وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبين

– مليك لقمان الحكيم

– زوالي أكرم

تحت عنوان:

دور مدقق الحسابات في ضمان جودة القياس والافصاح المحاسبي
دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

لجنة المناقشة

الاسم و اللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. بوبكر رزيقات	أستاذ محاضر أ	جامعة المسيلة	رئيسا
أ.د. رابح طويرات	أستاذ التعليم العالي	جامعة المسيلة	مشرفا و مقررا
د. حسام خريفي	أ مساعد ب	جامعة المسيلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2023–2024

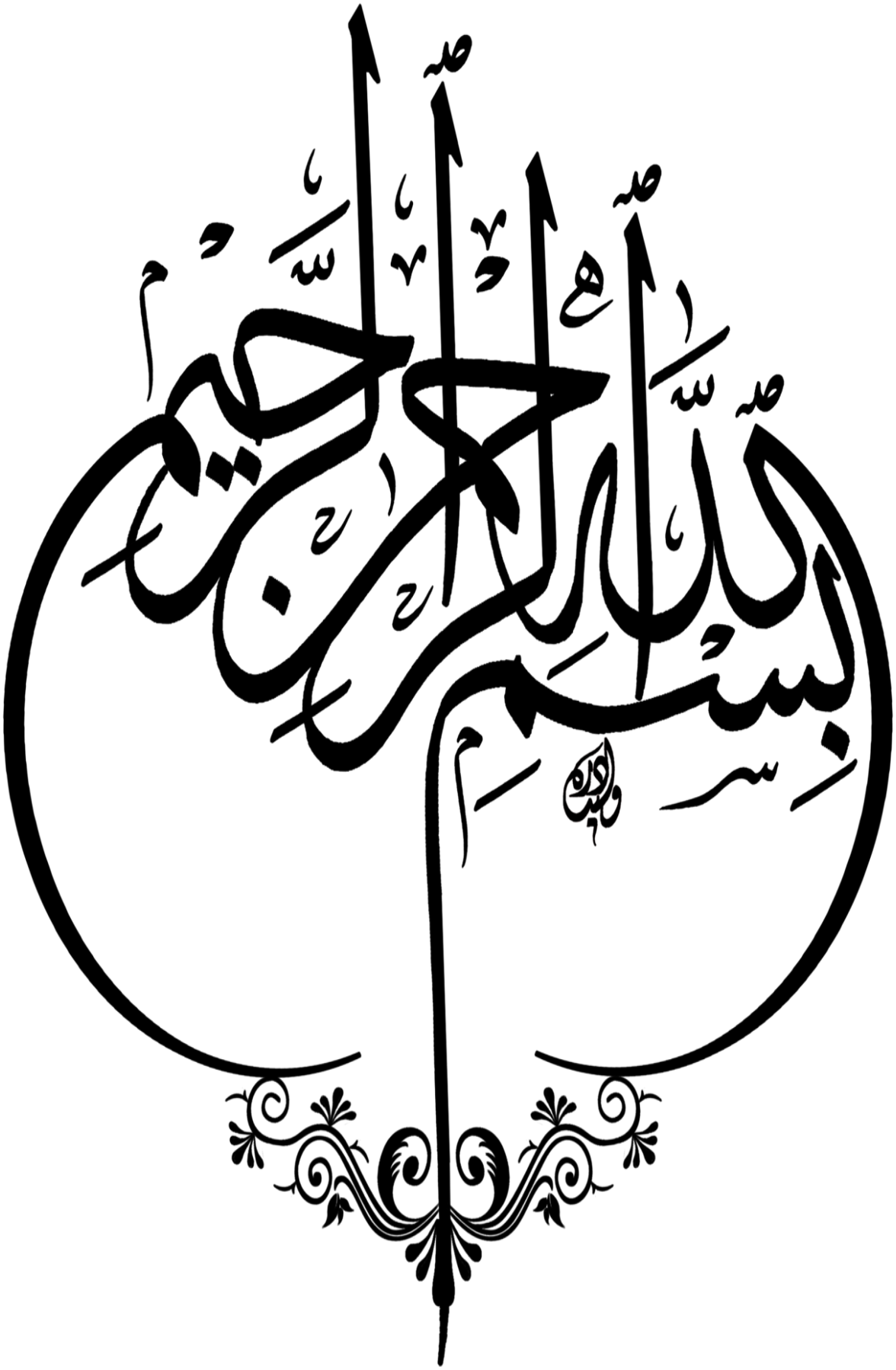
قال الله تعالى: " وَعَلامَاتٍ وَبِالنَّجْمِ هُمْ يَهْتَدُونَ "

سورة النحل الآية 16

قال الله تعالى: " سَنُرِيهِمْ آيَاتِنَا فِي الْآفَاقِ وَفِي أَنفُسِهِمْ حَتَّى يَتَبَيَّنَ لَهُمْ أَنَّهُ الْحَقُّ

"

سورة فصلت الآية 53


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر وعرفان

مصداقا لقوله صلى الله عليه وسلم

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

بداية نحمد الله حق حمده ونشكره على توفيقه لإتمام هذا العمل

ونسأله أن يكون خالصا لوجهه الكريم وأن ينفعنا وينفع الناس جميعا

نتوجه بالشكر والعرفان إلى من كان دليلنا ومرشدنا في هذا العمل الأستاذ

"طويرات رابح" الذي أشرف على هذا العمل

وإلى الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة المناقشة وعلى موافقتهم مناقشة هذا العمل

كل الشكر والعرفان لكلية العلوم الاقتصادية والتجارية والعلوم التسيير

بجامعة محمد بوضياف المسيلة

وطاقمها الإداري وكل أساتذتها الكرام

كل الشكر والعرفان لمن ساهم من قريب أو بعيد في إتمام هذا العمل ولو كانت

بمساهمة صغيرة

الإهداء

إلى رفد العطاء والكرم ... ونبراسي الذي ينير دربي دوماً ...

والدي الحبيب الشيخ " **العيد مليك** "

إلى التي رآني قلبها قبل عينيها ... وحضنتني أحشاءها قبل يديها ...

والدتي الحبيبة

لإخوتي وأخواتي " **أسامة، معاذ، أنفال، فراس** "

لكل أفراد عائلتي الكريمة

(حفظكم الله تعالى)

لقمان الحكيم

الإهداء

إلى روحه أهدي هذا البحث، راجيًا أن يكون حسنة وصدقة عنه،

إلى أبي رحمة الله عليه الحاضر دوما رغم الغياب

إلى من كانت الداعم الأول لتحقيق طموحي

إلى من كانت ملجأي ويدي اليمنى في هذه المرحلة

أمي الحبيبة

إلى من سعيت دوما لنيل رضاهم

لكل أفراد عائلتي الكريمة

إلى جموع الأقارب والأصدقاء

أهديكم خلاصة جهدي

أكرم

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

شكر وعرفان

إهداء

مقدمة: .....أ

الفصل الأول: الإطار النظري للدراسة

تمهيد 7

المبحث الأول: ماهية مدقق الحسابات..... 8

المطلب الأول: مفهوم مهنة مدقق الحسابات 8

المطلب الثاني: شروط ممارسة المهنة 8

المطلب الثالث: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات 9

المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات 13

المبحث الثاني: ماهية القياس والافصاح المحاسبي..... 17

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي 18

المطلب الثاني: معايير القياس المحاسبي..... 19

المطلب الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي (المفهوم، الأهمية، والأنواع) 20

المطلب الرابع: مقومات الإفصاح المحاسبي والجهات المستخدمة له 30

المبحث الثالث: جودة المعلومات المالية 33

المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المالية..... 33

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية..... 35

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية. 37

خلاصة: 40

الفصل الثاني: دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

تمهيد: 42

المبحث الأول: الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات..... 43

المطلب الأول: إجراءات قبول المهمة 43

المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات 47
المبحث الثاني: عرض وتحليل المقابلة 53
المطلب الأول: عرض أسئلة المقابلة 53
المطلب الثاني: تحليل أسئلة المقابلة 54
خلاصة: 68
الخاتمة: 70
قائمة المراجع: 74
الملخص: 83

مقدمـــة

مقدمة:

يلعب التدقيق دورا مهما في الحياة الاقتصادية، فهو من المواضيع التي تعيرها الجمعيات المهنية في جميع أنحاء العالم أهمية خاصة، وتعتبر دراستها من الموضوعات المتقدمة أكاديميا، ولأجل فهم هذه المادة بالشكل الجيد علينا الإلمام بالمبادئ المتعارف عليها.

ولقد أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط و الأعراف والمبادئ الأخلاقية و المهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية، مما أدى زيادة أهمية وظيفة مدقق الحسابات التي تطورت بشكل متواصل وملحوظ، وما زالت مسؤولية مدقق الحسابات عن اكتشاف ممارسات التلاعب المحاسبي من غش وتحريف من أكثر القضايا إثارة للجدل التي تواجه مهنتي المحاسبة والتدقيق، وتلقي بظلال من الشك حول مدى جدوى هاتين المهنتين. حيث أن هنالك بعض الأطراف ذوي العلاقة المهتمة بتقرير مدقق الحسابات الذي يضمن جودة القياس والافصاح المحاسبي، لاسيما الأطراف في الشركة كالإدارة التنفيذية وكبار المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة يرغبون في تحقيق أهداف محددة، الأمر الذي يدفعهم أحيانا إلى دفع المحاسبين إلى معالجة البيانات المحاسبية للشركة، أو التلاعب بها عن طريق ابتداع طرق وأساليب محاسبية دقيقة مستغلين بعض السياسات المحاسبية أو الثغرات القانونية أو المرونة المحاسبية المسموح بها في الكثير من الدول، وهو ما يطلق عليه التلاعب المحاسبي، وذلك بغرض تحقيق الأهداف التي يصبون إليها، والتي تكون في غالب الأحيان غير مشروعة. ولأن عملية التدقيق تبدأ عند انتهاء عملية المحاسبة فهي تعتبر وسيلة كفيلة للحكم على مدى صحة هذه المعلومات، ومن هنا يكمن دور مدقق الحسابات في القياس والافصاح المحاسبي ومن ثم ابداء رأيه بطريقة محايدة وعادلة عن تلك القوائم حول مدى صحتها.

يلعب مدقق الحسابات دورًا حيويًا في ضمان جودة القياس والإفصاح المحاسبي، وهو دور تعزز بشكل كبير بفضل قانون 01/10 ويهدف هذا القانون إلى تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وتعزيز ممارسات التدقيق التي تلتزم بالمعايير الدولية وأفضل الممارسات المهنية،

يلزم قانون 01/10 المدققين بالالتزام بالمعايير المحاسبية الوطنية والدولية. هذا الالتزام يضمن أن يتم إعداد القوائم المالية وفقًا لإطار عمل مقبول عالميًا، مما يعزز مصداقيتها وموثوقيتها. يفرض القانون على المدققين مسؤولية التأكد من أن الإفصاحات المالية للشركات كاملة وشفافة. الإفصاح الجيد يساعد المستثمرين وأصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على معلومات مالية دقيقة وشاملة، ويدفع القانون المدققين إلى تقييم نظم الرقابة الداخلية في الشركات وتقديم توصيات لتحسينها. نظم الرقابة الداخلية القوية تقلل من مخاطر الأخطاء والغش، مما يعزز جودة التقارير المالية.

ويشدد قانون 01/10 على أهمية استقلالية المدققين ونزاهتهم. هذه الاستقلالية تضمن أن يتم التدقيق بصورة موضوعية وغير متحيزة، مما يعزز ثقة المستثمرين في التقارير المالية، ويفرض القانون على المدققين الالتزام بتطوير مهاراتهم ومعرفتهم المهنية باستمرار. التدريب المستمر يساعد المدققين على مواكبة التغيرات في المعايير المحاسبية والتطورات الاقتصادية، مما يحسن من جودة خدمات التدقيق.

أولا: الإشكالية

ما دور مدقق الحسابات عند احترامه القانون 01/10 ومعايير التدقيق الجزائرية في ضمان جودة القياس والافصاح المحاسبي؟

ومن خلال الإشكالية نطرح الأسئلة الفرعية التالية

الأسئلة الفرعية:

- هل يلتزم مدقق الحسابات بقانون 01/10 ومعايير التدقيق الجزائرية؟
- هل يساهم مدقق الحسابات في ضمان جودة القياس المحاسبي؟
- هل يساهم مدقق الحسابات في ضمان جودة الإفصاح المحاسبي؟

ثانيا: الفرضيات

- يلتزم مدقق الحسابات بالقانون 01/10 ومعايير التدقيق الجزائرية.
- يساهم مدقق الحسابات في ضمان جودة القياس المحاسبي.

- يساهم مدقق الحسابات في ضمان جودة الافصاح المحاسبي.

ثالثا: أهداف الدراسة:

تتمثل أهداف هذه الدراسة فيما يلي:

إبراز أهمية مدقق الحسابات والهدف منه وكذلك المبادئ التي يقوم عليها.

الاحاطة بمدقق الحسابات والضوابط التي تحكمه ومعايير الاداء المهنية المتعلقة به.

الوقوف على مدى تأثير جودة القياس والافصاح المحاسبي ومعايير الأداء المهنية.

التعرف على القانون 01/10 المنظم لمهنة التدقيق في الجزائر.

رابعا: أهمية الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز ما يلي:

التعرف على مدقق الحسابات.

الاحاطة بجوانب القياس والافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية

الوقوف على دور مدقق الحسابات الذي يلعبه لضمان جودة القياس والافصاح المحاسبي.

خامسا: أسباب اختيار الموضوع

- اسباب شخصية:

يتماشى الموضوع مع طبيعة التخصص.

الميول الشخصي لدراسة هذا الموضوع.

- اسباب موضوعية:

- الأهمية البالغة التي يحظى بها مدقق الحسابات.

- حداثة الموضوع.

سادسا: حدود الدراسة:

الإطار المكاني: دراسة آراء عينة من مدققي الحسابات بولاية المسيلة.

الإطار الزماني: 2024/2023 بداية من شهر مارس إلى بداية شهر جوان.

سابعا: منهج الدراسة المستخدم:

في إطار الإجابة على الإشكالية المطروحة تم الاعتماد على المنهج الوصفي من خلال جمع المعلومات من المقالات والكتب والمذكرات والقوانين والمراسيم، كما استعمل في الجانب التطبيقي من خلال تحليل نتائج الدراسة حيث تم تصميم أسئلة مقابلة موجهة إلى عينة من محافظي الحسابات وخبراء وأساتذة أكاديميين من أجل الأخذ بآرائهم فيما يخص جوانب الدراسة.

ثامنا: الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات السابقة التي ساعدتنا في اختيارنا للموضوع نذكر:

1-**فداوي أمينة : دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية** . دراسة عينة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر، SBF25 بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في المالية، المحاسبة والتسويق 2014.2013.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور ركائز حوكمة الشركات المتمثلة في إدارة المخاطر، الإفصاح والرقابة في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية، وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية على عينة مكونة من 50 عينة.

وتوصلت الدراسة إلى العينة المدروسة من الشركات المساهمة الفرنسية المسجلة بمؤشر SBF250 تمارس المحاسبة الابداعية من خلال استخدامها للمستحقات الاختيارية بشكل سالب هبوطا سعيا منها لتخفيف تقلبات الدخل بنقله من سنوات الدخل المرتفع إلى سنوات الدخل المتدني وذلك تفاديا لتأثيرات الأزمة المالية التي طبعت خلال نص الفترة المدروسة.

2- حدادي سارة: دور محافظ الحسابات في اكتشاف ممارسات المحاسبة الابداعية والحد من آثارها على جودة المعلومات المالية، بحث مقدم كجزء من متطلبات الحصول على درجة الدكتوراه في العلوم التجارية، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على ممارسات المحاسبة الابداعية وآثارها على جودة المعلومات المالية و دور محافظ الحسابات في الحد منها، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد على استمارة استبيان

وزعت على محافظي اكدت هذه الدراسة إلى أن محافظ الحسابات له دور كبير في اكتشاف الممارسات الإبداعية الحسابات ومعالجة المعلومات.

تاسعا: هيكل الدراسة:

للإحاطة بجميع جوانب الموضوع تم تقسيمه إلى:

– الفصل الأول: يعالج الإطار النظري للدراسة، والذي قسم إلى ثلاث مباحث، بحيث عالج المبحث الأول ماهية محافظ الحسابات مفهومه ومهامه ومسؤولياته وشروط ممارسة هذه المهنة، كما تم تناول في المبحث الثاني عن ماهية القياس والافصاح المحاسبي، أما في المبحث الثالث تم التطرق إلى جودة المعلومات المالية، تعريفها، خصائصها النوعية والعوامل المؤثرة فيها.

– الفصل الثاني: خصص هذا الفصل لدراسة آراء عينة من محافظي الحسابات حيث تطرقنا في المبحث الأول للإجراءات المنهجية المتبعة في الدراسة والتي تتمثل في الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات

والإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها، أما بالنسبة للمبحث الثاني قمنا بعرض وتحليل المقابلة واختبار الفرضيات.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد

في ظل اتجاه الاقتصاد الجزائري نحو العولمة، لا سيما من خلال الجهود المبذولة على العديد من الأصعدة من أجل تكييف بيئة الأعمال في الجزائر مع المتطلبات الدولية، بذلت الجزائر العديد من الجهود من أجل إصلاح مهنتي المحاسبة والتدقيق وذلك من خلال جعل معايير التدقيق المطبقة في الجزائر أكثر ملائمة مع المعايير الدولية للتدقيق.

كما وتساهم مهنة محافظ الحسابات في الحفاظ على ممتلكات وحسابات الشركة من سوء الاستخدام، وبهذا الصدد شهدت مهنة التدقيق في الجزائر تطورا ملحوظا مع متطلبات التي تفرضها المعايير والمتغيرات الدولية، وعلى الرغم من أهمية الدور الذي يقوم به محافظ الحسابات في مختلف الهيئات المعنية بالرقابة، وما ينتج عن منحها الإطار القانوني المناسب من اجل ممارستها في أحسن الظروف.

من خلال هذا الفصل سنتعرف على الإطار النظري للدراسة عن طريق تقسيم هذا الفصل الى 3 مباحث:

المبحث الأول: ماهية مدقق الحسابات

المبحث الثاني: ماهية القياس والافصاح المحاسبي

المبحث الثالث: جودة المعلومات المالية

المبحث الأول: ماهية مدقق الحسابات

المطلب الأول: مفهوم مهنة مدقق الحسابات

لقد تعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم محافظ الحسابات ونذكر منها ما يلي:

1. عرف القانون التجاري محافظ الحسابات حسب المادة 715 مكرر 4 على أنه:

"الشخص الذي يدقق في صحة المعلومات المقدمة، في تقرير مجلس الادارة أو مجلس المديرين حسب الحالة، وفي الوثائق المرسلة الى المساهمين حول الوضعية الحالية للمؤسسة وحساباتها، ويصادق على انتظام الجرد وحسابات المؤسسة والموازنة، وصحة لذلك ويتحقق مدون الحسابات إذا ما تم احترام مبدأ المساواة بين المساهمين". (بيرتي، 2007، ص 188).

