



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

أطروحة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في الطور الثالث LMD
شعبة العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة وتدقيق
بعنوان:

دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات —دراسة ميدانية—

تحت إشراف الدكتور:

مفيد عبد اللاوي

من إعداد الطالب:

عبد الوهاب نصرات

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 14-07-2021

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرقم	الاسم واللقب	الرتبة	المؤسسة الأصلية	الصفة
01	الأزهر عزه	أستاذ	جامعة الوادي	رئيسا
02	مفيد عبد اللاوي	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مشرفا ومقررا
03	محمد الدينوري سالمي	أستاذ	جامعة الوادي	مناقشا
04	بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر أ	جامعة الوادي	مناقشا
05	عبد الحق بوقفة	أستاذ محاضر أ	جامعة ورقلة	مناقشا
06	محمد عجيلة	أستاذ	جامعة غرداية	مناقشا

السنة الجامعية: 2021/2020

بسم الله الرحمن الرحيم:

"وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ"

سورة التوبة، الجزء الأول من الآية: 105

الإهداء

أخي لَنْ تَنَالَ الْعِلْمَ إِلَّا بِسِتَّةٍ سَأُنْبِيكَ عَنْ تَفْصِيلِهَا بَيَانٍ
ذِكَاءً وَحِرْصً وَاجْتِهَادًا وَبُلْغَةً وَصُحْبَةً أُسْتَاذٍ وَطَوَّلَ زَمَانٍ

أُهدي هذا العمل المتواضع:

إلى من أوصى بهما الله ورسوله وجعل رضاهم من طاعته، أُمي الغالية نورة، وأبي

الحبيب محمد الصالح أطل الله في عمرهما

إلى جدي وجدتي أطل الله في عمرهما

إلى زوجتي وبناتي ساجدة وجنان رزقني الله فرحتهم

إلى كل إخوتي وأخواتي متعني الله برؤيتهم

إلى كل الأحباب والأصدقاء

إلى كل من درست على أيديهم

إلى كل طالب علم

عبد الوهاب نصرات

شكر وعرفان

من باب العرفان بالجميل، أتقدم بالشكر الجزيل وخالص التقدير والاحترام لكل من ساهم بقليل أو بكثير في انجاز هذه الأطروحة، وأخص بالذكر:

الدكتور المشرف مفيد عبد اللاوي

الذي رافقني في انجاز هذه الأطروحة، فله مني كل الشكر والتقدير.

كما أتقدم بشكري إلى كل الأساتذة المناقشين، وأساتذتي بكلية الاقتصاد، وإلى كل الطاقم الإداري، وخاصة موظفي المكتبة.

الملخص:

هدفت الدراسة إلى معرفة دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات، حيث تم التطرق في الجانب النظري إلى دراسة كل من مراجعة الحسابات كمتغير مستقل في الفصل الأول، وجودة المعلومات المحاسبية كمتغير تابع في الفصل الثاني، أما فيما يخص المتغير الوسيط حوكمة المؤسسات فتم دراستها في الفصل الثالث والأخير من الجانب النظري، مع التطرق في ذات الفصل إلى العلاقة بين المتغيرات الثلاثة السابقة.

وفيما يخص الجانب التطبيقي، فقد تم إعداد استبيان مكون من ثلاثة محاور، كل محور يتضمن اثنا عشر فقرة، وللإجابة على الاستبيان فقد تم توزيعه على عينة عشوائية بلغ عددها 295 فردا من أساتذة جامعيين ومهنيين (محاسب معتمد، محافظ حسابات، خبير محاسبي)، فيما تم استرجاع 129 استبيان صالحة للمعالجة، وللحصول على نتائج الدراسة فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.V.25 لتحليل إجابات العينة واختبار الفرضيات للوصول إلى نتائج الدراسة، ومن أبرز النتائج المتوصل إليها وجود دور للمراجعة الخارجية في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات. الكلمات المفتاحية: مراجعة الحسابات، نظام المعلومات المحاسبي، جودة المعلومات المحاسبية، حوكمة المؤسسات.

Abstract:

The study aimed to know the role of auditing in achieving the quality and credibility of accounting information in light of corporate governance, In the theoretical aspect the study of auditing as an independent variable in the first chapter, and the quality of accounting information as a dependent variable in the second chapter, The mediating variable pertains to corporate governance, so it was studied in the third and final chapter from the theoretical side, with a discussion in the same chapter on the relationship between the three previous variables.

To achieve the objectives of the study and answer its hypotheses, a questionnaire consisting of three axes was prepared, each axis includes twelve paragraphs, To answer the questionnaire it was distributed to a random sample of university professors and professionals (certified accountant, accountant, accounting expert), where the number of the sample is 295 individuals, while 129 valid questionnaires were retrieved for treatment, to obtain the results of the study the descriptive analytical method was relied on and the use of the statistical program SPSS.V.25 to analyze the answers of the sample and test hypotheses, where a set of results were reached, the most important of which is the existence of a role for external audit in achieving the quality and credibility of accounting information under the governance of institutions.

Keywords: auditing, accounting information system, quality of accounting information, corporate governance.

الفهارس

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
-	الإهداء
-	شكر وعرفان
-	ملخص الدراسة
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول و الأشكال البيانية
V	قائمة الاختصارات
VI	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة
الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات	
02	تمهيد
03	المبحث الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات
03	المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات وتعريفها
08	المطلب الثاني: أهمية و أهداف مراجعة الحسابات
13	المطلب الثالث: فروض و أنواع المراجعة
25	المبحث الثاني: معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة
25	المطلب الأول: معايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عام)
34	المطلب الثاني: معايير المراجعة الدولية (ISA)، معايير المراجعة الجزائرية (NAA)
41	المطلب الثالث: أخلاقيات مهنة المراجعة
49	المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ عملية المراجعة
49	المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة
57	المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية
63	المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة
69	المطلب الرابع: إعداد تقرير مراجع الحسابات
77	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: المراجعة الخارجية في الجزائر وجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي	
79	تمهيد
80	المبحث الأول: المراجعة الخارجية في الجزائر والهيئات المنظمة لها
80	المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر
83	المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر
90	المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة
98	المبحث الثاني: المحاسبة كنظام للمعلومات
98	المطلب الأول: مدخل حول المحاسبة المالية
108	المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبي
116	المطلب الثالث: ماهية القوائم (الكشوف) المالية
122	المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية

122	المطلب الأول: البيانات والمعلومات تعريفها وخصائصها
124	المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية، أنواعها ومستخدميها
128	المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية، خصائصها، ومعايير تحقيقها
135	خلاصة الفصل
الفصل الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	
137	تمهيد
138	المبحث الأول: مدخل حول حوكمة المؤسسات
138	المطلب الأول: تطوّر الحوكمة وتعريفها
143	المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات
145	المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها
148	المبحث الثاني: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر
148	المطلب الأول: التطوّر التاريخي لحوكمة المؤسسات ومبادئها في الجزائر
150	المطلب الثاني: التحديات التي تواجه الجزائر في تطبيق حوكمة المؤسسات
151	المطلب الثالث: المقارنة بين حوكمة المؤسسات حسب OECD وميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر
155	المبحث الثالث: المراجعة الخارجية كآلية للحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية
155	المطلب الأول: دور المراجعة الخارجية في ظل حوكمة المؤسسات
157	المطلب الثاني: دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية
163	المطلب الثالث: دور الآليات الخارجية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية
167	خلاصة الفصل
الفصل الرابع: الدراسة الميدانية	
169	تمهيد
170	المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية
170	المطلب الأول: منهجية وعينة الدراسة
174	المطلب الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية
176	المطلب الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة
180	المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها
180	المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان
181	المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Smirnov-Kolmogorov) وتحليل فقرات الاستبيان
191	المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة
194	خلاصة الفصل
196	الخاتمة العامة
202	قائمة المراجع
213	الملاحق

قائمة الجداول والأشكال البيانية

1- قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
1-1	التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية	12
2-1	أوجه الاختلاف بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي	21
3-1	معايير المراجعة الدولية ISA	36
4-1	معايير المراجعة الجزائرية NAA	38
5-1	أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر	48
6-1	تقارير المراجع في الجزائر	75
1-2	أوجه الاختلاف بين المحاسبة والمراجعة	105
2-2	أوجه الاختلاف بين نظام المعلومات المحاسبي والنظام المحاسبي المالي	113
3-2	مستخدمي المعلومات المحاسبية	127
1-3	مراحل تطور قوانين الحوكمة عالميا	140
2-3	أوجه الاختلاف بين حوكمة المؤسسات حسب OECD وميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري	151
1-4	عدد المهنيين المسجلين بعنوان نشاط 2021	172
2-4	العدد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان	173
3-4	درجات مقياس ليكرت الخماسي	175
4-4	معايير تحديد الاتجاه	176
5-4	توزيع عينة الدراسة حسب الجنس	176
6-4	توزيع عينة الدراسة حسب العمر	177
7-4	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	178
8-4	توزيع عينة الدراسة حسب المهنة	179
9-4	توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	179
10-4	اختبار ثبات محاور الاستبيان	181
11-4	اختبار التوزيع الطبيعي Smirnov-Kolmogorov	181
12-4	نتائج المحور الأول: "معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة"	182
13-4	نتائج المحور الثاني: "متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"	185
14-4	نتائج المحور الثالث "واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة"	188
15-4	نتائج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى	191
16-4	نتائج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية	192
17-4	نتائج التباين الأحادي لاختبار الفرضية الثالثة	193

2- قائمة الأشكال البيانية:

الصفحة	العنوان	الرقم
33	معايير المراجعة المتعارف عليها	1-1
62	مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية	2-1
134	معايير جودة المعلومات المحاسبية	1-2
166	علاقة كل من المحاسبة المالية ومراجعة الحسابات والحوكمة بالمعلومة المحاسبية	1-3
171	متغيرات الدراسة	1-4

قائمة الاختصارات

1- المختصرات باللغة الانجليزية:

الاختصار	المصطلح باللغة الانجليزية	المصطلح باللغة العربية
AAA	American Accounting Association	جمعية المحاسبة الأمريكية
IIA	Institute Of Internal Auditors	معهد المراجعين الداخليين
AICPA	American Institute Of Certified Public Accountants	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards	معايير المراجعة المتعارف عليها
GAAB	Generally Accepted Accounting Principles	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً
ISA	International Auditing Standards	معايير المراجعة الدولية
IAASB	International Auditing And Assurance Standards Board	مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية
IFAC	International Federation Of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
IESBA	International Ethics Standards Board For Accountants	مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين
FASB	Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية
AFAA	Arab Federation Of Accountants And Auditors	اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب
IASCA	International Arab Society Of Certified Accountants	المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين
IASB	International Accounting Standard Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية
IASC	International Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة الدولية
IAS	International Accounting Standards	معياري محاسبي دولي
IFRS	International Financial Reporting Standards	المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board	مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام
IAESB	International Accounting Education Standards Board	مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية
APB	Accounting Principles Board	مجلس مبادئ المحاسبة
OECD	Organisation For Economic Co-Operation And Development	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية
IFC	International Finance Corporation	هيئة التمويل الدولية
GCGF	Global Corporate Governance Forum	المنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات
SPSS	Statistical Package for Social Sciences	برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

2- المختصرات باللغة الفرنسية:

الاختصار	المصطلح باللغة الفرنسية	المصطلح باللغة العربية
NAA	Normes D'audit Algériennes	معايير المراجعة الجزائرية
PCN	Plan Comptable National	المخطط الوطني للمحاسبة
PCG	Plan Comptable Général	المخطط المحاسبي العام
CNC	Conseil National De La Comptabilité	المجلس الوطني للمحاسبة
SCF	Système Comptable Financier	النظام المحاسبي المالي
SC	Société Civile	شركة مدنية
SARL	Société A Responsabilité Limitée	شركة ذات المسؤولية المحدودة
EURL	Entreprise Unipersonnelle A Responsabilité Limitée	شركة ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة
SPA	Société Par Actions	شركة ذات أسهم

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
1	الميزانية - جانب الأصول -	213
2	الميزانية - جانب الخصوم -	214
3	حساب النتائج حسب الطبيعة	215
4	حساب النتائج حسب الوظيفة	216
5	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)	217
6	جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)	218
7	جدول تغير الأموال الخاصة	219
8	جدول يحدد العينات الإحصائية حسب "Morgan" و "Krejcie"	220
9	استبيان الدراسة	221
10	أسماء الأساتذة المحكمين لاستبيان الدراسة	225
11	مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS	226

مقدمة عامة

1- تمهيد:

عُرفت مراجعة الحسابات في البدايات الأولى بشكلها البسيط والبدائي، وهذا راجع للبيئة التي كانت العمليات المالية فيها بسيطة، وأيضا المحاسبة لم تكن بالشكل الحديث، ولكن نتيجة التطورات والتحوللات الاقتصادية المتسارعة في العالم والتي أدت إلى الانفتاح الاقتصادي العالمي، وظهور الشركات المتعددة الجنسيات والتي أدت بدورها إلى التكتلات الاقتصادية، من هنا ظهرت المشاكل المحاسبية التي لا تستطيع هذه المؤسسات أن تواكب هذه التطورات بدون وجود معايير دولية للتوافق والتقارب المحاسبي بين الدول، فظهر دور المنظمات المهنية والتي كان لها الفضل في السعي نحو تحقيق التوافق المحاسبي من خلال إصدار العديد من المعايير المحاسبية، وهذا ما أثر إيجابا في تطور المراجعة وذلك بإصدار معايير دولية للمراجعة تضبط الممارسة المهنية في الدول لتقليل التفاوت الموجود بينهم، ولتحقيق الهدف المرجو من المراجعة وهو اكتشاف الأخطاء والغش كهدف أساسي في البدايات الأولى للمراجعة.

ولكن بحكم التجارب الدولية في أي مهنة فان هناك عقبات تواجهها الدول مهما كان تطورها، وهو ما حدث في كل من أمريكا وآسيا وأوروبا من أزمات وانخيارات مالية، فنجد مثلا في الولايات المتحدة الأمريكية أزمات متعددة من بينها شركة (ENRON) في سنة 2001، وكذلك شركة (WORLDCOM) في سنة 2002.

ومن هنا يظهر جليا بأن كل ما سبق من انخيارات وأزمات مالية، وفقدان للثقة في المعلومات المحاسبية من طرف مستخدميها أدى إلى إعادة النظر في خلق بيئة رقابية فعالة، تحيط بها معايير المراجعة وقواعد أخلاقيات المهنة، وهو ما قامت به الجزائر على غرار الدول المتقدمة، من خلال إصدار مجموعة من القوانين في مجال المحاسبة والمراجعة، من بينها تطبيق النظام المحاسبي المالي الموافق للمعايير الدولية للمحاسبة كخطوة أولى نحو مواكبة التطور الحاصل في هذا المجال، وكذلك بإصدار مجموعة من القوانين المتعلقة بمهنة المراجعة وفي مقدمتهم القانون 10-01 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، وكذلك بداية من سنة 2016 إلى سنة 2018 تم إصدار معايير المراجعة الجزائرية، والتي وصل عددها إلى ستة عشر (16) معيارا، كل هذا جاء نتيجة تنظيم مهنة المراجعة في الجزائر، وكذلك مواكبة للتطورات الحاصلة في هذا المجال.

وزيادة على ذلك، فان تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات يحسن من الأساليب الرقابية في المؤسسة لحماية الأطراف ذات العلاقة معها، ويزيد من جودة المعلومات المحاسبية، من خلال تطبيق آلياتها الداخلية والخارجية للحد من التجاوزات التي تمارسها إدارة المؤسسة، وهو ما سعت إليه الجزائر في تعزيز الأداء المالي للمؤسسات، من

خلال تهيئة البيئة السليمة للعمل بما يتلاءم مع الظروف الاقتصادية الراهنة، حيث أصدرت في ذلك ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية في سنة 2009، والذي أبدت الجزائر من خلاله الدخول في المحاكاة لكل ما هو دولي، حتى يكون هناك تأثير واضح لمهنة المراجعة في التقارير المقدمة للجهات المعنية والتي تعطي بذلك قيمة حقيقية وصادقة لما هو موجود داخل المؤسسات من معلومات محاسبية ذات مقاييس تعبر بها عن جودتها.

2- إشكالية الدراسة:

مما سبق ذكره، يمكن صياغة إشكالية الدراسة من خلال السؤال الرئيسي التالي:

"ما هو دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات؟".

3- الأسئلة الفرعية:

من السؤال الرئيسي السابق، تم تقسيمه إلى مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؟
- ❖ هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق ميثاق الحوكمة الجزائري في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؟
- ❖ هل هناك فروق ذات دلالة إحصائية حول تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المهنة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؟

4- فرضيات الدراسة:

للإجابة على الأسئلة الفرعية السابقة، تم صياغة الفرضيات كإجابة أولية لهذه الأسئلة، وهي كالتالي:

- ❖ يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- ❖ يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق ميثاق الحوكمة الجزائري في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ؛
- ❖ توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المهنة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

5- أهداف الدراسة:

- ❖ تهدف الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، يمكن ذكرها في النقاط التالية:
- ❖ تسليط الضوء على معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ التعرف على التطور التاريخي لمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر؛
- ❖ التطرق إلى خصائص ومعايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ إبراز الإطار النظري لميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري؛
- ❖ إبراز دور المراجعة الخارجية في تحقيق أهداف الأطراف الداخلية والخارجية المستخدمة للمعلومات المحاسبية؛
- ❖ التعرف على الآليات الداخلية والخارجية لحوكمة المؤسسات ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

6- أسباب اختيار الموضوع:

تتضح أسباب اختيار هذا الموضوع من خلال بعض النقاط، مقسمة إلى معيارين أساسيين، هما:

1-6- أسباب شخصية:

- ❖ طبيعة التخصص في مجال المحاسبة والمراجعة في المسار التكويني للطورين الثاني (ماستر) والثالث (دكتوراه)؛
- ❖ امتداد هذه الدراسة لمذكرتي في الماستر، والتي كانت تحت عنوان "دراسة تحليلية للعلاقة المتكاملة بين الحوكمة ومبدأ الإفصاح والشفافية في تحقيق جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية-";
- ❖ الرغبة في الوصول إلى معارف ومهارات جديدة في ميدان البحث العلمي، نتيجة شمول عنوان الأطروحة على ثلاث ميادين مهمة، ممثلة في كل من المراجعة والمحاسبة، وكذلك حوكمة المؤسسات.

2-6- أسباب موضوعية:

- ❖ التوجه الدولي في تنظيم مهنة المراجعة لمسايرة التطورات الاقتصادية، من خلال إصدار معايير للمراجعة وأخلاقياتها، مما يتطلب الأمر الاطلاع على هذه المعايير، ومعرفة التأثيرات الإيجابية في تطبيقها من طرف ممارسي المهنة؛
- ❖ المكانة التي اكتسبتها حوكمة المؤسسات في الكثير من دول العالم بحكم المبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛
- ❖ الإصلاحات التي تشهدها الجزائر في مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك بإصدار مجموعة من القوانين والمراسيم لتنظيم مهنة المراجعة، وكذلك إصدار معايير للمراجعة لمواكبة التطور العالمي.

7- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في النقاط التالية:

7-1- الأهمية العلمية:

تنبع أهمية هذه الدراسة في الدور المحوري الذي تقوم به مهنة المراجعة على المستوى الدولي، ومن خلال شركات المراجعة الكبرى، حيث اكتسبت مكانة خاصة في بيئة الأعمال، ولدى مستخدمي المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال إصدار لمعايير المراجعة الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، من أجل التأثير على جودة المعلومات المحاسبية، وتقديم أفضل الخدمات المهنية للمؤسسات الاقتصادية لضمانة المساهمين والأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة.

كما يمكن أن تستمد الدراسة أهميتها على المستوى المحلي، من خلال مواكبة الجزائر للتطورات التي حدثت في الدول المتقدمة وكيفية الاستفادة من تجاربها، وذلك من خلال تفعيل لكل من المعايير الجزائرية للمراجعة، والقيام بإصدار تفسيرات لتلك المعايير، وأيضا العمل على التطبيق السليم لها من طرف المراجعين في ظل التمتع بأخلاقيات المهنة، وهذا كله يكون في ظل مبادئ حوكمة المؤسسات التي تعمل على خلق بيئة تنافسية تعطي لكل جهة حقوقها ومسؤولياتها التي تحقق أهدافها وفي مجال تخصصها.

7-2- الأهمية العملية (التطبيقية):

يمكن أن تسهم هذه الدراسة على مستوى المؤسسات الجزائرية في معرفة الأطر القانونية لمهنة المراجعة، وكيفية التعامل مع المراجعين أثناء أداء مهامهم، وكذلك يمكن أخذ نظرة على أهم الآليات التي تستفيد منها في ظل وجود حوكمة مؤسسات مفعلة من طرف القائمين على هذه المؤسسات، وكذلك التوسع في تطبيقها، ويكون ذلك من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الناشئة التي تُعنى بهذه المؤسسات، والعمل على تطويرها، وحتى يكون هناك أثر ملموس لها في ظل التغيرات الاقتصادية والسياسية المحيطة بالجزائر.

أما على المستوى الشخصي، فإن هذه الدراسة تضيف مجموعة من المعارف في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك حوكمة المؤسسات، والتعمق أكثر في فهم العلاقة التفاعلية بين هذه الأنظمة لمعرفة كيفية التأثير على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

8- حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة في أربعة نقاط رئيسية، هي كالتالي:

❖ **الحدود النظرية:** تم إجراء هذه الدراسة لمعرفة دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال معرفة كل من معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة على مستوى المنظمات المهنية والجزائر، وكذلك التطرق إلى نظام المعلومات المحاسبي ومخرجاته من معلومات محاسبية والوقوف على معايير تحقيق جودتها، وفي الأخير معرفة آليات حوكمة المؤسسات وأثرها على المعلومات المحاسبية؛

❖ **الحدود البشرية:** وذلك باختيار عينة عشوائية من أفراد مجتمع الدراسة، والممثلين في كل من محافظتي الحسابات، والخبراء المحاسبين، ومحاسبين معتمدين، وأساتذة في مجال المحاسبة والمراجعة، بحيث لا يمكن أن تعمّم هذه النتائج على أفراد غير منتظمين لهذه العينة من مجتمع الدراسة؛

❖ **الحدود المكانية:** تم إجراء هذه الدراسة على مستوى دولة الجزائر، كما تم استخدام الاستبيان الإلكتروني للوصول إلى أكثر عدد ممكن من مجتمع الدراسة؛

❖ **الحدود الزمانية:** بالنسبة للفترة الزمنية للدراسة فقد امتدت لمدة أربع سنوات، فالجانب النظري للدراسة تم العمل عليه بداية من الموسم الدراسي 2018/2017 إلى الموسم الدراسي 2021/2020، والجانب التطبيقي بداية من سبتمبر 2020 إلى شهر مارس 2021.

9- المنهج المستخدم في الدراسة:

للإجابة على إشكالية وفروض الدراسة، تم الاعتماد على **المنهج الوصفي التحليلي**، وكان ذلك من خلال دراسة الإطار النظري لمهنة المراجعة ومعاييرها وأخلاقياتها، وحوكمة المؤسسات، ووصف العلاقة بين متغيرات الدراسة، وكذلك لتفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية للوقوف على صحة اختبار الفروض من عدمها، وهذا من خلال الاعتماد على أدوات جمع البيانات من كتب، مقالات، رسائل جامعية، ملتقيات، الاستبيان، ... الخ، واستخدام البرنامج الإحصائي SPSS لتحليل نتائج أفراد عينة الدراسة.

10- صعوبات الدراسة:

من بين الصعوبات التي واجهت الطالب خاصة في الجانب الميداني للدراسة، ما يلي:

❖ **صعوبة التنقل بين ولايات الوطن في الحصول على أكبر عدد من المختصين من عينة الدراسة، للإجابة على استمارة الاستبيان، وكان هذا راجع إلى تعليق (توقيف) النقل نظرا لانتشار فيروس كورونا في البلد، وكذلك الغلق الجزئي لبعض الولايات؛**

❖ في ظل النقطة السابقة فانه تم الاعتماد على الاستبيان الالكتروني، ولكن الردود على الاستبيان كانت قليلة مقارنة مع ما تم إرساله عبر البريد الالكتروني.

11- الدراسات السابقة:

سيتم التطرق في هذا الجزء لبعض الدراسات السابقة التي تناولت متغيرات الدراسة الحالية (مراجعة الحسابات، حوكمة المؤسسات، جودة المعلومات المحاسبية)، موضحين في ذلك الأهداف والنتائج التي توصلت إليها كل دراسة، مع القيام في آخر كل دراسة بالتعليق عليها ومقارنتها مع الدراسة الحالية، كما سيتم عرض الدراسات العربية مستقلة عن الدراسات الأجنبية، ويكون ترتيب كل منهما حسب تاريخ أقدميتها.

أ- الدراسات العربية:

1- عبد القادر عيادي، **جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة الشركات وانعكاساتها على كفاءة السوق المالية -حالة الجزائر-**، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشف، الجزائر، 2014.

هدفت الدراسة إلى معرفة التطبيق السليم لآليات الحوكمة (مجلس الإدارة ولجان المراجعة، المراجعة الداخلية، الإفصاح المحاسبي) لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وأثرها على كفاءة السوق المالية، ولتحقيق ذلك تم الاعتماد في جمع البيانات على أسلوب العينة العشوائية الطبقية، حيث تم توزيع 120 استبانة عليها واسترجاع 75 استبانة صالحة للمعالجة الإحصائية، وبعد المعالجة الإحصائية تم إثبات صحة فرضيات الدراسة الميدانية، وأظهرت نتائجها من خلال أن لكل من مجلس الإدارة ولجان المراجعة والمراجعة الداخلية دورا فعالا في تدعيم جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك الإفصاح المحاسبي، كما أنه يوجد انعكاسات لجودة المعلومات المحاسبية على كفاءة السوق المالية.

قامت هذه الدراسة بمعالجة أثر جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات على كفاءة السوق المالي، حيث اتفقت مع الدراسة الحالية على أن الآليات الداخلية للحوكمة لها تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، مع أنها لم تتطرق إلى الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات (المراجعة الخارجية) وهي محل بحث في الدراسة الحالية، واختلفت الدراسة السابقة مع الدراسة الحالية في أن اختيار عينة الدراسة كان على أساس العينة العشوائية الطبقية، حيث أن اختيار العينة في الدراسة الحالية كان بطريقة عشوائية، وكذلك اختلفت في طبيعة عينة الدراسة والتي كانت على مجموعة من مؤسسات التابعة للقطاع الحكومي والخاص، في حين الدراسة الحالية كانت العينة مكونة من أساتذة ومهنيين في المحاسبة والمراجعة.

2- دراسة انتصار حسين علي عبد الله، لجان المراجعة في ظل حوكمة الشركات وأثرها على جودة التقارير المالية -دراسة ميدانية على عينة من المصارف السودانية-، أطروحة مقدمة لنيل درجة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية الدراسات العليا والبحث العلمي، جامعة الرباط الوطني، الخرطوم، السودان، 2016.

تناولت هذه الدراسة لجان المراجعة في ظل حوكمة المؤسسات وأثرها على جودة التقارير المالية، والتي هدفت إلى توضيح المفاهيم النظرية للجان المراجعة في ظل حوكمة المؤسسات بشكل عام، ودورها في جودة التقارير المالية، حيث تمثلت عينتها في 198 مفردة من العاملين في المصارف السودانية، واستخدمت في ذلك أداة الاستبيان لجمع البيانات، معتمدة في ذلك على المنهج التاريخي والاستنباطي والاستقرائي والوصفي، وكان من أبرز نتائجها ما يلي:

- لجان المراجعة تعمل على ضمان الإفصاح والشمولية في القوائم المالية، والعمل على التناسق في توافر المعلومات لأعضاء مجلس الإدارة وذلك لزيادة فعالية الرقابة على تصرفات الإدارة؛

- أثبتت الدراسة أن لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات أثر إيجابي كبير على مستوى المؤسسة، وعلى المستوى الكلي للاقتصاد بالمصارف السودانية؛

- تعمل لجان المراجعة في مجلس الإدارة على جذب الاستثمارات الخارجية والداخلية من خلال التأكيد على الشفافية في التقارير المالية بالمصارف السودانية.

اقتصرت هذه الدراسة من خلال فصولها النظرية الثلاثة على معالجة متغيراتها بشكل منفصل في كل فصل، حيث لم تتطرق إلى أثر لجان المراجعة على جودة التقارير المالية في ظل الحوكمة في الدراسة النظرية، وإنما كان ذلك من خلال الدراسة التطبيقية (الاستبيان)، وبالمقارنة مع الدراسة الحالية نجد بأن هناك هدف مشترك في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات مع الاختلاف في آلية التطبيق، فنجد في الدراسة السابقة الآلية الداخلية للحوكمة (لجان المراجعة)، وفي الدراسة الحالية الآلية الخارجية (المراجعة الخارجية).

3- بن علي قطيب، دور التدقيق المحاسبي في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية -دراسة على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.

هدفت الدراسة إلى معرفة العلاقة بين المراجعة في ظل المعالجة الالكترونية للبيانات وجودة المعلومات المحاسبية، حيث تمثلت عينتها في 34 عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية تيارت، حيث اعتمدت في ذلك على أداة الاستبيان لجمع البيانات، واستخدمت المنهج الوصفي والاستقرائي، والمنهج التحليلي في دراسة الحالة

من خلال الفصل التطبيقي، حيث أظهرت نتائج الدراسة بأنه يوجد دور لتكنولوجيا المعلومات والاتصال في عملية المراجعة، والتي تؤثر إيجاباً على جودة المعلومات المحاسبية، كما تساعد آليات حوكمة المؤسسات مهنة المراجعة على تقديم معلومات محاسبية ذات جودة.

اتفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية على أن آليات حوكمة المؤسسات تساعد مهنة المراجعة على تقديم معلومات محاسبية ذات جودة، وقد تم دراسة آليات الحوكمة في الدراسة الحالية من خلال الفصل الثالث، واختلفت في أنها اختارت عينة من المؤسسات الاقتصادية لتوزيع الاستبيان عليها، عكس الدراسة الحالية التي اعتمدت على عينة من الأساتذة الأكاديميين ومهنيين في المحاسبة ومختصين في مراجعة الحسابات، وكذلك اختلفت في توزيع الاستبيان في مكان واحد متمثل في ولاية تيارت، وهو عكس ما تم في هذه الدراسة من توزيع الاستبيان بشكل واسع على كثير من ولايات الوطن وذلك من خلال الاستعانة بالاستبيان الإلكتروني.

4- خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، المجلد 14، العدد 01، الجزائر، 2019.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر تفعيل الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات في تحسين جودة المعلومات المالية، ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة والذي بلغ عددها 35 موظف من مؤسسة اقتصادية، وخلصت نتائج الدراسة على أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات (مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية) في تحسين جودة المعلومات المالية. أوضحت هذه الدراسة آليات حوكمة المؤسسات الداخلية في تحقيقها لجودة المعلومات المالية، حيث اختلفت في أنها اختارت عينة من الموظفين في مؤسسة اقتصادية لتوزيع الاستبيان عليها، عكس الدراسة الحالية التي اعتمدت على عينة من الأساتذة الأكاديميين ومهنيين في المحاسبة ومختصين في مراجعة الحسابات، وكذلك اختلفت في توزيع الاستبيان في مكان واحد (مؤسسة اقتصادية)، وهو عكس ما تم في هذه الدراسة من توزيع الاستبيان بشكل واسع على كثير من ولايات الوطن وذلك بالاستعانة بالاستبيان الإلكتروني، واتفقت هذه الدراسة مع الدراسة الحالية على أن هناك دور لآليات حوكمة المؤسسات الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وهو ما تم التطرق إليه في الدراسة الحالية في المبحث الثالث للفصل الثالث بشكل نظري، و تم التوصل إليه بشكل تطبيقي في هذه الدراسة (الدراسة السابقة).

ب- الدراسات الأجنبية:

1- Fares Jamil Al_Sufy and others, **Corporate Governance and Its Impact on the Quality of Accounting Information in the Industrial Community Shareholding Companies Listed in Amman Financial Market- Jordan**, International Journal of Humanities and Social Science, Vol. 3 No. 5, 2013.

بمعنى حوكمة الشركات وأثرها على جودة المعلومات المحاسبية في المجتمع الصناعي للشركات المساهمة المدرجة في سوق عمان المالي - الأردن.

تناولت هذه الدراسة تأثير الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية لشركة مساهمة في الأردن، والتي هدفت إلى التعرف على مبادئ حوكمة المؤسسات، ومعرفة الحوكمة في البيئة الاقتصادية الأردنية، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان وتوزيعه على 50 شركة صناعية في الأردن، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الدراسة من جانبها النظري والتطبيقي، حيث تم التوصل إلى مجموعة من النتائج، منها:

- وجود وعي لمستخدمي المعلومات المحاسبية بمفهوم الحوكمة؛

- هناك تنفيذ فعال لمبادئ حوكمة المؤسسات يؤثر على جودة التقارير المالية ويجعلها أكثر دقة.

أوضحت هذه الدراسة أهمية تطبيق حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث اختلفت عن الدراسة الحالية في جوانب عدة، من بينها: كانت عينة الدراسة مؤسسات صناعية عكس ما هو موجود في الدراسة الحالية من عينة لمجموعة من الأساتذة والمهنيين من محاسبين ومراجعين، واتفقت في أن تطبيق حوكمة المؤسسات له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وهو ما تم التطرق إليه في الدراسة الحالية من خلال آليات تنفيذ حوكمة المؤسسات الداخلية والخارجية في الفصل الثالث.

2- Abdallah Mohammad Alzoubi and others, **The External Auditing and Those Charged with Governance**, International Business Management, vol. 13, No. 01, 2019.

بمعنى التدقيق الخارجي والمكلفين بالحوكمة.

تناولت هذه الدراسة تحديد مدى الاتصال بين المراجعين الخارجيين والمكلفين بالحوكمة للحد من الفساد الإداري والمالي وذلك بالاعتماد على كل من معيار المراجعة ISA 260 و ISA 265، ولتحقيق هدف الدراسة تم إعداد استبيان وتوزيعه على عينة من ممارسي المراجعة، حيث تم توزيع 120 استبيان عليها واسترجاع 111 استبيان، حيث خلصت الدراسة إلى أن الاتصال الجيد بين المراجعين والمكلفين بالحوكمة يقيد ويحد من الفساد الإداري والمالي في جميع جوانب المؤسسة، حيث يتم إخطار المكلفين بالحوكمة بإعادة عرض البيانات المالية الصادرة عن الإدارة الانحرافات الجوهرية الناتجة عن الغش أو الخطأ، ويوصي الباحثون بشكل أكبر على الاتصال وتعزيز عملية الاتصال بين المراجعين الخارجيين والمكلفين بالحوكمة، نظرا لتأثيرها في دعم نقاط القوة وتجنب نقاط

الضعف في عملية الرقابة الداخلية وتقليل الممارسات الخاطئة المتعلقة بالعمليات والإجراءات، والتي بدورها تقلل من الفساد المالي والإداري.

اقتصرت هذه الدراسة بالمقارنة مع الدراسة الحالية على أنها تناولت المتغير المستقل وهو المراجعة الخارجية، واتفقت في جانب من عينتها مع الدراسة الحالية على أنها أجريت على المراجعين الخارجيين.

12- محتويات الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، تجيب في مجملها على الإشكالية المطروحة، ويمكن ذكر محتوى الفصول كالآتي:

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات.

تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية، فالبداية كانت من المبحث الأول بعنوان عموميات حول مراجعة الحسابات، حيث تم التطرق فيه إلى تطور المهنة وتعريفها، أهميتها وأهدافها، وكذلك أنواعها وفروضها، كما تم التطرق في المبحث الثاني إلى معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة، ومن خلاله تم التعرف على معايير المراجعة الدولية والجزائرية، وكيفية صدورهما، وعرض لهذه المعايير الدولية والجزائرية، وبعدها تم التعرف على مبادئ أخلاقيات المهنة الصادرة عن المنظمات الدولية والقوانين الجزائرية، وفي المبحث الأخير كان العنوان خاص بمنهجية المراجعة، حيث تم التعرف فيه على الإجراءات التنفيذية للمراجعة بداية من معرفة المؤسسة محل المراجعة، ومرورا بتقييم نظامها الداخلي، وهذا بالاستعانة بأدلة الإثبات التي يعتمد عليها المراجع في نهاية مهمته لإعداد المرحلة الأخيرة والمثلة في تقرير المراجع.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية في الجزائر وجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي.

تم تخصيص هذا الفصل لمعالجة ثلاث مباحث، أولها كان خاص بسرد التطور التاريخي للمراجعة في الجزائر، وخصائص ممارسة تلك المهنة، والهيئات المهنية المنظمة لها في الجزائر وخارجها، وفي المبحث الثاني كان الأمر مغايرا لما تم الحديث عليه سابقا، حيث تم الولوج إلى مجال آخر ألا وهو مهنة المحاسبة، حيث تم دراستها من جوانب عدة، بداية من تطورها التاريخي وتعريفها، وذكر مبادئها وفروضها، مرورا بعد ذلك إلى الإطار النظري لنظام المعلومات المحاسبي، والذي تم التعرف فيه على مكوناته وأهم وظائفه، مع ذكر أهم أهدافه في ظل وجود النظام المحاسبي المالي، وفي الأخير تم القيام بمقارنة النظامين للخروج بأهم أوجه الاختلاف والتشابه، وفي المطلب الأخير للمبحث تم التعريف بالقوائم المالية للمؤسسة وفقا للنظام المحاسبي المالي وما تحتويه من عناصر أساسية لكل

قائمة، ووصولاً في الأخير إلى المبحث الثالث حيث تم التعرف فيه على جودة المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، من خلال التعريف بالمعلومات المحاسبية، والخصائص التي يجب توفرها لتحقيق الجودة.

الفصل الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

تم التعرض في هذا الفصل إلى مجموعة من المفاهيم والعلاقات، بدايتها من المبحث الأول والذي بين التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات، وتعريفها، وكذلك أهميته وأهدافها، والمبادئ الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وفي المبحث الثاني من هذا الفصل تم التطرق إلى ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري تطورا وتعريفا وكذلك ذكر مبادئه، وفي آخر المبحث تم مقارنة حوكمة المؤسسات الدولية مع ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري، أما المبحث الثالث والأخير فقد تم التطرق إلى المراجعة الخارجية كآلية للحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث تم التعرف فيه على آليات الحوكمة الداخلية والخارجية ودورها في المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق جودتها.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية.

تم تخصيص هذا الفصل للدراسة الميدانية، حيث تم وصف وتحليل عينة الدراسة، واختبار صدق وثبات محاور الاستبيان وذلك من خلال الاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS، ثم القيام باختبار التوزيع الطبيعي (اختبار كولجروف سيمرنوف) لمعرفة هل عينة الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، ثم القيام بتحليل فقرات كل محور واختبار الفرضيات باستخدام اختبار الانحدار الخطي البسيط، واختبار التباين الأحادي ANOVA. وفي الأخير فقد تم إعداد خاتمة عامة، تم التطرق فيها إلى اختبار نتائج الفرضيات، والوصول إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، وكذلك على مجموعة من التوصيات، والآفاق الدراسية المقترحة لدراساتها من قبل باحثين في هذا المجال مستقبلا.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمراجعة الحسابات

تمهيد:

بدأت عملية مراجعة الحسابات منذ آلاف السنين، وكان ذلك عند اليونان والمصريين، وفي ذلك الوقت عملية المراجعة كانت بشكلها البسيط، وهي مراجعة ما تم قبضه أو صرفه من أموال ومعاينة السارق في حالة اختلاسه للأموال، ولكن هذه الصورة البدائية في مهنة المراجعة تطوّرت بتطوّر الحياة الاقتصادية والفكرية، حتى ظهور الثورة الصناعية في أوروبا والتي أدّت إلى بروز الشركات المتعددة الجنسيات، ونظراً لضخامة هذه الشركات وعدم استطاعة المساهمين في القيام بتسيير شؤون إدارتها، نتج عن ذلك انفصال الملكية عن التسيير (نظرية الوكالة)، ومن هنا ظهرت الحاجة إلى طرف محايد تُوكّل إليه مهمّة مراجعة حسابات المؤسسة، وإبداء رأيه حول عدالة القوائم المالية المعدّة من طرف إدارة المؤسسة، وتوصيل نتائج ذلك إلى ملاكها والمستفيدين منها، في تقرير يُعدّه المراجع بعد إكمال كافّة مراحل عملية المراجعة، والتي قام بتحديد المراجع في برنامجه بعد قبوله مهمّة مراجعة المؤسسة بناء على مجموعة من المتطلبات التي رآها ضرورة للقيام بالمهمة في أحسن الظروف.

حيث أنه وللقيام بهذه المهمة لا بُدّ على المراجع أن يكون مؤهلاً من الناحية العلمية والمهنية، وكذلك يجب أن يكون مستقلاً عند أدائه لمراجعة حسابات المؤسسة، ومن هنا نجد بأن مراجعة الحسابات تطوّرت وأصبحت لها معايير مهنية تم إصدارها من قبل منظمات مهنية، والسّبق في ذلك كان للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث كانت لهذه المعايير دور مهم في تحكّم المراجع في المهنة، وزيادة الجودة في ممارسة المراجعة، وكذلك تقليل التفاوت في ممارسة المراجعة بين دول العالم، ولأجل ذلك طبّقت كثير من دول العالم معايير المراجعة الدولية، ونجد دول أخرى قامت بصياغة معايير محلية تناسب مع بيئتها بناء على المعايير الدولية للمراجعة، ومثال ذلك نجد الجزائر التي قامت بإصدار معايير للمراجعة، ومجموعة من القوانين والمراسيم التنفيذية لتنظيم المهنة، ولكن هذه المعايير والقوانين لوحدها غير كافية لإنتاج تقرير المراجع بصورة تزيد من جودة القوائم المالية، ما لم يتحلّى المراجع بمبادئ أخلاقيات المهنة.

وللإطلاع أكثر حول هذا الفصل قمنا بتقسيمه إلى ثلاثة مباحث أساسية، هي كالآتي:

المبحث الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات؛

المبحث الثاني: معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة؛

المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

المبحث الأول: عموميات حول مراجعة الحسابات.

ظهرت المراجعة بعد زيادة الطلب عليها، من خلال التطور الذي عرفته الشركات المتعددة الجنسيات من الناحية الجغرافية والمالية، وكذلك فصل الملكية عن التسيير، ومن أجل الحفاظ على أموال الملاك ومراقبتها كان لزاماً على هذه الشركات الخضوع لعملية المراجعة، من أجل الوقوف على صحة ومصداقية المعلومات المحاسبية المقدمة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات وتعريفها.

يرى الباحثين بأن المراجعة لها تاريخ وتطور عبر العصور، حيث ترجع جذورها التاريخية إلى عهد حكومات قدماء المصريين واليونان، ولكن في البداية لم تكن المراجعة بالشكل والتنظيم المعروف حالياً لأسباب عدة، وفي هذا المطلب سنتعرض إلى مجموعة من التطورات التي لحقت بعملية المراجعة، من خلال تطورها التاريخي، ثم ظهورها في الدول العربية، وبعدها سرد مجموعة من التعريفات، والخصائص، والوظائف حول مراجعة الحسابات.

أولاً: التطور التاريخي لمراجعة الحسابات.

سيتم التطرق في مستهل هذا المطلب إلى البدايات الأولى لمراجعة الحسابات من منطلقات عدة، بداية من التطورات التي حدثت في كل من أوروبا وأمريكا والدول العربية وكذلك الجزائر.

1- البدايات الأولى لمراجعة الحسابات: تستمد مهنة المراجعة نشأتها وظهورها من حاجة الإنسان إلى التحقق والتأكد من صحة البيانات المحاسبية، التي يعتمد عليها في اتخاذ قراراته، والعمل على مطابقة البيانات الموجودة في السجلات لما هو في الواقع، حيث ظهرت هذه الحاجة أولاً لدى الحكومات، وذلك أن الوثائق التاريخية تبين بأن حكومات قدماء المصريين واليونان كانوا يستخدمون المراجعة، وذلك بالاستعانة بالمراجعين، للتأكد من صحة الحسابات العامة، وكان المراجع وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها وخلوها من كل الأخطاء (الخطأ عن غير قصد) والتلاعبات (الخطأ عن قصد أي عمداً)، وتاريخياً نجد أن كلمة المراجعة "Auditing" مشتقة من الكلمة اللاتينية "Audire" ومعناها يستمع¹.

ثم اتسع نطاق المراجعة والذي صاحبه التطور في النشاط التجاري والاقتصادي، فشمّل وحدات القطاع الخاص الاقتصادية من مشاريع ومنشآت مختلفة، خصوصاً بعد التطور الذي حدث في علم المحاسبة بإتباع نظام القيد المزدوج، كما ورد في موسوعة لوقا باشيليو* عام 1494، حيث سهولة استعمال النظام أدت إلى انتشار تطبيقه، ذلك الانتشار الذي ساعد في تطور المحاسبة والمراجعة، وبظهور الشركات الصناعية الضخمة (شركات

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 19-20.

* هو عالم رياضيات إيطالي، كان من بين إنجازاته في تنظيم العمل المحاسبي إنشاء نظام القيد المزدوج، والذي يعتبر العمود الفقري للنظام المحاسبي.

(الأموال) في القرن الثامن عشر، وما تضمنه ذلك من فصل بين ملكية الشركة وإدارتها، مما أدى ذلك إلى زيادة الحاجة للمراجعة، من خلال طلب المساهمين تعيين مراجعي حسابات كوكلاء عليهم للقيام بمراقبة أعمال الشركة¹.

2- مهنة المراجعة في الدول الأجنبية: وقد ظهرت أول منظمة مهنية في مجال مراجعة الحسابات في فينيسيا بايطاليا عام 1581، حيث تم تأسيس كلية (Roxonati) وكانت هذه الكلية تتطلب النجاح في الامتحان الخاص بالمهنة بالإضافة إلى ست سنوات تدريبية ليصبح الشخص خبيراً في مهنة المحاسبة، وبعدها تم تنظيم المهنة في بريطانيا حوالي عام 1773، وقد أصبحت مهنة مستقلة فيها عندما أنشأت جمعية المحاسبين القانونيين بأدنبرة عام 1854، وكان لصدور قانون الشركات البريطاني عام 1862 دور مهم في مهنة المراجعة، والذي نص على وجوب المراجعة بهدف حماية المستثمرين من تلاعب الشركات بأموالهم، وبعد بريطانيا ظهرت المهنة بفرنسا عام 1881، والولايات المتحدة الأمريكية عام 1882، وألمانيا عام 1896، وكندا عام 1902، وأستراليا عام 1904، وفنلندا عام 1911، وتتابع بعد ذلك معظم دول العالم، حيث لا يكاد يخلو بلد في العالم اليوم من تنظيم مهنة مراجعة الحسابات².

3- مهنة المراجعة في بعض الدول العربية: تعتبر مصر أول دولة عربية في تنظيمها مهنة المراجعة، ولكن في البداية كانت مزاوله المهنة فيها بدون تنظيم، حتى صدر مرسوم بتأسيس جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية في 1946/04/24³، كما شكلت جمعية المحاسبين القانونيين في سوريا عام 1958، إذ لم تحاول سلطات الاستعمار الفرنسي قبل ذلك إدخال تعديلات ذات شأن على اللائحة التجارية العثمانية، التي كانت تطبق في الدولة العثمانية منذ عام 1850، والتي كانت تمثل ترجمة شبه حرفية لقانون التجارة الفرنسي الصادر عام 1807، والذي كان خالياً من أية نصوص تتعلق بمراجعة حسابات الشركات المساهمة، أما قانون التجارة اللبناني الصادر عام 1943 فقد اكتفى بالإشارة إلى تعيين مراجعين اثنين للشركات المساهمة، أحدهما يعين من قبل المساهمين، والآخر من قبل المحكمة، دون أية إشارة إلى التأهيل العلمي والعملية، وفي الأردن تم إصدار قانون رقم 10 عام 1961 يتعلق بمزاولة مهنة مراجعة الحسابات، محاولاً بذلك الارتقاء بالمهنة، وبعدها تم إصدار قانون رقم 12 عام 1964

¹ خالد أمين عبد الله، مرجع سابق، ص 20.

² أشرف عبد الحليم محمود كراجة، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات، عمان، الأردن، 2004، ص 24.

³ مؤسسة جاسر عجمي للمحاسبة والمراجعة والاستشارات GAAP، مراحل تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، 2010/03/13، مقال متاح على الموقع التالي: kenanaonline.com/users/gasseragamyAccountingAuditingC/posts/115114، (تاريخ الاطلاع: 2019/06/07).

والممثل في قانون الشركات، حيث جعل المراجعة إلزامية لشركات المساهمة¹، وفي تونس تم تنظيم مهنة المراجعة بعد الاستقلال عام 1959، وبعدها تم إنشاء هيئة الخبراء المحاسبين ومراجعي الحسابات في عام 1983، ولقد كان لها دورا هاما في تنظيم المهنة والرفع من نوعية خدماتها مع ضمان مصداقيتها².

وتأكيدا لما سبق فقد شكلت المنظمات المحاسبية العربية اتحادا للمحاسبين والمراجعين العرب، حيث المهمة الموكلة إليه تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، وتطوير وتسهيل ونشر المعلومات العلمية والمهنية من خلال عقد المؤتمرات والندوات، والعمل على رفع المستوى المهني والثقافي لمزاويلها.

4- البدايات الأولى للمراجعة في الجزائر: مورست هذه المهنة في الجزائر قبل الاستقلال، حيث كانت خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي ونذكر منها قانون 1945/09/19، المتضمن تأسيس نقابة الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين، وقد بقي هذا القانون معمولاً به حتى بعد الاستقلال، كما طبق القانون الفرنسي المؤرخ في 1966/07/24 حول الشركات التجارية³.

ولكن مع بداية السبعينات تم تنظيم المهنة لأول مرة من خلال إصدار الأمر رقم 107/69 المؤرخ في 1969/12/31 والمتضمن لقانون المالية لسنة 1970.

مما سبق يتبين بأن أهم العوامل التي ساعدت على تطور المراجعة هي كالاتي⁴:

- ❖ ظهور المؤسسات واتساع حجمها وفروعها (الشركات المتعددة الجنسيات)، وانفصال الملكية عن التسيير (تفويض وتوكيل التسيير للغير اقتصاديا)؛
- ❖ صدور بعض القوانين والتشريعات الضريبية والمالية (الضريبة على الدخل، السوق المالية،... الخ)؛
- ❖ حماية المستثمرين من التلاعب بأموالهم.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 74.

² رشيد نمر، مراقب الحسابات، 2008/05/18، مقال متاح على الموقع التالي: http://ksouri-mouhamat.blogspot.com/2008/05/blog-post_8661.html، (تاريخ الاطلاع: 2019/06/07).

³ شريفي عمر، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012، ص 114.

⁴ توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 14.

ثانيا: تعريف مراجعة الحسابات.

رغم اختلاف صيغ التعاريف التي سنذكرها عن المراجعة، والناجمة عن اختلاف الهيئات والجهات الصادرة عنها، إلا أن جميعها متفق في الهدف الذي تسعى الشركة إلى تحقيقه، وفيما يلي بعض التعاريف:

حسب منظمة العمل للمحاسبة والمراجعة الفرنسية تعتبر المراجعة بأنها: "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنيات المعلومات والتقييم، بغية إصدار حكم معلل ومستقل، استنادا على معايير التقييم، وتقدير مصداقية وفعالية النظام والإجراءات المتعلقة بالتنظيم"¹.

وحسب خالد أمين تعتبر المراجعة من وجهة النظر العملية على أنها: "طريقة منظمة للحصول بموضوعية على أدلة وقرائن الإثبات، بخصوص ما هو مثبت بالدفاتر والسجلات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع، وتقييمها للتأكد من درجة التماثل بين ما هو مثبت وهذه الأحداث وفق مقاييس معينة، ونقل النتائج إلى الأطراف المعنية"².

وكذلك عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accounting Association على أنها: "عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي، والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة"³.

وفي تعريف أخير للمراجعة تعتبر بأنها: "عملية منظمة لتجميع الأدلة والقرائن الكافية والمقنعة وتقييمها بطريقة موضوعية، بواسطة شخص مؤهل ومستقل، لإبداء رأيه الفني المحايد عن مدى تمثيل وتطابق المعلومات المتعلقة بالشركة للواقع بدرجة معقولة في ضوء المعايير المحددة، وتبليغ هذا الرأي في تقرير للمهتمين بشؤون الشركة، لمساعدتهم في اتخاذ القرارات"⁴.

من خلال ما سبق من تعريفات يمكن صياغة التعريف الآتي حول المراجعة، وهي عبارة عن عملية منظمة وفق معايير ومبادئ محدّدة دوليا، والتي يستعين بها مراجع الحسابات من أجل القيام بعملية فحص القوائم المالية، للوصول إلى إعداد التقرير الذي يوضح رأيه حول عدالة ودقة القوائم المالية.

¹ صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002، ص 65.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 11.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 156.

⁴ منصور أحمد البيديوي، شحاتة السيد شحاتة، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة (مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 13.

ثالثا: خصائص مراجعة الحسابات.

من خلال ما سبق من تعريفات، يمكن إظهار خصائص لعملية المراجعة، وهي كالآتي¹:

❖ **عملية يقوم بها شخص متخصص ومؤهل:** أي تحت شروط محددة حسب نصوص قانونية وتنظيمية، مثل ضرورة التسجيل في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، والتزامه بعدد من الواجبات تفرضها النصوص والتنظيمات؛

❖ **عملية منظمة:** أي تعتمد على مبادئ ومعايير علمية بشكل ممنهج ومدرس، من قبل هيئات ومنظمات مهنية دولية ومحلية، وكذلك على تخطيط مسبق يتمثل في برنامج موضوع لعملية المراجعة، حتى يتمكن من تطبيق المراجعة وتحقيق هدف الجودة والشفافية في المعلومات المحاسبية؛

❖ **الحصول على الأدلة والقرائن:** هناك العديد من الأدلة والتي تكون من داخل الشركة (فواتير المبيعات، سندات دخول وخروج البضاعة، كشف الأجر)، ومنها ما هو من خارج المؤسسة (فواتير الشراء، كشف الحساب البنكي)، وكذلك يمكن أن تكون الأدلة من شخص المراجع نفسه وذلك عن طريق الملاحظة وكذلك الأسئلة الشفوية التي يقدمها؛

❖ **توصيل نتائج الفحص إلى الأطراف المعنية:** ويكون ذلك في شكل تقرير يبين فيه رأيه الفني بكل حيادية واستقلالية، ودون أي تأثير من قبل أصحاب المؤسسة.

رابعا: الوظائف الأساسية لمراجعة الحسابات: نجد من خلال ما تم سرده من تعريفات حول مراجعة الحسابات ثلاث وظائف أو محاور أساسية، وهي²:

❖ **الفحص:** ويقصد به فحص البيانات والسجلات للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها، تحليلها وتبويبها، أي فحص القياس الكمي والنقدي للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة؛

❖ **التحقيق:** ويقصد به الحكم على مدى صلاحية نتائج الأنظمة الفرعية للنظام الإداري، كأداة للتعبير السليم لواقع المؤسسة، وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة؛

يعتبر الفحص والتحقيق عمليتان مترابطتان ينتظر من خلالهما تمكين المراجع من إبداء رأي فني محايد، فيما إذا كانت عملية القياس للأحداث الاقتصادية أدت إلى انعكاس صورة صحيحة وسليمة لنتيجة ومركز المؤسسة الحقيقي.

¹ ناصر دادي عدون، تلاهوبري رابح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة التحولات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد الرابع، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص 60.

² صديقي مسعود، مرجع سابق، 65.

❖ **التقرير:** ويقصد به بلورة نتائج الفحص والتحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الأطراف المعنية سواء كانت

داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول بأن التقرير هو العملية الأخيرة من المراجعة وثمرتها.

المطلب الثاني: أهمية و أهداف مراجعة الحسابات.

عرفت مهنة المراجعة تطورات نتيجة الحاجة المتزايدة عليها، وذلك لطمأنة الملاك على أن أموالهم تُسيّر بشكل سليم، من هنا تظهر أهمية وأهداف المراجعة بالنسبة لأصحاب المصالح والمستفيدين من المعلومات المحاسبية.

أولاً: أهمية مراجعة الحسابات.

تعتبر المراجعة ذات أهمية لدى الأطراف المستفيدة منها سواء الداخلية أو الخارجية للمؤسسة، وذلك من خلال اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها، بناء على القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع، ويمكن تلخيص أهم الأطراف المستفيدة من المراجعة كما يلي:

1- المستثمرون: تعتمد فئة المستثمرين على القوائم المالية التي تمت مراجعتها، وذلك لاتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص المدخرات والاستثمارات، بحيث تحقق لهم أكبر عائد ممكن في ظل اختيار البديل الأمثل من مجمل البدائل المتاحة، مع اعتبار توفر الثقة في مصداقية هذه المعلومات.

اعتباراً على ما سبق فالمعلومات المحاسبية التي تمت مراجعتها تقلل من نسبة المخاطرة في اتخاذ القرارات المختلفة من طرف المستثمرين، حيث أن تعيين مراجع حسابات مستقل ومحيد يعتبر أمراً يطمئن ويزيد من ثقة المستثمرين، بأن الإدارة تسيّر أموالهم بشكل سليم¹.

