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: دكتوراه – ماستر نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.981>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية، ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين اراء أصحاب الشهادتين.

مقارنة عينة: دكتوراه – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.626>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية، ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماجيستير – ماستر نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.201>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

مقارنة عينة: ماجيستير – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.006<0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة>F الجدولية، ما يفسر على انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين تعزى في اتجاه عينة أصحاب شهادة الليسانس.

مقارنة عينة: ماستر – ليسانس نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.710>0.05 معناه أن قيمة F المحسوبة<F الجدولية، ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

الاستنتاج: نستنتج من جميع النتائج المستعرضة أنفا انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تذكر بين مختلف الفئات المدروسة فيما عدا فئة شهادة ماجيستير مع شهادة الليسانس التي أبانت على العكس، لذلك فإن مختلف الفئات المشار إليها تقبل الفرض العدمي H0 : يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية، أما عن الحالة الوحيدة التي وجود فيها فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئة حاملي شهادة الماجيستير وفئة حاملي شهادة الليسانس في اتجاه الفئة الأخيرة " شهادة الليسانس " بنسبة خطأ معياري

مقدر بـ 0.16178 ما يفرض قبول الفرض البديل في هذه المقارنة أي أن لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية .

خلاصة: بصورة تميل كل أراء هذه المجموعات إلى اختيار الفرض العدمي بالنسبة لكل فرضيات الدراسة حيث أن الاختبارات أبانت مجمل الاختبارات على كبر قيمة .sig عن قيمة α وعليه فإن قيمة F المحسوبة تبقى اقل من قيمة F الجدولية في هذا المعيار الشهادة.

الجدول (32): اختبار ANOVA لمتغير التخصص (أنظر الملحق رقم 14)

		مجموع المربعات	Df	متوسط المربعات	F	sig.
الفرض 1	بين المجموعات	2.300	3	0.767	2.064	0.115
	مع المجموعات	21.918	59	0.371		
	المجموع	24.219	62			
الفرض 2	بين المجموعات	0.912	3	0.304	1.114	0.351
	مع المجموعات	16.097	59	0.273		
	المجموع	17.009	62			
الفرض 3	بين المجموعات	2.548	3	0.849	2.833	0.046
	مع المجموعات	17.692	59	0.300		
	المجموع	20.240	62			

المصدر: اعتماد مخرجات spss من الاستبيان

اختبار الفرضية الأولى (HP1):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.115 وهي قيمة اكبر من 0.05، ما يفسر على أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير التخصص، نقبل على أساسه الفرض H0: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، حيث أن متغير التخصص عند عينة الدراسة لم يخلق فروق من شأنها أن تغير التوجه العام لآراء عينة الدراسة، لوجود عامل مشترك في كل تخصص وهو المهنة المزاولة التي تتطلب في كل مرة تجديد المعارف ومتابعة التطورات الساحة العالمية الحاصلة في الميدان .

الاستنتاج: نستنتج من القراءة القيم الجدولية انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين كل العينات من أصحاب التخصصات الأربعة المحاسبة أو المالية أو التدقيق ولا حتى البنوك، حيث جاءت الآراء معبرة عن حقيقة أراء مجتمع الدراسة عند درجة معنوية أكبر من 0.05 بطبيعة بيانية متجانسة، وعليه تم قبول الفرض العدمي H0 القائل أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا.

اختبار الفرضية الثانية (HP2):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.351 وهي قيمة اكبر من 0.05، أي أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير التخصص نقبل على أساسه الفرض العدمي H0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، نظرا لصدور القانون 07-11 المتضمن لنظام المحاسبي المالي، والذي وحد الميزانيات وباقي الجداول خلفا لنظيره PCN، فإن إجماع عينات الدراسة بحسب متغير التخصص على تأثير مهنة التدقيق في المعلومة المالية أمر غاية في الأهمية لاختلاف تخصصات دراسة عينات مجتمع الدراسة بين محاسبة ومالية وبنوك وتدقيق.

الاستنتاج: نستنتج من النتائج المستعرضة أنفا انه لا توجد فروقات ذات دلالة بإحصائية تذكر بين مختلف العينات المدروسة، لذلك نقبل الفرض العدمي H0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

اختبار الفرضية الثالثة (HP3):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.046 وهي قيمة اصغر من 0.05، أي أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، بما يفسر وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير التخصص، نقبل على أساسه الفرض البديل H1: لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية.

الاستنتاج: أما عن نتائج اختبار Anova للفرضية الثالثة فقد أظهرت عن صغر قيمة .sig عن قيمة α، وعليه نقول انه يقبل الفرض البديل لهذه الفرضية H1 أين ترفض عينة تخصص المحاسبة والتدقيق الفرض العدمي وهما أعلى تمثيل في مجتمع الدراسة، فنقول لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية.

خلاصة: نستنتج من جميع النتائج المستعرضة أنفا انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تذكر بين مختلف الفئات المدروسة فيما عدا تخصصين هما (محاسبة – تدقيق / مالية – تدقيق)، بصورة عامة تميل كل أراء هذه المجموعات إلى اختيار الفرض العدمي بالنسبة للفرضيتين الدراسة "الأولى والثانية"، حيث أبانت نتائج اختبارات الفرضيتين عند anova على كبر قيمة .sig عن قيمة α وعليه فإن قيمة F المحسوبة تبقى اقل من قيمة F الجدولية في هذا المعيار ليتم قبول الفرض العدمي H0: لنحكم من خلال هذا المتغير أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر وبين مستويات تطور مهنة التدقيق عالميا، أين نجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

الجدول (33): اختبار ANOVA لمتغير المهنة (أنظر الملحق رقم 15)

		مجموع المربعات	Df	متوسط المربعات	F	sig.
الفرض 1	بين المجموعات	2.628	3	0.876	2.394	0.077
	مع المجموعات	21.590	59	0.366		
	المجموع	24.219	62			
الفرض 2	بين المجموعات	1.313	3	0.438	1.646	0.189
	مع المجموعات	15.696	59	0.266		
	المجموع	17.009	62			
الفرض 3	بين المجموعات	5.018	3	1.673	6.483	0.001
	مع المجموعات	15.222	59	0.258		
	المجموع	20.240	62			

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

اختبار الفرضية الأولى (HP1):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.077 وهي قيمة اكبر من 0.05، ما يعني أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير المهنة، نقبل على أساسه الفرض H0: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا.

مقارنة عينة: أصحاب مهنة الخبير المحاسبي – أستاذ جامعي فنلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.013 < 0.05، معناه أن قيمة F المحسوبة > F الجدولية ما يفسر على انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين

تعزى في اتجاه فئة الأستاذ الجامعي بمقدار اختلاف متوسطي 0.56667، ذلك أن الأساتذة الجامعيين لا يقبلون الفرض البديل ويكتفون بالفرض العدمي H0: أي أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق جزائريا مع مستويات تطور مهنة التدقيق عالميا، في حقيقة الأمر أن الأكاديميين يركزون على الجانب النظري أكثر منه تطبيقي ذلك لبعدهم عن مزاولة المهنة، غير أن العينة المأخوذة في الدراسة هم من الاكاديميين المهنيين كما تم الإشارة من قبل، لوجودهم في ميدان مزاولة المهنة إلى جانب وظيفة التدريس، وكما أشرنا في متغير التخصص فكلهم من حملة شهادة الدكتوراه والماجستير، لذلك فاطلاع هذه العينة على المجريات العالمية الحديثة في المهنة بالنسبة لخرجاتهم التربصية، خاصة في مجال تحديث المعايير الدولية للتدقيق كان أوسع، فهذا ما يبرر رفض هذه العينة للفرض H1.

بالنسبة لمقارنة عينة مهنة محافظ الحسابات – أستاذ جامعي أين نلاحظ أن .sig قدرت بـ0.101>0.05، ما يعني أن قيمة F المحسوبة < F الجدولية أي أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين، على عكس ما كان مع الخبراء المحاسبين الذين يعتبرون محافظي حسابات في نفس الوقت، غير أن محافظي الحسابات ليسوا كذلك فبحكم المهنة وتفرغهم فقط لممارسة المحافظة فهم على دراية دائمة بالتطورات الحاصلة في الساحة، لذلك نجدهم يتفقون مع عينة الأساتذة الاكاديميين في هذا الفرض فهم لا يقبلون الفرض البديل H1 ويقبلون الفرض العدمي H0: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق جزائريا مع مستويات تطور مهنة التدقيق عالميا.

وعليه نلاحظ من جميع القراءات السابقة أن الآراء عينة الدراسة جاءت معبرة عن حقيقة مجتمع الدراسة عند درجة معنوية أكبر من 0.05 بطبيعة بيانية متجانسة، وعليه تم قبول الفرض العدمي H0 القائل أنه: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا

أين نجد في المقابل وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين الخبير المحاسبي والأستاذ الجامعي، في قراءة أكاديمية تقنية تشير إلى نقطة مهمة في الدراسة لابد وان تثار في قالب مجمل أراء هذين العينتين من المهنيين، حيث ان الخبير المحاسبي هو فرد مهني فقط بالنظر للأستاذ الجامعي الذي يمارس المهنتين فيعلل بذلك اتجاه الفروقات الإحصائية بكبر حجم تمثيل عينة الأستاذ الجامعي والتي تقف وراء خلق الفروق الاحصائية.

اختبار الفرضية الثانية (HP2):

نلاحظ في الجدول أعلاه فيما يخص إجمالي قيمة .sig البالغ 0.189 وهي قيمة اكبر من 0.05، أي أن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية العملية المحسوبة .sig، حيث لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية

تعزى لمتغير المهنة بين المجموعات، نقبل على أساسه الفرض العدمي H0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

بمقارنة عينة: الخبير المحاسبي والأستاذ الجامعي نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.228> 0.05، كذلك الأمر بالنسبة لمقارنة عينة محافظ الحسابات والأستاذ الجامعي نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.127>0.05،.وعليه فقيمة F المحسوبة < F الجدولية ما يفسر على انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين.

نستنتج من جميع النتائج المستعرضة انفا انه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية تذكر بين مختلف الفئات المدروسة، لذلك فإن مختلف الفئات المشار إليها تقبل الفرض العدمي H0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

إختبار الفرضية الثالثة (HP3):

أما عن نتائج اختبار Anova للفرضية الثالثة فقد أظهرت عن صغر قيمة .sig عن قيمة α، حيث نلاحظ أن قيمة .sig البالغ 0.001 وهي قيمة اصغر من 0.05، بالتالي فإن قيمة المحسوبة لـ F < F الجدولية عند المعنوية 0.999 العملية المحسوبة لـ .sig، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المجموعات تعزى لمتغير المهنة وعليه نقول انه يقبل الفرض البديل لهذه الفرضية H1: لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية.

مقارنة عينة: الخبير المحاسبي – الأستاذ الجامعي نلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.000< 0.05، معناه أن قيمة F المحسوبة > F الجدولية، ما يفسر على انه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين أصحاب المهنتين تعزى لمتغير المهنة في اتجاه مهنة الأستاذ الجامعي.

مقارنة عينة: محافظي الحسابات – الأستاذ الجامعي فنلاحظ أن .sig قدرت بـ 0.002 < 0.05، معنى ذلك أن قيمة F المحسوبة > F الجدولية، ما يفسر على أنه توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين العينتين تعزى لمتغير المهنة، تأخذ الاتجاه نحو مهنة الأستاذ الجامعي.

نستنتج من جميع النتائج المستعرضة أنفا أنه لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين فئات مهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والخبير القضائي ليقبل بذلك الفرض العدمي H0: يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية، فيما ترفض عينة الأستاذة الجامعيين في مقارنتهم مع غيرهم من المهنيين الفرض العدمي وتقبل الفرض البديل H1: لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية.

خلاصة: من متغير المهنة نستخلص أن: هناك فروقات ذات دلالة إحصائية بين المهن مع مهنة الأستاذ الجامعي في اختبارها مع محاور الفرضيات الأولى والثالثة، أين تم في حالات قبول H0 وفي أخرى قبول H1، بينما لا توجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين المهن في اختبارها إلى محاور الفرضية الثانية أين تم قبول H0 في كل المقارنات.