2. حسب المادة 22 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات، والمحاسبي المعتمد على انه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص، وتحت مسؤولياته مهمة المصادقة على صحة الحسابات الشركات والهيئات وانتظامها، ومطابقتها لإحكام التشريع المعمول به". (القانون 10-01، 2010، ص 7).

من خلال هذه التعاريف يمكن ان نستخلص أن: محافظ الحسابات هو الشخص المؤهل علميا وعمليا لتدقيق حسابات المؤسسة، ويتمتع باستقلالية تامة ويقوم عادة بتدقيق نظام الرقابة الداخلية، والسجلات المحاسبية تدقيق انتقادي قبل إبداء رأيه في عدالة المركز المالي.

المطلب الثاني: شروط ممارسة المهنة

لممارسة مهنة محافظ الحسابات يجب ان تتوفر الشروط الاتية: (القانون 10-01، 2010، ص 8).

1- أن يكون جزائري الجنسية.

2- أن يكون حائز على شهادة جزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها.

3- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية.

4- أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة.

5- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية، وأن يكون مسجلا في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

6- أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 06 من القانون 10-01 المؤرخ بتاريخ 29 جوان 2010 بعد الاعتماد، وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية،

وقبل القيام بأي عمل ويؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص، على المحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الاتية:

"أقسم بالله العلي العظيم أن أقوم بعملي أحسن قيام وأتعهد أن أخلص في تأدية وظيفتي وأن أكتم سر المهنة وأسلك في كل الامور سلوك المتصرف المحترف الشريف، والله على ما أقول شهيد".

المطلب الثالث: تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات

1- تعيين محافظ الحسابات

إن ضرورة الاستقلالية والحياد التي يتوجب توفرها في محافظ الحسابات، أو حين وضع ضوابط قانونية لحماية ممارسين هذه المهنة، وضمان مصداقية عملهم ولهذا جاء القانون 10-01 من الجريدة الرسمية لتحديد أساسيات تعيين وموانع تعيين محافظ الحسابات.

- حسب المواد 26 و27 من القانون رقم 10-01 تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتهما كتابيا، وعلى اساس دفتر الشروط محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين، والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

- تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم وتحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات **(03)** قابلة للتجديد مرة واحدة، لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين، الا بعد مضي ثلاث سنوات **(03)**، في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين **(02)** ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات. (المادة 22، 2010، ص ص 7-8).

وحسب المرسوم التنفيذي رقم 11-32 يتم تعيين محافظ الحسابات وفقا لدفتر الشروط كما يلي: (المواد 3-7، 2011، ص ص 23-24).

- خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفال اخر دورة لعهدة محافظ أو محافظي الحسابات، يتعين على مجلس الادارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة اعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة.

- يجب ان يتضمن دفتر الشروط على الخصوص التالية:

- عرض عن الهيئة أو المؤسسة وملحقاتها المحتملة ووحداتها وفروعها في الجزائر وفي الخارج.

- ملخص المعاينات والملاحظات والتحفظات الصادرة عن حسابات الدورات السابقة التي ابداها محافظي الحسابات المنتهية عهدتهم، وكذا محافظي الحسابات للفروع ان كان الكيان يقوم بإدماج الحسابات.

- العناصر المرجعية المفصلة لموضوع مهمة محافظة الحسابات والتقارير الواجب إعدادها:

- الوثائق الادارية الواجب تقديمها.
- نموذج رسالة الترشح.
- نموذج التصريح الشرفي الذي يبين وضعية الاستقلالية تجاه الكيان طبقا للأحكام التشريعية.
- نموذج التصريح الشرفي بعدم وجود مانع يحول دوم ممارسة المهنة.
- المؤهلات والامكانيات المهنية والتقنية.

- يتحصل محافظ الحسابات المترشح عن الكيان على ترخيص مكتوب لتمكينه من القيام بتنظيم مهمة محافظة الحسابات، يسمح له بالاطلاع على ما يأتي:

- تنظيم الكيان وفروعه.
- تقارير محافظي الحسابات للسنوات المالية السابقة.
- معلومات اخرى محتملة ضرورية لتقييم المهمة.

- يتم الاطلاع على العناصر المذكور اعلاه في عين المكان دون نقل الوثائق أو نسخها، خلال أجل يحدده دفتر الشروط.

- طبقا لإحكام المادة 71 من القانون رقم 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431هـ الموافق لـ29 يونيو 2010، والمذكور اعلاه يلزم محافظ الحسابات ومساعدوه بالسر المهني عند اطلاعهم على الوثائق وعلى وضعية الكيان الذي يعتزلون اخضاعه لمهمة محافظ الحسابات.

- يوضح محافظ الحسابات في العرض استنادا الى العناصر المذكورة في المادة 05 أعلاه ما يأتي:

- الموارد المرصودة.
- المؤهلات المهنية للمتداخلين.
- برنامج عمل مفصل.
- التقارير التمهيدية الخاصة والختامية الواجب تقديمها.
- أجال إيداع التقارير.

- يجب أن تتوافق الآجال والوسائل التي يجب ان يرصدها محافظ الحسابات للتكفل بالمهمة، مع الاتعاب المناسبة التي تكون محل تقييم مالي، لمدة ثلاث سنوات **(03)** مالية متتالية، موافقة محافظ الحسابات مع مراعاة الحفاظ على بير القاعدية التي تم على اساسها التقييم المبدئي.

– يمكن ان تترتب على عدم احترام الالتزامات من قبل محافظ الحسابات المعنية، في إطار العرض التقني للعقوبات المالية المنصوص عليها في دفتر الشروط.

– يجب أن يحدد دفتر الشروط امكانية ترشح المهنيين كأشخاص طبيعيين أو أشخاص معنويين، كما يجب على الخصوص توضيح الزامية احترام حالات التنافي ومبدأ الاستقلالية كما يشترط أن لا ينتمي المتعهدون المعنيون الى نفس المكتب أو الى نفس الشبكة المهنية طبقا للأحكام التشريعية المعمول بها.

– في حالة تجديد عهدة محافظ الحسابات المنتهية عهدته، لا تلتزم الهيئة أو المؤسسة بإعداد دفتر شروط جديد.

– يجب ان يتضمنه دفتر الشروط كل التوضيحات التي تسمح بتنقيط العرض التقني والعرض المالي من أجل اختيار محافظ الحسابات.

غير انه يجب الا يقل تنقيط العرض التقني عن ثلاثي **(2/3)** سلم التنقيط الاجمالي.

– تقوم الهيئات والمؤسسات الملزمة بتعيين محافظ حسابات أو أكثر لتشكيل لجنة تقييم العروض.

تقوم اللجنة بعرض نتائج تقييم العروض حسب الترتيب التنازلي، على جهاز التسيير المؤهل للقيام بمعاينتها وعرضها على الجمعية العامة قصد الفصل في تعيين الحافظ أو محافظي الحسابات المعينين مسبقا.

غير أنه يجب ان يعادل عدد محافظي الحسابات الملزمة استشارتهم على الاقل ثلاث مرات **(03)**، عدد محافظي الحسابات الملزمة تعيينهم.

– يرسل محافظ الحسابات المقبول رسالة قبول العهدة للجمعية العامة للهيئة أو المؤسسة المعنية، خلال أجل اقصاه ثمانية أيام **(08)**، بعد تاريخ وصل الاستلام تبليغ تعيينه.

- طبقا لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، ان فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان يعين محافظ الحسابات بموجب امر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الاول للكيان.
- لا تكون احكام هذا المرسوم قابلة للتطبيق في حالة إذا تم تعيين محافظ الحسابات عن طريق القضاء طبقا للأحكام التشريعية والتنظيمية المعمول بها.

2- موانع تعيين محافظ الحسابات

تنص المادة715 مكرر 6 من القانون التجاري انه لا يجوز تعيين محافظ الحسابات في الحالات التالية:".(بيرتي، 2007، ص 445).

– الاقرباء والاصهار لغاية الدرجة الرابعة، بما في ذلك القائمين بالإدارة واعضاء مجلي المديرين ومجلس مراقبة المؤسسة.

– القائمون بالإدارة وأعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة وأزواج القائمين بالإدارة واعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة التي تملك عشرة من رأس مال المؤسسة أو إن كانت هذه المؤسسة نفسها تملك عشر **(1/10)** رأس مال هذه المؤسسات.

– أزواج الاشخاص الذين يتحصلون بحكم نشاط دائم غير نشاط محافظ الحسابات، على أجرة أو مرتب إما من القائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المديرين، أو مجلس المراقبة.

– الاشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة، بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

– الاشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة، وأن اعضاء نجلس المراقبة أو مجلس المديرين، في أجل خمس سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم.

- وحدد القانون 10-01 حالات التنافي في نص المادة 64 على النحو التالي: (العدد 26، 2010، ص 11)

– كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية.

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني.

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري.

– الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة.

– كل عهدة برلمانية.

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

- يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد من تاريخ مباشرة عهدته، ليتم تعيين مهني لاستخلافه، ويتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته.

- لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

- ويمنع محافظ الحسابات حسب المادة 65 من القانون 10-01 من:

- القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة.
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين.
- قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير.
- قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها.
- ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات (03)، من انتهاء عهدته.

- زيادة على حالات التنافي والموانع:

- المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكررة من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لاسيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث سنوات (03) الاخيرة، لمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

- حسب المادة (67-70) من القانون 10-01:

- يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.
- إذا استقدمت الشركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب ان لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظ الحسابات.
- إذا أراد محافظ الحسابات أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه.
- وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الاخلاقية للمهنة.
- يمنع محافظ الحسابات من السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية، كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الاتعاب أو منح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الاشهار لدى الجمهور.

المطلب الرابع: مهام ومسؤوليات محافظ الحسابات

1- مهام محافظ الحسابات

- تتمثل مهام محافظ الحسابات فيما يلي: (العدد 26، 2010، ص 13).

- يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركات والهيئات.

- يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المسيرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص.

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين أو المسير.

- يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أ بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

- يعلم المسير والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلاله المؤسسة أو الهيئة.

- وتخص هذه المهام فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها، دون التدخل في التسيير.

- عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

- يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد:

- تقرير المصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة الوثائق السنوية وصورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة عند الاقتضاء.

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة.

- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمسة تعويضات.

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية.
- تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية.
- تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

2- مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات مسؤوليات عديدة هو ملزم بها ومجبر بالتقيد بها وتحقيقها وفقا للقواعد العامة وطبقا للقانون المنظم للمهنة تتمثل هذه المسؤوليات في:

1- مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية وقمعها

2- مسؤولية محافظ الحسابات في مكافحة تبييض الأموال

3- مسؤولية محافظ الحسابات في قمع الغش الضريبي

- **مسؤولية محافظ الحسابات في كشف الغش والخطأ في القوائم المالية وقمعها:**

من أهم المسؤوليات التي تثقل كاهل محافظ الحسابات هي كشف الغش والخطأ في القوائم المالية وقمعه ولذلك سوف نحدد مفهوم الغش والخطأ في القوائم المالية، أسبابه ودور محافظ الحسابات في عملية القمع. (فيروز معمري، 2021، ص 46).

- **مفهوم الغش والخطأ في القوائم المالية والأسباب المؤدية إليه**

الغش هو تظليل الحقيقة وإخفائها وإحداث تلاعبات وتجاوزات عن طريق وضع تعديلات عمدية في البيانات والقوائم المالية لغرض الحصول على منافع خاصة وشخصية، أو إلحاق الضرر بالغير، ويختلف الغش عن الخطأ الذي أشار إليه معيار محافظ الحسابات الدولي 240 وهو عبارة عن تحريفات غير مقصودة وغير عمدية في التقارير المالية والقوائم السنوية مثل الخطأ في جمع البيانات وقد يصدر هذا الخطأ من المساعد أو من المحافظ نفسه، أو مصادقته وإمضائه في تقرير محاسبي غير صحيح نتيجة السهو أي أنه خطأ غير عمدي أو الخطأ في تطبيق المبادئ العامة للمحاسبة والمتعلقة بالقياس.

أما بالنسبة للأسباب المؤدية إلى الغش والخطأ في القوائم المالية فإن السبب الرئيسي والمهم له هو تحقيق منفعة ومصلحة شخصية بحتة تدور أساسا حول الحاجة الفردية للحصول على المال أو حتى لغرض نفسي دنيء يتمثل في الانتقام والغيرة بغية إلحاق الضرر بالغير وإيقاعه في المتاعب.

- **دور محافظ الحسابات في كشف ممارسات الغش والخطأ في القوائم المالية**

ينحصر دور المراقب المالي في اكتشاف التحريفات الجوهرية والبسيطة الواردة في القوائم المالية محل المراقبة، سواء الناتجة عن غش أو خطأ، أي سواء كانت عمدية أو نتيجة لخطأ وسهو ففي كلتا الحالتين عليه الإعلام بوجودها، فعند مواجهته لظروف تؤكد وجود تحريف مادي أكيد في القوائم المالية يجب عليه تنفيذ الإجراءات اللازمة لإبراء ذمته وانتفاء صفة الشريك عنه، ويعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على حكم محافظ الحسابات فيما يتعلق بنوع الغش والخطأ مثلا عندما تكون هناك أطراف تربطهم صلة بالمراقب المالي فإنهم ينتظرون منه اكتشاف الخطأ وعمليات الغش التي يمكن أن تشوه المركز المالي للمؤسسة، كما يجب على المحافظ أن يحصل على أدلة وبيانات مكتوبة من إدارة المؤسسة بخصوص أنها تعترف بمسؤوليتها في إنجاز وتشغيل نظم المحاسبة والضبط الداخلي والتزامها بها. (يحي سعيدي، 2017، ص 180).

- **مسؤولية محافظ الحسابات في مكافحة تبييض الأموال:**

وجب على أن محافظ الحسابات على يتخذ إجراءات صارمة وقطعية، في حالات تبييض الأموال وعلى قراراته أن تكون فعالة في مكافحة هذه الظاهرة لما لها من تأثيرات سلبية على مصداقية القوائم المالية وسيرورة المؤسسة واستمرارية نشاطها ولذلك سوف نقوم بتعريف عمليات تبييض الأموال وكذا إبراز دور محافظ الحسابات في قمع عمليات تبييض الأموال. (يحي سعيدي، 2017، ص 181).

من الملاحظ أن المشرع الجزائري لم يتناول صراحة مسؤولية المحافظ المالي في حالات قمع عمليات تبييض الأموال إلا على سبيل الحصر من خلال المادة 19 من القانون 05-01 المتعلق بتبييض الأموال ومكافحته حيث نصت على أن كل من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات سواء كانوا أشخاص طبيعيين أو اعتباريين ملزمين على الإخطار بالشبهة للهيئات المختصة في حالة شكوكهم لوجود عمليات تبييض الأموال".

ورغم هذا القصور في التشريع إلا أن محافظ الحسابات يبقى مسؤولا عن الكشف عن عمليات تبييض الأموال والإبلاغ عنها والإخطار بها ولو بشكل غير مباشر بالتنويه لوجودها من أجل إعادة الدراسة والبحث حولها أي أن محافظ الحسابات مسؤول ولو ضمنيا عن كشف عمليات تبييض الأموال".

- **مسؤولية محافظ الحسابات في قمع الغش الضريبي:**

ان محافظ الحسابات مسؤول أيضا عن اكتشاف ظاهرة الغش الضريبي وذلك بإيجاد الوسائل الناجعة لمكافحتها، لأن هذه الأخيرة مرتبطة بالعديد من المجالات كالمجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي مما أدى إلى صعوبة هذه الظاهرة من ناحية مكافحتها وقمعها. لذلك سنقوم باستعراض تعريف

الغش الضريبي وعناصره ودور محافظ الحسابات في قمع الغش الضريبي. (فيروز معمري، 2021، ص 48).

*** دور محافظ الحسابات في قمع الغش الضريبي**

– العمل على تبسيط النظام الضريبي وذلك بإعادة صياغة القوانين بطريقة سليمة ومضبوطة بحيث يتعذر على المكلف ايجاد الثغرات القانونية التي تمكنه من التخلص بدفع الضريبة. (سماعين عيسى، 2019، ص 577).

– ضرورة العمل على استقرار التشريع الضريبي وبساطته لأن إدخال التغييرات عليه في كل وهلة تؤدي إلى عدم استيعاب النظام بسبب تعدد القوانين.

– الاعتماد على وضع رقابة ضريبية تحتوي على محققين ذوي مصداقية ولهم كفاءة عالية في التحقيقات المالية والقانونية وذلك لاكتشاف المخالفات المرتكبة من جانب المكلف بالضريبة، لأن هذا الأخير يتحفز على التهرب عن دفع الضريبة عندما يشعر بضعف الرقابة.

*** مكافحة التهرب الضريبي من جانب الإدارة الضريبية**

– ضرورة تعاون الإدارات الوطنية مع إدارة الضرائب من أجل تزويدها بمختلف المعلومات التي تسهل عليها القيام بمهامها وأيضا إعطائها توضيحات بشأن المكلفين بالضرائب.

– الحرص على إقامة الجو الملائم للموظفين وذلك بتوفير الحماية أثناء تأدية مهامه.

– العمل على محاربة الفساد الإداري المتمثل في الرشاوى وسوء استعمال السلطة وذلك بفرض عقوبات ردعية ضد الموظفين المخالفين.

ومما سبق نستنتج مكافحة الغش الضريبي من جانب محافظ الحسابات الذي يتوجب عليه البحث عن كل المستندات والوثائق التي من شأنها أن تبرر التصرفات الهادفة على التملص من الضريبة وهو عمل يباشر في عين المكان على مستوى المصانع، المخازن، المحلات التجارية، وكذا المحلات ذات الاستعمال السكني من أجل التأكد من المعلومات المقدمة له.

المبحث الثاني: ماهية القياس والافصاح المحاسبي

يعتبر القياس والافصاح المحاسبي أهم المراحل الرئيسية عند إعداد القوائم المالية، حيث يتم تقييم وتسجيل تلك البنود الواردة في القوائم المالية بهدف نشرها أو عرضها لمختلف مستخدمي هذه القوائم بغية اتخاذ القرار المناسب، ونظرا لأهمية القياس المحاسبي وما له من دور في جعل القوائم المالية ذات

مصداقية ومعبرة عن واقع المؤسسة سعت الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية إلى إعداد وبلورة جملة من المعايير المحاسبية لمعالجة هذا الموضوع.