2- إدارة المؤسسة: تعتمد إدارة المؤسسة اعتماداً كلياً على المعلومات المحاسبية في إعداد خططها، ومراقبة الأداء وتقييمه، حيث تحرص على أن تكون المعلومات التي تم فحصها من قبل مراجع مستقل ومحيد، وذلك حتى يكون تأثير الإدارة فعال في إدارة أموال ملاكها بكفاءة².

3- البنوك والهيئات المالية: تسعى معظم المؤسسات إلى الحصول على التمويل اللازم لممارسة نشاطها بدون انقطاع لضمان الاستمرار والتحكم في الأسواق، فتقوم بطلب الحصول على قروض وتسهيلات بنكية من البنوك والمؤسسات المالية، وقبل موافقة البنوك على منح القروض فإنها تقوم أولاً بفحص القوائم المالية للمؤسسة، وتحليل

¹ سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية -دراسة حالة الشركة الجزائرية للألغالوم (ALGAL) بالمسيلة، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004، ص 34.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سابق، ص 16.

المركز المالي لها، وهذا من أجل ضمان قدرة المؤسسة على سداد القروض الممنوحة لها مع فوائدها في الآجال المحددة¹.

4- هيئة سوق المال: تعتبر هيئة سوق المال بالنسبة للعديد من الدول مستخدماً هاماً لتقرير المراجع، لما لها من دور رقابي على سوق الأوراق المالية، وبحكم القانون فإن المؤسسات المقيّدة في البورصة والمؤسسات العاملة في مجال الأوراق المالية ملزمة بتقديم صورة من أوراقها المالية وتقرير مراجع الحسابات عليها للهيئة العامة لسوق المال، حيث تلعب هذه الأخيرة دوراً شبه تشريعي فيما يتعلق بمتطلبات القياس والإفصاح المحاسبي لهذه المؤسسات وتعيين مراجع الحسابات².

5- اتحادات ونقابات العمال: لهذه النقابات دوراً هاماً في الحفاظ على حقوق العمال في ظل اقتصاد السوق، وذلك من خلال آلية التفاوض مع إدارة المؤسسة أو الجهات الحكومية بشأن عوائد العمل، من أجور وحوافز ومزايا مادية واجتماعية، وعادة ما يكون لدى اتحادات ونقابات العمال مستشاراً مالياً يساعد إدارتها في إتمام عملية التفاوض بنجاح، ومن أهم المعلومات التي يعتمد عليها المستشار المالي في دوره هذا، من خلال قدرة المؤسسة على الدفع والتي ترتبط بدورها بالمركز المالي للمؤسسة، مؤشرات الربحية والسيولة، حصة المؤسسة من السوق والعوائد الحالية للعمل والمتوقعة في المستقبل، وتمثل القوائم المالية المصدر الرئيسي لمثل هذه المعلومات، لذلك فإن تقرير المراجع يدعم مدى اعتماد اتحادات ونقابات العمال عليها وثقتهم فيها³.

6- الهيئات الحكومية: والمتمثلة في أجهزة الدولة المختلفة، حيث تعتمد على القوائم المالية المصادق عليها في أغراض عدة، منها: التخطيط والرقابة، فرض الضرائب، تحديد الأسعار، تقرير الإعانات لبعض الصناعات لحمايتها، كذلك تعتمد عليها نقابات العمال في مفاوضاتها مع الإدارة بشأن الأجور والمشاركة في الأرباح وما شابه ذلك⁴.

يمكن القول بأن المراجعة أصبحت ذات أهمية كبيرة، وذلك من خلال استفادة الأطراف سواء من داخل المؤسسة أو خارجها من تقرير المراجع الخارجي، الذي يبين فيه رأيه بكل صدق وحيادية ودون أي تأثير من القائمين على المؤسسة، حيث تعتمد هذه الأطراف اعتماداً كلياً على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، في اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المستقبلية.

¹ سردوك فاتح، مرجع سابق، ص 34.

² شريقي عمر، مرجع سابق، ص 13.

³ المرجع السابق، ص 14.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سابق، ص 16.

ثانيا: أهداف مراجعة الحسابات.

قد يواجه المحاسبون مثل غيرهم في عالم المال والأعمال العديد من المشاكل الأخلاقية، بعضها معقد ويصعب حلّه، على سبيل المثال قد يكون لأسواق رأس المال (البورصة) دور مغري لإدارة المؤسسة على عدم تطبيق مبادئ المحاسبة، لتضخيم الأرباح المفصح عليها، وذلك لرفع أسهم المؤسسة وجذب مستثمرين جدد لها، في هذه الحالات لا تعد الكفاءة المهنية لمراجع الحسابات كافية لحل المشكلة الأخلاقية والمتمثلة في ارتكاب الأخطاء والغش¹.

حسب المعيار الدولي للمراجعة رقم 200 (الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء عملية المراجعة) والذي ينص على أن الهدف والمبادئ الأساسية التي تحكم مراجعة البيانات المحاسبية هو لأجل أن يتمكن المراجع من إعطاء الرأي فيما إذا كانت البيانات المالية معدة بشكل سليم، أما المبادئ الأخلاقية التي تحكم مسؤوليات المراجع المهنية هي: الاستقلالية، الموضوعية، الكفاءة المهنية، السرية، السلوك المهني².

تنقسم أهداف المراجعة إلى قسمين أساسيين، وهي أهداف تقليدية والتي بدورها تنقسم إلى أهداف رئيسية وأهداف فرعية، وأهداف حديثة متطورة وهي مبنية كما يلي³:

1- الأهداف التقليدية: وتنقسم إلى قسمين، وهما:

1-1- الأهداف الرئيسية: وتتمثل هذه الأهداف في:

- ❖ القيام بعملية التأكد والتحقق من مدى صحة وصدق البيانات المحاسبية الموجودة في الدفاتر والسجلات المحاسبية المؤيدة للعمليات؛
- ❖ المساهمة في إعطاء رأي محايد ودقيق يستند على المعرفة والخبرة وقوة الأدلة عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.

2-1- الأهداف الفرعية: ومن أهم هذه الأهداف ما يلي:

- ❖ اكتشاف الأخطاء والغش والتزوير الذي قد يكون في الدفاتر؛

¹ J.David Spiceland, Mark W. Nelson, Wayne B.Thomas, **Intermediate Accounting**, Ninth Edition, McGraw-Hill Education, New York, United States, 2018, P 18.

² هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 34.

³ شوقي جباري، فريد خميلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات -دراسة الفصائح المالية للشركات (Worldcom, Arthur Anderson Enron)، ملتقى الوطني الثامن حول: "مهنة التدقيق في الجزائر -الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة-"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010، ص 11-12.

❖ تساعد الإدارة في رسم السياسات الإدارية واتخاذ القرارات في الوقت المناسب كون تقرير المراجع له قوة الأدلة ويعتمد على الخبرة والمعرفة؛

❖ التقليل من فجوات ارتكاب الغش والأخطاء؛

❖ من خلال المراجعة يتخذ مستخدمي القوائم المالية قراراتهم الاستثمارية؛

❖ تعتبر أداة تستعين بها إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.

2- الأهداف الحديثة: نظرا لتطور مهنة المراجعة والتغير في البيئة المحيطة بالمؤسسات والانفتاح الاقتصادي وأثر العولمة على اقتصاديات الدول، ظهرت أهداف أخرى حديثة للمراجعة من اجل مواكبة مختلف التطورات الراهنة والحفاظ على استقرار المؤسسات، وتتمثل هذه الأهداف الحديثة في ما يلي¹:

❖ مراجعة الأهداف المخططة والقرارات المتخذة، لتحقيق هذه الأهداف المخططة، وأيضا المعلومات التي اتخذت على أساسها القرارات؛

❖ تقييم الأدلة وقرائن الإثبات واختيار الموضوعي منها، للتأكد والتحقق من عدالة القوائم المالية؛

❖ تحقيق أقصى قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، عن طريق محو الإسراف وذلك من خلال تطبيق مراجعة الحسابات باستخدام معايير الجودة.

في السابق كان الهدف من المراجع هو اكتشاف الأخطاء والغش، ولكن بمرور الوقت أصبح عمل المراجع ليس فقط اكتشاف الأخطاء والغش، وإنما زادت أهميته مع تطور المشاريع التجارية والصناعية، وصدور بعض القوانين والتشريعات المنظمة لحماية حقوق وواجبات كل طرف، والجدول التالي يبين أهداف المراجعة عبر فترة من الزمن، ومدى الفحص، وأهمية الرقابة الداخلية:

¹ ميلود زيد الخير، ياسين غفافية، التدقيق بين الحوكمة وأخلاقيات المهنة، الملتقى الوطني الرابع حول: " تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي، الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013، ص07.

الجدول رقم (1-1): التطور التاريخي لأهداف المراجعة ومدى الفحص وأهمية الرقابة الداخلية.

الفترة	الهدف من عملية المراجعة	مدى الفحص	أهمية الرقابة الداخلية
قبل عام 1500	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1500 - 1850	اكتشاف التلاعب والاختلاس	بالتفصيل	عدم الاعتراف بها
1850 - 1905	-اكتشاف التلاعب والاختلاس -اكتشاف الأخطاء الكتابية	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	عدم الاعتراف بها
1905 - 1933	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -اكتشاف التلاعب والأخطاء	بالتفصيل ومراجعة إختبارية	اعتراف سطحي
1933 - 1940	-تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي -اكتشاف التلاعب والأخطاء	مراجعة إختبارية	البداية في الاهتمام
1940 - 1960	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	مراجعة إختبارية	اهتمام وتركيز قوي

المصدر: محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 16.

يتّضح من الجدول رقم (1-1) بأن المراجعة في بدايتها الأولى كانت تفصيلية، نظراً لقلّة العمليات ومحدوديتها، في حين أن الرقابة الداخلية غير معترف بها آنذاك، وبمرور الوقت أصبحت المراجعة اختبارية والهدف منها الوقوف على دقة القوائم المالية، من خلال فحص السجلات المحاسبية، مع اعتراف سطحي للرقابة الداخلية، لكن مع تطور الحياة الاقتصادية وظهور الشركات المتعددة الجنسيات نتيجة للثورة الصناعية التي ظهرت في أوروبا، تعدّدت المعاملات الاقتصادية وتشعبت بين الدول، أصبح هدف المراجعة هو إبداء رأي فني حول سلامة القوائم المالية، واكتشاف الغش والتلاعب ما هو إلا نتيجة للمراجعة، حيث يعتمد المراجع في ذلك على قوة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، من خلاله يحدد العينة التي يراها مناسبة لفحصها وإصدار الحكم النهائي للمراجعة.

المطلب الثالث: فروض و أنواع المراجعة.

يعتبر الإطار النظري للمراجعة مهم لكل المراجعين، وذلك من خلال الرجوع إليه عند القيام بعملية المراجعة، في هذا المطلب سنبين الفروض التي تركز عليها مهنة المراجعة، وكذلك أنواع المراجعة. أولاً: فروض مراجعة الحسابات.

تُعرّف فروض المراجعة بأنها: " الأساس الذي ينطلق منه الباحثون في تطوير نظرية المراجعة، وتطوير الأفكار العلمية الخاصة بالمهنة، وبالتالي بقية عناصر نظرية المراجعة المتمثلة في المفاهيم، المعايير، والأهداف والإجراءات"¹.

يظهر جلياً من التعريف السابق بأنّ: الفرض هو أساس أي انطلاق لمفهوم وتوضيح رؤية نظرية المراجعة. تركز المراجعة على جملة من الفروض، هي كالاتي:

1- قابلية البيانات للفحص: تتمحور المراجعة على فحص البيانات والمستندات المحاسبية بغية الحكم على المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، وينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية من جهة ومصادقية المعلومات المقدمة من جهة أخرى، وتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية²:

❖ ملاءمة المعلومات؛

❖ قابلية البيانات للفحص؛

❖ عدم التحيز في التسجيل؛

❖ قابلية القياس الكمي.

2- عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراجع والإدارة: يقوم هذا الفرض على وجود تبادل للمنفعة بين الإدارة والمراجع، حيث يبدي المراجع رأيه المحايد حول المعلومات المحاسبية المقدمة له من الإدارة، والتي على أساسها تقوم الإدارة باتخاذ قرارات صائبة.

3- خلو القوائم المالية وأية معلومات تقدم للفحص من أي أخطاء تواطئية: يشير هذا الفرض مسؤولية المراجع في اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته على اكتشاف الأخطاء والتلاعبات، التي تم التواطؤ فيها خاصّة عند تقيّده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

¹ شريقي عمر، مرجع سابق، ص 16.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 12-15.

4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية: وجود نظام سليم وقوي للرقابة الداخلية داخل المؤسسة يؤدي إلى التقليل من الأخطاء والتلاعبات المرتكبة من طرف الإدارة، كما يجعل المراجعة إقتصادية عن طريق تبني المراجعة الإختبارية بدلا من المراجعة التفصيلية.

5- التطبيق المناسب للمبادئ المحاسبية: يقوم هذا الفرض على أن المعلومات المحاسبية قد تم إعدادها وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، إذ يعتبر الالتزام بها مؤشرا حقيقيا للحكم على سلامة القوائم المالية الختامية وتمثيلها للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.

6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي سوف تكون كذلك في المستقبل: يعتبر هذا الفرض أن العمليات التي قامت بها المؤسسة في الماضي تمت وفق إجراءات سليمة، وضمن نظام سليم للرقابة الداخلية، فإنه يفترض أن تستمر كذلك في المستقبل، والعكس صحيح، لذلك فانه من الضروري على المراجع أن يبذل العناية المهنية اللازمة لكشف مواطن الضعف في الإجراءات ونظام الرقابة الداخلية المفروض.

7- مراجع الحسابات يزاوّل عمله كمراجع فقط: بالرغم من الخدمات التي يستطيع المراجع أن يقدمها لعميله إلا أنه يكون مقيد على أساس الإتفاقية المبرمة بينه وبين المؤسسة، بموجب هذا الفرض فان المراجع يقوم بعمله كمراجع للحسابات، بشرط عدم الإخلال بمعايير المراجعة وعلى رأسها استقلالية المراجع في عمله.

8- يفرض المركز المهني لمراجع الحسابات التزامات مهنية تتناسب مع هذا المركز: نجد أن هذا الفرض لم يوضع تحت الدراسة الشاملة، ومع ذلك فان الالتزامات المهنية التي يفرضها مركز مراجع الحسابات قد تم الاعتراف بها إلى حد ما، بقبول مستويات (معايير) المراجعة المتعارف عليها.

وبناء على هذا الفرض يمكن تحديد المفهوم المهني للعناية المطلوبة من مراجع الحسابات عند مزاولته للمهنة، ويكون هذا الفرض مع الفرض السابق الأساس القوي لتحديد مسؤولية مراجع الحسابات تجاه المجتمع، وتجاه عميله، وتجاه زملائه، ومن المتوقع أن يزداد الاهتمام بهذا الفرض مستقبلا¹.

ثانيا: أنواع مراجعة الحسابات.

أنواع المراجعة هي عبارة عن عرض وتصنيف من زوايا مختلفة، وهذا التصنيف لا يُخل من جوهر المراجعة ذاتها، حيث أن اختيار نوع من المراجعة يكون على أساس شكل المؤسسة وحجمها، وهذا من شأنه أن يحقق الأهداف المرجوة من المراجعة، ألا وهي صدق وعدالة القوائم المالية في تعبيرها عن الوضع المالي الحقيقي للمؤسسة.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 35.

1- من حيث درجة الإلزام بعملية المراجعة.

يمكن تقسيم المراجعة إلى نوعين من حيث درجة الإلزام القانوني، هما¹:

1-1- المراجعة الإلزامية: هي المراجعة التي تكون بنص القوانين في الدولة المعيّنة، ومثال ذلك القوانين المنظمة للشركات في مختلف الدول، فمن أهم ما تنص عليه هذه القوانين ضرورة تعيين مراجع حسابات أو ما يعرف بمراقب حسابات قانوني للشركة، يتولى مراجعة حساباتها وقوائمها المالية، وقد جرى العرف في هذا المجال أن يقوم مجلس إدارة الشركة بتعيين مراجع الحسابات وتصدر الجمعية العامة للمساهمين في الشركة قرار تعيينه وتحديد أتعابه. حيث نص المشرع الجزائري في مادته 715 مكرر 4 على: "تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين مندوباً للحسابات أو أكثر لمدة ثلاث سنوات، تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصنف الوطني". وبالتالي هذه المادة تلزم الشركات على تعيين محافظ الحسابات لمدة ثلاث سنوات، من أجل القيام بالمهام المنوطة إليه، كما نصّت عليه باقي المادة، من بين المهام كالآتي²:

❖ التّحقق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة؛

❖ مراقبة انتظام حسابات الشركة ومراقبتها؛

❖ مراجعة صحّة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة؛

❖ يجوز لهم أن يقوموا طيلة السنة بالتحقيقات والرقابة التي يرونها مناسبة.

1-2- المراجعة غير إلزامية (الاختيارية): وهي المراجعة التي تتم دون إلزام معيّن بقانون أو بلائحة معينة، ومنها بعض المراجعات التي قد تطلبها إدارة المؤسسة من المراجع الخارجي، لتحقيق غرض معين أو للتحقق من أمر ما أو لاتخاذ قرار معين بناء على نتيجة المراجعة، ومثال ذلك³:

❖ مراجعة وفحص عمليات الخزينة في فترة معينة؛

❖ مراجعة عمليات المخازن المختلفة؛

❖ مراجعة بعض عمليات الشراء دون غيرها أو بعض عمليات المبيعات دون غيرها.

أي أن هذا النوع من المراجعة يكون بناء على طلب من الإدارة.

¹ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 190.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المرسوم التشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 3 ذي القعدة عام 1413 الموافق 25 أبريل سنة 1993 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، السنة الثلاثون، ص 32.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 191.

2- من حيث مدى الفحص أو حجم الاختبارات.

يمكن تقسيم المراجعة من زاوية حجم الاختبارات التي يقوم بها المراجع إلى نوعين، هما¹:

2-1- المراجعة الشاملة أو التفصيلية: وتعني أن يقوم المراجع بمراجعة جميع القيود، الدفاتر، السجلات، الحسابات والمستندات، أي أن يقوم بمراجعة جميع المفردات محل الفحص، من الملاحظ أن هذه المراجعة تصلح للمؤسسات صغيرة الحجم، حيث أنه في حالة المؤسسات كبيرة الحجم سيؤدي استخدام هذا النوع من المراجعة إلى زيادة أعباء عملية المراجعة، وتعارضها مع عاملي الوقت والتكلفة التي يحرص المراجع الخارجي على مراعاتها باستمرار.

2-2- المراجعة الإختبارية: هي المراجعة التي تعتمد على اقتناع المراجع بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية، وتعتبر المراجعة الإختبارية الآن هي الأساس السائد للعمل الميداني، والمراجعة التفصيلية تمثل الاستثناء لذلك الأساس، حيث يقوم المراجع باختيار عينة عن طريق التقدير الشخصي أو الإحصائي، وهذه العينة تمثل المجتمع (العمليات المالية للمؤسسة).

3- من حيث توقيت المراجعة: تنقسم المراجعة من حيث توقيت القيام بها إلى ما يلي:

3-1- المراجعة المستمرة: وهي المراجعة التي تتم على مدار السنة المالية، وغالبا ما تتم وفقا لبرنامج زمني محدد مسبقا، مع ضرورة إجراء مراجعة أخرى بعد إقفال الحسابات والدفاتر المحاسبية، وذلك بغية التحقق من التسويات النهائية اللازمة لإعداد القوائم المالية الختامية، حيث يتم تنفيذ البرنامج بواسطة المراجع أو مساعديه، ويتوافق هذا النوع من المراجعة على المؤسسات كبيرة الحجم، عكس المراجعة النهائية التي يصعب المراجع من خلالها في تحقيق الأهداف من عملية المراجعة.

ولهذا النوع من المراجعة مزايا وعيوب، يمكن تلخيصها كما يلي²:

3-1-1- مزايا المراجعة المستمرة: تتميز المراجعة المستمرة بمجموعة من المزايا، نذكر منها الآتي:

- ❖ يستطيع المراجع أن يقوم بمراجعة أكثر تفصيلا نظرا لوجود الوقت الكافي على مدار أيام السنة؛
- ❖ الزيارات المتعددة للمراجع على المؤسسة له أثره في انتظام العمل وانجازه بسرعة وبدقة وتقليل من فرص ارتكاب الغش والتلاعب؛
- ❖ إمكانية الانتهاء من المراجعة النهائية في وقت قصير، لأنّ المراجع قام بمهامه الموكلة إليه خلال السنة؛

¹ أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 15.

² حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 50-51.

❖ اكتشاف الأخطاء والغش والعمل على تصحيحها بصورة سريعة، والعمل على وضع إجراءات لمنع الغش في المستقبل؛

❖ تعرّف المراجع على تفاصيل أوجه نشاط المؤسسة ونواحيها الفنية بسبب تردده المستمر على المؤسسة؛

❖ انتظام العمل بالنسبة لأعمال المراجع إذ أنه يستطيع أن يوزّع وقته ووقت مساعديه على المؤسسات المختلفة التي يقوم بمراجعتها طوال السنة.

3-1-2- عيوب المراجعة المستمرة: من عيوب المراجعة المستمرة، نذكر ما يلي¹:

❖ احتمال تلاعب الموظفين بتغيير أو حذف أرقام أو قيود بعد مراجعتها، استناداً على أنّ المراجع لا يعود ثانية لفحص تلك المستندات والسجلات؛

❖ حدوث ملل للمراجع ومساعديه معاً نظراً للوقت المستغرق في عملية المراجعة، إذ ربما يؤدي إلى تكوين علاقات شخصية بين الطرفين ويصبح عمل المراجع روتيني، لا يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة من المراجعة من جهة، ومن جهة أخرى يؤثر على حياد واستقلال المراجع الذي هو أحد أهم المعايير الشخصية للمراجع؛

❖ الزيارات المتكررة للمؤسسة تعطل عمل موظفي المديرية محل المراجعة، كون أن هذه الزيارات تؤدي إلى ارتباك الموظفين عند أداء وظائفهم.

3-2- المراجعة النهائية: تتميز المراجعة النهائية بأنها تتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية الختامية، ويلجأ المراجع الخارجي إلى هذا النوع عادة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، والتي لا يوجد بها عمليات كبيرة، وللمراجعة النهائية مزايا و عيوب سنبيّن في النقاط الآتية²:

3-2-1- مزايا المراجعة النهائية:

❖ المراجعة النهائية لا تؤثر على العمل وموظفيه لأن المراجع يقوم بعملية المراجعة بعد الانتهاء من إعداد القوائم المالية الختامية؛

❖ المراجعة النهائية غير مكلفة ومناسبة للمؤسسات صغيرة الحجم؛

❖ تؤدي المراجعة النهائية إلى تخفيض التواطؤ بين الموظفين والمراجعين لأن المراجعة تتم في نهاية السنة المالية لفترة واحدة؛

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص ص 25-26.

² غسان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (التأحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006، ص 27.

❖ المراجعة النهائية تؤدي إلى التجديد والابتعاد عن الروتين في أداء عمل المراجع.

3-2-2- عيوب المراجعة النهائية¹:

❖ قصر المدّة الزمنية اللازمة للمراجعة، مما يؤدي إلى عدم القدرة على إصدار حكم سليم حول مخارجات

نظام المعلومات المحاسبية في ظل العمليات العديدة للمؤسسة؛

❖ إن اكتشاف الأخطاء والتلاعب بعد انتهاء السنة المالية، قد يترتب عليه عدم إمكانية معالجة ما تم

اكتشافه، مما يعكس صراحة عدم تمثيل المعلومات المحاسبية المراجعة للحقائق داخل المؤسسة؛

❖ في ظل نقص عدد المراجعين الخارجيين في بعض المناطق، قد يسند إلى مراجع معين عدة أعمال

للمراجعة، مما قد يؤثر سلباً على نوعية العمل المؤدى من المراجع الذي يتبلور في الرأي الفني المقدم من

طرفه.

4- من حيث مجال أو نطاق المراجعة: يمكن تقسيم المراجعة من حيث النطاق إلى ما يلي:

4-1- المراجعة الكاملة: يقصد بها المراجعة التي تخوّل للمدقق إطاراً غير محدّد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة

أية قيود على نطاق أو مجال العمل الذي يقوم به المراجع، حيث يقوم المراجع بفحص القيود والمستندات

والسجلات المحاسبية بقصد إعطاء رأي في حول عدالة القوائم المالية، وقد كان هذا النوع هو السائد عندما كانت

المؤسسات صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد، حيث كان هدف المراجعة كشف جميع الأخطاء التي تحتويها

الدفاتر والسجلات المحاسبية، إلا أنه مع كبر حجم المؤسسات وتكوين شركات الأموال أصبح من غير المنطقي

قيام المراجع بفحص كامل القيود والسجلات والدفاتر المحاسبية².

4-2- المراجعة الجزئية: تعتبر المراجعة الجزئية من بين الأنواع الأكثر تطبيقاً في المراجعة الخارجية، والتي تتضمن

وضع بعض القيود على نطاق أو مجال المراجعة، حيث يقتصر عمل المراجع على بعض العمليات دون غيرها،

حيث يقتصر على المراجع في هذه الحالة أن يبرز في تقريره تفاصيل ما قام به من عمل، لتحديد مسؤوليته بوضوح

لمستخدمي ذلك التقرير وما يرتبط به من قوائم ومعلومات، ويتعين وجود اتفاق أو عقد كتابي يبين حدود ونطاق

عملية المراجعة والهدف المراد تحقيقه³.

والجدير بالذكر في هذا المجال التفرقة بين المراجعة الكاملة والمراجعة التفصيلية من ناحية، والمراجعة الجزئية

والمراجعة الإختبارية من جهة أخرى، وذلك تجنباً للخلط بين هذه الأنواع، حيث أن المراجعة الكاملة قد تكون

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 27.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2014، ص 31.

³ أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 18.

تفصيلية إذا تم فحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، في حين أنها تكون اختبارية إذا تم فحص جزء معين من القيود والدفاتر والسجلات والمستندات، وكذلك الحال بالنسبة للمراجعة الجزئية إذ قد تكون تفصيلية إذا تم فحص جميع العمليات التي يشتمل عليها ذلك الصنف (النقدية أو المخزونات ...) محل المراجعة، وقد تكون اختبارية إذا تم اختبار عينة من مجموع مفردات هذا الصنف.

يتّضح مما سبق، بأن كل الأنواع المختلفة للمراجعة إنما هي مجموعة تكاملية (متداخلة) للحصول على مراجعة حقيقية (المراجعة المحاسبية)، فمثلا عندما نقول بأن المراجعة إلزامية فهذا يعني بأنها ستكون لها ممارسة عملية في المؤسسة محل المراجعة بنص قانوني صادر عن الجهات المعنية بالمهنة، وكذلك حسب الغرض الذي يريده ملاكها، فعندما تتعاقد مؤسسة مع المراجع فانه سيقوم بمراجعة كاملة في حالة وجود ضعف في نظام الرقابة الداخلية (أي فحص شامل لكل العمليات التي قامت بها المؤسسة)، أو يقوم بمراجعة اختبارية في حالة قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية، وتكون هذه المراجعة مستمرة على مدار أيام السنة في حالة المؤسسات الكبيرة، أو نهائية (عند انتهاء السنة المالية) في حالة المؤسسات صغيرة الحجم، وهكذا نجد بأن هذا التقسيم في أنواع المراجعة لا يؤثر على جوهر المراجعة وغايتها والتمثل في إضفاء الشرعية والمصادقية على المعلومات المحاسبية مهما اختار المراجع أي نوع منها، واختياره لنوع معين من المراجعة راجع إلى حجم المؤسسة (كبيرة، متوسطة، صغيرة)، ونشاطها ويراعي كذلك ظروف مكتبه.

5- من حيث القائم بعملية المراجعة: يمكن تقسيم المراجعة من هذه الزاوية إلى نوعين، هما:

5-1- المراجعة الخارجية: وهي المراجعة التي تتم عن طريق شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة، والتمثل في المراجع الخارجي (محافظ الحسابات)، الذي يهدف من مراجعة القوائم المالية إلى إبداء رأي فني محايد، وإعطاء تأكيد معقول حول مدى عدالة وصدق تلك القوائم في التعبير عن المركز المالي للمؤسسة ونتيجة نشاطها وحركة التدفقات النقدية فيها، وذلك في ضوء المبادئ المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية والوطنية، حيث يحتاج المراجع الخارجي قبل قيامه بمراجعة القوائم المالية إلى فهم كامل لهيكل الرقابة الداخلية المطبق بالمؤسسة في حالة قبوله لمهمة المراجعة¹.

ويفرّق في الواقع بين ثلاثة أنواع من المراجعة الخارجية للحسابات، وهي²:

¹ عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 75.

² مشيد محمد، تطبيق تقنيات السّر في المراجعة المحاسبية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015،

5-1-1-1- المراجعة القانونية: وهي المراجعة التي يفرضها القانون، وتتمثل في أعمال المراقبة السنوية الإلزامية التي يقوم بها محافظ الحسابات (المراجع).

5-1-2- المراجعة التعاقدية: وهي المراجعة التي تتم بصفة اختيارية، حيث يقوم بها شخص محترف بطلب من أحد الأطراف سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها.

5-1-3- الخبرة القضائية: وهي المراجعة التي يقوم بها محترف خارجي بطلب من المحكمة عند وجود نزاع، والهدف من ذلك هو إعلام العدالة بتفاصيل الأوضاع المحاسبية والمالية محل النزاع، مثال ذلك نزاع بين المؤسسة وأحد الموردين.

5-2- المراجعة الداخلية: في عام 1947 تم تعريف المراجعة الداخلية لأول مرة من قبل معهد المراجعين الداخليين (Institute Of Internal Auditors (IIA): " على أنه نشاط تقويمي مستقل يوجد في الوحدة الاقتصادية لمراقبة العمليات المحاسبية والمالية، من أجل تقديم خدمات وقائية وعلاجية للإدارة، هدفه فحص وتقويم فعالية وسائل الرقابة الأخرى ويتعامل أساسا مع الأمور المحاسبية والمالية ولكنه قد يتعامل مع بعض الأمور ذات الطبيعة التشغيلية¹.

حيث تعتبر المراجعة الداخلية حديثة مقارنة بالمراجعة الخارجية لأن ظهورها يعود إلى الأزمة الاقتصادية عام 1929 في الولايات المتحدة الأمريكية².

5-3- المراجعة الحكومية: في هذا النوع من المراجعة يقوم موظفو القطاع الحكومي بإجراء رقابة قانونية ومحاسبية على المؤسسات، من أجل مراقبة الأداء وتحقيق الرقابة اللازمة لعدم حدوث أي مخالفات، مثال ذلك المفتش الضريبي والمالي لإدارات الدولة حول التهرب أو الغش الضريبي لمؤسسة معينة³.

نجد في الجزائر أن هذا النوع من المراجعة كان يقوم به المراقبين العامين، مراقبي المالية، مفتشي المالية، وهذا حسب المرسوم رقم 70-173 والذي يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية⁴.

¹ رافد عبيد التواس، دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي (دراسة تحليلية في ضوء دليل معيار التدقيق الدولي رقم 240)، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 24، العدد 47، بغداد، العراق، مارس 2017، ص 09.

² Jacques Renard, *Théorie Et Pratique De L'audit Interne*, Septième Edition, Editions D'organisation, Paris, 2010, P 35.

³ عوض ليبي فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013، ص 26.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، مرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 17 رمضان عام 1390ه الموافق ل 16 نوفمبر عام 1970م يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، السنة السابعة، ص 1439.

يتّضح مما سبق أن هناك أوجه اختلاف بين المراجعة الخارجية والداخلية، يمكن حصرها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-1): أوجه الاختلاف بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي.

البيان	المراجع الخارجي	المراجع الداخلي
1- من حيث الهدف أو الأهداف.	الهدف الرئيسي: خدمة طرف ثالث (الملاك) عن طريق إبداء الرأي في سلامة وصدق تمثيل القوائم المالية التي تعدّها الإدارة عن نتيجة الأعمال والمركز المالي. الهدف الثانوي: اكتشاف الأخطاء والغش في حدود ما تتأثر به التقارير والقوائم المالية.	الهدف الرئيسي: خدمة الإدارة، عن طريق التأكد من أن النظام المحاسبي كفء ويقدم بيانات سليمة ودقيقة للإدارة، وبذلك ينصب الهدف الرئيسي على اكتشاف ومنع الأخطاء والغش والانحراف عن السياسات الموضوعة.
2- من حيث نوعية من يقوم بالمراجعة.	شخص مهني مستقل من خارج المؤسسة يعين بواسطة الملّاك.	موظف من داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسة ويعين بواسطة الإدارة.
3- من حيث درجة الاستقلال في أداء العمل وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال كامل عن الإدارة في عملية الفحص والتقييم وإبداء الرأي.	يتمتع باستقلال جزئي، فهو مستقل عن بعض الإدارات، ولكنه يخدم رغبات وحاجات الإدارات الأخرى.
4- من حيث المسؤولية.	مسؤول أمام الملّاك، ومن ثمّ يقدم تقريره عن نتائج الفحص ورأيه الفني عن القوائم المالية.	مسؤول أمام الإدارة، ومن ثمّ يقدم تقرير بنتائج الفحص والدراسة إلى المستويات الإدارية العليا.
5- من حيث نطاق العمل.	يحدد ذلك أمر التعيين والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها، وما تنص عليه القوانين المنظمة لأعمال المراجعة الخارجية.	تحدد الإدارة نطاق عمل المراجع الداخلي فبقدر المسؤوليات التي تعهد بها الإدارة للمراجع الداخلي، يكون نطاق عمله.
6- من حيث توقيت الأداء.	يتم الفحص غالبا مرة واحدة في نهاية السنة المالية، وقد يكون في بعض الأحيان على فترات متقطعة خلال السنة.	يتم الفحص بصورة مستمرة على مدار أيام السنة.

المصدر: محمد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 32.

بالرغم من وجود نقاط اختلاف بين المراجع الخارجي والداخلي والتي يوضّحها الجدول رقم (2-1)، إلا أن هناك بعض أوجه الشّبه بينهما، تكمن في النقاط الآتية¹:

- ❖ يهدف كل من المراجع الخارجي والداخلي بوجود نظام فعال للرقابة الداخلية، قصد تقليل حدوث الأخطاء والتّلاعبات والحد منها؛
- ❖ يعمل كل منهما على وجود نظام محاسبي ملائم، يقوم بتوفير المعلومات اللازمة والتي تساعد في إعداد القوائم المالية، التي يمكن الاعتماد عليها من قبل الأطراف المعنية؛
- ❖ امتلاك مستوى كفاءة ومعرفة تسمح بالتنفيذ الجيد للمراجعة في كل المستويات.

¹ زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2011، ص 54-55، بتصرف.

وبالتالي تحقيق التكامل بين المراجع الخارجي والمراجع الداخلي يعود بالفائدة على أطراف عديدة منها إدارة المؤسسة والمراجع الداخلي والمراجع الخارجي، أما بالنسبة للإدارة فتزداد ثقتها بنظام الرقابة الداخلية وعدالة القوائم المالية، وتخفيض تكلفة المراجعة الخارجية، وتوجيه موارد المؤسسة وإحكام الرقابة عليها¹.

6- أنواع المراجعة حسب الهدف: يمكن التمييز من حيث هذه الزاوية إلى مجموعة من أنواع المراجعة، والتي تختلف حسب كل منها على تحقيق هدف معين في المؤسسة المراد مراجعتها، نذكر منها:

6-1- مراجعة القوائم المالية: تتمثل مراجعة القوائم المالية أو ما يعرف بالمراجعة المالية Financial Audit بأنها عملية فحص في القوائم المالية للمؤسسة، التي يتم إعدادها عن طريق إدارتها، لغرض تقديمها إلى مستخدمي القوائم المالية داخل المؤسسة مثل المساهمين والإدارة، وخارج المؤسسة مثل إدارة الضرائب، البنوك والموردين، حيث تتم عملية الفحص عن طريق مراجع مهني مؤهل و مستقل عن المؤسسة².

6-2- مراجعة الالتزام: يتمثل الهدف من مراجعة الالتزام في تحديد ما إذا كان العميل قد التزم بإجراءات وقواعد محدّدة موضوعة من قبل سلطة ما، وتشمل مراجعة الالتزام في مؤسسة خاصة تحديد ما إذا كان العاملين في إدارة المحاسبة يتبعون الإجراءات الموضوعة من قبل المراقب (المدير المالي) بالشركة، فحص معدلات الأجور لتحديد مدى الالتزام بالقوانين فيما يتعلق بالحد الأدنى للأجور، أو فحص الاتفاقيات مع رجال البنوك وباقي المقرضين الآخرين للتأكد من أن الشركة تلتزم بالمتطلبات القانونية، وفي مراجعة الوحدات الحكومية مثل المدارس، تتمثل مراجعة الالتزام في التحقق من تنفيذ القواعد التنظيمية المحددة بواسطة السلطات الحكومية العليا، وفي الواقع يحكم عمل كل منظمة خاصة وكل منظمة غير هادفة للربح مجموعة من السياسات الموضوعة سلفاً والاتفاقيات التعاقدية والمتطلبات القانونية التي تتطلب القيام بمراجعة الالتزام³.

6-3- المراجعة العملياتية (التشغيلية): تتضمن المراجعة التشغيلية عملية فحص وتقييم منظم لأية إجراءات تشغيلية بالمؤسسة (أداء الموارد البشرية والمادية، طرق الإنتاج، التسويق...)، وأن مواردها المتاحة تستغل بكفاءة وفعالية بهدف تطوير ربحية المؤسسة، وبعد إتمام المراجعة يتم رفع توصيات إلى الإدارة للعمل على تحسين التشغيل،

¹ علي عبد القادر ذنibat، باسل خالد شناق، تقوم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخلين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثاني، الأردن، 2006، ص 190.

² أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009، ص 18.

³ ألفين أرينز، جيمس لوبك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة: أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 24.

وكمثال على ذلك تقييم مدى كفاءة نظام جديد يتم تشغيله من خلال الحاسب الالكتروني، حيث يشير مصطلح المراجعة التشغيلية إلى مراجعة وحدات التشغيل (مصانع، شركات تابعة، عمليات أخرى في المؤسسة)¹. وفي تعريف آخر نجد بأن "المراجعة العملية تركز على تقييم النظم التي تهدف إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في المؤسسة، وفي الخيارات التي اتخذتها المؤسسة على جميع المستويات لتنظيمها، وتقييم النتائج التي تم الحصول عليها من هذه النظم"².

4-6- المراجعة الاجتماعية: هي نشاط تقييمي يقوم على فحص الأداء الاجتماعي بالوحدات الاقتصادية، بغرض التحقق من انجاز الوحدة الاقتصادية لمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع الذي تعمل فيه، حيث يتمثل الدور الاجتماعي للمؤسسة في العمل على تعظيم رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه، وذلك من خلال³:

❖ الرعاية الاجتماعية للعاملين؛

❖ المساهمة في أنشطة خدمة المجتمع الصحية والثقافية والعلمية؛

❖ تحسين المنتج من حيث الجودة ودرجة الأمان.

5-6- المراجعة البيئية: يعرف مجمع المراجعين الداخليين IIA بالولايات المتحدة الأمريكية المراجعة البيئية بأنها عبارة عن: جزء متكامل من نظام الإدارة البيئية من خلالها وبواسطتها تحدد إدارة المؤسسة ما إذا كانت نظم الرقابة البيئية بالمؤسسة كافية وملائمة وتضمن الالتزام بالمتطلبات القانونية والتشريعية بالإضافة إلى متطلبات السياسة الداخلية⁴.

6-6- المراجعة الالكترونية: هي عملية تطبيق أي نوع من الأنظمة باستخدام تكنولوجيا المعلومات لمساعدة المراجع في التخطيط والرقابة وتوثيق أعمال المراجع، حيث يؤدي إلى توفير أمن دقيق ورقابة على موارد المعلومات المتعلقة بالشركة⁵.

7-6- المراجعة الجبائية: وهي عبارة عن كافة الإجراءات والخطوات التي تنتهجها الإدارة الجبائية، منذ استلامها لتصريح الممول حتى يتم تحديد الوعاء الضريبي، ومن ثم دين الضريبة المستحقة على الممول بصفة نهائية، والهدف

¹ أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 22.

2 Fekih Nassima، L'apport Des Réseaux De Neurones Artificiels Appliqués Au Management Des Risques Comme Outil De L'audit, Thèse De Doctorat, Faculté Des Sciences Economiques Commerciales Et De Gestion, Université Abou Baker Belkaid Tlemcen, Algérie, 2014, P 35.

³ منصور أحمد البديوي وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011، ص 278.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 135.

⁵ طلال حمدون شكر، غلام محمد حمدان، التدقيق الالكتروني وأثره على جودة الأدلة (دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الثاني، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، 2007، ص 184.

منها هو التأكيد من صحة العمليات والمعلومات المقدمة من طرف المكلفين بالضريبة، ومن خلالها مكافحة الغش الضريبي أو على الأقل التقليل من حدّته، وذلك باستعمال الإمكانيات المادية والقانونية المتاحة، حيث هناك نوعين من الجهات التي تقوم بعملية المراجعة الجبائية، وهي¹:

6-7-1- المراجعة التي تقوم بها مصلحة الضرائب: إذ تقوم بفحص السجلات المحاسبية للمؤسسة وكذا التصريحات الجبائية، مستندة في فحصها على التشريعات الجبائية المعمول بها، بحيث يتم التأكيد من التصريحات الجبائية من حيث تطبيق التشريعات والقوانين المعمول بها عند ملئها من طرف المؤسسة، وأن أي خلل وانحراف في إعدادها يكلف المؤسسة فقدان عدة امتيازات جبائية، بالإضافة إلى فرض عقوبات مالية حسب نوعية الأخطاء المرتكبة.

6-7-2- المراجعة التي تكون بمحض إرادة المؤسسة: وذلك من خلال تكليف جهة خارجية (المراجع الجبائي)، أو جهة داخلية (خلية المراجعة الداخلية)، من أجل تحديد الخطر الجبائي والاستفادة من الاستشارات الجبائية نتيجة الفحص المعمول للمؤسسة.

يتبين من خلال الطرح السابق لأنواع المراجعة المستقلة بأن كل نوع يختلف عن الآخر في طبيعة المهمة، والطريقة المتبعة من أجل الوصول إلى النتيجة المرجوة للمكلفين بالمراجعة.

¹ بساس أحمد، رنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثلجي بالأنغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013، ص 7-8.

المبحث الثاني: معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة.

تُعتبر معايير المراجعة إطاراً عاماً لمهنة المراجعة، والتي تعتبر مرشداً لعمل المراجعين، وضبطاً لعملهم بشكل أمثل وبالجودة المطلوبة، ولهذا تسعى المنظمات المهنية لإصدار هذه المعايير من أجل الرفع من كفاءة المراجعين، وكذلك النهوض بالمهنة وتطورها، وحتى يتحقق الهدف من هذا كله يجب أيضاً توفر مبادئ وأخلاقيات مهنة المراجعة، والتي يجب أن يتحلّى بها المراجع عند أداء المهمة الموكلة إليه، وهي فحص ومراجعة القوائم المالية للمؤسسة وإعداد تقرير نهائي يوضح النتائج المتوصل إليها.

المطلب الأول: معايير المراجعة المتعارف عليها (المقبولة قبولاً عام).

تُعتبر معايير المراجعة بمثابة المنهج والسبيل الذي على المراجع إتباعه من أجل الخروج برأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية وتمثيلها للمركز المالي، حيث تم إصدار هذه المعايير من طرف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، وهي عبارة عن عشرة معايير مقسمة إلى ثلاث مجموعات رئيسية، تمثل مقياساً لأداء المراجعين أثناء تنفيذهم للمهمة الموكلة إليهم والحكم على جودة المراجعة.

أولاً: تعريف ونشأة معايير المراجعة المتعارف عليها.

قبل تطرّقنا إلى معايير المراجعة المتعارف عليها نود في البداية معرفة ما هو المعيار، ومعايير المراجعة؟.

1- تعريف معايير المراجعة المتعارف عليها:

1-1- تعريف المعيار: المعيار بصفة عامة هو كل ما يستخدم في القياس ويعرف بأنه: "نموذج موضوع بواسطة السلطات المختصة، أو نتيجة عرف أو اتفاق عام كأساس لما يجب إتباعه، وكمقياس ومرشد لمدى فاعلية الأداء، بحيث أنه يحدد الأهداف ويوضح أساليب تحقيقها، فهي قواعد عامة متفق عليها ولا يجوز مخالفتها"¹.

1-2- تعريف معايير المراجعة المتعارف عليها: تعرف على أنها: "النموذج الذي يستخدم في الحكم على جودة العمل الذي يقوم به المراجع، كما أنها تعتبر الفصيل النهائي في الحكم على مدى مسؤولية المراجع عما أشار إليه في تقريره"².

¹ منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، مرجع سابق، ص 42.

² عبد الوهاب نصر علي وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة (مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 251.

حيث أن هذه المعايير لا تخضع للحكم الشخصي للمراجع، أي أنه ملزم بإتباعها حرفياً، لأنها تمثل الإطار والخطة العامة وإتباعها تؤدي إلى نجاح عملية المراجعة، وبالتالي يدفع عن نفسه تهمة التقصير والمساءلة، حيث يمكن عن طريق هذه المعايير التأكد من جودة وثبات العمل المؤدى¹.

ثانياً: تاريخ ظهور معايير المراجعة المتعارف عليها.

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا من أعرق الدول التي عرفت مهنة مراجعة الحسابات، ومن أكثرها تقدماً في هذا المجال، حيث كانت المحاولة الأولى في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1917 واستمرت حتى عام 1940، وقد تميّزت هذه المرحلة من مراحل تطور مهنة مراجعة الحسابات بالتركيز على إجراءات مراجعة الحسابات التفصيلية المكتوبة، حيث أصدرت لجنة إجراءات مراجعة الحسابات بمعهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA تسعة معايير للمراجعة عام 1939، وفي عام 1947 تم إصدار كتيب بعنوان (توصية مقترحة لمعايير أداء مهنة مراجعة الحسابات-مغزاها العام المتفق عليه ومجالها)، واعتمد أعضاء المجمع هذه المقترحات في عام 1948، وفي عام 1949 تم زيادة معيار آخر لتصبح عشرة معايير، وهو آخر معيار بالنسبة لهذه المعايير، وفي عام 1954 حل محلها كتيب آخر بعنوان معايير الأداء المتعارف عليها لمهنة مراجعة الحسابات²، قسّمت هذه المعايير إلى ثلاثة مجموعات أطلق عليها معايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) Generally Accepted Auditing Standards، حيث أن هذه المعايير لا تكفي لتوفير متطلبات الممارسين لهذه المهنة، ولكنها تمثل إطاراً عاماً يمكن للمعهد من خلاله تقديم تفسيرات لممارسة المراجعة.

ثالثاً: عرض معايير المراجعة المتعارف عليها.

أصدر معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي معايير المراجعة في ثلاث مجموعات أساسية، وهي كالآتي:

1- المجموعة الأولى: المعايير العامة (الشخصية).

تبين هذه المعايير المقوّمات الشخصية للمراجع وهي ثلاث معايير، أولهما يؤكد على التأهيل العلمي والعملية (الميداني)، ومن خلالهما يحصل المراجع على ترخيص لمزاولة مهنة المراجعة، وهي تعتبر بمثابة حجر الأساس لهذه المهنة، وثانيهما استقلال المراجع، وثالثهما بذل العناية المهنية اللازمة من طرف المراجع.

¹ أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993، ص ص 9-10.

² محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 122-

1-1-1 المعيار الأول: التأهيل العلمي والعملي للمراجع: حتى يؤدي المراجع مهمته بشكل سهل ودون تعقيد أثناء قيامه بالمراجعة لا بد من تأهيل علمي أكاديمي يتحصّل عليه أثناء دراسته بالجامعة، وكذلك تأهيل عملي ميداني (تطبيقي) في أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة.

1-1-1-1 التأهيل العلمي: ويعني ذلك ضرورة أن يكون لدى المراجع درجة من التأهيل العلمي في مجال المواد المحاسبية والمراجعة، ويتم الحصول على هذا التأهيل من خلال الانخراط والدراسة في المعاهد والكليات التي تقدم مثل هذه المواد، والتأهيل العلمي هنا لا يعني الاقتصار على الجوانب المحاسبية، بل يتعداها إلى بعض الجوانب المعرفية الأخرى التي تمكنه من إبداء رأيه في القوائم المالية، ومن بين هذه الجوانب مثلاً: أنظمة المعلومات والحاسب الآلي، الإدارة، الاقتصاد، الإحصاء،... وغيرها¹.

وهناك نقطة أخرى، وهي أن هذا المعيار لا يعني أن نجاح المراجع يتحقق من خلال التأهيل العلمي الذي حصل عليه من خلال سنوات الدراسة السابقة على مزاوله المهنة، ولكن يتطلب الأمر استمرار الدراسة لتحديث ما لديه من معلومات ومعرفة فنية عن أصول المحاسبة والمراجعة، بحيث ينمي المراجع قدراته العلمية والفكرية، وهذا ما يعرف بالتعليم المستمر لتطوير قدرات المراجع².

1-1-2-1 التأهيل العملي (المهني): جاء في تقرير تدريس المراجعة المنبثقة عن المحاسبة الأمريكية عبارة تبين "أن الدراسة الجامعية لا يمكن أن تؤهل الدارس ليصبح مراجعاً، ولكنه يتعلم الكثير عن المراجعة"، لتؤكد حقيقة مفادها أنه لكي يكون للتأهيل العلمي الفائدة المرجوة في إعداد المراجع لمزاولة المهنة لا بد أن يعاضده تأهيل عملي (مهني) للمراجع، يتمرس من خلاله في ممارسة المهنة في واقعها العملي حتى يتحقق لديه مستوى من الخبرة يمكنه من مزاوله المهنة، وفي سبيل ذلك عمدت معظم المنظمات، والجهات المسؤولة، والقوانين المنظمة للمهنة في معظم دول العالم على إلزام الراغب في مزاوله مهنة المراجعة أن يقضي مدة تطبيقية في أحد مكاتب أو شركات المراجعة، قبل السماح له بمزاولة المهنة³.

¹ نصر صالح محمد، نظرية المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا، 2011، ص 246.

² محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 51.

³ نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص ص 248-249.

يعتبر كل من التدريب التقني والكفاءة ضرورة للمراجع، حيث يقوم على مزيج من الخبرة والتعليم الرسمي، بما في ذلك الفهم المستمر لبيانات المحاسبة والمراجعة، علاوة على ذلك يجب أن يكون الممارس المسؤول عن المسؤولية النهائية للمراجعة، وقادرا على ممارسة الحكم المهني ومراجعة عمل وحكم المرؤوسين¹.

1-2-1- المعيار الثاني: استقلال (حياد) المراجع: حتى يقوم المراجع بمهمته بكل استقلالية وحيادية يجب أن لا يكون متحيزًا خلال تنفيذ عملية المراجعة، ولا متأثرًا بالعوامل المحيطة به أثناء عملية المراجعة.

1-2-1-1- تعريف استقلال المراجع: ويعني ذلك أن يحافظ المراجع على استقلاله عند مزاوله عمله المهني من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، حيث يعتبر الاستقلال السبب الرئيسي في وجود الحاجة إلى خدمات المراجعة والطلب عليها، ولكن من الجانب الآخر يؤكد البعض على فقدان مهنة المراجعة قيمتها إذا فقد المراجع استقلاله، بوجود التأثيرات والضغوط المختلفة عند أداء المراجع مهمته الموكلة إليه².

ويعرّف كذلك استقلال المراجع على عدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بمراجعة أعماله سواء عن تنفيذه لأعمال المراجعة أو عندما يوضح نتيجة تلك الأعمال في شكل تقرير، والمراجع المستقل هو الذي يكون له رأي محايد غير متحيز في الأمور التي يتولى مراجعتها³.

حيث يمكن التمييز بين نوعين من الاستقلال في المراجعة، وهي كالاتي:

1-1-2-1- الاستقلال الذهني (الحقيقي): ويعني ذلك أن يتجرد المراجع من أي دوافع أو ضغوط أو مصالح خاصة عند إبداء رأيه الفني المحايد، حيث إن ذلك ينسجم مع النظرية الذاتية الشخصية التي ترى أن الاستقلال حالة ذهنية لا يمكن وضع معايير واضحة لها أو مقاييس محددة، لأن هذه المعايير قد تتغير، ولكن الاستقلال الذهني لا يتغير مفهومه حيث انه يجب على المراجع أن يكون أمينًا ونزيها يلتزم الصدق في شهادته ويكشف عن الحقيقة في تقريره⁴.

1-2-1-2- الاستقلال الظاهري: ويقصد به أن يكون هناك أعراف وقواعد مهنية تضمن عدم التحكم والسيطرة من قبل إدارة الشركة على المراجع، وعدم وجود أي ارتباط لمصلحه مع إدارة الشركة⁵.

¹ Nick A. Dauber And Others, **The Complete Guide To Auditing Standards And Other Professional Standards For Accountants**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, Usa, 2008, P38.

² جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 15.

³ شريط صلاح الدين، لقلبي الأخضر، استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الواحد والعشرون، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، جوان 2017، ص 206.

⁴ براق محمد، ديلمى عمر، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، جامعة حسينية بن بوعلوي، الشلف، الجزائر، جانفي 2017، ص 20.

⁵ غستان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 86.

1-2-2-2- أبعاد استقلالية المراجعة: تتحقق استقلالية المراجع أثناء قيامه بمراحل عملية المراجعة من خلال ثلاث أبعاد، وهي كالآتي¹:

1-2-2-1- الاستقلال في إعداد برنامج المراجعة: ويعني ذلك الحرية التي يتمتع بها المراجع عند إعداد برنامج المراجعة من ناحية تحديد خطوات العمل، وحجم العمل المطلوب أدائه وذلك في حدود الإطار العام للمهام المطلوبة، ولا شك أن هذا البعد يتضمن عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج المراجعة، وكذلك عدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المراجع أو التأثير على المراجع لفحص مجالات لم ترد بالبرنامج الموضوع.

1-2-2-2- الاستقلال في مجال الفحص: ويعني ذلك بعد المراجع عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص، ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- ❖ حق المراجع في الاطلاع والفحص لجميع سجلات ودفاتر ومكاتب فروع المؤسسة؛
- ❖ التعاون الفعال بين المراجع والعاملين بالمؤسسة خلال عمليات الفحص وأداء الاختبارات؛
- ❖ عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص، أو قبول المراجع لبعض المفردات والمستندات دون مراجعة أو فحص؛
- ❖ البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي.

1-2-2-3- الاستقلال في إعداد التقرير: يعتبر المراجع مستقلاً في كتابة تقريره الموضح لعملية الفحص والتحقق من عناصر نظام المعلومات المحاسبية، مع إظهار كافة الحقائق التي تم اكتشافها بأن عملية الفحص وإعطاء رأي فني محايد حول القوائم المالية الختامية، إذ ينبغي في هذا الإطار عدم تدخل الغير لتحريف أو تعديل الحقائق في التقرير أو استبعاد بعض الحقائق ذات الأهمية منه².

1-3- المعيار الثالث: بذل العناية المهنية اللازمة: ويقصد به التزام المراجع بمستوى أداء معين عند ممارسته للمهنة، ويحدد هذا المستوى العديد من العوامل منها: ما تنص عليه التشريعات المختلفة التي تحدد المسؤولية القانونية والتي تمثل الحد الأدنى للعناية المهنية المطلوبة من المراجع، هذا بالإضافة إلى ما تنص عليه القواعد والمعايير التي تصدرها الهيئات المهنية لغرض المحافظة على مستوى أداء مميز لمزاوي المهنة سواء عند أداء الاختبارات المطلوبة أو بالنسبة لإعداد التقرير وإبداء الرأي النهائي في القوائم المالية محل الفحص³.

¹ محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، مرجع سابق، ص 61-62.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 42.

³ محمد سمير الصبان، عبد الله هلال، مرجع سابق، ص 81.

ففي بداية عملية المراجعة ينبغي على المراجع أن يقوم بالتخطيط المناسب وأن يبذل ما في وسعه لدراسة أحوال العميل، حتى يتمكن من إعداد الخطة بشكل مناسب، وإذا لم يبذل المراجع العناية المعقولة في هذه الفترة الأولية ستكون النتائج المبينة عليها غير سليمة، وخلال عملية الاختبارات الجوهرية على المراجع أن يقوم بالاختبارات باذلاً الحذر المهني المطلوب سواء كان في انتقاء الأدلة أو جمعها أو تقييمها، وفي مرحلة إعداد التقرير على المراجع أن يكون حذراً ومتيقظاً من أجل تقييم الأدلة وتحديد النتيجة النهائية بشكل سليم¹.

2- المجموعة الثانية: معايير العمل الميداني.

وهي المعايير التي تتعلق بتنفيذ مهنة المراجعة، حيث تشمل ثلاث معايير، وهي:

2-1- المعيار الأول: التخطيط السليم لعملية المراجعة والإشراف الدقيق على المساعدين: يتعين على المراجع

أن يقوم بإعداد خطة ملائمة لتنفيذ عملية المراجعة، من حيث توزيع الوقت المتاح لعملية المراجعة على الاختبارات المطلوبة، وكذلك تخصيص العمالة المتوفرة (المساعدين) بالمكتب على الأعمال المختلفة، مع ضرورة تحقيق الإشراف المناسب على هؤلاء المساعدين، للتأكد من تنفيذ الخطة الموضوعية بطريقة كاملة ووفقاً لمستوى الأداء المتفق عليه، ويطلق مزاوي المهنة على هذه الخطة لفظ "برنامج المراجعة".