الجدول (34): اختبار الارتباط لمتغير التربصات والملتقيات الدولية

	عدد التربصات الدولية	عدد الملتقيات الدولية	فرضية 1	فرضية 2	فرضية 3
تربصات الدولية معامل الارتباط	1	0.381**	-0.232-	-0.345-**	-0.104-
Sig. (2-tailed)		0.002	0.068	0.006	0.416
العدد	63	63	63	63	63
ملتقيات دولية معامل الارتباط	0.381**	1	-0.248-	-0.237-	-0.280-*
Sig. (2-tailed)	0.002		0.050	0.061	0.026
العدد	63	63	63	63	63
الفرض 1 معامل الارتباط	-0.232-	-0.248-	1	0.481**	0.691**
Sig. (2-tailed)	0.068	0.050		0.000	0.000
العدد	63	63	63	63	63
الفرض 2 معامل الارتباط	-0.345-**	-0.237-	0.481**	1	0.299**
Sig. (2-tailed)	0.006	0.061	0.000		0.017
العدد	63	63	63	63	63
الفرض 3 معامل الارتباط	-0.104-	-0.280-*	0.691**	0.299*	1
Sig. (2-tailed)	0.416	0.026	0.000	0.017	
العدد	63	63	63	63	63

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

يقيس الارتباط مدى العلاقة بين عدد الملتقيات الدولية والتربصات الدولية مع HP1 HP2 HP3، لمعرفة ما إذا كان تغير احدهما أو مجموعة منها مرتبطاً بتغير الأخرى، حيث تتراوح معاملات الارتباط بين صفر و1 أو -1، كما تشير القيم التي تقترب من 1 إلى وجود ارتباط قوي، أما تلك التي تقترب من صفر فتشير إلى ارتباط ضعيف، لتأكيد الدلالة الإحصائية عند قيمة معامل الارتباط المحصورة في المجال]-1،1[لتتحدد نوعية الارتباط من خلال الجدول التالي:

الجدول (35): يوضح قيم معامل الارتباط

نوع الارتباط	قيمة معامل الارتباط
ارتباط طردي ضعيف	من صفر إلى أقل من 0.4
ارتباط عكسي ضعيف	من صفر إلى أقل من −0.4
ارتباط طردي متوسط	من 0.4 إلى أقل من 0.7
ارتباط عكسي متوسط	من −0.4 إلى أقل من −0.7
ارتباط طردي قوى	من 0.7 إلى أقل من +1
ارتباط عكسي قوى	من −0.7 إلى أقل من −1
ارتباط منعدم	صفر
ارتباط طردي تام	+1
ارتباط عكسي تام	−1

المصدر: بالاعتماد على ar.wikipedia.org/wiki/معامل_سبيرمان_للارتباط، 2016/01/23، 06:15.

اختبار ارتباط الفرضية الأولى (HP1):

باختبار الارتباط الفرضية الأولى مع عدد التربصات الدولية بالخارج لعينة الدراسة: تأخذ الفرضية قيمة سالبة مقدرة بـ −0.232 عند .sig=0.068>0.05، بالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حيث نقبل الفرض العدمي H0: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، في حين أنه توجد علاقة ارتباطية عكسية ضعيفة عند اقل من −0.4، حيث كلما زاد عدد التربصات الدولية في الخارج قلت القيمة السالبة التي تأخذها الفرضية إلى أن تتجاوز القيمة الصفرية لتقترب من الارتباط الطردي الضعيف عند أقل من 0.4، ما يفسر تأثير متغير التربصات الدولية بالخارج على الفرضية، حيث أن سفر المهني إلى الخارج للمشاركة في تربصات مع أجانب يطرح نوع من الاحتكاك بالوسط الدولي خارج الوطن، ما يضفي على التربص نوع من الميزة للتأثير على مستوى تطور المهنة في الجزائر مع ما يقابلها على المستوى الدولي، حيث ترى هذه العينة أن هناك مواكبة لتطور المهنة جزائريا مع نظرائها عالميا.

كذلك الارتباط مع عدد الملتقيات الدولية المشارك فيها للعينة: تأخذ الفرضية قيمة سالبة مقدرة بـ −0.248 عند قيمة .α=sig أي أن 0.05 = 0.05، بالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حيث نقبل الفرض العدمي H0: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، حيث توجد علاقة ارتباطية عكسية ضعيف عند اقل من −0.4، بين الفرضية الأولى ومتغير الملتقيات

الدولية، حيث تعمل الملتقيات على تثمين معارف المهنيين المشاركين بها في حلقة تبادل للأفكار ووجهات النظر، أين تثمن كل هذه النقاشات بمجموعة التوصيات المنبثقة عن الملتقى والتي يمكن أن تشكل فيما بعد أرضية لتعديل أو إصدار معيار جديد في المهنة.

ارتباط الفرضية الأولى إلى الفرضية الثانية HP2: نجد ارتباط الفرضيتين بقيمة موجبة بـ 0.481** عند مستوى معنوية 0.01 بقيمة .sig=0.000<0.01، بالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند اختلاف معامل الارتباط عن الصفر يعبر عنه بوجود علاقة ارتباطية طردية متوسطة عند [0.4-0.7[.

ارتباط الفرضية الأولى إلى الفرضية الثالثة HP3: يأخذ معامل ارتباط الفرضيتين قيمة موجبة بـ 0.691** عند .sig=0.000<0.01، أي أنه توجد فروق ذات دلالة إحصائية، وعليه هناك علاقة ارتباطية طردية متوسطة عند المجال [0.4-0.7[.

اختبار ارتباط الفرضية الثانية (HP2):

ارتباط الفرضية الثانية إلى عدد التربصات الدولية بالخارج للعينة: تأخذ الفرضية قيمة سالبة -0.345** عند .sig=0.006<0.01 وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية حيث نقبل الفرض البديل H1: لا يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، في حين أنه توجد علاقة ارتباطية عكسية ضعيفة عند اقل من -0.4، حيث كلما زاد عدد التربصات الدولية في الخارج قلت القيمة السالبة التي تأخذها الفرضية إلى القيمة الصفرية لتقترب من انعدام الارتباط، ما يفسر تأثير متغير التربصات الدولية بالخارج على الفرضية، فبالنسبة للمتربصين بالخارج هم يرون أن ممارسات مهنة التدقيق في الجزائر لا تؤثر بدرجة كبيرة على جودة المعلومة المالية، هذا الرأي راجع ربما بمقاربة مكتسباتهم خلال تربصهم بالخارج مع ما هو موجود في الساحة الوطنية.

ارتباط إلى عدد الملتقيات الدولية المشارك فيها للعينة: تأخذ الفرضية قيمة سالبة تساوي -0.237 عند مستوى معنوية 0.05، بقيمة .sig=0.061> 0.05، بالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حيث نقبل الفرض العدمي H0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، ويعبر معامل الارتباط عن علاقة عكسية ضعيفة.

اختبار ارتباط الفرضية الثالثة (HP3):

ارتباط الفرضية الثالثة بعدد التربصات الدولية بالخارج للعينة: حيث تأخذ الفرضية قيمة سالبة بـ -0.104 عند .sig=0.416>0.05، بالتالي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حيث نقبل الفرض العدمي H0: يوجد تأثير

بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية، إذ يعبر معامل الارتباط عن علاقة ارتباطية عكسية ضعيفة، أي أنه كلما نقص عدد التربصات الدولية بالخارج نقص الارتباط العكسي في اتجاه الارتباط الطردي، أي أن زيادة عدد التربصات الدولية في الخارج يزيد من بروز تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية عند مستوى معنوية (0.01).

ارتباط الفرضية الثالثة بعدد الملتقيات الدولية المشارك فيها من قبل العينة: تأخذ الفرضية قيمة سالبة مقدرة بـ – 0.280 عند قيمة .sig=0.026< 0.05، وبالتالي توجد فروق ذات دلالة إحصائية حيث نقبل الفرض البديل H1: لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية، يعبر معامل الارتباط علاقة ارتباطية عكسية ضعيفة، بارتباط هذه الفرضية مع المتغير المستقل بعلاقة عكسية يمكن القول أن: كلما ارتفع عدد الملتقيات الدولية المشارك فيها من قبل العينة كلما ارتفع بروز تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية.

اختبار ارتباط عدد التربصات الدولية في الخارج بالملتقيات الدولية المشارك فيها:

تأخذ نسبة الارتباط القيمة الموجبة 0.381** عند قيمة .sig=0.002< 0.01، وعليه توجد فروق ذات دلالة إحصائية، يعبر عنها بمعامل الارتباط في علاقة ارتباطية طردية ضعيف في نفس الاتجاه عند اختبار ارتباط الملتقيات إلى التربصات.

خلاصة: أن هناك ارتباط بعلاقات مختلفة (طردية وعكسية) بقيم اختلفت بين الموجبة والسالبة سواءً عند مستوى الدلالة α= 0.01 (**) أو عند مستوى الدلالة α= 0.05 (*)، كانت في مجملها بين: (الفروض والمتغيرات، الفروض فيما بينها، المتغيرات فيما بينها).

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات والإجابة على الأسئلة الفرعية

الجدول (36): اختبارات لفرضيات الدراسة

الإحصاء الأحادي البسيط

	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	خطأ انحراف المتوسط
الفرض 1	63	3.0442	0.62500	0.07874
الفرض 2	63	2.9436	0.52378	0.06599
الفرض 3	63	3.1667	0.57136	0.07198

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

اختبار أحادي بسيط

	قيمة الاختبار 3					
	T	Df	Sig. (2-tailed)	اختلاف المتوسط	95 % درجة الحرية	
					منخفض	مرتفع
الفرض 1	0.562	62	0.576	0.04422	-0.1132-	0.2016
الفرض 2	-0.855-	62	0.396	-0.5644-	-0.1883-	0.0755
الفرض 3	2.315	62	0.024	0.16667	0.228	0.3106

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

اختبار الفرضية الأولى (HP1):

الفرض العدمي H_0: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا.

الفرض البديل H_1: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا.

تحليل الاختبار: من خلال الجدول نستدل على صحة وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، حيث نجد أن قيمة T المحسوبة لمجموع تكرارات المحور أكبر من قيمة T الجدولية التي بلغت 3.0442 بإنحراف معياري قدر بـ 0.62500، في حين بلغت قيمة اختبار T 0.562 وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية α = 0.576 بالتالي نقبل الفرضية H_0، وعليه بما أن الفرضية الأولى محققة نجيب على التساؤل الفرعي الأول حول: " مدى مواكبة مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر لمستويات تطور المهنة عالميا؟ "، وأن المتوسط الحسابي الذي أخذ قيمة 3.0442 ذو الأهمية الثالثة، فهناك مواكبة متوسطة لمستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر لمستويات تطور المهنة عالميا، تقع بين حدي الثقة -0.1132- و 0.2016.

اختبار الفرضية الثانية (HP2):

الفرض العدمي H_0: يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

الفرض البديل H_1: لا يوجد تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية.

تحليل الاختبار: من خلال الجدول نستدل على عدم وجود تأثير كبير لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، حيث نبرهن على ذلك بأن قيمة T المحسوبة أقل من T الجدولية التي بلغت 2.9436 بإنحراف معياري قدر بـ 0.52378، في حين بلغت قيمة اختبار T المحسوبة -0.855- وهي قيمة ذات دلالة

إحصائية عند مستوى معنوية α = 0.396، بالتالي نقبل H_1، وعليه فإن الفرضية الثانية غير محققة لذلك نجيب على التساؤل الفرعي الثاني القائل " هل لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر تأثير كبير على جودة المعلومة المالية؟ "، من خلال الأهمية الثالثة للمتوسط الحسابي الذي أخذ قيمة 2.9436 بأن هناك تأثير متوسط لممارسات مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية، حيث تعكس الدراسة واقع الممارسة المهنية في حدي الثقة −0.1883 و 0.0755.

اختبار الفرضية الثالثة (HP3):

الفرض العدمي H_0: يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية

الفرض البديل H_1: لا يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية

تحليل الاختبار: من خلال الجدول أعلاه نستقرأ ان قيمة T المحسوبة أكبر من قيمة T الجدولية التي بلغت 3.1667 بإنحراف معياري قدر بـ 0.57136، في حين بلغت قيمة T المحسوبة 2.315، وهي قيمة ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية α = 0.024، وعليه نقبل الفرضية H_0 القائلة بأنه يوجد تأثير بارز لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية.