المطلب الأول: ماهية القياس المحاسبي

لقد قدم الباحثون في مجالات القياس المختلفة تعريفات متعددة لعملية القياس، ورغم اختلافها في الشكل إلا أنها تتفق في المضمون وينسب أول تعريف علمي محدد لعملية القياس بشكل عام إلى Campell الذي عرفها بما يلي:" يتمثل القياس بشكل عام في قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها، وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة". (السويطي، 2008، ص 130)

ويرى آخر أن القياس "هو عملية مقابلة يتم من خلالها قرن خاصية معينة هي خاصية التعدد النقدي لشيء معين هو حدث اقتصادي يتمثل فيها بعنصر معين في مجال معين هو المشروع الاقتصادي".

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) القياس المحاسبي بأنه "عبارة عن تخصيص أرقام للأشياء أو الأحداث وفقا لقواعد محددة، كما انه عملية مقارنة تهدف إلى الحصول على معلومات دقيقة للتمييز بين بديل وآخر في حالة اتخاذ القرار" (شرويدوآخرون، 2006، ص185).

وتحديدا لعملية القياس المحاسبية صدر في تقرير لجمعية المحاسبين الأمريكية (AAA) عام 1966 ما يلي:" يتمثل القياس المحاسبي في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية، وذلك بناء على ملاحظات ماضية أو جارية أو بموجب قواعد محددة". (السويطي، 2008، ص 130).

أما أكثر التعريفات تحديدا لعملية القياس فهو: "إن عملية القياس بشكل عام هي عملية التعبير عن خاصية ما أو مجموعة خصائص الموضوع القياس بأساليب القياس، فالقياس يقع على موضوع ويستخدم في عملية القياس أدوات المقاييس وتتبع أساليب القياس في استخدام هذه المقاييس وذلك بغية الوصول إلى الهدف المرغوب من عملية القياس". (الصبان، 1988، ص 75)

وعموما يعرف القياس بأنه "عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة، والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية".

ويتضح مما سبق أن القياس المحاسبي ينحصر في وجود شيء مطلوب قياسه أو تقديره أو تحديده، ووجود مقياس متفق عليه يمكن أن يستخدم كمعيار لقياس أو تقدير أو تحديد هذا الشيء في ضوء نظام معين بمقتضاه تتم عملية القياس.

المطلب الثاني: معايير القياس المحاسبي

عند القيام بعملية القياس لابد من الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير التي تحكم عمليات تسجيل البيانات المحاسبية ضمن القوائم المالية، وهي تتكون من أربع معايير أساسية مرتبة حسب درجة أهميتها كما يلي:

1- الصلاحية للغرض المستهدف منها:

يقتضي هذا المعيار أن تكون المعلومات المحاسبية مرتبطة ارتباطا وثيقا من حيث قدرتها الإيضاحية ودرجة تأثيرها على الهدف الذي يتم إعدادها من أجله، ولما كانت المعلومات المالية الناتجة من المحاسبة المالية تخدم أهدافا متعددة لمجموعات مختلفة من المستفيدين تتباين احتياجات كل منهم من المعلومات تباينا شديدا، فإن الأمر يقتضي افتراض أهداف معينة ومحددة يرغب في تحقيقها من جانب من يستفيدون عادة من هذه المعلومات، وهذا ما يحدث فعلا في المحاسبة المالية حيث يفترض أن قياس الربح وإظهار حقيقة المركز المالي هما الهدفان الأساسيان من القياس المحاسبي. (بدوي، 2003، ص 30).

2- **القابلية للتحقق منها:**

يعنى بالتحقق في مجال المحاسبة المالية استناد المعلومات إلى مصدر موثوق فيه يتمثل عادة في مجموعة من المستندات والإجراءات المدونة التي يمكن الرجوع إليها للتحقق من صحة هذه المعلومات ومطابقتها للمصدر، غير أن هذا المعيار يوسع من نطاق التحقق ليعني أن تتوافر في المعلومات المحاسبية ما يلزم من صفات بحيث يجعل منها أساسا سليما لاتخاذ القرارات، حيث يمكن اتخاذ نفس القرار استنادا إلى نفس المعلومات رغم إمكانية اختلاف الأشخاص القائمين باتخاذه، ويعني ذلك وجود دلالة محددة ومعينة ولها استقلالها الذاتي للمعلومات المحاسبية بصرف النظر عن الشخص الفاحص أو المستفيد من هذه المعلومات. (بدوي، 2003، ص 31).

3- **الالتزام بالموضوعية:**

يتم اشتقاق هذا المعيار من فرض الموضوعية الذي يعد شرطا أساسيا للبحث العلمي في أي مجال من مجالات المعرفة، ودون هذا المبدأ فإن نتائج البحث العلمي يطغى عليها التحيز الشخصي، وعدم موضوعية القياس المحاسبي تؤدي إلى تعرض منافع بعض مستخدمي القوائم المالية للخطر، لذا يجب التأكد من توافر شروط الموضوعية في المحاسبة عن طريق العناصر الاتية:

✓ قيام عدد من المحاسبين بإعادة القياس المحاسبي الذي قدّمه أحد المحاسبين، ثم يكونون قد توصلوا إلى النتائج نفسها مما يقدم دليلا على حياد المحاسب وعدم تدخله بالنتائج؛

✓ اختبار مدى تمثيل المعلومات المحاسبية لحقائق الحياة الاقتصادية.

وبالتالي القياس المحاسبي الذي لا يلبي شرط الموضوعية هو قياس لا يمكن قبول نتائجه أو الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة، لذلك كان مفهوم الموضوعية في المحاسبة عرضة لتفسيرات عديدة نذكر منها: (بالرقي، 2006، ص 96).

❖ إن القياس الموضوعي هو قياس غير شخصي بمعنى أنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس؛

❖ إن القياس الموضوعي هو قياس قابل للتحقق بمعنى أنه يستند إلى عناصر مثبتة وأدلة صحيحة؛

❖ إن القياس الموضوعي يمثل نتيجة اتفاق بين مجموعة من الملاحظين والقائمين بالقياس؛

❖ تقاس درجة الموضوعية لقياس معين بالاعتماد على مؤشر التشتت لتوزيع هذا القياس، إذ يعتمد على القياس ذي التوزيع الأقل تشتتا.

4- القابلية للقياس الكمي:

عادة ما يتطلب القياس المحاسبي استخدام مقياس موحد كشرط أساسي وأولي لقياس المركز المالي للمؤسسة وصافي دخلها الدوري، وتعتبر الوحدة النقدية أفضل مقياس لقياس مختلف الأحداث المالية، غير أن استخدام وحدة النقد كأساس للقياس قد يثير كثيرا من المشاكل بسبب ما يطرأ عليها من تغير في قوقها الشرائية على مدار الزمن من انخفاض (في حالة التضخم) أو ارتفاع (في حالة الانكماش) مما يستدعي تعديل البيانات المالية والتي تعتمد على الأسعار التاريخية استنادا إلى التغيرات في مستويات الأسعار والقوة الشرائية للنقود. (بدوي، 2003، ص 30).

المطلب الثالث: ماهية الإفصاح المحاسبي (المفهوم، الأهمية، والأنواع)

يعتبر الإفصاح المحاسبي مهم في أي سوق أوراق مالية وأساس نجاحه، فالإفصاح المحاسبي يحقق في حال توفره جوا من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة المعلومات المحاسبية التي تقدمها المؤسسات والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين.

واعترافا بأهمية الإفصاح المحاسبي في صنع القرارات فقد اهتمت المعاهد والجمعيات العلمية بمعايير الإفصاح والتأكد من كمية ونوعية المعلومات التي لابد من توافرها.

1- مفهوم الإفصاح المحاسبي

يرى الباحثون أن التطور المعاصر في مصطلح الإفصاح جاء بديلا لمصطلح النشر أو عرض المعلومات، حيث كان ذلك يتفق مع التعريف التقليدي لوظيفة المحاسبة، بأنها تستهدف قياس نتائج النشاط الاقتصادي وإبلاغها للمستفيدين منها. (أبوالمكارم، 2002، ص 35).

وقبل التطرق لأهمية الإفصاح سوف يتم تقريب مفهوم الإفصاح أكثر وذلك بإدراج مجموعة من التعاريف يذكر منها: (زيودوآخرون، 2007، ص ص 178-179).

عرف الإفصاح المحاسبي بأنه شمول التقارير المالية على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه التقارير صورة واضحة وصحيحة عن الشركة.

كما عرف أيضا الإفصاح المحاسبي على أنه إيصال البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل واضح ومضمون صحيح وملائم لمساعدتهم على اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين والخارجيين في آن واحد.

إذن يعني الإفصاح إتباع سياسة الوضوح وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة، التي يعتمد عليها مستخدمي التقارير المالية، أي يهدف الإفصاح إلى تمييز الظاهرة موضع الدراسة، وتوضيح معالمها بشكل يسهل فهم المعنى المقصود.

وعرف على انه التحرير الطوعي أو الضروري للمعلومات المتعلقة بالأوراق المالية للشركة رأس المال، أو أي معلومة أخرى وبهدف الإدراج في البورصة، فإن الشركة ملزمة بالإفصاح من خلال التسجيل في هيئة البورصة والالتزام باللوائح التي تبين طبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها، حيث يهدف الإفصاح إلى منع وتجنب التلاعب بالأسعار أو أي تلاعب من شأنه التأثير على كفاءة السوق.

كما يعرف بأنه كشف وإظهار المعلومات الاقتصادية، سواء المالية أو غير المالية. الكمية أو النوعية التي توضح الوضعية المالية للشركة وأدائها. (Shehata, 2014, P 19)

من جهة أخرى تم تعريف الإفصاح المحاسبي على أنه إظهار كافة المعلومات التي تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم المالية بطريقة مفهومة للقارئ دون أي لبس أو تضليل. (الحسني، 1998، ص 50).

ويوجد أيضا المنظمات المهنية اشترطت لتحقيق القوائم المالية الفائدة الإعلامية والأغراض المرجوة منها، توفر الوضوح المناسب باعتباره الجانب الأكبر من الأهمية، حيث إنه أحد السبل المهمة

نحو توصيل أكثر قدر ممكن من المعلومات عن المركز المالي والدخل حيث يساعد على فهم وتفسير محتوى القوائم المالية بطريقة أكثر شمولية في ضوء القواعد والمبادئ والفروض المحاسبية.

يمكن القول بأن الإفصاح هو تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين بها، في شكل قوائم تختلف باختلاف المنفعة المنشودة، على أن تشمل هذه التقارير جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدمي هذه القوائم صورة واضحة وصحيحة عن وحدة المحاسبية. ومنه يمكن استنتاج أن الإفصاح المحاسبي يهتم بالطريقة التي يتم بها إظهار وتوصيل المعلومات إلى المستخدمين، بشكل يعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل، الأمر الذي يمكن المستثمرين من الاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرار، ذلك من خلال نشر المعلومات المتعلقة بالمؤسسة.

ومنه فعلى المؤسسة عند تطبيق هذا المبدأ أن تراعي المستوى الملائم لمقدرة مستخدمي التقارير للوصول إلى مضمون المعلومات المراد الإفصاح عنها بدون الحاجة إلى تأويله لذا لا بد لكي يكون الإفصاح كافيا وملائما من توفر العنصرين التاليين. (الحسني، 1998، ص 52).

– العرض السليم للقوائم المالية: بحيث ترتب العناصر والمجموعات بشكل مفهوم ومنسجم مع القواعد العلمية ويخدم الطوائف المستخدمة.

– أن تتضمن القوائم المالية المعلومات الضرورية التي بدونها لا تعبر عن حقيقتها وينبغي عدم التوسع في إخفاء بعض المعلومات بسبب الخوف من احتمالات سوء تفسيرها أو الوصول إلى نتائج خاطئة.

2– أهمية الإفصاح المحاسبي

تهدف التقارير المالية لتوفير المعلومات اللازمة لأصحاب المصلحة المتضمنين المستثمرين بالدرجة الأولى لاتخاذ القرار، حيث يعمل نظام المعلومات المحاسبي على تعريف، قياس وإيصال المعلومات الكمية للمستثمرين لتقييم القرار الاستثماري، ويقتضي تطبيق مبادئ المعايير المحاسبية الدولية إجبار المؤسسات على توفير المعلومات بكل التغيرات. (القاضي، 2000، ص 253).

وتساهم تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية في تحسين نوعية المعلومات المحاسبية من خلال توفير معلومات دقيقة ومفهومة تعكس ما هو موجود في التقارير المالية للشركة والإفصاح ليس فقط عن الأداء والوضع المالي للشركة، ولكن أيضا عن مخاطر الشركة المستقبلية المتوقعة وغيرها من المعلومات التي قد تكون جوهرية للمستثمرين.

ونظرا لما اكتسبه الإفصاح من الأهمية، فقد أصبح شائع الاستخدام، بحيث أصبح الجميع يطالبون اليوم بمزيد من الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، وذلك بهدف أن تكون البيانات المحاسبية وغير المحاسبية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية التي تظهرها التقارير والقوائم المالية، الأمر الذي جعل الإفصاح المحاسبي يكون أحد المبادئ الأساسية التي يقوم عليها نظام إعداد القوائم المالية، وذلك لضمان جودة التقارير المالية وتحقيق الشفافية وغير ذلك من أهداف المرجوة. (البارودي، 2002، ص ص 30-31).

وباعتبار أن الإفصاح المحاسبي أحد شقي الوظيفة المحاسبية وهو جوهر النظرية المحاسبية، فهو ينطوي على الإعلان المدروس بطريقة اختيارية أو إجبارية لبعض ما لدى الإدارة من معلومات وبيانات ذات صفة اقتصادية نافعة للأطراف الخارجية المعنية ذات السلطة والموارد المحدودة للوصول إلى مثل هذه المعلومات، وذلك باستخدام أدوات معينة وتحقيقا لأهداف معينة. (المليجي، 1998، ص57).

ومع تعدد مفاهيم وأغراض الإفصاح المحاسبي يكتسب أهمية باعتباره مرتبطا بالفروض المحاسبية الأساسية فرض الاستثمار، فرض الاستحقاق فرض الثبات كما يرتبط أيضا بالسياسات المحاسبية المتمثلة في المبادئ والأسس والمصطلحات والقواعد والإجراءات)، الأمر الذي تتبناه الإدارة في إعداد وعرض القوائم المالية كما توجد سياسات محاسبية مختلفة تستخدم للموضوع الواحد.

ونظرا إلى أن الإفصاح المحاسبي يرتبط بالعديد من الأطراف التي تستخدم الإفصاح المحاسبي فإن فعالية الإفصاح المحاسبي تتوقف على مجموعة من الاعتبارات الضرورية أهمها كفاية الإفصاح المحاسبي، بحيث يسمح للمؤسسات من الحفاظ على الوجهة الرئيسية لقوائمها المالية الموجهة إلى مجموعة مستخدمين، كما يعتبر الإفصاح أداة فعالة لحل المشاكل المتعلقة بعملية التقرير المتخطي للحدود القومية، كما يمكن الإفصاح خاصة الاختياري في بعض الأحيان حصول المؤسسة على بعض المزايا من جراء ذلك.

كما يساعد الإفصاح المحاسبي على توسيع دائرة الاهتمام بالشركة وذلك عن طريق زيادة جمهور المهتمين بالتقرير السنوي للمؤسسة، كما يقدم الإفصاح عن السياسات المحاسبية مساعدة كبيرة في تفسير أفضل للقوائم المالية لأي مؤسسة.

وعليه سيظل الإفصاح أحد القضايا الهامة التي تشغل الفكر المحاسبي ولعل المتتبع للتطور الفكري للإفصاح المحاسبي سوف يلمس جهود الكثير من المحاسبين في هذا المجال، إضافة إلى الجهود المنظمات العلمية والمهنية.

ومن هذا المنطلق، شهد الفكر المحاسبي اعترافا واهتماما متزايدين بالإفصاح المحاسبي وعلاقته بمصداقية القوائم المالية.

ويمكن تلخيص أهمية الإفصاح المحاسبي في النقاط الموالية: (Bader M. Ailan, 2013)

– يحقق تطبيق الإفصاح صحة القوائم المالية.

– تخلق شروط ومتطلبات المعايير المحاسبية الدولية نوع من التوازن بين مصالح إدارة الشركة: أصحاب الأسهم والشركاء التجاريين، وأصحاب المصلحة.

– تطبيق شروط الإفصاح حسب المعايير المحاسبية الدولية يسمح بجذب مستثمرين جدد.

– المعلومات المتوفرة من خلال تطبيق الإفصاح المحاسبي تساعد المسيرين في اتخاذ قرارات مالية صحيحة.

– دعم مبدأ الرقابة والمساءلة في الشركة.

– خلق نوع من الثقة في نظام المحاسبة والمراجعة في الشركات.

– توفير معلومات حديثة مستقلة وواقعية عن الشركة.

– يساعد الإفصاح وفقا لمعايير المحاسبة الدولية على إعداد الميزانيات التقديرية، ووجود متابعة ورقابة فعالة على نتيجة ودخل الشركة.

3. أنواع الإفصاح المحاسبي

بالنسبة لأنواع الإفصاح المحاسبي فإن التطوير في الفكر المحاسبي يظهر اتجاها متزايدا نحو التوسع في الإفصاح وتعدد مجالاته إلى درجة أن المحاسبين أخذوا يطمحون إلى تسجيل أحداث غير مالية لا يمكن التعبير عنها بأرقام في سجلاتهم ويحاولون باستمرار تذليل العقبات التي تحول هذا الهدف، ولكن هناك من يرى أنه من الصعب وضع مفهوم موحد للإفصاح المحاسبي يرضي المستخدمين بل ومن المستحيل أن يتفق المحاسبون على إطار محدد، لذلك لابد من الأخذ جميع بعين الاعتبار الهدف من إعداد القوائم المالية والفئة المستفيدة منها.

1.3. أنواع الإفصاح المحاسبي من حيث مستوى الإفصاح المحاسبي:

هناك ثلاثة أنواع للإفصاح المحاسبي من حيث مستوى يمكن إيجازها فيما يلي:

1.1.3. الإفصاح الكامل: يشير إلى مدى شمولية التقارير المالية و أهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم، ويعترف مبدأ الإفصاح الكامل بأن طبيعة ومقدار المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية تعكس سلسلة من الموازنات تسعى إلى تقديم التفاصيل الكافية للإفصاح عن الجوانب المؤثرة على المستخدمين، هذا الاهتمام يجعل المعلومات قابلة للفهم مع الأخذ في عين الاعتبار تكاليف إعدادها واستخدامها. فعادة ما تقوم المحاسبة بتقديم المعلومات التي لها أهمية كافية للتأثير على الأحكام الشخصية والقرارات التي يتخذها المستثمر، حيث عادة ما يتم وضع المعلومات المتعلقة بالمركز ونتائج الأعمال والتوقعات النقدية واستثمارات الملاك والتوزيعات عليهم في أحد المواقع الثلاث الموالية: (لطفي، 2007، ص ص 24-25).