فبرنامج المراجعة هو عبارة عن خطة مكتوبة لتنفيذ إجراءات المراجعة، ويتضمن عادة الدفاتر والسجلات الواجب فحصها، والوقت المحدد لذلك، مع مراعاة أن يتصف هذا البرنامج بالمرونة.

يمكن حصر أهداف برنامج المراجعة في الجوانب التالية²:

❖ يستخدم كخطة تفصيلية لعملية المراجعة، حيث يبين نطاق الفحص والمفردات المراد فحصها، وخطوات الفحص الضرورية؛

❖ يوضح هذا البرنامج العمل المنجز، وبالتالي يستطيع المراجع معرفة العمليات التي أنجزت والأعمال الباقية والتاريخ المتوقع لانتهاء منها؛

❖ يعتبر البرنامج بمثابة أداة تخطيط، فهي خطة بالنسبة للمراجع ومساعديه، توضح ما يجب القيام به من اختبارات مختلفة، وبعد الانتهاء من التنفيذ يمكن استخدام البرنامج كأداة للمتابعة والرقابة وتقييم الأداء؛

¹ علي عبد القادر الذنيبات، بشر أحمد خيس، المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية؟، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد

35، العدد 02، الجامعة الأردنية، الأردن، 2008، ص 345.

² محمد سمير الصبان، مرجع سابق، ص ص 76-78.

❖ أداة لتحديد مسؤولية الأداء المهني، بحيث كل مراجع له مهام يؤديها، ويخصص في برنامج المراجعة خانة لتوقيع من قام بالعمل تمهيدا لتحديد المسؤولية المهنية في حالة حدوث أية انحرافات أو مساءلة من الأطراف ذات المصلحة.

حيث يعتبر التعيين المبكر للمراجع مهم ومفيد، لأنه يُمكن المراجع من: التخطيط السليم للمراجعة، وكذلك تسريع إجراءات المراجعة¹.

2-2- المعيار الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية: يُوضّح هذا المعيار على أنه يجب دراسة وتقييم أساليب الرقابة الداخلية المطبقة كأساس للاعتماد عليها، ولتحديد مدى الاختبارات المطلوبة، والتي سوف تحدد إطار المراجعة، وعلى ضوء نتيجة التقييم الذي يجريه المراجع لنظام الرقابة الداخلية يتحدد نطاق الفحص الذي يجريه، ومدى ونوع الإجراءات التي يجب إتباعها، وطبيعة ومدى عمق أدلة المراجعة الواجب جمعها، حيث أن تقييم الراجع لنظام الرقابة الداخلية متوقف إلى حد كبير على الحكم والتقدير الشخصي للمراجع².

حتى يتمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من الاعتماد على القوائم المالية لا بد من وجود نظام معلومات يولد معلومات دقيقة، ويتحقق هذا الهدف بدرجة كبيرة من خلال وجود نظام قوي للرقابة الداخلية، من خلال احترام مقوماته وإجراءاته³.

2-3- المعيار الثالث: كفاية أدلة الإثبات: إن هدف المراجع من القيام بعملية المراجعة هو إبداء رأي حول مدى عدالة القوائم المالية، وحتى يتسنى له القيام بهذه المهمة بشكل سليم ودون تعقيد لا بد من توفر الأدلة الكافية للحكم على المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال البحث على الأدلة المدعمة لرأيه بكل استقلالية، ومن خلال ما سبق سوف نبين أنواع أدلة الإثبات.

ويمكن تقسيم أدلة الإثبات إلى ما يلي⁴:

2-3-1- أدلة إثبات داخلية: وتشمل دفاتر اليومية المساعدة ودفاتر الأستاذ والشيكات والفواتير المعدّة داخل المؤسسة (فواتير البيع)، وكذلك الفواتير المعدّة خارج المؤسسة (فواتير الشراء) وغيرها من المستندات.

2-3-2- أدلة إثبات خارجية: وهي البيانات التي يتم الحصول عليها من خلال الاستفسار والملاحظة والجرد الفعلي للأصول والمصادقات على الأرصدة من طرف ثالث (العملاء، الموردين).

¹ Nick A. Dauber And Others, Op-Cit, P 39.

² عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 40.

³ عبد الفتاح محمد الصحن، سميح كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001، ص 160.

⁴ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 19.

3- المجموعة الثالثة: معايير إعداد تقرير المراجع.

يعتبر تقرير المراجع المنتج النهائي (مخرجات المراجعة)، والذي من خلاله يتم توصيل المعلومات إلى مستخدم القوائم المالية، لاتخاذ القرارات المهمة في حياة المؤسسة.

حيث وضع المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير لها، وهي كالاتي¹:

3-1- المعيار الأول: معيار إعداد القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها: ينص هذا المعيار على أنه يجب أن يبين تقرير مراجع الحسابات ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً (Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)، وبما أن مراجع الحسابات سيقدم رأيه حول ما إذا تم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية فإنه يجب أن يكون على دراية تامة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وهي: (مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ عدم المقاصة، مبدأ الإفصاح، مبدأ ثبات الطرق المحاسبية، مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية، ... الخ).

3-2- المعيار الثاني: الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها: يجب أن يشير مراجع الحسابات في تقريره عن مدى الثبات والتجانس في تطبيق المعايير المحاسبية، والهدف من هذا المعيار هو:

❖ قابلية القوائم المالية للمقارنة؛

❖ توضيح طبيعة التغيرات التي طرأت على المبادئ المحاسبية وأثرها على القوائم المالية وقابليتها للمقارنة، ففي هذه الحالة يجب على المراجع الإشارة إلى ذلك بطريقة ملائمة في تقريره.

3-3- المعيار الثالث: معيار الإفصاح الكافي: يجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي تقدمها القوائم المالية ذات موثوقية، لمساعدة مستخدميها على اتخاذ قرارات سليمة تتصف بالشمول والكمال والملائمة والقابلية للفهم، وإذا لم يقتنع المراجع بأن القوائم المالية لم تفصح عن المعلومات الضرورية يجب عليه أن يذكر ذلك في تقريره ويتحفظ في إبداء رأيه حول بعض النقاط التي يراها ضرورية لتصبح المعلومة أكثر صدق، ويمكن لقارئ القوائم المالية عندما يرى تقرير المراجع نظيف (غير متحفظ من أي معلومات) فإن ذلك معناه أن القوائم المالية عرضت بعدالة وطبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها².

3-4- المعيار الرابع: معيار إبداء الرأي: من خلال هذا المعيار يتطلب من المراجع أن يصدر تقريراً يبين فيه رأيه الفني المحايد المستقل حول عدالة القوائم المالية ككل، ويكون هذا التقرير خالياً من التحفظات (التقرير النظيف)،

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 44-66.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكد بعد قانون Sarbanes – Oxley، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008، ص 199-200.

حيث أن التقرير الخالي من التحفظات هو تقرير لا يسجل فيه المراجع أي اعتراض أو تحفظ على المعلومات المحاسبية، وقد يكون هناك تقرير بتحفظ أي أن المراجع له تحفظات على بعض النقاط بالنسبة له ضرورة حتى تصبح المعلومة أكثر مصداقية ووضوح ومعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسة¹.

يمكن تقسيم الآراء التي يبديها المراجع إلى الأنواع الآتية²:

❖ رأي نظيف (لا يتضمن تحفظات)؛

❖ رأي مقيد (يتضمن بعض التحفظات)؛

❖ رأي سلبي، بمعنى عدم إعطاء رأي فيما يتعلق بالقوائم المالية، بسبب الإخلال في إعداد المعلومات

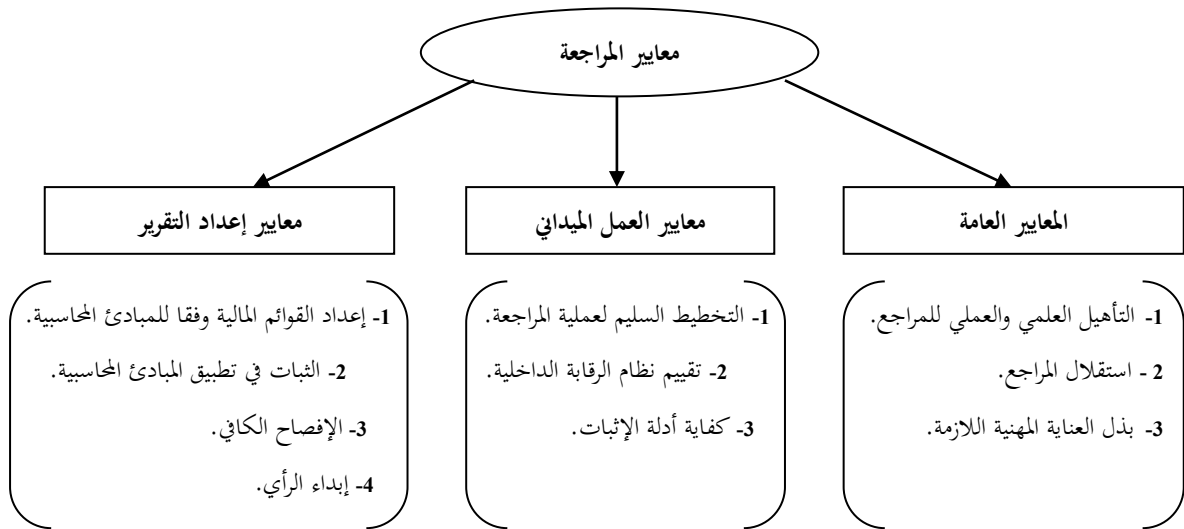
المحاسبية وفقا للمبادئ المحاسبية في معالجتها وعرضها؛

❖ رأي معارض: أي أن القوائم المالية لا تظهر حقيقة الوضع المالي للمؤسسة، لعدم تطبيق المبادئ المحاسبية.

يعتبر الرأي بصفة عامة أقوى من مجرد تخمين وأضعف من المعلومات القاطعة، بينما الرأي المهني يتضمن الحكم الشخصي بواسطة شخص له خبرة يصدره بخصوص مشكلة معينة، من خلال فحص القرائن الكافية التي تمد هذا الشخص بالأسباب الكفيلة بإصدار مثل هذا الرأي.

وفي الأخير نستطيع أن نقدم الشكل الآتي، والذي يوضح معايير المراجعة السابقة الذكر:

الشكل رقم (1-1): معايير المراجعة المتعارف عليها.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على المعطيات السابقة.

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، مرجع سابق، ص 84.

² محمد سمير الصبان، عبد الله عبد العظيم هلال، مرجع سابق، ص 109.

في خلاصة هذا المطلب، يتبين من خلال الممارسة العملية بأن هذه المعايير قد واجهت مجموعة من الانتقادات باعتبارها تتميز بالعمومية، دون أن تدخل في التفاصيل لتوضيح الإجراءات اللازمة لمواجهة مشاكل المراجعة، ومن خلال ذلك أصدر المجتمع عدد من المعايير التفصيلية المرتبطة بالمجموعات الثلاثة، بهدف معالجة مشاكل تواجه المزاويل لهذه المهنة، حيث تتميز هذه الإيضاحات بأنها تتعرض لإدخال تعديلات عليها من وقت إلى آخر حسب الحاجة بهدف تحقيق التطوير في المهنة¹.

المطلب الثاني: معايير المراجعة الدولية (ISA)، معايير المراجعة الجزائرية (NAA).

تعتبر المعايير بشكل عام المرشد والموجه للمراجع أثناء أدائه لمهمة المراجعة، في جميع مراحلها من قبوله لمراجعة حسابات المؤسسة إلى القيام بإعداد تقريره، ونتيجة للطلب المتزايد في السنوات الأخيرة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وغيرها من الأسباب، كان لزاما على المنظمات المهنية إصدار معايير دولية للمراجعة لتقليل التفاوت وتوحيد الإجراءات المهنية لعملية المراجعة، حيث تبنت الكثير من الدول هذه المعايير، ونجد أخرى قامت بإصدار معايير محلية تتوافق مع المعايير الدولية للمراجعة، من بينها الجزائر وكان الإصدار الأول للمعايير الوطنية بداية من سنة 2016.

أولاً: معايير المراجعة الدولية (ISA) International Auditing Standards.

بسبب التغيرات العالمية وحدة المنافسة ورغبة في توحيد العمل المحاسبي والمراجعة نشأت الحاجة إلى وضع معايير المراجعة الدولية، حيث تصدر هذه المعايير من طرف مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية (IAASB) International Auditing and Assurance Standards Board، والمنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants حيث تعتبر منظمة عالمية لمهنة المحاسبة والمراجعة، تعمل هذه اللجنة على توحيد ممارسات المراجعة والأنشطة المرتبطة بها على مستوى العالم، عن طريق إصدار معايير مقبولة دولياً تتعلق بموضوعات أداء المراجعة وغيرها من الأنشطة الأخرى، ونجد أنه في كل دولة هناك معايير خاصة بها تتحكم في ممارسات عملية المراجعة، والتي تقوم بوضعها إما منظمات مهنية أو منظمات حكومية، ومعايير المراجعة الدولية لا تأخذ الأولوية أو تحل محل معايير المراجعة الخاصة بدولة ما².

¹ أمين السيد أحمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، الكتاب الرابع، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، 2000، ص 35-36.

² حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة (مدخل معاصر)، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص 84.

1- تعريف معايير المراجعة الدولية ISA:

يمكن تعريف معايير المراجعة الدولية على أنها: " مجموعة من المعايير التي تمثل إطارا متكاملا لعملية المراجعة، يتعين على المراجع الالتزام بها وتطبيقها حتى تساعده في تسهيل مهمته وتطوير جودة أدائه المهني، كما تهدف هذه المعايير إلى تحسين درجة التجانس في تطبيق قواعد وإجراءات مراجعة الحسابات على المستوى العالمي، من خلال توفير حوافز تساعد على القبول العالمي الطوعي لتلك المعايير"¹.

2- أهداف معايير المراجعة الدولية: سعت المنظمات المهنية في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم، حيث تم إصدار معايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، والتي حققت نقلة نوعية في ممارسة مهنة المراجعة وتوفير التوافق والانسجام بين الدول، وتحقيق مجموعة من الأهداف نذكر منها²:

❖ تحقيق جودة وموثوقية القوائم المالية، وزيادة الثقة في الاعتماد عليها من قبل ذوي العلاقة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة؛

❖ قبول وتطبيق معايير المراجعة على المستوى الدولي يؤدي إلى توفير الوقت والجهد والتكاليف خاصة في الدول النامية، لوضع وإيجاد معايير محلية، لا سيما في ظل نقص الموارد الاقتصادية من جهة وضعف المنظمات المهنية من جهة أخرى؛

❖ تطبيق معايير المراجعة الدولية يؤدي إلى زيادة الاستثمار في الدولة، حيث أنه كلما زادت ثقة المستثمرين بالمعلومات التي تفصح عنها المؤسسات زادت رغبتهم في استثمار أموالهم؛

❖ محتوى معايير المراجعة الدولية بعيد عن أن أي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية، وهذا ما يحقق أهداف المراجعة.

3- طريقة إصدار معايير المراجعة الدولية: الهدف الأساسي من إصدار المعايير الدولية للمراجعة هو وجود مستويات مهنية للمراجعين، وما يرتبط بها من خدمات قابلة للتطبيق عالميا، وعادة يتم إتباع الخطوات التالية عند إصدار معيار دولي³:

❖ يتم تكوين لجنة نوعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج لعمل دراسات منفصلة ومعمقة؛

¹ زيادي سامي، سعدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 02، العدد 33، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2018، ص 116.

² عبد الله أحمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد 9، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، اليمن، مارس 2010، ص 8.

³ سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تبنيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2017، ص ص 60-61.

- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المعمقة على الموضوع المختار؛
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار المقترح؛
- ❖ تقوم اللجنة الفرعية بتوثيق الدراسة المرفقة بالمعيار المقترح؛
- ❖ إذا أقرت لجنة ممارسة التدقيق الدولية مسودة المعيار المقترح يتم توزيعه على لجان الاتحاد الدولي للمحاسبين، وكذا المنظمات الدولية ذات الصلة لإبداء الرأي والتعليق على المسودة؛
- ❖ تتسلم لجنة ممارسة التدقيق الدولية تعليقات وآراء هذه الأطراف ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- ❖ يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

4- عرض معايير المراجعة الدولية: أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي IAASB مجموعة من المعايير لتحسين ممارسة المهنة وتحقيق الجودة في المراجعة، حيث كانت هذه المعايير قبل سنة 1994 تصدر حسب تسلسلها الزمني، ولكن بعد هذا التاريخ تم تبويبها إلى مجموعات رئيسية، كل مجموعة تحدد فيها معايير تخص مجال معين للمراجعة، ولكل معيار رقم خاص به، ويبدأ ترقيم المعايير من رقم 200، والجدول الآتي يوضح آخر إصدار لمعايير المراجعة الدولية ISA لسنة 2018:

الجدول رقم (1-3): معايير المراجعة الدولية (ISA).

رقم المعيار	اسم المعيار	عدد المعايير
المجموعة الأولى: المبادئ العامة والمسؤوليات (200-299)		
200	الأهداف العامة للمراجع المستقل وإجراء المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية	08 معايير
210	الموافقة على شروط التكليف بالمراجعة	
220	رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية	
230	وثائق المراجعة	
240	مسؤوليات المراجع المتعلقة بالاحتياال عند مراجعة القوائم المالية	
250	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة القوائم المالية	
260	الاتصال مع أولئك المكلفين بالحوكمة	
265	الإبلاغ عن نواحي القصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحوكمة والإدارة	
المجموعة الثانية: تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء (300-450)		
300	التخطيط لمراجعة القوائم المالية	06 معايير
315	تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المؤسسة وبيئتها	
320	الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية المراجعة	
330	استجابة المراجع للمخاطر المقيّمة	
402	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمؤسسات التي تستعمل مؤسسة خدمية	

الفصل الأول: الإطار النظري لمراجعة الحسابات

	450	تقييم الأخطاء التي تم تحديدها أثناء التدقيق
المجموعة الثالثة: أدلة المراجعة (500-599)		
11 معيارا	500	أدلة المراجعة
	501	أدلة المراجعة - اعتبارات محددة لبنود مختارة
	505	المصادقات الخارجية
	510	عمليات المراجعة الأولية - الأرضدة الافتتاحية
	520	الإجراءات التحليلية
	530	عينات المراجعة
	540	مراجعة التقديرات المحاسبية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة والافصاحات ذات العلاقة
	550	الأطراف ذات العلاقة
	560	الأحداث اللاحقة
	570	الاستمرارية
	580	الإقرارات الخطية
المجموعة الرابعة: الاستفادة من عمل الآخرين (600-699)		
03 معايير	600	الاعتبارات الخاصة - مراجعة القوائم المالية للمجموعة (بما في ذلك عمل مراجعي العنصر)
	610	استخدام عمل المراجعين الداخليين
	620	استخدام عمل مراجع خبير
المجموعة الخامسة: نتائج وتقارير المراجعة (700-799)		
06 معايير	700	تكوين رأي وإعداد التقارير حول القوائم المالية
	701	الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل
	705	التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل
	706	فقرات التأكيد والفقرات الأخرى في تقرير المراجع المستقل
	710	المعلومات المقارنة - الأرقام المقابلة والقوائم المالية المقارنة
	720	مسؤوليات المراجع المتعلقة بالمعلومات الأخرى
المجموعة السادسة: المجالات المتخصصة (800-899)		
03 معايير	800	الاعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لأطر الأهداف الخاصة
	805	الاعتبارات الخاصة - عمليات مراجعة قوائم مالية مفردة ومكونات أو حسابات أو بنود محددة في بيان مالي
	810	إعداد تقرير ملخص حول القوائم المالية

La Source: International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), Handbook Of International Quality Control- Auditing- Review- Other Assurance- And Related Services Pronouncements, Volume 01, IFAC, New York, USA, 2018.

من خلال الجدول رقم (1-3) يتبين بأن معايير المراجعة الدولية قامت بتفصيل لكل مراحل المراجعة، على

غرار معايير المراجعة المتعارف عليها GAAS، حيث بلغت معايير المراجعة الدولية سبعة وثلاثون (37) معيارا إلى

غاية الإصدار الأخير لسنة 2018، وهذه المعايير تطبق فقط عند مراجعة القوائم المالية التاريخية، كذلك نرى بأنه ليس هناك معيار محدد يخص الجانب الشخصي للمراجع، من حيث الكفاءة العلمية والعملية والاستقلالية وبذل العناية المهنية اللازمة، وإنما نجد ذلك في محتوى بعض المعايير ومن خلال فقرات محددة، حيث أن هذه المعايير لا تُلغي ولا تحل محل المعايير الوطنية والقوانين المنظمة للمهنة، لأن هناك بعض الاختلافات الاقتصادية والسياسية بين الدول تؤدي إلى أن يكون هناك عدم تطابق في المعايير والقوانين، وإنما هدف هذه المعايير هو التوافق والتجانس في الممارسات العملية للمهنة بين الدول.

ثانيا: معايير المراجعة الجزائرية (NAA) Les Normes D'audit Algériennes

أصدر المجلس الوطني للمحاسبة معايير المراجعة الجزائرية على فترات زمنية، وكان ذلك نتاج الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر، من خلال قانون 10-01 المتعلق بالمهنة الثلاث (المحاسب المعتمد، محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي)، حيث تعتبر هذه المعايير متوافقة إلى حد كبير مع معايير المراجعة الدولية، حيث أصبح عدد المعايير لحد الآن ستة عشر معيارا للمراجعة، مقسمة إلى أربعة مجموعات، وكل مجموعة بها أربعة معايير.

1- عرض معايير المراجعة الجزائرية NAA.

يمكن عرض معايير المراجعة الجزائرية إلى غاية آخر إصدار لسنة 2018 في الجدول الآتي:

الجدول رقم (1-4): معايير المراجعة الجزائرية NAA.

رقم المعيار	اسم المعيار	هدف المعيار
المجموعة الأولى: وتتكون من أربعة (04) معايير		
210	اتفاق حول أحكام مهام التدقيق	قبول ومتابعة مهمة التدقيق فقط في الحالات التي تكون الشروط التي سيجرى التدقيق على أساسها قد تم الاتفاق عليها
505	التأكيدات الخارجية	هدف المدقق الذي يلجأ إلى إجراءات التأكيد الخارجي هو تصور ووضع حيز التنفيذ هذه الإجراءات بهدف الحصول على أدلة مثبتة ذات دلالة ومصدقية
560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة	الحصول على العناصر الملائمة والتي تدل على أن الأحداث التي وقعت بين تاريخ الكشف المالية (تاريخ الإقفال) وتاريخ تقريره، والتي تتطلب إحداث تعديلات على الكشف المالية أو معلومة متضمنة فيها.
580	التصريحات الكتابية	الحصول على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة يؤكد أن هذه الأخيرة قد قامت بمسؤوليتها على أكمل وجه، خاصة تلك المتعلقة بإعداد الكشف المالية وشمولية المعلومات المقدمة للمراجع
المجموعة الثانية: وتتكون من أربعة (04) معايير		
300	تخطيط تدقيق الكشف المالية	يهدف المراجع إلى تخطيط التدقيق إعداد إستراتيجية عامة للتدقيق مكيفة للمهمة، وعرض برنامج عمل، يفيد التخطيط الملائم تدقيق الكشف المالية
500	العناصر المقنعة	يهدف المدقق إلى تصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق والتي من شأنها تمكنه من الحصول

		على العناصر المقنعة الكافية والمناسبة قصد استخلاص النتائج المعقولة والتي يستند عليها المدقق في تأسيس رأيه
510	مهام التدقيق الأولية - الأرصدة الافتتاحية	يهدف المدقق في إطار مهمة التدقيق الأولية إلى جمع العناصر المقنعة الكافية والمناسبة
700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق على الكشوف المالية	تشكيل رأي حول الكشوف المالية قائم على أساس تقييم الاستنتاجات المستخرجة من العناصر المقنعة المجمعة، في تقرير كتابي يصف أساس ذلك الرأي
المجموعة الثالثة: وتتكون من أربعة (04) معايير		
520	الإجراءات التحليلية	يجب على المدقق أن يجمع العناصر المقنعة الدالة والموثوقة من خلال وضع الإجراءات التحليلية المادية، وعليه كذلك تصور وأداء إجراءات تحليلية في تاريخ قريب من نهاية أعمال التدقيق للتأكد من التناسق في المجمال بين معرفته المكتسبة للكيان وكشوفه المالية
570	استمرارية الاستغلال	- جمع العناصر المقنعة والملائمة المتعلقة بمدى ملائمة تطبيق الإدارة في إعداد الكشوف المالية لفرضية استمرارية الاستغلال؛ - استخلاص النتائج حول وجود "عدم يقين" معتبر أو غير مرتبط بأحداث أو ظروف من شأنها بعث شك كبير في قدرة الكيان على مواصلة استغلاله، وذلك انطلاقاً من العناصر المقنعة التي تم جمعها؛ - تحديد تأثير ذلك على تقرير المدقق.
610	استعمال أعمال المدققين الداخليين	- تحديد إمكانية وإلى أي مدى تستخدم الأعمال الخاصة للمدققين الداخليين؛ - في حالة استخدامها، تحديد مدى ملائمة أعمال المدققين الداخليين لاحتياجات التدقيق.
620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق	- تحديد الحالات أين يقدر المدقق ضرورة الاستعانة بالخبير الذي سيعينه؛ - تحديد إذا قرر استخدام أعمال الخبير الذي عينه، ما إذا كانت هذه الأعمال ملائمة لاحتياجات التدقيق.
المجموعة الرابعة: وتتكون من أربعة (04) معايير		
230	وثائق التدقيق	أهداف المدقق هي تحضير الوثائق التي: - تشكل ملفاً كافياً وملائماً للعناصر المقنعة التي تسمح بدعم تقريره؛ - تؤكد أنه قد تم التخطيط للتدقيق وأدائه وفقاً للمعايير الجزائية للتدقيق والنصوص القانونية؛ - تسمح بالحفاظ على أثر النقاط المهمة والتي تشكل مصلحة دائمة تؤخذ في الحسبان في مهام التدقيق المستقبلية.
501	العناصر المقنعة - اعتبارات خاصة	يتمثل هدف المدقق في الحصول على عناصر مقنعة كافية وملائمة فيما يخص: - وجود المخزونات وحالتها؛ - اكتمال إحصاء القضايا والنزاعات التي تلزم الكيان؛ - تقديم المعلومات الواجب الإفادة بها خاصة تلك المتعلقة بالقطاع، وفقاً للمعيار المحاسبي المطبق.
530	السّر في التدقيق	يهدف المدقق الذي يستعين بالسّر في التدقيق إلى الحصول على قاعدة معقولة يستخرج منها الاستنتاجات حول المجتمع الإحصائي الذي اختار منه العينة.

540	تدقيق التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة به	الهدف من جمع العناصر المقنعة والكافية للتحقق من أن: -التقديرات المحاسبية بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية المدرجة في الكشف المالية سواء كانت مسجلة أو مقدمة كمعلومة معقولة؛ -المعلومات المقدمة في الملحق المتعلق بها، ذات دلالة.
-----	---	--

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المراجع الآتية:

- 1- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 210، 505، 560، 580.
- 2- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300، 500، 510، 700.
- 3- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 520، 570، 610، 620.
- 4- وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230، 501، 530، 540.

من خلال الجدول رقم (4-1) تتضح بأن معايير المراجعة الجزائرية ليست كاملة بالمقارنة مع المعايير الدولية، حيث أصدرت الجزائر ستة عشر (16) معياراً فقط، على غرار معايير المراجعة الدولية، والتي بلغت سبعة وثلاثون (37) معياراً، حيث قامت الجزائر باستخدام نفس ترقيم المعيار الدولي للمراجعة، وإتباع نفس هيكلية المعيار من تعريف وأهداف، ولكن هذه المعايير الجزائرية لم تُفعّل بعد (لم يتم تطبيقها) بالشكل الذي نراه في دول عربية أخرى كمصر والسعودية، وكذلك ليس لها تاريخ لبداية تطبيقها مستقبلاً، وفي المقابل لا يوجد أي قانون يفرض على المراجع إتباع معايير المراجعة الدولية.

2- متطلبات تفعيل تطبيق معايير المراجعة الجزائرية: نقصد بالمتطلبات الوسائل (الهيئات المهنية، مكاتب المحاسبة، الجامعات والمعاهد) التي من خلالها يتم تفعيل تطبيق معايير المراجعة الجزائرية لتطوير مهنة المراجعة في الجزائر، وكذلك خلق بيئة تسمح بمزاولة مهنة المراجعة بكل شفافية وحيادية، ويمكن تفعيل تطبيق معايير المراجعة الجزائرية من خلال مجموعة من الإجراءات، من بينها كالآتي¹:

❖ قيام لجنة المعايير المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة من القيام بإعداد مسودات المعايير وعقد اجتماعات تجمع بين المهنيين والأكاديميين، وهذا للتشاور حول المعيار محل الصدور من أجل الوصول إلى صيغة ملائمة تأخذ بعين الاعتبار الجانب الشكلي والمحتوى بما يتلاءم مع معايير المراجعة الدولية وبيئة الأعمال الجزائرية؛

❖ تفعيل لجنة التكوين المنبثقة عن المجلس الوطني للمحاسبة، من أجل القيام بدورات تكوينية للمهنيين، وتبيين كيفية التطبيق العملي لمعايير المراجعة الجزائرية؛

❖ عقد مؤتمرات ودورات تطبيقية ونظرية متخصصة وبصفة مستمرة لكل من المهنيين والأكاديميين؛

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2018، ص 106.

❖ إعادة تنظيم مكاتب المراجعة بما يضمن استقلاليتها وكفاءة وفعالية عملياتها، وبما يتماشى مع معايير المراجعة الجزائرية؛

❖ العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية، والاعتراف بالتطورات الحديثة في المراجعة، وكذا إدراج مقياس معايير المراجعة الجزائرية.

أخيراً، يمكن القول بأن المراجع الخارجي في الجزائر ليس مجبراً على تطبيق المعايير الدولية للمراجعة لعدم وجود أي قانون ينص على ذلك، حيث أنه مجبر فقط على تطبيق مجمل النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بضبط مهنة المحاسبة والمراجعة الصادرة عن وزارة المالية، وعادة ما يركز مراجع الحسابات على تطبيق الاجتهادات المهنية، وفي حال تبني الجزائر للمعايير الدولية للمراجعة فإنه من الواجب الحصول على العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين من طرف وزارة المالية، وهي الهيئة المشرفة على المراجعة في الجزائر¹.

المطلب الثالث: أخلاقيات مهنة المراجعة.

لممارسة مهنة مراجعة الحسابات بكل استقلالية ومهنية، لا بد على المراجع أن يحترم المبادئ والقواعد الأساسية لأخلاقيات المهنة، والتي تعتبر دليلاً تبين السلوكيات التي يجب عليه إتباعها أو اجتنابها، حيث يتكون هذا الدليل الدولي الصادر في سنة 2018 من أربعة أجزاء، ففي الجزء الأول يوضح المبادئ الأساسية لممارسة المهنة، والجزء الثاني قواعد السلوك للمحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، في حين يتناول الجزء الثالث قواعد السلوك للمحاسبين المحترفين في الممارسة العامة (المراجعين)، وفي الجزء الرابع مقسّم إلى جزأين مخصّص لمعايير استقلالية المراجع الخارجي، وفي الجزائر نجد بأن هناك قانون خاص بأخلاقيات المهنة، وهو ما سنتعرض له في هذا المطلب.

أولاً: تعريف أخلاقيات مهنة المراجعة*.

في بداية الأمر يمكن توضيح بأن هناك فرق بين الأداء الوظيفي والعمل المهني، فالأداء الوظيفي هو قيام الموظف بالمهام الموكلة إليه لمدة محددة في اليوم حسب قوانين أي بلد مع أخذ راتب شهري نتيجة ما قدمه من عمل، لكن العمل المهني فيه التزامات متعددة اتجه عدة أطراف منها: صاحب العمل، الزملاء، المجتمع، النقابة، الخ... وفيه مسؤولية أخلاقية ومسؤولية تعاقدية ومسؤولية تشريعية ومسؤوليات أخرى، ومن أمثلة هذه المهن

¹ سفاحلو رشيد، مرجع سابق، ص 222.

* يمكن أن يطلق على مصطلح أخلاقيات المهنة بمصطلح آخر، وهو قواعد السلوك المهني لمهنة المراجعة.

كالاتي: مراجعة الحسابات، الهندسة المعمارية، الطب، المحاماة، حيث كل له أخلاقيات المهنة الخاصة مع بعض القواسم المشتركة فيما بينهم، إلا أن ما يميز المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى هي الاستقلالية في أداء المهنة¹. حيث يشير مصطلح الأخلاقيات إلى "مدونة أو نظام أخلاقي، يوفر معايير لتقييم الصواب والخطأ"². وتعرف أخلاقيات المهنة بأنها: "مجموعة قواعد وأعراف متعارف عليها عند أصحاب المهنة الواحدة، التي تستلزم من الممارس سلوكا معينا يقوم على الالتزام إذ تكون مراعاتها لأعضاء المهنة الواحدة، الأول يوفر حماية أفضل لأعضاء المهنة والثاني للجماهير"³.

ثانيا: أنواع قواعد أخلاقيات المهنة.

هناك عدة أنواع لقواعد أخلاقيات المهنة تبعا للزاوية التي ينظر منها إلى هذه القواعد، لذا سوف نتطرق إلى أهم هذه الأنواع كما يلي⁴:

1- من حيث السلطة أو الجهة التي وضعتها: حيث نجد نوعين، هما:

1-1- قواعد قانونية: والمقصود بها القواعد التي يضعها المشرع والمبادئ التي تنص عليها القوانين المنظمة للمهنة أو التي تحكم الرقابة الخارجية على حسابات المؤسسات.

1-2- قواعد تنظيمية: والمقصود بها تلك المبادئ والأحكام التي تصدرها المنظمات المهنية من نقابات ومعاهد وجمعيات، لحث أعضائها على التمسك بأداب وقواعد أخلاقيات المهنة.

2- من حيث شكل صدورها ووسيلة إثباتها: ويمكن أيضا التمييز بين نوعين من قواعد أخلاقيات المهنة، وهما:

1-2- قواعد مكتوبة: وهي تلك المثبتة كتابة، سواء كانت الوثيقة المكتوبة صادرة عن السلطة التشريعية أو السلطة التنفيذية في البلد أو كانت نشرات من المنظمات المهنية.

2-2- قواعد عرفية: والمقصود بها تلك القواعد والمبادئ التي يتعارف عليها المراجعون والمحاسبون، ويلتزمون بإتباعها والتمسك بها واحترامها، ويعتبرونها دستوراً أخلاقياً من الآداب والتقاليد التي يجب أن يعمل كل الممارسين للمهنة على الإبقاء عليها، دون الحاجة إلى إصدارها في وثيقة كتابية.

¹ محمد طالب عبيدات، أخلاقيات المهنة، الأحد 08 أكتوبر 2017، متاح على الرابط التالي:

<https://www.addustour.com/articles/978219%D8%A3%D8%AE%D9%80%D9%80%D9%80%D9%84%D8%A7%D9%82%D9%80%D9%80%D9%80%D9%8A%D9%80%D9%80%D9%80%D9%80%D8%A7%D8%AA> (تاريخ الاطلاع: 2019/12/06).

² J.David Spiceland, Mark W. Nelson, Wayne B.Thomas, **Op-Cit**, P 18.

³ محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2013، ص 54.

⁴ صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية -حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016، ص 43.

ثالثاً: أهداف أخلاقيات المهنة.

أصبحت أخلاقيات المهنة ضرورية لما لها من أهمية في زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، حيث اهتمت المنظمات المهنية الدولية في إصدار معايير لأخلاقيات المهنة، وذلك لوضع حد للثغرات الموجودة في المهنة.

1- أهداف أخلاقيات المهنة: تهدف أخلاقيات المهنة إلى تحقيق مجموعة من الأغراض أهمها¹:

❖ رفع مستوى المحاسبة والمراجعة والمحافظة على كرامتها، وتدعيم التقدم الذي أحرزته بين غيرها من المهن الحرة الأخرى؛

❖ تنمية روح التعاون بين المحاسبين والمراجعين ورعاية مصالحهم المادية والأدبية والمعنوية؛

❖ تدعيم وتكملة النصوص القانونية والأحكام التي وضعها المشرع لتوفير مبدأ الكفاية في التأهيل العلمي والعمل، واستقلال المراجع في عمله؛

❖ العمل على تحقيق طمأنينة وثقة الجمهور المعنيين بخدمات المحاسبين والمراجعين من العملاء وغيرهم، على أنهم سيؤدون أعمالهم التي توكل إليهم بكل استقلالية والتزام معايير علمية تمكنهم من إعطاء مصداقية للمعلومات.

2- مبادئ أخلاقيات المهنة: حتى يتم تحقيق أهداف المراجعة وتحسين مستوى الأداء المهني لممارسي مهنة المراجعة، أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة من المبادئ وآداب السلوك المهني، والتي يجب على المراجعين أن يتحلوا بها، وهي كالآتي²:

1-2- النزاهة: يجب على المحاسب المهني (المراجع) الامتنال لمبدأ النزاهة، ويعني ذلك أن يكون صادقا وواضحا في كل العلاقات المهنية، بحيث لا يرتبط اسم المراجع عن قصد بأي تقارير أو اتصالات أو معلومات أخرى، حيث يعتقد أن هذه المعلومات تحتوي على:

❖ معلومات خاطئة ومضللة؛

❖ بيانات أو معلومات قدمت بطريقة غير صحيحة؛

❖ حذف أو حجب معلومات مطلوبة وبالتالي هذا الغموض سيكون مضللا للمعلومات المقدمة.

¹ حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مرجع سابق، ص 77.

² International Ethics Standards Board For Accountants, **Handbook Of The International Code Of Ethics For Professional Accountants**, Ifac, New York, Usa, 2018, P P 19 – 23

2-2- الموضوعية: يجب على المراجع الالتزام بالموضوعية وأن يكون عادلاً، والذي يتطلب الأمر عدم المساس بحكمهم المهني أثناء تأديتهم لخدماتهم المهنية، بسبب التحيز لطرف على آخر أو تضارب المصالح أو التأثير الغير مبرر للآخرين.

2-3- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة: يجب على المراجع الالتزام بمبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة، والذي يتطلب من المراجع ما يلي:

- ❖ الحفاظ على المعرفة والمهارة المهنية بالمستوى المطلوب، للتأكد من أن العميل يتلقى الخدمة المهنية الكفوءة، بناء على المعايير الفنية والمهنية الحالية والتشريعات ذات الصلة؛
- ❖ تقديم الخدمات المهنية وفقاً للمعايير الفنية والمهنية.

2-4- السرية: يمثل المراجع لمبدأ السرية، الأمر الذي يتطلب منه احترام سرية المعلومات التي تم الحصول عليها نتيجة العلاقات المهنية، حيث ينبغي على المراجع أن يراعي الحفاظ على سرية المعلومات الخاصة بالشركة والتي اطلع عليها نتيجة علاقاته المهنية، بحيث لا يستغل هذه المعلومات للمصلحة الشخصية أو لطرف ثالث، إلا في بعض الحالات التي قد تكون هناك حاجة للكشف عن المعلومات السرية أو الإفصاح عليها، وهي كالاتي:

- ❖ أدلة مقدمة في سياق الإجراءات القانونية (منازعات قضائية مع الغير)، وذلك مسموح به قانوناً بتفويض من العميل؛

❖ الامتثال لمراجعة الجودة من هيئة مهنية؛

❖ الرد على استفسار أو تحقيق من هيئة مهنية أو تنظيمية؛

❖ حماية المصالح المهنية للمراجعين في الإجراءات القانونية.

2-5- السلوك المهني: يتطلب من المراجع أن يمثل للقوانين واللوائح ذات الصلة ويتجنب أي سلوك يسيء أو يشوه سمعة المهنة، وعند القيام بأنشطة تسويقية أو ترويجية للمهنة يجب عليه أن لا يسيء إلى سمعة المهنة، بل يجب أن يكون أميناً وصادقاً، وأن يتجنب ما يلي:

❖ المبالغة في الادعاءات حول الخدمات المقدمة أو المؤهلات والخبرات المتحصل عليها؛

❖ استخدام إشارات مسيئة أو مقارنات لا أساس لها من الصحة لعمل الآخرين.

رابعاً: قواعد أخلاقيات المهنة.

اهتمت المنظمات المهنية سواء كانت على المستوى الدولي أو المحلي بقواعد أخلاقيات المهنة ووجوب الالتزام بها، فعلى المستوى الدولي قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بوضع أول دليل لقواعد

الأخلاق الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة في سنة 1917، وخضع هذا الدليل للعديد من التطورات وإعادة الصياغة لمواكبة المستجدات في بيئة المحاسبة والمراجعة، وكذلك كان للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC دور وجهد في هذا المجال، حيث أصدر دليلاً للسلوك الأخلاقي سنة 1990 كمعزز لوجود المهنة ومصادقيتها ووحدتها على الصعيد الدولي¹.

يتم إصدار قواعد السلوك الأخلاقي من طرف مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA)، والمنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيث تعتبر هذه القواعد عامة تحدد العناصر الرئيسية لأخلاقيات مهنة المراجعة بغض النظر عن الدولة، وتعتبر الأساس لوضع قواعد خاصة بكل دولة بما يتفق مع التشريعات الخاصة بها، وذلك راجع إلى الاختلاف في الثقافة واللغة والأنظمة القانونية والجباية التي تكون بين الدول²، وهذه القواعد هي كالآتي³:

1- التعيين المهني: قبل قبول علاقة عميل جديدة يجب على المحاسب المهني (مراجع الحسابات) دراسة ما إذا كان هذا القبول سيخلق تهديدات تؤثر على الالتزام بالمبادئ الأساسية، ويمكن أن تنشأ التهديدات المحتملة على النزاهة أو السلوك المهني، وعلى سبيل المثال وجود قضايا مشكوك فيها مرتبطة بالعميل (مالكيه أو إدارته أو أنشطته).

2- تضارب المصالح: قد يواجه المراجع تضارب في المصالح عند أدائه للمهنة، والتي قد تخلق تهديداً للالتزام بالمبادئ الأساسية، ومن الأمثلة على المواقف التي قد ينشأ فيها تهديداً للمبادئ السابقة عندما:

❖ يقدم المراجع خدمة مهنية تتعلق بمسألة معينة لاثنتين أو أكثر من العملاء الذين تتضارب مصالحهم فيما يتعلق بمسألة ما؛

❖ تتعارض مصالح المراجع والمتعلقة بمسألة محددة ومصالح العميل الذي يقدم المراجع لصالحه خدمة مهنية متعلقة بتلك المسألة.

3- الآراء الثانية: إن الحالات التي يطلب فيها من المراجع أن يبدي رأياً ثانياً، حول تطبيق معايير المحاسبة أو المراجعة أو إعداد التقارير أو غيرها من المعايير أو المبادئ، على ظروف أو معاملات محددة من قبل شركة ليست عميلاً حالياً لمراجع الحسابات، قد يخلق ذلك تهديداً لمبدأ الكفاءة المهنية والعناية اللازمة في الحالات التي لا يكون فيها الرأي الثاني مستنداً إلى المجموعة نفسها من الحقائق التي تم توفيرها للمراجع الحالي، أو أنها مبنية على أدلة غير

¹ وليد زكريا صيام، محمود فؤاد فارس أبو أحمد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 02، كلية الاقتصاد والإدارة، 2006، ص ص 200-201.

² المرجع السابق، ص 207.

³ الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة: الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2015، ص ص 28-44.

كافية، وتعتمد أهمية ووجود التهديد على ظروف الطلب وعلى جميع الحقائق والافتراضات المتاحة المتعلقة بإبداء الحكم المهني.

4- الأتعاب والأنواع الأخرى من الأجور: يحق للمراجع الدخول في مفاوضات بشأن الخدمات المهنية المقدمة، حيث يحدد الأتعاب التي تناسب خدماته المقدمة، وقد تكون هذه الأتعاب أقل من المراجعين الآخرين ليس بالأمر الغير أخلاقي، ومع ذلك قد تكون هناك تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية ناتجة عن مستوى الأتعاب المعروضة، وعلى سبيل المثال ينشأ تهديد المصلحة الشخصية للكفاءة المهنية والعناية اللازمة إذا كانت الأتعاب المذكورة منخفضة جداً، بحيث قد يكون من الصعب إجراء عملية المراجعة وفقاً للمعايير الفنية والمهنية المعمول بها مقابل ذلك السعر.

يتم تطبيق الإجراءات الوقائية للقضاء على هذه التهديدات أو تقليلها إلى مستوى مقبول، وهي كالاتي:

❖ اطلاع العميل على شروط العملية، وبالتحديد الأساس الذي يتم وفقاً له تحميل الأتعاب، وما هي الخدمات التي تشمل الأتعاب المعروضة؛

❖ تحديد الوقت المناسب والموظفين المؤهلين لأداء المهمة.

5- تسويق الخدمات المهنية: عندما يحصل المراجع على عمل جديد من خلال الإعلانات أو الأشكال الأخرى للتسويق، قد يكون هناك تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، ومثال ذلك أنه قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الالتزام بمبدأ السلوك المهني، إذا تم تسويق الخدمات أو الانجازات أو المنتجات بطريقة لا تنسجم مع ذلك المبدأ.

يجب أن يكون المراجع أميناً وصادقاً، وأن لا يسيء لسمعة المهنة عند تسويق الخدمات المهنية، وألا يقوم بما يلي:

❖ يبدي ادعاءات مبالغ فيها حول الخدمات المقدمة أو المؤهلات المملوكة أو الخبرات المكتسبة؛

❖ يبدي إشارات مسيئة أو إجراء مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

6- الهدايا والضيافة: قد يعرض على المراجع أو أحد أعضاء عائلته المقربين هدايا وضيافة من أحد العملاء، ويؤدي مثل هذا العرض إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، ومثال ذلك قد تنشأ تهديدات المصلحة الشخصية أو التآلف على الموضوعية إذا تم قبول هدية من عميل ما.

7- الوصاية على أصول العملاء: يجب أن لا يتولى المراجع الوصاية على أموال العملاء أو الأصول الأخرى إلا إذا سُمح له بذلك بقوة القانون، وإذا كان الأمر كذلك فإنه يجب الالتزام بأي واجبات قانونية إضافية تفرض على المراجع الذي يحتفظ بهذه الأصول.

إن الاحتفاظ بهذه الأصول تؤدي إلى نشوء تهديدات للالتزام بالمبادئ الأساسية، على سبيل المثال قد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على السلوك المهني، وقد ينشأ تهديد المصلحة الشخصية على الموضوعية من الاحتفاظ بأصول العملاء، وبالتالي ينبغي على المراجع المؤتمن على أموال الآخرين (أو أصولهم الأخرى) أن يقوم بما يلي:

- ❖ الاحتفاظ بهذه الأصول منفصلة عن الأصول الشخصية أو أصول المؤسسة؛
- ❖ استخدام هذه الأصول فقط للغرض المقصود منها؛
- ❖ أن يكون مستعدا وفي جميع الأوقات لمحاسبة تلك الأصول أو أرباح أو أسهم، تجاه أي أشخاص مخولين بإجراء هذه المحاسبة؛
- ❖ الالتزام بكافة القوانين والأنظمة ذات الصلة المتعلقة بالاحتفاظ بهذه الأصول ومحاسبتها.

8- الموضوعية على كافة الخدمات: ينبغي على المراجع أن يحدد عند تقديم أي خدمة مهنية ما إذا كانت هناك تهديدات للالتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي، ناتج عن وجود مصالح أو علاقات مع عميل أو مدراء أو مسؤولين أو موظفين تابعين له، وعلى سبيل المثال يمكن أن ينشأ تهديد التآلف على الموضوعية من علاقة عائلية أو علاقة شخصية وثيقة أو علاقة عمل.

9- الاستقلالية على عمليات مراجعة الحسابات: تخص هذه القاعدة متطلبات الاستقلالية لكل عمليات مراجعة الحسابات، حيث أن الاستقلالية تتضمن كل من الاستقلالية الفكرية واستقلالية المظهر، ويقصد بالاستقلالية الفكرية (الذهنية) إبداء نتيجة ما دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف الحكم المهني، بحيث تمكن المراجع بأن يتصرف بنزاهة وممارسة الموضوعية، أما استقلالية المظهر فهي تجنب الحقائق والظروف الهامة بحيث يستنتج طرف ثالث يكون مطلع وعادل، ويتمتع بمعرفة كافة المعلومات ذات الصلة بأنه تم الإضعاف من نزاهة أو موضوعية شركة معينة أو عضو ما في فريق التأكيد¹.

10- الاستقلالية على خدمات التأكيد الأخرى: وتتضمن هذه القاعدة متطلبات خدمات التأكيد الأخرى بخلاف عمليات مراجعة الحسابات، حيث أن خدمات التأكيد تم تصميمها من أجل تعزيز درجة الثقة لدى

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2018، ص 173.

المستخدمين ذوي العلاقة حول نتيجة تقييم أو قياس مسألة معينة مخالفة للمعايير، كما أن الالتزام بمبدأ الموضوعية الأساسي يتطلب أن يكون مراجع الحسابات مستقلا عند تقديم خدمات تأكيد للعملاء¹.

خامسا: أخلاقيات مهنة المراجعة حسب التشريع الجزائري.

يحتوي المرسوم التنفيذي رقم 96-136 على مجموعة من الأخلاقيات المهنية التي يجب على المراجع الخارجي الالتزام بها عند أداء مهنته، والتي ذكرت في هذا المرسوم تحت اسم واجبات المهني، حيث تم تقسيم هذا المرسوم إلى ثلاثة أقسام، حيث تم التطرق في الجزء الأول إلى واجبات المهني، وفي القسم الثاني إلى حقوق المهني في ممارسة مهامه، وفي القسم الثالث والأخير إلى أحكام مختلفة، وفي الجدول الموالي سنركز على ما ذكر في القسم الأول من المرسوم التنفيذي.

الجدول رقم (5-1): أخلاقيات مهنة المراجعة في الجزائر.

القسم	الفصول	المواد	أخلاقيات المهنة
القسم الأول: واجبات المهني.	الفصل الأول: واجبات المهني في أداء مهنته وفي علاقاته مع زبائنه وموكليه.	المادة 02	الرصانة، الصراحة.
		المادة 03	الأمانة، الاستقلالية، الضمير المهني.
		المادة 04	الحياد.
		المادة 05	العناية المهنية.
		المادة 06	السر المهني.
	الفصل الثاني: واجبات المهني في علاقاته بالنقابة.	من المادة 14 إلى 17	التواصل المهني مع المجلس في الحالات الاستثنائية للعمل.
		المادة 18	احترام زملاء المهنة.
	الفصل الثالث: واجبات المهني في علاقاته بزملائه.	المادة 20	التضامن.
		المادة 21	التراضي (حل الخلافات وديا).
	الفصل الرابع: واجبات تتعلق بتأطير المتدربين.	المادة 22	دفع تعويضات نتيجة المهام المسندة إلى المتربين.
		المادة 23	تقديم كل التسهيلات للمتربين.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على المرجع الآتي: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادر 17 أبريل 1996، مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416 الموافق 15 أبريل سنة 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السنة الثالثة والثلاثون، ص ص 07-05.

يُبين الجدول رقم (5-1) مجموعة من المبادئ الأخلاقية التي يجب على المراجع في الجزائر أن يتقيد بها أثناء تأديته لواجباته المهنية، وأن يتجنب كل تهديد يمس بسمعته وسمعة المهنة ككل، والشيء الملاحظ في هذا المرسوم هو ما تم ذكره في القسم الثالث منه، تحت عنوان "أحكام مختلفة"، حيث ذكر في المادة 36 من المرسوم بأنه على المراجعين أن يحترموا حالات التنافي المنصوص عليها في القوانين المعمول بها، وهو الأمر الذي قد يُعرض المراجع إلى تهديد تمسكه بالمبادئ الأخلاقيات الموجودة في الجدول رقم (5-1) في حالة إخلاله بما جاء في هذه المادة.

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 173.

المبحث الثالث: إجراءات تنفيذ عملية المراجعة.

تُحقّق المراجعة هدف مستخدمي القوائم المالية وكذلك القائمين عليها، إذا نُفّذت وفق إجراءات المراجعة التي يحددها المراجع ويراهما ضرورة من خلال برنامج محدد، يتم فيه تنفيذ مراحل المراجعة من فحص وتحقيق وإعداد التقرير النهائي لعملية المراجعة، وذلك لضمان السير الحسن لتحقيق الكفاءة والفعالية في عملية المراجعة.

المطلب الأول: الحصول على معرفة عامة حول المؤسسة.

في بداية مهمة المراجع لا بد عليه أن يقوم بمجموعة من الإجراءات الضرورية، من بينها أخذ معرفة أولية عن المؤسسة وذلك قبل التطرق إلى تقييم كل من نظام الرقابة الداخلية وفحص حسابات المؤسسة.

أولاً: أشغال أولية.

حيث تعتبر هذه المرحلة مهمة لمعرفة أو التعمق في خصوصيات المؤسسة المراد مراجعتها، وهي كالآتي¹:

1- الاطلاع على المستندات الخارجية: تسمح هذه الخطوة بالتعرف والاطلاع على المحيط الخارجي للمؤسسة (ثقافياً، اقتصادياً، .. الخ)، وكل ما كتب حول المؤسسة في المجالات المتخصصة، الجرائد والبحوث الجامعية سواء كانت بحوث تتناول الجانب الاقتصادي أو المحاسبي أو المالي، وكذلك حتى بعض التخصصات الاجتماعية الأخرى (علم النفس، علم الاجتماع، ... الخ)، وأيضاً حتى التخصصات العلمية، وكل ذلك من أجل أخذ صورة خارجية حول المؤسسة، وكذلك علاقة المؤسسة مع القطاعات التابعة لها كالضمان الاجتماعي ومفتشية العمل وإدارة الضرائب، وبالتالي هذا الاطلاع يُمكن المراجع من أخذ بعض المؤشرات التي تفيد في عملية المراجعة.

2- معرفة هوية المؤسسة: أي معرفة التسمية الاجتماعية للمؤسسة (الاسم الكامل للمؤسسة)، وكذلك الشكل القانوني لها سواء كانت شركة ذات المسؤولية المحدودة أو شركة مساهمة، والنظام الجبائي المطبق عليها نظام حقيقي أو نظام جزائي، وأيضاً الاطلاع على العقد التأسيسي لها والموجود فيه كل المعلومات التي تثبت هوية المؤسسة، وأيضاً معرفة كل الوثائق الضرورية الأخرى للمؤسسة (السجل التجاري، رقم التعريف الجبائي، الرقم الإحصائي).

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 128.

ثانيا: اتصالات أولى مع المؤسسة.

يقوم المراجع بالتعرف على المؤسسة محل المراجعة من خلال معرفة طبيعة النشاط والظروف الاقتصادية والصناعية للمؤسسة، ومعرفة خصائصها، والمستوى العام لكفاءة الإدارة، وكذلك تفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، ويستطيع المراجع جمع المعلومات لفهم طبيعة عمل المؤسسة من خلال الآتي¹:

❖ القيام بزيارات ميدانية للمؤسسة لمقابلة المسؤولين (مدير المؤسسة، رؤساء مصالح المؤسسة، الموظفين، ...

الخ) للتعرف منهم على طبيعة نشاط المؤسسة وإجراءاتها؛

❖ تحديد الجهات والأطراف الرئيسية التي يتعامل معها العميل والتعرف على ما إذا كان هناك أي تأثير

مادي لأي طرف على الآخر؛

❖ التعرف على الوثائق الداخلية للعمليات وما يرتبط بها من التزامات قانونية، و تتمثل هذه الوثائق في: تقارير

مراجع الحسابات، القانون الداخلي للمؤسسة، العقد التأسيسي للمؤسسة، ... الخ.

ثالثا: انطلاق الأشغال.

بعد أخذ المراجع معرفة عامة حول المؤسسة وجمع المعلومات الضرورية، والتي تعتبر ضرورية في تحديد برنامج المراجعة الذي يعده، وفي ذلك يولي المراجع في هذه النقطة أهمية كبيرة حول كل من الأهمية النسبية للمعلومات ومخاطر المراجعة.

1- تحديد الأهمية النسبية (المادية) وتقدير مخاطر المراجعة: تعتبر كل من الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة ضرورة رئيسية بالنسبة للمراجع، ومن أجل تحقيق أهداف المراجعة عليه التطرق إلى كل من المفهومين السابقين.

1-1- تعريف الأهمية النسبية: عرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) Financial Accounting

Standards Board الأهمية النسبية على النحو التالي: "هي مقدار التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة، والذي يمكن أن يؤدي هذا التحريف إلى تغيير حكم الفرد الذي يعتمد على هذه المعلومات أو التأثير فيه نتيجة التحريف"².

1-2- وضع تقدير مبدئي لحد الأهمية النسبية: ويعني ذلك وضع مقدار الخطأ المسموح به في القوائم المالية، والذي يسمح للمراجع بوجوده عند إصداره رأيا غير متحفظا، ويعني ذلك أن هذه القيم لا تعتبر ذات أهمية نسبية، وفي هذه الحالة قد يقوم المراجع في ضوء خبرته السابقة مع المؤسسة، بتحديد مقدار الخطأ الذي يعتبره ماديا كأن

¹ رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص

141.

² ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 322.

يحدد مثلاً مقدار الخطأ مبلغاً معيناً أو نسبة مئوية من صافي النتيجة، ولتحديد مقدار الخطأ المسموح به في القوائم المالية يجب على المراجع أن يقوم بما يلي¹:

❖ أن يأخذ بعين الاعتبار مبلغ (كمية) وطبيعة (نوعية) المعلومات الخاطئة عند تحديد هذا المقدار؛

❖ دراسة مدى وجود أخطاء مادية تمثل أهمية نسبية على مستوى المعاملات وأرصدة الحسابات

والإفصاحات، وذلك عندما يقرر المراجع ما يأتي: تحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، وكذلك تقييم تأثير المعلومات الخاطئة.

وبالتالي فإن تقدير الأهمية النسبية تساعد المراجع في تحديد العناصر التي يقوم بفحصها والعينات التي يختارها والإجراءات التحليلية التي يقوم بها، مما يؤدي إلى تخفيض مخاطر المراجعة إلى مستوى منخفض عند إعداد خطة المراجعة.

1-3- تعريف مخاطر المراجعة: يتضمن خطر المراجعة احتمال إبداء مراجع الحسابات لرأي متحفظ أو احتمال الامتناع عن إبداء الرأي أو إبداء رأي عكسي عندما لا تتماشى الحقائق الاقتصادية مع نتيجة عملية المراجعة، مما يؤدي إلى بعض الآثار السلبية الناتجة عن النتيجة التي وصل إليها مراجع الحسابات، أو أنه احتمال إبداء مراجع الحسابات لرأي غير متحفظ في قوائم مالية تحتوي على خطأ جوهري².

1-4- أنواع مخاطر المراجعة: أثناء تنفيذ مهمة المراجعة تكون أمام المراجع حالات من المخاطر المختلفة، والتي تؤثر على رأيه حول مصداقية المعلومات المحاسبية، وبالتالي على المراجع اتخاذ كافة التدابير والإجراءات لمواجهتها، وهي كالآتي:

1-4-1- المخاطر الملزمة: هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي، أو عندما تدمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة، وبالتالي على المراجع استخدام اجتهاده المهني لتقدير المخاطر اللازمة³.

1-4-2- مخاطر الرقابة: هي ألا يتم في الوقت المناسب منع أو اكتشاف وجود غش وأخطاء مهمة، يمكن حدوثها في أحد التأكيدات بسبب ضعف في نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، فمخاطر الرقابة لها علاقة ارتباط

¹ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص ص 143-144.

² أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 66.

³ معيار المراجعة الدولي رقم (400)، تقدير المخاطر ونظام الرقابة الداخلية، متاح على الرابط التالي: <http://ia902707.us.archive.org/22/items/isas12000/400.PDF> (تاريخ الاطلاع: 2019/11/27).

مباشرة بفاعلية تصميم وتنفيذ الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف المؤسسة¹، فهي مقياس لتوقعات المراجعين على قدرة نظام الرقابة الداخلية على منع وقوع أية أخطاء مادية وكشفها والعمل على تصحيحها لكل عملية ترتبط بهدف عملية المراجعة القائمة².

1-4-3- مخاطر الاكتشاف: على الرغم من المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة تشمل ممارسة المراجعة أيضا مخاطر الاكتشاف، والتي تنتج عن إجراءات مراجعة غير كافية، ويشير هذا النوع من مخاطر المراجعة إلى احتمال وجود أخطاء لا يمكن للمراجعين الكشف عنها بواسطة الإجراءات التحليلية، ويتعين عليهم اختبار التفاصيل بشكل إضافي، وبالتالي خطر الكشف عن المخاطر أو اكتشافها له تأثير على تقييم عدم كفاية نظام الرقابة الداخلية، وتقييم عدم كفاية الإشراف³.

2- إعداد أوراق العمل: يقوم المراجع بإعداد ملفين لكل عميل، الأول منه يخصصه للوثائق التي تتميز بالثبات النسبي والتي تعتبر ركائز الشركة من الناحية القانونية والجبائية والمحاسبية، ويطلق على هذا الملف بالملف الدائم، وفيه كذلك نوع آخر يحتوي على أوراق العمل التي تخص فترة المراجعة ويطلق عليه بالملف الجاري.

1-2- تعريف أوراق العمل: هي عبارة عن السجلات والملفات التي يحتفظ بها المراجع للدلالة عن طبيعة وتوقيت ومدى الاختبارات المنفذة خلال عملية المراجعة، فهي توضح الإجراءات المتبعة والمعلومات التي تم الحصول عليها، وبواسطتها يستطيع المراجع تدعيم رأيه عند إعداد التقرير⁴.

وحسب المعيار الدولي رقم (230) التوثيق "تعتبر أوراق العمل كبرهان على رأي المراجع النهائي، وأن إجراءات المراجعة قد تمت وحسب معايير المراجعة الدولية"⁵.

2-2- أهداف أوراق العمل: تساعد أوراق العمل المراجع على تقديم تأكيد مناسب بأن المراجعة قد تم أداؤها وفقا لمعايير المراجعة، والتي تتعلق بمراجعة العام الحالي، وأهداف أوراق العمل هي كالآتي⁶:

¹ الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA)، معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، أبريل 2000، ص 723، متاح على الموقع التالي: <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/db/dba9c25c-6530-44af-a3e5-894d7846f6c3.pdf> (تاريخ الاطلاع: 2019/11/25).

² يوسف محمود جبروع، سالم أحمد صباح، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودية عملية المراجعة -دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة بفلسطين-، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، الجزء الأول، العدد الثامن، فلسطين، يناير 2015، ص 86.

³ Pece Nikolovski And Others, **The Concept Of Audit Risk**, International Journal Of Sciences: Basic And Applied Research (IJSBAR), Vol 27, No 1, February 2016, P 27.

⁴ وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجاج، جمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989، ص 277.

⁵ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 35.

⁶ ألفين أرينز، جيمس لوبك، مرجع سابق، ص 300.

2-2-1- الأساس لتخطيط المراجعة: عندما يخطط المراجع لأداء المراجعة عن السنة المالية الحالية على نحو ملائم، يجب أن تتاح المعلومات الضرورية التي تستخدم كإطار مرجعي في أوراق العمل، حيث تتمثل في معلومات وصفية عن الرقابة الداخلية، برنامج المراجعة، ونتائج المراجعة عن السنة السابقة.

2-2-2- سجل للأدلة التي تم تجميعها ونتائج الاختبارات: تعد أوراق العمل الوسيلة الرئيسية للتوثيق الذي يعبر عن أن المراجع قد تم تنفيذها وفقا لمعايير المراجعة، وأن الأدلة التي تم تجميعها تتسم بالصلاحيّة والكفاية، وتم تجميعها في الوقت المناسب وبالجم المناسب، وأن تقرير المراجعة يعد تقريرا مناسباً في ضوء نتائج المراجعة.

2-2-3- تحديد النوع المناسب من تقرير المراجعة بناء على المعلومات: توفر أوراق العمل مصدراً هاماً وركيزة أساسية للمراجع، وذلك لمساعدته في تحديد نوع التقرير الملائم، والذي يجب إصداره في ضوء الظروف التي لاحظها المراجع.

2-2-4- أساس لفحص المشرفين والشركاء: تعد أوراق العمل إطاراً رئيسياً يتم الرجوع إليه بواسطة المشرفين، لتقييم ما إذا كان قد تم تجميع الأدلة الكافية والصالحة لتبرير تقرير المراجعة.

2-2-5- دليل للمراجعة في السنوات القادمة: يقوم المراجع في بداية سنة جديدة للمراجعة بالاستفادة من أوراق العمل للسنة الماضية، بغية أخذ فكرة عن المؤسسة وعن عملية المراجعة السابقة والإجابة عن الاستفسارات التي من الممكن أن يقدمها إلى إدارة المؤسسة¹.

2-3- أنواع أوراق العمل: تعتبر أوراق العمل وسيلة من الوسائل التي يتم استخدامها من طرف المراجع لجمع الأدلة، التي يبني عليها رأيه في النهاية، وفي تقرير نهائي وشامل يوضح مسار المراجعة، حيث أن أوراق العمل تمسك في ملفين وهما:

2-3-1- الملف الدائم: يحتوي هذا الملف على مجموعة من العناصر الأساسية، والتي يسترشد بها المراجع أثناء القيام بمهمة المراجعة، ويمكن أن يتضمن معلومات يمكن تقسيمها من حيث الشكل والمضمون كالآتي²:

❖ **عموميات خاصة بالمؤسسة المراجعة:** وتشمل كل الوثائق التي تبين وتعرف بالشركة، من خلال معرفة فروع ووحدات المؤسسة، والتنظيم العام للمؤسسة كعقد تأسيس المؤسسة والذي يوضح رأسمالها ومساهمة كل شريك؛

¹ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 128.

² مقرر رقم 103/SPM/94، المؤرخ في 02 فبراير 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لحافظ الحسابات، التوصية رقم 02، ص ص 39-40.

- ❖ نظام المراقبة الداخلية: ويحتوي على كل وثيقة تسمح بتقييم بصفة عامة على صحة الرقابة الداخلية، والمخاطر العامة (وصف المهام، مجموع أسئلة تخص الرقابة الداخلية، البيانات ... الخ)؛
 - ❖ معلومات محاسبية ومالية: وتشمل الدليل المحاسبي المستعمل، والإجراءات المحاسبية، حجم العمليات وفقا لطبيعتها، مخطط مصالح المحاسبة، السياسة المالية، الحسابات السنوية لنشاطات الثلاث سنوات الأخيرة؛
 - ❖ معلومات قانونية، ضريبية واجتماعية: يحتفظ المراجع بالوثائق ذات الطابع القانوني كقرار تعيين محافظ الحسابات (مراجع الحسابات)، الوثيقة الخاصة بالنظام الضريبي والاجتماعي للمؤسسة، تقارير محافظي الحسابات للسنوات السابقة، العقود الهامة والمراجع القانونية الأخرى كعقد التأمين مثلا؛
 - ❖ الخصائص الاقتصادية والتجارية: وتشمل كل من قطاع النشاط، ووصف الدورات الإنتاجية، الزبائن والسياسة التجارية؛
 - ❖ معلومات حول الإعلام الآلي: وتوضح كل من مخطط مصلحة الإعلام الآلي، التجهيزات والبرامج المستعملة ومراجع منشورة.
- 2-3-2- الملف السنوي (الملف الجاري): يتكون الملف السنوي من كل العناصر المهمة للسنة محل المراجعة، وهو على عكس الملف الدائم الذي يستعمل خلال مدة المراجعة الكاملة، بحيث يجب أن يحتوي هذا الملف على المعلومات الآتية¹:
- ❖ تنظيم وتخطيط المهمة: وهي الخطة الذي يضعها المراجع لمباشرة عمله في السنة الحالية، وإجراءات جمع الأدلة مثل اختيار العينة ومصدر جمع المعلومات، تواريخ تنفيذ المهام، موعد تقديم التقارير، وكل المحطات المهمة التي واجهها المراجع أثناء تنفيذه للمراجعة؛
 - ❖ الحسابات السنوية: وتتمثل في أرصدة أهم الحسابات للسنة الحالية، والكشوفات المالية (القوائم المالية)؛
 - ❖ الخلاصات: يضع المراجع في هذا الفصل من الملف على جميع الملاحظات والنتائج المتوصل إليها أثناء أداء مهامه، وكذلك التوصيات التي يقدمها للمؤسسة للاستفادة منها في السنوات المقبلة.
 - ❖ المراقبة الخاصة: هي الحالات الاستثنائية التي تؤدي بالمراجع إلى تغيير رأيه النهائي عند ظهور بعض المستجدات التي تؤثر على القوائم المالية.
- و يمتاز الملف السنوي بمجموعة من الخصائص وهي كالآتي²:

¹ مشيد محمد، مرجع سابق، ص 69.

² مقرر رقم 103/SPM/94، مرجع سابق، ص 41.

❖ على عكس الملف الدائم الذي يستعمل طيلة مدة التوكيل وتحديدته المحتمل، يتضمن هذا الملف كل العناصر المرتبطة بالمهمة والتي لا يتجاوز استعمالها نشاط المراجعة؛

❖ يحتوي على مجموعة من الأعمال المنفذة، والمنهجية المتبعة لتنفيذ المهمة والملخص وعناصر المعلومات التي سمحت للمراجع من إبداء رأيه حول درجة الشرعية ومصداقية المعلومات المحاسبية؛

❖ يعد هذا الملف ضروري من أجل:

- تحكم أفضل في المهمة؛
- تدوين الأعمال التي أجريت والاختيارات المعمول بها؛
- التأكد من التنفيذ الكلي للبرنامج بدون إهمال؛
- تبرير الرأي المبدي وتسهيل تحرير التقرير.

❖ بالتالي يعتبر ذلك إثبات لكل الاجتهادات المطبقة والجدية التي اتصفت بها هذه المهمة أثناء أدائها.

يجوز الاحتفاظ بالملف الدائم وملفات السنة المالية على ورق أو في شكل إلكتروني أو عن طريق الوسائط (قرص مضغوط)، يسمح بالاحتفاظ بجميع البيانات الواضحة خلال الفترة القانونية التي تم حفظ الملف فيها¹.

وفي الأخير يتّضح بأن كل هذه المعارف المكتسبة من قبل المراجع أثناء اطلاعه على معلومات المؤسسة (الملف الدائم، الملف السنوي)، والقيام ببعض الزيارات الأولية ما هي إلا مرحلة تمهيدية لما هو قادم من أداء للعمل المؤطر، والذي يقوم بتحديد المراجع بناء على خبرته وطبيعة نشاط المؤسسة وحجمها وكذلك بعض العوامل الأخرى، حيث تعتبر هذه المرحلة حسّاسة لما لها من تأثير إيجابي في حالة إحكام المراجع لكل الجوانب المعرفية والتقنية والقانونية والاقتصادية والاجتماعية والمالية والمحاسبية للمؤسسة المراد مراجعتها.

3- التخطيط لعملية المراجعة: يقوم المراجع قبل بداية عمله بإعداد خطة أولية (برنامج)، تمثل قائمة بإجراءات المراجعة التي يتعين على المراجع أدائها، حيث يمكن للمراجع من خلالها الحصول على أدلة الإثبات التي تشكل الأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، وذلك من خلال القيام بإعداد الموازنة الزمنية لتحديد أعضاء فريق العمل لإتمام مهمة المراجعة، وتحديد ساعات العمل المطلوبة ونوع العمل الذي سيقوم به، وهذه الموازنة دور مهم في تحفيز فريق العمل على أداء مهامهم بكفاءة، وكذلك معرفة الوقت المستغرق في أداء مهامهم والوقت الباقي لإكمال المهام المطلوبة منهم².

¹ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité Et Audit ;Manuel Et Applications**, Deuxième Edition, Dunod, Paris, France, 2009, P 423.

² أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، مرجع سابق، ص ص 476-478، بتصرف.

من الواضح أن المراجع لا يستطيع أن يقوم بمفرده بالمهمة الموكلة إليه في مراجعة المؤسسة، سواء كانت مؤسسة متوسطة أو صغيرة، ولذلك يجب عليه أن يستعين بموظفي مكتبه الذين يتلقون تعليماته، وعلى ذلك كان لزاما على المراجع أن يقوم بإعداد برنامجا للعمل، ويعتبر هذا البرنامج خطة تفصيلية للعمل، من خلال ما يتضمنه من الإجراءات اللازمة لسير العمل بطريقة منظمة توضح الزمن المستغرق لكل عملية¹.

3-1-1- أنواع برامج المراجعة: حتى يحقق المراجع الهدف الذي عين من أجله يجب أن يضع البرنامج الذي يراعي فيه شكل وحجم المؤسسة، ومن هذه البرامج نذكر:

3-1-1-1- برامج ثابتة أو مرسومة مقدما: وهي برامج تحتوي على كافة الخطوات الواجب إتباعها أثناء عملية المراجعة، وهذه البرامج مزايا نذكر منها ما يأتي²:

- ❖ تساعد على تقسيم العمل بين المراجع الخارجي ومندوبيه كل حسب خبرته وكفاءته؛
- ❖ تساعد على تجنب السهو عن بعض الإجراءات والخطوات الضرورية للفحص، كما يمنع تكرار بعض الخطوات؛

❖ يعتبر سجلا كاملا للعمل الذي أداه المراجع ومساعدوه؛

❖ يعتبر نواة لعمليات الفحص والمراجعة للسنوات المقبلة وأساسا سليما لوضع خطة العمل فيها.

3-1-2- برامج المراجعة المتدرجة: وهي البرامج التي تبين الخطوات العريضة لعملية المراجعة، أما التفاصيل وكمية الاختبارات وغيرها فيتم تقريرها أثناء القيام بعملية المراجعة وطبقا للظروف، وتتميز هذه البرامج بأنها تترك لموظفي مكتب المراجعة مجالا أكبر لاستخدام خبرتهم في إتباع ما يرونه ضروريا ومناسب من الخطوات والأساليب ولذلك تحتاج هذه البرامج من المراجع خبرة عملية وتأهيلا علميا مناسباً³.

¹ عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، مرجع سابق، ص 119.

² منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1999، ص 169.

³ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 158.

المطلب الثاني: تقييم نظام الرقابة الداخلية.

من المعروف أن عمل مراجع الحسابات فيما يتعلق بتقييم نظام الرقابة الداخلية سيعتمد إلى حد كبير على الحكم والتقدير الشخصي لمراجع الحسابات، وفي هذا المطلب سوف نتعرض إلى تعريف للنظام و طرق تقييمه والمراحل العملية التي ينتهجها المراجع لمعرفة مواطن الخلل والقوة في النظام.

أولاً: تعريف نظام الرقابة الداخلية.

حسب التعريف الذي وضعه المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA نصه كالاتي " تتكون الرقابة الداخلية من الخطط التنظيمية وجميع الطرق والإجراءات المتبعة داخل الشركة لحماية أصولها، والتحكم في دقة المعلومات المقدمة من الحسابات، وزيادة العائد وضمان تطبيق تعليمات الإدارة"¹.

عرفها مجمع المراجعين الداخليين IIA بالولايات المتحدة الأمريكية على أنها "وظيفة تؤديها هيئة مؤهلة من الموظفين، وتتناول الفحص الانتقادي المنظم والتقييم المستمر للخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة الداخلية، بهدف التحقق من مدى الالتزام بهذه الخطط والسياسات والإجراءات ووسائل الرقابة، ومدى كفاءتها وفعاليتها وأداء الإدارات والأقسام"².

يشير معيار المراجعة الدولي رقم (315) إلى أن الرقابة الداخلية هي: "العملية المصممة والمنفذة من قبل أولئك المكلفين بالرقابة والإدارة والموظفين الآخرين، لتوفير تأكيد معقول بشأن تحقيق أهداف المؤسسة"³:

❖ موثوقية تقديم التقارير المالية؛

❖ فاعلية وكفاءة العمليات؛

❖ الامتثال للقوانين والأنظمة المطبقة

ثانياً: مقومات نظام الرقابة الداخلية.

إن قوة ومتانة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة سيؤدي لا محالة إلى وجود نظام معلوماتي سليم، يقدم مخرجات سليمة للمستخدمين من أجل اتخاذ قرارات صائبة، حيث أن نجاح فعالية نظام الرقابة الداخلية يتوقف على مجموعة من المقومات، هي كالاتي⁴:

¹ Jacques Renard, Op_Cit , P 135.

² زين يونس، عوادي مصطفى، مرجع سابق، ص 35.

³ أحمد حلمي جعة، تطور معايير التدقيق والتأكد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 98.

⁴ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص ص 169-170.

1- نظام محاسبي سليم: حيث يعتمد على مجموعة متكاملة من الدفاتر والسجلات ودليل مبرر للحسابات ومجموعة من المستندات تفي باحتياجات المشروع، وتصميم لدورات محاسبية مستندية تحقق رقابة فعالة، ويجب أن يراعى في السجل أو المستند البساطة والوضوح، حتى يسهل فهمه على من يستعمله، أم الدليل المحاسبي فيجب أن يراعى في تصميمه تيسير إعداد القوائم المالية بأقل جهد وتكلفة ممكنة، وأن يتضمن الحسابات اللازمة والكافية لتمكين الإدارة من أداء مهمتها الرقابية على العمليات واستخراج النتائج.

2- الهيكل التنظيمي: يستخدم الهيكل التنظيمي في المؤسسة كإطار للتوجيه والرقابة، والهيكل الفعال يوفر قنوات اتصال وتفويض سلطات ويحدد المسؤوليات، كما يجب عليه أن يفصل بين الاختصاصات في الوظائف المختلفة المتعارضة، وحيث أن للهيكل التنظيمي دور في تحقيق فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسة¹.

3- اختيار الموظفين الأكفاء: يؤدي العامل الكفاء مهمته بنجاح محققاً في ذلك مبنغيات المؤسسة، فبدون العاملين المدربين والحريصين على أداء أعمالهم وفق ما رسمته الخطة العامة للمؤسسة، لا يمكن أن نحصل على نظام للرقابة الداخلية الفعالة، حيث يراعى في اختيار الموظفين العناصر الآتية²:

❖ شهادة تثبت مستواه في ميدان تخصصه؛

❖ خبرة ميدانية تمكنه من التحكم في وظيفته؛

❖ الالتزام بالسياسات المرسومة، واحترام نظام التدريب.

4- استخدام الوسائل الآلية والالكترونية: يؤدي استخدام الوسائل الآلية والالكترونية في انجاز الأعمال المحاسبية إلى سرعة انجازها وتقليل الأخطاء، ورفع كفاءة العمل المحاسبي، فاستخدام الآلات الحاسبة يساعد على انجاز العمليات الحسابية بدقة كبيرة وسرعة في المعالجة، كذلك تساعد الآلات في ضبط حركة النقدية المحصلة، كما أنها تعطي نتائج دقيقة وسرعة فائقة³.

5- تقييم الأداء: لتقييم الأداء لا بد من وجود تعليمات واضحة تبين كيفية تنفيذ كل عملية مالية، حتى تُستخدم لتقييم الأداء الفعلي، وهذه التعليمات مهما بلغت من الدقة فإنها لا تضمن وجود الأداء الجيد، لذلك يجب على الإدارة التأكد من قيام الموظفين بحرص للتأكد من إتباعهم لتلك التعليمات، وإذا لم تكن متبعة يجب تحديد

¹ محمود محمد عبد السلام البيومي، المحاسبية والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 176.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 101.

³ مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمالية، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010، ص 20.

الأسباب التي أدت إلى ذلك واتخاذ الإجراءات المناسبة للتصحيح، ويجب أن لا يقتصر الأمر على الإدارة العليا بل أن تتم عملية المراجعة في جميع المستويات الإدارية¹.

ثالثاً: طرق تقييم نظام الرقابة الداخلية.

تعتبر الرقابة الداخلية نقطة الانطلاق التي عندها يبدأ المراجع عمله، وعلى ضوء ما يسفر عنه فحصه لأنظمتها المختلفة يقوم برسم برنامج المراجعة المناسب مع تحديد كمية الاختبارات اللازمة وحجم العينات المناسبة، ومن الوسائل التي يستخدمها المراجعون للتعرف على النظام المطبق في المشروع وتقييم مدى كفاءته، ما يلي²:

1- الاستبيان (قائمة الاستقصاء): ويضم استفسارات كتابية تحتوي على الأسس السليمة لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية، وتقدم هذه القائمة من الأسئلة إلى موظفي المؤسسة المختصين للإجابة عليها وردها إلى المراجع، الذي يقوم بدوره من خلال التأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والعينة، وذلك للحكم على درجة متانة النظام المستعمل، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة، فالأسئلة يتم تكوينها على أساس وظائف وعمليات المؤسسة (المشتريات، المبيعات، الاستثمارات، الخزينة، ...)، حيث يجب أن تصاغ بطريقة فنية بحيث تدل الإجابة (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة، والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة أو عدم وجود رقابة أصلاً في تلك الناحية.

2- التقرير الوصفي: يقوم المراجع بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية من العمليات مع وصف نظام الرقابة والدورة المستندية، وهي طريقة مناسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلى حد ما، ويخلص التقرير الوصفي إلى تحديد نقاط القوة والضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها.

3- الملخص التذكيري: يقوم المراجع هنا بوضع قواعد وأسس نظام رقابة داخلية سليم، وذلك دون تحديد أسئلة أو استفسارات معينة كما في الاستبيان، ولكن يقوم بتدوين كل المعلومات التي يراها ضرورية عن النظام المطبق، وعن النواحي الرقابية، كما يعتمد على التقارير الخاصة بالنظام ووسائل الرقابة عليه، والتي قامت بإعدادها المؤسسة³.

4- خرائط التدفق: يتم استخدام خرائط التدفق لفهم تسلسل العلاقات بين أوجه النشاط المختلفة وما يتعلق بها من مستندات أخرى في نظام الرقابة الداخلية، وتأخذ خرائط التدفق شكلاً بيانياً لجزء من نظام الرقابة، كذلك

¹ مصطفى صالح سلامة، مرجع السابق، ص 20-21.

² خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، مرجع سابق، ص 174-176.

³ عبد الوهاب نصر علي وآخرون، مرجع سابق، ص 101.

تمكن خرائط التدفق مراجع الحسابات من الحصول على معلومات ذات دلالة حول نظام الرقابة الداخلية، وبيان مواطن قوته وضعفه استنادا إلى الأخطاء الجوهرية الممكن حدوثها¹.

5- فحص النظام المحاسبي: يمكن لمراجع الحسابات أن يقوم بعملية تقييم لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة من خلال فحص النظام المحاسبي المطبق عن طريق حصوله على كشف بالسجلات المحاسبية، والمسؤولين عن كل سجل ومراجعة تلك السجلات، كذلك المستندات والدورة المستندية من خلال هذه الكشف يتمكن المراجع الحكم على قوة أو ضعف نظام الرقابة².

رابعا: خطوات وإجراءات تقييم نظام الرقابة الداخلية.

باستطاعة المراجع الإمام بتدفق العمليات داخل النظام المحاسبي، وذلك من خلال تقسيم النظام الكلي للرقابة إلى عدد من الأنظمة الفرعية والتي تمثل الوظائف الرئيسية (التمويل، الإنتاج، المبيعات، التمويل، ...) لنشاط المؤسسة، وتعدد هذه الأنظمة يكون حسب حجم ونشاط المؤسسة، ومن خلال هذه الإجراءات يستطيع المراجع إتباع مجموعة من الخطوات الأساسية لتقييم نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، وهي كالآتي:

1- جمع الإجراءات: يتعرف المراجع على نظام الرقابة الداخلية من خلال جمعه للإجراءات المكتوبة وغير مكتوبة، حيث يعد نظام الرقابة الداخلية نظام شامل، وحسب النظرية العامة للنظم فانه يتكون من أنظمة جزئية خاصة بمختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة وكل نظام جزئي، وحسب نفس النظرية يمكن أن يجزأ إلى أنظمة جزئية أخرى، فمثال على ذلك أي عملية تقوم بها المؤسسة من بيع وشراء يجمع المراجع الإجراءات المكتوبة إن كان هناك مكتوب حول هذه العملية (وجود دليل على العملية)، أو يدون ملخصا لها بعد حوار مع القائمين على انجازها كما يرسم خرائط التتابع ورسوم بيانية للوثائق المستعملة والمعلومات المتدفقة عنها والمصالح المعنية بها، كما يمكن استعمال استمارات مفتوحة تتضمن أسئلة تتطلب الإجابة عنها شرحا لكل جوانب العملية مثال: عملية شراء أو بيع، وكل ذلك من أجل معرفة الأخطاء المرتكبة سواء كانت سهوا أو عمدا والتقليل منها³.

2- اختبارات الفهم (تنفيذ النظام): يحاول المراجع أثناء هذه الخطوة فهم النظام المتبع، وعليه أن يتأكد من أنه فهمه وذلك عن طريق قيامه باختبارات الفهم والتطابق، أي يتأكد من أنه فهم كل أجزائها وأحسن تلخيصه لها

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 220.

² المرجع السابق، ص 221.

³ أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، خرايسية، الجزائر، 2016، ص 26.

بعد تتبعه لعملياتها، إن هذا الاختبار ذو أهمية محدودة، والهدف من ورائه هو تأكد المراجع من أن الإجراء موجود، وأنه مفهوم وأحسن تلخيصه، وليس الهدف منه التأكد من حسن تطبيقه.

وبالتالي يستعين المراجع عند القيام بإجراءات فهم نظام الرقابة الداخلية بمجموعة من الوسائل، هي كالآتي¹:

- ❖ أوراق العمل السابقة والحكم المهني والخبرة؛
- ❖ الاستفسارات من موظفي المؤسسة التي يتم مراجعتها عن كيفية القيام بمهامهم؛
- ❖ الفحص المستندي والدفاتر والسجلات التي توضح قيام الموظفين بالأعمال اليومية في المؤسسة؛
- ❖ الملاحظة الميدانية من أجل ملاحظة العمليات والأنشطة.

3- التقييم الأولي لنظام الرقابة الداخلية: بعد قيام المراجع بدراسة نظام الرقابة الداخلية واختبار تنفيذه يتعين عليه تقييمه لتحديد درجة الاعتماد عليه، والغرض من التقييم هو اكتشاف أي نقاط ضعف أو قوة فعلية في النظام وتحديد أثرها على بقية عملية المراجعة، فطبيعة هذه الاختبارات وتوقيتها ومدتها قد يتأثر بهذا التقييم، وتقييم النظام يقتضي فحص كل نوع من العمليات والأصول المرتبطة بها وأخذ الخطوات الآتية في الاعتبار²:

- ❖ بحث عن أنواع الأخطاء والغش المحتمل حدوثه؛
 - ❖ تحديد الإجراءات الرقابية الكفيلة بمنع ذلك؛
 - ❖ تحديد ما إذا كانت هذه الإجراءات موجودة ومنفذة بطريقة مرضية؛
 - ❖ تقييم أي نقاط ضعف (ويقصد بها الأنواع المحتملة من الأخطاء والغش التي لا تغطيها الإجراءات الرقابية الموجودة)، لتحديد الاقتراحات والحلول بغرض تحسين نظام الرقابة الداخلية المستخدم.
- ونتيجة التقييم تتمثل في تحديد ما إذا كانت الإجراءات الرقابية الموضوعية وتنفيذها يعتبر مرضيا أم لا، ويعتبر الإجراء وتنفيذه مرضيا إذا لم تظهر دراسة المراجع واختباراته أي ضعف جوهري في النظام.

4- اختبارات الاستمرارية: يتأكد المراجع من خلال هذا النوع أن نقاط القوة المتوصل إليها في التقييم الأولي هي فعلا نقاط قوة مطبقة في الواقع وبصفة مستمرة ودائمة، ويحدد حجم هذه الاختبارات بعد الوقوف على الأخطار التي يحتمل وقوعها عند دراسة الخطوات السابقة لها، كما تعتبر دليل إثبات على حسن السير خلال الدورة³.

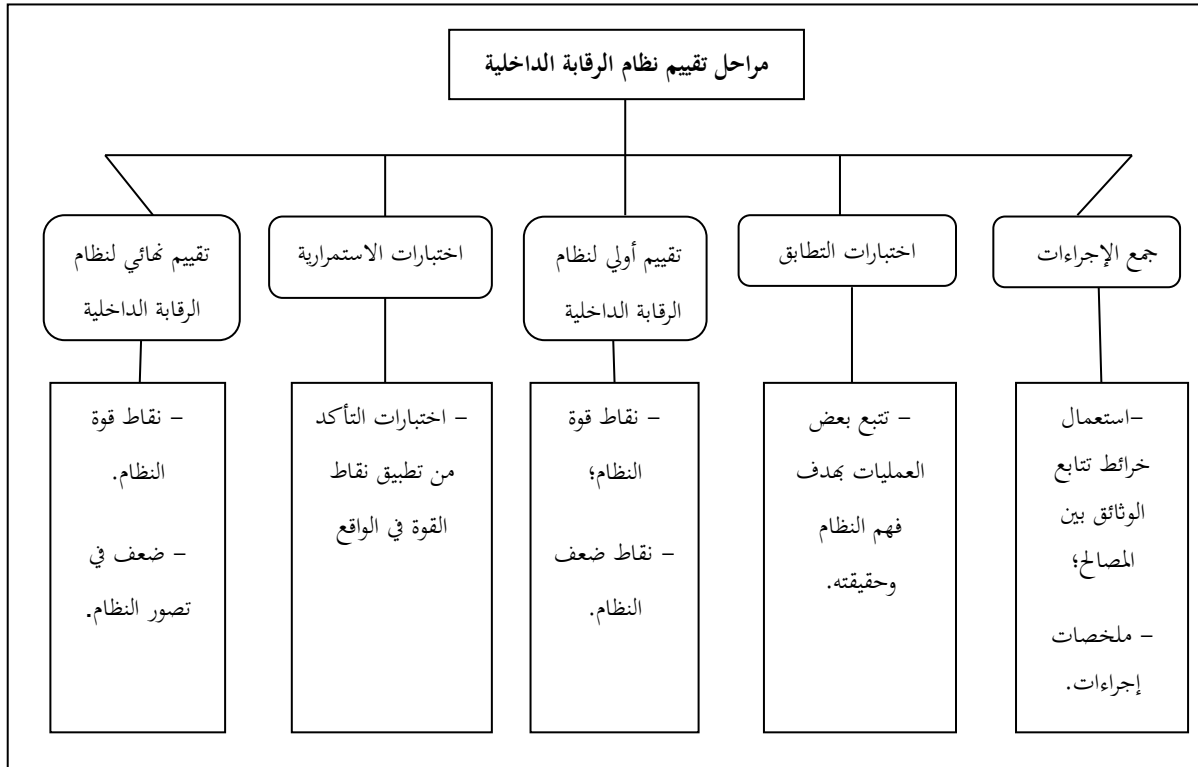
¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 203.

² منصور حامد محمود وآخرون، مرجع سابق، ص ص 129-130.

³ أقاسم عمر، مرجع سابق، ص 27.

5- التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية: باعتماده على اختبارات الاستمرارية السابقة الذكر يتمكن المراجع من الوقوف على نقاط ضعف نظام الرقابة الداخلية، وسوء تسييره عند اكتشاف سوء تطبيق أو عدم تطبيق نقاط القوة، هذا بالإضافة إلى نقاط الضعف التي توصل إليها عند التقييم الأولي للنظام. وعلى ضوء ما تقدم، وبعد دراسة شاملة لنظام الرقابة الداخلية وتحدد درجة ثقة المؤسسة في هذا النظام، تتضح عند المراجع المعالم والخطوط العريضة لبرنامج التدخلات والفحوص التي سيقوم بها، فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المراجع مجال فحصه، والعكس إذا كان نظام الرقابة الداخلية غير كفؤ يوسع المراجع من فحصه، وبالتالي يشك في مصداقية النظام ومعلوماته المتولدة عنه¹.

الشكل رقم (1-2): مراحل تقييم نظام الرقابة الداخلية.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على: محمد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003، ص 71.

¹ أحمد قايد نور الدين، مرجع سابق، ص 63.

المطلب الثالث: أدلة الإثبات في المراجعة.

لتحقيق الهدف من عملية المراجعة ينبغي على المراجع أن يقوم بفحص الحسابات والتحقق من المستندات، لإعطاء رأي في محايد حول مدى مصداقية المعلومات المحاسبية وتعبيرها عن المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، وللوصول إلى النتيجة من عملية المراجعة لا بد من الاعتماد على أدلة إثبات كافية تدعم رأي المراجع، وعلى هذا سوف نعرض على التعريف بأدلة المراجعة وأنواعها ووسائل الحصول عليها.

أولاً: تعريف أدلة الإثبات.

تعتبر أدلة الإثبات الوسيلة التي على أساسها يقوم المراجع بإصدار حكم نهائي حول ما يرد من معلومات في القوائم المالية، حيث ينص على ذلك كل من المعيار الثالث من معايير العمل الميداني، وأيضاً معايير المراجعة الدولية.

1- تعريف الدليل: الدليل في اللغة العربية هو المرشد، أما في مجال المراجعة فقد عُرِف بأنه: "الوسيلة أو الشكل المادي الذي تأخذه القوة الإقناعية في إثبات الحقيقة الواقعية أو الحقيقة المحاسبية"، حيث تعني الحقيقة الواقعية جميع الوقائع المادية والتصرفات الاقتصادية التي قامت المنظمة بتنفيذها بغرض تقديم خدمة أو إنتاج سلعة وبيعها، أما الحقيقة المحاسبية فتعني إثبات كافة الوقائع بالدفاتر بعد تحليلها إلى عناصرها، وتوجيه القيود المحاسبية إلى الحسابات المجمعة، ثم تلخيصها بالقوائم المالية الختامية¹.

2- تعريف أدلة الإثبات: تمثل أدلة الإثبات الأساس المعقول لإبداء رأي المراجع في القوائم المالية، كما تمثل الأساس لعملية المراجعة فيما يتعلق بقواعد البحث الميداني، حيث يستخدمها المراجع كأساس لاتخاذ قرارات معينة باعتبارها توفر له الأساس المنطقي والرشد لأحكام وتقديرات المراجع حول عدالة وصدق عرض القوائم المالية². وتعرف كذلك بأنها "المعلومات التي يحصل عليها المراجع لأجل الوصول إلى نتيجة، والتي على أساسها يتم إعطاء الرأي والأدلة، والتي تشمل المستندات والدفاتر والمعلومات الأخرى ذات العلاقة، هذه الأدلة يجب أن تكون كافية ومقنعة، وأن إجراءات الحصول على هذه الأدلة تشمل الاستفسار والملاحظة والمصادقات"³.

¹ نصر صالح محمد، مرجع سابق، ص 258.

² ظاهر القسبي، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الالكترونية، المؤتمر العلمي الدولي الثاني حول: "الأعمال الالكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 15 - 17/03/2011، ص 08.

³ هادي التميمي، مرجع سابق، ص 36.

ثانياً: أنواع أدلة الإثبات.

تعطي أدلة الإثبات للمراجع معلومات مهمة عن المؤسسة والحسابات المقدمة له، وبالتالي حتى يميّز صحة ما قدم له يجب عليه جمع الأدلة الكافية لإبداء رأيه حول هذه المعلومات، ويمكن تصنيف أدلة الإثبات حسب طبيعتها كالآتي:

1- الوجود المادي (الفعلي): يعتبر الوجود المادي أو الفعلي من أقوى الأدلة والبراهين في عملية المراجعة، فهو دليل إثبات قوي يتأكد من خلاله المراجع على وجود عناصر الأصول الثابتة (الآلات، المباني، معدات نقل، ... الخ) وكذلك الأصول غير ثابتة (المخزون)، غير أن وجود الشيء لا يعني بالضرورة ملكية المؤسسة له، فالوجود يحتاج إلى تعزيز للملكية عن طريق فاتورة شراء، كل هذه تعتبر دليل الوجود المادي للأصل من الناحية الكمية ويتأتى ذلك عن طريق المشاهدة والملاحظة، ولكن جودة ونوعية مخزون البضاعة تحتاج إلى تعزيز عن طريق أدلة أخرى مثل الاختبار والفحص¹.

2- المستندات المختلفة المؤيدة للعمليات: وهي الأوراق التي يستند إليها المراجع للتأكد من صحة حدوث واقعة اقتصادية معينة، تؤثر على الوضع المالي للمؤسسة، وهذه المستندات على ثلاثة أنواع، هي كالآتي²:

❖ مستندات معدّة خارج المؤسسة ومستعملة داخلها، كفاتير الشراء، كشف الحساب البنكي؛

❖ مستندات معدّة ومستعملة داخل المؤسسة ومستعملة خارجها، كفاتير البيع، التصريجات الجبائية

للمؤسسة (G50)؛

❖ مستندات معدّة ومستعملة داخل المؤسسة، كالدفاتر المحاسبية، كشوف أجور العمال.

حيث تعتبر المستندات المتأتية من خارج المؤسسة أقوى من تلك المعدّة من قبل المؤسسة، فالمستندات المعدّة داخل المؤسسة تكون إمكانية الخطأ والغش فيها أكثر، لأن هناك مصالح متعارضة بين إدارة المؤسسة ومالكها، فملاك المؤسسة هدفهم تحقيق أكبر ربحية مع أقل تكلفة ممكنة، ولكن إدارة المؤسسة المهتمة بالتسيير هدفها قد يكون تضخيم النتيجة، من خلال التلاعب في الحسابات وذلك للحصول على عوائد ومكافآت من قبل الملاك، وكذلك لإعطاء صورة لملاك المؤسسة بأن مؤسستهم ذات تسيير جيد.

3- شهادات من طرف ثالث (إقرارات من خارج المؤسسة): تعتبر الشهادات التي يتلقاها المراجع من الأشخاص الخارجيين والذين لهم مصلحة مع المؤسسة دليلاً قوياً، فمثلاً يمكن التحقق من أرصدة حسابات

¹ إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قارونس، بنغازي، ليبيا، 2008، ص ص 86-87.

² حامد نور الدين، عمارة مريم، التدقيق الداخلي للتبينات في المؤسسات الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 67.

المدينين (الزبائن) بالحصول على مصادقات منهم، تفيد بصحة الدين الموجود في دفاتر المؤسسة، وكذلك فيما يختص بأرصدة الدائنين (الموردين) وأرصدة حسابات الإيداع لدى البنوك التي تتعامل معها المؤسسة، كل هذا يمكن التحقق منه بشهادات محررة منهم¹.

4- الإقرارات المعدة داخل المؤسسة: تستعمل الإقرارات المعدة داخل المؤسسة كدليل للمعلومات الواردة في القوائم المالية الختامية، كإعداد تقرير يشهد على أن الإدارة استعملت طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة في تقييم السلع المستهلكة، وفي تقييم مخزون آخر المدة مثلا².

5- نظام الرقابة الداخلية السليم: يتيح نظام الرقابة الداخلية السليم للمراجع بمنع حدوث الأخطاء، وإلى اكتشافها أثناء عملية المراجعة، ووجود النظام في حد ذاته ليس كافيا، بل يجب أن يكون النظام منقذا (مطبّقا)، فهناك مشروعات كثيرة قد وضعت نظاما للمراقبة الداخلية، ولكنها لا تطبقه لأن الموظفين يجدون فيه تعطيلا للعمل وعودة إلى الروتين، وحيث أن النظام يعتبر أساس لتحديد العينات التي يريد المراجع فحصها³.

6- الدفاتر والسجلات المحاسبية: وتشمل دفاتر اليومية ودفاتر الحسابات والسجلات المحاسبية المختلفة، وهي تعتبر من الأدلة الأساسية حيث أن جميع العمليات التي قامت بها المؤسسة تكون مثبتة ومسجلة بها، وهذا النوع من الأدلة يحتاج إلى أدلة أخرى تعززه والمتمثلة في مستندات القيد الأولية، فكما هو معروف أن كل قيد يثبت في الدفاتر يجب أن يكون له مستند يعززه، والمراجع عند قيامه بالفحص والاختبار في الدفاتر المحاسبية يبدأ بالبند الظاهرة في القوائم المالية ويتبعها إلى دفاتر الأستاذ المختلفة ودفاتر اليومية آخذا في الاعتبار المستندات (سواء الداخلية أو الخارجية) والمؤيدة للعمليات المسجلة بالدفاتر⁴.

ثالثا: وسائل الحصول على أدلة الإثبات.

يعتمد المراجع عند تنفيذ مهمة المراجعة على مجموعة من الوسائل والطرق، والتي يراها ضرورية لتدعيم رأيه الذي يقدمه لمستخدمي القوائم المالية، حيث هناك مجموعة من الوسائل المتعددة والمختلفة، والتي يستعين بها المراجع عندما يريد التحقق من صحة المعلومات المحاسبية، وتحديد مواطن الضعف والقوة في النظام المولد لهذه المعلومات المحاسبية للعمل على تقويمه.

¹ عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة (علما وعملا)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993، ص 59.

² محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 135.

³ عبد الفتاح الصحن، مرجع سابق، ص 60.

⁴ إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص 89.

1- الاختبار (الجرد الفعلي): وتعني المعاينة المادية للأصول الملموسة، مثل النقدية ومخزون البضاعة والآلات ومعدات النقل، فوجودها يعتبر دليلاً مادياً على الوجود الفعلي للأصول الملموسة، وكذلك التأكد من جودتها، إذا فعلية الاختبار تتعلق بالوضع المادي والنوعي للأصول الملموسة والتي يعتمد المراجع فيها على المعاينة والملاحظة¹.

2- الفحص: تطلق عادة على عملية المعاينة التي يقوم بها المراجع فيما يتعلق بالمستندات والسجلات المحاسبية وغير المحاسبية (المالية وغير المالية)، وهذه العملية (الفحص) مكملّة لعملية الاختبار، فمثلاً عند اختبار المراجع لأصل معين من حيث وجوده المادي وجودته، لا بد له من التأكد من ملكية هذا الأصل وذلك عن طريق فحص المستندات الخاصة بذلك (طلب الشراء، وصل استلام، فاتورة شراء)، وذلك لأن مجرد وجود الأصل لا يعني ملكيته².

3- الملاحظة العينية: وتعتبر أنجع وسيلة يلجأ إليها المراجع للتأكد من مدى صحة الجرد الذي قامت به المؤسسة، وذلك فيما يخص المخزونات، الاستثمارات، الأوراق المالية، ولكن ليس المقصود هنا التعميم والفحص الكلي لعناصر الأصول، لأن هذا مستحيل في ظل توسّع العمليات في المؤسسة، بل المقصود يتمثل في الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها، وذلك من خلال الآتي³:

3-1- الفحص الإنتقادي لإجراءات الجرد المعمول بها في المؤسسة: وتتوفر في هذه الإجراءات مجموعة من الشروط، نذكر منها ما يلي:

- ❖ أن تكون مكتوبة؛
- ❖ تحدد فيها أماكن التخزين، مكان بمكان وتواريخ جردها؛
- ❖ تهئية أماكن السلع، لتفادي النسيان وتكرار عد السلع؛
- ❖ عزل وتفرقة بين السلع، وكذلك بين نفس السلعة فيما يخص الجزء المعطوب والميت؛
- ❖ تعيين فرقة أو فرقتين للجرد بأعضائها ومسؤوليها؛
- ❖ تكون وثائق الجرد مرقّمة ترقيماً مسبقاً بهدف الاستعمال الجيد في عملية المراقبة.

3-2- التأكد من الوجود المادي للأصل: الوجود المادي للأصل ليس دليل على ملكية المؤسسة له، إذ قد يكون البعض منها ملكاً للغير، مؤجراً مثلاً، تستعمله المؤسسة في نشاطها لمدة معينة وحسب الاتفاق، وبالتالي هو ليس عنصراً من عناصر ذمتها، ولا يمكن أن يظهر في الميزانية.

¹ إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سابق، ص 91.

² المرجع السابق، ص 91.

³ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 89-91.

4- المراجعة الحسابية: يقوم المراجع بالتأكد من صحة العمليات الموجودة في الدفاتر والكشوف من الناحية الحسابية، حيث تتوقف كمية الاختبارات التي يقوم بها المراجع في هذا المجال على متانة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية ونظام المعلومات المحاسبي¹.

5- نظام المصادقات: نص معيار المراجعة الدولي رقم 505 على أن الحصول على أدلة إثبات وتقييمها من خلال الرد المباشر من طرف آخر، استجابة لطلب للمعلومات حول بند معين يؤثر في التأكيدات التي قامت بها الإدارة في القوائم المالية، أو بكلمات أخرى تمثل إيصالاً أو رداً كتابياً أو شفويًا من طرف ثالث محايد، للتحقق من دقة المعلومات التي يطلبها المراجع، وتعتبر عملية المصادقة أكثر أدلة الإثبات صلاحية وإقناعاً، يستخدمها المراجع في مجالات متعددة للتحقق من (أرصدة الحسابات المدينة والدائنة، القروض، النقدية، المخزون)²، حيث تأخذ المصادقات ثلاث أشكال، هي كالآتي³:

5-1- مصادقات إيجابية: يطلب فيها من الطرف الآخر الرد على المراجع، والتقرير على صحة أو خطأ الرصيد الموضح في المصادقة.

5-2- مصادقات سلبية: وفيها يطلب من الطرف الآخر التقرير على خطأ الرصيد المبين في المصادقة، وعدم التقرير في حالة صحته.

5-3- مصادقات عمياء (بيضاء): في هذه الحالة يتم إعداد المصادقة بدون رصيد ويطلب من الطرف الآخر التقرير عن الرصيد المتواجد في دفاتره.

6- الفحص التحليلي (نظام المقارنات والربط بين المعلومات): ويقصد به استخدام المقارنات والعلاقات (النسب المئوية)، لتقييم مدى معقولية أرصدة معينة أو بيانات أخرى ظاهرة في القوائم المالية، مثال ذلك مقارنة هامش الربح لهذه السنة مع السنة السابقة.

يلجأ المراجع إلى تقنية التحليل في بداية المهمة ليووجه عملية المراجعة التي يجب القيام بها، وكذلك يستعملها في النهاية للتأكد من تناسق المعلومات المالية، ومن هنا يستطيع المراجع معرفة تطور بعض الأرصدة والمقارنة بين المؤسسات ذات الأنشطة المتشابهة، لكشف مواطن القوة والضعف والعمل على تحسينها، وهذا الأسلوب يعتمد على التقدير الشخصي لخبرة ومهارة المراجع⁴.

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 232.

² حسين يوسف القاضي وآخرون، مرجع سابق، 370.

³ محمد التهامي طواهر، مسعود صديقي، مرجع سابق، ص 138-139.

⁴ حامد نور الدين، عمارة مريم، مرجع سابق، ص 70.

7- الاستفسارات: هي عبارة عن مجموعة من الأسئلة الشفوية والكتابية الموجهة إلى العاملين في المؤسسة حول جانب معين من جوانب نشاط المؤسسة، وبالطبع تكون هذه الأدلة أقل صلاحية من أدلة الإثبات الأخرى، لكون مصدر المعلومة غير مستقل (من داخل المؤسسة)¹.

8- المقاربة البنكية: يمكن استعمال هذه الوسيلة بإتباع طريقتين، وهما كما يلي²:

- ❖ يقوم المراجع بفحص عمليات المقاربة البنكية التي قامت بها المؤسسة كمعرفة توفيت القيام بالمقاربة البنكية، الشخص الذي يقوم بإعدادها، كيفية التعامل مع الفروقات، ... الخ؛
 - ❖ يقوم المراجع بأخذ عيّنة (مثلا الكشف البنكي لشهر جويلية) ويقوم بمقارنته مع سجلات المؤسسة (حساب البنك لدى المؤسسة) ويكشف هو بنفسه الفروقات، ويرى كيف تعاملت المؤسسة معها.
- تعتبر عملية المقاربة البنكية من الأدوات المهمة التي تبين للمراجع الخارجي مدى دقة العمليات التي تقوم بها المؤسسة، وهذه الفروقات في الأرصدة بين الحسابين ناتجة عن بعض العمليات التي قامت المؤسسة بتسجيلها في حين أن البنك لم يسجلها بعد (مثلا شيك محرر للمورد لم يتم بتحصيله من البنك)، وأيضا عمليات سجلها البنك في حساب المؤسسة ولم تقم المؤسسة بتسجيلها في حساب البنك (مثلا مصاريف الخدمات البنكية).
- وبالتالي حتى يقوم المراجع بتكوين رأي حول القوائم المالية، فإنه يعتمد في ذلك على مجموعة من الأدلة اللازمة لاستخلاص النتائج التي يستند إليها عند إصدار تقريره، وبالتالي يعزّز المراجع رأيه في مصداقية المعلومات المحاسبية من خلال تقديم ضمانات عالية، ولكن ليست مطلقة، وذلك لعدم وجود ضمان مطلق في المراجعة بسبب عوامل عديدة، مثل استخدام الحكم الشخصي وخبرته المهنية أثناء القيام بإجراءات المراجعة، واستخدام تقنية المسح (العينة الإحصائية)³.

كخلاصة لهذا المطلب، يقوم المراجعون بجمع الأدلة وتقديم مستوى عال من التأكيد على أن القوائم المالية تم إعدادها وفق المبادئ المحاسبية، حيث تتضمن المراجعة البحث عن السجلات المحاسبية والتحقق منها وفحص الأدلة الأخرى الداعمة للقوائم المالية، من خلال جمع المعلومات حول الشركة وبيئتها، بما في ذلك تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ فحص الوثائق، مراقبة الأصول، إجراء الاستفسارات داخل وخارج الشركة، وأداء إجراءات مراجعة أخرى، حيث يتم جمع الأدلة اللازمة لإصدار تقرير المراجع⁴، وهو ما سنقوم بدراسته في المطلب الموالي.

¹ ولیم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 336.

² علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 240.

³ Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, Op-Cit, P 403.

⁴ O. Ray Whittington, Kurt Pany, Principles Of Auditing & Other Assurance Services, Twentieth Edition, McGraw-Hill Education, New York, United States, 2016, P 04

المطلب الرابع: إعداد تقرير مراجع الحسابات.

الهدف من عملية المراجعة هو إبداء رأي فني محايد حول عدالة القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف ما على المراجع إلا أن يتبع مجموعة من الخطوات والإجراءات العملية وفق معايير المراجعة، حيث كل مرحلة من مراحل المراجعة تمكن المراجع من إعطائه نظرة على حول القوائم المالية للمؤسسة، وفي نهاية المهمة يقوم المراجع بإبلاغ الجهة التي قامت بتعيينه برأيه حول القوائم المالية، وذلك في شكل تقرير يؤكد فيه كل النتائج التي توصل إليها.

أولاً: نشأة تقرير مراجع الحسابات¹.

مرّ تقرير مراجع الحسابات بمجموعة من المراحل التاريخية، حيث يظهر التطور الذي عرفه محتوى تقرير المراجع عبر السنوات، حيث كان تقرير المراجع في السابق عبارة عن كلمات بسيطة موجزة، تعبر بوضوح عن رأي المراجع، فمثلاً ظهر تقرير مراجع الحسابات في إحدى الشركات الأمريكية سنة 1888 على الشكل الآتي: "روجع ووجد سليماً".

وفي سنة 1906 كان تقرير المراجع لا يتضمن أي رأي فني، حيث كان القارئ هو من يستنتج رأي المراجع، وكان التقرير يأخذ الشكل الآتي: "تنفيذا لطلبكم قمنا ب... وقدمنا تبعاً لذلك بعض التعليقات، والآتي بياها...".

وبعدها توالى النماذج إلى سنة 1934، حيث قامت لجنة مشكلة من ممثلين عن مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي، وممثلي بورصة الأوراق المالية بإصدار تقرير نمطي أوصت باستخدامه، ويعتبر هذا النموذج أول الأشكال التي حازت القبول العام، وقد كان كما يلي: "قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة... وفي.../.../....، وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية...".

وفي سنة 1939 تمت بعض التعديلات للتقرير الأخير بتوصيات من مجمع المحاسبين تمثلت في: "قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة.... في.../.../.... وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية.... وقمنا أيضاً بفحص نظام الرقابة الداخلية...".

وفي سنة 1947 قام مجمع المحاسبين بدراسة مستفيضة لمعايير المراجعة، اتضح من خلالها أن هذه الأخيرة تطبق على مجال واسع في دول العالم، مع اختلاف بعض الإجراءات، فتم إدخال تعديلات على التقرير والذي

¹ أقاسم عمر، مرجع سابق، ص ص 152-153.

كان كما يلي: "قمنا بفحص الميزانية العمومية لشركة في/.../.... وكذلك قائمة الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية ... وقد تم هذا الفحص وفق المبادئ المتعارف عليها حالياً".

ثانياً: تعريف تقرير مراجع الحسابات.

يمكن في البداية أن نفرّق بين ثلاث مصطلحات مهمة: وهي¹:

1- الشهادة: كان مصطلح الشهادة مستخدماً في البدايات الأولى لمهنة المراجعة، وبعد ذلك تغيّر إلى كلمة تقرير بدل الشهادة، وذلك إلى أن الشهادة تعتبر إعلاناً كتابياً عن حقيقة واقعة معينة، فلا تعطى إلا إذا وصل قائلها منزلة اليقين.

2- التقرير: إن لفظ التقرير أقرب لوصف ما يعطيه المراجع لأنه عاجز عن إعطاء شهادة، حيث أن البيانات المحتواة في القوائم المالية عبارة عن أشياء تقريبية، بسبب وجود عنصر التقدير فيها، مثل الإهلاكات ومخصصات المؤنات.

3- الرأي: هو جزء من التقرير والشهادة، حيث أن التقرير أو الشهادة يحتوي بنوداً أخرى علاوة على رأي المراجع حول صحة البيانات وعدالة القوائم المالية للوضعية المالية للمؤسسة.

يمكن أن نعرّف تقرير المراجع على أنه "المنتج النهائي لعملية المراجعة، فهو بذلك يمثل كل المعلومات المصرّح بها لكل المستخدمين، كما أنه يجب أن يكون واضحاً ومختصراً، ومتطابقاً مع النموذج المحدد وفقاً لمعايير المراجعة"².

وفي تعريف آخر لتقرير المراجع هو: "التقرير الذي يتم إعداده في المرحلة الأخيرة من عملية المراجعة، وهو الذي ينقل نتائج مراجع الحسابات إلى المستخدمين، حيث تختلف التقارير في طبيعتها، ولكن يجب على الجميع إبلاغ القراء بدرجة التوافق بين المعلومات المراجعة والمعايير المحددة، تختلف التقارير أيضاً في الشكل ويمكن أن تختلف في النوع التقني للغاية المرتبط عادة بتدقيق البيانات المالية إلى تقرير شفوي بسيط في حالة المراجعة التشغيلية لفعالية الإدارة الصغيرة."³

¹ خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات - الناحية النظرية -، مرجع سابق، ص 130.