بما أن الفرضية الثالثة محققة، نجيب على التساؤل الفرعي الثالث حول " ما هي أبرز أثار تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية؟ "، من خلال أهمية المتوسط الحسابي الذي أخذ الدرجة الثالثة بـ 3.1667، هناك أثر متوسط لتطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية، هاته الأهمية تقع بين حدي ثقة 0.228 و0.3106.

خلاصة

نستخلص في مجمل ما جاء به الفصل التطبيقية من نتائج اختبارات المتغيرات المختلفة من عينات الدراسة، أن هناك مواكبة متوسطة ذات دلالة إحصائية بين مستويات تطور مهنة التدقيق في الجزائر ومستويات تطور المهنة عالميا، هذه المواكبة كانت ذات تأثير متوسط بطبيعة الحال على تطوير مهنة التدقيق في الجزائر، من خلال التأثير في ممارسات المهنة على المستوى الوطني بإصدار معايير تدقيق جزائرية، تستند إلى المعايير الدولية للتدقيق بما يتلاءم مع المناخ الاقتصادي وحتى البيئة المهنية الجزائرية في سبيل تحسين جودة المعلومة المالية.

الخاتمة

يكتسي التدقيق أهمية بالغة في الأوساط العملية العالمية لتأسيسه كمهنة إلزامية قانونية منذ بداية عهده، رسخت قناعات عند مستخدميه في صحة ومصداقية المعلومات المنشورة، عوامل زادت من تطور المهنة بزيادة أهمية طبيعة العمل القائم على تدقيق المخرجات المالية وتأكيد صحتها، للوصول إلى قناعة تحقق الصحة والمصداقية بادئ ذي بدئ بقناعة المدقق في حد ذاته المعبر عنها برأيه الشخصي الفني المحايد.

كلها سبل لعبت دورا كبيرا في تطوير المهنة على المستوى العالمي، حتى أصبحت هناك معايير دولية للتدقيق تلقى قبولا عاما عند معتمدي ومستخدمي هذه المعايير، حيث أصبح للتدقيق عدة تقسيمات يتم التفريق بينها على أسس مختلفة كلا لحاجته للتدقيق: كالتدقيق الداخلي والخارجي، وغيره من الأنواع الحديثة.

أما عن تطور مهنة التدقيق في الجزائر فقد تم التوصل إلى أن التدقيق هو علم قائم بذاته، يكتسي أهمية عند مستخدمي المعلومات المالية في الجزائر، بالنظر لتأثيره المباشر على القوائم المالية، من خلال التقارير المتضمنة للمصادقات على الصحة ومصداقية ما تم الإعلان عنه، كما يحتل التدقيق مكانة مهنية لا يستهان بها، تتعاظم مع مرور الوقت قياسا لما تم استعراضه في التطور التاريخي للمهنة محليا.

غير أن واقع وجود مهنة التدقيق في الجزائر تحت مسمى محافظ حسابات، فهي حلة مخالفة بعض الشيء من حيث المصطلحات بنسب متفاوتة للإطار ألمفاهيمي والتقني، إلا أنه يصادق على صدق الحسابات المعلن عنها من قبل الشركات، في ظل حريته واستقلاليته لإبداء رأيه شأنه في ذلك شأن المهنيين على المستوى العالمي، تمكنا أيضا من خلال الدراسة إلى الوصول أن مهنة محافظ حسابات هي الأقرب مفهوما وتقنيا لمهنة المدقق على الصعيد العالمي، وترتكز على قواعد تدقيقية لا تختلف كثيرا عن نظيرتها الدولية، لكن قواعد التدقيق عند محافظة الحسابات لا تتطابق كليا مع المعايير الدولية في فروق نسبية.

بينما تتعالى أصوات المنظمات، الجمعيات والمجتمع الاقتصادي الدولي للمطالبة بإصدار معايير تدقيق توفر مزيد من حرية واستقلالية المدقق في ممارسة مهامه، وحمايته من أي احتمال يقضي بوقوعه تحت ضغوط مباشرة أو غير مباشرة ممارسة أو مفتعلة، قد تضرب حياده وشرعيته في إبداء رأيه حول معلومة مالية تحدث الفارق أو تدنس الحقائق.

نجد الجزائر لا تزال تتحفظ على مر ثلاث مراحل زمنية في صياغة نصوص قوانينها المرتبطة بالمهنة، فمجمل ما خلصت إليه النصوص القانونية عبر المراحل الثلاثة هو نفس ما تعكف على تحقيقه جميع الأنظمة العالمية، لمطالبة المدقق بتوفير الأسباب دون النتائج، حيث يؤدي الالتزام الفعلي بالمعايير الموضوعة والتقيد بمجموع خطواتها العملية، إلى حتمية تحقيق النتيجة المنتظرة "معلومة مالية صادقة وشفافة ذات جودة عالية".

حيث أن المعلومات المالية هي ناتج النظام المحاسبي الماليSCF المنصوص بالقانون 07-11، المساعد لعديد المستخدمين الداخليين والخارجيين عن المؤسسة، في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية المتسمة بالرشاد والسلامة على اعتبار جودتها، في ظل تشعب محددات جودة المعلومات بين المتغيرات غير أن الأسس الكمية والنقدية توجب وضع نقاط محددة لأي عملية تكوين أو استخراج للمعلومات المالية.

كما أبانت الدراسة التطبيقية على مجموعة من القيم التوضيحية الاستدلالية لمناقشة وتحليل الفرضيات حول مواكبة المهنة محليا للتطورات العالمية، وتأثير المهنة على المعلومة المالية في سبيل التحسين من جودتها، بتحليل معمق أحيانا استطعنا أن نستخلص الإجابة على التساؤلات الفرعية المطروحة محل النقاش في خطوة تصبوا، للإجابة على الإشكالية العامة: وانه توجد مواكبة نسبية لتطور مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية ما يزيد من درجة تأثيرها على تحسين جودة المعلومة المالية، كما تم تحصيل قيم معيارية من خلال دراسة نتائج اختبارات الانحراف المعياري لتثبيت صحة القراءات، وقابليتها في تعميم نتائج الدراسة على المجتمع

الاقتراحات

- تشكيل مختلف اللجان ورصد مختلف الإمكانيات لأجل الرفع من درجة الثقة عند المحافظ أمر في غاية الأهمية، لحرصهم على إعداد معلومة مالية عالية الجودة في مختلف أطوار إعدادها، فبتشكيل لجان التدقيق يمكن تحقيق أدنى مستويات الاستقلالية الواجبة للمحافظ، بإعطاء مصداقية لنظام الرقابة الداخلية ومختلف عمليات المؤسسة والبيانات المالية، لتقليل نسبة الشك المهني عند المحافظ وضمان تقرير نظيف.
- العمل على تفعيل النصوص القانونية والتنظيمية للأجل ضمان ممارسة مهنية كفؤة، ترفع من مستوى التطلعات الوطنية لمواكبة المستويات العالمية، في منع تواطؤ محافظي الحسابات مع أصحاب المصالح داخل وخارج المؤسسة، ما يحث على إرساء مبدأ الحذر عند المحافظ إثر قيامه بعمله والارتقاء بمستواه إلى أقصى حد، على اعتبار وجود لجان تدقيق تناقش عمله، وتتبع خطواته في حالة التواطؤ أو غير ذلك من الأحداث التي قد تضر بالمعلومة المالية المنشورة في خطوة تحفظ جودة المعلومة المالية من التشويه.
- ضمان توفير كافة الأطر المهنية، من تنصيب لمجالس ولجان جهوية وحتى محلية، تكون قريبة من جميع شرائح المجتمع الاقتصادي المالي كـ (أصحاب شركات، مستثمرين، مساهمين)، لرفع المستوى التحسيسي عندهم حتى عند المهنيين بواجباتهم المهنية والنتائج المراد تحقيقها.
- العمل على إصدار معايير مهنية تدقيقية في شكل موحد واضح المعالم، سهل التطبيق مفسرا تفسيرا دقيقا، يلتزم كل المهنيين بتطبيقه، يعمد إلى وضع خارطة طريق لكل من أراد ممارسة المهنة.

- التعجيل بالإفراج على المراسيم التنظيمية المحكمة لجملة فقرات المواد الجديدة المنصوص عليها بالقانون 10-01: تحديد أجال فتح إيداع الملفات للمتربصين الجدد، تحديد مبلغ إجراء المسابقة، ومكان إجرائها، مكان إجراء التكوين، هل هو إقامي أو غير إقامي...كلها أمور وأخرى تبقى غامضة بعد مرور أكثر من 5 سنوات على صدور القانون.
- تحديد مهام كل ممارس للمهنة في قالب إجرائي محض يذلل عقبات المهنيين الجدد، ويكفيهم جهد البحث عن الإجابات، ما يقلل إن لم نقل يمنع الوقوع في الأخطاء.
- الثبات على موقف واحد ودفع التعصبات والكبوات التي تكاد تعصف بالمهنة من جذورها، والإشارة هنا عن عدم التزام غالبية أعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بحضور الجمعيات العامة، كما كان الحال خلال إجراء الدراسة الميدانية، وكم تمنيت لو كان النصاب موجودا لإضفاء طابع الإطلاق على نتائج الدراسة، كلها أمور قد تعيق تطور المهنة ليس على الصعيد المهني فقط ولكن حتى على الصعيد الأكاديمي.
- أخيرًا وأهمها منح الحق في تشكيل النقابات الحرة الممثلة لأعضائها المدافعة عن حقوقهم، المُصوبَة لأخطائهم، الفاعلة، التي تَحُدُ حَدَ السيف كُلَ من يُخولُ له منصبه العبث بهذه المهنة أو بمصداقية مهنييها أو التقليل من شأنها، لترقى بمهنة التدقيق إلى نفس النمط في تطوير ذات المدقق نحو تحديث معلوماته لمواكبة جميع التغيرات ومجاراة جميع التطورات العالمية بإطلاعه على المستجدات

أفاق الدراسة

مما لشك فيه أن كل عمل له من الأعمال المكملة ما يضفي عليه صيرورة البحث العلمي، والتطوير في الميدان، وعليه فإن أفاق الدراسة تركز على المتابعة في مجال البحث من خلال ما يلي:

- تأثير تطور المعايير الجزائرية للتدقيق على الممارسات المهنية في بيئة الأعمال المالية – بورصة الجزائر
- دور المعايير الجزائرية للتدقيق في تفعيل مهنة محافظة الحسابات – عينة مكاتب محافظة الحسابات –
- دور لجان التدقيق في المؤسسات الاقتصادية العمومية الجزائرية في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق
- تأثير المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية – عينة من المؤسسات الاقتصادية –

قائمة المراجع

أولا- قائمة المراجع باللغة العربية:

- **الكـــتب:**

1. إبراهيم عثمان شاهين، أصول المراجعة، مكتبة عين شمس، القاهرة، ط2، 1991.
2. أحمد حلمي جمعة، التدقيق والتأكيد الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، سلسلة الكتب العلمية كتاب2، عمان – الاردن،2009.
3. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق الحديث، دار صفاء، عمان – الأردن، 2005.
4. أحمد حلمي جمعة، مدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث، الإطار الدولي أدلة ونتائج، الكتاب الأول، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
5. إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، دار الكتاب الوطنية، بنغازي ليبيا،2008، ط 5.
6. ارينز اللفين، جيمس لوباك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطي، دار المريخ للنشر، السعودية، 2002.
7. ارينز اللفين، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة محمد عبد القادر الديسطى، مراجعة احمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 2008.
8. ألدون، س هند يكسون، ترجمة كمال أبو زيد، النظرية المحاسبية، مكتبة الجامعة الإسكندرية، ط 4، 1990.
9. أمين السيد احمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية – مصر، 2007.
10. أمين السيد أحمد لطفي، التطورات الحديثة في المراجعة، دار الجامعة، الإسكندرية –مصر، 2007.
11. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة والمراجعة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية– مصر، 2010.
12. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية– مصر، ط1، 2009.
13. توماس، ا هنكي، تعريب أحمد حامد حجاج وكمال الدين سعيد، المراجعة بين النظرية والتطبيق، دار المريخ، 1986.
14. جمعة احمد حلمي، تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
15. الجهاز المركزي للمحاسبة، معايير المراجعة الحكومية، طبعة معدلة 1988، ترجمة الإدارة المركزية للبحوث 1994.
16. حازم هاشم الأوسي، الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق، الجامعة المفتوحة، طرابلس، ج1، ط1، 2003.
17. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة على البنوك، دار وائل لنشر، عمان، 1998.
18. خالد أمين عبد الله، التدقيق والرقابة في البنوك، مطبوع برعاية معهد الدراسات المصرفية، عمان– الأردن، ط1، 1998.
19. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية، الجامعة الأردنية – عمان، ط1، 1986.
20. الدقة جمال، الحكامية المؤسساتية والتوافق مع القوانين، مجلة البنوك في الأردن، الأردن، 2006.
21. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر، عمان، 2006.
22. زاهرة توفيق سواد، محافظة الحسابات والتدقيق، دار الراية للنشر والتوزيع، الجزائر، طبعة أولى، 2009.
23. زهرة توفيق سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، دار الراية لنشر والتوزيع، عمان– الأردن، 2009.
24. زياد عبد الكريم قاضي، محمد خليل أبو زلطة، تصميم نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، مكتبة مجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
25. سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2003.
26. شكري فهمي محمود، الرقابة المالية العليا، دار المجدلاوي للنشر والتوزيع، عمان – الأردن.
27. طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات مفاهيم مبادئ وتجارب تطبيقات حوكمة في المصارف، الدار الجامعية، طبعة2005.

28. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
29. عبد المقصود دبيبان وأخرون، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية، جامعة الإسكندرية، مصر، 2005.
30. عوف محمود الكفراوي، سياسة الإنفاق العام في الإسلام، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية – مصر، 1984.
31. عيد حامد معيوف الشمري، معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية، الإدارة العامة للبحوث، الرياض، ط1، 1994.
32. غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان– الأردن، ط1، 2006.
33. كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، بيروت – لبنان، 2001.
34. متولي محمد الجمل، عبد المنعم محمود، المراجعة، دار النهضة العربية، القاهرة، 1973.
35. محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات الإطار النظري والممارسة التطبيقية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون–الجزائر، 2003.
36. محمد السيد السرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007.
37. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق الشامل الإطار النظري–المعايير والقواعد– مشاكل التطبيق العملي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية – مصر، ط1، 2008.
38. محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق وفقا للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2002.
39. محمد سمير صبان، عبد الله هلال، الأسس العامة والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 1998.
40. محمد فضل سعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، عمان– الأردن، ط1، 2009.
41. محمد فيومي، عمر لبيب، أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية – مصر، 1998.
42. محمد فيومي، قراءات في المشاكل المحاسبية المعاصرة، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية – مصر، 1984.
43. محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات معالجة الفساد المالي والإداري، الدار الجامعية لنشر الثقافة، الإسكندرية، ط1، 2006.
44. محمد يوسف حفناوي، نظم المعلومات المحاسبية، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2001.
45. محمود السيد الناغي، المراجعة إطار النظرية والممارسة، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، ط2، 1992.
46. المعايير الدولية للتدقيق، المعايير: 78/60/55
47. ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، القبة، الجزائر، 2004.
48. نور احمد محمد، حسين احمد عبيد، شحاته السيد شحاته، مراجعة الحسابات، الدار الجامعية نشر وتوزيع، الإسكندرية – مصر، 2007.
49. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق، من الناحية النظرية والعملية، دار وائل للنشر، عمان– الأردن، ط3، 2006.

- **الأطروحات، المنشورات والمحاضرات:**

1. سعيدي يحيى، مجموعة محاضرات طلبة دكتوراه ل م د تخصص بنوك، مالية ومحاسبة، جامعة المسيلة، 2014.
2. علي عمر أحمد السويسي، معايير مراجعة الحسابات اللجنة الشعبية العامة لجهاز المراجعة المالية في ليبيا، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة،2011.

3. محمد ناصر علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2009.
4. مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة حسابات الشركات التجارية في دول اتحاد المغرب العربي، أطروحة دكتوراه، جامعة باتنة، سنة 2011.
5. ناصر صالح محمد، نحو إطار نظري عام للمراجعة على معاييرها، منشورات أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، 2004.

- **القوانين والمراسيم التنظيمية، القرارات والأوامر:**

1. القانون 91-08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق ل 27 أبريل 1991، التعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نص المواد 01، 19، 27.
2. القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب 1431 الموافق ل 2010/06/29، المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، نص المواد 18، 19، 22، 23.
3. قانون المالية لسنة 2000، المؤرخ في 17 رمضان عام 1420 الموافق 30 ديسمبر سنة 1999، المادة 101.
4. القانون التجاري الجزائري، المادة 830.
5. المرسوم تنفيذي رقم 11-72 مؤرخ في 14 ربيع الأول عام 1433 الموافق ل 16 فبراير سنة 2011، يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح حق المشاركة في مسابقة الالتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، المادة2، العدد 11.
6. المرسوم تنفيذي رقم 11-393 مؤرخ في 28 ذي الحجة عام 1432 الموافق 24 نوفمبر سنة 2011، يحدد شروط وكيفيات سير التربص المهني واستقبال ودفع أجر الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين.
7. القرار الوزاري رقم 30 المؤرخ في 24 جوان 2013، قرار يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.
8. القرار 11-32 المؤرخ في22 صفر 1432 الموافق لـ 27 يناير 2011 يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، العدد 07، المواد 01-16.
9. الأمر 69-107 المؤرخ في 1969/12/31، المتعلق بقانون المالية 1970، المادة 39 المتعلقة بتعيين محافظ الحسابات.
10. الأمر 71-82 المؤرخ في 11 ذي القعدة 1391 الموافق لـ 71/12/29، يتضمن تنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب.
11. الأمر 96-27 مؤرخ في 28 رجب عام 1417 الموافق 9 ديسمبر سنة 1996، يعدل ويتمم الأمر 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395

- **المجلات والصحف:**

1. حسين جاسم فلاح، علي توفيق جميل، اعتماد اطار إدارة مخاطر المشروع ERM لتأكيد جودة الرقابة، مجلة الكوت الاقتصادية الإدارية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة واسط، العدد 17، 2015.
2. الرزو، حسين مضفر، سمات اقتصاد المعرفة في دول المغرب العربي، مجلة المستقبل العربي، العدد 348، فيفري 2008.
3. عبد الرحمن إبراهيم الحميد، مجلة أخبار المحاسبة، العدد الرابع، الجمعية العلمية للمحاسبة بجامعة قطر، الدوحة، سبتمبر 2007.
4. المشهداني عمر إقبال توفيق، تدقيق التحكم المؤسساتي في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها اطار مقترح، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، الجرش-الأردن، عدد الثاني، 2013.
5. المومني محمد عبد الله، تقييم مدى التزام الشركات الأردنية المساهمة بضوابط تشكيل لجان التدقيق وأليات عملها لتعزيز حوكمة الشركات، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية، العدد الأول، مجلد 26، سوريا، 2010.

- **المؤتمرات والندوات، الملتقيات والأيام الدراسية**

1. عمر شريف، بن زروق زكية، الملتقى الدولي الأول: مداخلة بعنوان "علاقة حوكمة الشركات بعملية الإفصاح والشفافية في ظل المعايير الدولية للمحاسبة، 2010/12/07.08، أم البواقي.

2. نعيم دهمش، عفاف اسحق أبوزر، الضوابط الرقابية والتدقيق الداخلي في بيئة تكنولوجيا المعلومات، المؤتمر العلمي الدولي السنوي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية لجامعة الزيتونة الأردنية عمان _ الأردن27-2005/04/28.

- **مواقع الإنترانت**

حازم العيان، معايير التدقيق، www.slidefinder.net/i/international standards/25282965، 04/01/2014، الساعة 12:24.

ar.wikipedia.org/wiki/معامل_سبيرمان_للارتباط، 2016/01/23، 06:15.

موقع ويكيبيديا، حضارة الإنكا.

IFAC, IAASB, Handbook, Auditing, USA, Objective and General Principles Governing an audit of financial statement, IAASB, New York, USA, http://laasb.org.

IRM, risk management standard, london, www.armic.com.

www.Ascasocety.org

www.FASH.org

www.linternante.com/dictionnaire/fr/definition/audit/, le 07/01/2014, a 9:06.

ثانيا- قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

1. A Hamini, L'Audit comptable & financier, Berti Edition, 1er Ed, 2001/2002.
2. A I C P A : Les Logiciels d'Audit, Revue S.N.C N° 8, 1995.
3. A.Arenas, R.Elder, Msbeasley, Auditing and assurance services, pearson education, monteral, 2005.
4. AAA, Committee on Basic Auditing Concepts, A Statement on Basic Auditing Concepts, American Accounting Association, 1973.
5. Aifred R.Roberts, the other, public accounting organizations, Journal of accounting, 1987.
6. Allel Hamini : L'audit comptable et financier, BERTI, 2001.
7. Amyas Mascarenhas and Stuart, turkey, Spicer s Practical Auditing 18 TH, E d, Better world and Co, (publishers) LTD, UK(1999).
8. Baker R & Dwight M, increasing the role of auditing in corporate governance, critical perspectives on accounting, vol 13, 2002.
9. Boynton, w c, Kell, w c, Modern Auditing, 6th Ed, John Wiley & sons, inc, New York, USA, 1996.
10. Brown, R G, Changing Audit Objectives and Techniques, Independent Auditing Standards, Ed, J C Roy, Holt, Richard & Winston Inc, N Y.
11. CG-Code of corporate governance summary of clib-approved by clib board, version1.0, july13th 2012.
12. Christopher Pong & Geoffrey Whittling, the working of the Auditing practice committee, three case studies, Accounting and business, Research Vol 24 No 44, spring 1994.
13. David N, Ricchiuto, Auditing south western publishing CO, US, op3rd Ed 1992.
14. Etienne Barbier : Audit Interne, Organisation, 1996.
15. G Bendict & R.Keravel:Evaluation du contrôle interne dans la maission d'audit.Eoucher.1990.
16. G.Bendict & R.Keraval :Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, Foucher,1990.

17. G.Bendict & R.Keravel : Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, Foucher, 1990.
18. GAO, standards for internal control in the federal goverment, gao/aimd-00-21.3.1, general accounting office (GAO),1999.
19. Grantham Julie, entreprise risk management, Australian, queensland government, department of education, training and employment, 2012.
20. Hamini Allel : Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993.
21. Hugo willmott, organizing the profession : theoretical and Historical Examination of the development of the major Accountancy Bodies in the UK s Accounting organization and society (vol11 No 6 "1986").
22. Ian Brindle , Restructuring unlikely to silence critics Accountancy , January 1991.
23. J,CARCELLO & M,SBEASLEY, GAAS Guide Ed, CCH , Paris 2005.
24. J.Burner & G.Ravard : Audit financier, Dunod, 1991.
25. J.Raffegeau & A.Ritz : Audit et Informatique, collection Que sais-je ?, 1993.
26. J.Raffegeau & A.Ritz : Audit et Informatique, collection Que sais-je ?, 2ém Edition, 1993.
27. J.Raffegeau & A.Ritz, Audit Opérationnelle, collection. Que sais-je?, 1992.
28. J.Renard : Théorie et pratique de l'audit interne, Organisation, 1995.
29. J.S.Arpan and L.H Radebaugh, International Accounting and multinational enterprise, WGL, 1981.
30. John E, aframework for board oversight of enterprise risk, the canadian institute of chartered accountants, library and archives Canada cataloguing in publication, 2012.
31. K.Belamiri : Méthodologie de vérification des comptes, Revue S.N.C N° 1.
32. K.Belamiri : Méthodologie de vérification des comptes, Revue S.N.C N° 1.
33. L. Collins & G.Vallin : Audit et Contrôle Interne, Dalloz, 1986.
34. L. Collins & G.Vallin : Audit et Contrôle Interne, Dalloz, 1986.
35. Michel Gervais, Contrôle de Gestion, 7 éme Ed, Paris : Economie, 2000.
36. Michel Ibrahim, Fadi A Farhat, Dictionary of Business and Finance (English-Arabic), Dar AL-KOTOB, Lebanon, 2007.
37. Mohamed Abdel Aziz Hegazy, Auditing Firm characteristics and Accountability, Some Historical Evidence ph D, university of Birmingham, October 1988.
38. Mohamed Omar, Ba-Eissa the status of international Auditing standards focusing on the United Kingdom and Saudi Arabic "Journal of faculty of commerce for scientific research, Alexandria University, September 1995.
39. Monks R & Minnow N, corporate governance, ZEP, blachwell publishers, malden, MA, 2001.
40. P.Candau & L.Tougard, Audit des associations, Organisation, collection Audit, 1990.
41. Pascal simons, Audit financier : collection Audit, les éditions d'organisation, Paris-France, 1987.
42. Pickett spencer H, audit planing a risk-based approach, john wiley & sons, inc,america, 2006.
43. Révision En Milieu Informatique: Norme de l'Ordre des Experts Comptables, R. SNC N° 8,1995.
44. Richard Briston and Robert perks, the External Auditor his Rol and cost to society Accountancy, Nov (1977).
45. Richard, G Schroeder, Myrtle W Clark and Jack M Cathey: Accounting Theory and Analyses, John Wiley & Sons, Inc 2001.
46. Ritterberg, larrye & Bradley j schwreger & karle m johnston, auditing a busines risk approach, 6th thomson south-western, printed in canada, 2008.
47. Rodney, J Anderson, the External audit, concepts and Techniques, Copp Clark Pitman, Toronto 1977.
48. Romney marshall & Stinbart paul john, accounting information systems, elwventh edition, pearson prentice hall, pearson education international, America 2009.
49. Royey 2013, corporate govenance statement, helsinki, poyey plc, 2009.