1.1.1.3. صلب القوائم المالية:

حتى يمكن الاعتراف ببند معين في صلب القوائم المالية يجب أن يتم استيفاء تعريف أحد العناصر أن يكون عناصر القوائم المالية للقياس بدرجة كافية من التأكد وملائمة وقابلة للاعتماد عليها، وبوجه عام يجب الاعتراف في القوائم المالية بالمعلومات الأكثر فائدة عن الأصول والالتزامات والإيرادات والمصروفات التي تحقق أفضل مزيج بين الملائمة والمصداقية.

2.1.1.3. الملاحظات على القوائم المالية:

تقوم الملاحظات عادة بشرح أو توضيح البنود المعروضة في صلب القوائم المالية لإعطاء صورة كاملة وحيوية لفهم أداء المؤسسة ومركزها المالي.

ولا يلزم أن تكون المعلومات الواردة بالملاحظات قابلة للقياس الكمي أو مستوفية لتعريف أحد العناصر السابقة، حيث يمكن أن تكون بعض أو كل الملاحظات وصفية أو سردية مثل وصف السياسات المحاسبية المستخدمة في قياس العناصر المقرر عنها أو تقديم إيضاحات عن الالتزامات العرضية.

3.1.1.3. المعلومات الإضافية:

قد تتضمن تلك المعلومات تفاصيل أو يتم عرض وجهة نظر مختلفة عن تلك المعروضة في القوائم المالية، كأن تكون في شكل معلومات كمية ذات درجة عالية من الملائمة إلا أنه يتم الاعتماد عليها بدرجة منخفضة، أو معلومات تساعده ولكنها قد لا تكون حيوية.

2.1.3 الإفصاح العادل:

يهتم الإفصاح العادل بالرعاية المتوازنة لاحتياجات جميع الأطراف المالية، إذا يتوجب إخراج القوائم المالية والتقارير بالشكل الذي يضم عدم ترجيح مصلحة فئة معينة على مصلحة الأخرى من خلال مراعاة مصالح جميع هذه الفئات بشكل متوازن (زيودوآخرون، 2007، ص 181).

أي يقدم المعلومات التي تفي باحتياجات الأطراف المعينة على قدم المساواة (مستخدمي القوائم).

3.1.3- الإفصاح الكافي:

هذا النوع من الإفصاح يضمن الوفاء بالحد الأدنى من المعلومات المالية المطلوبة دون تفاصيل مضللة وبأقل التكاليف، وهو المستوى الأكثر ملائمة للمعلومات التي ينتظر أن تتضمنها القوائم المالية.

يمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى كونه يؤثر تأثيرا مباشر في اتخاذ القرار ناهيك على أنه يتبع الخبرة التي يتمتع بها الشخص المستفيد.

2.3. أنواع الإفصاح المحاسبي من حيث درجة الإفصاح المحاسبي:

هناك نوعين من الإفصاح المحاسبي من حيث درجة الإفصاح يمكن توضيحها فيما يلي:

1.2.3. الإفصاح المحاسبي الإلزامي:

ويقصد به أنه توجد هيئة أو منظمة تصدر معايير تحكم إعداد القوائم المالية وكذلك تحدد نوع وكمية المعلومات التي تحتويها هذه القوائم المالية، ويرى مؤيدو الإفصاح الإلزامي بأنه من الضروري لتحقيق التوزيع الأمثل للموارد وكذلك العدالة في توزيع العائد بين الأطراف المختلفة كما يرون أن الإفصاح الإلزامي يحقق الثقة في سوق الأوراق المالية مما يشجع المستثمرين على توجيه مدخراتهم لفرص الاستثمار المختلفة. (سرايا، 2001، ص 67).

2.2.3. الإفصاح المحاسبي الاختياري

من خلال توفر المديرين لمعلومات تخص الأداء الحالي والمستقبلي لمؤسساتهم أكثر من غيرهم، حيث أفادت عدة دراسات أن لدى هؤلاء المديرين الحافز للإفصاح الاختياري عن هذه المعلومات ومن هذه الحوافز انخفاض تكلفة معاملات تبادل الأوراق المالية للمؤسسة وزيادة اهتمام المحللين والمستثمرين وزيادة السيولة وانخفاض تكلفة رأس المال وقد يكون التقرير المالي أداة غير كاملة لاتصال المديرين بالمستثمرين خاصة في الاتي: (وآخرون، 2004، ص 190).

– للمديرين السلطة الأعلى للمعلومات عن مؤسساتهم.

– لا تتفق حوافز المديرين مع مصالح حملة الأسهم

– عندما تكون القواعد المحاسبة والمراجعة غير كاملة فيمكن عن طريق آليات التعاقد مثل ربط مكافئات المديرين بقيمة الأسهم في الأجل الطويل.

يمكن للمراجعة أن تحسن من وظائف الأسواق عن طريق تحسين تنظيمات المحاسبة والإفصاح حيث تحاول تنظيمات الإفصاح وضع متطلبات أخرى للتأكيد لحملة الأسهم أن يحصلوا على معلومات كاملة وصحيحة وفي الوقت المناسب.

وتحاول المراجعة الخارجية التأكيد على أن الإدارة تطبق السياسات المحاسبية الصحيحة وتقوم بالتقديرات المحاسبية بشكل منطقي ولديها نظم للسجلات وأن الرقابة تقوم بالإفصاح المطلوب وفي الوقت المناسب لذلك تقدم الممارسات الفعلية للإفصاح الحوافز للمديرين للإفصاح الاختياري ومدى تجاوبها مع تنظيمات ومتطلبات الإفصاح.

3.3. أنواع الإفصاح المحاسبي من حيث الهدف منه:

هناك نوعين من الإفصاح المحاسبي من حيث الهدف منه يمكن إيجازها فيما يلي:

1.3.3. الإفصاح التثقيفي (الإعلامي):

أي الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية الإفصاح عن الإنفاق الرأسمالي الحالي والمخطط ومصادر تمويلية، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شانه الحد من اللجوء إلى مصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى.

وهو يهدف إلى تقديم معلومات مفيدة لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية، ويقوم ذلك النوع على عديد من الاعتبارات هي: (لطفي، 2007، ص ص 33-35).

* عدم اقتصار هدف المعلومات المالية على مفهوم الرقابة التقليدية إخلاء مسؤولية الإدارة وامتداد لهدف تقديم معلومات ملائمة ومفيدة لاتخاذ قرارات مثل الاستثمار والتمويل.

* إمكانية استعانة المستثمر الفردي ذو القدرة المحدودة على تفسير المعلومات المالية بالخدمات الاستثمارية للمحللين الماليين المهنيين الذين يكون لديهم الوعي بأسس المعلومات المالية واستخدامها.

* من الأهمية بما كان توجيه المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية نحو مساعدة المستثمرين على تقدير المتغيرات التي تعتمد على قياس درجة المخاطر النسبية وفي ضوء علاقة العائد من الاستثمار مقارنة بالعائد على الاستثمار في السوق المالية ككل.

يرتبط مفهوم الإفصاح التثقيفي بالأسواق المالية التي تعكس أثر المعلومات بسرعة وبعدالة الأغراض تحديد أسعار الاستثمارات ذات الكفاءة، ومن هناك يتوجه هذا الإفصاح نحو توفير المعلومات التي تمكن السوق من التوصل لأسعار المتوازنة التي تحقق عدالة توزيع العوائد ودرجات المخاطر، مما يمكن من مساوئ استخدام المعلومات الخاصة لتحقيق مكاسب لبعض المتعاملين على حساب الفئات الأخرى التي قد لا تتوافر لديهم تلك المعلومات.

ويشير مصطلح الإفصاح المعرفي التثقيفي إلى الاتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصح عنها، والتركيز على المعلومات التي تحتاج لدرجة أكبر من الدراسة والخبرة في استخدامها، بالإضافة للمعلومات الملائمة التي تتصف بدرجة كبيرة نسبية من التقدير ومن أمثلة ذلك التنبؤات المالية المرحلية أو المعلومات القطاعية.

ولا شك أن هناك عديد من الأساليب التي يمكن استخدامها للإفصاح عن المعلومات المالية:

- المعلومات التي تفصح عنها الملاحظات الهامشية.

- القوائم الإضافية والكشوف الملحقة.

ومن أمثلة الكشوف الملحقة تفاصيل البنود الأصول الثابتة ومجمع إهلاكها، أما القوائم الإضافية فهي تستخدم لإفصاح عن أثر تغير مستويات الأسعار.

2.3.3. الإفصاح الوقائي:

يقوم هذا النوع من الإفصاح على ضرورة الإفصاح عن التقارير المالية بحيث تكون غير مضللة لأصحاب الشأن والهدف الأساسي لذلك حماية المجمع المالي (المستثمر العادي) ذو القدرة المحدودة على استخدام المعلومات لهذا يجب أن تكون المعلومات على درجة عالية من الموضوعية فالإفصاح الوقائي يتفق مع الإفصاح الكامل لأنهما يفصحان عن المعلومات المطلوبة لجعلها غير مضللة للمستثمرين الخارجيين. (زيودوآخرون، 2007، ص 181).

ومن هنا يعتمد ذلك المفهوم على تبسيط المعلومات المالية إلى الحد الذي يجعلها مفهومة لدى المستثمر محدود المعرفة والبعد عن تقديم المعلومات التي تعكس درجة كبيرة من عدم التأكد ومراعاة المقدرة المحدودة للمستثمر عند تحديد مقدار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها. في الواقع العملي وبعيدا عن التحيز لابد من الإفصاح عن كافة المعلومات بشكل موضوعي من خلال القوائم الأساسية ودون وجهة نظر معينة.

المطلب الرابع: مقومات الإفصاح المحاسبي والجهات المستخدمة له

نتناول في هذا المطلب العناصر الآتية:

- مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي.

- الجهات المستخدمة للإفصاح المحاسبي.

1- مقومات وأساليب الإفصاح المحاسبي:

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من المقومات والأساليب والطرق التي يجب مراعاتها وإتباعها إضافة إلى عوامل مؤثرة فيها، والتي سوف يتم التطرق إليها بنوع من الإيجاز.

1.1. المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات:

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المنشورة على المقومات الرئيسية التالية:

1.1.1 المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات، حيث يتم استخدامها بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون والمحتملون الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

2.1.1. تحديد أغراض استخدام المعلومات المحاسبية

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملاءمة، حيث تعتبر الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي، الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية واجبة الإفصاح وتعتبر الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة أو نوع المعلومات المحاسبية الواجبة الإفصاح، لذا تتطلب خاصية الملاءمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة، والغرض الرئيسي لاستخدام المعلومات من جهة أخرى.

3.1.1. تحديد طبيعة ونوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في المعلومات المحتواة في القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية وهي قائمة المركز المالي قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية،

قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، إضافة إلى معلومات أساسية تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات. لذا يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

4.1.1. تحديد أساليب وطرق الإفصاح

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

2.1. أساليب الإفصاح المحاسبي

حتى لا تكون عملية الإفصاح غير منظمة وعشوائية هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح، والتي تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين أوساط المحاسبين والمستخدمين للقوائم المالية منها:

1.2.1. إعداد القوائم المالية وترتيب بنودها

يعتبر جزء مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية، وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها تسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من طرف المستخدمين واستخلاص المعلومات.

2.2.1. الملاحظات الهامشية

يتم استخدام الملاحظات الهامشية لتوضيح أو تفسير، أو إضافة معلومات أقل أهمية والمتعلقة بعناصر القوائم المالية، والتي يمكن أن تحتوي على معلومات كمية أو وصفية، كالإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، أو الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة، إضافة إلى الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

3.2.1. الملاحق

تشمل على قوائم إضافية ترفق مع القوائم الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية، والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومثال ذلك الأصول الثابتة وطرق الإهتلاك، قائمة المركز المالي على أساس التغير في المستوى العام للأسعار، قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها، قائمة المخزون السلعي...الخ.

4.2.1. المعلومات الموجودة من خلال الأقواس

تستخدم الأقواس في القوائم المالية لتوضيح بعض الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، والتي يصعب فهم طرق احتسابها أو سبب ظهورها من قبل المستخدمين غير الملمين بالمحاسبة، مثل بيان المبدأ المستخدم في تقييم مخزون نهاية الفترة.

5.2.1. تقرير المراجع

يعتبر من ضمن وسائل الإفصاح المستخدمة والمتفق عليها تقرير المراجع الخارجي، وتقرير مجلس إدارة المؤسسة حيث يتم من خلال تقرير المراجع إعطاء رأي محايد عن موضوعية وسلامة الأرقام الظاهرة بالقوائم المالية، وذلك بغرض تعزيز ثقة المستخدمين في المعلومات المنشورة، في حين يقوم مجلس الإدارة بالإفصاح عن الأداء الحالي للمؤسسة وعن الخطط المستهدفة.

2. الجهات المستخدمة للإفصاح المحاسبي:

يشمل مستخدمو القوائم المالية المستثمرون الحاليين والمرتقبين والموظفين، والمقرضين، والموردين والدائنين التجاريين الآخرين، والعملاء والحكومات ووكالاتها والجمهور، ويستخدم هؤلاء القوائم المالية لإشباع بعض حاجاتهم للمعلومات، والتي تشمل ما يلي: (حماد، 2003/2002، ص 72).

1.2. المستثمرون

يهتم مقدمي رأس المال ومستشاريهم بالمخاطر الملازمة لاستثمارهم والعائد المتحقق منها، أنهم يحتاجون لمعلومات تعينهم على اتخاذ قرار الشراء، والاحتفاظ بالاستثمار والبيع، كما أن المساهمين مهتمون بالمعلومات التي تعينهم على تقييم قدرة المؤسسة على توزيع الأرباح.

2.2. الموظفون

يهتم الموظفون والمجموعات الممثلة لهم بالمعلومات المتعلقة باستمرار وربحية صاحب العمل، كما أنهم مهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على دفع مكافآتهم وتعويضاتهم، ومنافع التعاقد وتوفير فرص العمل.

المبحث الثالث: جودة المعلومات المالية

مع تزايد أهمية القرارات ذات الطابع الاقتصادي في المؤسسات الاقتصادية ازدادت الحاجة إلى معلومات مفيدة من بينها المعلومات المالية التي تُستخدم لأجل صنع قرارات جيدة وفعالة.

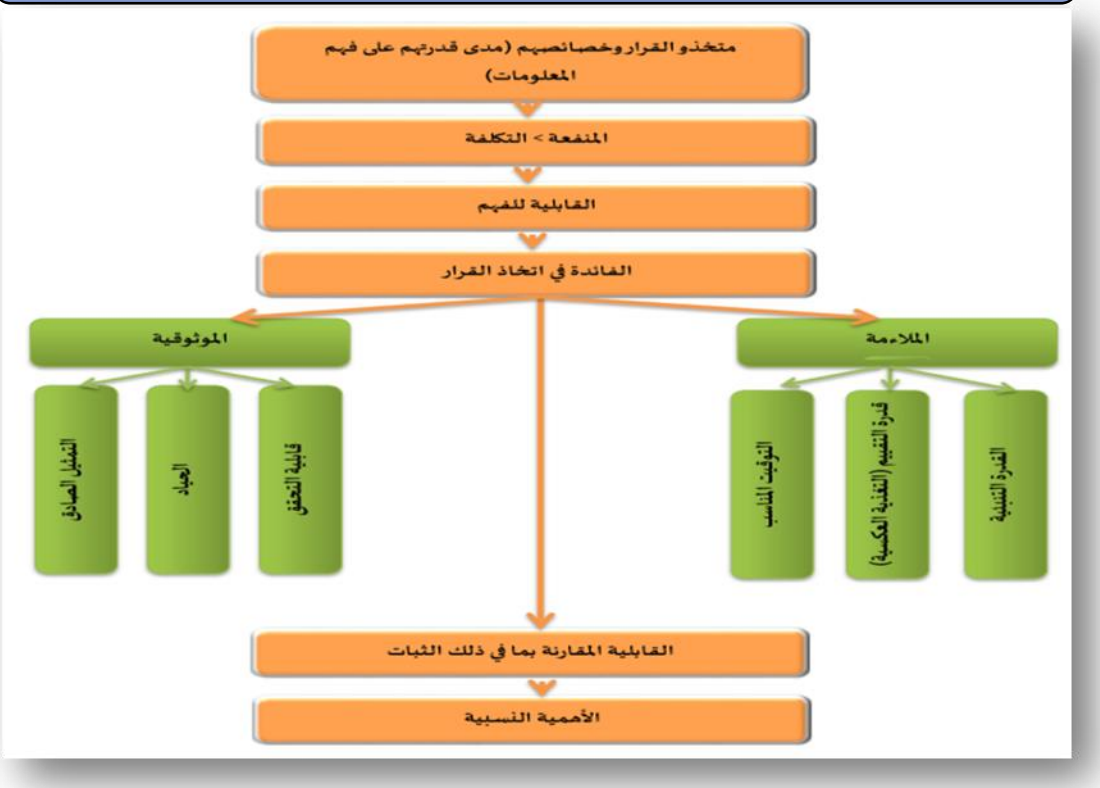
ويُقصد بمفاهيم جودة المعلومات تلك الخصائص النوعية التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المفيدة، أي أن توافر هذه المعلومات على تلك الخصائص يجعلها ذات فائدة كبيرة للأطراف المختلفة المستفيدة منها.

المطلب الأول: تعريف جودة المعلومات المالية

«تعني ما تتمتع به هذه المعلومات من مصداقية وما تحققه من منفعة للمستخدمين وأن تخلو من التحريف والتضليل وأن تعد في ضوء مجموعة من المعايير القانونية والرقابية والمهنية والفنية، بما يُساعد على تحقيق الهدف من استخدامها». (أبوالمكارم، 2002، ص 98).

ويُعد البيان رقم 02 الصادر عن (**FASB**) سنة 1980م الأكثر شمولية وأهمية في هذا المجال حيث حاول الاجابة عن السؤال الآتي: ماهي الخصائص التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المالية لتصبح نافعة في اتخاذ القرار؟ وقد تضمن البيان مجموعة من الخصائص المرتبة هرميا بهدف تحديد ترتيب الموضوعي للأولويات التي يستلزم توفرها في المعلومات المالية، كما تضمن مجموعة من القيود الواجب احترامها لتُحقق أكبر قدر من المنفعة للمستخدمين. والشكل الموالي يُوضح هذه الخصائص والقيود. (بولجنب، 2013- 2014، ص 69).

الشكل رقم (01): الخصائص النوعية للمعلومة المالية وفق المعايير المحاسبية الأمريكية



إن التمعن في الشكل السابق يوضح النقاط التالية: (محمدالخطيب، 2011، ص 03).