² وليم توماس، أمرسون هنكي، مرجع سابق، ص 61.

³ Alvin A . Arens And Others, **Auditing And Assurance Services**, Fifteenth Edition, Pearson Education, Inc, New Jersey, United States Of America, 2014, P 05.

ثالثاً: أهمية تقرير مراجع الحسابات.

يعتبر تقرير مراجع الحسابات الوسيلة التي من خلالها يستطيع المراجع أن يعبر عن رأيه حول عدالة القوائم المالية، وهو التقرير نفسه الذي يعتمد عليه فئات مختلفة من المجتمع وذلك لاتخاذ قراراتهم ورسم السياسات الحالية والمستقبلية، لذلك فهو ذو أهمية لكلا الطرفين المراجع والطرف الثاني (المستفيد من التقرير)، ومن العوامل التالية تنبع أهمية التقرير¹:

❖ أن هذا التقرير هو خلاصة ما وصل إليه المراجع من عمله (المنتج النهائي)؛

❖ يعتبر تقرير المراجع الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع المهنية والجنائية، وللوقوف على إهماله أو تقصيره في المهمة الموكلة إليه؛

❖ تزايد الطلب على الرأي الفني المحايد للمراجع (المنتج النهائي لعملية المراجعة).

مما سبق نجد أن تقرير مراجع الحسابات يعتبر مهما للفئات الآتية²:

- 1- إدارة المؤسسة: يعتبر تقرير مراجع الحسابات بمثابة شهادة على كفاءة وفعالية إدارة المؤسسة للمهام الموكلة إليها، من إعداد القوائم المالية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 2- الدائنون (الموردون): يمكنهم من معرفة قدرة المؤسسة على الوفاء بالالتزامات المستحقة عليها.
- 3- المدينون (العملاء): يطمئن المدينون عن الوضعية الحالية للمؤسسة وعن مدى إستمراريتها، خاصة عند ارتباطهم معها بعمليات طويلة الأجل.
- 4- المؤسسات المالية (البنوك): يبين تقرير المراجع سلامة الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك لمساعدة البنك في اتخاذ القرارات اللازمة لمنح القروض وضمان ردها في آجالها المحددة.
- 5- المستثمرون الحاليون والمتوقعون: حيث أنه يساعدهم على اتخاذ قراراتهم التي تحافظ على أموالهم المستخدمة.
- 6- الجهات الحكومية: يساعد التقرير الجهات الحكومية في تنظيم نشاطات الشركات ووضع السياسات الضريبية وإعداد الإحصاءات المتعلقة بالدخل القومي.
- 7- المجتمع: يساعد في تعزيز الثقة بالبيانات المالية الخاصة بالأنشطة الاجتماعية للوحدات الاقتصادية المختلفة والتي قد يكون لها تأثير عليه.

¹ غسان فلاح المطارنة، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2013، ص ص 109-110.

² المرجع السابق، ص 110.

رابعاً: العناصر الأساسية في تقرير المراجع.

يتضمن تقرير المراجع العناصر الأساسية العشرة المذكورة في المعيار الدولي للمراجعة رقم 700، وهي

كالآتي¹:

1- عنوان التقرير: يجب أن يحتوي تقرير المراجع على العنوان المناسب له، وقد يكون من الملائم استخدام (تقرير المراجع المستقل) في العنوان، وذلك لتمييز تقرير المراجع عن التقارير التي تعد من الآخرين، مثل تلك الصادرة عن موظفي المؤسسة، أو عن مجلس الإدارة، أو من تقارير المراجعين الآخرين الذين لا يلتزمون بنفس متطلبات آداب وسلوك المهنة التي يلتزم بها المراجع المستقل.

2- الجهة التي يوجه إليها التقرير: يجب أن يوجه تقرير المراجع إلى الجهة المعنية حسب متطلبات ظروف التكليف بالمراجعة والأنظمة المحلية، ويوجه التقرير إلى المساهمين أو إلى مجلس إدارة المؤسسة، التي تم مراجعة قوائمها المالية.

3- الفقرة الافتتاحية أو التمهيدية: يحدد تقرير المراجع في هذه الفقرة القوائم المالية للمؤسسة محل المراجعة، بما في ذلك التاريخ والفترة التي تغطيها القوائم المالية، كما يتضمن التقرير بياناً بأن إعداد القوائم المالية هي من مسؤولية الإدارة، والإشارة إلى أن مسؤولية المراجع هي إبداء الرأي عن القوائم المالية استناداً إلى عملية المراجعة، كما تعتبر الإدارة هي المسؤولة على عرض القوائم المالية، ويتطلب من الإدارة عمل تقديرات وأحكام محاسبية هامة وتحديد المبادئ والطرق المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية.

4- مسؤولية الإدارة عن البيانات المالية: يجب أن يبين رأي المراجع أن الإدارة مسؤولة عن الإعداد والعرض العادل للبيانات المالية حسب إطار إعداد التقارير المالية المطبق، وأن هذه المسؤولية تشمل ما يلي²:

❖ تصميم وتنفيذ والمحافظة على الرقابة الداخلية الخاصة بالإعداد والعرض العادل للبيانات المالية الخالية من

الأخطاء الجوهرية سواء بسبب الاحتيال أو الخطأ؛

❖ اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الهامة؛

❖ عمل تقديرات محاسبية معقولة في كل الظروف.

5- مسؤولية المراجع: توضح هذه الفقرة مسؤولية المراجع التي يمكن تحديدها في الآتي³:

¹ طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 306-307.

² أحمد حلمي جعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 24.

³ رزق أبو زيد الشحنة، مرجع سابق، ص 240.

- ❖ إبداء الرأي حول البيانات والتقارير المالية استناداً إلى أعمال المراجعة التي تتم وفقاً لمعايير المراجعة الدولية، وما يتطلب ذلك من امتثال المراجع للمتطلبات الأخلاقية، والتخطيط وبذل العناية المهنية اللازمة؛
- ❖ أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة ملائمة بشأن المعاملات والأرصدة والإفصاحات في البيانات المالية، للحصول على تأكيد معقول بأن هذه البيانات خالية من الأخطاء الجوهرية؛
- ❖ تقييم ملائمة السياسات المحاسبية المستخدمة وكذلك تقييم معقولية التقديرات المحاسبية التي أجرتها الإدارة.

6- فقرة الرأي: يجب أن ينص تقرير المراجع بشكل واضح على رأي المراجع فيما إذا كانت القوائم المالية تعبر بصورة حقيقية وعادلة وفقاً لإطار التقارير المالية، كذلك الإشارة كلما كان ذلك مناسباً، فيما إذا كانت القوائم المالية ملتزمة بالمتطلبات القانونية¹.

حيث أن الكلمات المستخدمة لإبداء رأي المراجع هي: "تعبّر بصورة حقيقية وعادلة" أو "تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرية"، وهذه الكلمات المستخدمة هي تعابير مترادفة.

7- مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير: في حال تناول المراجع مسؤوليات أخرى تتعلق بإعداد التقارير في تقرير المراجع، حول البيانات المالية بالإضافة إلى مسؤولية المراجع التي تقتضيها معايير المراجعة الدولية، والمتمثلة في إعداد تقارير حول البيانات المالية، ينبغي تناول هذه المسؤوليات الأخرى في قسم منفصل في تقرير المراجع، مع وضع عنوان فرعي لها "إعداد تقارير حول المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى"².

8- توقيع المراجع: يجب أن يكون تقرير المراجع موقعاً، ويجب أن يكون التوقيع إما باسم شركة المراجعة أو الاسم الشخصي للمراجع أو كليهما، حسبما هو مناسب للاختصاص المعين، وإلى جانب توقيع المراجع في اختصاصات معينة قد يطلب من المراجع إعلان التسمية المحاسبية المهنية للمراجع³.

9- تاريخ التقرير: ينبغي وضع تاريخ لتقرير المراجع وهو تاريخ انتهاء العمل الميداني، حيث يبين هذا التاريخ أن المراجع قد أخذ في الحسبان تأثير الأحداث الواقعة حتى ذلك التاريخ في القوائم المالية وتقرير المراجع، حيث يوضح

¹ طارق عبد العال حامد، مرجع سابق، ص 309.

² الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2015، ص 692.

³ أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، مرجع سابق، ص 30.

هذا التاريخ للقارئ أن المراجع قد أخذ في اعتباره تأثير الأحداث والمعاملات التي من شأنها أن تؤثر على القوائم المالية حتى ذلك التاريخ¹.

10- عنوان المراجع: يجب أن يسمى التقرير الموقع في البلد أو الاختصاص الذي يمارس فيه المراجع².

وتجدر الإشارة إلى أن قول المراجع في تقريره بأن القوائم المالية تعبر بصدق (عدل)، يعني ذلك بأن المبادئ المحاسبية مطبقة، وأنها ملائمة لظروف الممارسة المحاسبية المالية، بالإضافة إلى استخدام مراجع الحسابات لحكمه الشخصي لتحديد ما إذا كانت القوائم المالية تفصح عن كل الأمور الجوهرية، التي تؤثر في إمكانية استخدامها، وما إذا كانت المعلومات المحاسبية التي توفرها القوائم المالية قد تم الإفصاح عنها بصورة ملائمة، وأن هذه القوائم المالية تعكس كل العمليات والأحداث الاقتصادية للمؤسسة محل المراجعة، بصورة تعبر عن مركزها المالي ونتيجة أعمالها بصورة سليمة³.

خامسا: تقارير المراجع وفق المعايير الدولية للمراجعة.

تعتبر تقارير المراجع وسيلة لتوصيل المعلومات للمستفيدين من المهنة (المساهمين)، وحتى يكون هناك رضى وفهم لما هو مكتوب في التقرير، فلا بد من وجود شروط تخص شكل ومضمون هذه التقارير، وهو ما قام به الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ومن خلال مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولية IAASB، الذي أصدر مجموعة من المعايير التي تخص تقارير المراجع، ليستعين بها في التعبير عن رأيه في شكل تقرير مكتوب ووفق شكل محدد.

بالنسبة لهذه المعايير فقد تم ذكرها في جدول سابق من هذا الفصل تحت رقم (1-3)، والتي بلغ عددها تسعة (09) معايير دولية لإعداد تقارير المراجعة.

سادسا: تقارير المراجع وفق القوانين ومعايير المراجعة الجزائرية.

قامت الجزائر كغيرها من الدول في اصدارا مجموعة من التقارير الصادرة في القرار المؤرخ في 24 جوان 2013، حيث أُلزم المشرع الجزائري بضرورة احترام معايير إعداد هذه التقارير، وفي ظل الاتجاه الدولي نحو تطبيق معايير المراجعة الدولية، فقد قام المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معيار المراجعة رقم 700 الخاص بتقرير المراجع والذي يتوافق إلى حد كبير مع معيار المراجعة الدولي رقم 700، حيث تم ذكره في المبحث الثاني من خلال الجدول رقم (1-4).

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 115.

² أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، مرجع سابق، ص 32.

³ أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 268-269.

وفي الجدول أدناه سيتم التعرض إلى معايير إعداد تقارير المراجع حسب التشريع الجزائري، والموجودة في القرار الصادر سنة 2013:

الجدول رقم (6-1): تقارير المراجع في الجزائر.

اسم المعيار	مضمون المعيار
معيار تقرير التعبير عن الرأي حول القوائم المالية	يقوم المراجع بإعداد تقرير للتعبير عن رأيه، يبين فيه أداء مهمته، ويكون الرأي إما بقبول من خلال المصادقة على القوائم المالية، أو تقديم رأي بتحفظ، أو تقديم رأي بالرفض، ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.
معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة وفق القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي وحسب المواد من 31 إلى 36.	يهدف هذا المعيار إلى التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدججة وفق القانون رقم 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي وحسب المواد من 31 إلى 36.
معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة	وهو التقرير الذي يوضح الاتفاقيات التي تم إخطار المراجع بها أو التي اكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه، حيث يوجه هذا التقرير إلى أعضاء الجمعية العامة.
معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس (05) أو عشر (10) تعويضات	يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس (05) أو عشر (10) أشخاص الأعلى أجرا والذي يتم تسليمه إلى المراجع، ويعد على هذا الأساس تقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها.
معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين	يفحص المراجع جميع الامتيازات الممنوحة لمستخدمي المؤسسة (نقدية، عينية)، حيث تتم المصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة.
معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية	يتم إعداد النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، حيث يعرض فيها مجموعة من العناصر، نذكر منها ما يلي: النتيجة قبل الضريبة، الضريبة على أرباح الشركات، النتيجة الصافية.
معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية	يطلع المراجع على عناصر الرقابة الداخلية المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا الإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة، وكذا عرض القوائم المالية ضمن ملحق الحسابات.
معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال	يقدر المراجع عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال القاعدة المحاسبية حول استمرارية الاستغلال لإعداد الحسابات، وفق ما تنص عليه المادة 06 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ في 2008، وهذا من خلال تحليله لبعض الوقائع والأحداث التي تشكل مؤشرات حول إمكانية استمرارية الاستغلال.
معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان	يفحص المراجع تحت مسؤوليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة بأسهم الضمان التي يجب أن يجوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي، وعند الاقتضاء يشير المراجع إلى المخالفة في شكل تقرير في أقرب اجتماع للجمعية العامة.
معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال	يهدف هذا المعيار إلى توضيح كيفية إعداد التقرير ومحتواه، حيث يتأكد المراجع على أن المعلومات الواردة في محضر الجمعية العامة مبررة، من خلال توفر المبلغ وأسباب رفع رأس المال، وهذا بالاعتماد على الميزانية المالية للمؤسسة، وكذلك كيفية تحديد سعر الإصدار.
معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال	يبين هذا المعيار أسباب وشروط التخفيض في رأس المال، ويتأكد من احترام المساواة بين المساهمين، واحترام مجمل الأحكام القانونية.

يقوم المراجع بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة العادية، يتضمن ملاحظاته حول كيفية تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.	معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى
يتحقق المراجع من أن الميزانية المتجزئة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تُظهر احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما حددها القانون وتكفي للسماح بتوزيعها، وبناء على ما سبق يقوم بإعداد تقرير يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسيقات على أرباح الأسهم المقررة سابقا.	معيار التقرير المتعلق بتوزيع التسيقات على أرباح الأسهم
يبين هذا المعيار كيفية إعداد ومحتوى التقرير، وكيفية تدخل المراجع بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة من شكل آخر (شركة ذات المسؤولية المحدودة مثلا).	معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم
يلزم هذا المعيار المراجع بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو اكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة، وذلك بإبراز: الاسم والمقر الاجتماعي، رأس المال، ... الخ	معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على المرجع الآتي: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014، قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السنة الواحدة والخمسون، ص: 12-22.

يوضح الجدول رقم (1-6) مجموعة من المعايير الخاصة بتقارير المراجعة في الجزائر والصادرة في سنة 2013، والتي بلغ عددها خمسة عشر (15) معيارا، حيث يستعين بها المراجع في الجزائر في تقديم خدماته المهنية بأكثر دقة وتفصيل وحسب الشكل المناسب، وبلغة ومحتوى واضح، وهذا التحديد في كيفية إعداد التقارير ما هو إلا نقض للخلاف وتقليل للحكم الشخصي بين المراجعين حول محتوى وكيفية إعداد تقارير المراجعة، حيث تبين هذه التقارير غرض كل جهة في طلب الخدمة من المراجع، فمثلا نجد بأنه إذا أرادت مؤسسة ما رفع رأس مالها، فإنها مطالبة بتعديل قانونها الأساسي المحرر عند الموثق، وهو الأمر الذي يجعل الجمعية العامة للمؤسسة تقدم طلب إلى المراجع من أجل إعداد تقرير رفع رأس المال، الذي يوضح فيه كيفية رفع رأس المال وبنسب محددة بين الشركاء في المؤسسة، وهذا حسب الاتفاق المحدد بين الشركاء في محضر الجمعية العامة للمؤسسة، وكذلك على ميزانيتها المصادق عليها من طرف المراجع الذي عينته المؤسسة مسبقا، وعلى أساس ما سبق يتم تحرير تقرير رفع رأس المال، والذي على أساسه يتم تعديل القانون الأساسي للمؤسسة عند الموثق، ومن ثم يتم تعديل السجل التجاري للمؤسسة بقيمة رأس المال الجديد (رأس المال القديم + قيمة الزيادة في رأس المال).

من خلال هذه الإجراءات يتبين مدى دور تقرير المراجع الخارجي في الجزائر، حيث نجد بأن كل تقرير يعده المراجع بناء على طلب من عميله (المؤسسة محل الطلب)، يكون مصدر لجهة أخرى تستفيد منه (الموثق في رفع رأس المال أو تخفيضه، البنك في منح قرض، ... الخ).

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى مجموعة من المفاهيم الأساسية لمهنة مراجعة الحسابات، والتي تُعتبر الإطار النظري والأكاديمي الذي يجب أن يعتمد عليه مراجع الحسابات عند ممارسة مهنة المراجعة، بدايةً تم التطرق إلى تاريخ مهنة المراجعة والتطور الذي عرفته الدول الأوروبية والعربية، مروراً بعد ذلك بالجزائر، كما تم تعريف مراجعة الحسابات وتحديد أهميتها وأهدافها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، وكذلك فروضها القائمة عليها، وأنواعها المتعددة والتي ظهرت نتيجة التطور الذي لحق بالمهنة، ومن خلال التغيرات الاقتصادية التي أدت إلى أن أصبحت مهنة المراجعة ضرورة حتمية على المؤسسات، حيث زاد الطلب عليها من قبل المؤسسات، لما لها من أهمية في إبداء المراجع لرأيه المحايد حول عدالة ودقة القوائم المالية، وتوصيل رأيه إلى الجهات الرسمية في المؤسسة (المساهمين).

وسعيًا إلى تحسين مهنة المراجعة قامت العديد من المنظمات المهنية في هذا المجال بإصدار معايير منظمة للمهنة، على غرار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والاتحاد الدولي للمحاسبين، حيث لقيت هذه المعايير القبول العام من طرف الدول، وكذلك من طرف مستخدمي القوائم المالية حتى يطمئنوا لعمل المراجع، وهذا كله بهدف تضيق الهوة بين الممارسات عبر مختلف دول العالم، ومن هنا نجد بأن الجزائر وعلى خطى العديد من الدول قامت بإصدار معايير محلية تناسب البيئة القانونية والاقتصادية الجزائرية، مع العلم أن هذه المعايير هي نفسها معايير المراجعة الدولية، زيادة على ذلك فقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين عن طريق مجلس معايير السلوك الأخلاقي الدولي للمحاسبين مجموعة من القواعد الأخلاقية التي يجب على المراجع أن يلتزم بها أثناء تنفيذه لمهمته.

وفي المبحث الأخير تم التطرق إلى الإجراءات التي يتبعها المراجع ليعطي في الأخير رأيه في تقرير نهائي، حيث تعتبر الإجراءات وسائل وخطط وطرق منظمة، يتبعها المراجع بناءً على خبرته المهنية بدايةً من قبوله للتكليف إلى إعداداته للتقرير، حيث يقوم المراجع بأخذ فكرة على المؤسسة من حيث النشأة والتكوين وطبيعة النشاط، والاطلاع على الوثائق والمستندات والقيام بزيارات ميدانية للمؤسسة وفروعها، ومن ثم القيام بإعداد برنامج المراجعة، بعدها يقوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية، والذي يعتبر تقييم مهم للمراجع من خلال تحديد حجم العينة والقيام بفحصها، من خلالها يتم إبداء رأي حول عدالة ودقة القوائم المالية، وفي نهاية مهمة المراجعة يقوم المراجع بإعداد تقرير يبين فيه النتائج التي توصل إليها نتيجة الفحص والتحقيق الذي قام به.

من خلال ما سبق وسعينا منا في إتمام الجانب النظري للدراسة، سنتطرق في الفصل الثاني إلى معرفة كيفية تنظيم هذه المهنة في الجزائر والهيئات المهنية التي تُعنى بها، إضافة إلى دراسة نظام المعلومات المحاسبي المولد للمعلومات المحاسبية، وأخيرا سيتم معرفة جودة المعلومات المحاسبية من خلال الخصائص والمعايير التي تتميز بها.

A decorative scroll frame with a black and white checkered border and ornate scrollwork at the corners and ends.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية في
الجزائر وجودة مخرجات نظام
المعلومات المحاسبي

تمهيد:

تُعتبر مراجعة الحسابات من المهن التي لقيت رواجاً في العالم وطلباً من المؤسسات، نتيجة لذلك ظهرت العديد من المنظمات والهيئات المحاسبية المتخصصة سواء محلياً داخل الدولة نفسها أو دولياً، وقامت بإصدار قواعد ومعايير من أجل تنظيم هذه المهنة، حيث نجد في الجزائر تطوراً ملحوظاً نتيجة الإصلاحات المحاسبية التي واكبت في ذلك ما هو موجود في السّاحة الدولية من معايير المراجعة الدولية، وهو ما انعكس إيجاباً على المراجعة في الجزائر حيث كانت هناك العديد من القوانين الصادرة لتنظيم المهنة.

وحتى يحقق المراجع الخارجي هدفه الموضّح في تقريره، يجب أن يُراعي في ذلك القوانين التي تنظم المهنة، وكذلك يجب أن يكون هناك نظام معلومات محاسبي يحقق مخرجات ذات جودة تتميز بها المعلومات المحاسبية وتكون مفيدة لمتخذي القرار، وهو الأمر الذي تحقق بإصدار القانون 10-01 المنظم لمهنة المراجعة، وقبله القانون 07-11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، الذي كان له تأثير مباشر على تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر نتيجة التوافق الموجود مع معايير المحاسبة الدولية، وهو الأمر الذي انعكس إيجاباً على مخرجات نظام المعلومات المحاسبي، والذي يعتبر الركيزة الأولى في توليد معلومات محاسبية تتميز بالدقة والشفافية.

وللتعمق أكثر في هذا الفصل، قمنا بتقسيمه إلى ثلاث مباحث، هي كالآتي:

المبحث الأول: المراجعة الخارجية في الجزائر والهيئات المنظمة لها؛

المبحث الثاني: المحاسبة كنظام للمعلومات؛

المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: المراجعة الخارجية في الجزائر والهيئات المنظمة لها.

لتحقيق الهدف من عملية المراجعة يجب أن تكون هناك مجموعة من القواعد والمبادئ التي تنظم المهنة، وعلى ممارسي المهنة أخذها بعين الاعتبار أثناء القيام بأعمالهم الموكلة إليهم، وهي عبارة عن قواعد تعيين وعزل المراجع وتحديد أتعابه ومعرفة حقوقه وواجباته ... الخ، وهذه القواعد والمبادئ لم تأت فجأة وإنما تمخضت من التجارب الموجودة على أرض الواقع وعُدلت على مراحل، وذلك عن طريق المنظمات المهنية الموجودة والتي أصدرت مجموعة من المعايير المهنية، هدفها في ذلك هو الوصول إلى أعلى درجات الجودة في تقديم مهنة المراجعة وزيادة الثقة بين المراجع والأطراف الطالبة لعملية المراجعة.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمهنة المراجعة في الجزائر.

كانت مهنة المراجعة في الجزائر قبل الاستقلال تابعة لقوانين المستعمر الفرنسي، واستمرت حتى بعد الاستقلال، ولكن شهدت الجزائر بعد ذلك مجموعة من الإصلاحات الاقتصادية والمحاسبية، والتي استمرت حتى وقتنا الحالي، ونتيجة لهذه الإصلاحات مرتّ الجزائر بمراحل تطوّر في التشريعات والقوانين المنظمة للمهنة، يمكن تقسيمها إلى أربعة مراحل رئيسية، هي كالآتي:

أولاً: المرحلة الممتدة من 1969 إلى 1980.

يعتبر تاريخ بداية تقنين وتنظيم الجزائر لمهنة المراجعة كان سنة 1969، من خلال صدور الأمر رقم 69-107 المؤرخ في 1969/12/31 المتعلق بقانون المالية لسنة 1970، حيث نصت المادة 39 من هذا القانون على أنه: "يعين الوزير المكلف بالمالية والتخطيط مندوبي الحسابات في الشركات الوطنية والمؤسسات العمومية الوطنية ذات الطابع الصناعي أو التجاري، بقصد تأمين مشروعية وصحة حساباتها وتحليل وضعها الخاص بالأصول والخصوم، ويجوز له أن يعين لنفس الغرض مندوبي الحسابات في الشركات التي تحوز الدولة أو هيئة عمومية حصة في رأسمالها"¹.

وتوالت بعد ذلك القوانين المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر، بين إصدار لقانون وإنشاء لهيئات مهنية تسعى للسهر على تسيير وتنظيم المهنة، حيث شهدت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى للتقنيات المحاسبية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة (Plan Comptable National (PCN ليكون بديلاً للمخطط المحاسبي الفرنسي (Plan Comptable Général (PCG)².

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، أمر رقم 107/69 مؤرخ في 22 شوال عام 1389 الموافق 31 ديسمبر سنة 1969 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، السنة السادسة، ص 1805.

² أقاسم عمر، مرجع سابق، ص 41.

ثانيا: المرحلة الممتدة من 1980 إلى 1988 (مرحلة إعادة تنظيم مهنة المراجعة).

تميّزت هذه المرحلة بإعادة تنظيم الاقتصاد الوطني وهيكلية المؤسسات العمومية، التي نتج عنها ارتفاع عدد المؤسسات العمومية وتعدد أنماط التسيير وغياب أطر توليد المعلومات، وضعف التحكم في النظام المحاسبي فأجبر المشرع الجزائري على سن آليات رقابية تحد من أنواع الإختلالات التي تفرزها أساليب التسيير المتبناة¹.

كما شهدت هذه الفترة إنشاء مجلس المحاسبة من خلال صدور القانون رقم 80-05 المؤرخ في 1980/03/10، حيث ينص في المادة 05 على أن: "مجلس المحاسبة يراقب مختلف الحسابات التي تصور العمليات المالية والمحاسبية، أين تتم مراقبة صحتها وقانونيتها ومصادقتها".

مع كل هذه الإصلاحات إلا أن تلك المرحلة عرفت عدة مشاكل بخصوص إعادة الهيكلة التنظيمية والمالية لمراجعة الحسابات في الجزائر، وكذلك نقص المراجعين في تلك المرحلة، حيث قدّر عدد الخبراء المحاسبين بأقل من عشرين (20) خبيراً آنذاك، ويقابله عدد إجمالي للمؤسسات يقارب 1600 مؤسسة.

ثالثا: المرحلة الممتدة من 1988 إلى 1991 (مرحلة إعادة تأهيل المراجعة في المؤسسات العمومية الاقتصادية).

في سنة 1988 تم صدور القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية، وتعديل القانون التجاري بواسطة القانون 88-04 المتضمن القواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية، حيث أصبحت المؤسسات العمومية الاقتصادية بموجب هذين القانونين شركات تجارية لها الشخصية المعنوية ويتم تنظيمها بمقتضى قواعد القانون التجاري².

ومن خلال هذين القانونين تم الفصل التام بين المراجعة الخارجية لحسابات المؤسسات الاقتصادية التي يمارسها محافظي الحسابات، وتقييم طرق تسييرها التي تتولاها المراجعة الداخلية تحت سلطة مجلس إدارة المؤسسة.

رابعا: المرحلة الممتدة من 1991 إلى 2009 (مرحلة استقلالية مهنة المراجعة).

شهدت هذه المرحلة بداية من سنة 1991 منعرجا حاسما في تاريخ مراجعة الحسابات في الجزائر، حيث تم صدور قانون 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، حيث تم جمع هذه التنظيمات الثلاثة في هيئة واحدة مستقلة وهي المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وأصبحت بذلك مهنة حرة مفتوحة لجميع من تتحقق فيه الشروط الواردة في هذا القانون، ودون

¹ تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغافم، الجزائر، 2017، ص ص 65-66.

² سفاحلو رشيد، مرجع سابق، ص 163.

الرجوع إلى الوزارة الوصية حيث اقتضت المهنة قبل إصدار هذا القانون على المراقبين الماليين التابعين للوزارة المالية، وبذلك تحقق أحد أهم الشروط في ممارسة مهنة المراجعة وهي الاستقلالية¹.

عرفت هذه الفترة عدة إصلاحات تمثلت في إصدار قوانين ومراسيم، بغية تدعيم المهنة وتنظيمها وتوسيع نطاق الهيئات والمؤسسات التي تخضع إلى المراجعة ومن أهمها ما يلي²:

❖ إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين بموجب المرسوم التنفيذي رقم 92-20 المؤرخ في 13/01/1992، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم 458/97 المؤرخ في 01/12/1997، والذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية لأعضاء المهنة ويضبط اختصاصاته وقواعد عمله؛

❖ تحديد أتعاب محافضي الحسابات عن طريق سلم الأتعاب من خلال القرار المؤرخ في 07/11/1994، والذي تم تعديله بالقرار المؤرخ في 06 ديسمبر 2006؛

❖ إصدار قانون أخلاقيات مهنة المراجعة والمحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-136 المؤرخ في 15/04/1996؛

❖ إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) Conseil National de la Comptabilité والذي يعتبر كهيئة استشارية لدى وزارة المالية، حيث يهتم بشؤون البحث والتطوير والمعايرة في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 69-318 المؤرخ في 25/09/1996.

خامسا: المرحلة من 2010 إلى 2018.

خلال هذه الفترة قامت الجزائر بمجموعة من الإصلاحات، تمثلت في إعادة تنظيم المهنة ونقل صلاحياتها من المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى الوزارة المالية، وتميزت هذه الفترة بصدر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسبين المعتمدين، والذي يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة هذه المهن الثلاثة.

وقد تلى بعد صدور هذا القانون عدة مراسيم تنفيذية لتنظيم مهنة المراجعة، تصب في إطار إعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات والمتمثلة في³:

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 254.

² أقاسم عمر، مرجع سابق، ص 45.

³ سفاخلو رشيد، مرجع سابق، ص ص 163-164.

❖ صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 2011/01/27 والمتعلقة أساسا بالتغيرات التي مسّت السلطة التي تهم مهنة المحاسبة في الجزائر وتوضيح الصلاحيات، إذ تم من خلالها تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد سيره، وكذلك تحديد تشكيلة المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وتحديد صلاحياتها وقواعد سيره، كما تم تحديد شروط وكيفيات الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة؛

❖ صدور مراسيم تنفيذية وقرارات ما بين ماي 2011 وأفريل 2013، منها ما تعلق بمعايير تقارير محافظ الحسابات، ومنها ما تعلق بالتربص المهني والأخطاء التدريبية وعقوباتها، ومنها ما تعلق بتنظيم امتحان شهادة الخبير المحاسبي؛

❖ صدور مقرّرات تضمنت المعايير الجزائرية لمراجعة الحسابات في 2016 و 2017 و 2018، حيث وصل عددها إلى ستة عشر (16) معيارا.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

حتى يستطيع المراجع الخارجي أن يبدي رأيه بصدق حول القوائم المالية، لا بد من توفر مجموعة من الخصائص والمؤهلات الشخصية، والتي تفرضها القوانين والتشريعات والمعايير الدولية والوطنية، هدفها في ذلك هو تنظيم المهنة والعمل على تسييرها بشكل يسمح للأطراف الداخلية (ملاك وإدارة المؤسسة) وكذلك الأطراف الخارجية الاطمئنان على صحة ودقة المعلومات المحاسبية، وذلك من أجل اتخاذ قرارات مصيرية لصالحهم.

أولا: تعريف المراجع الخارجي.

عرفت المادة 22 من القانون 10-10¹ محافظ الحسابات* بأنه: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به".

وفي تعريف آخر يبين بأنه: "الشخص الذي يقوم بعملية المراجعة والفحص هو شخص له القدرة على مراجعة القوائم المالية للمؤسسة والتوصل إلى رأي بصدها، هذا الشخص يطلق عليه المراجع، وهو الشخص الذي توفرت فيه الشروط والصفات التي تمكنه وتؤهله للقيام بعملية المراجعة ونيل ثقة مستخدمي القوائم المالية، ولكي

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، قانون رقم 10-10 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، ص 7.

* هناك مجموعة من التسميات التي تطلق على محافظ الحسابات، منها: مراجع الحسابات، مراقب الحسابات، مندوب الحسابات، المراجع الخارجي، ... الخ.

يقوم المراجع بعمله على الوجه المطلوب فان هناك حقوق معينة فرضتها التشريعات القانونية والمهنية وعليه في المقابل واجبات ومسؤوليات¹.

وأيضاً تم تعريفه بأنه: "هو مراجع حسابات مستقل وظيفته المصادقة على القوائم المالية، يعتبر كخبير خارجي كفو، يقوم بمراجعة المعلومات المحاسبية المقدمة له من قبل المؤسسة، ثم يعطي رأيه حول موثوقيتها وعدالتها، وهذه العملية تطمئن الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية من عدم وجود أي تحريفات"².

من خلال التعريفين السابقين، يمكن تعريف المراجع الخارجي بأنه: شخص مهني مؤهل ومستقل، ومرخص له بمزاولة المهنة عند استيفاء كامل شروط التأهيل، له القدرة على مراجعة حسابات المؤسسة للوقوف على مدى دقة وجودة المعلومات المحاسبية، وتقديم تقريره في نهاية المهمة إلى الجهة التي عينته، حيث يستعين في ذلك بمجموعة من القوانين والمعايير التي تضبط عمله.

ثانياً: عرض مختصر حول تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.

من الملاحظ في أي دولة أنّ لها قوانين تنظم مهنة المراجعة، ولها هيئات خاصة بها تسيّر وتسهر على تنظيمها، وتحدد كيفية التعيين والعزل والمهام والواجبات وكل الوسائل التي تؤدي إلى تحقيق الجودة في الأداء المهني للمراجعة، مع تحديد مسؤوليات المراجع والعقوبات في حالة مخالفة قوانين وأخلاقيات المهنة.

1- تعيين المراجع الخارجي: إن الاستعانة بمراجع خارجي يعد ضرورة بغض النظر عن شكل المؤسسة القانوني، حيث ينص على هذا في عقود تأسيس شركات المساهمة وشركات الأشخاص، أما الشركات الفردية وعلى الرغم من أنها غير ملزمة بهذا إلا أنها قد تجد نفسها مجبرة بضرورة الاستعانة بخدمات المراجع الخارجي، كأن تلزمها بعض الجهات الرسمية بذلك أو أي جهة أخرى كالبنوك في حالة تقديمها للاقتراض منها³.

ويتم تعيين المراجع الخارجي بإحدى الطرق الآتية:

1-1- التعيين عن طريق الجمعية العامة للمؤسسة: نصت المادة 26 من القانون 01-10 على تعيين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابياً، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية⁴.

¹ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011، ص 68.

² Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **International Accounting**, Seventh Edition, Pearson Education, Inc, New Jersey, Usa, 2011, P 304.

³ زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 135-136.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 7.

1-2- التعيين عن طريق المحكمة: نصّت المادة 715 مكرر 4: "إذا لم يتم تعيين الجمعية العامة مندوبي الحسابات، أو في حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعيّنين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من رئيس المحكمة التابعة لمقر الشركة بناء على طلب من مجلس الإدارة أو مجلس المديرين"¹.

وفي المادة 15 من المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 يناير سنة 2011 تنص على أنه: "طبقاً لأحكام المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري، إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من تعيين محافظ للحسابات لأي سبب كان، يعين محافظ الحسابات بموجب أمر من رئيس محكمة مقر الهيئة أو المؤسسة بناء على عريضة من المسؤول الأول للكيان"².

وحسب المادة 66 من القانون 10-13 فإنه يعتبر في حالة عدم تعيين محافظ حسابات يعاقب المسؤولون بغرامة من 100.000 دج إلى 1.000.000 دج، ولكن لا يتعيّن على المؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة والشركات التي يقل رقم أعمالها عن 10.000.000 دج التصديق على حساباتها من طرف محافظ الحسابات³.

2- عزل المراجع الخارجي: إن عزل المراجع يكون بواسطة الجهة التي قامت بتعيينه، ويتم هذا عن طريق إتباع إجراءات معينة نصت عليها قوانين شرف مهنة المراجعة، مثل إخطار المراجع مقدّماً بقرار عزله، وذلك قبل اجتماع الجمعية العامة للمساهمين، وللمراجع الحق في حضور الاجتماع لمناقشة الجمعية العامة للمساهمين، من أجل توضيح موقفه للمساهمين، حيث من المحتمل أن يكون قرار عزله بسبب خلافات شخصية مع أحد المسؤولين بالإدارة، أو تمسكه بالمحافظة على حقوق المساهمين، وإذا تم عزله قبل انتهاء المدة المنصوص عليها في العقد المبرم مع الشركة فله الحق في المطالبة القانونية بتعويض عن فسخ العقد، وعن أي أضرار أخرى لحقت بسمعته كمراجع⁴.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27 لسنة 1993، مرجع سابق، ص 32.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير لسنة 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، السنة الثامنة والأربعون، ص 24.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، قانون رقم 10-13 مؤرخ في 23 محرم عام 1432 الموافق 29 ديسمبر سنة 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، السنة السابعة والأربعون، ص 18.

⁴ زاهره عاطف سواد، مرجع سابق، ص 136.

ويمكن أن يكون المراجع هو من يتخلى عن مهام المراجعة بمحض إرادته، كما في المادة 38 من القانون 01-10: "يمكن لمحافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية، ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة أشهر ويقدم تقريراً عن المراقبات والإثباتات الحاصلة"¹.

3- مهام ومسؤوليات المراجع الخارجي: حتى يؤدي المراجع مهامه ومسؤولياته حسب القوانين المنظمة للمهنة يجب أن يكون هناك عقد واتفاق مبرم بين طرفين، يحدد بوضوح تفاصيل المهمة الموكلة للمراجع، وعند تنفيذ المهام لا بد من بذل العناية المهنية اللازمة، فإن أي خطأ أو إهمال يشوب عمله ويؤثر على عميله أو الأطراف ذات العلاقة سينعكس ذلك سلباً على المراجع ويعرضه للمساءلة القانونية.

3-1- مهام المراجع الخارجي: توضح المادة 23 من القانون 01-10 المهام التي يكلف بها المراجع الخارجي، هي كالآتي²:

❖ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماماً لنتائج عمليات السنة المنصرمة، وكذا الأمر بالنسبة للوضع المالية وممتلكات الشركات والهيئات؛

❖ يفحص صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين أو الشركاء أو حاملي الحصص؛

❖ يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو الميسير؛

❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التابعة لها أو بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة أو الميسرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة؛

❖ يعلم الميسرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه أو اطلع عليه، ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة.

وفي المادة 24 من القانون 01-10: "عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدججة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضاً على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدججة وصورتها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار"³.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 8.

² المرجع سابق، ص 7.

³ المرجع سابق، ص 7.

3-2-2- مسؤوليات المراجع الخارجي: يعتبر المراجع مسؤولاً عن كل تصرفاته التي يقوم بها أثناء تنفيذ مهامته، فيجب عليه أن يقوم بأداء المهمة وفق معايير المراجعة مع الالتزام بأداب المهنة، فأي حالة إهمال أو خطأ تتم مساءلته من الجهة التي تضررت بهذا الإهمال.

3-2-1- المسؤولية المدنية: إن المراجع مسؤول اتجاه الشركة واتجاه الغير، وعليه تعويض الضرر المادي والمعنوي الذي لحق بمؤلاء في حالة ارتكاب أخطاء وتقصير، غير أنه لا بد من إثبات أن الضرر ناتج بصفة مباشرة أو غير مباشرة من تلك الأخطاء أو ذلك التقصير¹.

وحسب المادة 61 من القانون 01-10: "يعد المراجع مسؤولاً تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضامناً تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون..."².

ويتعرض المراجع للمسؤولية المدنية اذا توفرت الأركان الأساسية الآتية³:

❖ خطأ يصدر من المراجع؛

❖ ضرر يصيب الغير (العميل أو الطرف الثالث)؛

❖ وجود علاقة سببية بين خطأ المراجع والضرر.

3-2-2- المسؤولية الجنائية (الجزائية): جاء في نص المادة 62 من القانون 01-10 ما يلي: "يتحمل الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني".

وتعتبر المسؤولية جنائية عندما تكون الأخطاء والمخالفات التي يرتكبها المراجع الخارجي تضر المجتمع، وتنعقد المسؤولية الجنائية للمراجع الخارجي إذا ارتكب جريمة من الجرائم المنصوص عليها في القانون⁴، وتكون في الحالات الآتية⁵:

❖ الممارسة غير شرعية لمهنة محافظ الحسابات (المراجع الخارجي)، أي كل شخص غير مسجل في الجدول

أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول، وذلك حسب المادة 74 من القانون 01-10؛

❖ تدوين بيانات كاذبة في تقارير أو حسابات أو وثائق قام بإعدادها في سياق ممارسة المهنة؛

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص 57.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 10.

³ عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، مرجع سابق، ص 85.

⁴ محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، مرجع سابق، ص 83.

⁵ أقاسم عمر، مرجع سابق، ص ص 87-88.

- ❖ المصادقة على وقائع مغايرة للتحقيق في أية وثيقة يتوجب إصدارها قانونا أو بحكم قواعد ممارسة المهنة؛
 - ❖ تعتمد إعطاء معلومات كاذبة عن الشركة، وعدم التصريح بالأعمال غير الشرعية لوكيل الجمهورية إذا تم اكتشافها (المادة 830 من القانون التجاري)؛
 - ❖ عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة.
 - ولكن يمكن للمراجع أن يفشي السر المهني في بعض الحالات المنصوص عليها في المادة 72 من القانون 01-10، هي كالاتي¹:
 - ❖ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين؛
 - ❖ اطلاع الإدارة الجبائية على وثائق الشركة؛
 - ❖ بناء على إرادة موكلهم (ملاك المؤسسة)؛
 - ❖ عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 من القانون 01-10.
- 3-2-3- المسؤولية التأديبية:** طبقا للمادة 63 من القانون 01-10، يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.
- تتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها، في²:
- ❖ الإنذار؛
 - ❖ التوبيخ؛
 - ❖ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر؛
 - ❖ الشطب من الجدول.
- 4- حقوق وواجبات المراجع الخارجي:** بينت القوانين والتشريعات المنظمة لهذه المهنة مجموعة من الحقوق والواجبات، التي يجب على المراجع الخارجي أن يقوم بها أثناء القيام بعملية المراجعة.
- 4-1- حقوق المراجع الخارجي:** يتمتع المراجع الخارجي بمجموعة من الحقوق (صلاحيات)، والتي تمكنه من أداء مهمة المراجعة بكل استقلالية، ويمكن ذكر حقوق المراجع كالاتي³:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 12.

² المرجع السابق، ص 10.

³ زاهره عاطف سواد، مرجع سابق، ص ص 137-138.

- ❖ حق الاطلاع على جميع دفاتر وسجلات ومستندات الشركة تحت المراجعة، وفي أي وقت سواء كانت مالية أو إحصائية أو إدارية بالإضافة لجميع المراسلات الواردة والصادرة، وأي مستندات أخرى يرى ضرورتها؛
- ❖ حق طلب جميع البيانات والمعلومات والإيضاحات التي يراها ضرورية لتنفيذ عملية المراجعة؛
- ❖ التحقق من موجودات الشركة والتزاماتها بحيث يستطيع إبداء رأي فني محايد على مستوى عدالة القوائم المالية؛
- ❖ حق الحصول على صورة من جميع المراسلات والبيانات التي ترسلها الإدارة للمساهمين لدعوتهم لحضور اجتماع الجمعية العامة؛
- ❖ حق حضور الجمعية العامة والأداء برأيه في النواحي المالية والرد على الاستفسارات حول تقريره المرفق بالقوائم المالية؛
- ❖ حق مناقشة قرار عزله أمام الجمعية العامة.

4-2- واجبات المراجع الخارجي: يلتزم المراجع الخارجي بمجموعة من الواجبات، هي كالآتي¹:

- ❖ ضرورة التزام المراجع بمعايير المراجعة المتعارف عليها عند تنفيذه لعملية المراجعة؛
- ❖ الالتزام بأخلاقيات المهنة (السر المهني، احترام قانون المهنة، بذل العناية المهنية)، وهو ما تضمنه المرسوم التنفيذي رقم 96-136 حول أخلاقيات مهنة المراجعة، حيث تم ذكره في الفصل الأول من الدراسة؛
- ❖ تحديد مدى وكيفية أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهد بشأنه (المادة 35 من القانون 01-10)؛
- ❖ حضور اجتماع الجمعية العامة لمناقشة تقريره؛
- ❖ الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة 10 سنوات، ابتداء من أول جانفي الموالي لآخر سنة مالية للعهد (المادة 40 من القانون 01-10).

5- أتعاب المراجع الخارجي: تعرّف أتعاب المراجع بأنها: "المبالغ أو الأجور أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية المراجعة لمؤسسة ما، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المؤسسة محل الفحص وبين المراجع وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية المراجعة والخدمة المطلوبة منه، وحاجة عملية المراجعة للمساعدتين"².

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، مرجع سابق، ص 269.

² مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 117.

وحسب نص المادة 37 من القانون 01-10: "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته، ولا يمكن لمحافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما يكن شكله، باستثناء الأتعاب والتعويضات المنفقة في إطار مهمته، ولا يمكن احتساب الأتعاب في أي حال من الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية"¹.

وعلى المراجع عند إبرام العقد أخذ مجموعة من العوامل لتحديد أتعابه، وهي كالآتي²:

- ❖ حجم وطبيعة نشاط الشركة؛
- ❖ نظام الرقابة الداخلية المطبق، حيث أن النظام الجيد الكفؤ يؤدي لتقليل الأخطاء الجوهرية، وبالتالي تضيق حجم العينة المراد فحصها، مما يقلل من تكلفة تنفيذ عملية المراجعة؛
- ❖ درجة المخاطرة، حيث أن زيادتها تؤدي لتوسيع نطاق الإجراءات وبالتالي زيادة الوقت المستغرق في عملية المراجعة وارتفاع التكلفة، بحيث تتناسب درجة المخاطرة عكسيا مع كفاءة نظام الرقابة الداخلية؛
- ❖ استخدام أسلوب العينات الإحصائية في عملية المراجعة، والذي يساعد في سرعة إنجاز العمل ومن ثم تقليل تكلفة عملية المراجعة، ويتم استخدام أسلوب العينات الإحصائية في ظل وجود نظام للرقابة الداخلية كفء وفعال.

يمكن اعتبار ما سبق من خصائص لمهنة المراجعة بأنها من العوامل التي يمكن أن تؤثر سلبا على المهنة، عندما لا تكون هناك قوانين داعمة لاستقلالية المراجع الخارجي، فنجد مثلا أن تعيين المراجع الخارجي يؤثر على استقلاليته عندما يكون التعيين من إدارة المؤسسة، وكذلك عملية عزله إذا لم يوافق على مطالبها، وأيضا يتم تخفيض أتعابه إذا لم يتبع توجيهاتها.

المطلب الثالث: الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة.

تطوّرت مهنة المراجعة عبر مراحل من الزمن، حيث كان ذلك بفضل التطوّر الاقتصادي والاجتماعي، الشيء الذي أدى إلى ظهور تنظيمات محاسبية عملت على القيام بأعمال تدريب وتأهيل لممارسي المهنة، من أجل تطوير معارفهم المهنية والحصول على الجديد في المهنة، حيث نجد حسب التقسيم الجغرافي والعرقى بأن هناك منظمات دولية وأخرى إقليمية، وأيضا منظمات عربية وكذلك منظمات خاصة بكل دولة لتنظيم مهنتها.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 8.

² زاهر عاطف سواد، مرجع سابق، ص 137.

أولاً: الهيئات المنظمة لمهنة المراجعة في الجزائر.

تعتبر الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر وخاصة في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد Le Système Comptable Financier (SCF) بداية من جانفي 2010، نقلة نوعية في إعادة ترتيب وتفعيل الهيئات المنظمة للمهنة في الجزائر.

1- المجلس الوطني للمحاسبة: نصت المادة 04 من القانون 01-10 والتي تنص على أنه ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية، ويضم ثلاثة (03) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل¹، حيث أن المجلس كان موجوداً من قبل بموجب مرسوم تنفيذي 96-318 المؤرخ في 25/09/1996 وألغي هذا المرسوم بمرسوم تنفيذي آخر رقم 11-24 لسنة 2011.

يعتبر المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، يوضح الهيكلة الجديدة للمجلس الذي يرأسه الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ووضح من خلال المادة 02 الأعضاء الذين يشكلون المجلس، وفي المواد 11 و 12 و 13 على التوالي مهامه في الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية².

كما أن المجلس يضم لجان متساوية الأعضاء حسب المادة 05 من القانون 01-10، هي كالاتي³:

❖ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية؛

❖ لجنة الاعتماد؛

❖ لجنة التكوين؛

❖ لجنة الانضباط والتحكيم؛

❖ لجنة مراقبة النوعية.

2- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين: بموجب المادة 14 من القانون 01-10 حددت على أنه: "ينشأ مصنف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 4.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة

المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون، ص 4.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 4.

الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد¹.

في سنة 2011 تم استحداث ثلاث مجالس وطنية مرتبطة بالمجلس الوطني للمحاسبة وتحت سلطة الوزير المكلف بالمالية، وهي كما يلي:

1-2- المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين: بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011 والذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، حيث يتكون المجلس من تسعة (09) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين، من بين صلاحيات ومهام المجلس تكليفه بالأعمال الآتية²:

- ❖ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وتسييرها؛
- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ❖ تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- ❖ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- ❖ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- ❖ تمثيل المصف الوطني للخبراء المحاسبين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا المنظمات الدولية؛
- ❖ إعداد النظام الداخلي للمصف الوطني للخبراء المحاسبين.

2-2- المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات: تم تشكيل المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 جانفي سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس وصلاحياته وقواعد سيره، ويتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويعين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2010، مرجع سابق، ص 6.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون، ص 7-8.

رئيس المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ويكلف المجلس بمجموعة من المهام والصلاحيات، هي كالآتي¹:

- ❖ إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها؛
- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ❖ تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالجمال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛
- ❖ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
- ❖ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
- ❖ تمثيل الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا المنظمات الدولية؛
- ❖ إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

2-3- المجلس الوطني للمنظمة المهنية للمحاسبين المعتمدين: تم تشكيل المجلس بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يبين كل من تشكيلة المجلس وصلاحياته وقواعد سيره، ويتشكل المجلس من تسعة (9) أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويتم تعيين ثلاثة (3) أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، ويكلف كذلك هذا المجلس بمجموعة من المهام الآتية²:

- ❖ إدارة تسيير الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة السنوية مرفقة بكشف تنفيذ ميزانية السنة ومشروع ميزانية السنة المالية الموالية؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ❖ تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالجمال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون، ص 11.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون، ص 14.

- ❖ تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة؛
 - ❖ الانخراط في كل منظمة جهوية أو دولية تمثل المهنة بترخيص من الوزير المكلف بالمالية؛
 - ❖ تمثيل المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين لدى الهيئات العمومية وجميع السلطات وكذا المنظمات الدولية؛
 - ❖ إعداد النظام الداخلي للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.
- ثانيا: الهيئات العربية المنظمة لمهنة المراجعة.

هي منظمات هدفها تطوير المعرفة لدى المحاسبين والمراجعين في البلدان العربية، من خلال القيام بدورات تدريبية ومنح بعض الشهادات للمتفوقين، من هذه المنظمات نذكر:

1- اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب (AFAA) The Arab Federation Of Accountants And Auditors

تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب بالقاهرة في 24 جوان عام 1970، بدعوة من نقابة المحاسبين والمراجعين المصرية، ليصبح أول تجمع مهني في الوطن العربي يضم في عضويته هيئات ومنظمات المحاسبين والمراجعين المشتغلين بالمهنة، بهدف الارتقاء بمستوى مهنة المحاسبة والمراجعة في الوطن العربي إلى مستوى الدول المتقدمة والتي سبقتنا تنظيمها وخبرة في هذا المجال، حيث كانت أهدافه واضحة المعالم منذ التأسيس، من بين أهدافه ما جاءت به المادة 05 من النظام الأساسي للاتحاد، وهي¹:

- ❖ إعداد أو اعتماد المعايير المهنية وتطويرها ومراجعتها، بما في ذلك معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة؛
- ❖ وضع برنامج التعليم المهني المستمر وتنفيذه والمساهمة في التطوير العلمي والعملية لتأهيل مزاولي المهنة، بما يمكنهم من مواكبة التطور المالي والاقتصادي العالمي، مع مراعاة الظروف الخاصة لكل بلد؛
- ❖ وضع الأساليب المناسبة للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين والمراجعين القانونيين، وتحديثه وتطويره وتقويم الأداء المهني؛
- ❖ العمل على إعداد وتشجيع وترجمة الأبحاث والدراسات، وإصدار الكتب والنشرات الدورية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بها، وإثراء الفكر المحاسبي عمليا ومهنيا؛
- ❖ تشجيع الاتصال بين الهيئات والجمعيات من أجل التنسيق والعمل المشترك بين المحاسبين الممارسين من أجل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة؛

¹ الموقع الرسمي لاتحاد المحاسبين والمراجعين العرب <http://theafaa.org.eg/afaa> ، (تاريخ الاطلاع: 2020/03/25).

- ❖ السعي إلى وضع نظام موحد لمنح شهادة محاسب قانوني عربي وفق المعايير الدولية، وذلك للسماح لحاملي هذه الشهادة العمل في مهنة المحاسبة والمراجعة في أي بلد عربي؛
- ❖ العمل على توحيد المصطلحات المتعلقة بالمحاسبة والمراجعة.

2- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين (IASCA) The International Arab Society of

Certified Accountants: تأسس المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين كهيئة مهنية غير ربحية بتاريخ 12 جانفي عام 1984 في مدينة لندن بالمملكة المتحدة، وتم تسجيله رسميا في عمان بتاريخ 24 فيفري 1994 تحت اسم "المجمع العربي للمحاسبين القانونيين"، جاءت فكرة تأسيسه بين قادة المهنة الممارسين في العالم العربي، وتقرر تأسيسه من أجل تأهيل المحاسبين العرب في العالم العربي ورفع المستوى المهني في المنطقة العربية، إذ أن الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب لم يتمكن من ممارسة دوره الرائد في التأهيل المهني الذي كان متوقعا منه، وبعد توسيع نشاط المجمع خارج النطاق العربي تم تعديل الاسم من المجمع العربي للمحاسبين القانونيين إلى المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، وكانت من بين أهدافه ما يلي¹:

- ❖ الارتقاء بمهنتي المحاسبة والمراجعة والمجالات الأخرى ذات العلاقة التي يتم تطبيقها واستخدامها في الخدمات المهنية المتنوعة، التي يقدمها المحاسبون في كافة المجالات بما في ذلك الصناعة والتجارة والخدمات العامة على نطاق العالم العربي؛
- ❖ المحافظة على الاستقلالية المهنية للمحاسبين وضمان الحماية لهم وتطبيق معايير الإشراف المهني عليهم، كوسيلة للارتقاء بمهنتي المحاسبة والمراجعة؛
- ❖ تشجيع البحث العلمي والمهني من خلال تسهيل نشر المعلومات وتبادلها بين المحاسبين الممارسين، وذلك بعقد المؤتمرات والاجتماعات والدورات التدريبية واللقاءات العلمية؛
- ❖ تأهيل المحاسب القانوني العربي من خلال الدراسة والتدريب في العلوم المحاسبية والإدارية، للحصول على لقب محاسب دولي عربي قانوني معتمد IACPA؛
- ❖ العمل على تقديم النصح و التوجيه للدول التي ليس لها معايير محاسبية خاصة بها على تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وتشجيع الدول الأخرى على تعديل معاييرها بما ينسجم ويتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

¹ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، ثلاثون (30) عاما في قيادة المهنة، 2014، ص ص 8-10، متاح على الموقع التالي: www.ascasociety.org، (تاريخ الاطلاع: 2020/03/09).

ثالثا: الهيئات الدولية المنظمة لمهنة المحاسبة و المراجعة.

كان لهذه المنظمات دور كبير على مستوى العالم حيث كانت السباقة في تطوير المراجعة من خلال الإصدارات العلمية والمتمثلة في المعايير بكل أنواعها، من هذه المنظمات المحاسبية نذكر:

1- مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) International Accounting Standard Board:

في 1973/06/29 تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Committee اثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في كل من (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية)، وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية، وأن تدعم قبولها والتقييد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC، حيث اكتسبت اللجنة اعترافا واسعا بأهليتها والتحق بها عدد كبير من المنظمات المهنية من معظم دول العالم، حيث قامت بإصدار 41 معيار محاسبي دولي (IAS) International Accounting Standards.

في مطلع القرن الواحد والعشرين ظهرت الحاجة إلى إعادة هيكلة اللجنة، والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وكان ذلك في 2001/04/01، حيث أصبح المجلس هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من اللجنة، حيث تبني هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية IAS الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC، وكل المعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بعد أفريل من سنة 2001 تظهر تحت اسم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) International Financial Reporting Standards¹.

يقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية وتعديلها وتفسيرها حسب مقتضيات التغيرات الاقتصادية، وقد اعتمد من قبل المجلس مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS لتمييزها عن المعايير المحاسبية الدولية IAS، وهكذا لجأت الكثير من الدول في تطبيق هذه المعايير على غرار الجزائر التي طوّرت نظامها المحاسبي القديم والذي كان تحت اسم "المخطط المحاسبي الوطني" PCN، وهذا كله من أجل إحداث توافق محاسبي مع البيئة الدولية لتطوير الممارسة المحاسبية، من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي الجديد SCF والذي شرع في تطبيقه بداية من 2010/01/01².

¹ لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS -دروس وتطبيقات محلولة-، الصفحات الزرقاء العالمية، برج الكيفان، الجزائر، 2012، ص 26.

² بومزايد إبراهيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018، ص ص 16-17.

2- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: هو منظمة مهنية عالمية في مجال المحاسبة والمراجعة تم تأسيسه في سنة 1977، يضم 175 عضوا ومنظمة مهنية متواجدة في 130 دولة يمثلون ما يقارب ثلاثة ملايين محاسب في القطاع العام ومجال التعليم، والخدمة الحكومية والصناعة والتجارة.

يهدف الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة المصلحة العامة من خلال تطوير وتحسين مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم، بإصدار وتبني وتطبيق معايير المراجعة والتأكد الدولية عالية الجودة والتشجيع على اعتمادها، ويوفر الاتحاد الدولي للمحاسبين الموارد البشرية ووسائل الاتصال والتمويل لمجلس معايير التدقيق والتأكد الدولية IAASB لتحقيق مهامه في وضع المعايير، كما يسهل عملية ترشيح واختيار أعضاء هذا المجلس¹.

يتكون الاتحاد الدولي للمحاسبين من مجالس مستقلة مختصة في إصدار وتطوير المعايير المهنية على مستوى العالم، من خلال إنتاج معايير عالمية عالية الجودة للمراجعة والضمان والأخلاقيات المهنية والتقارير المالية للقطاع العام والمهارات والكفاءات المهنية، وهي كالاتي²:

❖ مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولية IAASB؛

❖ مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام (IPSASB) The International Public Sector Accounting Standards Board

❖ مجلس معايير تعليم المحاسبة الدولية (IAESB) The International Accounting Education Standards Board

❖ مجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين (IESBA).

مما سبق، يمكن تلخيص دور تلك المنظمات والهيئات في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، فيما يلي³:

❖ المزج بين الخبرة والمعرفة العلمية الأكاديمية، ومن خلال اللجان المشتركة لإعداد وتطوير المعايير المحاسبية؛

❖ إبراز دور المحاسبة في خدمة المشروع والإدارة والمجتمع محليا وإقليميا ودوليا ووجوب إعطائها الاهتمام الذي يناسب ذلك الدور؛

❖ حماية أعضاء المهنة والمحافظة على حقوقهم من خلال وضع الضوابط والتنظيمات اللازمة لذلك؛

❖ تطوير الأسس والمبادئ المحاسبية وأساليب العمل المهني بما يتلاءم مع التطور في بيئة المحاسبة.

¹ International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook Of International Quality Control- Auditing- Review- Other Assurance- And Related Services Pronouncements**, Volume 01, IFAC, New York, USA, 2016-2017, P 05.

² الموقع الرسمي للاتحاد الدولي للمحاسبين <https://www.ifac.org>، (تاريخ الاطلاع: 2020/03/12).

³ عبد الستار الكبيسي، **الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و (2)**، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010، ص 28.

المبحث الثاني: المحاسبة كنظام للمعلومات.

في البدايات الأولى لعلم المحاسبة نجد بأن هناك بساطة في التعاملات وعدم القدرة في تلبية احتياجات طالبي المعلومة، ولكن بمرور الزمن وتغيّر الأحداث الاقتصادية والاجتماعية وحتى الثقافية منها، أدى ذلك إلى تطور علم المحاسبة الذي أصبح علم له مبادئه ومعايير المحاسبية التي تنظم العمل المحاسبي، وبالتالي تغيرت احتياجات المستفيدين من المعلومات نتج عنها تعدّد في الأهداف والقرارات.

المطلب الأول: مدخل حول المحاسبة المالية.

تميّزت المحاسبة عبر مراحل تطوّرها بخصائص وصفات، كونها المصدر الأساسي للمعلومات المحاسبية الذي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي، ومن خلالها يتم التعرف على الوضعية المالية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتمكن كذلك إدارة وملاك المؤسسة من اتخاذ قرارات اقتصادية.

أولاً: نشأة المحاسبة وتطورها.

كان لبعض الحضارات القديمة الدور المميز في تطور علم المحاسبة، وكذلك بعض الأشخاص الذين كان لهم الدور في تأسيس بعض مبادئ علم المحاسبة، ولا ننسى كذلك المنظمات المهنية التي عملت جاهدة على وضع معايير ومبادئ وأخلاقيات مهنة المحاسبة، وهو ما سنقوم بتوضيحه فيما سيأتي من طرح للموضوع.

1- البدايات الأولى لظهور المحاسبة: أثبتت الدراسات المحاسبية أن أول محاولة قام بها الإنسان لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى عهد الآشوريين من حوالي 3500 سنة قبل الميلاد، إذ حرص ملوكهم على تسجيل ما كانوا يدفعونه لجنودهم من رواتب في صورة ماشية أو حبوب، أو أحجار كريمة، كما أظهرت بعض الحفريات في خرائب بابل آثاراً لما يشبه السجلات المحاسبية، التي كانت في شكل ألواح من الطوب هذا بالإضافة إلى أن شرائع حمورابي التي ظهرت على برج بابل، والتي اشتملت على بعض المواد المتعلقة بأحكام تجارية¹.

وحسب المعلومات التي توصل إليها الباحثون في تاريخ المحاسبة، فإن أكثر الأنظمة المحاسبية القديمة تطورا بعد النظام الذي خلفه المصريون القدماء، عندما عيّن سيدنا يوسف عليه السلام أميناً على صوامع الغلال، وتم وضع نظام متطور للمخازن في ذلك الوقت، وقد ساعد اختراع ورق البردي في تسهيل عمليات الإثبات والتوثيق المحاسبي².

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص 25.

² بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2015، ص 14.

2- مساهمة المسلمون في تطور المحاسبة: لم يُهمل المؤرخون مساهمة المسلمون في تطوير المحاسبة بالتحول إلى نظام العد العشري، بإدخالهم العدد صفر على النظام الهندي وما كان لذلك من أهمية في تسهيل الحسابات بالإضافة إلى إدخال الكثير من النظريات والمفاهيم كالفترة المالية التي كانت تسمى الحول¹، فقد كان النبي محمد صل الله عليه وسلم يحاسب من يقوم بجمع الزكاة والصدقات، وتسجيل ما يتم تحصيله أو ما يتم صرفه من أموال، حيث بلغت المحاسبة مكانة عالية على أيدي المسلمين الأوائل، فقد كان الفاروق عمر بن الخطاب رضي الله عنه هو أول من نظم وأنشأ الدواوين، والديوان هو عبارة عن الدفتر الذي يسجل فيه حقوق الدولة والتزاماتها، وكذلك إيرادات بيت المال ومصرفاته، وكان يطلق على المحاسبين (الحسبة أو كتابة الأموال)²، ومن هذا المنطلق تم تصوير الميزانية العمومية للوقوف على الوضع المالي، حيث يقسم المال (الأصول) إلى عروض قنّية (أصول ثابتة) وعروض التجارة والأثمان (أصول متداولة)³.

3- نقطة التحول في تاريخ المحاسبة: يعتبر نهاية القرن الخامس عشر انقلابا حاسما في عالم المحاسبة، وذلك بسبب ابتكار القيد المزدوج من طرف العالم الايطالي لوقا باسيولي (Luca Pacioli)، حيث كان راهبا وأستاذا في الرياضيات في جامعة ميلانو بايطاليا، ثم في أكاديمية روما بعد ذلك، وفي عام 1494 ألف كتابا في الرياضيات تحت عنوان: (Summa De Arithmetica Proportioni et De Computis Et Scripturis) أي (مراجعة عامة في الحساب والهندسة والتناسب)، وفي هذا الكتاب خصّص فيه فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية، شرح فيه بالتفصيل مفهوم القيد المزدوج، ويجدر القول في هذا المجال أن باسيولي كان قد اعترف بصراحة ضمن مقدمة كتابه بأن لا فضل له في ابتكار القيد المزدوج، بل كان جل ما قام به هو تفسير أساليب كانت معروفة من قبل، ومن ثم كتابتها في مؤلف مطبوع بعد أن كانت مبعثرة في شكل مخطوطات⁴. ولكن مهما اختلف الباحثون في تقييم الآثار التي خلفها باسيولي على المحاسبة فهم متفقون على إسناد الفضل إليه في نوعين من الآثار، هما:

❖ أنه كان أول من وضع الركائز الأساسية لتنظيم المجموعة الدفترية المحاسبية ممثلة في ثلاثة سجلات رئيسية وهم: المذكرة، اليومية ودفتر الأستاذ؛

¹ بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هوم، بوزريعة، الجزائر، 2010، ص 4.

² وليد بن محمد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقارير المالي، الطبعة الأولى، العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014، ص ص 2-3.

³ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 4.

⁴ وليد ناجي الحياي، مرجع سابق، ص ص 28-29.

❖ كما أنه كان أول من دعا إلى قياس الربح الدفترية للمؤسسة في نهاية الفترة المالية عن طريق إعداد ما يسمى بحساب الأرباح والخسائر، والذي اعتبره باسيولي ملخصا تقفل فيه جميع البنود التي لا تنقل آثارها للفترة المالية اللاحقة وهي بنود الإيرادات والمصروفات.

4- دور المنظمات المهنية العالمية في تنظيم وتطور مهنة المحاسبة: يوجد العديد من المنظمات المهنية العالمية التي تعنى بالجانب المحاسبي، والتي كان لها الدور في تطورها وتنظيمها كجمعية المحاسبة الأمريكية AAA، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية، ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا وكندا وأستراليا، والتي تعمل جميعا على تطوير علم المحاسبة، وذلك من خلال البحوث والدراسات وتقديم التوصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي مكّنت هذا العلم من مسايرة التطور الاقتصادي، وخدمة إدارة الوحدات الاقتصادية، والمستثمرين، والمجتمع.

حيث ساعدت هذه المنظمات على حل الكثير من المشاكل المحاسبية الإجرائية، من خلال وضع قواعد ومبادئ ثابتة وموحدة للقياس المحاسبي، وعرض القوائم المالية على متخذي القرار، كما كان للجامعات والكليات المتخصصة في العالم دورا متميزا في نشر المعارف المحاسبية، وإعداد أجيال من المحاسبين المسلحين بأحدث العلوم المتعلقة بالمهنة، وكان لأساتذة الجامعات والأكاديميين الفضل الكبير في نشر الفكر المحاسبي وتطويرة في كثير من دول العالم، وكان هذا الدور متميزا في الوطن العربي لقلّة المنظمات المهنية وضعف دورها في المساهمة الفعالة في مجال المحاسبة¹.

وكذلك لا ننسى ما ذكرناه في نهاية المبحث السابق من منظمات مهنية مختصة في مجال المحاسبة، والتي كان لها الدور أيضا في تطور علم المحاسبة، منها مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

5- المحاسبة في الجزائر: تبنت الجزائر غداة الاستقلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG الصادر في عام 1947، والذي تمت مراجعته في عام 1957، بحيث كان هذا المخطط كافيا للاستجابة لمتطلبات تلك الفترة، وبمرور الزمن أصبح هذا المخطط لا يتوافق مع متطلبات فترة نظام الاقتصاد الموجه، فقد شرع في التحضير لاستبدال المخطط المحاسبي الفرنسي ووضع مخطط محاسبي جديد يتناسب مع التوجهات الاقتصادية على المستويين الجزئي والكلّي، وهو ما أفضى إلى إصدار المخطط المحاسبي الوطني PCN عام 1975، والذي أصبح إجباري التطبيق ابتداء من أول جانفي 1976.

¹ ولید ناجی الحیالی، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007، ص ص 24-25.

ومع بداية تسعينيات القرن الماضي ومع انتهاز لنظام اقتصاد السوق صار لزاما عليها إعادة النظر في المخطط المحاسبي الوطني PCN، لأن هذا الأخير أصبح لا يتماشى مع الإصلاحات المحاسبية التي باشرتها الجزائر، وبداية من سنة 2001 انطلقت ورشة الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني، والتي تم تمويلها من طرف البنك الدولي، وقد أوكلت هذه المهمة للعديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث قامت بتطوير المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين الجدد، حيث بدأت الجزائر في تطبيقه بداية من أول جانفي 2010 ولا يزال إلى الآن مطبقاً¹.

ثانيا: تعريف المحاسبة المالية.

تعتبر المحاسبة علم اجتماعي كونها تطورت بتطور الحياة الاقتصادية، إذ أن لها علاقة بعلم الاقتصاد وكذلك العلوم الاجتماعية الأخرى (القانون، علم الاجتماع،...)، وبالتالي هدفها توفير المعلومات المحاسبية الملائمة وفي الوقت المناسب، وعلى هذا سوف نقوم بسرد بعض التعريفات تماشياً مع التطورات التاريخية لمفهوم المحاسبة، نذكر منها ما يلي:

أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في سنة 1941 تعريفاً للمحاسبة باعتبارها: " فن تسجيل وتبويب وتلخيص بطريقة منهجية وجوهرية للمعاملات والأحداث ذات الطبيعة التقديرية، والتي تتسم بأنها ذات طبيعة أو خاصية مالية، وتفسير النتائج المترتبة على ذلك"².

وفي سنة 1966 تم تعريف المحاسبة من طرف جمعية المحاسبة الأمريكية AAA على أنها: "عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بشكل يتيح اتخاذ أحكام وقرارات رشيدة عن طريق مستخدمي المعلومات"³.

وفي تعريف آخر من مجلس مبادئ المحاسبة (APB) Accounting Principles Board المنبثق من الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA في البيان (النشرة) رقم أربعة سنة 1970 يبين بأن: " المحاسبة هي مجرد نشاط خدمي، تتمثل مهمتها في توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية حول المؤسسات الاقتصادية، والتي تهدف إلى أن تكون مفيدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية"⁴.

¹ مراد كواشي، المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017، ص ص 15-16.

² أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 3.

³ المرجع السابق، ص 3.

⁴ American Institute Of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, Basic Concepts And Accounting Principles Underlying Financial Statements Of Business Enterprises, Statement Of The Accounting Principles Board (Aph) 4, 1970 , P 6.

ويمكن تعريفها كذلك على أنها: "نظام معلومات يقيس الأنشطة التجارية ويسجلها، ويعالج البيانات ويقدمها كمعلومات محاسبية في تقارير إلى صانعي القرار، ويمكن اعتبارها أيضا "لغة الأعمال" كلما فُهمت اللغة بشكل أفضل، كان بإمكانك اتخاذ قرارات أفضل باستخدام المعلومات المحاسبية"¹.

وحسب نص المادة 03 من القانون رقم 11-07 المؤرخ في 2007/11/25 والتي تعتبر بأن: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"².

وهكذا نجد مما تم طرحه من تعريفات سابقة أن المحاسبة تطوّرت شيئا فشيئا، ويظهر ذلك من خلال طبيعة المحاسبة ودورها في خدمة الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، من خلال إنتاج المعلومات المحاسبية وتوصيلها لاتخاذ القرارات المصيرية في المؤسسة، حيث كانت المحاسبة في بدايتها ينظر إليها كفن أو حرفة يقوم بأدائها المحاسبون، بعد ذلك أصبحت المحاسبة كأداة اتصال تمكن من اتخاذ قرارات صائبة وفي الوقت المناسب، حيث يتمثل دور المحاسبة المالية في الربط بين المؤسسة وأصحاب المصالح من خلال المعلومات المحاسبية المنشورة والمفصح عنها في القوائم المالية.

ثالثا: الفروض والمبادئ المحاسبية.

هي عبارة عن مجموعة من القواعد التي يجب الالتزام بها عند العمل المحاسبي، لما لها من تأثير على جودة المعلومات المحاسبية، بحيث لا تحصى القوائم المالية بالقبول من طرف مستخدميها الداخليين والخارجيين، إلا إذا تم تطبيق هذه المبادئ والفروض المحاسبية.

1- الفروض المحاسبية: هي مقدّمات علمية تتميز بالعمومية تصلح كنقطة ابتداء في سبيل الوصول إلى المبادئ العلمية، فان أي تضارب أو خلل فيما بينها أو عدم الملاءمة مع الواقع سيؤثر على المبادئ المحاسبية، وهي كالتالي³:

1-1- فرض الشخصية المعنوية (الوحدة المحاسبية المستقلة): يعني هذا الفرض أن تعامل كل مؤسسة كوحدة محاسبية، لها وجودها المستقل عن وجود الأفراد الطبيعيين (الحقيقيين) المؤسسين لها، أي لها شخصية معنوية مستقلة عن شخصية أصحاب المشروع، فأى عملية تكون بين المؤسسة ومالكها تعتبر كأنها عملية تمت مع الغير.

¹ Walter T. Harrison, Jr And Others, **Financial Accounting**, Sixth Edition, Pearson Canada, 2017, P 03.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 11-07 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، السنة الرابعة والأربعون، ص 3.

³ عبد الوهاب رميدي، علي سناي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي -مبادئ عامة/أمثلة محلولة-، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016، ص ص 22-23.

1-2- فرض استمرار المشروع: لا يعني فرض استمرار المشروع بقاءه بصفة دائمة، وإنما يعني أن المشروع سيظل موجودا لفترة كافية لتنفيذ أعماله الحالية، ومقابلة ارتباطاته القادمة، حيث يقوم على قاعدة عدم التصفية، وبالتالي فرض الاستمرارية يأخذ إحدى الصيغتين التاليتين:

❖ لا يتوقع تصفية المشروع في المستقبل؛

❖ أن المشروع سيستمر في ممارسة نشاطه العادي لمدة غير محددة زمنيا.

1-3- فرض الفترة الزمنية: المؤسسات الناجحة قد تستمر لعشرات السنوات، ولأغراض كثيرة مختلفة يلزم معرفة مقدار أرباح المؤسسات ومركزها المالي بصفة دورية، حيث لا يمكن الانتظار حتى نهاية حياتها لمعرفة ذلك، لذا كان لا بد من تقسيم المؤسسة إلى فترات دورية متساوية، وقد جرت العادة على العمل بما يسمى بالسنة المالية أو الفترة المحاسبية (12 شهرا)، يتم في نهايتها إعداد التقارير المالية ونتائج العمليات بهدف قياس مدى النجاح والنمو الذي حققته¹.

1-4- فرض الوحدة النقدية (القياس النقدي): يعتمد هذا الفرض على استخدام وحدة التّقد لقياس العمليات المالية، التي تتميز بأنها ملائمة في القياس، وبسيطة في التعامل والتعبير، ويمكن فهمها بسهولة، حيث تسجل عمليات المؤسسة التي يمكن قياسها ماليا، ومن ثم فإن العمليات الأخرى التي لا يمكن التعبير عنها أو قياسها بلغة النقود لا يتم تسجيلها مثل جودة السلعة أو التقسيم الهيكلي للمؤسسة².

1-5- فرض المحاسبة على أساس الاستحقاق: يقصد بالمحاسبة على أساس الاستحقاق أو الالتزام Comptabilité D'engagement أن العامل المولد لتسجيل العمليات هو حدوث العمليات و نشأة الالتزام بين الطرفين، ولا ننتظر حتى حدوث التدفقات النقدية الموافية لها لنقوم بعملية التسجيل في الدفاتر المحاسبية، على هذا تسجل مثلا عملية البيع عند حدوثها ولا يهم إن كان الدفع نقدا أو لأجل³.

2- المبادئ المحاسبية: يمكن ذكر بعضها كما ذكرها المشرّع الجزائري، وهي كالآتي⁴:

2-1- مبدأ القيد المزدوج: نصت المادة 16 من القانون 11-07 على أن الكتابات المحاسبية حسب مبدأ القيد المزدوج يمس كل تسجيل على الأقل حسابين أو اثنين، أحدهما مدين والآخر دائن، في ظل احترام التسلسل الزمني في تسجيل العمليات، حيث يجب أن يكون المبلغ المدين مساويا للمبلغ الدائن.

¹ مجور جابر محمود النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، جدّة، المملكة العربية السعودية، 2011، ص 24.

² وليد بن محمد الشباني، مرجع سابق، ص 35-36.

³ بن ربيع حنيفة، مرجع سابق، ص 30-31.

⁴ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق، ص 4.

2-2- مبدأ عدم المقاصة: جاءت في المادة 15 من القانون 11-07 ما يأتي: "لا يمكن إجراء أي مقاصة بين عنصر من الأصول وعنصر من الخصوم، ولا بين عنصر من الأعباء وعنصر من المنتجات، إلا إذا تمت هذه المقاصة على أسس قانونية أو تعاقدية، أو إذا كان من المقرر أصلاً تحقيق عناصر هذه الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات بالتتابع، أو على أساس صاف".

2-3- مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية: تنص المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 على أنه: "تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها، يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط"¹.

2-4- مبدأ ثبات الطرق المحاسبية: حسب المادة 05 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08: "تتمثل الطرق المحاسبية في المبادئ والاتفاقيات والقواعد والتطبيقات الخصوصية المحددة في المواد أدناه*، التي يجب على الكيان تطبيقها بشكل دائم من سنة مالية إلى أخرى لإعداد وعرض كشوفه المالية"².

2-5- مبدأ التكلفة التاريخية: حسب المادة 16 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 توضح بأنه: "تقيّد في المحاسبة عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بتكلفتها التاريخية، على أساس قيمتها عند تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات السعر أو تطور القدرة الشرائية للعملة"³.

وبناء على هذا المبدأ يجب على المؤسسة أن تسجل مختلف العمليات التي تقوم بها بالاستناد إلى قيمة الشراء أو الحيازة، أي تكلفة الشراء إذا تعلق الأمر بالسلع المشتراة وتكلفة الإنتاج في حالة السلع المنتجة من قبل المؤسسة نفسها، مع إمكانية تصحيح هذه القيمة من خلال إعادة التقييم، لتظهر في آخر الدورة عناصر الأصول مسجلة في الميزانية بقيمتها المحاسبية الصافية، بعد أن يتم تخفيض المجموع المتراكم للاهلاكات والمؤونات من قيمتها التاريخية⁴.

2-6- مبدأ الحيطة والحذر: نصت المادة 14 من المرسوم التنفيذي رقم 156-08 أنه: "يجب أن تستجيب المحاسبة لمبدأ الحيطة الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك، قصد تفادي خطر تحول لشكوك موجودة إلى المستقبل من شأنها أن تنقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجه"⁵.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، السنة الخامسة والأربعون، ص 12.

* أي المواد التي تأتي بعد هذه المادة والتابعة للمرسوم التنفيذي رقم 156-08.

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مرجع سابق، ص 11.

³ المرجع السابق، ص 12.

⁴ مراد كواشي، مرجع سابق، ص 11.

⁵ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 156-08 لسنة 2008، مرجع سابق، ص 12.

"ينبغي أن لا يبالغ في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، كما يجب أن لا يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، وألا يؤدي تطبيق مبدأ الحيطة هذا إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها".

كما نجد أن المشرع الجزائري قد طرح مجموعة من المبادئ المحاسبية التي يجب الالتزام بها، وحددت هذه المبادئ في المادة 06 من القانون 11-07 المؤرخ في 2007/11/25، الذي يتضمن النظام المحاسبي المالي الجديد، ولكن بدون شرح، وفي ذات السياق نجد بأن المرسوم التنفيذي رقم 156-08 والمؤرخ في 26 ماي 2008 يتضمن تعريف للمبادئ المذكورة في المادة 06 من القانون 11-07.

رابعا: العلاقة بين المحاسبة والمراجعة.

يمكن التفرقة بين المحاسبة والمراجعة في مجموعة من النقاط، التي تميز كل مهنة على الأخرى، وذلك يكون كالآتي:

1- أوجه الاختلاف: هناك مجموعة من الاختلافات بين المحاسبة والمراجعة، نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): أوجه الاختلاف بين المحاسبة والمراجعة.

معيار الاختلاف	المحاسبة	المراجعة
1- من حيث التعريف.	علم يهتم بتسجيل وتحليل وإيصال المعلومات من خلال القوائم المالي.	علم يهتم بتحليل وفحص السجلات والقوائم المالية، للتحقق من صحتها.
2- من حيث طبيعة العلم.	علم إنشائي، يبدأ بمجموعة من العمليات لتنتهي بمخرجات (القوائم المالية).	علم تحليلي انتقادي، يبدأ بالقوائم المالية رجوعا بعد ذلك إلى الدفاتر والسجلات للتأكد من صحتها.
3- من حيث الوظائف.	القياس، التسجيل، الاتصال.	الفحص، التحقيق، التقرير.
4- من حيث الهدف.	تحديد الوضعية المالية للمؤسسة (ربح، خسارة).	إبداء رأي حول القوائم المالية في شكل تقرير.
5- من حيث المدخلات.	المستندات والوثائق الثبوتية.	القوائم المالية، المستندات، الوثائق القانونية والإدارية للمؤسسة.
6- من حيث المخرجات.	القوائم المالية.	تقارير المراجع.
7- من حيث المبادئ.	من بينها: مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الحيطة والحذر، مبدأ استقلالية الدورات المحاسبية.	وهي مبادئ متعلقة بكل من: مبدأ الموضوعية، مبدأ الإفصاح، مبدأ الإنصاف، ...
8- من حيث الفروض.	من بين الفروض المحاسبية نذكر: فرض الاستمرارية، فرض الوحدة المحاسبية، فرض الفترة المحاسبية.	من بين فروض المراجعة نجد: قابلية البيانات للفحص، مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط، وجود نظام سليم للرقابة الداخلية.
9- من حيث الأنواع.	تتكون من عدة أنواع، نذكر منها ما يلي: - المحاسبة المالية؛ - محاسبة التكاليف؛ - المحاسبة الضريبية؛	تتكون من عدة أنواع، نذكر منها ما يلي: - المراجعة الخارجية؛ - المراجعة الداخلية؛ - المراجعة الاجتماعية؛

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية في الجزائر وجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

10- من حيث معرفة القائم بالمهمة.	المحاسب ربما لا يكون لديه دراية كافية بالمراجعة وإجراءاتها.	- المراجعة الجبائية. المراجع يجب أن يكون لديه معرفة بالمحاسبة وبعض العلوم الأخرى (الاقتصاد، الإحصاء،...)، وكذلك تكون لديه خبرة مهنية في مجال المحاسبة.
11- من حيث استقلالية القائم بالمهمة.	المحاسب موظف تابع لإدارة المؤسسة ويتقاضى أجره شهرياً من الإدارة.	المراجع شخص محايد مستقل من خارج المؤسسة، يقوم بعمله مقابل أجر يحدد في العقد بينه وبين المؤسسة.
12- من حيث المعايير الدولية.	معايير المحاسبة الدولية (IAS)، ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS).	معايير المراجعة الدولية (ISA).
13- من حيث القوانين المطبقة في الجزائر.	قانون النظام المحاسبي المالي 11-07 والقوانين الملحقه به.	القانون 01-10 والقوانين الملحقه به.
14- من حيث المراحل.	- أعمال الدورة المحاسبية؛ - أعمال نهاية الدورة المحاسبية.	- قبول المهمة؛ - أخذ معرفة عامة حول المؤسسة؛ - تقييم نظام الرقابة الداخلية؛ - فحص الحسابات؛ - التقرير.
15- من حيث العلاقة بالمعلومة المحاسبية.	إنتاج المعلومة المحاسبية.	إضفاء الشرعية والصدق على المعلومة المحاسبية وإبداء الرأي.
16- من حيث أوراق العمل.	- المستندات الثبوتية (الفواتير، الكشفوف البنكية، وثيقة التصريحات الجبائية وشبه الجبائية، ... الخ)؛ - الدفاتر المحاسبية والإدارية (دفتر اليومية العامة، دفتر الجرد، دفتر الأجور، ... الخ).	- الملف الدائم (يستعمل طيلة عهدة المراجعة مع القيام ببعض التحيينات)؛ - الملف الجاري أو السنوي (يحتوي على الأعمال التي تم تنفيذها خلال السنة محل المراجعة، ممثلة في القوائم المالية والتقارير الإدارية، ... الخ).

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق، وباعتماد على المراجع التالية:

1- مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، مرجع سابق، ص 24.

2- علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 72-73.

2- أوجه التشابه: تعتبر المراجعة امتداد للمحاسبة، وهذا راجع إلى أن مراجعة الحسابات من بين أنواع المحاسبة المالية، فنجد بأن المراجع يبدأ عمله من حيث ينتهي المحاسب، وبالتالي هناك تقارب وعلاقة وطيدة بينهما، نبينها في النقاط التالية¹:

❖ كلاهما أحد العلوم الاجتماعية وفن من الفنون الإدارية، وهذا راجع إلى أنّ كلا المهنتين تطورت بتطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية، وأصبح لكل منهما إطار نظري علمي (تعريف، مبادئ، فروض، ... الخ)، حيث يعتمد المحاسب عند إعداد القوائم المالية للمؤسسة على المحاسبة المالية، والمراجع كذلك

¹ علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 73، بتصرف.

حتى يتمكن من إبداء رأيه حول القوائم المالية يجب أن يتّبع معايير المراجعة وأجراءاتها، ولكن لا يتحقق هدف المراجعة إذا لم يكن لديه معرفة بالمحاسبة المالية، أي يجب على المراجع أن يكون ملماً بالجانب النظري والتطبيقي للمحاسبة حتى يتمكن من معرفة الأخطاء المرتكبة في التسجيل المحاسبي من خلال إجراء بعض المقاربات بين الحسابات؛

❖ لكل منهما علاقة بالمعلومة المحاسبية، حيث أن مخرجات المحاسبة المالية تتمثل في المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية، وهي في نفس الوقت مدخلات مراجعة الحسابات، وبالتالي حلقة الوصل بينهما القوائم المالية؛

❖ كلاهما إلزامي بالنسبة للمؤسسة، وذلك من خلال القوانين والتشريعات المطبّقة، حيث نجد في الجزائر أن المحاسبة المالية تطبق على المؤسسات المذكورة في المادة 04 بموجب القانون 07-11 والذي يتضمن النظام المحاسبي المالي، وبالنسبة للمراجعة نجد المادة 66 من القانون 10-13 الذي يتضمن قانون المالية لسنة 2010 والذي بين شروط معينة لإلزامية المراجعة في المؤسسات؛

❖ كلاهما يستعمل المراجعة، ففي المحاسبة نجد بأن المحاسب قبل إقفال حسابات المؤسسة يقوم بعملية تحليل الحسابات، والتأكد من المستندات ومقاربتها مع التسجيلات المحاسبية التي قام بها خلال أيام السنة، أما في مراجعة الحسابات فنجد بأن المراجع الخارجي يستعمل خطة عمل منظمة لفحص حسابات المؤسسة للسنة التي أقفل فيها المحاسب حسابات المؤسسة، وذلك من خلال جمع الأدلة الكافية لتدعيم رأيه المهني؛

❖ كلاهما يعمل على التقليل من حدّة الصراع بين أصحاب المصالح، فنجد بأن المحاسبة تقدم معلومات عن الوضعية المالية للمؤسسة في شكل قوائم مالية للأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، ولكن هذا غير كاف لاطمئنان مستخدم المعلومات المحاسبية حتى يتم مراجعتها من طرف مراجع خارجي، أي أن توافر معايير المحاسبة والمراجعة تضمن حقوق جميع الأطراف ذات العلاقة.

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لنظام المعلومات المحاسبي.

يعتبر نظام المعلومات المحاسبي أحد أنظمة المعلومات الفرعية في المؤسسة، يسمح بإنتاج معلومات محاسبية مفيدة تمر عبر مراحل المعالجة المحاسبية (الطرق والأساليب المحاسبية)، هدفه في ذلك توصيل المعلومات المحاسبية إلى كل الأطراف الطالبة للمعلومة المحاسبية من داخل المؤسسة وخارجها.

أولاً: تعريف النظام، نظام المعلومات، نظام المعلومات المحاسبي.

عندما نجد أن كلمة نظام مستخدمة بكثرة في حياتنا نستطيع القول بأن هذا المصطلح له وزن سياسي، اجتماعي، اقتصادي...، لما له من دور تسييري متكامل لتحقيق أهداف كل مؤسسة تستطيع أن توفر معلومات ملائمة لاتخاذ قرارات دقيقة وصائبة، ومن هنا سنقوم بتعريف ما يلي من مصطلحات:

1- تعريف النظام: هناك العديد من التعريفات الموجودة في البحوث والدراسات الأكاديمية، نوجز منها ما يلي:

يعرف النظام على أنه: "مجموعة من الأجزاء المترابطة والتي تعمل معا لتحقيق الأهداف، وقد يكون النظام طبيعي وقد يكون من صنع البشر، ولكل نظام حدوده التي تفصله عن البيئة المحيطة به، ومعظم النظم تحصل على مدخلاتها من البيئة المحيطة بها وتقدم مخرجاتها لها، ومن ثم تتفاعل أجزائها مع العناصر الأخرى خارج حدود النظام"¹.

ويمكن أن نعرفه بأنه: "مجموعة من العناصر المترابطة التي تتفاعل لتحقيق هدف ما، تتكون معظم الأنظمة من أنظمة فرعية أصغر تدعم النظام الأكبر، على سبيل المثال، كلية الأعمال هي نظام يتكون من أقسام مختلفة، كل منها نظام فرعي، علاوة على ذلك، الكلية نفسها هي نظام فرعي للجامعة"².

وفي تعريف آخر نجد بأن النظام: "هو مجموعة من العناصر أو الأجزاء المتكاملة مع بعضها البعض، وتحكمها علاقات اعتمادية متبادلة وآليات عمل معينة في نطاق محدد بهدف تحقيق هدف معين"³.

مما سبق من تعريفات يمكن أن نعرف النظام على أنه مجموعة متكاملة من العناصر والأجزاء التي من خلالها يتم تنظيم مدخلات النظام، ومن ثم معالجة الأحداث التي تحصل أثناء تنفيذ المهام، هدفه في ذلك، إعطاء صورة واضحة عما يحدث داخل المؤسسة أو الهيئة أو القسم.

2- تعريف نظام المعلومات: يمكن ذكر بعض التعريفات في هذا الموضوع، وهي كالآتي:

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في: الأنظمة المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 17-18.

² Marshall B. Romney, Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, Fourteenth Edition, Pearson Education, Inc, New York, United States Of America, 2018, P 03.

³ بومزايد إبراهيم، مرجع سابق، ص 7.

نظام المعلومات هو: "مجموعة من الإجراءات المنظمة، والتي تزود الإدارة بمعلومات لدعم الرقابة أو وضع القرار في المنظمة، وبالتالي فههدف أي جزء من نظام المعلومات هو مساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرار"¹. وفي تعريف آخر يبين بأن نظام المعلومات هو: "بيئة تحتوي على عدد من العناصر التي تتفاعل فيما بينها، ومع محيطها بهدف جمع البيانات ومعالجتها حاسوبيا، وإنتاج وبث المعلومات لمن يحتاجها لصناعة القرارات"². كما يمكن تعريفه على أنه: "إطار يتم من خلاله تنسيق الموارد (البشرية والآلية) لتحويل المدخلات (البيانات) إلى مخرجات (المعلومات) لتحقيق أهداف المؤسسة"³.

مما سبق يتبين بأن نظام المعلومات هو: نظام يتكون من مجموعة من الأفراد والإجراءات التي تقوم بجمع وتنظيم وتوصيل المعلومات وعرضها، لاستعمالها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الوقت المناسب داخل المؤسسة.

3- تعريف نظام المعلومات المحاسبي: يعتبر نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة الجهاز المركزي للمعلومات، الذي تمر من خلاله كافة المعلومات المحاسبية، لمعرفة أكثر حول هذا النظام سنقوم بذكر مجموعة من التعريفات، هي كالآتي:

يعرّف نظام المعلومات المحاسبي على أنه: "هيكل متكامل داخل الوحدة الاقتصادية، يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية، بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات"⁴.

كما يمكن تعريفه على النحو التالي: "هو أحد مكونات التنظيم الإداري حيث يختص بجمع وتبويب، ومعالجة، وتحليل، وتوصيل المعلومات المالية والكمية لاتخاذ القرارات إلى الأطراف الداخلية والخارجية"⁵. وعرف أيضا على أنه: "النظام الذي يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة من الأحداث الخارجية أو العمليات الداخلية، حيث تترجم بعد ذلك إلى بيانات مالية، وفي جانب المخرجات، فإن نظام المعلومات المحاسبي ينتج عنه معلومات على شكل مستندات وتقارير وقوائم وبعض المعلومات الأخرى المعبر عنها في صورة مالية، تساعد في اتخاذ القرارات"⁶.

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، الإصدار الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 19.

² عماد الصباغ، نظم المعلومات - ماهيتها ومكوناتها -، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 11.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 15.

⁴ السيد عبد المقصود دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 17.

⁵ أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 27.

⁶ كمال الدين مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص 53.

وفي تعريف آخر يُعتبر نظام المعلومات المحاسبي على أنه: "نظام يقوم بجمع ومعالجة بيانات العمليات، ويقوم بنشر المعلومات إلى الجهات المختصة بنظام المعلومات المحاسبية، وهو يتضمن كل خطوات الدورة المحاسبية والوثائق التي تثبت الأحداث الاقتصادية، السجلات المحاسبية، موازين المراجعة، أوراق العمل، وكمحصلة القوائم المالية، ومن الممكن أن يكون نظام المعلومات المحاسبي إما يدوياً، أو محوسباً"¹.

وكما يمكن تعريفه على أنه: "أحد الأنظمة المكونة لنظام المعلومات داخل المؤسسة، إذ يقوم بجمع، تبويب، معالجة، تحليل وتوصيل المعلومات المحاسبية الملائمة إلى إدارة المؤسسة وإلى الأطراف الخارجية الطالبة لها، وذلك بمساعدة مجموعة من الأنظمة الفرعية التالية (نظام الإيرادات، المصروفات، الإنتاج، التمويل)"².

كثيراً ما قيل أن المحاسبة هي لغة الأعمال، فإذا كان هذا هو الحال، فإن نظام المعلومات المحاسبية هو الذكاء (وسيلة تقديم المعلومات) لتلك اللغة³.

من خلال ما سبق من تعريفات، يمكن أن نُعرّف نظام المعلومات المحاسبي بأنه أحد النظم الفرعية لنظام المعلومات في المؤسسة، كما يعتبر أداة فعالة تستطيع المؤسسة من خلاله توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للمؤسسة وللأطراف ذات العلاقة، ويكون ذلك بوجود أنظمة فرعية رئيسية لهذا النظام وهي (النظام الفرعي للإيرادات، المصروفات، الإنتاج، التمويل)، وهذا من أجل معالجة البيانات (الأحداث والعمليات الاقتصادية) للوصول إلى مرحلة المخرجات وهي الحصول المعلومات المحاسبية الجاهزة للاستعمال، والتي تتضمنها القوائم المالية.

ثانياً: مكونات ووظائف نظام المعلومات المحاسبي.

لأي نظام موجود خصائص معينة تميزه عن باقي الأنظمة، ويكون ذلك من خلال مكوناته التي من خلالها يستطيع أن يقوم بوظائفه العادية.

1- مكونات نظام المعلومات المحاسبي: تعتبر العناصر والأجزاء المكونة للنظام ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة لإنتاج المعلومات، والعناصر التي يتكون منها هذا النظام ستة، هي كالتالي⁴:

- ❖ المصادر البشرية التي تقوم باستخدام هذا النظام وتؤدي عليه وظائف مختلفة؛
- ❖ التعليمات والإجراءات اليدوية والأوتوماتيكية (الآلية) التي تستخدم في تجميع، ومعالجة، وحفظ المعلومات حول أنشطة المؤسسة؛
- ❖ البيانات حول المؤسسة وأسلوب عملها؛

¹ ويجانت، كيسو، كميل، مبادئ المحاسبة، ترجمة: مصطفى محمد جمعة أبو عماره، نزار بن صالح الشوممان، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2015، ص 459.

² مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2014، ص 13.

³ Marshall B. Romney, Paul John Steinbart, Op-Cit, P 10.

⁴ نضال محمود الرححي، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 23.

- ❖ البرامج المستخدمة في معالجة بيانات المؤسسة؛
 - ❖ بنية تكنولوجيا المعلومات الأساسية والتي تشمل أجهزة الكمبيوتر، وشبكة الاتصالات التي تجمع وتحفظ وتعالج البيانات والمعلومات؛
 - ❖ التدقيق الداخلي ومقاييس الأمن والتي تضمن أمن البيانات في نظام المعلومات المحاسبي.
- 2- وظائف نظام المعلومات المحاسبي:** يحتوي نظام المعلومات المحاسبي على مجموعة من المهام، يمكن حصرها بصورة عامة في أربع مهام، هي كالتالي¹:
- 1-2- تجميع البيانات:** ويكون ذلك من خلال مجموعة من الخطوات والإجراءات المتمثلة في القياس (كغ، المتر،...)، ثم تسجيل هذه القياسات في نماذج المستندات (فواتير، مستندات ثبوتية أخرى)، وفحص هذه البيانات وتصحيح الأخطاء في القياس والتسجيل، بعد ذلك يتم تحويل وتخزين البيانات إلكترونياً؛
- 2-2- معالجة البيانات:** يقصد بعملية المعالجة الإجراءات أو الخطوات الواجب تنفيذها لتحويل المدخلات ممثلة في البيانات الخام إلى منتج نهائي هي المعلومات، وفيما يلي بعض هذه الإجراءات:
- ❖ تصنيف وتقسيم البيانات (المستندات) إلى أقسام محددة مسبقاً مثل: بيانات خاصة بالمبيعات أو المشتريات أو بالإنتاج أو بشؤون العاملين؛
 - ❖ نسخ أو نقل البيانات أو تفريغها في مستندات أخرى أو وسائط تخزين أخرى، مثل تفريغ بطاقات ساعات العمل التي أداها كل عامل في كشوف الرواتب والأجور للعمال ككل، أو تفريغ فواتير المبيعات في يومية المبيعات أو في كشوف البيع الخاصة بكل عملية بيع؛
 - ❖ تبويب البيانات أو تنظيمها طبقاً لمعايير معينة مثل: تبويب المبيعات حسب الأصناف المباعة أو حسب المناطق الجغرافية لكل صنف؛
 - ❖ تجميع البيانات ذات الطبيعة الواحدة بعضها مع بعض، مثل تجميع بيانات كميات المخزون من الأصناف المتشابهة والموجودة في مخازن مختلفة، أو مناطق مختلفة للحصول على إجمالي الكمية المتاحة من كل صنف من أصناف البضاعة الموجودة في المخازن، في تاريخ معين أو منطقة معينة؛
 - ❖ دمج البيانات بعضها مع بعض مثل دمج قوائم الأصناف المباعة، مع قوائم أسعار هذه الأصناف من أجل حساب قيمة الأصناف المباعة (أي قيمة المبيعات)، تنفيذ العمليات الحسابية المختلفة مثل الجمع والطرح والضرب والقسمة، من أجل تحديد أرصدة الحسابات المعنية؛

¹ نضال محمود الرححي، زياد عبد الحليم الذبيبة، مرجع سابق، ص ص 20-22.

❖ العمليات المنطقية مثل: استخراج البيانات الأكبر من أو أقل من أو تساوي قيم معينة، أو تلك التي تحقق شروطا معينة وإجراء بعض المقارنات للتأكد من صحة ما تم تسجيله وترحيله؛

❖ تلخيص البيانات مثل الحصول على رقم إجمالي المبيعات خلال اليوم، أو الحصول على رقم الأعمال التراكمي للمبيعات خلال فترة زمنية معينة.

2-3- إنتاج المعلومات: وهي الوظيفة الثالثة لهذا النظام، حيث تشتمل على تلك الخطوات والإجراءات اللازمة إتباعها لمعالجة البيانات واستنتاج المعلومات منها، وإعداد التقارير عنها وتوصيل هذه التقارير إلى مستخدميها.

2-4- تأمين رقابة فعالة على الأصول والبيانات: توفر الوظيفة الرابعة لنظام المعلومات المحاسبي رقابة داخلية كافية لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية، وهي¹:

❖ تأكيد الثقة بالمعلومات المنتجة من خلال النظام؛

❖ تأكيد القيام بنشاطات العمل بشكل كفؤ ودقيق، لكي تكون هذه الأعمال متطابقة مع السياسات الإدارية؛

❖ حماية أصول المؤسسة وبياناتها.

ولتحقيق رقابة داخلية فعالة على العمليات، تستخدم المؤسسات مجموعة من الإجراءات، وذلك بغية تحقيق الأهداف السابقة، ومن أهم هذه الإجراءات ما يلي:

❖ التحديد المسبق للصلاحيات والمهام ذات العلاقة ببعضها؛

❖ تأمين وحفظ الأصول والسجلات بطريقة جيدة وآمنة؛

❖ التقويم المستقل للأداء في مختلف الوحدات التنظيمية داخل المؤسسة.

ثالثا: أهداف نظام المعلومات المحاسبي.

يعتبر الهدف الأساسي لنظام المعلومات المحاسبي توفير معلومات محاسبية ملائمة للمستخدمين لاتخاذ قرارات مهمة في حياة المؤسسة، وذلك يتضح من خلال النقاط التالية²:

1- توفير المعلومات اللازمة لانجاز العمليات والمهام اليومية: عدد الأحداث الاقتصادية اليومية التي تحدث في المؤسسة يطلق عليها العمليات المحاسبية، وهي بمثابة أحداث تعبر عن عمليات تبادل لها قيمة اقتصادية مثل بيع المنتجات، واستلام النقدية من العملاء، أما العمليات غير المحاسبية والبيانات التي لا تعبر عن أي أحداث

¹ عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 51.

² السيد عبد المقصود ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 18-19.

اقتصادية فيتم تناولها في إطار نظم أخرى للمعلومات، حيث يتم معالجة هذه العمليات عبر مجموعة من الخطوات والمتمثلة في الدورة المحاسبية (تسجيل، تبويب، ترصيد).

2- توفير المعلومات اللازمة لتدعيم عملية اتخاذ القرار: تتخذ المؤسسة مجموعة من القرارات اللازمة للتخطيط والرقابة، بناء على تشغيل المعلومات و تشغيل العمليات التي يوفرها النظام المحاسبي، للحصول في الأخير على معلومات مهمة لاتخاذ القرارات.

3- توفير المعلومات اللازمة لتقييم الأداء الإداري: يجب أن تفصح الإدارة عن مدى وفائها بالمسؤوليات القانونية الملقاة على عاتقها تجاه الأطراف الخارجية، والإفصاح عن المركز المالي ونتيجة النشاط للأطراف الخارجية كالمساهمين والدائنين ونقابات العمال وسوق المال والجهات الحكومية وغيرها.

رابعاً: العلاقة بين نظام المعلومات المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

من خلال الاطلاع على بعض الكتابات (كتب، مقالات) تبين بأن نظام المعلومات المحاسبي هو أوسع مجالا من النظام المحاسبي المالي الذي يعتبر مرجع قانوني خاص لكل دولة عن غيرها، وهذا نتيجة تكيفه مع قوانين وخصوصيات الدولة (النظام الاقتصادي، الجبائي، ...)، ولكن في المقابل نجد بأن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام متوافق إلى حد ما بين كل الدول، نظرا لعدم وجود اختلافات من النواحي التنظيمية والإجرائية، وهذا راجع إلى مرونة النظام (يعطي أكثر من حل لمشكلة واحدة)، وفيما يلي سنعرض بعض أوجه الاختلاف والتشابه بينهما.

1- أوجه الاختلاف: يمكن أن نفرّق بين نظام المعلومات المحاسبي والنظام المحاسبي المالي، حسب مجموعة من المعايير التي تميّز كل نظام على الآخر، والتي يوضّحها الجدول الآتي:

الجدول رقم (2-2): أوجه الاختلاف بين نظام المعلومات المحاسبي والنظام المحاسبي المالي.

معيار التفرقة	نظام المعلومات المحاسبي	النظام المحاسبي المالي
1- من حيث التعريف.	هو نظام متكامل وشامل يقوم باستخدام الموارد المتاحة والأجزاء الأخرى لتحويل البيانات الاقتصادية إلى معلومات محاسبية، بهدف إشباع احتياجات المستخدمين المختلفين من المعلومات.	هو مجموعة من القواعد والممارسات المحاسبية التي تسود في بلد معين، حيث يتضمن إطارا تصوريا للمحاسبة المالية، ومعايير المحاسبة الدولية، ومدونة للحسابات تسمح بإعداد الكشف المالية بناء على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
2- من حيث المبادئ.	- مبدأ فاعلية التكلفة (المناسبة)؛ - مبدأ المرونة؛ - مبدأ الفائدة (مخرجات النظام).	هناك مجموعة من المبادئ نذكر منها: مبدأ محاسبة التعهد، مبدأ قابلية الفهم، مبدأ التكلفة التاريخية، مبدأ الحيطة والحذر، ... الخ.

الفصل الثاني: المراجعة الخارجية في الجزائر وجودة مخرجات نظام المعلومات المحاسبي

3- من حيث العناصر والمكونات.	- العنصر البشري؛ - قاعد البيانات؛ - البرامج المعالجة؛ - التدقيق الداخلي.	- الوثائق الثبوتية (المستندات)؛ - الدفاتر المحاسبية؛ - الكشوف المحاسبية (القوائم المالية)؛ - مدونة الحسابات.
4- من حيث مجال التطبيق.	يطبق على كل مؤسسة أيا كان نوعها وهدفها.	- يطبق على: - الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛ - التعاونيات؛ - الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المنتجين للسلع والخدمات التجارية وغير التجارية.
5- من حيث الأنواع (الأنظمة).	ويتكون من أنظمة فرعية، هي كالآتي:	- النظام الفرعي للإيرادات؛ - النظام الفرعي للمصروفات؛ - النظام الفرعي للإنتاج؛ - النظام الفرعي للتمويل.
6- من حيث أولوية التطبيق في المؤسسة.	يتم تصميم نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة بناء على النظام المحاسبي المالي (SCF) المطبق في المؤسسة.	- ويتكون من عدة أنظمة، من بينها: - نظام المحاسبة المالية؛ - نظام محاسبة المؤسسات؛ - نظام محاسبة التكاليف؛ - نظام المحاسبة الضريبية.
		يتم تطبيق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة طبقا للقانون 07-11 المنظم للمحاسبة المالية، وهذا كمرحلة أولى، وبعدها يتم تصميم نظام المعلومات المحاسبي كمرحلة ثانية.

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق، وباعتماد على المصدر التالي: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74 لسنة 2007، مرجع سابق.

بالإضافة إلى ما سبق، قد نجد نظام محاسبي متطور في بلد معين هو نظام بدائي في بلد آخر، وهذا راجع إلى خصوصيات كل بلد في تشكيل نظامه المحاسبي، والذي يتأثر إلى حد كبير بالنظام الجبائي، السياسي، والاقتصادي السائد في البلد، فإذا كان هناك نقص وثغرات في تلك الأنظمة من حيث القوانين الصادرة في البلد، فإن ذلك يؤثر سلبا على النظام المحاسبي الذي يعالج محاسبيا تلك الأعمال الصادرة حسب القوانين، ومن هنا سعت المنظمات المحاسبية الدولية إلى التوافق المحاسبي لتقليل الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، من خلال إصدار المعايير الدولية للمحاسبة، لكن في المقابل نجد بأن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام موحد في كل الدول باعتباره نظام قياسي (يحتوي على نفس الوسائل والوظائف لتشغيل البيانات)¹، حيث كل مؤسسة تقوم بتصميم نظام معلومات محاسبي متكامل يساعدها على التحكم في مختلف نشاطاتها، يناسب في ذلك حجمها ونوع نشاطها، ويعمل على أن تكون تنافسية على المستوى المحلي والدولي، ويتيح لها إنتاج المعلومات المحاسبية في التوقيت

¹ جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996، ص 15، بتصرف.

المناسب وبأقل التكاليف، ولا يكون ذلك إلا في وجود نظام محاسبي مالي متطور، حيث يعتبر النظام المحاسبي المالي الأساس الذي يُعتمد عليه في تصميم نظام المعلومات المحاسبي¹.

وحتى تتضح الرؤية أكثر في هذه المقارنة بين النظامين، يمكن تحديد النقطة الجوهرية في الاختلاف بينهما، وهي أن نظام المعلومات المحاسبي يعتبر كمرافق للنظام المحاسبي المالي في المؤسسة (أي بدونه لا يمكن أن نحصل على عملية تجهيز للمعلومات) بداية من مدخلاته مروراً بالمعالجة المحاسبية ونهاية عند مخرجاته الممثلة في القوائم المالية، وفي نفس الوقت هي نقطة تكاملية بينهما، وهذا راجع إلى أن نظام المعلومات المحاسبي هو نظام يختص بتنظيم المعلومات المحاسبية في المؤسسة، من خلال وجود أنظمة فرعية تساعد على عملية التنظيم، فنجد هذه الأنظمة في المؤسسات التي تمتلك نظام رقابة داخلي قوي، حيث تساعد إدارة المؤسسة في المتابعة اليومية للعمليات والأحداث المالية، فنرى مثلاً بأن النظام الفرعي للإيرادات يختص بمتابعة كل الإجراءات والأحداث التي تُبرمها المؤسسة مع زبائنها ومتابعة كل خطوة بداية من طلب العميل ووصولاً إلى تحقيق التحصيل والإيراد الفعلي من الزبائن، ومن ثم تسجيلها محاسبياً حسب ما تقتضيه المبادئ المحاسبية للنظام المحاسبي المالي، وهكذا نجد أنظمة فرعية أخرى مذكورة في الجدول السابق رقم (2-2)، والتي تعطي في مجملها نظام المعلومات المحاسبي، الذي يعتبر النظام الذي يقدم خدمات مميزة للنظام المحاسبي المالي في ظل وجود نظام رقابة داخلي متحكم فيه.

2- أوجه التشابه: تأسيساً على ما سبق من طرح حول النظامين، يمكن إدراج بعض النقاط كأوجه تشابه بينهما، وهي أن:

❖ كلاهما لهما نفس المخرجات (القوائم المالية)، معتبرين في ذلك أن نظام المعلومات المحاسبي هو النظام الذي يقوم بعملية نقل للمعلومات المحاسبية داخل المؤسسة وخارجها، حيث يُصمَّم بطريقة يُعتمد فيها على الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي، وله أيضاً زيادة على القوائم المالية تقارير مالية أخرى لصالح إدارة المؤسسة؛

❖ لكل من النظامين تأثير على جودة وخصائص المعلومات المحاسبية، وذلك من خلال التنسيق المشترك للنظامين في العمل المحاسبي، والذي بدوره يؤدي إلى عملية التسريع في التسجيل المحاسبي للمعلومات وترحيلها، ومن ثم توصيلها والإفصاح عليها في القوائم المالية؛

❖ كلاهما لهما نفس مستخدمي المعلومات المحاسبية (إدارة المؤسسة، المساهمين، الهيئات الحكومية،...).

¹ أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي الجديد SCF - الإطار النظري -، الطبعة الثانية، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2018، ص 124.

المطلب الثالث: ماهية القوائم (الكشوف) المالية.

تعتبر القوائم المالية الوسيلة والركيزة الأساسية التي من خلالها يتم عرض المعلومات المحاسبية، من خلال هذا المطلب سنتطرق إلى تعريف القوائم المالية، أهدافها، أنواعها ومحتويات كل قائمة مالية.

أولاً: تعريف القوائم المالية.

تعرف القوائم المالية على أنها: "هي القوائم التي تعدّها منشآت القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشآت الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية، ويتم إعداد هذه القوائم بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية للمنشأة"¹.

وفي تعريف آخر نجد بأن القوائم المالية: "تعتبر الوسيلة الأساسية للإبلاغ المالي عن المؤسسة، حيث ينظر للمعلومات الواردة فيها بأنها تقتبس المركز المالي للمؤسسة وأدائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويمكن كذلك التعرف على التغييرات في المركز المالي وحقوق الملكية، حيث أنها تمثل نتاج النشاط في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، أو بعبارة أخرى هي ملخص كمي للعمليات والأحداث المالية وتأثيراتها على أصول والتزامات المؤسسة وحقوق ملكيتها، وتعتبر أداة مهمة في اتخاذ القرارات المالية"².

بالإضافة إلى القوائم المالية فإن النظام المحاسبي ينتج معلومات إضافية أخرى، في شكل قوائم إضافية وفي شكل كشوف تفصيلية (مثلاً باهتلاكات الأصول الثابتة، أو بتفاصيل إجمالي المصاريف الإدارية، ...) أو ملاحظات بالبنود التي توردها القوائم المالية، وكذلك تقارير خاصة مثل التقارير الضريبية أو تقارير تقدم للبنوك للحصول على ائتمان أو قرض.

كما تجدر الإشارة إلى أن هناك اختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية، حيث تعتبر التقارير المالية أكثر شمولية من القوائم المالية، إذ تضم التقارير المالية القوائم المالية والملاحظات والمعلومات التي تتعلق مباشرة أو بطريقة غير مباشرة بعمليات المحاسبة المالية، فشركات المساهمة مثلاً تقدم تقارير مرحلية نصف أو ربع سنوية، إضافة إلى تقريرها السنوي، وتتضمن كذلك معلومات مالية أخرى سواء كانت كمية أو وصفية، إضافة إلى التقارير المالية المتعلقة بتقرير مجلس الإدارة، وملخص لبعض الأنشطة الرئيسية في المؤسسة أو المؤشرات المالية³.