50. SHUO.W & YAM S, Audit profile people's republic of china, In International journal of government Auditing Vole 14, N° 4 October,1987.
51. The Committee of sponsoring organaization of the treadway commission, Entreprise risk management integrated frame work, 2004.
52. Thomas m Colley, the wrongs which Arise Independent of Contact, 4th Edition (Chicago. Callagham. Co. 1932).
53. William C.Boynton & Watter G.kell, modern auditing, 6thEd, John wily sons, New York, Inc 1996.

الملاحق

الملحق رقم 01

جدول يوضح تشكيل وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة

	تشكيله	صلاحياته
المجلس الوطني للمحاسبة	- الوزير المكلف بالمالية أو ممثله - ممثل الوزير المكلف بالطاقة - ممثل الوزير المكلف بالإحصاء - ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية - ممثل الوزير المكلف بالتجارة - ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي - ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني - ممثل الوزير المكلف بالصناعة - رئيس المفتشية العامة للمالية - المدير العام للضرائب - المدير المكلف بالتقييس المحاسبي لدى وزارة المالية - ممثل برتبة مدير في بنك الجزائر - ممثل برتبة مدير في لجنة تنظيم ومراقبة عمليات البورصة - ممثل برتبة مدير عن مجلس المحاسبة - ثلاثة أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمحاسبة من المصف الوطني لخبراء المحاسبة وثلاثة من الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وثلاثة من المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين. - ثلاثة اشخاص مختارين لكفاءتهم في مجال المحاسبة ولمالية.	- تمثيل وزارة المالية - التحقق من توفر رتبة المدير بالإدارة المركزية في ممثلي الوزراء - تعيين الأعضاء من طرف الوزير المكلف بالمالية لمدة ستة سنوات باقتراح من الوزراء المسؤولين - إقرار تجديد ثلث التشكيلة بعد كل سنتين - إقرار الانقطاع وضبط التعيين لغرض الاستحلاف - الاستعانة بأشخاص مؤهلين ذو خبرات للمساعدة في أشغاله

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

الملحق رقم 02

الجدول: مهام كل لجنة من لجان المجلس الوطني للمحاسبة على حدى

اللجان	تقييس ممارسات المحاسبة والعناية المهنية	الاعتماد	التكوين	الانضباط والتحكيم	مراقبة النوعية
المهام	. وضع طرق العمل فيما يخص التطبيقات المحاسبية والعناية المهنية . تحضير مشاريع اراء حول الاحكام المحاسبية الوطنية المطبقة على كل شخص طبيعي أو معنوي خاضع للإلزام القانوني في مسك المحاسبة . انجاز كل الدراسات والتحاليل الخاصة بتطوير واستعمال الادوات والمسارات المحاسبية . اقتراح كل اجراءات يهدف الى تقييس المحاسبات ضمان تنسيق وتلخيص الابحاث النظرية . تحضير مشاريع الآراء المتعلقة بالمعايير المعدة من المنظمات الدولية المختصة في التقييس المحاسبي وكذا تطبيقها بالاتصال مع مختلف الهيئات المعنية	. اعداد طرق العمل في مجال معالجة ملفات الاعتماد . تحديد معايير وسبل الالتحاق بمهنة الخبير والمحافظ والمحاسب المعتمد . ضمان سير طلبات الاعتماد تحضير ملفات الاعتماد . ضمان متابعة ونشر جدول المهنيين المعتمدين	. اعداد طرق التكوين فيما يخص مجال التكوين . دراسة ملفات المشاركة في التربصات . ضمان المتابعة الدائمة للتربصات . توجيه المتربصين الى المكاتب المحاسبية المعتمدة . تسليم شهادات نهاية التربص . تحضير برامج التكوين في مجال المعايير المحاسبية الدولية . التعاون مع هياكل التكوين الاخرى والمعاهد المتخصصة في مختلف مجالات المحاسبة . المشاركة في تعيين لجان الامتحان لكل أنواع التكوين . وضع بنك معطيات للمعايير الدولية الخاصة بتكوين مهنيي المحاسبة . تنظيم ملتقيات و أيام دراسية ومؤتمرات وورشات عمل في مختلف ميادين المحاسبة والتدقيق	. اعداد طرق العمل فيما يخص مجال الانضباط والتحكيم والمصالحة . دراسة الملفات المتعلقة بالحالات التأديبية لكل مخالفة أو اخلال بالقواعد المهنية التقنية او الاخلاقية المرتكبة من المهنيين خلال تأدية مهامهم . تحضير مشاريع الآراء حول الاحكام في ميدان تحكيم أو انضباط . ضمان دور اساسي في مجال الاستشارة والوقاية والمصالحة والتحكيم خلال المنازعات بين المهنيين والزبائن . ضمان مهام الوقاية والمصالحة بين المهنيين.	. اعداد طرق العمل في مجال نوعية الخدمات . ابداء آراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية . ضمان نوعية التدقيق الموكلة لمهنيي المحاسبة . اعداد معايير تتضمن كيفيات تنظيم المكاتب وتسييرها . اعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب . ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والاخلاقيات . اعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام مراقبة النوعية . تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والاخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقات مع الزبائن

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

الملحق رقم 03

الجدول: صلاحيات المجالس الوطنية

	المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين	المجلس الوطني للغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات	المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين
صلاحياته	- ادارة وتسيير الاملاك المنقولة والغير منقولة التابعة - غلق الحسابات المالية لكل سنة - اعداد كشف الميزانية لسنة ن ومشروع الميزانية ن+1 - تحصيل الاشتراكات المهنية - تعميم نشر نتائج الاعمال المتعلقة بالمهنة - تنظيم ملتقيات التكوينية - الانخراط في المنظمات المهنية الاقليمية والدولية - تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية، والمنظمات الدولية المماثلة - اعداد النظام الداخلي - التمثيل في الاعمال المدنية وامام العدالة ممثلا برئيسه - تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة - انجاز مشروع جدول اعمال اجتماع المجلس - تعويض الرئيس بأحد الاعضاء في حالة غيابه - تحرير محاضر اجتماع المجلس والقرارات الموصي –إعداد التقارير المالية، وتوقيع أوامر الدفع وكذا الوثائق الصادرة عنه	–تسيير الاملاك المنقولة والغير منقولة التابعة له –غلق الحسابات المالية لكل سنة اعداد كشف الميزانية لسنة ن والميزانية ن+1 –تحصيل الاشتراكات المهنية –تعميم نشر نتائج الاعمال المتعلقة بالمهنة –تنظيم ملتقيات التكوينية –الانخراط في المنظمات المهنية الاقليمية والدولية –تمثيل الغرفة لدى الهيئات والسلطات العمومية، والمنظمات الدولية المماثلة –اعداد النظام الداخلي –التمثيل في الاعمال المدنية وامام العدالة ممثلا برئيسه –تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة –انجاز مشروع جدول اعمال اجتماع المجلس –تعويض الرئيس بأحد الاعضاء في حالة غيابه –تحرير محاضر اجتماع المجلس والقرارات الموصي بها –إعداد التقارير مالية، توقيع أوامر الدفع كذا وثائقه الصادرة عنه	- تسيير الاملاك المنقولة والغير منقولة التابعة له - غلق الحسابات المالية لكل سنة - اعداد كشف الميزانية لسنة ن ومشروع الميزانية ن+1 - تحصيل الاشتراكات المهنية - تعميم نشر نتائج الاعمال المتعلقة بالمهنة - تنظيم ملتقيات التكوينية - الانخراط في المنظمات المهنية الاقليمية والدولية - تمثيل المصف لدى الهيئات والسلطات العمومية، والمنظمات الدولية المماثلة - اعداد النظام الداخلي - التمثيل في الاعمال المدنية وامام العدالة ممثلا برئيسه - تنفيذ قرارات المجلس الوطني للمحاسبة - انجاز مشروع جدول اعمال اجتماع المجلس - تعويض الرئيس بأحد الاعضاء في حالة غيابه تحرير محاضر اجتماع المجلس والقرارات الموصي بها –إعداد التقارير المالية، توقيع أوامر الدفع كذا وثائقه الصادرة عنه

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

الملحق رقم 04

الجدول: قواعد سير كل من لجان المجلس الوطني " **المصف، الغرفة، المنظمة**"

	المصف الوطني للخبراء المحاسبين	**الغرفة الوطنية للمحافظي الحسابات**	**المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين**
قواعد سيره	- ايداع طلب خطي للترشح من المترشح المستوفى للشروط ولا يمكن سحبه بعد الايداع ولا إيداع أكثر من طلب ولا حتي طلبات في المهنتين الاخريين - يتضمن الطلب الاسم واللقب ورقم وتاريخ التسجيل في الجدول مع نسخة طبق الاصل للشهادة - لايعوض المترشحين يوم الاقتراع - بعد الاعلان عن نتائج الاقتراع السري المباشر يعين الاعضاء التسعة الاولون بحسب عدد الاصوات في مناصب رئيس وامين عام وامين خزينة ويوزع الباقون حسب الترتيب التنازلي - ينتخب الاعضاء لثلاث سنوات قابلة لتجديد بعد انقضاء ثلاث سنوات من انتهاء عهدتهم الاولى ويؤدون مهامهم مجانا معدى تعويضات مصاريفهم - في حالة شغور المنصب يعوض بأخر حسب الترتيب فيما يخص شغور منصب الرئيس ينتخب من بين الاعضاء رئيس، في حالة شغور ثلاث مناصب وجب استدعاء جمعية عامة من جديد - لا تصلح مداولات المجلس ولا تأخذ قراراته الا بالأغلبية - لا يمكن التمثيل بأكثر من عضو في الجلسة الواحدة - في حالة استقالة جميع اعضاء المجلس وعدم الترشح القانوني يكلف الوزير متصرف مؤقت لتسيير	- ايداع طلب خطي للترشح من المترشح المستوفى للشروط ولا يمكن سحبه بعد الايداع ولا إيداع أكثر من طلب ولا حتي طلبات في المهنتين الاخريين - يتضمن الطلب الاسم واللقب ورقم وتاريخ التسجيل في الجدول مع نسخة طبق الاصل للشهادة - لايعوض المترشحين يوم الاقتراع - بعد الاعلان عن نتائج الاقتراع السري المباشر يعين الاعضاء التسعة الاولون بحسب عدد الاصوات في مناصب رئيس وامين عام وامين خزينة ويوزع الباقون حسب الترتيب التنازلي - ينتخب الاعضاء لثلاث سنوات قابلة لتجديد بعد انقضاء ثلاث سنوات من انتهاء عهدتهم الاولى ويؤدون مهامهم مجانا معدى تعويضات مصاريفهم - في حالة شغور المنصب يعوض بأخر حسب الترتيب فيما يخص شغور منصب الرئيس ينتخب من بين الاعضاء رئيس، في حالة شغور ثلاث مناصب وجب استدعاء جمعية عامة من جديد - لا تصلح مداولات المجلس ولا تأخذ قراراته الا بالأغلبية - لا يمكن التمثيل بأكثر من عضو في الجلسة الواحدة - في حالة استقالة جميع اعضاء المجلس وعدم الترشح القانوني يكلف الوزير متصرف مؤقت لتسيير	- ايداع طلب خطي للترشح من المترشح المستوفى للشروط ولا يمكن سحبه بعد الايداع ولا إيداع أكثر من طلب ولا حتي طلبات في المهنتين الاخريين - يتضمن الطلب الاسم واللقب ورقم وتاريخ التسجيل في الجدول مع نسخة طبق الاصل للشهادة - لايعوض المترشحين يوم الاقتراع - بعد الاعلان عن نتائج الاقتراع السري المباشر يعين الاعضاء التسعة الاولون بحسب عدد الاصوات في مناصب رئيس وامين عام وامين خزينة ويوزع الباقون حسب الترتيب التنازلي - ينتخب الاعضاء لثلاث سنوات قابلة لتجديد بعد انقضاء ثلاث سنوات من انتهاء عهدتهم الاولى ويؤدون مهامهم مجانا معدى تعويضات مصاريفهم - في حالة شغور المنصب يعوض بأخر حسب الترتيب فيما يخص شغور منصب الرئيس ينتخب من بين الاعضاء رئيس، في حالة شغور ثلاث مناصب وجب استدعاء جمعية عامة من جديد - لا تصلح مداولات المجلس ولا تأخذ قراراته الا بالأغلبية - لا يمكن التمثيل بأكثر من عضو في الجلسة الواحدة - في حالة استقالة جميع اعضاء المجلس وعدم الترشح القانوني يكلف الوزير متصرف مؤقت لتسيير