- خصائص تتعلق بمتخذي القرار أي مستخدمي المعلومة المالية مثل القابلية للفهم.
- خاصيتان أساسيتان للمعلومة المالية وهما: خاصية ملاءمة المعلومات وخاصية موثوقية المعلومات واللتان تقسمان بدورهما إلى ثلاث خصائص:

✓ **مكونات خاصية الملاءمة:** التوقيت الملائم، القيمة التنبئية، القدرة على التقييم الارتدادي (التغذية العكسية).

✓ **مكونات خاصية الموثوقية:** قابلية التحقق، والحياد، والتمثيل الصادق.

ومن تفاعل أو تداخل الخاصيتين الأساسيتين الملاءمة والموثوقية ينتج أن المعلومات المالية يجب أن تتصف بقابليتها للمقارنة، ويتطلب ذلك الثبات في تطبيق الطرق والأساليب من دورة مالية لأخرى.

- هناك قيدان رئيسيان على استخدام الخصائص السابقة: هو أن تكون المنفعة المتوقعة من المعلومات أكبر من تكلفة إنتاجها وتوصيلها.
- الأهمية النسبية: حيث تعد نقطة الفصل في الاعتراف المحاسبي لبنود القوائم المالية.

المطلب الثاني: الخصائص النوعية للمعلومات المالية

1- الخصائص النوعية الأساسية: وهما خاصيتان:

1-1- الملاءمة: يقصد بالملاءمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات. (شاهين، 2011، ص 112).

ويقصد بالملاءمة أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها فالمعلومات الملاءمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية

ولكي تكون المعلومات المالية ملاءمة يستلزم توفر ثلاث خصائص فرعية: (المجهلي، 2008-2009، ص 48).

1-1-1- خاصية القدرة التنبئية للمعلومات: تُساعد القيمة التنبئية للمعلومات مستخدميها في التنبؤ بالنتائج المتوقعة للأحداث المختلفة وتؤكد توقعاتهم أو تساعدهم في تعديلها أو تصحيحها.

1-1-2- خاصية القيمة الإستردادية (التغذية العكسية) للمعلومات: تمتلك المعلومات المالية قيمة استردادية عندما يكون لها القدرة على تغيير أو تصحيح التوقعات المالية أو المستقبلية كما يطلق عليها أيضاً بالتغذية العكسية.

1-1-3- التوقيت المناسب(الملائم): يقصد بخاصية التوقيت المناسب للمعلومات هو توفير المعلومات في حينها وتعني أن المعلومات لكي تكون ملاءمة يجب أن تُقدم لمستخدميها في الوقت المناسب لاتخاذ القرار.

1-2- الموثوقية: حتى تصبح المعلومات مفيدة فإنه يجب الاعتماد عليها أي الثقة بها، وتتوفر للمعلومات خاصية الثقة في حالة خلوها من الأخطاء المؤثرة واتسامها بالحياد وعدم التحيز، وإمكانية الاعتماد عليها من قبل مستخدمي القوائم كمعلومات تُعبر عما يقصد التعبير عنه أو من المتوقع التعبير عنه.

والموثوقية حسب البيان رقم (2) الصادر عن (**FASB**) هي: «خاصية المعلومات في التأكيد بأن المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله» ولتحقيق خاصية الوثوق بالمعلومات لابد من توافر الخصائص الفرعية التالية:

1-2-1- التمثيل الصادق: يُقصد بهذه الخاصية وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس (المعلومات) وبين الظواهر المراد التقرير عنها، والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون وليس مجرد الشكل.

1-2-2- الحياد: يقصد بالحياد أو عدم التحيز عدم اختيار معلومات بشكل ينتج عنه معلومات تفضيل جهة أو طرف معين من الأطراف المعنية والمهتمة بالمعلومات المالية على حساب جهات أو أطراف أخرى.

1-2-3- القابلية للتحقق: تُشير إلى وجود درجة عالية في اتفاق القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرق القياس وهم بصدد فحص نفس المعلومات بأن يتوصلوا إلى نفس النتائج.

2- الخصائص الثانوية: بالإضافة إلى الخصائص الثانوية هناك خصائص أخرى لا تقل أهمية أوصى بها مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي **(FASB)** والتي تساهم في جودة المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية وهي: (ابوهويدي، 2011، ص 23).

2-1- الثبات: يُقصد بالثبات إتباع نفس الطرق المحاسبية في تسجيل الأحداث الاقتصادية والتقرير عنها بطريقة موحدة من دورة إلى أخرى.

2-2- القابلية للمقارنة: تُعتبر المعلومات المالية التي تم قياسها والتقرير عنها متماثلة في المؤسسات المختلفة قابلة للمقارنة، ويُقصد بالتماثل هنا أن تكون الإجراءات المحاسبية القياس والتبويب وطرق الإفصاح والعرض المطبقة هي نفسها في مختلف المؤسسات.

3- خصائص تتعلق بمتخذي القرارات: وهنا تظهر لنا خاصية القابلية للفهم التي تُعتبر حلقة الوصل بين خصائص مستخدمي المعلومات وخصائص المعلومات نفسها.

والقابلية للفهم هي أن تكون المعلومات مفهومة من جانب متخذ القرار وتتأثر خاصية القابلية للفهم من زاوية مهارة وخبرة من يُعد المعلومات من جهة ثم من زاوية مهارة وخبرة من يستخدمها من جهة أخرى.

4- قيود استخدام الخصائص النوعية: يتوجب إخضاع المعلومات إلى نوعين من الاختبار: (محمدالخطيب، 2011، ص 206).

4-1- التكلفة والعائد: القاعدة العامة هي أن المعلومات المالية لا يجب إنتاجها وتوزيعها إلا إذا زادت منفعتها على تكاليفها.

4-2- الأهمية النسبية: تؤدي هذه الخاصية دورًا هامًا كمعيار لتحديد المعلومات التي يتوجب الإفصاح عنها وذلك من زاوية تأثيرها المتوقع على متخذ القرار.

أما عن الجزائر فقد نصت المادة 8 من المرسوم التنفيذي رقم (08- 156) المؤرخ في 26 مايو 2008م الذي يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم (07- 11) المتعلق بالنظام المحاسبي المالي على ما يلي:

«يجب أن تتوفر المعلومة الواردة في الكشوف المالية على الخصائص النوعية للملاءمة والدقة وقابلية المقارنة والوضوح» (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2008، ص 12)

وقد أدرج النظام المحاسبي المالي عدة خصائص أخرى كمبادئ محاسبية يُحتكم إليها ولا يجوز مخالفتها عند إعداد القوائم المالية (تغليب الحقيقة الاقتصادية على الجوهر القانوني، والحيطة والحذر، والإفصاح التام، والصورة الصادقة، وخاصية الثبات أو الاتساق) كما لم يتطرق إلى باقي الخصائص كالحياد والتغذية العكسية، كما عليه الحال في التشريعات الأخرى سواء كخصائص رئيسية أو خصائص ثانوية. (سبتي، 2015-2016، ص 191).

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في جودة المعلومات المالية.

يمكن توضيح العوامل المؤثرة في الخصائص النوعية للمعلومات المالية فيما يلي: (زلاسي، 2012/2011، ص 28).

1- العوامل البيئية (بيئة المحاسبة): تختلف المعلومات المالية التي يتم عرضها في التقارير المالية المنشورة من دولة لأخرى وقد أثبت معظم الباحثين أن سبب التباين في محتوى التقارير المالية هو التنوع والاختلاف في الظروف البيئية من بلد إلى آخر، وبما أن المحاسبة وغيرها من النظم والأنشطة الانسانية هي نتاج بيئتها فإن من أهم العوامل البيئية التي تؤثر على جودة المعلومات المالية ما يلي:

1-1- العوامل الاقتصادية: تختلف نوعية المعلومات التي تُقدمها التقارير المالية باختلاف النظام الاقتصادي السائد، ففي ظل المجتمعات ذات الاقتصاد الرأسمالي مثلاً "تحظى التقارير المالية بأهمية كبيرة إذ يتم التركيز على ضرورة توافر المعلومات الملائمة لاحتياجات المستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية بينما نجد في الاقتصاد الاشتراكي يتم التركيز على المعلومات المالية الموجهة للتخطيط في الدولة ولغرض إحكام المراقبة المركزية، فمثلاً يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المالية حيث يترتب على تزايد معدلات التضخم عدم ملائمة المعلومات المالية التي تعد وفقًا لأساس التكلفة التاريخية.

1-2- العوامل السياسية: تعتبر العوامل السياسية لبيئة المحاسبة ذات تأثير كبير على العمليات المحاسبية لأنها تلزم بتحديد الاحتياجات من المعلومات المالية لمستخدمي التقارير المالية، التي تتلاءم مع الأوضاع السياسية والاقتصادية لكل بلد من البلدان تغلب عليها وجهة نظر فئة معينة من المستخدمين في إنتاج وتوزيع المعلومات ومن هنا يقع على عاتق المؤسسة أو المهنة مسؤولية توجيه وتطوير

إمكانياتهم وقدراتهم نحو تحقيق هذه الاحتياجات بحيث يتم القضاء على أي تعارض بين ما هو مطلوب من المعلومات وبين ما هو ممكن التحقيق (المجهلي، 2008-2009، ص 66).

1-3- العوامل الاجتماعية: تتأثر الخصائص النوعية للمعلومات المالية ببعض القيم الاجتماعية مثل اتجاه المجتمع نحو الاهتمام بالسرية في القوائم المالية، والوقت...، فالتوجيه نحو السرية يؤثر على عملية تجميع ونشر المعلومات المالية، أما فيما يخص قيمة الوقت فنجد أن الدولة التي تعطي قيمة أعلى للوقت تهتم بقائمة الدخل وتعد البيانات المالية خلال فترات مالية متقاربة ربع سنوية مثلاً، والعكس بالنسبة للدول التي لا تعطي للوقت أهمية فهي تهتم بقائمة المركز المالي فقط. (زلاسي، 2012/2011، ص 35)

1-4- العوامل القانونية: تتأثر الممارسة المحاسبية سواءً في منهجيتها أو تطبيقها بشدة بالمؤسسات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية، فالعوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها وهذا ينعكس على الكيفية التي تُعد بها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية وهذا بهدف إضافة نوع أكبر مؤثر على عملية إعداد وعرض التقارير المالية وفي المرتبة الثانية تأتي سوق البورصة والنظام الضريبي.

1-5- العوامل الثقافية: من أهم العوامل الثقافية نجد المستوى التعليمي ووضع المؤسسات المهنية إذ يُعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام والخصائص النوعية للمعلومات المالية في التقارير المالية بشكل خاص، فالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي من الصعب على الأغلبية فهم واستيعاب محتوى التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة وعلى العكس في البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل. (المجهلي، 2008-2009، ص 69).

2- العوامل المتعلقة بالمعلومات: تتأثر جودة التقارير المالية بمدى توافر عدد من الخصائص والصفات للحكم على منفعتها في اتخاذ القرار، ولقد حددت نشرة معايير التقارير المالية رقم (2) التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية في سنة 1980م الخصائص النوعية للمعلومات المالية والتي بموجبها يتم التمييز بين المعلومات الأقل منفعة والأكثر منفعة لاتخاذ القرار ويتم اختيار الطرق المحاسبية وكمية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها وعرضها في التقارير المالية.

3- تقرير مدقق الحسابات (المراجع الخارجي): يؤدي تقرير مدقق الحسابات إلى زيادة جودة المعلومات المالية وذلك من خلال مراجعة التقارير المالية المنشورة، وإضفاء الثقة في المعلومات الواردة بها والتحقق من أن إعداد وعرض التقارير المالية قد تم وفقا لمعايير المحاسبة المعتمدة، وكذلك متطلبات القوانين

المعمول بها، كما أن تقرير مدقق الحسابات له أثر كبير على قرارات الاستثمار، فهو يمثل مرتبة متقدمة لدى المحللين وغيرهم، وعند النظر إلى مضمون معايير التدقيق الدولية يلاحظ أنها تتطلب من المدقق أن يفصح في تقريره ما إذا كانت المعلومات الواردة في التقارير المالية تتفق مع معايير المحاسبية المتعارف عليها أم لا، كما تتطلب معايير التدقيق تحقق المدقق من ثبات المؤسسة في تطبيق المبادئ المحاسبية من فترة لأخرى.

خلاصة:

اختص هذا الفصل بإعطاء نظرة على مفهوم مهنة مدقق الحسابات وشروط ممارستها في الجزائر مع تحديد مهام ومسؤوليات المهنة، والتطرق الى ماهية القياس والافصاح المحاسبي والحديث أيضا على جودة المعلومات المالية من ملائمة وموثوقية وثبات وقابلية للمقارنة.

الفصل الثاني

دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة

تمهيد:

في إطار تكملة وربط النتائج والمفاهيم المتحصل عليها في الجانب النظري، لا بد من التطرق إلى الجانب التطبيقي من أجل التحقق من صحة الفرضيات والنتائج مع الإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات المطروحة، لذلك قمنا دراسة حالة مكتب محافظ الحسابات بالمسيلة ، وهذا لإبراز دور مدقق الحسابات في تحسين جودة القوائم المالية حيث تطرقنا في هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات

المبحث الثاني: عرض وتحليل المقابلة

المبحث الأول: الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات

يقوم مدقق الحسابات بتدقيق مديرية توزيع الكهرباء والغاز بالمسيلة، وذلك بتوكيل ولقبول هذا التوكيل أو رفضه هناك اجتهادات يبذلها مدقق الحسابات، وهذا ما سنتطرق إليه.

المطلب الأول: إجراءات قبول المهمة

على مدقق الحسابات قبل الدخول في العمل التأكد من:

- سلامة تعيينه وأنه لم يقع في حالات التنافي والموانع المنصوص عليها في القوانين والتنظيمات لاسيما 715 مكرر 6 من القانون التجاري والمواد ،64 65 66 67 من القانون 10-01 الحصول على القائمة الحالية للمتصرفين ولأعضاء مجلس المديرين ومجلس المراقبة لمديرية توزيع الكهرباء والغاز.

- إذا كان سيعوض زميلا معزولا عليه التأكد من الشركة ومن الزميل بأن العزل لم يكن مبالغا فيه. إذا كان سيعوض زميلا استقال من المهمة عليه الحصول من الشركة أسباب ذهابه. عليه التأكد من أن مكتبه لديه الإمكانيات اللازمة لأداء المهمة المسندة إليه على أحسن وجه. التأكد كذلك من انه سيؤدي مهمته بكل استقلالية خاصة تجاه مسيري الشركة.

1-إجراءات الدخول في المهمة:

بعد مراعات العنايات المهنية السابقة وقبوله للمهمة على مدقق الحسابات التأكد من انتظام تعيينه حسب الحالة من طرف الجمعية العامة العادية أو من طرف الجمعية التأسيسية. إذا تم تعيينه من طرف الجمعية العامة العادية وكان حاضرا فيها، يمضي محضر اجتماعها مع عبارة قبول المهمة وإن لم يكن حاضرا في الجمعية يعلن للشركة عن قبوله كتابيا برسالة قبول المهمة. إبلاغ لجنة مراقبة النوعية الكائنة بمجلس المحاسبة بتعيينه عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه 15 يوما.

* التصريح كتابيا مهما كان نوع تعيينه، أنه لم يقع في أية حالة من حالات التنافي والموانع القانونية والتنظيمية.

* تذكير مسئولي المؤسسة بالإجراءات الإشهارية الواجب القيام بها من طرفهم. – تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيروريتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه مسؤولية المهمة المتدخلون معايير العمل التي تستعمل، فترات التدخل والمدة الزمنية القانونية الواجب احترامها، الآجال القانونية لتقديم التقارير، الأتعاب).

* عليه الاتصال بمدقق الحسابات السابق قصد الحصول على معلومات هامة تفيده في إنجاز مهمته (على الزميل السابق طبقا لمبدأ التضامن بين زملاء المهنة، إن يسهل مهمة الزميل الذي يليه.

2-حالة عدم قبول المهمة:

▪ إذا تلقى مدقق الحسابات عهدة أو علم بتعيينه كمدقق حسابات في الشركة أين يقع في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية، عليه أن يعلم الشركة بعدم إمكانيته القانونية قبول العهدة (رفض مبرر) برسالة موصى عليها فيأجل أقصاه 15 يوما ابتداء من تاريخ تلقيه العهدة أو علمه بها.

▪ إذا رفض مدقق الحسابات العهدة رغم عدم وجوده في حالات التنافي أو الموانع القانونية والتنظيمية عليه القيام بنفس الإجراء المذكور في الفقرة السابقة.

▪ إذا كانت المؤسسة قد قامت بالإجراءات الإشهارية لتعيينه عليه أن يطلب في رسالة الرفض إشهار رفض العهدة أو المهمة.

3-ملفات العمل:

إن الطابع الدائم لمهمة مدقق الحسابات تفرض عليه مسك ملفين أساسيين في تنفيذ مهامه، ملف دائم وملف سنوي، حيث مسك هذه الملفات تسمح لمدقق الحسابات بما يلي: اتباع طريقة للمراقبة والتأكد من جمع كل العناصر الضرورية للتعبير عن رأي مبرر حول الحسابات السنوية المعروضة لفحصه.

– أن تكون في حوزته معلومات ذات طابع دائم حول مديرية توزيع الكهرباء والغاز طوال مدة التوكيل ومع احتمال تجديده.

– الاحتفاظ بدليل عن الأعمال والوسائل المستعملة للوصول إلى إبداء رأي حول مدى شرعية ومصداقية الحسابات السنوية.

– أن تكون طريقة عمله مطابقة للمعايير المهنية المقبولة.

– الإشراف عن العمل الذي أجري من طرف المساعدين.

3-1- الملف الدائم:

يتضمن الملف الدائم كل الوثائق المستعملة طوال مدة العهدة أو تجديدها.

الشكل والمضمون: طريقة الترتيب ومضمون الملف الدائم متوقفة على خصائص المؤسسة والنظام الداخلي لمكتب مدقق الحسابات، إلا أنه يمكنه التمحور حول الفصول التالية:

أ – العموميات الخاصة بالمؤسسة: التي تشير إلى المؤسسة ووحدتها.

ب – المراقبة الداخلية: يمكن أن يحتوي هذا الفصل على كل سند يسمح بتقييم بصفة عامة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات...).

ج- معلومات محاسبية ومالية: النظام المالي والمحاسبي المستعمل، إجراءات محاسبية، مخطط مصالح المحاسبة، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، سياسة المالية.

د – معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية القانون التأسيسي ووثائق أخرى قانونية، قرار تعيين مدقق الحسابات وأدلة إثبات القيام بالواجبات القانونية المتعلقة بتعيينه، تقارير محافظي الحسابات السابقين، إن وجدت، العقود الهامة ووثائق أخرى قانونية).

هـ – الخصائص الاقتصادية والتجارية: قطاع النشاط شرح مختلف الدورات، موقع المؤسسة في التخصص وفي السوق الزبائن والسياسة التجارية).

و – معلومات حول الإعلام الآلي: خريطة) تنظيمية لمصلحة المعلوماتية، العتاد والأنظمة المستعملة، البرامج والوثائق المطبوعة).