وتأكيداً على ما سبق من اختلاف بين القوائم المالية والتقارير المالية، فإن بعض المعلومات المالية قد يكون من الأفضل تقديمها عن طريق وسائل التقرير المالي الأخرى بخلاف القوائم المالية الرسمية، ومن أمثلة ذلك

¹ بالقاسم بن خليفة، مرجع سابق، ص 127.

² أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سابق، ص 191.

³ رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 18.

تقرير مجلس الإدارة أو الجداول المرفقة بالتقرير السنوي للشركة أو نشرات الاكتتاب أو التقارير المقدمة للجهات الحكومية أو توقعات الإدارة أو إبراز الأثر الاجتماعي أو البيئي للمؤسسة¹.

ثانيا: أهداف القوائم المالية.

تسعى القوائم المالية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف، والتي يجب أن تكون معدة طبقا للفروض والمبادئ المحاسبية، ويمكن ذكرها فيما يلي²:

❖ تقديم معلومات مفيدة للمستثمرين تساعد على اتخاذ القرارات (زيادة أو تخفيض الاستثمارات، الحصول على قرض، ... الخ)؛

❖ تقديم معلومات للمستثمرين تساعد على دراسة مستقبل التدفق النقدي للمشروع، ومواعيد هذه التدفقات والمخاطر التي تتعرض لها، وتشمل هذه التدفقات مختلف المصادر مثل الأرباح العائدة من الاستثمارات والفوائد وإيرادات المبيعات والمتحصلات من القروض والاستثمارات المباعة؛

❖ إن التقارير المالية لا تهدف إلى تقييم المشروع، بل إلى تقديم معلومات تساعد المستثمرين على التعرف على موارد المشروع الاقتصادية والالتزامات المترتبة على هذه الموارد، سواء كانت التزامات خارجية (خصوم) أو داخلية (حقوق أصحاب المشروع)، وتأثير الأحداث المختلفة والتغيرات التي تحدثها في هذه الموارد والالتزامات؛

❖ تقديم معلومات عن المصادر المختلفة لموارد المشروع، وكيفية التصرف في هذه الموارد ويشمل ذلك تدبير النقدية والتصرف فيها، وعقد القروض وكيفية سدادها وتوزيعات الأرباح والتوزيعات المحتملة للأصول على الملاك وغيرها من الأمور المتعلقة بسيولة المشروع.

ثالثا: أنواع ومحتويات القوائم المالية.

حسب المادة 1.210 تبين بأن الكشف المالية الخاصة بالكيانات غير الصغيرة تشتمل على أربعة (04) كشف مالية وملحق، وهي كالتالي³:

❖ الميزانية *

¹ دونالد كيسو، جيرى وبجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، سلطان الحمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009، ص 23.

² جمعة خليفة الحاسي وآخرون، مرجع سابق، ص ص 37-38.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، السنة السادسة والأربعون، ص 22.

* هيكل ومحتوى ميزانية المؤسسة موجود في الملحق رقم 01 والذي يبين جانب الأصول، والملحق رقم 02 يبين جانب الخصوم، وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

❖ جدول نتائج؛

❖ جدول سيولة الخزينة؛

❖ جدول تغير الأموال الخاصة؛

❖ ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكتملة للميزانية وحساب النتائج.

1- الميزانية (قائمة المركز المالي): تعتبر الميزانية مرآة عاكسة للوضع المالي للمؤسسة في وقت معين، فتبين ما لدى المؤسسة من موجودات وما عليها من التزامات من قبل الملاك أو من قبل الغير، ولهذا تسمى أيضا قائمة المركز المالي، وتتمثل في جدول يظهر في جانبه الأيمن مجموع الاستخدامات وتسمى الأصول، أي ممتلكات وموجودات المؤسسة، وفي جانبه الأيسر مجموعة الموارد وتسمى الخصوم¹.

حيث تصنف الميزانيات تبعا لتاريخ إعدادها إلى²:

❖ **الميزانية الافتتاحية:** وتظهر الوضعية المالية للمؤسسة في بداية السنة أو بتاريخ تكوينها، حيث الميزانية الافتتاحية لدورة ما تطابق الميزانية الختامية للدورة التي سبقتها، ومن خصائصها أنها ليست إلزامية قانونا وأنها لا تظهر نتيجة الدورة؛

❖ **الميزانية الختامية:** وتعد في نهاية السنة وتظهر نتيجة الدورة وهي إلزامية قانونا كما أنها عملية.

والى جانب الميزانيات المذكورة أعلاه نجد ميزانية المراجعة (ويتم إعدادها بعد مراجعة الحسابات وتصحيح أي خطأ فيها)، وميزانية التصفية (ويتم إعدادها قبل البدء في تصفية المؤسسة لأي سبب كان).

1-1- الأصول: تشمل عناصر الأصول الموارد التي يمكن مراقبتها والتي يسيروها الكيان، من خلال الأحداث الاقتصادية الماضية والتي ينتظر منها منافع اقتصادية مستقبلية، حيث تعني مراقبة الأصول قدرة الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية توفرها هذه الأصول³، حيث تتضمن ما يلي⁴:

❖ **الأصول غير جارية (الغير متداولة):** وهي الأصول الموجهة لخدمة المؤسسة بصفة دائمة (أي لفترة طويلة)، وهي الأصول الموجهة للاستعمال المستمر لتغطية احتياجات أنشطة الكيان، وهي الأصول المعنوية، الأصول العينية (المادية)، الأصول المالية؛

¹ بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 45.

² عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار جيطلي، برج بوعريش، الجزائر، 2009، ص 12.

³ شعيب شتوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008، ص 32.

⁴ عبد الرحمن عطية، مرجع سابق، ص 11.

❖ الأصول الجارية (المتداولة): وهي الأصول التي تتوقع المؤسسة بأن يتم بيعها أو استهلاكها خلال دورة

الاستغلال العادية، والتي تمتد بين تاريخ شراء المواد الأولية وتاريخ بيع المنتجات، كما تشمل الأصول

الجارية على الأصول التي تم شراؤها بهدف بيعها خلال اثنا عشرة شهرا وكذا على العملاء والنقديات.

1-2- الخصوم: تشمل الخصوم الالتزامات الحالية والناجمة عن الأحداث الاقتصادية الماضية، ويتم الوفاء بها مقابل

النقصان في الموارد، ويتنظر الحصول على منافع اقتصادية، وتضم الخصوم الجارية التي يتوقع تسويتها أو تسديدها

خلال دورة الاستغلال العادية (12 شهرا)، وتصنف باقي الخصوم خصوم غير جارية¹، وتتضمن الخصوم العناصر

التالية²:

❖ التزامات المؤسسة لصالح ملاكها: وهو ما يسمى بالأموال الخاصة أو حقوق الملكية، وتتكون من رأس

المال مضاف له الأرباح غير الموزعة أو مطروحا منها خسائر الدورات السابقة؛

❖ التزامات المؤسسة تجاه الغير: وهي ديون المؤسسة تجاه البنوك (القروض والسلفيات)، أو ديون المؤسسة

تجاه مورديها أو الغير.

2- جدول حسابات النتائج (قائمة الدخل): هو بيان ملخص للأعباء والإيرادات المحققة من طرف المؤسسة

خلال السنة المالية، دون اعتبار لتواريخ دفعها أو تحصيلها، ويسمح بإبراز نتيجة الدورة سواء كانت ربحا أو

خسارة³.

ويسمى أيضا بقائمة الأرباح والخسائر، وهي عبارة عن تقرير مالي يصور نتيجة عمل المشروع خلال فترة

مالية معينة⁴.

يتم من خلال جدول حسابات النتائج* عرض مختلف أعباء المؤسسة، إما حسب الطبيعة (سلع،

بضائع، مواد أولية، نفقات المستخدمين...)، أو حسب الوظيفة (تكاليف التصنيع، تكاليف التوزيع، التكاليف

الإدارية...)، وبطبيعة الحال فإن الطريقتان تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع على تطبيق طريقة تصنيف

¹ شعيب شتوف، مرجع سابق، ص 32.

² بن ربيع حنيقة، مرجع سابق، ص 47.

³ بن ربيع حنيقة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013، ص 431.

⁴ عبد الستار الكبيسي، مرجع سابق، ص 483.

* هيكل ومحتوى جدول حساب النتائج موجود في الملحق رقم 03 والذي يبين جدول حساب النتائج حسب الطبيعة، والملحق رقم 04 يبين جدول حساب النتائج حسب الوظيفة، وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

الأعباء حسب طبيعتها، وفي حال اختيار المؤسسة طريقة تصنيف الأعباء حسب وظائفها ينبغي إعطاء معلومات إضافية في الملحق حول طبيعة الأعباء، خاصة في ما يتعلق بالاهتلاكات، نقص القيمة، نفقات المستخدمين¹.

3- جدول سيولة الخزينة (قائمة التدفقات النقدية)*: يعتبر جدول تدفقات الخزينة قائمة مالية أساسية من القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول (IAS 01): عرض الكشوف المالية، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع (IAS 07) قائمة التدفقات النقدية محتواه وطريقة عرضه، وهو ضروري للعديد من الفئات كالمسيرين والمحللين الماليين والمساهمين، لأنه يسمح بإعطاء مستعملي القوائم المالية أساس لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد النقدية والنقدية المعادلة، وكذا المعلومات حول استخدام هذه التدفقات النقدية².

وفي تعريف آخر يبين بأن قائمة التدفقات النقدية تعتبر من أهم القوائم المالية اللازم تحليلها للتعرف على الوضع المالي للمؤسسة، حيث تظهر تلك القائمة المتحصلات والمدفوعات النقدية للمؤسسة وصافي التغير في أرصدها النقدية مع بيان مصادر وأوجه تلك المتحصلات والمدفوعات مقسمة تبعا لأنشطة المؤسسة التشغيلية والتشبيئية والتمويلية خلال الفترة³.

ولإعداد جدول سيولة الخزينة هناك طريقتين، هما كالتالي⁴:

3-1- الطريقة المباشرة: وهي الطريقة التي أوصى بها المشرع الجزائري، حيث تركز أساسا على تقديم الأجزاء الرئيسية لدخول وخروج التدفقات النقدية الإجمالية (في شكل عناصر رئيسية قصد إبراز التدفق الصافي المالي) متمثلة في (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد الحصول على تدفق الخزينة الصافي ومقارنته مع النتيجة قبل الضريبة للفترة المعنية.

3-2- الطريقة غير المباشرة: تقوم على تعديل النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

❖ آثار المعاملات التي لا تؤثر على الخزينة (الإهلاكات، تغيرات الزبائن، تغيرات الموردين، المخزونات)؛

❖ التسويات مثل الضرائب المؤجلة؛

❖ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل.

¹ لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 70.

* أنظر كل من الملحق (رقم 05 و 06) الذي يوضح جدول سيولة الخزينة حسب الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

² بن ربيع حنيقة وآخرون، مرجع سابق، ص 436.

³ عبد الوهاب رميدي، علي سماي، مرجع سابق، ص 45.

⁴ أحمد طرطار، عبد العالي منصر، مرجع سابق، ص 204-205.

4- جدول تغير الأموال الخاصة¹: يشكل جدول تغير الأموال الخاصة تحليلا للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للمؤسسة خلال الدورة.

وتتمثل المعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذه القائمة (جدول تغير الأموال الخاصة)^{*} والتي تخص الحركات المرتبطة ب:

❖ النتيجة الصافية للدورة؛

❖ تغير الطرق المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي يسجل تأثيرها مباشرة ضمن الأموال الخاصة في إطار تصحيح الأخطاء الهامة؛

❖ توزيع النتيجة والمخصصات المقررة خلال الدورة.

5- ملحق القوائم المالية: الملحق هو وثيقة تلخيصية تعد جزء من القوائم المالية، وهو يوفر التفسيرات الضرورية من أجل فهم أفضل للميزانية وحساب النتائج، ويتم كلاً ما اقتضت الحاجة للمعلومات المفيدة لقارئ الحسابات. ويشمل الملحق على معلومات تخص النقاط الآتية، حين تكون هذه المعلومات تكتسي طابعاً هاماً أو كانت هذه المعلومات مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية²:

❖ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة واعتماد القوائم المالية؛

❖ المعلومات المكتملة والتي تعتبر ضرورية لفهم أحسن للميزانية وحساب النتائج، وجدول تدفقات الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة؛

❖ المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والفروع أو الشركة الأم، وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيرتها؛

❖ المعلومات ذات الطابع العام والمتعلقة ببعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على الصورة الصادقة.

¹ بن ربيع حنيفة وآخرون، مرجع سابق، ص 443.

^{*} هيكل ومحتوى جدول تغير الأموال الخاصة موجود في الملحق رقم 07، وهذا حسب ما جاء به النظام المحاسبي المالي الجديد SCF.

² المرجع السابق، ص 444-445.

المبحث الثالث: جودة المعلومات المحاسبية.

تعتبر مخرجات نظام المعلومات المحاسبي محل أنظار العديد من الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، أو التي تريد أن ترتبط معها (المستثمرون المحتملون، الموردون المحتملون، ...)، وحتى يكون هناك تجاوب ورضى حول القوائم المالية وما تحتويه من المعلومات المحاسبية، فلا بد أن تكون هناك بعض الخصائص والمعايير الضرورية التي تتصف بها المعلومات المحاسبية، والتي تفيد كل الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة، وكل هذا سينعكس إيجاباً على إدارة المؤسسة من خلال زيادة ثقة ملاكها والاعتماد عليهم أكثر في تسيير شؤون الإدارة.

المطلب الأول: البيانات والمعلومات تعريفها وخصائصها.

نتيجة المعالجة المحاسبية التي تتم عن طريق نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسة يتم إنتاج المعلومات، والتي كانت في البداية عبارة عن بيانات غير مفهومة وغير منظمة، وعلى هذا الأساس سنحاول تعريف كل منهما وإبراز بعض الخصائص التي تتميز بها المعلومات.

أولاً: تعريف البيانات.

هناك العديد من التعريفات للبيانات، نوجز منها الآتي:

"يشير مفهوم البيانات إلى مجموعة من الحقائق غير المنظمة، قد تكون في شكل أرقام أو كلمات أو رموز لا علاقة بين بعضها البعض، أي ليس لها معنى حقيقي ولا تؤثر في سلوك من يستقبلها، وبالتالي فهي حقائق غير محدّدة العدد وغير مرتبطة، ومن أمثلة البيانات (أسماء العملاء، قيمة مرتبات العاملين، عدد المستخدمين، الطاقة الإنتاجية، ...)، والبيانات يتم تشغيلها بغرض تحويلها إلى معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار، فالبيانات بصورتها الخام لا تعطي دلالة، حيث يتم جمع البيانات المطلوبة من داخل المنظمة ويطلق عليها البيانات الداخلية مثل الأرقام التي توضح حجم المخزون، أرقام المبيعات، التكاليف، الحصّة السوقية، معدلات الإنتاجية، كما تجمع أيضاً بيانات من خارج المنظمة ويطلق عليها البيانات الخارجية، مثل البيانات المتعلقة بالمنافسين والموردين والعملاء والجهات الحكومية التي تتعامل معها المنظمة"¹.

وفي تعريف آخر نجد بأن البيانات هي: "حقائق يتم جمعها وتسجيلها وتخزينها ومعالجتها بواسطة نظام المعلومات، تحتاج الشركات إلى جمع عدّة أنواع من البيانات، مثل الأنشطة التي تتم والموارد المتأثرة بالأنشطة والأشخاص الذين يشاركون في النشاط، على سبيل المثال، يحتاج النشاط التجاري إلى جمع بيانات حول عملية

¹ نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2012، ص ص 45-46.

بيع (التاريخ والمبلغ الإجمالي)، والمورد (السلعة أو الخدمة، والكمية المباعة، وسعر الوحدة)، والأشخاص الذين شاركوا (العميل، مندوب المبيعات)¹.

ثانيا: تعريف المعلومات.

"تعتبر المعلومات المنتج النهائي للمادة الخام (البيانات) على شكل مخرجات النظام، وتختلف المعلومات عن البيانات كون الأولى تعبّر عن قيم جديدة ذات مقاييس كمية وقيمية ونوعية مضافة وزائدة عمّا احتوته البيانات، وذلك لكي تساعد متخذي القرارات على صناعة قراراتهم على أسس من المعرفة المعلوماتية الجيدة"². وفي تعريف آخر يوضح بأن: "المعلومات تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة، وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف"³.

وغالبا ما ترد كلمة بيانات مكان كلمة معلومات أو العكس، حيث يتم استخدامها بمعنى واحد، إلا أن هناك اختلافا مهما بين المعنيين، ويرجع ذلك إلى حقيقة أن المعلومات تتكون من بيانات، بينما لا تؤدي جميع البيانات إلى معلومات مفيدة ذات مغزى لرجال الإدارة، إذ أن البيانات تعتبر المادة الخام التي تشتق منها المعلومات، حيث تتحول البيانات الخام إلى معلومات بواسطة معالجة البيانات، للوصول إلى معلومات مفيدة ذات معنى تساعد في اتخاذ القرارات المختلفة⁴.

ثالثا: خصائص المعلومات.

وجود صفات وخصائص للمعلومات دليل على التطور الموجود في مجال المعلومات، وكذلك التطور التكنولوجي الذي يجعل هذه المعلومات في تطور مستمر لخصائصها، ومن بين خصائصها نذكر ما يلي⁵:

- 1- النطاق الزمني للمعلومات:** فقد تكون المعلومات تاريخية أو مستقبلية، فالمعلومات التاريخية تستخدم لمراقبة الأداء أو لتصميم حلول بديلة لمشاكل معينة، أما المعلومات المستقبلية فتستخدم لغرض التنبؤ للمستقبل وهي معلومات تقديرية تقدم للتخطيط والتنبؤ لما سيقع في المؤسسة مستقبلا.
- 2- الشكل الذي تقدم فيه المعلومات:** تقدّم المعلومات ملخصة أو تفصيلية، وتعتبر المعلومات الملخصة كافية للتعرف على المشكل، أما المعلومات التفصيلية فهي تستخدم لاتخاذ القرارات في المستويات التشغيلية.

¹ Marshall B. Romney, Paul John Steinbart, **Op-Cit**, P 03.

² كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 303.

³ كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل محمد، مرجع سابق، ص 15.

⁴ أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سابق، ص 18.

⁵ نوري منير، مرجع سابق، ص ص 64-65.

3- قيمة المعلومات: المعلومات قد تكون متوقعة أو غير متوقعة، حيث يرى خبراء المعلومات أن نظم المعلومات تصبح عديمة القيمة إذا لم توفر المعلومات غير المتوقعة، وتستخدم المعلومات المتوقعة لتخفيض حالة عدم التأكد أما المعلومات غير المتوقعة فهي تستخدم لاكتشاف المشكلات.

4- مصدر المعلومات: قد تكون المعلومات من مصادر داخلية أو من مصادر خارجية، ويقصد بالمصادر الداخلية المعلومات التي تنشأ داخل المؤسسة مثل أرقام المبيعات، حجم الأجور والمرتببات وغيرها، أما المعلومات الخارجية فهي التي تنشأ خارج المؤسسة مثل أسعار الفائدة ومعدلات التضخم وأسعار المنافسين.

5- درجة تنظيم المعلومات: هناك معلومات منظمة ومعلومات غير منظمة، حيث تقدم المعلومات المنظمة بوضوح في صورة تقارير وأشكال محددة مسبقاً، وتكون قابلة للتطبيق ومفهومة لمن يريد استخدامها، أما المعلومات غير المنظمة فهي التي تقدم في شكل غير مفهوم وغير مفصح عنه بشكل يلائم متخذي القرار.

6- درجة الدقة في المعلومات: وتعني مدى تمثيل المعلومات للموقف أو الحدث الذي تصفه، وتتوقف درجة الدقة المطلوبة في المعلومات على احتياجات المستخدم وطبيعة المشكلة والمرحلة المعينة من صنع القرار التي يهتم بها المستخدم، بحيث يمكن لصانع القرار في مرحلة البحث عن المشكلة قبول درجة منخفضة من الدقة في المعلومات التي يحتاج إليها طالما أنه متأكد من وجود المشكلة، أما في مرحلة تقييم نتائج القرار فانه يحتاج إلى معلومات على درجة عالية من الدقة.

المطلب الثاني: المعلومات المحاسبية، أنواعها ومستخدميها.

تعدّد وتنوع المعلومات المحاسبية أدى إلى تنوع حاجات مستخدميها، حيث تشكل دوراً واضحاً في الوسط الاقتصادي لما لها من دور حيوي، وذلك من خلال تزويد كافة أطراف المجتمع بالمعلومات الضرورية من أجل اتخاذ القرارات.

أولاً: تعريف المعلومات المحاسبية.

"تعرف المعلومات المحاسبية على أنها بيانات تم تنظيمها ومعالجتها حتى أصبحت ذات معنى وتضيف معرفة، وتصبح كأساس لعملية اتخاذ القرار، حيث تقوم بدور مهم في عملية إدارة المؤسسات بتزويد الأطراف ذات العلاقة مع المؤسسة، سواء كانوا يعملون داخل المؤسسة أو جهات خارجية لهم مصالح مالية مع المؤسسة، ويتم إظهارها في القوائم والتقارير المالية للمؤسسة في نهاية كل سنة مالية"¹.

¹ طلال محمد علي الحجاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معديها ومستخدميها، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017، ص 14.

ثانيا: أنواع المعلومات المحاسبية.

تحقق المعلومات المحاسبية مجموعة من الأهداف، وذلك من خلال استخدامها حسب احتياجات كل فئة، وعلى هذا الأساس تم تقسيم المعلومات المحاسبية إلى ثلاثة أنواع، وهي كالآتي¹:

1- المعلومات المحاسبية التاريخية (السنوات السابقة): وهي المعلومات المحاسبية الفعلية التي تتضمنها القوائم المالية، والتي تعكس النتائج الفعلية عن الفترة أو الفترات المالية السابقة للحكم على مستوى الأداء الفعلي ومدى انسجام مستوى الانجاز مع الأهداف الآنية، ونحصل على هذه المعلومات من السجلات المحاسبية، ونخص الأحداث المالية في السنوات السابقة، مثال ذلك: مشتريات السنة الماضية.

2- المعلومات المحاسبية عن الفترة الحالية: تعتبر المعلومات المحاسبية ضرورية لتحديد مستوى الأداء الحالي للمؤسسة ليتم مقارنتها مع السنوات السابقة، والتعرف على مواطن الخلل والضعف ومعالجته، وهذه المعلومات المحاسبية تتعلق بالسنة المالية الحالية للمؤسسة، حيث أنها بعد إعداد القوائم المالية الختامية تصبح معلومات تاريخية بعدما كانت في السنة السابقة معلومات تقديرية غير مؤكدة.

3- المعلومات المحاسبية عن الفترة اللاحقة (المعلومات المستقبلية): تعتبر المعلومات المحاسبية التي تعكس مستوى الأداء الحالي للمؤسسة أكثر فائدة لمتخذي القرار من تلك التي تعكس مستوى الأداء السابق، لكنها تبقى عاجزة عن أداء دورها التخطيطي للفترات المستقبلية اللاحقة، وبالتالي المعلومات المحاسبية عن الفترة اللاحقة لها دور التنبؤ باعتبارها معلومات غير مؤكدة ولم تحدث في المؤسسة (لا وجود لحادث مالي في المؤسسة)، وهذا يساعد متخذي القرار في دراسة حالات عدم التأكد التي تتطلب إصدار قرارات عن معالجة المستقبل بناء على المعلومات المحاسبية التي يتم الحصول عليها من تطبيق أنظمة الموازنات التخطيطية من جهة، وأنظمة محاسبة التكاليف المعيارية من جهة أخرى.

ثالثا: الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية.

تعتبر عملية اتخاذ القرار مرهونة بتوصيل المعلومات إلى المستفيدين منها، وبالتالي فإن الاختلاف في استخدام المعلومات كل حسب اختصاصه وحسب الهدف المراد تحقيقه، وكذلك في أنواع القرارات المتخذة وهذا أدى إلى تعدد المستفيدين من المعلومات المحاسبية، حيث يتم تقسيم المستفيدين من المعلومات إلى قسمين، هما:

1- الأطراف الداخلية: وهم الأفراد الذين يعملون داخل المؤسسة (مدراء، رؤساء مصالح، عمال،...) ²:

¹ كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص ص 306-307.

² بالقاسم بن خليفه، مرجع سابق، ص 141، بتصرف.

1-1- إدارة المؤسسة: هدف إدارة المؤسسة هو تحقيق الربح خلال فترة زمنية معينة، والعمل على جذب رؤوس الأموال للمؤسسة، حيث تقوم إدارة المؤسسة بالاعتماد المعلومات المحاسبية الموجودة لديها في عملية التخطيط والتنبؤ وتقييم أدائها ومن ثم اتخاذ القرارات المناسبة، حيث يختلف استخدام المعلومات المحاسبية حسب كل مستوى إداري معين في المؤسسة.

1-2- الموظفون: في كل مؤسسة عمال يختلفون في مناصبهم ورواتبهم وكل ما يتقاضونه نتيجة العمل المقدم في المؤسسة، وبالتالي حتى تكون هناك مطالبة بحقوق العمال وتحسين مستواهم الوظيفي والمعيشي، يجب أن تكون هناك معلومات متعلقة بالمؤسسة وقيمتها والأرباح التي تحققها (الوضعية المالية الجيدة للمؤسسة)، وذلك لمطالبة العمال بحقوقهم وتحسين أوضاعهم المالية.

2- الأطراف الخارجية: وهم الأطراف المتعاملين مع المؤسسة والذين لهم مصالح مالية معها، حيث يعتمدون بشكل كبير على المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية المنشورة، ولكن تعتبر هذه المعلومات غير كافية لاتخاذ قرارات مهمة لصالحهم إذا لم يتم الرجوع إلى بعض الإيضاحات الموجودة في التقارير المالية وكذلك القيام ببعض التحاليل المالية ليكون هناك تعمق ومنفعة أكثر للمعلومة، ومن بين هؤلاء الأطراف المستفيدين من المعلومات المحاسبية، نذكر كل من¹:

1-2- المستثمرون الحاليون والمرقبون: يتم استخدامهم للمعلومات المحاسبية من اجل اتخاذ قرارات بشراء الأسهم أو استثمارية الاحتفاظ بها أو بيعها، ويهتم هؤلاء المستثمرين بالتعرف على مدى تقدم المؤسسة وقياس نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة، وكذلك مقارنة النتائج مع مؤسسات مماثلة لاختيار المؤسسة الأكثر ربحية وبأقل التكاليف.

2-2- المقرضون الحاليون والمرقبون: وهم البنوك والمؤسسات المالية المختلفة وحاملو سندات الدين والموردون الدائنون، يهتمون باستخدام المعلومات لتقييم مخاطر منح الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على سداد ديونها والتزاماتها.

2-3- إدارة الضرائب: تعتبر الضرائب من أهم موارد الدولة لتمويل الخزينة العمومية، ووسيلة فعّالة لتحقيق التنمية والتوجيه الاقتصادي، وذلك بالتأثير على القرارات الاقتصادية في مجال الاستثمار، وحتى تكون فعّالية في التحصيل وعدم التهرب من دفع الضرائب من طرف المؤسسات تقوم إدارة الضرائب بجمع كل المعلومات المحاسبية عن

¹ رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 33.

المؤسسة، بغية التأكد من مدى تقييد المؤسسة بالتشريعات الضريبية المعمول بها، من خلال التقييد بالتصريحات الجبائية (التصريح برقم الأعمال، الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، ... الخ)¹.

2-4- البورصة (السوق المالي): تعتبر البورصة من بين أهم الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية والمالية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية المطبق في المؤسسات، خاصة فيما يخص المؤسسات المسعرة باعتبار أن أسعار الأسهم يجب أن تعكس كليا وآنيا المعلومات المحاسبية المتاحة، حيث تقوم المؤسسة المسعرة في البورصة بمد هذه الأخيرة بمعلومات محاسبية تستجيب لاحتياجاتها في فترات متعددة لا تفوق السنة، من خلال ما سبق نلاحظ أهمية البورصة كمستعمل ومحدد رئيسي لطبيعة المعلومات المحاسبية والمالية التي على المؤسسة إذاعتها خصوصا في ظل نظام اقتصادي متفتح².

2-5- آخرون: يدخل في هذه الفئة كل الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية للمؤسسة ما عدا التي سبق ذكرها وهم: العملاء، الموردون، الباحثون، الهيئات العلمية، المحللون الماليون، نقابات العمال³. من خلال ما سبق، ولتوضيح الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية كل حسب مصالحه المالية، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-3): مستخدمو المعلومات المحاسبية.

مستخدمون خارجيون		مستخدمون داخليون
لهم مصالح مالية غير مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة	لهم مصالح مالية مباشرة
- المحللون الماليون؛ - بورصة الأوراق المالية؛ - الوسطاء الماليون؛ - العملاء.	- المستثمرون الحاليون والمرقبون؛ - المقرضون الحاليون والمرقبون؛ - النقابات العمالية.	- الفريق الإداري في المؤسسة بكافة مستوياته؛ - رئيس وأعضاء مجلس الإدارة؛ - مدراء (التسويق، الإنتاج، المالي، ...) - موظفون وعاملون.
الحاسبة المعتمدة: الحاسبة المالية: تختص بقياس وتوصيل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة للاستخدام الخارجي.		الحاسبة المعتمدة: الحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف للاستخدام الداخلي.

المصدر: رضوان حلوة حنان، مرجع سابق، ص 35.

من خلال الجدول السابق يتضح أن كل مستخدم للمعلومات المحاسبية له هدف معين وقرار يختص به عن غيره، فمثلا نجد بأن أي مستثمر إذا أراد أن يستثمر في مؤسسة معينة فإنه يستخدم المعلومات المحاسبية

¹ مسعود صديقي وآخرون، مرجع سابق، ص 23.

² المرجع السابق، ص 24.

³ المرجع السابق، ص 25.

الموجودة في القوائم والتقارير المالية، وذلك بعد أن يقوم بالتأكد من جودة هذه المعلومات، معتمداً في ذلك على تقرير المراجع الخارجي، وكذلك على خاصية مهمة تتعلق بمستخدم المعلومات المحاسبية والتي سنتطرق لها في المطلب الأخير من هذا المبحث وهي: القابلية للفهم، ثم يقوم بعد ذلك بتشخيص الوضع المالي للمؤسسة، وهدفه في ذلك هو دراسة الخطر وحالة عدم التأكد وكذلك مردودية المؤسسة (المالية والاقتصادية)، ومن ثم يفاضل بين هذه المؤسسة ومؤسسات أخرى لكي يطمئن على أمواله حينما يقوم باستثمارها، ومصلحته المالية في ذلك هو تحقيق أكبر عائد من الأرباح والاستمرار في توسيع استثماراته، وهكذا فكل مستخدم للمعلومات المحاسبية سواء من داخل المؤسسة أو من خارجها له طريقته وهدفه في الوصول إلى ما يريده.

المطلب الثالث: جودة المعلومات المحاسبية، خصائصها، ومعايير تحقيقها.

حتى تحقق المعلومات المحاسبية المنفعة لمتخذ القرار يجب أن تتصف بمجموعة من الخصائص الأساسية للمعلومات المحاسبية (المعايير الفنية) والمعايير الأخرى، والتي عملت المنظمات المحاسبية على فترات زمنية معينة بنشرها، حيث كان هناك بعض الاختلافات في بعض الخصائص وهذا راجع إلى الحكم والتقدير المهني لتحديد هذه الخصائص.

أولاً: تعريف جودة المعلومات المحاسبية.

هناك مجموعة من التعريفات، نذكر منها:

"تعتبر المعلومات الجيدة هي تلك المعلومات الأكثر فائدة لمساعدة متخذي القرار في ترشيد قراراتهم، وبتوفر الخصائص الرئيسية التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية سوف تكون ذات فائدة كبيرة لكل من المسؤولين عن وضع المعايير المناسبة بدون أي تحيز، وكذلك المسؤولين عن إعداد التقارير المالية في تحقيق الدقة والمصدقية في المعلومات المحاسبية، حيث تعتبر الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية أساساً لتقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية"¹.

"تتمثل جودة المعلومات المحاسبية في الخصائص التي يجب أن تتميز بها المعلومات المحاسبية أو القواعد الواجب اعتمادها من أجل تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية، بحيث يؤدي تحديد جملة الخصائص المتعلقة بالمعلومات المحاسبية إلى مساعدة القائمين على وضع المعايير المحاسبية، كما تساعد المسؤولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية"².

¹ عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 194-195.

² محمد الهادي ضيف الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014، ص 173.

وفي تعريف آخر نجد بأن: "مستوى جودة المعلومات لا يعتمد فقط على الخصائص الذاتية لهذه المعلومات المحاسبية (الملاءمة والثقة)، وإنما يعتمد أيضا على خصائص تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي المعلومات)، ففائدة المعلومات لمتخذ القرار تعتمد على عوامل كثيرة تتعلق بمجال الاستخدام مثل طبيعة القرارات التي يواجهها، طبيعة النموذج القراري المستخدم، طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجها، مقدار ونوعية المعلومات السابقة التي تتوافر له، مقدرة متخذ القرار على تحليل المعلومات، مستوى الفهم والإدراك المتوفر لدى متخذ القرار"¹.

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نعرف جودة المعلومات المحاسبية بأنها عبارة عن المعلومات المحاسبية التي يجب أن تتصف بخصائص معينة وهي (القابلية للفهم، الملاءمة، المصداقية، القابلية للمقارنة)، وهكذا حتى تكون أساسا لاتخاذ قرارات سليمة من قبل مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

من خلال الاطلاع على المصادر التي تناولت خصائص المعلومات المحاسبية يتبين بأن هناك بعض الاختلافات الموجودة بين المنظمات المحاسبية، وأيضا حتى في بعض الدراسات الموجودة في الكتب والبحوث المنشورة، وهذا راجع إلى أهمية ودور هذه الخصائص، والتي من خلالها نستطيع الحكم على جودة وفائدة المعلومات المحاسبية بالنسبة لمتخذ القرار، وعلى هذا الأساس سنقوم بذكر هذه الخصائص في النقاط التالية:

1- القابلية للفهم: وتعني عرض المعلومات المحاسبية بطريقة تمكن المستخدمين من فهمها، فهي من ناحية تتطلب أن تكون معروضة بوضوح بعيدة عن التعقيد، ومن ناحية أخرى يلزم أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة التي تمكنهم من فهم المعلومات التي وردت في القوائم المالية، فعدم الوصول إلى الهدف من استخدام المعلومات المحاسبية ليس معناه عدم توفر الجودة في المعلومات المحاسبية، وإنما قد يكون هناك خلل لدى مستقبل المعلومات المحاسبية نتيجة عدم فهمه أو جهله لطبيعة المعلومات المحاسبية².

إن خاصية قابلية المعلومات للفهم والاستفادة تعتمد أساسا على مؤشرين مهمين، هما³:

- ❖ درجة الوضوح والبساطة والإفصاح في عرض المعلومات؛
- ❖ مستوى الوعي والإدراك والفهم لدى مستخدمي تلك المعلومات.

¹ عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 195.

² خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSs/IASs، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 50.

³ كمال عبد العزيز النقيب، مرجع سابق، ص 297.

2- الملاءمة: وتعني وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع الدراسة، أي بمعنى قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه القرار، حيث تمكن مستخدميها من¹:

- ❖ تكوين توقعات عن النتائج التي سوف تترتب عن الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية؛
 - ❖ تعزيز التوقعات الحالية أو إحداث تغيير في هذه التوقعات، وهذا يعني أن هذه المعلومات الملائمة تؤدي إلى تقليل من درجة عدم التأكد بالنسبة للقرار؛
 - ❖ تحسين قدرة متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل وتعزيز أو تصحيح التوقعات السابقة والحالية؛
 - ❖ تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه القرارات.
- تتكون الملاءمة من مجموعة من الخصائص الثانوية، وهي²:

1-2- التوقيت الملائم: إن توفر المعلومات المحاسبية للمستخدم بتوقيت مناسب يساعده في اتخاذ القرار المناسب، أي كلما كان هناك سرعة في وصول المعلومة كان هناك تأثير إيجابي على متخذ القرار، والعكس تفقد هذه المعلومات قوتها في التأثير على القرارات عند توفرها للمستخدم بزمان غير كاف أو وصولها في توقيت غير ملائم، حيث نجد القوانين والتشريعات في الدول تطالب بإصدار القوائم والتقارير المالية خلال مدة محددة* بعد انتهاء السنة المالية، محاولة منها لإضفاء الملاءمة في التوقيت على هذه المعلومات والقوائم.

2-2- القدرة على التنبؤ: وتعني احتواء المعلومات قدرة تنبؤية، وبالتالي تمكن مستخدمي المعلومات من استشراف أو تقدير المستقبل وتكوين صورة احتمالية (تقديرية) عنه، فالمعلومة الجيدة هي التي تمكن المستخدم من تكوين التوقعات عن النتائج المستقبلية وتحسين إمكانياته وقدراته في هذا المجال³.

2-3- القدرة على إعادة التقييم (التغذية العكسية): يقصد بها مساعدة مستخدم المعلومات في تقييم مدى صحة التوقعات السابقة من حيث تعزيزها أو تثبيتها أو تقييم مدى صحة التوقعات السابقة، وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، فتقييم نتائج الماضي وتقييمها سوف يكون مفيداً بالتنبؤ نحو المستقبل⁴.

¹ حجازي إبراهيم محمد، المعلومات المحاسبية وأثرها على السياسات الاقتصادية والنقدية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2018، ص 33.

² مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي-، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 18.

* في الجزائر نجد بأن المدة المحددة لتقديم القوائم المالية للسنة الماضية (مثلاً 2019) في صورتها النهائية يكون خلال الأربع أشهر الأولى (من جانفي إلى أفريل) من السنة الحالية (مثلاً 2020)، وفي بعض الحالات الاستثنائية (انتشار وباء كورونا) يتم تمديد هذا الأجل كما هو الحال في سنة 2021، حيث آخر أجل لتقديم القوائم المالية في نهاية جوان بدلاً من أفريل.

³ حجازي إبراهيم محمد، مرجع سابق، ص 34.

⁴ علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011، ص 113.

3- الموثوقية (المصدقية): تتسم المعلومات المحاسبية بالمصدقية بقدر خلوها من الخطأ والتحيز وعرضها بصورة صادقة، وتمثل خاصية ضرورية لهؤلاء الأفراد الذين لا يتوفر لديهم الوقت أو الخبرة اللازمة لتقييم المحتوى الفعلي للمعلومات، ولكي تتسم المعلومات المحاسبية بالمصدقية يجب أن تتوفر بها مجموعة من الخصائص الفرعية التالية¹:

3-1- التمثيل الصادق: أي التمثيل الصادق للعمليات المالية بشكل معقول، وفي بعض الحالات تكون المعلومة بمستوى أقل من التمثيل الصادق، وذلك ليس بسبب التحيز لكن بسبب الصعوبات الملازمة مثل تحديد الحدث أو العملية وتقنيات القياس المتعلقة بالحدث أو العملية، ومن الممكن عدم الاعتراف ببعض الأحداث بسبب عدم التأكد منها².

3-2- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني (الجوهر فوق الشكل): وهو أحد المبادئ المحاسبية التي تبين اعتماد المحاسبة على جوهر العمليات والأحداث وحقيقتها الاقتصادية وليس على شكلها القانوني فقط، مثلاً بيع أصل مع الاحتفاظ بالمنافع الاقتصادية المستقبلية رغم وجود وثائق نقل ملكية، فإن الاعتراف بهذه العملية بأنها عملية بيع لا يمثل بصدق الحدث الاقتصادي³.

3-3- الحياد: ويعني ذلك أن تخلو المعلومات من تحيز المعد لها، والذي قد يهدف من خلال هذا التحيز إلى التأثير على مستخدم هذه المعلومات وعلى القرار الذي ينوي اتخاذه، وبالتالي الحياد هنا لا نعني به حياد المعلومة في حد ذاتها (أي المعلومة التي لا هدف لها)⁴، بل نعني ارتباط حيادية المعلومات المحاسبية بالهيئات المسؤولة عن تنظيم السياسة المحاسبية (أي وضع معايير المحاسبة)، وكذلك المسؤولين عن إعداد القوائم المالية، وبالتالي خلو المعلومات المحاسبية من التحيز يحقق لنا بصورة تلقائية حيادية هذه المعلومات⁵.

3-4- الحيطة والحذر: وهو أحد المبادئ المحاسبية التي تعني مراعاة درجة معقولة من الحيطة في القيام بالأحكام اللازمة لإعداد التقديرات ضمن شروط الشك، بكيفية لا يتم تقييم الأصول والمنتجات أكثر من قيمتها، أو تقييم الخصوم أو الأعباء أقل من قيمتها⁶.

¹ دونالد كيسو، جيرى ويجانت، تعريب: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان مرجع سابق، ص 70.

² حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية - عرض البيانات المالية -، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 78.

³ لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF - تمارين وتطبيقات محلولة -، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2014، ص 14.

⁴ مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 20.

⁵ علي عبد الله شاهين، مرجع سابق، ص 115-116.

⁶ لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF - تمارين وتطبيقات محلولة -، مرجع سابق، ص 14.

3-5- الاكتمال: أي يجب أن تكون المعلومات المحاسبية كاملة دون حذف أو تحريف، أي تحتوي على كل العناصر الأساسية التي يحتاجها متخذ القرار، وذلك ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة (أي تكلفة الحصول على المعلومة)¹.

4- القابلية للمقارنة: أي مقارنة القوائم المالية للشركة مع مرور الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في مركزها المالي وفي الأداء، ومقارنة القوائم المالية للشركات المختلفة من أجل إجراء التقييم النسبي لمراكزها المالية، وإعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأي تغييرات فيها وآثار هذه التغييرات، ويجب أن تظهر القوائم المالية المعلومات الموازية الخاصة بالفترات السابقة، ويجب أن لا تتضارب الحاجة إلى القابلية للمقارنة مع مفهوم الاتساق وأن لا تصبح عائقا لإدخال معايير محاسبية مطورة².

من خلال ما سبق من خصائص للمعلومات المحاسبية والتي تعتبر من الخصائص النوعية التي قامت بإصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1989، وعددها أربعة خصائص كان الهدف من ورائها الحكم على جودة المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، ثم توالى الدراسات بعد ذلك من قبل منظمات مهنية في مجال المحاسبة على غرار مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB في سنة 1980، حيث ذكر فقط خاصيتين أساسيتين وهما (الملاءمة، والمصدقية) وبعض الخصائص الثانوية الأخرى، أما الهيئة المحاسبية التي كانت الأولى في طرح ونشر هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية كانت جمعية المحاسبة الأمريكية AAA في سنة 1966³.

مما سبق، يمكن توضيح بأن الجودة معيار عام يندرج ضمنه مجموعة من الخصائص التي يجب توفرها لكي تتحقق جودة المعلومات المحاسبية، من بين هذه الخصائص نجد المصدقية والتي تم الاعتماد عليها في صياغة عنوان الدراسة، حيث تم دمج الجودة مع المصدقية للدلالة على التأكيد في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث إذا تم تحقيق المصدقية في المعلومات المحاسبية فهذا يدل بأن هناك تحقيق للجودة، بشكل يمكن الاعتماد على هذه المعلومات في ظل وجود خصائص أخرى يجب توفرها حتى تتحقق الجودة الكاملة بكل خصائصها المذكورة سابقا. زيادة على ما سبق، فإنه يوجد من يعتبر هذه الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية غير كافية للحكم على جودة المعلومات المحاسبية، وهذا راجع إلى وجود معايير أخرى يجب توفرها للحكم على جودة المعلومات المحاسبية، وهو ما سيتم التطرق إليه في النقطة الموالية.

¹ حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، مرجع سابق، ص 79.

² المرجع السابق، ص 82.

³ محمد الهادي ضيف الله، مرجع سابق، ص 174، بتصرف.

ثالثا: معايير تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

حتى تتحقق جودة المعلومات المحاسبية وتكون ذات فائدة لمتخذ القرار، يجب أن تتصف بمجموعة من المعايير التالية¹:

1- معايير قانونية: العديد من الهيئات والمنظمات المهنية في دول العالم تسعى إلى تطوير معايير لجودة التقارير المالية والمعلومات التي تتضمنها، من خلال التنسيق وإيجاد قاعدة مشتركة للانطلاق منها لوضع المعايير المحاسبية الدولية بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية، وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها.

2- معايير رقابية: ينظر إلى الرقابة بأنها أحد مكونات العملية الإدارية، التي يركز عليها كل من مجلس الإدارة والمستثمرين، ويتوقف نجاح هذا العنصر على وجود رقابة مالية فعالة تحدد دور كل من لجان المراجعة وأجهزة الرقابة المالية والإدارية في تنظيم المعالجة المالية.

3- معايير مهنية: تؤثر الممارسات المحاسبية على جودة المعلومات المحاسبية بصفة مستمرة، وذلك من خلال الاهتمام الكبير بصياغة المعايير المحاسبية، وقد تبنت مهنة المحاسبة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات المحاسبية والتدقيقية التي تضمن حقوق جميع الأطراف ذات المصالح المتعارضة، مما يؤدي بالإدارة إلى إصدار تقارير مالية ذات جودة.

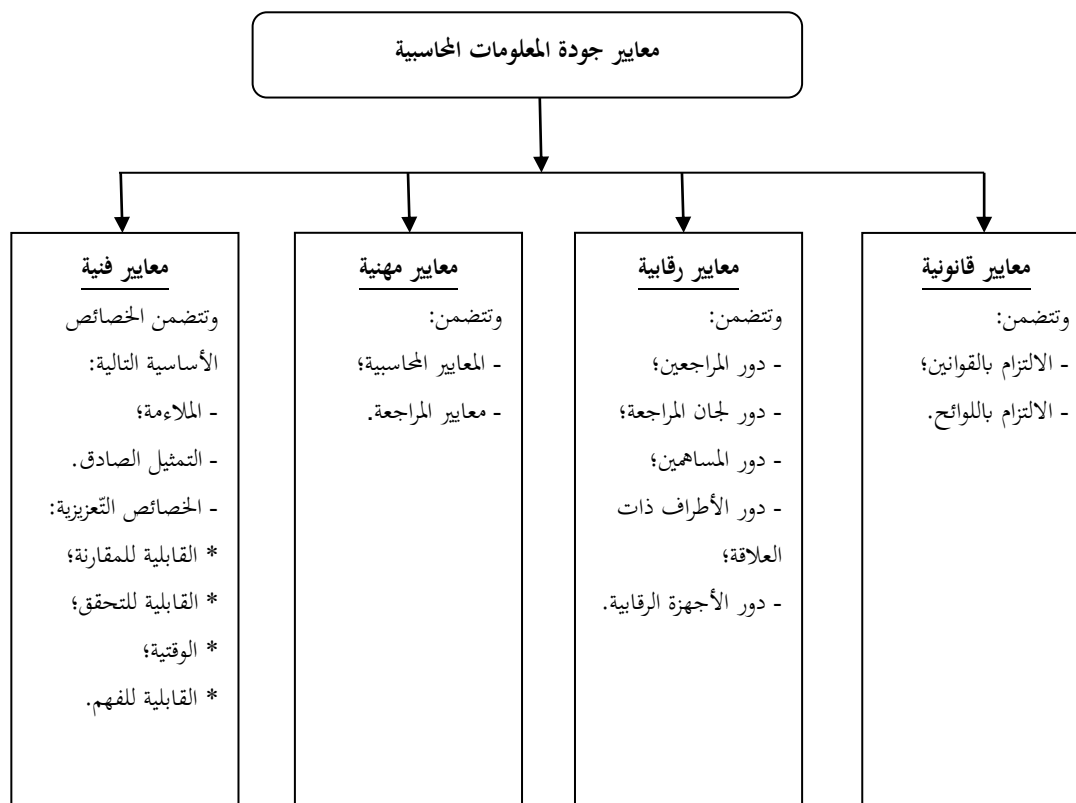
4- معايير فنية: وجود معايير فنية يؤدي إلى تطوير مفهوم جودة المعلومات، مما ينعكس بدوره على جودة المعلومات المحاسبية ويزيد من ثقة المساهمين والمستثمرين وأصحاب المصالح بالشركة ويؤدي إلى رفع وزيادة الاستثمار، وهذه المعايير هي نفسها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

¹ طلال محمد على الحجاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، مرجع سابق، ص 74-75.

ولتوضيح أكثر حول هذه المعايير والتقاط التي تتميز بها جودة المعلومات المحاسبية، تم عرضها في الشكل

التالي:

الشكل رقم (1-2): معايير جودة المعلومات المحاسبية.



المصدر: طلال محمد علي الحجاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، مرجع سابق، ص 76.

من الشكل رقم (1-2)، يتّضح بأن الحكم على جودة المعلومات المحاسبية يستلزم وجود معايير معيّنة، وهي على أربعة أنواع، متمثلة في كل من المعايير القانونية، والمعايير الرقابية، والمعايير الفنية، والمعايير المهنية، حيث يمثل كل معيار جزء مهم ليكون هناك تكامل في ما بينها لتحقيق الجودة في المعلومات المحاسبية، ومن بين هذه المعايير التي سنتناول جزء منها في الفصل الموالي هي المعايير الرقابية، حيث سنتطرق فيه إلى دور مراجعة الحسابات (المراجعة الخارجية) في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل:

تم التوصل في هذا الفصل بأن للتطور الاقتصادي والاجتماعي دور في تعدد العمليات والأحداث الاقتصادية التي تتلقاها المؤسسة يوميا (شراء، إنتاج، بيع، دفع، تحصيل،... الخ)، وهذا أدى بدوره إلى تطور الفكر المحاسبي الذي تشكّل بمرور الوقت لمعالجة المشاكل التي تحدث في كل فترة، ومن هنا ظهرت المنظمات المحاسبية والتي كان لها الدور الفعّال في تنظيم العمل المحاسبي، وأثر هذا إيجابا في تنظيم مهنة المراجعة كذلك، حيث أصبحت مهنتي المحاسبة والمراجعة ذات تنظيم محكم نتيجة القوانين والمعايير التي تم إصدارها في هذا المجال.

وزيادة على ما سبق، يتضح بأنه حتى يكون هناك تنظيم للمعلومات يجب أن يكون هناك نظام معلومات محاسبي، له خصائص معينة يتميز بها (مكونات، وظائف،... الخ)، حيث يسمح بإنتاج معلومات محاسبية ذات جودة، وهو الشيء الذي أصبح عملية ضرورية لكل مؤسسة في تصميم نظام معلومات محاسبي يناسب نوعية نشاطها وحجمها، وهو ما أدى إلى التوسّع في استخدام هذه المعلومات المحاسبية من قبل العديد من مستعملي المعلومات المحاسبية، كل حسب هدفه الذي يريد تحقيقه، وحتى تتحقق المنفعة من وراء هذه المعلومات ظهرت مجموعة من الخصائص التي صدرت عن العديد من المنظمات المحاسبية، وكل هذا يبقى مستعملي المعلومات المحاسبية بحاجة إلى تقرير المراجع الخارجي والرأي الذي يصدره حول جودة المعلومات المحاسبية.

وكنتيجة عامة لهذا الفصل، يعتبر تحقيق جودة المعلومات المحاسبية أمر مهم بالنسبة للمؤسسة وللأطراف التي تتعامل معها، وذلك ما رأيناه في معالجتنا لهذا الفصل، حيث يجب أن يكون هناك إطار مفاهيمي للمحاسبة يعتمد على المبادئ والمعايير المحاسبية التي تحقق الإفصاح والجودة في المعلومات المحاسبية كمرحلة أولى، وكمرحلة ثانية يتم التأكيد من طرف المراجع الخارجي على أن إدارة المؤسسة طبّقت المبادئ المحاسبية عند إعدادها للقوائم المالية للمؤسسة، وأن القوائم المالية تظهر الوضعية الحقيقية للمؤسسة، ومن خلال ما سنقوم بدراسته في الفصل الموالي هو معرفة دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بدراسة العلاقة بين المتغيرات الثلاثة (مراجعة الحسابات، جودة المعلومات المحاسبية، حوكمة المؤسسات).

الفصل الثالث: علاقة المراجعة
الخارجية بحوكمة المؤسسات في تحقيق
جودة المعلومات المحاسبية

تمهيد:

بعدما تم دراسة الفصلين السابقين لكل من مراجعة الحسابات وجودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال التطرق للجوانب النظرية الخاصة لكل منهما، تم التوصل ولو تلميحاً إلى وجود دور لمراجعة الحسابات على جودة المعلومات المحاسبية من خلال التأثير الذي تمارسه مهنة المراجعة في المعلومات المحاسبية، في ظل الزخم الموجود من معايير وقوانين سواء على المستوى الدولي أو المحلي (الوطني)، والذي أدى إلى تسيير هذه المهنة نحو التحسين المستمر جراء التطبيقات والتجارب الدولية لمعالجة إشكاليات في مهنة المحاسبة والمراجعة، وهذا من خلال تعديل في معيار سابق أو إصدار معيار جديد يعالج إشكالية معينة حتى يتم توفير البيئة المناسبة للمراجع بإصدار رأي محايد حول الوضعية المالية للمؤسسة بعيداً عن الضغوط المحيطة به، وهو الأمر الذي يعطي للمعلومة المحاسبية خاصية المصادقية من طرف مستخدميها (متخذي القرار: مساهمين، موردين، بنوك، ...).

حيث يتطلب تحقيق جودة المعلومات المحاسبية وجود آليات رقابية (معايير رقابية) في ظل تطبيق الحوكمة، ومن أبرز هذه الآليات نجد الآليات الداخلية ممثلة في: مجلس إدارة المؤسسة، لجنة المراجعة، والمراجعة الداخلية، والآليات الخارجية تتمثل في المراجعة الخارجية والتشريعات والهيئات المهنية.

ولمعالجة أكثر دقة، تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، هي كالآتي:

المبحث الأول: مدخل حول حوكمة المؤسسات؛

المبحث الثاني: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر؛

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية كآلية للحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

المبحث الأول: مدخل حول حوكمة المؤسسات.

شهد العالم في السنوات القليلة الماضية الكثير من الأزمات المالية في كل من أوروبا وأمريكا وآسيا، وكان ذلك نتيجة توسع نشاط المؤسسات، وانفصال الملكية عن التسيير (نظرية الوكالة)، فكان ذلك دافع قوي لدول العالم إلى سن مجموعة من التشريعات التي تراها ضرورية من أجل تسيير أحسن للمؤسسات، وهذا الدافع كان له دور في صياغة نماذج مختلفة لحوكمة المؤسسات عبر العالم تتطابق مع بيئاتها.

من خلال هذا المبحث سنحاول التعريف بالجانب النظري لحوكمة المؤسسات، بداية من التطور التاريخي، ثم التعريف بها، ومرورا بأهميتها وأهم أهدافها، وصولا إلى مبادئها والأطراف المعنية بتطبيقها.

المطلب الأول: تطوّر الحوكمة وتعريفها.

تعتبر حوكمة المؤسسات من الموضوعات التي لقيت رواجاً كبيراً في كل دول العالم، وذلك نتيجة الفائدة التي تُقدّمها من خلال مبادئها الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، وبناء على ذلك سنقدّم في هذا المطلب تطوّر تاريخياً للحوكمة، وأهم التعريفات الصادرة عن المنظمات المهنية والأكاديميين.

أولاً: تاريخ تطوّر حوكمة المؤسسات.

قبل ظهور أي علم أو أسلوب في كيفية التّعاملات في الحياة الاجتماعية والاقتصادية، لا بد له من بعض المحطّات لكي يصبح بالصيغة النهائية، وعلى هذا نجد بأن الحوكمة كانت قبل أن تصبح بهذا التناغم والتطور الموجود في العالم، مجرّد دراسات وتجارب دولية لم ترقى للمستوى المطلوب منها، لتعطي بعد ذلك بعض النماذج لحوكمة المؤسسات، وعليها تم القيام بإصدار أهم مبادئها على مستوى العالم من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) Organisation For Economic Co-Operation And Development.

1- نظرة تاريخية حول حوكمة المؤسسات: يمكن تلخيص أهم مراحل تطوّر حوكمة المؤسسات فيما يلي¹:

1-1- مرحلة الاتجاه لفصل الملكية عن التسيير: يُعتبر تطور المؤسسات وكبر حجمها من الأسباب التي أدت إلى الفصل بين إدارة المؤسسة والمساهمين فيها، فنجد بأن أول دراسة حول هذا الموضوع كانت في سنة 1932، حيث بدأ الاعتراف بعمق الفجوة بين الإدارة والملاك وتعارض المصالح فيما بينهم.

1-2- مرحلة ظهور نظرية الوكالة (1976-1990): تُعبّر نظرية الوكالة عن الفصل بين الإدارة ومالكيها، وعلى هذا الأساس ظهرت الدراسات بشأن تنظيم وضبط هذه العلاقة الموجودة بينهما، وضرورة تحديد الواجبات والصلاحيات لكل من الإدارة وأصحاب الأموال (الملاك).

¹ مصطفى يوسف كافي، الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2018، ص 111-112.

1-3- مرحلة بدء ظهور مصطلح الحوكمة (1996-2000): كنتاج لتراكم الدراسات التي تُشير إلى أسباب انهيار المؤسسات أو إخفاقها في تحقيق أهدافها أو سوء الممارسات الإدارية بها وإهدار أو سوء استخدام الإمكانيات والموارد، مما دفع منظمة التجارة العالمية للاهتمام بصياغة بعض المبادئ العامة للحوكمة.