	شؤون المجلس الادارية التحفظية فقط ولا يلتزم بالنفقات، لغاية إنقاء المدة وتعيين لجنة أخرى خاصة بالانتخابات - تغطى نفقات المجلس من مبالغ الاشتراكات الاجبارية المحددة سنويا من الجمعية العامة - تنعقد جمعية عامة عادية مرة كل شهر أكتوبر من كل سنة بطلب من رئيس المجلس أو ثلثي أعضائه، يستدعى فيها المهنيون بأسبوعين قبل تاريخ الانعقاد - تنعقد جمعية عامة غير عادية بطلب من رئيس المجلس أو ثلثي أعضائه أو خمس أعضاء المصف بطلب كتابي مبرر - ترسل الاستدعاءات برسلة موصى بها تتضمن تاريخ الانعقاد وجدول الاعمال - لا تصح المداولات الا بحضور نصف اعضاء ممارسي المهنة وفي حال عدم اكتمال النصاب وجب الانعقاد مرة اخرى بعد ثلاثون يوما - تنتخب جمعية العامة ناظرا عضو من أعضاء المصف لا عضوا في المجلس، يعد تقارير الجمعية وتسييرها، يعوض الا عن مصاريفه المعروضة بقيامه لمهامه	شؤون المجلس الادارية التحفظية فقط ولا يلتزم بالنفقات، لغاية إنقاء المدة وتعيين لجنة أخرى خاصة بالانتخابات - تغطى نفقات المجلس من مبالغ الاشتراكات الاجبارية المحددة سنويا من الجمعية العامة - تنعقد جمعية عامة عادية مرة كل شهر أكتوبر من كل سنة بطلب من رئيس المجلس أو ثلثي أعضائه، يستدعى فيها المهنيون بأسبوعين قبل تاريخ الانعقاد - تنعقد جمعية عامة غير عادية بطلب من رئيس المجلس أو ثلثي أعضائه أو خمس أعضاء الغرفة بطلب كتابي مبرر - ترسل الاستدعاءات برسلة موصى بها تتضمن تاريخ الانعقاد وجدول الاعمال - لا تصح المداولات الا بحضور نصف اعضاء ممارسي المهنة وفي حال عدم اكتمال النصاب وجب الانعقاد مرة اخرى بعد ثلاثون يوما - تنتخب الجمعية العامة ناظرا عضو من أعضاء الغرفة لا عضوا في المجلس، يعد تقارير الجمعية وتسييرها، يعوض الا عن مصاريفه المعروضة بقيامه لمهامه	شؤون المجلس الادارية التحفظية فقط ولا يلتزم بالنفقات، لغاية إنقاء المدة وتعيين لجنة أخرى خاصة بالانتخابات - تغطى نفقات المجلس من مبالغ الاشتراكات الاجبارية المحددة سنويا من الجمعية العامة - تنعقد جمعية عامة عادية مرة كل شهر أكتوبر من كل سنة بطلب من رئيس المجلس أو ثلثي أعضائه، يستدعى فيها المهنيون بأسبوعين قبل تاريخ الانعقاد - تنعقد جمعية عامة غير عادية بطلب من رئيس المجلس أو ثلثي أعضائه أو خمس أعضاء المنظمة بطلب كتابي مبرر - ترسل الاستدعاءات برسلة موصى بها تتضمن تاريخ الانعقاد وجدول الاعمال - لا تصح المداولات الا بحضور نصف اعضاء ممارسي المهنة وفي حال عدم اكتمال النصاب وجب الانعقاد مرة اخرى بعد ثلاثون يوما - تنتخب الجمعية العامة ناظرا عضو من أعضاء المنظمة لا عضوا في المجلس، يعد تقارير الجمعية وتسييرها، يعوض الا عن مصاريفه المعروضة بقيامه لمهامه

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

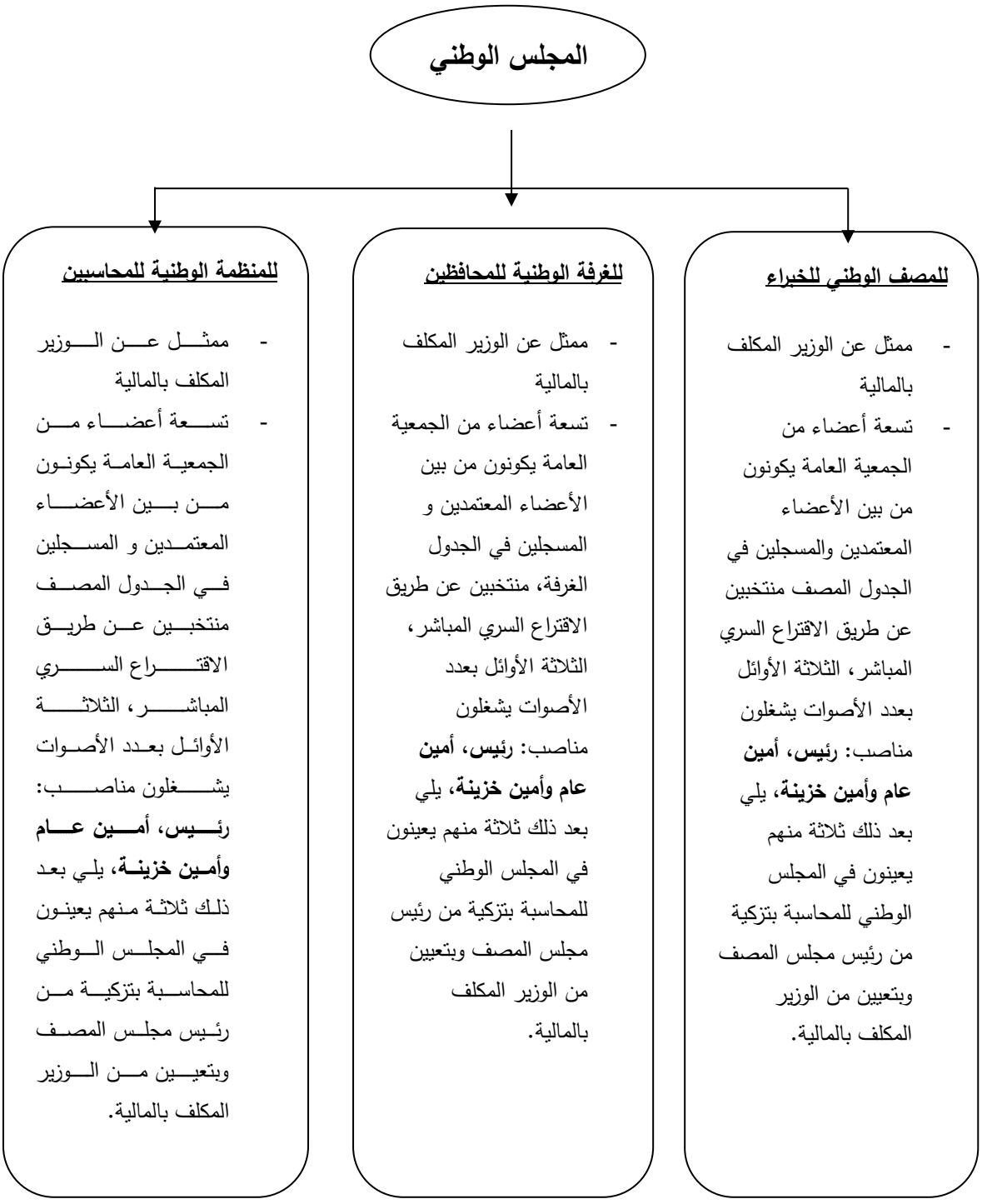
الملحق رقم 05

الشكل: ممارسات المجلس الوطني للمحاسبة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

الملحق رقم 06

الشكل: تشكيلة كل من المصف، الغرفة، المنظمة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد القانون 01- 10، (بتصرف).

الملحق رقم 07: الجدول (13): أساس الترابط والاختبار

	المحاور/الأساس	الجنس	السن	الخبرة	الشهادة	التخصص	المهنة	تربصات وملتقيات
المحور الأول	س1						*	
	س2			*				*
	س3			*				
	س4						*	
	س5			*				*
	س6			*			*	
	س7			*		*	*	
	س8					*		
	س9			*			*	
	س10							*
	س11					*	أ.جامعي *	*
	س12					*	أ،جامعي *	
المحور الثاني	س1			*		*	*	
	س2			*	*		*	
	س3			*				*
	س4			*				*
	س5						*	
	س6			*			*	
	س7					*	*	
	س8							*
	س9			*	*			
	س10			*	*			*
	س11			*		*		*
المحور الثالث	س1				*	*		
	س2						*	
	س3			*			*	
	س4			*			*	
	س5			*		*	*	
	س6			*	*		*	
	س7			*			*	
	س8					*	*	
	س9		*	*			*	
	س10	*	*	*				

الملحق رقم 08

الجدول (21): يوضح التكرارات حسب عدد التربصات والملتقيات الدولية

عدد التربصات الدولية في الخارج		Frequency	Percent	عدد الملتقيات الدولية المشارك فيها		Frequency	Percent
Valid	0	18	28.6	Valid	0	35	55.6
	1	12	19.0		1	6	9.5
	2	17	27.0		3	5	7.9
	3	11	17.5		5	4	6.3
	4	1	1.6		6	3	4.8
	5	1	1.6		7	1	1.6
	6	1	1.6		9	4	6.3
	8	1	1.6		11	3	4.8
	10	1	1.6		13	2	3.2
	Total	63	100.0		Total	63	100.0

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

الملحق رقم 09

الجدول (22): الاحصاءات الوصفية لتقاطع المحاور مع محاور الفرضيات

Descriptive Statistics

	N	Min	Max	Mean	Std. Deviation	Skewness		Kurtosis	
	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Statistic	Std. Error	Statistic	Std. Error
axe1	63	1.00	4.33	3.0450	.64442	-.622-	.302	.563	.595
axe2	63	1.09	4.18	2.9437	.57157	-.329-	.302	.623	.595
axe3	63	1.90	4.50	3.1937	.56963	-.027-	.302	-.364-	.595
HP1	63	1.14	4.50	3.0442	.62500	-.278-	.302	.248	.595
HP2	63	1.78	4.11	2.9436	.52378	.037	.302	-.277-	.595
HP3	63	2.00	4.30	3.1667	.57136	-.196-	.302	-.947-	.595
Valid N (listwise)	63								