3-2- الملف السنوي:

عكس ما هو عليه الحال في الملف الدائم، يتضمن الملف السنوي كل العناصر المتعلقة بالمهمة والتي لا تتعدى نفعيتها الدورة الخاضعة للمراقبة مثل مجموعة الأعمال المنجزة، المسلك المنهجي المتبع لتنفيذ المهمة، الحوصلة وعناصر المعلومات التي سمحت لمدقق الحسابات بتكوين رأي حول درجة انتظام وصدق الحسابات السنوية.

الشكل والمضمون: يدور الملف السنوي حول الفواصل الآتية:

أ- **تنظيم وتخطيط المهمة:** (البرنامج العام، قائمة المتدخلين الرزنامة الزمنية ومتابعة الأشغال، جدول أوقات المتدخلين، تاريخ ومدة الزيارات ومكان التدخل، تواريخ تقديم التقارير).

ب – **تقييم نظام الرقابة الداخلية:** وصف الأنظمة والمخطط المسير ومجموعة الأسئلة الخاصة بالرقابة الداخلية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، أوراق العمل، استنتاج مدى الثقة الممنوحة للأنظمة والإجراءات المعمول بها، وأثرها على برنامج مراقبة الحسابات.

ج- مراقبة الحسابات السنوية: برنامج يتماشى وخصوصيات ومخاطر الشركة تفاصيل الأشغال المنجزة من تحاليل وتقنيات الصبر ومعاينة الموجودات والفحص المستندي والتقاطعات .... الوثائق (أو نسخ عنها) المحصل عليها من المؤسسة أو من الغير والتي تبرر المبالغ والحسابات التي تم فحصها حوصلة وتعاليق حول الأشغال المنجزة والأخطاء المكتشفة والخاتمة العامة من أجل المصادقة.

د - تدقيقات خاصة أو قانونية: فحص الاتفاقيات المنظمة المصادقة على 5 أو 10 أجور العليا، التصريح بالأعمال غير الشرعية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية، فحص الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية وكل الوثائق المتعلقة بالتقارير الخاصة الإجبارية.

هـ - وثائق عامة: الرسائل المتبادلة مع المؤسسة، بيانات حول اجتماعات مجلس الإدارة والجمعية العامة للمساهمين وخاصة القرارات التي لها تأثير على حسابات الدورة، المصادقات من المتعاملين ونسخ من المحاضر.

3-3- الاحتفاظ بملف العمل:

الطابع السري للمعلومات الموجودة في ملفات العمل تلزم مدقق الحسابات على إبقائها كذلك سواء داخل أو خارج مكتبه وهذا طبقا لأحكام المادة 301 من قانون العقوبات.

كما يتعين على مدقق الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر (10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لأخر سنة مالية للعهدة.

المطلب الثاني: الإجراءات المتعلقة بالطريقة التي يتبعها مدقق الحسابات

1- الحصول على معرفة عامة للمؤسسة محل المراقبة:

وردت العنايات المهنية المتعلقة بهذا المحور في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات على مدقق الحسابات إدراك جيدا الحقائق الاقتصادية، المالية، القانونية والمحاسبية للمؤسسة محل المراقبة، وبينت الهدف من ذلك وكيفية وضع خطة المهمة ومحتواها.

1-1-الخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات:

أ- فحص وتقييم الرقابة الداخلية:

وردت العنايات المهنية المتعلقة بفحص وتقييم الرقابة الداخلية في التوصية الخامسة من القرار المذكور سابقا والتي نصت على أنه قبل الشروع في فحص الحسابات على مدقق الحسابات التأكد من إمكانية التنظيم المحاسبي للمؤسسة محل المراقبة إنتاج قوائم مالية موثوقة، ومن أجل ذلك عليه تطبيق إجراءات خاصة لاكتشاف مدى احترام المؤسسة لأحكام القوانين التشريعية والتنظيمية وكذا معرفة مستوى نوعية الرقابة الداخلية للشركة من خلال دراسة مكوناتها.

ب- فحص الحسابات:

وردت العنايات المهنية المتعلقة بفحص الحسابات في التوصية السادسة من القرار المذكور سابقا والتي بينت بأن الهدف من هذه المهمة هو جمع أدلة إثبات كافية ليتمكن من التعبير عن رأي مبرر حول القوائم المالية. من أجل الحصول على أدلة الإثبات الضرورية لصياغة رأيه، يتمتع مدقق الحسابات بعدة تقنيات، يجب عليه مزجها حسب الحساب أو الموضوع المراقب:

- ❖ الفحص المستندي والمراقبة الحسابية.
- ❖ التحليلات والتقديرات والتقاربات البنكية والتقاطعات.

❖ المعلومات الشفوية المتحصل عليها من مسيري وأجراء الشركة.

ج- التصريح بالأعمال الجنحية إن وجدت إلى وكيل الجمهورية:

يعتبر مدقق الحسابات مساعدا للعدالة كونه ملزم بموجب القانون التجاري إبلاغ وكيل الجمهورية بالأفعال الجنحية التي اطلع عليها أثناء تأدية مهامه، ومع إضافة واجب إبلاغ المساهمين بالمخالفات والأخطاء المكتشفة، أراد المشرع حماية والدفاع على مصالح المساهمين المستخدمين وكل متعامل مع الشركة. وفي حالة عدم إبلاغ وكيل الجمهورية الأعمال الجنحية التي اكتشفها، يعرض نفسه لعقوبة السجن من سنة إلى خمس سنوات، وغرامة مالية من تتراوح بين 20000 و500000 دج.

د – التقرير العام لمدقق الحسابات:

وردت العنايات المهنية المتعلقة بالتقرير عن الحسابات السنوية في التوصية الثالثة من القرار المذكور سابقا بالإضافة إلى ما جاء في القانون 10-01، بين في مجمله أنه على مدقق الحسابات إعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي يترجم به مهمته الرئيسية، كما ينجز ثلاثة عشر (13) تقريرا خاصا يترجم مهامه الثانوية.

هـ – تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يقوم مدقق الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي مدقق الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة.

يعبر مدقق 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.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي مدقق الحسابات ما يلي:

- اسم وعنوان مدقق الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.
- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير تدقيق الحسابات للمؤسسة محل المراقبة بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ إقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزأين:

- التقرير العام للتعبير عن الرأي
- المراجعات والمعلومات الخاصة.

1-2-الجزء الأول: (التقرير العام للتعبير عن الرأي)

أ- **مقدمة:** يقوم مدقق الحسابات بالتذكير بطريقة وتاريخ تعيينه التعريف بالمؤسسة المعنية، ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية، الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في المؤسسة، التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية، التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية، ويوضح إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال.

ب- **الرأي حول القوائم المالية:** يقوم مدقق الحسابات ضمن هذا القسم:

- بالإشارة إلى أهداف وطبيعة مهمة المراقبة، مع توضيح أن الأشغال التي أنجزها قد تمت طبقا لمعايير المهنة وأنها تشكل قاعدة منطقية للتعبير عن رأيه حول الحسابات السنوية.

- يعبر عن رأيه حول الحسابات السنوية، الذي يمكن أن يكون حسب الحالة.

ج- رأي بالقبول: يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة مدقق الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة صادقة للوضعية المالية ووضعية الذمة وخزينة المؤسسة عند نهاية الدورة.

د – رأي بتحفظ: يتم التعبير عن الرأي بتحفظ من خلال مصادقة مدقق الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة صادقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة في نهاية هذه السنة المالية. يجب على مدقق الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها.

هـ – رأي بالرفض: يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف مدقق الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول. يجب أن يبين مدقق الحسابات بوضوح في فقرة قبل التعبير عن الرأي التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة، قصد إبراز تأثيرها على النتيجة والوضعية المالية للمؤسسة.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (02) متتاليتين، يتعين على مدقق الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

و – فقرة الملاحظات: يتضمن التقرير العام للتعبير عن الرأي في فقرة منفصلة، يتم إدراجها بعد التعبير عن الرأي، ملاحظات تهدف إلى لفت انتباه القارئ لنقطة أو لعدة نقاط تتعلق بالحسابات السنوية دون التشكيك في الرأي المعبر عنه. في حالة وجود شكوك معتبرة مبنية بشكل وجيه في الملحق، بحيث يرتبط حلها بأحداث مستقبلية من شأنه التأثير على الحسابات السنوية حيث يلزم مدقق الحسابات بإبداء الملاحظات الضرورية.

1-3- الجزء الثاني (المراجعات والمعلومات الخاصة):

يتمحور هذا الجزء حول الفقرات الثلاثة المنفصلة التالية:

- ✓ الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- ✓ المخلفات والشكوك التي لا تؤثر على الحسابات السنوية.
- ✓ المعلومات التي يوجب القانون على مدقق الحسابات الإشارة إليها.

يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير على 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.

المبحث الثاني: عرض وتحليل المقابلة

سيتم من خلال هذا المبحث عرض وتحليل أسئلة المقابلة التي أجريت مع عدة مدققي حسابات في المسيلة وذلك من أجل الإحاطة التامة بدراستنا التطبيقية

المطلب الأول: عرض أسئلة المقابلة

1) ما هو مدى التزامك بتطبيق قانون 01/10 المنظم للمهنة؟
2) هل لدى مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الأخطاء؟
3) هل يساعد القانون 10-01 مدقق الحسابات في اتخاذ القرار الأمثل؟
4) هل يساهم القانون 10-01 في ضمان سلامة مراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي؟
5) هل يوفر القانون 10-01 لمهنة مدقق الحسابات في الجزائر الشروط اللازمة الممارسة المهنة؟
6) هل عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات في ظل قانون 01-10؟
7) لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضى 3 سنوات؟
8) هل تقوم بالتكوين المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق لضمان جودة التدقيق المحاسبي؟
9) هل المعايير الجزائرية للتدقيق ضرورية لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر؟
10) هل جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق لسد الثغرات التي خلفتها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق (القانون 01-10)؟
11) هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة بالخصوص القانون 01/10؟
12) هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بطريقة مدروسة تلائم متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات التدقيق؟
13) هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بقوة القانون بحيث يفرض على محافظي الحسابات بالجزائر الالتزام بتطبيقها؟
14) هل تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر؟
15) هل المعايير الجزائرية التدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة؟
16) هل المعايير الجزائرية للتدقيق تتماشى مع الواقع المهني للجزائر؟
17) هل يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات صلة مع مهنة التدقيق في الجزائر؟

18) هل تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي بالجزائر؟

19) هل تحتاج البيئة الجزائرية التدقيقية في الجزائر إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة؟

20) كيف يمكن لمدقق الحسابات الحد من التحيز في القياس المحاسبي؟

21) كيف يمكنك التأكد من ان العمليات المحاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية؟

22) كيف يمكن لمدقق الحسابات الحد من الغش والتلاعب المحاسبي؟

23) كيف يمكن لمدقق الحسابات دعم وتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي؟

24) ما هيا أهمية ضمان جودة الإفصاح المحاسبي؟

25) هل هناك تقنيات او أدوات جديدة يستخدمها مدقق الحسابات لتحسين جودة الافصاح المحاسبي؟

26) ما هي التحديات التي يواجهها مدقق الحسابات في ضمان جودة الإفصاح المحاسبي؟

27) هل هناك تطورات جديدة في مجال ضمان جودة الإفصاح المحاسبي وكيف يمكن الاستفادة منها؟

28) كيف يمكن لمدقق الحسابات التحقق من امتثال الشركة لمعايير الاخلاق المهنية والقواعد القانونية في عمليات الإفصاح المحاسبي؟

29) كيف يمكن تعزيز شفافية الإفصاح المالي بحيث يسهم في بناء الثقة لدى المستثمرين والمستفيدين الاخرين؟

المطلب الثاني: تحليل أسئلة المقابلة

1- الفرضية الأولى: يلتزم مدقق الحسابات بالقانون 01/10 ومعايير التدقيق الجزائرية

أ/ يلتزم المدقق بالقانون 01/10:

1- ما هو مدى التزامك بتطبيق قانون 01/10 المنظم للمهنة؟

نلتزم بالقانون 01/10 المنظم للمهنة الى حد كبير.

2- هل لدى مدقق الحسابات مسؤولية اكتشاف الأخطاء

من مهامه الرئيسة اكتشاف الأخطاء.

3- هل يساعد القانون 10-01 مدقق الحسابات في اتخاذ القرار الأمثل

نعم يقدم مساعدة في اتخاذ القرار.

4- هل يساهم القانون 10-01 في ضمان سلامة مراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي؟

يساهم بشكل جيد.

5- هل يوفر القانون 10-01 لمهنة مدقق الحسابات في الجزائر الشروط اللازمة الممارسة المهنة؟

نعم يوفر الشروط اللازمة.

6- هل عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات في ظل قانون 01-10

نعم ساهم قانون 10-01 في تطوير مهنة التدقيق بالجزائر.

7- لا يمكن تعيين نفس مدقق الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضى 3 سنوات؟

أكيد يمكن ذلك.

8- هل تقوم بالتكوين المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق لضمان جودة التدقيق المحاسبي؟

نعم كل ما سنحت الفرصة لذلك.

ب/ يلتزم مدقق الحسابات بمعايير التدقيق الجزائرية

1- هل المعايير الجزائرية للتدقيق ضرورية لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر؟

بل لا بد من الالتزام بالمعايير الجزائرية للتدقيق من أجل تحسين جودة التقارير.

2- هل جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق لسد الثغرات التي خلفتها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق القانون 01/10.

بكل تأكيد.

3- هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة بالخصوص القانون 01/10؟

نعم جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق مكملة للقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة.

4- هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بطريقة مدروسة تلائم متطلبات البيئة الجزائرية بهدف تحسين جودة خدمات التدقيق؟

جاءت متوافقة مع المعايير الدولية للتدقيق حتا في ترقيمها ومحتواها.

5- هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بقوة القانون بحيث يفرض على محافظي الحسابات بالجزائر الالتزام بتطبيقها؟

نعم توجد الزامية.

6- هل تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر؟

نعم تساهم في تحسينها.

7- هل المعايير الجزائرية التدقيق قابلة للتطبيق في ظل الظروف الراهنة؟

نعم هناك قابلية.

8- هل المعايير الجزائرية للتدقيق تتماشى مع الواقع المهني للجزائر؟

نوعا ما.

9- هل يوجد تعارض بين المعايير الجزائرية للتدقيق ومختلف القوانين والتشريعات ذات صلة مع مهنة التدقيق في الجزائر؟

لا أعتقد ذلك.

10- هل تنص المعايير الجزائرية للتدقيق بشكل شامل على الإجراءات الواجب الالتزام بها من طرف المدقق الخارجي بالجزائر؟

نعم.

11- هل تحتاج البيئة الجزائرية التدقيقية في الجزائر إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة؟

نعم لازالت البيئة الجزائرية تحتاج إلى إصدار معايير جزائرية للتدقيق جديدة.

اختبار الفرضية الأولى:

بناء على ما سبق فأن مدقق الحسابات يلتزم بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية وعليه الفرضية الأولى محققة.

- كلما التزم مدقق الحسابات بالقانون 10-01 ومعايير التدقيق الجزائرية كلما انعكس ذلك إيجابا على جودة القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية، وكلما خالف القانون 10-01 والمعايير الجزائرية للتدقيق انعكس سلبا على جودة القياس والافصاح المحاسبي في القوائم المالية.

2- الفرضية الثانية: يلتزم مدقق الحسابات بضمان جودة القياس المحاسبي

مجموعة من الإجراءات والمعايير التي تضمن دقة وموثوقية البيانات المالية المقدمة من قبل الشركات. ومن أبرز هذه الإجراءات:

- **الامتثال للمعايير المحاسبية:** يجب على المدقق التأكد من أن الشركة تلتزم بالمعايير المحاسبية المعمول بها مثل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) أو المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP).

- **التدقيق الداخلي والخارجي:** يقوم المدقق بتقييم أنظمة الرقابة الداخلية للشركة وتحديد مدى فعاليتها في منع واكتشاف الأخطاء والتلاعب. كما يقوم المدقق بتطبيق إجراءات تدقيق خارجية للتحقق من صحة الأرصدة والمعاملات المالية.

- **الاستقلالية والنزاهة:** يجب أن يتمتع المدقق بالاستقلالية والنزاهة، مما يعني أنه يجب أن يكون مستقلاً عن الشركة المدققة ولا يتأثر بمصالحها الخاصة.

- **استخدام أساليب التدقيق المناسبة:** يتعين على المدقق استخدام أساليب وأدوات تدقيق مناسبة لتحليل وفحص البيانات المالية، مثل الفحص العيني، والتأكد من صحة الوثائق، والتحليل الإحصائي.

- **التواصل مع الإدارة واللجان:** يتواصل المدقق مع الإدارة ولجنة التدقيق في الشركة لمناقشة نتائج التدقيق وأية مسائل ذات أهمية، بالإضافة إلى تقديم التوصيات لتحسين العمليات المحاسبية والرقابية.

- **التدقيق المستمر والتحديث المهني:** يتعين على المدقق البقاء على اطلاع دائم بأحدث التطورات في المعايير المحاسبية والتدقيق والتكنولوجيا ذات الصلة لضمان أن أساليبه ومعرفته تظل محدثة وفعالة،

بتنفيذ هذه الإجراءات، يساهم مدقق الحسابات في تعزيز الثقة في التقارير المالية المقدمة للمستخدمين الخارجيين مثل المستثمرين، والدائنين، والهيئات التنظيمية.

2-1- أسئلة المقابلة:

1_ كيف يمكن لمدقق الحسابات الحد من التحيز في القياس المحاسبي؟

- مدقق الحسابات يمكنه الحد من التحيز في القياس المحاسبي من خلال:

1. الاستقلالية والموضوعية: الالتزام بمبادئ الاستقلالية والموضوعية في أداء عمليات التدقيق دون تأثير من الضغوط الخارجية.

2. تقييم المخاطر: تحليل وتقييم المخاطر المالية وغير المالية لتحديد المجالات المعرضة للتحيز وتوجيه الجهود للتركيز عليها.

3. التدقيق الدقيق: تنفيذ عمليات التدقيق بدقة وموضوعية، مع التركيز على التفاصيل وتحليل البيانات بشكل شامل.

4. استخدام التقنيات المتقدمة: الاستفادة من التكنولوجيا مثل الذكاء الاصطناعي وتحليل البيانات الكبيرة لتحليل المعلومات بشكل أفضل وتقديم تقارير دقيقة.

5. التواصل الفعّال: التواصل المستمر مع الإدارة وأطراف العملية لفهم المعلومات وتوضيح الاحتياجات والتوجيهات.