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

الملحق رقم 10

إختبار ت لمعيار الجنس

Independent Samples Test

	Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means						
								95% Confidence Interval of the Difference	
	F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	Lower	Upper
Equal variances assumed	1.530	.221	1.201	61	.234	.19766	.16459	-.13146-	.52677
Equal variances not assumed			1.300	53.416	.199	.19766	.15203	-.10723-	.50254
Equal variances assumed	.183	.670	1.286	61	.203	.17714	.13770	-.09821-	.45248
Equal variances not assumed			1.316	45.968	.195	.17714	.13457	-.09375-	.44803
Equal variances assumed	.070	.793	2.541	61	.014	.36785	.14476	.07838	.65732
Equal variances not assumed			2.589	45.432	.013	.36785	.14207	.08178	.65391

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

الملحق رقم 11

إختبار ANOVA لمعيار السن

Multiple Comparisons

Dependent Variable	(I)العمر	(J)العمر	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
HP1	اقل من 25 سنة	من 25 لاقل من 40 سنة	-.52519-*	.21804	.019	-.9615-	-.0889-
		من 40 لاقل من 55 سنة	-.94048-*	.22639	.000	-1.3935-	-.4875-
		من 55 فاكثر	-.82906-*	.24047	.001	-1.3102-	-.3479-
	من 25 لاقل من 40 سنة	اقل من 25 سنة	.52519*	.21804	.019	.0889	.9615
		من 40 لاقل من 55 سنة	-.41529-*	.17451	.021	-.7645-	-.0661-
		من 55 فاكثر	-.30387-	.19242	.120	-.6889-	.0812
	من 40 لاقل من 55 سنة	اقل من 25 سنة	.94048*	.22639	.000	.4875	1.3935
		من 25 لاقل من 40 سنة	.41529*	.17451	.021	.0661	.7645
		من 55 فاكثر	.11142	.20184	.583	-.2925-	.5153
	من 55 فاكثر	اقل من 25 سنة	.82906*	.24047	.001	.3479	1.3102
		من 25 لاقل من 40 سنة	.30387	.19242	.120	-.0812-	.6889
		من 40 لاقل من 55 سنة	-.11142-	.20184	.583	-.5153-	.2925
HP2	اقل من 25 سنة	من 25 لاقل من 40 سنة	-.52979-*	.19839	.010	-.9268-	-.1328-
		من 40 لاقل من 55 سنة	-.43827-*	.20599	.038	-.8505-	-.0261-
		من 55 فاكثر	-.51567-*	.21880	.022	-.9535-	-.0779-
	من 25 لاقل من 40 سنة	اقل من 25 سنة	.52979*	.19839	.010	.1328	.9268
		من 40 لاقل من 55 سنة	.09152	.15879	.567	-.2262-	.4093
		من 55 فاكثر	.01412	.17508	.936	-.3362-	.3645
	من 40 لاقل من 55 سنة	اقل من 25 سنة	.43827*	.20599	.038	.0261	.8505
		من 25 لاقل من 40 سنة	-.09152-	.15879	.567	-.4093-	.2262
		من 55 فاكثر	-.07740-	.18365	.675	-.4449-	.2901
	من 55 فاكثر	اقل من 25 سنة	.51567*	.21880	.022	.0779	.9535
		من 25 لاقل من 40 سنة	-.01412-	.17508	.936	-.3645-	.3362
		من 40 لاقل من 55 سنة	.07740	.18365	.675	-.2901-	.4449
HP3	اقل من 25 سنة	من 25 لاقل من 40 سنة	-.42174-	.21306	.052	-.8481-	.0046
		من 40 لاقل من 55 سنة	-.61111-*	.22122	.008	-1.0538-	-.1684-
		من 55 فاكثر	-.66923-*	.23498	.006	-1.1394-	-.1990-
	من 25 لاقل من 40 سنة	اقل من 25 سنة	.42174	.21306	.052	-.0046-	.8481
		من 40 لاقل من 55 سنة	-.18937-	.17053	.271	-.5306-	.1519
		من 55 فاكثر	-.24749-	.18803	.193	-.6237-	.1288
	من 40 لاقل من 55 سنة	اقل من 25 سنة	.61111*	.22122	.008	.1684	1.0538
		من 25 لاقل من 40 سنة	.18937	.17053	.271	-.1519-	.5306
		من 55 فاكثر	-.05812-	.19723	.769	-.4528-	.3365
	من 55 فاكثر	اقل من 25 سنة	.66923*	.23498	.006	.1990	1.1394
		من 25 لاقل من 40 سنة	.24749	.18803	.193	-.1288-	.6237
		من 40 لاقل من 55 سنة	.05812	.19723	.769	-.3365-	.4528

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

الملحق رقم 12

إختبار ANOVA لمعيار الخبرة

Multiple Comparisons

Dependent Variable	(I)الخبرة المهنية	(J)الخبرة المهنية	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
HP1	اقل من 5 سنوات	من 5 لاقل من 20 سنة	-.54300-*	.16554	.002	-.8742-	-.2117-
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-.77068-*	.24090	.002	-1.2527-	-.2886-
		من 35سنة فاكثر	-.19925-	.31444	.529	-.8284-	.4299
	من 5 لاقل من 20 سنة	اقل من 5 سنوات	.54300*	.16554	.002	.2117	.8742
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-.22768-	.22594	.318	-.6798-	.2244
		من 35سنة فاكثر	.34375	.30313	.261	-.2628-	.9503
	من 20 سنة لاقل من 35 سنة	اقل من 5 سنوات	.77068*	.24090	.002	.2886	1.2527
		من 5 لاقل من 20 سنة	.22768	.22594	.318	-.2244-	.6798
		من 35سنة فاكثر	.57143	.35002	.108	-.1290-	1.2718
	من 35سنة فاكثر	اقل من 5 سنوات	.19925	.31444	.529	-.4299-	.8284
		من 5 لاقل من 20 سنة	-.34375-	.30313	.261	-.9503-	.2628
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-.57143-	.35002	.108	-1.2718-	.1290
HP2	اقل من 5 سنوات	من 5 لاقل من 20 سنة	-.28490-	.15029	.063	-.5856-	.0158
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-.28143-	.21871	.203	-.7191-	.1562
		من 35سنة فاكثر	-.04532-	.28547	.874	-.6165-	.5259
	من 5 لاقل من 20 سنة	اقل من 5 سنوات	.28490	.15029	.063	-.0158-	.5856
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	.00347	.20512	.987	-.4070-	.4139
		من 35سنة فاكثر	.23958	.27520	.388	-.3111-	.7903
	من 20 سنة لاقل من 35 سنة	اقل من 5 سنوات	.28143	.21871	.203	-.1562-	.7191
		من 5 لاقل من 20 سنة	-.00347-	.20512	.987	-.4139-	.4070
		من 35سنة فاكثر	.23611	.31777	.460	-.3997-	.8720
	من 35سنة فاكثر	اقل من 5 سنوات	.04532	.28547	.874	-.5259-	.6165
		من 5 لاقل من 20 سنة	-.23958-	.27520	.388	-.7903-	.3111
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-.23611-	.31777	.460	-.8720-	.3997
HP3	اقل من 5 سنوات	من 5 لاقل من 20 سنة	-.47829-*	.13992	.001	-.7583-	-.1983-
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-1.01579-*	.20361	.000	-1.4232-	-.6084-
		من 35سنة فاكثر	-.16579-	.26577	.535	-.6976-	.3660
	من 5 لاقل من 20 سنة	اقل من 5 سنوات	.47829*	.13992	.001	.1983	.7583
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-.53750-*	.19097	.007	-.9196-	-.1554-
		من 35سنة فاكثر	.31250	.25621	.227	-.2002-	.8252
	من 20 سنة لاقل من 35 سنة	اقل من 5 سنوات	1.01579*	.20361	.000	.6084	1.4232
		من 5 لاقل من 20 سنة	.53750*	.19097	.007	.1554	.9196
		من 35سنة فاكثر	.85000*	.29584	.006	.2580	1.4420
	من 35سنة فاكثر	اقل من 5 سنوات	.16579	.26577	.535	-.3660-	.6976
		من 5 لاقل من 20 سنة	-.31250-	.25621	.227	-.8252-	.2002
		من 20 سنة لاقل من 35 سنة	-.85000-*	.29584	.006	-1.4420-	-.2580-

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

الملحق رقم 13

إختبار ANOVA لمعيار الشهادة

Multiple Comparisons

Dependent Variable	(I)الشهادة العلمية الاكاديمية	(J)الشهادة العلمية الاكاديمية	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
HP1	دكتوراه	ماجيستير	-.18452-	.26552	.490	-.7158-	.3468
		ماستر	-.43214-	.35623	.230	-1.1450-	.2807
		ليسانس	-.37277-	.24700	.137	-.8670-	.1215
	ماجيستير	دكتوراه	.18452	.26552	.490	-.3468-	.7158
		ماستر	-.24762-	.31589	.436	-.8797-	.3845
		ليسانس	-.18824-	.18410	.311	-.5566-	.1801
	ماستر	دكتوراه	.43214	.35623	.230	-.2807-	1.1450
		ماجيستير	.24762	.31589	.436	-.3845-	.8797
		ليسانس	.05938	.30049	.844	-.5419-	.6607
	ليسانس	دكتوراه	.37277	.24700	.137	-.1215-	.8670
		ماجيستير	.18824	.18410	.311	-.1801-	.5566
		ماستر	-.05938-	.30049	.844	-.6607-	.5419
HP2	دكتوراه	ماجيستير	-.24383-	.21863	.269	-.6813-	.1936
		ماستر	-.60556-*	.29332	.043	-1.1925-	-.0186-
		ليسانس	-.36806-	.20338	.075	-.7750-	.0389
	ماجيستير	دكتوراه	.24383	.21863	.269	-.1936-	.6813
		ماستر	-.36173-	.26010	.170	-.8822-	.1587
		ليسانس	-.12423-	.15159	.416	-.4276-	.1791
	ماستر	دكتوراه	.60556*	.29332	.043	.0186	1.1925
		ماجيستير	.36173	.26010	.170	-.1587-	.8822
		ليسانس	.23750	.24742	.341	-.2576-	.7326
	ليسانس	دكتوراه	.36806	.20338	.075	-.0389-	.7750
		ماجيستير	.12423	.15159	.416	-.1791-	.4276
		ماستر	-.23750-	.24742	.341	-.7326-	.2576
HP3	دكتوراه	ماجيستير	.35139	.23332	.137	-.1155-	.8183
		ماستر	-.00750-	.31303	.981	-.6339-	.6189
		ليسانس	-.10625-	.21705	.626	-.5406-	.3281
	ماجيستير	دكتوراه	-.35139-	.23332	.137	-.8183-	.1155
		ماستر	-.35889-	.27758	.201	-.9143-	.1965
		ليسانس	-.45764-*	.16178	.006	-.7814-	-.1339-
	ماستر	دكتوراه	.00750	.31303	.981	-.6189-	.6339
		ماجيستير	.35889	.27758	.201	-.1965-	.9143
		ليسانس	-.09875-	.26405	.710	-.6271-	.4296
	ليسانس	دكتوراه	.10625	.21705	.626	-.3281-	.5406
		ماجيستير	.45764*	.16178	.006	.1339	.7814
		ماستر	.09875	.26405	.710	-.4296-	.6271