6. التدقيق المتقدم بالوقت الحقيقي: استخدام التدقيق المتقدم بالوقت الحقيقي لمراقبة العمليات المالية بشكل فوري وتحديد أي تحيز قبل حدوث تأثير سلبي.

7. التدريب والتطوير المستمر: تزويد فريق التدقيق بالتدريب والتطوير المستمر لزيادة الوعي بأهمية الاستقلالية والموضوعية وتحسين مهارات التدقيق.

باستخدام هذه الإجراءات، يمكن لمدقق الحسابات الحد من التحيز في القياس المحاسبي وضمان تقديم تقارير دقيقة وموثوقة.

2_ كيف يمكنك التأكد من ان العمليات المحاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبة الدولية؟

يمكن التأكد من أن العمليات المحاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية (IFRS) من خلال مجموعة من الإجراءات والتدابير، والتي تشمل:

1. مراجعة السياسات المحاسبية: التحقق من أن السياسات المحاسبية للشركة تتوافق مع متطلبات IFRS. يتضمن ذلك مراجعة الوثائق والمستندات المحاسبية والتأكد من تطبيق السياسات بشكل صحيح.

2. اختبار العينات: اختيار عينات من المعاملات المالية وفحصها للتأكد من تسجيلها وفقاً للمعايير. يشمل ذلك فحص القيد المحاسبي والمستندات الداعمة.

3. تحليل القوائم المالية: تحليل القوائم المالية (الميزانية، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في حقوق الملكية) للتأكد من إعدادها وعرضها وفقاً لمتطلبات IFRS.

4. مراجعة الإفصاحات: التأكد من أن الإفصاحات المطلوبة وفقاً للمعايير الدولية موجودة وكاملة، مثل الإفصاح عن الأدوات المالية، والمخاطر، والسياسات المحاسبية الهامة.

5. التدقيق الداخلي والخارجي: التعاون مع فرق التدقيق الداخلي وتنفيذ إجراءات التدقيق الخارجي لضمان الالتزام بالمعايير.

6. التحديث المستمر: البقاء على اطلاع دائم بأحدث التعديلات والتحديثات في معايير IFRS وتطبيقها على العمليات المحاسبية للشركة.

7. التدريب والتطوير: ضمان أن فريق المحاسبة لديه المعرفة الكافية بالمعايير الدولية من خلال التدريب المستمر.

باتباع هذه الإجراءات، يمكن للمدقق التأكد من أن العمليات المحاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

3_كيف يمكن لمدقق الحسابات الحد من الغش والتلاعب المحاسبي؟

مدقق الحسابات يمكنه الحد من الغش والتلاعب المحاسبي من خلال:

1. فحص الوثائق والمعاملات بدقة: يتفحص بعناية الوثائق المالية والمعاملات للتأكد من صحتها ومطابقتها للمعايير المحاسبية.

2. تقييم نظام الرقابة الداخلية: يقوم بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة للكشف عن نقاط الضعف التي يمكن أن تؤدي إلى التلاعب.

3. التحقق من المعلومات الخارجية: يتحقق من دقة المعلومات المستخلصة من مصادر خارجية مثل البنوك والموردين للتأكد من صحتها.

4. التحليل المالي الشامل: يقوم بتحليل شامل للبيانات المالية للكشف عن أية تناقضات أو أنماط غير عادية.

5. التواصل المستمر مع الإدارة والجهات المعنية: يتفاعل مع الإدارة ولجنة التدقيق بشكل مستمر لمناقشة الاستفسارات والملاحظات وتبادل المعلومات.

6. استخدام التقنيات المتقدمة: يستفيد من التكنولوجيا المتقدمة مثل تحليل البيانات الضخمة والذكاء الاصطناعي لتحليل البيانات بشكل أكثر دقة وسرعة.

7. الالتزام بالأخلاقيات المهنية: يتمسك بمبادئ الأخلاقيات المهنية والاستقلالية في أداء عمله دون تأثير من المصالح المالية أو الشخصية.

من خلال اتباع هذه الإجراءات، يمكن لمدقق الحسابات الحد من الغش والتلاعب المحاسبي وضمان دقة البيانات المالية.

4_كيف يمكن لمدقق الحسابات دعم وتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي؟

يمكن لمدقق الحسابات دعم وتعزيز جودة الإفصاح المحاسبي من خلال:

1. مراجعة الالتزام بالمعايير المحاسبية: التأكد من أن الإفصاحات تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمحلية.

2. فحص دقة وشمولية المعلومات: التحقق من دقة وشمولية البيانات المالية المقدمة.

3. تقديم التوصيات: تقديم توصيات للإدارة لتحسين جودة الإفصاح والشفافية في التقارير المالية.

4. التدقيق الشامل: إجراء تدقيق شامل ومنهجي لضمان عدم وجود أخطاء أو تحريفات في البيانات المالية.

5. التواصل المستمر مع الإدارة ولجنة التدقيق: مناقشة النتائج والملاحظات مع الإدارة ولجنة التدقيق لضمان اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

6. استخدام التكنولوجيا المتقدمة: الاستفادة من أدوات التحليل والذكاء الاصطناعي لتحليل البيانات المالية بشكل أكثر فعالية.

7. التدريب المستمر: تدريب فريق المحاسبة على أفضل الممارسات والمعايير المحاسبية الحديثة.

اختبار الفرضية الثانية:

بناءا على ما سبق فإن مدقق الحسابات يلتزم بضمان جودة القياس المحاسبي وعليه الفرضية الثانية محققة.

- كلما التزم مدقق الحسابات بضمان جودة القياس المحاسبي كلما انعكس ذلك إيجابا على جودة المعلومة المالية، وكلما كانت جودة القياس المحاسبي ضعيفة تكون هنالك أخطاء في القوائم المالية.

3- الفرضية الثالثة: يلتزم مدقق الحسابات بضمان جودة الإفصاح المحاسبي

1. مراجعة الالتزام بالمعايير المحاسبية: التأكد من أن الإفصاحات المالية تتماشى مع معايير IFRS أو GAAP.

2. فحص دقة الإفصاحات: التحقق من صحة ودقة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية.

3. التدقيق الشامل: إجراء تدقيق شامل لجميع الإفصاحات المالية لضمان الشفافية.

4. تحليل المعلومات الجوهرية: ضمان أن جميع المعلومات الهامة مفصح عنها بشكل واضح ومفهوم.

5. تقديم التوصيات للإدارة: اقتراح تحسينات للإفصاحات المالية لتعزيز الشفافية والدقة.

6. التواصل المستمر: الحفاظ على حوار مفتوح مع الإدارة ولجنة التدقيق بشأن نتائج التدقيق والملاحظات.

7. التدريب والتوجيه: توجيه وتدريب فريق المحاسبة على أفضل الممارسات في الإفصاح المالي.

8. استخدام التكنولوجيا الحديثة: تطبيق أدوات التحليل المتقدمة لضمان جودة الإفصاحات.

تساعد هذه الإجراءات في تعزيز الثقة في القوائم المالية وتوفير معلومات دقيقة وشفافة للمستخدمين.

3-1- أسئلة القابلة:

1_ما هيا أهمية ضمان جودة الإفصاح المحاسبي؟

ضمان جودة الإفصاح المحاسبي ذو أهمية بالغة لعدة أسباب:

1. تعزيز الثقة والشفافية: يساهم في بناء ثقة المستخدمين الخارجيين مثل المستثمرين والجهات التنظيمية والعملاء، من خلال توفير معلومات دقيقة وشفافة حول الأداء المالي للشركة.

2. اتخاذ القرارات الصحيحة: يسهم في تمكين الأطراف المعنية من اتخاذ قرارات استراتيجية صحيحة ومستنيرة بناءً على المعلومات المالية الموثوقة والمفصح عنها بشكل صحيح.

3. الامتثال للتشريعات والمتطلبات القانونية: يضمن الالتزام بالتشريعات المحاسبية والمتطلبات القانونية المتعلقة بالإفصاح المالي، مما يحد من المخاطر القانونية والعقوبات المحتملة.

4. تعزيز الشفافية والمساءلة: يساهم في زيادة شفافية إدارة الشركة وتعزيز مساءلتها أمام جميع الأطراف المعنية، مما يؤدي إلى تحسين الأداء الشركاتي وتحقيق الأهداف المالية والمستدامة.

5. تقليل المخاطر المالية والقانونية: يقلل من مخاطر وقوع أخطاء محاسبية أو اكتشاف تلاعب مالي، وبالتالي يحد من التبعات المالية والقانونية السلبية على الشركة وأصحاب المصلحة.

باختصار، يعتبر ضمان جودة الإفصاح المحاسبي أمراً حيوياً لضمان شفافية العمليات المالية واتخاذ القرارات السليمة والامتثال للتشريعات، وبالتالي تحقيق النمو والاستدامة في الأعمال التجارية.

2_هل هناك تقنيات او أدوات جديدة يستخدمها مدقق الحسابات لتحسين جودة الافصاح المحاسبي؟

نعم، هناك عدة تقنيات وأدوات جديدة يستخدمها مدقق الحسابات لتحسين جودة الإفصاح المحاسبي، ومنها:

1. التحليل البياني الضخم (Big Data Analytics): يستخدم لتحليل مجموعات كبيرة من البيانات المالية لاكتشاف النماذج والاتجاهات والمخاطر المحتملة.

2. تقنيات التعلم الآلي (Machine Learning): تستخدم لتحليل البيانات المالية بشكل آلي وتحديد الانحرافات والتنبؤ بالمخاطر المحتملة.

3. التحليل التقاربي (Convergence Analysis): يستخدم لمقارنة بيانات مختلفة من مصادر متعددة لتحقيق التوافق والدقة في الإفصاح المحاسبي.

4. تقنيات الذكاء الاصطناعي (Artificial Intelligence): تستخدم لتحليل النصوص والوثائق المحاسبية بشكل أوتوماتيكي للكشف عن الأخطاء والتناقضات.

5. تقنيات البلوك تشين (Blockchain): تُستخدم لتوثيق العمليات المالية وضمان الشفافية والأمان في الإفصاح المحاسبي.

6. الروبوتات المحاسبية (Robotic Process Automation): تُستخدم لتنفيذ المهام المحاسبية المتكررة بشكل آلي ودقيق، مما يقلل من احتمالية الأخطاء.

7. تقنيات التحقق من الصور (Image Verification Techniques): تستخدم للتحقق من صحة المستندات والوثائق المالية بشكل أوتوماتيكي.

استخدام هذه التقنيات والأدوات يساعد مدقق الحسابات في تحسين دقة وشمولية الإفصاح المحاسبي وتقديم تقارير مالية أكثر شفافية وموثوقية.

3_ ما هي التحديات التي يواجهها مدقق الحسابات في ضمان جودة الإفصاح المحاسبي؟

تحديات ضمان جودة الإفصاح المحاسبي تشمل:

1. تعقيد المعايير المحاسبية: تطورات في المعايير المحاسبية وتعقيدات الصفحات المالية يمكن أن تصعب عملية التدقيق.

2. الضغوط الزمنية: المواعيد النهائية الضيقة التي يفرضها الجدول الزمني لتقديم التقارير المالية يمكن أن تقلل من فرص المدقق لإجراء عمليات التدقيق بشكل شامل.

3. التعقيدات القانونية والتنظيمية**: التغيرات في اللوائح والمتطلبات التنظيمية يمكن أن تعرض المدقق لتحديات في فهم الاحتياجات والمطالب القانونية الجديدة.

4. تحديات التقنية: تكنولوجيا المعلومات المتطورة تتطلب من المدققين مواكبة التطورات واستخدام أدوات التدقيق الإلكترونية بفاعلية.

5. التعامل مع العقليات البشرية: التعامل مع العوامل البشرية مثل التحيز والضغوط الداخلية يمكن أن يؤثر على جودة الإفصاح المحاسبي.

6. المخاطر الأمنية والاحتيال: التهديدات الأمنية ومخاطر الاحتيال قد تعرض جودة الإفصاح المحاسبي للخطر.

7. التنافسية والتكلفة: التنافسية في السوق وضغوط تقليل التكاليف قد تؤثر على قدرة المدقق على تقديم خدمات التدقيق بجودة عالية.

تحديات هذه الطبيعة تتطلب من مدقق الحسابات القدرة على التكيف والابتكار لتجاوزها وضمان جودة الإفصاح المحاسبي.

4- هل هناك تطورات جديدة في مجال ضمان جودة الإفصاح المحاسبي وكيف يمكن الاستفادة منها؟

نعم، هناك تطورات جديدة في مجال ضمان جودة الإفصاح المحاسبي، ومنها:

1. تطور التكنولوجيا: استخدام تقنيات مثل الذكاء الاصطناعي والتحليل الضخم لبيانات الأعمال يمكن أن يساعد في تحسين كفاءة عمليات التدقيق وزيادة دقة الإفصاح المحاسبي.

2. تطور المعايير المحاسبية: تحديثات المعايير المحاسبية لتوفير إرشادات أكثر وضوحًا ودقة فيما يتعلق بالإفصاح المحاسبي، مما يسهل عملية التدقيق ويحسن جودة الإفصاح.

3. التحسين في عمليات التدقيق الإلكتروني: استخدام أدوات التحليل البياني والبرمجيات المتقدمة لتحليل كميات كبيرة من البيانات بسرعة وفعالية، مما يمكن المدقق من اكتشاف الانحرافات والأخطاء بشكل أفضل.

4. تطور الطرق الذكية لتقييم المخاطر: استخدام تقنيات التعلم الآلي والذكاء الاصطناعي لتحليل البيانات المالية وتحديد المخاطر المحتملة والنماذج الاحتمالية.

5. التركيز على الشفافية والمساءلة: تحسين الإفصاح المحاسبي وتشجيع الشفافية والمساءلة من خلال تطوير مؤشرات الأداء والتقارير المالية.

6. التحول إلى التدقيق المتقدم بالوقت الحقيقي: استخدام التكنولوجيا الحديثة لتنفيذ التدقيق بالوقت الحقيقي، مما يسمح بالتحليل الفوري للبيانات وتحديث الإفصاحات المحاسبية بشكل مستمر.

استفادة من هذه التطورات يمكن أن تساعد في تعزيز جودة الإفصاح المحاسبي وتحسين فعالية وكفاءة عمليات التدقيق.

5_كيف يمكن لمدقق الحسابات التحقق من امتثال الشركة لمعايير الاخلاق المهنية والقواعد القانونية في عمليات الإفصاح المحاسبي؟

مدقق الحسابات يمكنه التحقق من امتثال الشركة لمعايير الأخلاق المهنية والقواعد القانونية في عمليات الإفصاح المحاسبي من خلال:

1. مراجعة سياسات الشركة والإجراءات: يقوم بمراجعة وتقييم سياسات الشركة وإجراءاتها المحاسبية للتأكد من أنها تلتزم بالمعايير الأخلاقية والقانونية.

2. التحقق من الامتثال للمعايير المحاسبية: يتأكد من أن الشركة تلتزم بالمعايير المحاسبية المعتمدة من قبل الهيئات الرقابية والتنظيمية.

3. تقييم نظام الرقابة الداخلية: يقوم بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية للشركة لضمان عدم وجود مخالفات أخلاقية أو قانونية.

4. مراجعة الإفصاحات المالية: يقوم بتحليل ومراجعة الإفصاحات المالية للتأكد من دقتها وشموليتها والامتثال للمعايير المحاسبية والقوانين المعمول بها.

5. التواصل مع الإدارة ولجنة التدقيق: يتفاعل مع الإدارة ولجنة التدقيق لمناقشة أي اكتشافات أو مشكلات تتعلق بالامتثال الأخلاقي والقانوني.

6. الاستشارة المهنية: يستعين بمصادر خارجية متخصصة للحصول على استشارات حول الأمور الأخلاقية والقانونية في حالة الحاجة.

باستخدام هذه الإجراءات، يمكن لمدقق الحسابات التحقق من امتثال الشركة لمعايير الأخلاق المهنية والقواعد القانونية في عمليات الإفصاح المحاسبي.

6- كيف يمكن تعزيز شفافية الإفصاح المالي بحيث يسهم في بناء الثقة لدى المستثمرين والمستفيدين الاخرين؟

يمكن تعزيز شفافية الإفصاح المالي بالطرق التالية:

1. إفصاح مفصل وواضح: تقديم معلومات دقيقة ومفصلة في الإفصاحات المالية بشكل يوضح الأداء المالي والمخاطر بشكل شاف ومفهوم.

2. التواصل المستمر: تفسير النتائج والمعلومات المالية بشكل مباشر ومستمر مع المستثمرين والمستفيدين الآخرين.

3. الاستجابة للاستفسارات والملاحظات: الاستجابة بفعالية للاستفسارات والملاحظات من قبل المستثمرين والأطراف الأخرى وتوفير الشرح اللازم للمعلومات المالية.

4. التوثيق الدقيق: التأكد من دقة وصحة المعلومات المالية وتوثيقها بشكل كافي.

5. الالتزام بالمعايير الدولية: الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية المعترف بها عالمياً لضمان التوافق والمقارنة بين الشركات.

6. الشفافية في التقارير السنوية: تقديم تقارير سنوية شفافة ومفصلة عن الأداء المالي والتوجيهات المستقبلية.

7. تبسيط المعلومات: تبسيط المعلومات المالية وتقديمها بطريقة يسهل فهمها للجمهور العام.

بتبني هذه الإجراءات، يمكن للشركات تعزيز شفافية الإفصاح المالي وبناء الثقة لدى المستثمرين والمستفيدين الآخرين.

اختبار الفرضية الثالثة:

بناءا على ما سبق فإن مدقق الحسابات يلتزم بضمان جودة الافصاح المحاسبي وعليه الفرضية الثالثة محققة.

- كلما التزم مدقق الحسابات بضمان جودة الافصاح المحاسبي كلما انعكس ذلك إيجابا على جودة المعلومة المالية، وكلما كانت جودة الافصاح المحاسبي ضعيفة تكون هنالك غش وتهرب في القوائم المالية.

خلاصة:

بعدما تم التطرق الى دور ماهية مدقق الحسابات وماهية القياس والافصاح المحاسبي وجودة المعلومات المالية في الجانب النظري للدراسة في الفصل الأول، قمنا في هذا الفصل بدراسة آراء عينة من محافظي الحسابات بالمسيلة، حيث حاولنا تطبيق الجانب النظري للدراسة ومعرفة دور مدقق الحسابات في ضمان جودة القياس والافصاح المحاسبي والالتزام بمعايير التدقيق الجزائرية والقانون 01/10 المنظم لشروط مهنة التدقيق، وبالتالي نستنتج أن مدقق الحسابات ومن خلال إجراءاته له دور وارتباط جوهري في ضمان جودة القياس والافصاح المحاسبي.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لهذا الموضوع حاولنا معالجة إشكالية البحث التي تدور حول " ما هو دور مدقق الحسابات عند احترامه للقانون 01/10 في ضمان جودة القياس والافصاح المحاسبي "، وللإجابة على هذه الإشكالية قسمنا الدراسة إلى فصلين، الأول يتعلق بالإطار النظري للدراسة حيث تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث رئيسية فالمبحث الأول تناولنا فيه ماهية مدقق الحسابات والمبحث الثاني تناولنا فيه ماهية القياس والافصاح المحاسبي والمبحث الثالث تناولنا فيه جودة المعلومات المالية، أما الفصل الثاني فقد تناولنا فيه مبحثين رئيسيين المبحث الأول الإجراءات المبدئية لمدقق الحسابات و المبحث الثاني:عرض وتحليل أسئلة المقابلة.