المصدر: اعتمادا على مخرجات spss من الاستبيان

الملحق رقم 14

إختبار ANOVA لمعيار التخصص

Multiple Comparisons

Dependent Variable	(I)التخصص الاكاديمي للشهادة المحصلة	(J)التخصص الاكاديمي للشهادة المحصلة	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
HP1	محاسبة	مالية	.25477	.18396	.171	-.1133-	.6229
		تدقيق	.38462	.20704	.068	-.0297-	.7989
		بنوك	.59011	.29764	.052	-.0055-	1.1857
	مالية	محاسبة	-.25477-	.18396	.171	-.6229-	.1133
		تدقيق	.12984	.21938	.556	-.3091-	.5688
		بنوك	.33534	.30635	.278	-.2777-	.9483
	تدقيق	محاسبة	-.38462-	.20704	.068	-.7989-	.0297
		مالية	-.12984-	.21938	.556	-.5688-	.3091
		بنوك	.20549	.32074	.524	-.4363-	.8473
	بنوك	محاسبة	-.59011-	.29764	.052	-1.1857-	.0055
		مالية	-.33534-	.30635	.278	-.9483-	.2777
		تدقيق	-.20549-	.32074	.524	-.8473-	.4363
HP2	محاسبة	مالية	.06028	.15765	.704	-.2552-	.3757
		تدقيق	.26496	.17743	.141	-.0901-	.6200
		بنوك	.33162	.25507	.199	-.1788-	.8420
	مالية	محاسبة	-.06028-	.15765	.704	-.3757-	.2552
		تدقيق	.20468	.18801	.281	-.1715-	.5809
		بنوك	.27135	.26254	.306	-.2540-	.7967
	تدقيق	محاسبة	-.26496-	.17743	.141	-.6200-	.0901
		مالية	-.20468-	.18801	.281	-.5809-	.1715
		بنوك	.06667	.27487	.809	-.4834-	.6167
	بنوك	محاسبة	-.33162-	.25507	.199	-.8420-	.1788
		مالية	-.27135-	.26254	.306	-.7967-	.2540
		تدقيق	-.06667-	.27487	.809	-.6167-	.4834
HP3	محاسبة	مالية	.04312	.16527	.795	-.2876-	.3738
		تدقيق	.46538*	.18601	.015	.0932	.8376
		بنوك	.45154	.26741	.097	-.0835-	.9866
	مالية	محاسبة	-.04312-	.16527	.795	-.3738-	.2876
		تدقيق	.42227*	.19710	.036	.0279	.8167
		بنوك	.40842	.27524	.143	-.1423-	.9592
	تدقيق	محاسبة	-.46538-*	.18601	.015	-.8376-	-.0932-
		مالية	-.42227-*	.19710	.036	-.8167-	-.0279-
		بنوك	-.01385-	.28816	.962	-.5905-	.5628
	بنوك	محاسبة	-.45154-	.26741	.097	-.9866-	.0835
		مالية	-.40842-	.27524	.143	-.9592-	.1423
		تدقيق	.01385	.28816	.962	-.5628-	.5905

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

الملحق رقم 15

إختبار ANOVA لمعيار المهنة

Multiple Comparisons

Dependent Variable	(I)نوع المهنة المزاولة	(J)نوع المهنة المزاولة	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
						Lower Bound	Upper Bound
HP1	خبير محاسبي	محافظ حسابات	.24931	.19026	.195	-.1314-	.6300
		خبير قضائي	-.05714-	.45537	.901	-.9683-	.8541
		استاذ جامعي	.56667*	.22089	.013	.1247	1.0087
	محافظ حسابات	خبير محاسبي	-.24931-	.19026	.195	-.6300-	.1314
		خبير قضائي	-.30645-	.44133	.490	-1.1896-	.5767
		استاذ جامعي	.31736	.19026	.101	-.0634-	.6981
	خبير قضائي	خبير محاسبي	.05714	.45537	.901	-.8541-	.9683
		محافظ حسابات	.30645	.44133	.490	-.5767-	1.1896
		استاذ جامعي	.62381	.45537	.176	-.2874-	1.5350
	استاذ جامعي	خبير محاسبي	-.56667-*	.22089	.013	-1.0087-	-.1247-
		محافظ حسابات	-.31736-	.19026	.101	-.6981-	.0634
		خبير قضائي	-.62381-	.45537	.176	-1.5350-	.2874
HP2	خبير محاسبي	محافظ حسابات	-.02127-	.16223	.896	-.3459-	.3033
		خبير قضائي	.61852	.38827	.116	-.1584-	1.3954
		استاذ جامعي	.22963	.18834	.228	-.1472-	.6065
	محافظ حسابات	خبير محاسبي	.02127	.16223	.896	-.3033-	.3459
		خبير قضائي	.63978	.37629	.094	-.1132-	1.3927
		استاذ جامعي	.25090	.16223	.127	-.0737-	.5755
	خبير قضائي	خبير محاسبي	-.61852-	.38827	.116	-1.3954-	.1584
		محافظ حسابات	-.63978-	.37629	.094	-1.3927-	.1132
		استاذ جامعي	-.38889-	.38827	.321	-1.1658-	.3880
	استاذ جامعي	خبير محاسبي	-.22963-	.18834	.228	-.6065-	.1472
		محافظ حسابات	-.25090-	.16223	.127	-.5755-	.0737
		خبير قضائي	.38889	.38827	.321	-.3880-	1.1658
HP3	خبير محاسبي	محافظ حسابات	.21075	.15976	.192	-.1089-	.5304
		خبير قضائي	-.31667-	.38236	.411	-1.0818-	.4484
		استاذ جامعي	.72667*	.18547	.000	.3555	1.0978
	محافظ حسابات	خبير محاسبي	-.21075-	.15976	.192	-.5304-	.1089
		خبير قضائي	-.52742-	.37057	.160	-1.2689-	.2141
		استاذ جامعي	.51591*	.15976	.002	.1962	.8356
	خبير قضائي	خبير محاسبي	.31667	.38236	.411	-.4484-	1.0818
		محافظ حسابات	.52742	.37057	.160	-.2141-	1.2689
		استاذ جامعي	1.04333*	.38236	.008	.2782	1.8084
	استاذ جامعي	خبير محاسبي	-.72667-*	.18547	.000	-1.0978-	-.3555-
		محافظ حسابات	-.51591-*	.15976	.002	-.8356-	-.1962-
		خبير قضائي	-1.04333-*	.38236	.008	-1.8084-	-.2782-

المصدر: اعتمادا على مخرجات SPSS من الاستبيان

الملحق رقم 16

الجـمهوريــة الجزائــريــة الـديمقراطـــية الشعـــبية
وزارة التعــليم العـــالي والبحـث العــلمي
جـامعـــة المســـيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير دكتوراه ل م د فرع: بنـوك، مالـية ونقـود
قســـم العـلوم التجـاريـــة تخـصص: تدقــيق محـاســبي

استمارة الاستبيان

موضـوع الأطروحـة: **تطـور مهنـــة التدقيـــق فـي الجزائـر واثـره علـى تحسـين جـودة المعلومـة الماليــة**

دراســـة حـــالة – مكاتب الخـــبرة الجزائريـــة –

الهـدف مـن الاسـتمارة: **الحصـول علـى المعلومـات اللازمـة لدراسـة مـدى مواكبـة تطـور مهنـة التدقيق في الجزائر للتطورات العالمية واثره على تحسين جودة المعلومة المالية**

السادة والسيدات (أساتذة، خبراء محاسبة ومحافظي حسابات) يشرفنا أن نطلب منكم المساهمة في إعداد دراستنا الإستبيانية من خلال **وضع علامة X في الإجابة التي ترونها مناسبة**، حيث نحيطكم علما بأن المعلومات التي ستدلون بها لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي.

ونحــن شــاكرين تعـــاونكـم معنـــا.

إعداد الطالب الباحث: تحت إشراف:
لونيســـة محمـــد أمـــين الأستاذ الدكتـور سعـــيدي يحيـــى

معلومات عامة

الجنـس: ذكر ☐ أنثى ☐

السـن ☐ سنة

الخبرة ☐ سنوات

الشهادة العلمية: دكتوراه ☐ ماجيستير ☐ ماستر ☐ بكالوريوس ☐

التخصص: محاسبـة ☐ ماليـة ☐ تدقيق ☐ أخرى ☐

المهـنة: خبير محاسبي ☐ محافظ حسابات ☐ قضائي ☐ أستاذ جامعي ☐

عدد تربصات مهنية دولية:. ☐ تربص عدد المشاركات بملتقيات دولية: مشارك ☐

المحور الأول: ماهي وجهة نظرك حول التطورات العالمية لمهنة التدقيق؟

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. هناك تطور إيجابي ملموس للمهنة في المجال العلمي والمهني					
2. لا توافق أن تطور مهنة التدقيق في العالم يأخذ منحى إيجابي					
3. تطور المهنة عالميا كان نظير الأزمات المالية العالمية					
4. قصور المهنة القى بظلاله على نقص جودة المعلومات المالية					
5. تطور المهنة يؤدي لحتمية تطور المعلومة المالية					
6. تطور المهنة من شأنه أن يحسن من جودة المعلومة المالية					
7. لتطور مهنة التدقيق اثر سلبي على جودة المعلومة المالية					
8. حدوث الأزمات المالية العالمية كان لضعف تأثير مهنة التدقيق في تحسين جودة المعلومة المالية					
9. تعمل معايير التدقيق العالمية على زيادة جودة المعلومة المالية					
10. تطور المهنة من شأنه تفعيل دور معايير التدقيق العالمية ISA					
11. تطور المهنة يسهم في زيادة اعتماد المعايير الدولية للتدقيق ISA					
12. تطور المهنة من شأنه زيادة درجة وعي الدول بضرورة توحيد لغة التدقيق من خلال توحيد المعايير التدقيقية					

المحور الثاني: ماهي وجهة نظرك حول التطورات الوطنية الجزائرية لمهنة التدقيق؟

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. تطور المهنة مرتبط بتطور القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر					
2. تطور المهنة مرتبط بتطور بالهيئات والجمعيات المهنية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر					
3. تطور القوانين والنصوص التشريعية التنظيمية في الجزائر مرتبط بالتطورات العالمية					
4. توافق على أن تغيير القانون 91-08 بالقانون 10-01 جاء لمواكبة التطورات العالمية					
5. غير موافق على أن صدور القانون 10-01 كان لضرورة تطوير الهيئات المهنية وبعث المزيد من الاستقلالية					
6. توافق أن للقانون 10-01 الأثر الإيجابي في تطور مهنة التدقيق الجزائرية نظريا وتقنيا لتحسين جودة المعلومة المالية					
7. إن استبدال القانون 91-08 بالقانون 10-01 كان ضرورة حتمية لإضفاء ميزة استقلالية الممارسة المهنة كميزة النوعية					
8. توافق على أن تطور مهنة التدقيق في الجزائر يواكب تطور مهنة التدقيق عالميا					
9. عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق من شأنه أن يقلل من أهمية الإضافات التي استحدثها القانون 10-01					
10. انعدام مواكبة مهنة التدقيق في الجزائر للتطورات المهنة عالميا سببه عدم تبني الجزائر للمعايير الدولية للتدقيق ISA					
11. المواكبة الفعلية لتطورات المهنة وطنيا مرهون باعتماد المعايير الدولية للتدقيق					

المحـور الثالـث: مـاهي وجهـة نظـرك حـول تـأثير تطـور مهنـة التـدقيق فـي الجزائـر علـى تحسـين جـودة المعلومة المالية؟

	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1. صاحب تطورات المهنة بموجب صدور القانون 10-01 تطور عرض المعلومة المالية بموجب القانون 07-11					
2.صدور القانون 10-01 كان لاعتماد الجزائر تطبيق معايير مالية محاسبية جديدة					
3.تطور مهنة التدقيق في الجزائر من شأنه أن يحسن جودة المعلومة المالية انطلاقا من تفعيل تطبيق معايير SCF					
4.الاطار العام لعملية تطور مهنة التدقيق جزائريا يرسخ طابع إيجابي في الميدان المحاسبة المالية اكثر منه السلبي					
5.ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر قائم على معايير ذات جودة تنعكس ضمنينا على جودة المعلومة المالية المدققة					
6.فكرة تطور مهنة التدقيق في الجزائر قائمة على تطوير ذهنيات ممارس مهنة التدقيق بدرجة كبيرة					
7.فاعلية تطور المهنة يكمن في فاعلية التأثير على تحسين جودة المعلومة المالية					
8.إن تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على جودة المعلومة المالية مرهون بتطور معايير ممارسة المهنة					
9.لضمان تأثير تطور مهنة التدقيق في الجزائر على تحسين جودة المعلومة المالية لابد من تطوير معايير إصدار التقارير					
10. يبقى تأثير تطور مهنة التدقيق على تحسين جودة المعلومة المالية في الجزائر نسبيا إلى غاية اعتماد معايير تدقيقية خاصة واضحة ومُعلمَه					