النتائج العامة المتواصل اليها:

- دور مدقق الحسابات أساسي في ضمان جودة القياس والإفصاح المحاسبي في الشركات والمؤسسات. يقوم مدقق الحسابات بتقييم وتحليل السجلات المالية والعمليات المحاسبية للشركة للتحقق من مدى دقتها وموثوقيتها. يتمثل دوره في التأكد من أن المعلومات المالية التي تُعرض في البيانات المالية تعكس الصورة الدقيقة لأداء الشركة ووضعها المالي.

- من خلال إجراءات التدقيق، يُقدم مدقق الحسابات تقييمًا مستقلًا للتنظيم والمراقبة الداخلية، ويحدد الضعف والمخاطر المحتملة في العمليات المحاسبية. كما يقوم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية أو المحلية بدقة، مما يسهم في توفير ثقة للمستثمرين والجهات الخارجية بشأن صحة البيانات المالية بالإضافة إلى ذلك، يساهم مدقق الحسابات في تعزيز الشفافية والنزاهة في التقارير المالية من خلال تقديم توصيات لتحسين العمليات المحاسبية وتقديم الإفصاحات الكاملة والمناسبة. بفضل دوره الحيوي، يلعب مدقق الحسابات دورًا مهمًا في دعم الثقة العامة في الأسواق المالية وتعزيز الشفافية والنزاهة في البيانات المالية.

- عندما يحترم مدقق الحسابات قانون 01/10، يصبح دوره أكثر فعالية في ضمان جودة القياس والإفصاح المحاسبي. يعتبر قانون 01/10، الذي ينظم ممارسة مهنة مدقق الحسابات، إطارًا قانونيًا هامًا يحدد المعايير والمتطلبات التي يجب على مدقق الحسابات الالتزام بها أثناء تنفيذ عمله.

- من خلال الامتثال لقواعد ومبادئ قانون 01/10، يضمن مدقق الحسابات ممارسة مهنته بنزاهة وشفافية، وهو ما يساهم بشكل كبير في تعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي. فالالتزام بالمعايير المهنية والأخلاقية المحددة في القانون يسهم في تقديم تقارير مالية دقيقة وموثوقة، وتقليل فرص وقوع الغش أو التلاعب في البيانات المالية.

- علاوة على ذلك، يلتزم مدقق الحسابات بمتابعة المعايير الدولية المعترف بها في مجال التدقيق، مما يعزز مستوى الثقة والاعتمادية في البيانات المالية التي يقدمها. كما يسهم الالتزام بقانون 01/10 في تعزيز الشفافية والنزاهة في عملية التدقيق، وبالتالي تعزيز ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية في السوق المالية.

- باختصار، يمثل احترام مدقق الحسابات لقانون 01/10 أساسًا أساسيًا لتعزيز جودة القياس والإفصاح المحاسبي، ولضمان شفافية ونزاهة عمليات التدقيق، مما يساهم في تعزيز الثقة والاستقرار في السوق المالية.

اقتراحات وتوصيات:

- قيام محافظي الحسابات بزيادة المعرفة والاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية ومعايير التدقيق الجزائرية، لما لها من أهمية كبيرة في زيادة الشفافية في القوائم المالية.

- ضرورة إلزام المؤسسات بتطبيق معايير التدقيق الجزائرية والقانون 10-01.
- التوجه نحو التركيز على أخلاقيات المهنة في تطبيق معايير التدقيق الجزائرية.

آفاق الدراسة:

- تطور اللوائح والمعايير المحاسبية.
- التكنولوجيا والابتكار في التدقيق
- المسؤولية الاجتماعية للشركات
- التحقق من الامتثال ومكافحة الغش
- دراسة الفروقات والتشابهات بين التدقيق الداخلي والخارجي، ودور كل منهما في ضمان جودة القياس والإفصاح المحاسبي.
- كيفية تأثير التحولات الاقتصادية والسياسية على مدى قدرة مدقق الحسابات على ضمان جودة القياس والإفصاح المحاسبي.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1) أبوالمكارم, و. ع .(2002) .*دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية* .مصر: الدار الجامعية.

2) ابوهويدي, ن. ا .(2011) .*دور المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الانفاق الرأسمالي* . غزة،فلسطين: الجامعة الاسلامية.

3) البارودي, ش .(2002) .تحليل الأساليب التأثير على النتائج والمراكز المالية وأثرها على جودة القوائم المالية مع دراسة اختبارية .*مجلة الفكر المحاسبي*.31-30 ,

4) الجمهوريةالجزائريةالديمقراطيةالشعبية .(2008) .الجريدةالرسميةرقم27 .*المرسوم التنفيذي رقم 08-156*. 12 ,

5) الحسني, ص .(1998) .*التحليل المالي المحاسبي* .الأردن: دار مجدلاوي للنشر والتوزيع.

6) السويطي, م. م .(2008) .*التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية* .الأردن: دار وائل للنشر.

7) الصبان, م. ع .(1988) .*أصول القياس والاتصال المحاسبي* .لبنان: دار النهضة العربية.

8) القاضي, م. ا .(2000) .*نظرية المحاسبة* .سوريا: منشورات جامعية.

9) المجهلي, ن. م .(2009-2008) .*خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات* .باتنة: جامعة الحاج لخضر.

10)المليجي, ف. ا .(1998) .مدى كفاية الافصاح المحاسبي في ضوء معايير المحاسبة المحلية واللحوافز الضريبية من وجهة نظر الفاحص الضريبي .*مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*.57 ,

11)بالرقي, ت .(2006) .*دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة* .سطيف: جامعة سطيف.

12)بدوي, م. ع .(2003) .*مقدمة في أصول المحاسبة المالية* .الاسكندرية: دار الجامعة الجديدة للنشر.

13)بولجنب, ع .(2014 -2013) .*دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة ماجستير في علوم التسيير* .قسنطينة: جامعة قسنطينة 2.

14)حماد, ط. ع .(2002/2003) .*موسوعة معايير المحاسبة* .مصر: الدار الجامعية.

15)زلاسي, ر .(2011/2012) .*إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية* . ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

16)زيودوآخرون, ل .(2007) .دور الافصاح المحاسبي في السوق الأوراق المالية في ترشيد قرار الاستثمار .*مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية*.179-178 ,

17)سبتي, ا .(2016-2015) .أثر تطبيق القيمة العادلة على القياس والافصاح المحاسبي .*أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية*.191 ,

18)سرايا, ك. ا .(2001) .*دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة* .مصر: الدار الجامعية.

19)شاهين, ع. ع .(2011) .*النظرية المحاسبية* .غزة: مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع.

20)شرويدوآخرون, ر .(2006) .*نظرية المحاسبة* .الرياض.

21)لطفي, أ. ا .(2007) .*نظرية المحاسبة القياس والافصاح والتقرير المالي عن الالتزامات وحقوق الملكية* .مصر: الدار الجامعية.

22)محمدالخطيب, ن .(2011) .*مدى انعكاس الاصلاح المحاسبي على جودة المعلومات المحاسبية والمالية* .ورقلة: جامعة قاصدي مرباح.

23)وآخرون, ف. ت .(2004) .*المحاسبة الدولية* .السعودية: دار المريخ.

24) Bader M. Ailan, D. I. (2013). The Efficiency of Disclosure in the Financial Reports in Companies in the presence of Internationl Accounting. *journal of Humanities and social science*, 03.

25) Shehata, N. F. (2014). Theories and determinants of Voluntary Disclosure. *Accounting and Finance Research*, 19.

الملاحق

الملاحق:

أسئلة مقابلة حول دور مدقق الحسابات في ضمان جودة القياس والافصاح المحاسبي دراسة آراء عينة من مدققي الحسابات بالمسيلة

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

رقم: .....

ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

من إعداد الطالبين

- مليك لقمان الحكيم
- زوالي أكرم

أسئلة المقابلة:

01- مدى التزام مدقق الحسابات بالقانون 01/10 وبمعايير التدقيق الجزائرية؟:

أ- قانون 01/10

س1/ هل يساعد القانون 10-01 مدقق الحسابات في اتخاذ القرار الأمثل

س2/ هل تقوم بالتكوين المستمر في مجال المحاسبة والتدقيق لضمان جودة التدقيق المحاسبي؟

س3/ هل عرفت مهنة التدقيق في الجزائر تطورات في ظل قانون 01-10

س4/ هل يساهم القانون 10-01 في ضمان سلامة مراحل وإجراءات التدقيق المحاسبي

س5/ ما هو مدى التزامك بتطبيق قانون 01/10 المنظم للمهنة؟

س6/ هل لدى قانون 01/10 ثغرات أو صعوبات تعيق سير عمل المدقق

ب- معايير التدقيق الجزائرية

س01/ هل المعايير الجزائرية للتدقيق ضرورية لممارسة مهنة التدقيق بالجزائر؟

س02/ هل جاءت المعايير الجزائرية للتدقيق لسد الثغرات التي خلفتها القوانين المنظمة لمهنة التدقيق (القانون)01-10؟

س03/ هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت مكملة للقوانين التشريعية المنظمة للمهنة بالخصوص القانون 01/10؟

س04/ هل المعايير الجزائرية للتدقيق جاءت بقوة القانون بحيث يفرض على محافظي الحسابات بالجزائر الالتزام بتطبيقها؟

س05/ هل المعايير الجزائرية للتدقيق تتماشى مع الواقع المهني للجزائر؟

س6/ هل تساهم المعايير الجزائرية للتدقيق في تحسين واقع الممارسة المهنية في الجزائر؟

02-يلتزم مدقق الحسابات في ضمان جودة القياس المحاسبي

1/ كيف يمكن لمدقق الحسابات الحد من التحيز في القياس المحاسبي

2/ كيف يمكنك التأكد من أن العمليات المحاسبية تتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟

3/ كيف يمكن لمدقق الحسابات الحد من الغش والتلاعب المحاسبي

4/ كيف يمكن لمدقق الحسابات في دعم وتعزيز جودة المعلومات المالية

03-يلتزم مدقق الحسابات في ضمان جودة الافصاح المحاسبي:

1/ ما هي أهمية ضمان جودة الافصاح المحاسبي؟

2/ هل هناك تقنيات أو أدوات جديدة يستخدمها مدقق الحسابات لتحسين جودة الافصاح المحاسبي؟

3/ ما هي التحديات التي يواجهها مدقق الحسابات في ضمان جودة الافصاح المحاسبي؟

4/ هل هناك تطورات جديدة في مجال ضمان جودة الافصاح المحاسبي وكيف يمكن الاستفادة منها؟

5/ كيف يمكن لمدقق الحسابات التحقق من امتثال الشركة لمعايير الأخلاق المهنية والقواعد القانونية في عمليات الافصاح المحاسبي؟

6/ كيف يمكن تعزيز شفافية الافصاح المالي بحيث يسهم في بناء الثقة لدى المستثمرين والمستفيدين الآخرين؟

7/ هل تم الإفصاح عن الفواتير المالية والبنود والحد الأدنى من الإفصاح

8/ هل يتم الإفصاح دوريا عن القوائم المالية بانتظام

9/ هل يتم الافصاح عن القوائم المالية الخمسة (الميزانية /حساب النتائج / قائمة التدفقات النقدية / قائمة حقوق الملكية / ميزان المراجعة).

10/ هل يتم الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة

11/ هل يتم الإفصاح عن المخاطر. المؤونات. فارق اعادة التقييم في حالة التثبيتات

12/ هل يتم الإفصاح عن جدول اهتلاك التثبيتات

13/ هل يتم الإفصاح عن جدول المؤونات وخسائر القيمة

14/ هل يتم الإفصاح عن الزبائن المشكوك فيهم

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research
جامعة محمد بوضياف - المسيلة
University Mohamed BOUDIAF of M'sila

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

Faculty of Economics, Commercial and
Management Sciences
Department of Finance and Accounting

رقم: ..... /.....

المسيلة في: .....

إلى السيد المحترم: .....

.....

الموضوع: طلب الموافقة على إجراء دراسة تطبيقية

تحية طيبة وبعد..

بهدف إعداد مذكرة الماستر، التي تعتبر جزءً أساسياً من متطلبات نيل شهادة الماستر الأكاديمي؛ يشرفنا أن نتقدم إلى سيادتكم الموقرة بطلب الموافقة – للطلبة المذكورين أدناه – على إجراء دراسة تطبيقية بمؤسستكم في حدود ما يسمح به القانون والنظام الداخلي لمؤسستكم. وذلك، من أجل الوقوف على إمكانية وقابلية تطبيق النتائج المتوصل إليها، و/أو التأكد من صحة فرضيات الدراسة أو دحضها وتفنيدها.

نشكركم على حسن تعاونكم، وتقبلوا منا أسمى عبارات الشكر والتقدير.

الطلبة المعنيون:

الرقم	الإسم واللقب	رقم بطاقة التعريف الوطنية	الإمضاء
1	ملبك نعمان الكريم	203715714	Malek
2	زوالي أكرم	204264944	

عنوان البحث: دور حوكمة الشركات في تحسين جودة التقارير المالية – دراسة حالة عينة من الشركات المدرجة في البورصة

المشرف (الإسم واللقب والإمضاء)	المؤسسة المستقبلة (الختم والإمضاء)	إدارة القسم (الختم والإمضاء)
	Commissaire aux Comptes Comptable Agréé HAMIDI Ahmed Said N°2799/18 Cité 924 M'sila	

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research

University Mohamed Boudiaf of M'sila
Vice-rectorate of 3rd Cycle Higher Eduction,
University Habilitation, Scientific Research
and Post-graduation Higher Education

جامعة "محمد بوضياف" المسيلة
نيابة مديرية الجامعة للتكوين العالي في الطور الثالث والتأهيل
الجامعي والبحث العلمي والتكوين العالي فيما بعد التدرج

تصريح شرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(المرجع: ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 2016/07/28 المتعلق بالوقاية ومحاربة السرقة العلمية)

أنا الممضي اسفله:

السيد (ة): لقمان الحكيم مالك الصفة: (طالب، أستاذ باحث) طالب

المولود(ة) بتاريخ: 04 / 07 / 2000 في: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر. س.) رقم 203785216 الصادرة بتاريخ: 2019/11/14 عن: المسيلة

المسجل(ة) بكلية/ معهد: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: العلوم المالية والمحاسبة

و المكلف بإنجاز أعمال بحث أطروحة دكتوراه، عنوانها: دور مدقق الحسابات في ضمان جودة الإفصاح المحاسبي - دراسة آراء عينة من مدققي الحسابات بالمسيلة

أصرح بشرفي أني اطلعت على كل مواد القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 2016/07/28 و المتعلق بالوقاية ومحاربة السرقة العلمية، و ألتزم باحترامه بكل صرامة و بدون تحفظ و كما أني التزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية و النزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

ملاحظة: يمضى هذا التصريح عند نائب العميد(مدير) المكلف بالبحث العلمي و يوضع في ملف المعني.

حررت هذه الشهادة بتاريخ: 2024/06/05

توقيع المعني مع البصمة

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
People's Democratic Republic of Algeria
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
Ministry of Higher Education and Scientific Research

University Mohamed Boudiaf of M'sila
Vice-rectorate of 3rd Cycle Higher Eduction,
University Habilitation, Scientific Research
and Post-graduation Higher Education

جامعة "محمد بوضياف" المسيلة
نيابة مديرية الجامعة للتكوين العالي في الطور الثالث والتأهيل
الجامعي والبحث العلمي والتكوين العالي فيما بعد التدرج

تصريح شرفي

الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

(المرجع: ملحق القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 2016/07/28 المتعلق بالوقاية ومحاربة السرقة العلمية)

أنا الممضي اسفله:

السيد (ة): أيوم رحالي الصفة: (طالب، أستاذ باحث) طالب

المولود(ة) بتاريخ: 18/07/1993 في: المسيلة

الحامل لبطاقة التعريف الوطنية (أو ر. س.) رقم: 206264944 الصادرة بتاريخ: 22/12/2019 عن: المسيلة

المسجّل(ة) بكلية/ معهد: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم: العلوم المالية والمحاسبة

و المكلف بإنجاز أعمال بحث أطروحة دكتوراه، عنوانها: دور مدقق الحسابات في ضمان جودة التقارير والقوائم المحاسبية – دراسة آراء عينة من مدققي الحسابات بالمسيلة

أصرح بشرفي أني اطلعت على كل مواد القرار الوزاري رقم 933 المؤرخ في 2016/07/28 و المتعلق بالوقاية ومحاربة السرقة العلمية، و ألتزم باحترامه بكل صرامة و بدون تحفظ، و كما أني التزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية و النزاهة الأكاديمية المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

ملاحظة: يمضى هذا التصريح عند نائب العميد(مدير) المكلف بالبحث العلمي و يوضع في ملف المعني.

حررت هذه الشهادة بتاريخ: 2024/06/05

توقيع المعني مع البصمة

الملخص:

من خلال تحليل الأدبيات، واستطلاع آراء المهنيين، ودراسة الحالات العملية، تم التوصل إلى أن محافظ الحسابات هو حجر الزاوية في بناء نظام محاسبي موثوق وشفاف. يساهم المحافظ في تقديم تقارير مالية دقيقة تعكس الوضع المالي الحقيقي للشركات، مما يدعم اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة من قبل الأطراف المعنية.

تظهر النتائج أن هناك تحديات عديدة تواجه محافظي الحسابات، منها نقص التدريب، والضغوط الاقتصادية والسياسية، وغياب الشفافية في بعض المؤسسات. ومع ذلك، فإن التغلب على هذه التحديات يمكن أن يتم من خلال تطوير التشريعات المحاسبية، وتعزيز برامج التدريب المستمر، ودعم استقلالية المحافظين.

الكلمات مفتاحية: محافظ الحسابات، القياس، الإفصاح، جودة المعلومات المالية.

Summary:

Through the analysis of literature, surveying professionals' opinions, and examining case studies, it has been concluded that the auditor is the cornerstone in building a reliable and transparent accounting system. The auditor contributes to producing accurate financial reports that reflect the true financial status of companies, thereby supporting sound economic decision-making by the relevant stakeholders.

The results show that auditors face numerous challenges, including a lack of training, economic and political pressures, and a lack of transparency in some institutions. However, overcoming these challenges can be achieved by developing accounting regulations, enhancing continuous training programs, and supporting the independence of auditors.

Keywords: Auditor, Measurement, Disclosure, Quality of Financial Information.