1-4- مرحلة إصدار مبادئ حوكمة المؤسسات 1999: قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بإصدار مجموعة من المبادئ العامة للحوكمة، والتي تمثلت في خمس مبادئ رئيسية موجّهة لكل من المؤسسات العامة والخاصة، وهذا من أجل تقديم مجموعة من الإرشادات لتدعيم إدارة المؤسسة من أجل تسيير أحسن لمهامهم، وإحداث استقرار على مستوى الاقتصاد ككل.

1-5- مرحلة التأكيد على حتمية الحوكمة (2001-2004): اتجهت مؤسسات واتحادات مهنية لوضع مجموعة من المعايير لتحقيق أهداف الحوكمة، حيث كان التركيز واضحاً على حالات الفشل والفساد المالي والأخلاقي، والفضائح في العديد من الممارسات المالية والاستثمارية في كثير من المؤسسات.

2- الأسباب التي أدت إلى الحاجة لحوكمة المؤسسات.

هناك مجموعة من الأسباب التي أدت إلى ظهور مفهوم حوكمة المؤسسات نوجزها في النقاط التالية¹:

❖ حدوث حالات الفساد المالي والإداري، بالإضافة إلى التعثر المالي الناتج عن سوء الإدارة وإساءة استخدام السلطة؛

❖ التوجه نحو الخصخصة استدعى وضع معايير تكفل سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص؛

❖ الحاجة إلى الاهتمام بجوانب آداب وسلوكيات المهن بما يحقق حماية لمصالح أفراد المجتمع؛

❖ حماية حقوق صغار المساهمين والأطراف الأخرى ذات الصلة بالمؤسسة من احتمال تواطؤ كبار المساهمين مع الإدارة لتحقيق مصالحهم الخاصة على حساب الباقي.

3- الحوكمة في الدول العربية: في دراسة قام بها مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE, 2003)، تم تقسيم الدول العربية إلى ثلاث مجموعات، هي كالتالي²:

1-3- المجموعة الأولى: وهي مجموعة قامت بعمليات ساعدت في تطبيق برامج الخصخصة والإصلاح الاقتصادي منذ منتصف الثمانينات، وهي مصر، والأردن، والمغرب، حيث قامت هذه الدول بإنشاء أسواق للأسهم لكي تكون أداة لجذب الاستثمار.

¹ عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007، ص 23.

² عدنان قباچه وآخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطيني (ماس)، القدس، فلسطين، 2008، ص ص 16-17.

3-2- المجموعة الثانية: تمثلت في الدول المصدرة للبترول، وهذه الدول تمكنت من تحقيق استقرار في اقتصادياتها نتيجة ارتفاع أسعار النفط.

3-3- المجموعة الثالثة: وهي الدول التي لديها عدم استقرار اقتصادي ناجم عن غياب الاستقرار السياسي، مثل فلسطين، والعراق، وأيضا الدول التي لا تزال في بداية الإصلاح الاقتصادي مثل لبنان، وسوريا، والجزائر، والسودان، واليمن، فأسواق المال في هذه الدول غير موجودة، وان وجدت فهي صغيرة ولا توجد بها حركة للاستثمار الذي يعتمد عليه في جذب رأس المال الأجنبي للبلد، ومثال ذلك في الجزائر نجد عدد قليل من المؤسسات المدرجة في السوق المالي (البورصة) الجزائري، والتي وصل عددها إلى ستة (06) مؤسسات، وهو الأمر الذي يدل على ضعف السوق المالي وعدم نشاطه بالصورة التي تجعله ضمن قائمة الأسواق المالية العالمية¹.

4- مراحل تطوّر قوانين الحوكمة عالميا: يمكن اعتبار مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن OECD آخر محطة في تطورات قوانين الحوكمة، وذلك من خلال التعديلات التي أجريت عليها بعد ظهورها لأول مرة في سنة 1999، ومن خلال الجدول التالي سوف يتم عرض لأهم التطورات الدولية في القوانين المنظمة لحوكمة المؤسسات من مختلف دول العالم.

الجدول رقم (3-1): مراحل تطور قوانين الحوكمة عالميا.

السنة	الجهة	الإصدار
1992	Cadbury	صدور القواعد البريطانية لحوكمة المؤسسات في عام 1992، حيث ألزم المؤسسات بالإفصاح عن الالتزام بقواعد الحوكمة، مع تقديم تفسير عما لم يتم الالتزام به.
1995	Greenbury	صدر تقرير لجنة Greenbury الذي ركز على مكافآت أعضاء مجلس الإدارة، والذي أوصى بالإفصاح الكامل عن المدفوعات للإدارة من رواتب ومكافآت.
1998	Hample	Hample الذي اهتم بحوكمة المؤسسات وجاء ليعيد النظر في نظام حوكمة المؤسسات للمملكة المتحدة من خلال شمول القانونين السابقين Cadbury و Greenbury
1999	OECD	صدور مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لحوكمة المؤسسات في سنة 1999 والتي أصبحت حجر الأساس ومعيارا لوضعي السياسات والمستثمرين والمؤسسات والآخرين أصحاب المصالح مع المؤسسات في جميع أنحاء العالم.
2002	Sarbanes Oxley	استجابة للأزمات التي حدثت في العديد من المؤسسات الأمريكية صدر قانون Sarbanes Oxley، بعدما أقره الكونغرس الأمريكي كتشريع، وتم فيه تحديد متطلبات جديدة بما في ذلك حوكمة تكوين لجان المراجعة وتحديد مسؤوليتها.
2004	OECD	إصدار نسخة 2004 من معايير OECD، واشتملت على مراجعة النسخة السابقة لمراعاة التطورات الأخيرة والخبرات في دول المنطقة وخارجها.

¹ الموقع الرسمي لبورصة الجزائر <http://www.sgbv.dz>، (تاريخ الاطلاع: 2020/09/20).

الفصل الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

إصدار نسخة 2008 من معايير OECD، تضمنت على القواعد السابقة مدموجة بالخبرات العملية المشتركة التي تدعو جميع الأطراف للاضطلاع بمسؤولياتهم.	OECD	2008
---	------	------

المصدر: ناصر سعيد علي محسن الدحياني، تصوّر مقترح لتطبيق معايير الحوكمة في كليات المجتمع اليمنية، الطبعة الأولى، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية والاقتصادية والسياسية، برلين، ألمانيا، 2020، ص 113.

يتّضح من الجدول رقم (3-1) بأن ظهور مبادئ حوكمة المؤسسات بشكلها الحالي كان نتيجة تجارب دولية مختلفة، وذلك من خلال اللجان التي تكونت في هذه الدول من اجل ضبط عمل المؤسسات رقابيا ومحاسبيا، حيث نجد اللجان الانجليزية والمتمثلة في كل من لجنة (Hample، Greenbury، Cadbury) ظهرت تتابعا لمعالجة الاختلالات الرقابية والمحاسبية الموجودة في المؤسسات البريطانية، وكل هذه اللجان وغيرها تعتبر من الأعمال المطوّرة لحوكمة المؤسسات ومبادئها، وهو ما نتج عنها بعد ذلك بظهور مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD، والتي احتلت مكانة هامة في كثير من دول العالم، باعتبارها المرجعية الدولية للكثير من هذه الدول في إصدار قوانين وأطر للحوكمة الخاصة بها.

ثانيا: تعريف حوكمة المؤسسات.

اختلف المهتمّون بحوكمة المؤسسات من باحثين أكاديميين ومنظمات مهنية دولية حول تعريف موحد وشامل للحوكمة، وهذا راجع إلى أن الحوكمة لها تداخل مع بعض الاختصاصات العلمية الأخرى منها المحاسبية والقانونية والإدارية، وعلى هذا الأساس سنقوم بطرح مجموعة من المفاهيم اللغوية للحوكمة، وبعدها نقوم بتعريفها حسب المفهوم الاصطلاحي من طرف منظمات مهنية وأكاديميين في مجال الحوكمة.

1- مفهوم الحوكمة لغويا: يُعتبر لفظ الحوكمة من أهم المتطلبات والضروريات الحتمية التي أضحت تطبيقها أساسا في الآونة الأخيرة، لضمان تنظيم العمل في المؤسسات على كل من المستوى المحلي والإقليمي والعالمي، حيث يعتبر هذا اللفظ مستحدثا في قاموس اللغة العربية، حيث يتضمن لفظ الحوكمة العديد من المعاني وهي كالتالي¹:

1-1- الحُكْمُ: وما يتطلبه ذلك من الالتزام والانضباط والسيطرة بوضع القواعد والضوابط التي تحكم السلوك، وبصورة تضمن إدارة وقيادة قوية ورقابة منضبطة حازمة؛

2-1- الحِكْمَةُ: حيث يتطلب ذلك توجيه وإرشاد وتوعية وإدراك لكافة الظروف الداخلية والخارجية للعمل في المنظمات؛

3-1- الإِخْتِگَامُ: وما يقتضيه من وجود مرجعيات قانونية وأخلاقية وإدارية وثقافية يتم الرجوع إليها، وكذلك تراكم تجارب وخبرات يتم الاستفادة منها؛

¹ مفيد عبد اللاوي، عبد الوهاب نصرات، أداء وفعالية الحوكمة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الدولي الخامس حول: "الإنفاق البيئي: بين حاجات التنمية المستدامة ومتطلبات الحكم الراشد"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 13-14 مارس 2018، ص 03.

1-4- التَّحَاكُمُ: ترتبط بشكل مباشر بالعدالة، حيث يجب أن يكون نزيها وشفافا ومستقلا، لتحقيق العدالة وعدم التلاعب بمصالح المساهمين.

2- تعريف الحوكمة اصطلاحا:

تم تعريف حوكمة المؤسسات في تقرير كادبوري (Cadbury) عام 1992 على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه المؤسسات والتحكم فيها"¹.

كما عرّفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD عام 1998 الحوكمة على أنها: "نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تُحدّد هيكل وإطار توزيع الواجبات والمسؤوليات بين المساهمين في المؤسسة، مثل مجلس الإدارة والمديرين وغيرهم من ذوي المصالح، وتضع القواعد والأحكام لانتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون المؤسسة المساهمة، وبهذا الإجراء فإن الحوكمة تُعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله المؤسسة وضع أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، والعمل على مراقبة الأداء"².

وحسب ميثاق الحكم الراشد في الجزائر فإن الحوكمة: "تُعبر عن تلك العملية الإدارية والتطوعية للمؤسسة، من أجل إدخال المزيد من الشفافية والصراحة في تسيير الإدارة ومراقبتها"³.

وفي تعريف آخر لميثاق الحكم الراشد فإنه يعتبر الحوكمة: "فلسفة تسييرية ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة، في آن واحد، لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة"⁴.

❖ تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛

❖ تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

وحسب مصطفى سليمان فإن الحوكمة: "هي تعبير واسع يتضمن مجموعة من القواعد وممارسات السوق التي تحدد كيفية اتخاذ المؤسسات وخاصة مؤسسات الاكتتاب العام لقراراتها، والشفافية التي تحكم عملية اتخاذ القرار فيها، ومدى المساءلة التي يخضع لها مديرو ورؤساء تلك المؤسسات وموظفوها والمعلومات التي يفحصون عنها للمستثمرين والحماية التي يقدمونها لصغار المساهمين ..."⁵.

¹ Kevin Keasey And Others, **Corporate Governance (Accountability, Enterprise And International Comparisons)**, John Wiley, England, 2005, P 22.

² صبري أحمد شليبي، مبادئ الحوكمة وتطبيقها في دول مختارة: الدمارك ولبنان، الدار العربي للموسوعات، بيروت، لبنان، 2014، ص 35.

³ وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009، ص 14.

⁴ المرجع السابق، ص 16.

⁵ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 16.

وفي تعريف آخر للحوكمة يُوضَّح بأنها: "القواعد والمعايير التي تُحدد العلاقة بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح من موظفين ودائنين ومساهمين"¹.

من خلال ما سبق، يمكن أن تُعرَّف حوكمة المؤسسات بأنها نظام توجيه ورقابة على أعمال المؤسسة، هدفه في ذلك توجيه الإدارة من خلال إتباع مجموعة من القواعد للوصول إلى الفعالية الممكنة والرقابة على أعمال المؤسسة، والحفاظ على مصالح الأطراف المرتبطة بها.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات.

يُعتبر تطبيق حوكمة المؤسسات ضرورة لا بد منها في الوقت الحالي، وهذا نتيجة فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، فمن هنا ظهرت أهمية الحوكمة لتطبَّق على مستوى المؤسسات، ليتم تحقيق أهدافها.

أولاً: أهمية حوكمة المؤسسات.

نالت حوكمة المؤسسات في السنوات الأخيرة أهمية كبيرة من قبل المؤسسات الاقتصادية، وذلك نظراً لانتشار الفساد المالي والإداري والأزمات المالية التي طالت معظم الدول في أنحاء العالم، وعلى هذا الأساس تعتبر حوكمة المؤسسات ذات أهمية على كل من المستوى الاقتصادي والقانوني والاجتماعي، وذلك من خلال الآتي²:

1- أهمية الحوكمة على المستوى الاقتصادي: تُؤدِّي الحوكمة على المستوى الاقتصادي إلى توجيه المؤسسات نحو كفاءة استخدام مواردها لتعظيم قيمتها في الأسواق، من خلال دعم ميزتها التنافسية مما يجذب مصادر تمويل محلية وعالمية، تؤدي إلى خلق فرص عمل جديدة، مع تدعيم الاستقرار في الأسواق المالية والبنوك، وصولاً إلى تحقيق الكفاءة والتنمية الاقتصادية.

2- أهمية الحوكمة على المستوى القانوني: تتمثل أهمية حوكمة المؤسسات على المستوى القانوني في التغلب على السلبات الموجودة عند تنفيذ التعاقدات، التي من الممكن أن ترافق صيغ العقود المبرمة أو القوانين والأنظمة الأساسية المنظمة لجميع أنواع المؤسسات المطبقة لمبادئ الحوكمة.

لذلك يهتم المختصون بالقانون بأطر وآليات ومبادئ حوكمة المؤسسات لأنها تعمل وبشكل أساسي على الإيفاء بحقوق مختلف الأطراف داخل المؤسسة وخارجها، بما فيهم حملة الأسهم ومجلس الإدارة، والمديرين، والعاملين، والبنوك، وأصحاب المصالح، حيث يرى المختصون بالقانون أن القوانين الخاصة واللوائح المنظمة لعمل

¹ Mohammed Shanikat, Sinan S. Abbadi, **Assessment Of Corporate Governance In Jordan: An Empirical Study**, Australasian Accounting Business And Finance Journal, Volume 05, Issue 03, 2011, P 94.

² أسامة عبد المنعم السيد علي، الحاكمية المؤسسية: مفهومها وأهدافها ومقوماتها ومشاكلها والتطورات الدولية الخاصة بها، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، السنة السابعة، العدد الثالث والعشرون، كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009، ص 06.

المؤسسات تُعد العمود الفقري لأطر وآليات الحوكمة، خصوصا إذا كان هناك تداخل كبير ما بين قواعد الحوكمة وعدد من القوانين مثل قوانين المؤسسات، وأسواق المال، والبنوك، والمحاسبة والمراجعة، والضرائب.

3- أهمية الحوكمة على المستوى المحاسبي والرقابي: تتمثل أهمية الحوكمة في كل من الجانب المحاسبي والرقابي في النقاط التالية¹:

- ❖ استقلالية المراجع الخارجي، وإبعاده عن أية ضغوط من مجلس الإدارة، أو المديرين التنفيذيين؛
- ❖ التمتع بالقدر الكافي من الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، ومحاربة الفساد المالي والإداري في المؤسسات والحد منه؛
- ❖ استخدام الأنظمة الرقابية المتطورة لتفادي وجود الأخطاء والانحرافات، ووضع حلول مسبقة لمعالجتها وتحديد الطرق الكفيلة لمنع حدوثها مستقبلا.

4- أهمية الحوكمة على المستوى الاجتماعي: تُعتبر حوكمة المؤسسات أداة تُمكن إدارة المؤسسة من العمل على تحقيق حماية حقوق المساهمين، والعمل على توفير معاملة عادلة وشفافة لجميع أصحاب المصالح من حملة الأسهم والشركاء، وموردين، وزبائن، والعاملين في المؤسسة، وذلك من خلال تحقيق التوازن بين الأهداف الاجتماعية (العمل، مستوى المعيشة) والاقتصادية (الربح) على مستوى المؤسسة².

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات.

تسعى الحوكمة إلى رفع كفاءة أداء المؤسسات، من خلال تقليل التضارب في المصالح والتصرفات غير المقبولة، والقيام بوضع أنظمة للرقابة على أداء المؤسسات وهيكل تنظيمي يقوم على توزيع كافة الحقوق والمسؤوليات، ويكون ذلك من خلال تفعيل لآليات الحوكمة (الداخلية والخارجية) في ظل وجود مقوماتها (الإطار القانوني، الإطار المؤسسي)، وعلى هذا الأساس يمكن تحقيق الأهداف التالية³:

❖ المساهمة في تقليل المخاطر وتحسين أداء المؤسسة، وزيادة قدرتها التنافسية، وتطوير الإدارة وتحقيق الشفافية؛

❖ التزام المؤسسات بالسلوكيات الأخلاقية والممارسات المهنية السليمة والأمانة مع الالتزام بالقوانين واللوائح الرقابية والإشرافية؛

¹ صبري أحمد شليبي، مرجع سابق، ص ص 37-38.

² طاري محمد العربي، تغليسية لمن، حوكمة الشركات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012، ص 12.

³ سعود جايد مشكور العامري، الاتجاهات المعاصرة في العلوم المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2020، ص 223.

- ❖ العمل على تحسين إجراءات المحاسبة والمراجعة المالية، وبالشكل الذي يضبط عناصر الفساد في كل مراحله؛
- ❖ توفير الحوافز والدوافع لمجلس الإدارة لمتابعة تحقيق الأهداف التي تحقق مصلحة المؤسسة، من خلال فرض الرقابة الفعّالة عليها؛
- ❖ تطوير النظم الرقابية في المؤسسة، والاهتمام باستقلالية مجلس الإدارة ولجان المراجعة؛
- ❖ القيام بإصلاحات مالية وإدارية للتقليل من عملية الفساد المالي والإداري، وذلك من خلال إصدار مجموعة من القوانين والتعليمات؛
- ❖ تُساعد الحوكمة الجيدة المؤسسات على بناء بيئة من الثقة والشفافية والمساءلة اللازمة لتعزيز الاستثمار طويل الأجل والاستقرار المالي ونزاهة الأعمال، وبالتالي دعم نمو أقوى ومجتمعات أكثر شمولاً¹.

المطلب الثالث: مبادئ حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها.

إن نجاح أي عمل لا بد له من حسن التنفيذ، وهذا ما عملت عليه المنظمات المتخصصة في مجال الحوكمة، حيث أعطت الأولوية لتطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات إلى الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، وعلى هذا الأساس نجد بأنه حتى يتحقق هدف الحوكمة في المؤسسة، لا بد من توفر أطراف أكفاء ليتم تنفيذ هذه المبادئ بالطريقة المثلى ولتحقيق الهدف المرجو للمؤسسة.

أولاً: مبادئ حوكمة المؤسسات.

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD مبادئ حوكمة المؤسسات سنة 1999، وذلك في حدود خمسة مبادئ أساسية، وفي سنة 2004 خضعت تلك المبادئ إلى بعض التعديلات من خلال إصدار معيار آخر لتصبح عدد مبادئ حوكمة المؤسسات ستة مبادئ، يمكن ذكرها في النقاط الآتية²:

1- ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات: يجب أن يُعزّز إطار حوكمة المؤسسات على شفافية وفعالية الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع القانون، وأن يوضّح تقسيم المسؤوليات بين مختلف السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية.

ولضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات، من الضروري إنشاء أساس قانوني وتنظيمي ومؤسسي مناسب وفعال يمكن لكافة المشاركين في السوق الاعتماد عليه في إقامة علاقاتهم التعاقدية الخاصة، وعادة ما

¹ الموقع الرسمي لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، متاح على الموقع التالي: <http://www.oecd.org/corporate>، (تم الاطلاع عليه يوم: 2020/09/12).

² OECD, *Principles Of Corporate Governance*, Paris, France, 2004, P 29.

يحتوي إطار حوكمة المؤسسات على عناصر من التشريع والتنظيم، والتزامات طوعية، وممارسات تجارية التي هي نتاج الظروف والتاريخ والتقاليد الخاصة بالدولة.

2- حماية حقوق المساهمين: يُوفّر إطار حوكمة المؤسسات ويُسهّل ممارسة حقوق المساهمين من خلال الحق في اختيار مجلس الإدارة (الانتخاب، العزل)، والحق في التصويت في الجمعية العامة للمساهمين، والحق في الحصول على معلومات حول المؤسسة والقدرة على التأثير فيها، وذلك من خلال المشاركة في اجتماعات الجمعية العامة.

3- المعاملة المتساوية للمساهمين: وتعني المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وحَقّهم في الدفاع عن حقوقهم التي يكفلها لهم القانون، والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية، مع حقّهم في الاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين، وأن تُتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض في حال انتهاك حقوقهم¹.

4- حماية حقوق أصحاب المصالح: يُوفّر إطار حوكمة المؤسسات الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح، والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك آليات مشاركتهم الفعّالة في الرقابة على المؤسسة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويُقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين والمرودين والعملاء².

5- الإفصاح والشفافية: ويتناول الإفصاح عن المعلومات الهامة ودور مراجع الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير.

ويعني ذلك أنه ينبغي في إطار حوكمة المؤسسات القيام بالإفصاح السليم والصحيح، وفي الوقت المناسب عن كافة الموضوعات المتعلقة بالمؤسسة، ومن بينها المركز المالي، والأداء المالي، وحقوق الملكية³.

6- مسؤولية مجلس الإدارة: يُوفّر إطار حوكمة المؤسسات التوجه الاستراتيجي للمؤسسة، والمراقبة الفاعلة على الإدارة من قبل مجلس الإدارة، ومسؤولية المجلس نحو المؤسسة والمساهمين فيها مع مراعاة المبادئ العامة، والمذكورة في النقاط الآتية⁴:

❖ يجب أن يتصرف أعضاء مجلس الإدارة على أساس توفر الاطلاع على كل المعلومات، وبإخلاص جيد

وحسن نية، وذلك لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين؛

¹ محمد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة "بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2010، ص 83.

² مدحت محمد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة: فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015، ص 65.

³ محمد علي سويلم، مرجع سابق، ص 96.

⁴ أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 38-39.

❖ يجب على المجلس معاملة المساهمين بعدالة عند اتخاذ القرارات؛

❖ يجب على مجلس الإدارة تطبيق معايير أخلاقية عالية، كما يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار مصالح أصحاب المصالح.

من خلال ما سبق من طرح، يمكن أن نوضح بأن هذه المبادئ ليست مُوحّدة بين جميع الدول، ولكنها مبادئ عامة تصدرها هيئات دولية متخصصة، وهي عبارة عن نقطة الانطلاق نحو بناء نظام حوكمة المؤسسات (مدخلات، معالجة، مخرجات)، وبالتالي لا تعطي نتيجة واحدة إذا تم تطبيقها على مختلف البيئات العالمية، حيث تعتبر هذه المبادئ مرجعية دولية يستعان بها في إعادة صياغة هذه المبادئ حسب البيئة الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية التي توجد فيها كل دولة، ومثالنا في هذا قيام الدولة الجزائرية بإصدار ميثاق للحكم الرشيد سنة 2009 متوافق مع مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.

ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات.

من أجل تطبيق جيّد لحوكمة المؤسسات، لا بد من توفر أطراف لها القدرة على الحكم في المؤسسة، من خلال تأثيرها المباشر في التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات، وهذه الأطراف هي¹:

1- المساهمين: وهم الأفراد الذين لديهم استثمارات في المؤسسة وذلك لحيازتهم على أسهمها مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وكذا تعظيم قيمة المؤسسة على المدى الطويل، ولهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

2- مجلس الإدارة: وهم من يمثلون المساهمين، وأيضا الأطراف مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية للقيام بأعمال المؤسسة، بالإضافة إلى الرقابة على أدايتهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للمؤسسة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3- الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4- أصحاب المصالح: وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين والموردين والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمعرفة قدرة المؤسسة على السداد في الوقت المحدد، في حين يهتم العمال

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق، ص 17-18.

والموظفين على قدرة المؤسسة على استمرارها في النشاط، فكل هذه الأطراف تعتبر كمعادلة يجب أن يتم التعامل معها بدقة.

المبحث الثاني: واقع حوكمة المؤسسات في الجزائر.

قامت الجزائر كغيرها من دول العالم بمجموعة من الإصلاحات التي كانت تهدف من ورائها إلى تحسين الوضع المالي للمؤسسات الاقتصادية، والعمل على إدخال بعض التعديلات في كيفية تسيير أحسن للإدارة للوقوف ضد الأزمات، ولضمان التنمية المستدامة، وعلى هذا الأساس قامت الجزائر بإصدار ميثاق الحكم الرشيد (حوكمة المؤسسات) في 11 مارس 2009 مواكبة في ذلك التوجه العالمي نحو تطبيق هذا المنهج (حوكمة المؤسسات).

المطلب الأول: التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات ومبادئها في الجزائر.

تعتبر الجزائر كغيرها من الدول التي بذلت جهودا معتبرة في إصدار ميثاق حوكمة المؤسسات، وهو الأمر الذي تحققت منه الجزائر بعد صدور مجموعة من القوانين المنظمة لتسيير إدارة المؤسسات، والتي مهّدت بذلك إلى أن تم إصدار ميثاق الحكم الرشيد سنة 2009، وهذا بعد اجتهادات عديدة لأكثر من جهة معنية بتطوير التسيير في الجزائر، وهو الأمر الذي سنقوم بدراسته في هذا المطلب.

أولا: التطور التاريخي لحوكمة المؤسسات في الجزائر.

يُعتبر تحوّل الجزائر من الاقتصاد المركزي الموجه إلى اقتصاد السوق دون إيجاد هيكل تشريعي يضمن حوكمة رشيدة للمؤسسات العامة والخاصة أثر على الشفافية، وهذا ما أثبتته المستوى السيئ بحلول الجزائر المرتبة التاسعة والتسعون (99) في تقرير منظمة الشفافية الدولية، والذي صدر في 26 سبتمبر 2007، وهذا التقرير يقيس درجة تفشي ظاهرة الفساد على مستوى كل دولة في العالم¹.

من بين البوادر الأولى التي قامت بها الجزائر هو إصدار القانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، وفي نفس القانون من المادة رقم 17 تم إنشاء هيئة وطنية مكلفة بالوقاية من الفساد ومكافحته، حيث يهدف هذا القانون من خلال مادته الأولى إلى ما يلي²:

- ❖ دعم التدابير الرامية إلى الوقاية من الفساد ومكافحته؛
- ❖ تعزيز النزاهة والمسؤولية والشفافية في تسيير القطاعين العام والخاص؛
- ❖ تسهيل ودعم التعاون الدولي والمساعدة التقنية من أجل الوقاية من الفساد ومكافحته.

¹ سفير محمد، بوبكر مصطفى، حوكمة الشركات، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018، ص 137.

² الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، قانون رقم 06-01 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، المادة الأولى، الطبعة الأولى، ص 03.

وكذلك انعقاد المؤتمر الدولي حول "الحكم الرشيد للمؤسسات" بالجزائر في جوان 2007 والذي يعتبر النواة الأولى في بلورة فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الرشيد للمؤسسات، تلاها فيما بعد تشكيل فريق عمل لحوكمة المؤسسات مكون من ثمانية (08) أعضاء من القطاع الخاص، حيث لاقت هذه الفكرة دعماً من السلطات الحكومية ممثلة في كل من وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ووزارة المالية، ووزارة العدل، وقد تم الاستناد بشكل أساسي في صياغة هذا الميثاق على أساس مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في سنة 2004، وذلك مع مراعاة خصوصيات المؤسسات الجزائرية، وكذلك كان هناك دعم دولي من طرف مؤسسة التمويل الدولية (International Finance Corporation (IFC)، والمنتدى العالمي لحوكمة المؤسسات (Global Corporate Governance Forum (GCGF)¹.

مما سبق، يتّضح بأن الجزائر قامت بمجموعة من المبادرات والجهود من أجل إنشاء ميثاق لحوكمة المؤسسات، وهذا من خلال تهيئة بيئة الأعمال وتطهيرها من الفساد وإصدار في ذلك مجموعة من القوانين والتي من بينها قانون رقم 06-01 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، وبعد ذلك تم إجراء عدة دراسات وملتقيات حول موضوع الحوكمة بدايتها في جوان 2007 حول موضوع الحكم الرشيد للمؤسسات، وهذا كله يعتبر إصلاح على مستوى الاقتصاد، والذي كانت نتيجته إصدار ميثاق للحوكمة في مارس 2009، حيث يحتوي في طياته مجموعة من الإرشادات التنظيمية لسير أحسن للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، وعلى هذا الأساس تم تقسيمه إلى ثلاثة أجزاء، هي كالتالي:

❖ يتضمن الجزء الأول ضرورة ميثاق جزائري للحكم الرشيد للمؤسسة؛

❖ يتطرق الجزء الثاني إلى المعايير الأساسية للحكم الرشيد للمؤسسة؛

❖ يتضمن الجزء الثالث والأخير للميثاق الملاحق، والتي هي في الأساس أدوات ونصائح عملية للمؤسسة.

ثانيا: مبادئ الحكم الرشيد (حوكمة المؤسسات) في الجزائر.

يقوم الحكم الرشيد للمؤسسة على أربعة مبادئ أساسية، هي²:

- 1- **الإنصاف**: ويعني الحقوق والواجبات الخاصة بالأطراف الشريكة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بهم، والتي يجب أن تُوزع بصورة منصفة.
- 2- **الشفافية**: وتعني الحقوق والواجبات، وكذا الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، والتي يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع.

¹ سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سابق، ص 139.

² ميثاق الحكم الرشيد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سابق، ص 66.

3- المساءلة: وهي مسؤولية كل طرف محدّدة على حدى بواسطة أهداف محددة وغير تنافسية.

4- المحاسبة: كل طرف شريك يكون محاسباً أمام طرف آخر عن الشيء الذي هو مسؤول عنه.

تعتبر هذه المبادئ الأربعة (04) مقاييس تدعم بعضها البعض، أي أنها تطبق معا وبترابط، فهي ليست اختيارية ولا يمكن عزلها عن بعضها البعض، إذ تشكل نوعاً من المربع السحري والذي يجعل من الحكم الراشد خيار الفوز في كل الظروف.

المطلب الثاني: التحديات التي تواجه الجزائر في تطبيق حوكمة المؤسسات.

يواجه تطبيق الحوكمة على أرض الواقع مجموعة من التحديات، يمكن تلخيص أهمها فيما يلي¹:

أولاً: الفساد.

يُعتبر غياب تطبيق الحوكمة في المؤسسات من الآثار السلبية والخطيرة، فانتشار الفساد الناتج عن غياب الحوكمة يعمل على هروب الاستثمارات الأجنبية، إلى جانب ذلك فإن للفساد تكاليف اقتصادية أخرى، منها انخفاض الإنفاق الحكومي على المشاريع ذات التوجهات الاجتماعية، وسوء تخصيص الموارد. حيث يؤدي اتساع نطاق الفساد في الأجهزة الحكومية صعوبة في معالجته نتيجة الطبقة المهيمنة على الحكم، ووقوفها ضد الإصلاحات وحرصهم على استمرار الفساد للحصول على مكاسب كبيرة.

ثانياً: الممارسة العملية والديمقراطية.

حتى تُطبق الاقتصاديات النامية والصاعدة التي تحاول أن تطبق الحوكمة بشكل سليم وفعال، فإنها في إطار هذا السعي أصبح من الواجب عليها أن تعمل على إرساء قواعد الديمقراطية والتي من آثارها الإيجابية ما يلي:

- ❖ تعتبر الديمقراطية آلية تلقائية لعملية تداول السلطة، وذلك لقيامها على مبادئ التعددية والحرية، وهو الأمر الذي يعمل على تضيق نطاق الفساد نتيجة عدم الانفراد بالسلطة بالنسبة لأية قوى سياسية؛
- ❖ تُتيح الديمقراطية الفرصة للمجالس النيابية والتشريعية للقيام بواجباتها الرقابية باستقلالية تامة، ودون أية ضغوط.

¹ بن عيشي بشير، يزيد تفرات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2018، ص ص 123-124.

ثالثا: إنشاء علاقة سليمة بين أصحاب المصالح.

إن عمليات التواطؤ والفساد التي تتم بين مجالس الإدارة وكبار المديرين التنفيذيين لا تضر فقط بحقوق أصحاب المصالح، ولكنها تضر أيضا بالمؤسسة ومستقبلها لذا من الضروري أن تكون هناك حزمة من الإجراءات والسياسات التي تعنى بحماية حقوق أصحاب المصلحة في المؤسسة.

رابعا: استمرارية المؤسسات العائلية.

يتميز مجتمع الأعمال في الجزائر باتساع الملكية العائلية للمؤسسات، وهو الأمر الذي يزيد من تهديد عدم استمرارية المؤسسات نتيجة تضارب مصالح أفراد العائلة الواحدة، وهذا الأمر يستوجب التفكير في إيجاد طرق تحد من هذه المشاكل، فهناك مؤسسات جزائرية لجأت إلى فتح رأس مالها لمستثمرين أجانب حتى تضمن الاستمرارية من خلال تعاقب الأجيال في إدارة المؤسسة¹.

المطلب الثالث: المقارنة بين حوكمة المؤسسات حسب OECD و ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر.

لمعرفة نقاط التشابه والاختلاف بين حوكمة المؤسسات حسب OECD و ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر، قمنا بإجراء مقارنة من حيث شكل ومحتوى كل منهما. أولا: أوجه الاختلاف: لمعرفة نتائج المقارنة من حيث أوجه الاختلاف في المحتوى والشكل للحوكمة، قمنا بتوضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): أوجه الاختلاف بين حوكمة المؤسسات حسب OECD و ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري.

معيار التفرقة	حوكمة المؤسسات حسب OECD	ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري
1- من حيث سنة الإصدار.	- الإصدار الأول سنة 1999؛ - التعديل في الإصدار الأول سنة 2004.	- الإصدار الأول سنة 2009، ولا يوجد أي تعديل عليه.
2- من حيث المبادئ.	وتتكون من ستة (06) مبادئ، هي كالتالي: - ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات؛ - حقوق المساهمين؛ - المعاملة المتساوية للمساهمين؛ - دور أصحاب المصالح في حوكمة المؤسسات؛ - الإفصاح والشفافية؛ - مسؤولية مجلس الإدارة.	ويتكون من أربعة (04) مبادئ، وهي كالتالي: - الإنصاف؛ - الشفافية؛ - المساءلة؛ - المحاسبة.
3- من حيث مصادر إعداد مبادئ	- التجارب الدولية (في محاربة الفساد، مواجهة	- القوانين والنصوص التنظيمية السارية المفعول في

¹ سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سابق، ص 142.

الفصل الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

الحوكمة.	الأزمات المالية، التحسين المستمر للإدارة، و النماذج الدولية للحوكمة لبعض الدول؛ - القوانين والأعراف الدولية؛ - توصيات لجان بعض الدول في مجال الحوكمة.	الجزائر؛ - مبادئ حوكمة المؤسسات حسب OECD.
4- من حيث الأطراف المعنية بالتطبيق (اختلاف في شكل التقسيم).	وهم أربعة (04): - المساهمين؛ - مجلس الإدارة؛ - الإدارة؛ - أصحاب المصالح.	1- الأطراف الفاعلة الداخليين: - المساهمين؛ - الإداريين؛ - المسيرين؛ 2- الأطراف الفاعلة الخارجيين: - السلطات العمومية؛ - الموردين؛ - البنوك والمؤسسات المالية؛ - الزبائن؛ - المنافسين؛ - المستخدمين.
5- من حيث المرجعية.	وثيقة ذات مرجعية دولية، تطبق على مستوى دول العالم، مع القيام بتعديلات تدرج حسب البيئة الموجودة فيها كل دولة.	وثيقة ذات مرجعية وطنية (محلية)، تطبق على مستوى المؤسسات الموجودة في الجزائر.
6- من حيث تفسيرات مبادئ الحوكمة.	توجد تفسيرات لمبادئ حوكمة المؤسسات، وذلك لتسهيل تطبيقها في المؤسسات، حيث تم التطرق إليها في الجزء الثاني من الإصدار الصادر سنة 2004.	لا توجد تفسيرات لمبادئ حوكمة المؤسسات، وإنما ذكرت باختصار شديد في الميثاق.
7- من حيث المنظمات المعدّة لحوكمة المؤسسات.	منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)، وبالتعاون مع منظمات مهنية أخرى على غرار البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي (FMI).	فريق العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر (GOAL 08)، وكان ذلك تحت رعاية وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ومع مجموعة من المؤسسات الدولية المختصة في هذا المجال.
8- من حيث المؤسسات المعنية بالتطبيق.	المؤسسات المساهمة (المدرجة في السوق المالي).	هذا الميثاق موجّه بصفة خاصة إلى: - المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة؛ - المؤسسات المساهمة في البورصة، أو تلك التي تنهيا لذلك.
9- من حيث التحديات التي تواجه المؤسسات المطبقة للحوكمة.	تتمثل مهمة المؤسسات المطبقة لمبادئ (OECD) في التصدي للفساد المالي والإداري، والأزمات المالية، من	يقع على عاتق المؤسسات الجزائرية رفع تحدي مزدوج، من خلال:

الفصل الثالث: علاقة المراجعة الخارجية بحوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية

- التحضير لمرحلة ما بعد النفط؛ - الانتقال نحو اقتصاد سوق حديث يتميز بتنافسية المؤسسات. وفي ظل هذا التحدي المزدوج للمؤسسات الجزائرية، فإنه يجب على الدولة الجزائرية مواجهة تحديات كثيرة، من بينها: (الفساد، ممارسة الديمقراطية، استمرارية المؤسسات، ... الخ).	خلال تسيير إداري متحكم فيه.	
---	------------------------------------	--

المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق، وبالاكتفاء على المرجع التالي: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سابق.

من خلال الجدول رقم (3-2)، يتّضح بأن هناك تقارب وتوافق من حيث مبادئ الحوكمة الصادرة عن OECD وميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري، مع أن هناك ستة (06) مبادئ للحوكمة من طرف OECD وأربعة (04) مبادئ صادرة عن ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري، بالنسبة لمبادئ الحوكمة الصادرة عن OECD لم تكن وليدة اللحظة، وإنما جاءت من خلال تجارب دول عالمية، وخبرات متراكمة نتيجة الأزمات المالية في دول العالم، وهي بذلك مرجعية دولية تقتدي بها دول العالم في تأسيس مبادئ محلية للحوكمة، وفي المقابل نجد بأن الاعتماد في إعداد الميثاق الجزائري للحوكمة يندرج ضمن سياق القوانين السارية المفعول، ومع الاعتماد بنسبة كبيرة على مبادئ الحوكمة الصادرة عن OECD، وهي بذلك تعتبر مرجعية وطنية نتيجة مصادر الاعتماد (الاعتماد على القوانين المحلية، الاعتماد على مبادئ الحوكمة الصادرة عن OECD ومع تعديلات حسب طبيعة البيئة الجزائرية).

ولتطبيق هذه المبادئ، فإنه لا بد من أطراف لتطبيق الحوكمة، وعلى هذا الأساس نجد بأن هناك أربعة (04) أطراف حسب OECD لتطبيق الحوكمة، وبالنسبة لميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري فقد ذكر أطراف داخلية وأخرى خارجية وصل عدد أطرافها إلى (09)، أما تطبيق حوكمة المؤسسات حسب OECD فهو يخص المؤسسات المساهمة (المدرجة في البورصة)، وتطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري فيكون من طرف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وكذلك المؤسسات المساهمة أو تلك التي تنهياً لذلك، وعلى هذا الأساس وحتى يكون هناك سهولة في التطبيق يجب أن تكون هناك صورة واضحة حول كل ما ينشر من مبادئ للحوكمة، من خلال وجود تفسيرات تُسهّل من تطبيق هذه المبادئ، وهذا ما سيؤدي إلى مواجهة التحديات المستقبلية للمؤسسات، وهو ما قامت به OECD، في حين الميثاق الجزائري الخاص بالحوكمة لم تكن هناك تفسيرات واضحة للمبادئ الأربعة، وهو ما سيكون عائق وعدم وضوح للرؤية بشكل كامل خاصة في بداية تطبيق الميثاق.

ثانيا: أوجه التشابه: ممّا سبق، وحسب استقراء ما جاء في ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر، وكذلك ما هو موجود في بعض الدراسات (كتب، مقالات) التي تناولت مفهوم الحوكمة، يمكن تقديم بعض نقاط التشابه بين حوكمة المؤسسات حسب OECD و ميثاق حوكمة المؤسسات الجزائري، في النقاط التالية:

- ❖ كلاهما يعتبر اختياري التطبيق، ومثال ذلك أنه لا يوجد إلزام قانوني في التشريع الجزائري يلزم المؤسسات المعنية بتطبيق الميثاق الخاص بالحوكمة، وفي الميثاق ذُكر ذلك صراحة بأنه ليس إجباري التطبيق وإنما هو طوعي التطبيق، ومع هذا يمكن أن يكون هناك إلزام قانوني تفرضه بعض الدول على مؤسساتها، أو تفرضها الأسواق المالية في تلك الدول عند انضمام مؤسسة معينة لطرح أسهمها في السوق المالي؛
- ❖ يتم تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات حسب (OECD، الميثاق الجزائري) في المؤسسات المساهمة (المدرجة في البورصة)؛
- ❖ يمكن اعتبار الأطراف المطبقة لحوكمة المؤسسات حسب OECD، هي نفسها الأطراف المطبقة لحوكمة المؤسسات حسب الميثاق الجزائري، وهذا يتضح من خلال الجدول السابق الذي بين الاختلاف في شكل التقسيم، أما فيما يتعلق بمضمون أطراف التطبيق فتعتبر نفسها؛
- ❖ لا تطبق مبادئ حوكمة المؤسسات حسب (OECD، الميثاق الجزائري) في المؤسسات المملوكة للدولة، حيث نجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD لها مبادئ للحوكمة خاصة بالمؤسسات المملوكة للدولة (المؤسسات العمومية)، والتي تم إصدارها في سنة 2005 وتم تحديثها في سنة 2015.

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية كآلية للحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

للمراجعة الخارجية دور رئيسي في ظل حوكمة المؤسسات، وذلك من خلال مساهماتها في الجانب الإداري حيث تتميز بإمكانية تقليل حدة الصراع بين الأطراف القائمة على إدارة المؤسسة، وكذلك من جانب محاسبي في التأكيد على أن المعلومات المحاسبية التي أعدتها إدارة المؤسسة ذات جودة ومصداقية، وفي هذا المبحث سوف يتم التطرق إلى دور المراجعة الخارجية في ظل الحوكمة، والآليات التي تعتمدها الحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

المطلب الأول: دور المراجعة الخارجية في ظل حوكمة المؤسسات.

تؤدي المراجعة الخارجية دورها في إضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال توفر البيئة الجيدة لذلك (معايير المراجعة، قواعد أخلاقيات المهنة)، وعلى هذا الأساس فقد تزايد دورها في ظل الظروف الدولية (الآزمات المالية)، والتي أدت إلى زيادة أهمية المراجعة في المصادقة على المعلومات المحاسبية في ظل ظهور حوكمة المؤسسات.

أولاً: دور المراجعة الخارجية في تطبيق الحوكمة.

تعتبر المراجعة الخارجية من بين الحلول الأولية التي تستعملها إدارة المؤسسة من أجل زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية في قوائمها المالية، ومن بين الآليات التي تستخدمها الحوكمة في تطوير أسسها، ورفع أداء المؤسسة، وهذا من خلال تنفيذ مجموعة من المهام الموكلة للمراجع الخارجي والمثلة في النقاط التالية¹:

- ❖ أن يقوم بإعداد تقريره عن القوائم المالية للمؤسسة طبقاً للمعايير المحلية والدولية؛
- ❖ أن يقوم بإعداد تقرير عن مراجعة تقارير الإدارة عن مدى التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة؛
- ❖ إعداد تقرير عن أعضاء مجلس الإدارة، يتضمن ما إذا كان الأعضاء تنفيذيين وغير تنفيذيين، وأنه اطلع على محاضر جلسات مجلس الإدارة والتي يتضح منها مدى التزام المجلس بالحد الأدنى لعدد اجتماعاتها ومدى مشاركة الأعضاء غير التنفيذيين في أعمال المجلس، ومدى حصولهم على كافة البيانات والمعلومات عن نشاط المؤسسة، وأنه قد تم الإفصاح عن كافة ما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة التنفيذية، وأنه لا توجد فروقات في المخصصات المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة؛
- ❖ توضيح مدى حرص مجلس الإدارة على إعداد القوائم المالية للمؤسسة سواء منها الدورية أو السنوية في المواعيد المقررة؛

¹ بن عيشي بشير، يزيد تفرارات، مرجع سابق، ص ص 56-57.

❖ يُوضّح بأن مجلس الإدارة قد شكل اللجان الفرعية (من بينها: لجنة المراجعة)، والتأكد من الأعضاء التنفيذيين وغير التنفيذيين في هذه اللجان، ومدى التزام هذه اللجان بالحد الأدنى للاجتماعات، ومدى فاعليتها تجاه العلاقات مع المراجع الخارجي، ومدى الإشراف على المراجعة الداخلية.

ثانيا: أهمية المراجعة الخارجية في ظل حوكمة المؤسسات.

أصبحت كل من الحوكمة والمراجعة موضوع الساعة، ومن القضايا الحديثة التي شدّت انتباه المختصين من منظمات مهنية وأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث تتأثر حوكمة المؤسسات بشكل كبير من خلال الطريقة التي يتم بها تنظيم قوانين العمل والضرائب والوسيلة التي يتم بها استيفاء إجراءات الإفلاس، بالإضافة إلى السبيل الذي عن طريقه يتم قبول ممارسات المحاسبة والمراجعة بصفة عامة في كل بيئة.

وفي ظل مراعاة دور المراجعة في ذلك السياق التنظيمي فإن دور المراجعين الخارجيين يتمثل في تزويد المساهمين والمستخدمين الآخرين للقوائم المالية للمؤسسة برأي مستقل عن المركز المالي ونتائج الأعمال، إن وجود المراجعين الخارجيين في العلاقة بين المؤسسة وبيئتها يعتبر ضروريا حيث أن ذلك يعطي تأكيد أكبر على دقة المعلومات المقدمة عن طريق إدارة المؤسسة، وبذلك الطريقة فإن المراجعين المستقلين وحوكمة المؤسسات على وجه التحديد لجنة المراجعة تعتبر مترابطة بشكل وثيق وتؤثر على بعضها البعض¹.

ثالثا: انعكاسات تطبيق الحوكمة على جودة المعلومات المحاسبية.

تعتبر المعلومات المحاسبية الموجودة في القوائم المالية للمؤسسة من أهم المواضيع التي تتناولها حوكمة المؤسسات، لما لها من دور في تحقيق أهداف المؤسسة عند استعمالها من طرف المساهمين، وهذا بعد مراجعتها من قبل شخص مؤهل ومستقل لإبداء رأيه حول جودة المعلومات المحاسبية، فمن أهم نتائج التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات هو إيجاد لجنة تسمى لجنة المراجعة، من مهامها مراجعة القوائم المالية وذلك بهدف التعرف على أساليب إدارة المخاطر، وعمليات المراجعة الداخلية والخارجية، بحيث يتحتّم على هذه اللجنة عقد اجتماعات دورية مع الإدارة التنفيذية، ومجلس الإدارة، والمراجع الخارجي².

من صلاحيات هذه اللجنة حسب معايير الحوكمة طلب التقارير المحاسبية بشكل دوري، وحتى بشكل مفاجئ، وذلك لضمان عدم قيام الإدارة التنفيذية بإجراء بعض التصحيحات على القوائم المالية، كما أن أعضاء هذه اللجنة يجب أن يكونوا من ذوي الخبرة والدراية الكاملة بكافة نواحي ونشاطات المؤسسة، ويتميز أعضائها بالكفاءة العالية في المجال المالي والمحاسبي، فطلب هذه المعلومات يساعد لجنة المراجعة على عملية وضع التوصيات

¹ أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 233.

² خالد الزعبي، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA)، الجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013، ص 18-19.

المناسبة لضمان سلامة الوضع المالي للمؤسسة، ومعالجة نقاط الخلل إن وجدت قبل استفحالها، ومن هنا يجب أن تكون المعلومات المحاسبية التي تقدم لهذه اللجنة صحيحة ودقيقة، وتعكس الواقع المالي للمؤسسة بحيث يمكن الاعتماد على هذه المعلومات في عملية وضع التوصيات واتخاذ القرارات المالية.

ويمكن القول بأن هناك علاقة طردية بين حوكمة المؤسسات والمعلومات المحاسبية، حيث بقدر الالتزام بتطبيق حوكمة المؤسسات بقدر ما يتم تحقيق معلومات ذات مصداقية، كما أن هناك عنصر مشترك بين الطرفين ألا وهو الإفصاح والذي يُعد من المبادئ والقواعد التي تسعى حوكمة المؤسسات لتحقيقها، كما يُعتبر من العناصر التي يجب أن تتضمنها المعلومات لتلبية الاحتياجات من خلال تحقيق الإفصاح الكافي وفي الوقت المناسب¹.

المطلب الثاني: دور الآليات الداخلية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى الآليات الداخلية للحوكمة، والمثلة في كل من مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعة الداخلية والتي تعتبر الأساس الذي تعتمد عليه المؤسسة في الرقابة على تسيير أحسن لإدارتها. أولاً: دور مجلس الإدارة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

إن بناء مجلس إدارة فعال يعتبر نقطة البداية في التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات، فوجود مجلس إدارة فعال يضمن المحافظة على استمرارية التطبيق الجيد للحوكمة، حيث من بين مهامه وضع الخطة الإستراتيجية للمؤسسة والتي تعكس أهدافها ومسئالة المديرين التنفيذيين ومحاسبتهم عن أدائهم لتحقيق تلك الأهداف وتحقيق مصالح المستثمرين، وعلى هذا الأساس وجب إعطاء درجة كافية من الاستقلال لمجلس الإدارة تمكنه من تقنين قدرته في رقابة المديرين التنفيذيين وفصلهم إذا لم يحققوا الأداء المطلوب².

ركّز المبدأ السادس الخاص بمسؤوليات مجلس الإدارة على أنه يجب ضمان نزاهة حسابات المؤسسة، ونُظم إعداد قوائمها المالية، وتوفير الاستقلالية للمراجع الخارجي، مع وجود نظم سليمة للرقابة المالية ورقابة العمليات والالتزام بالقانون، وأن يقوم مجلس الإدارة بتكليف من يراه مناسباً لإخطاره بالسياسات المحاسبية السليمة، التي تعتبر أساساً للتقارير المالية وأن يحتفظ المجلس بالمسؤولية النهائية لضمان نزاهة التقارير المالية، وهذا يكون من خلال مسؤولية مجلس الإدارة عن مصداقية وعدالة القوائم المالية قبل الإفصاح عنها، وذلك من خلال ما يلي³:

❖ مراعاة التزام مجلس الإدارة بالقوانين، وضمان سلامة المعاملات المحاسبية والقوائم المالية وحسن الرقابة عليها؛

¹ بوزينة هجيرة، درواسي مسعود، أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017، ص 222.

² محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 29.

³ سفير محمد، بوبكر مصطفى، مرجع سابق، ص ص 78-79.

- ❖ توفير الدعم والحماية لكل من لجنة المراجعة، وإدارة المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي، وتوفير السبل اللازمة لتسهيل اتصال تلك الجهات الرقابية بالمجلس؛
- ❖ وجود تمثيل مناسب في مجلس الإدارة للأعضاء المستقلين وغير المرتبطين بأي مصلحة أو منفعة مالية مع المؤسسة، وإعطائهم الصلاحيات اللازمة لمراقبة أداء المؤسسة؛
- ❖ إصدار قوانين تُعاقب كل من يثبت تورّطه من أعضاء مجلس الإدارة في أي مخالفة تكون مالية أو إدارية، أو تعتمد في تقديم معلومات مضلّلة خاطئة للمساهمين وغيرهم من أصحاب المصالح؛
- ❖ تحفيز مجلس الإدارة على مناقشة المواضيع الأخلاقية، لتطوير الأدوات والإجراءات المناسبة لخلق بيئة عمل أخلاقية وتطبيقها.

ثانيا: دور لجان مجلس الإدارة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

يعتبر مجلس الإدارة المحور الأساس الذي تعتمد عليه حوكمة المؤسسات في تطبيق مبادئها وتحقيق أهدافها، كما يعود ذلك بالإيجاب على المساهمين الذين قاموا بتوكيل مجلس الإدارة بمهام الرقابة والإشراف على أعمال المؤسسة، فدور المجلس مهم في كونه آلية لتطبيق الحوكمة وإطار فعال في تنظيم السير الحسن لأعمال المؤسسة من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

1- أنواع لجان مجلس الإدارة: نظرا للتوسّع الكبير في الأنشطة اليومية للمؤسسات، والذي أدى إلى تعقد الأعمال وصعوبة معالجتها من طرف مجلس الإدارة، وحتى لا يفقد هذا المجلس المكانة الرقابية والإشرافية له، فقد أوكل بعض من مهامه إلى لجان متخصصة تتكون من أعضاء غير تنفيذيين، والتي يمكن حصرها في ثلاث لجان، هي كالآتي:

1-1- لجنة المراجعة: وهي لجنة منبثقة من مجلس إدارة المؤسسة، تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من الأعضاء غير التنفيذيين، ويقع على مسؤوليتها مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة، والاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة، وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية بالمؤسسة¹.

1-2- لجنة المكافآت: هي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة، دورها غير تنفيذي حيث تساعد مجلس الإدارة في تحمّل المسؤولية في الالتزام بالمبادئ التي تُدعم الحوكمة، وتتمثل وظيفة هذه اللجنة في تحديد المكافآت التي يحصل عليها

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، مرجع سابق، ص 142.

مجلس الإدارة وأعضائه، بحيث تكون هذه المكافآت مبررة للمساهمين ومصادق عليها من طرف مجلس إدارة المؤسسة¹.

1-3- لجنة التعيينات: تكمن مهمة هذه اللجنة في القيام بوضع معايير انتقاء وتقييم أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا، وكذا توجيه عملية تجديد أعضائه واستبدالهم، وكذلك الموافقة على شروط التعيين في المناصب الشاغرة للوظائف ليتم توظيف المؤهلين لإدارة المنصب وتحقيق أهداف المؤسسة، بفضل الخبرات والمهارات التي يمتلكها الموظفون².

2- مهام لجان مجلس الإدارة: يمكن توضيح اختصاص كل لجنة من لجان مجلس الإدارة في النقاط التالية³:

- ❖ تقوم لجنة المراجعة بمساعدة المجلس في ضمان صحة المعلومات المالية، حيث يتضمن ذلك إجراء اتصالات مع المراجعين الخارجيين والداخليين، مع وجود سلطة لإجراء تحقيقات عند الضرورة؛
- ❖ تقوم لجنة الأجور أو المكافآت بمساعدة المجلس وتوجيه النصح بخصوص مستويات المكافآت المناسبة للمديرين التنفيذيين في ضوء مستوى الأداء والتحفيز وحالة السوق والعوامل النسبية الداخلية والخارجية؛
- ❖ تقوم لجنة التعيينات بالموافقة على مواصفات الوظيفة للأماكن الشاغرة في مجلس الإدارة، وأن المرشحين لهذه الوظائف قادرون على أدائها بشكل موضوعي.

ثالثا: دور لجنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

ظهرت لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية كرد فعل على أعمال الغش والتلاعب في القوائم المالية، حيث أظهرت الدراسات أن إنشاء لجان المراجعة داخل المؤسسات سوف يؤدي إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية، لأن وجود لجنة مستقلة تقوم بعملية الإشراف على إعداد القوائم المالية وعلى تدعيم استقلالية ودور المراجع الخارجي والداخلي والتأكيد على الالتزام بتطبيق مبادئ الحوكمة سوف يؤدي بالضرورة إلى زيادة ثقة المستثمرين والأطراف الخارجية الأخرى التي تبني قراراتها على أساس هذه المعلومات، ونتيجة لهذه الأهمية التي تحظى بها لجان المراجعة فقد قامت العديد من هيئات أسواق الأوراق المالية بإلزام المؤسسات المدرجة بها بضرورة أن تقوم لجنة المراجعة بإصدار تقرير ضمن التقارير المالية الصادرة عن هذه المؤسسات حتى تزيد من جودة ومصداقية المعلومات التي تتضمنها⁴.

¹ بن عيشي بشير، يزيد تفرارات، مرجع سابق، ص 52.

² إباد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظريا وتطبيقيا، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2011، ص 762.

³ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، مرجع سابق، ص 86-87.

⁴ مصطفى عقاري، حكمة بوسلعة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 09، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013، ص 51.

رابعاً: دور المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

تُساهم المراجعة الداخلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية من خلال دورها في عملية تقييم وتحسين نظامي الرقابة الداخلية وإدارة المخاطر.

1- دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام الرقابة الداخلية: تُعتبر المراجعة الداخلية جزءاً مهماً من نظام الرقابة الداخلية فهو يقع على قمة هذا النظام، كما أن دوره تغير من التركيز فقط على الجوانب المالية لتشمل أيضاً الجوانب الإدارية ومساهمته في إضافة قيمة للمؤسسة، وكذا تقديمه للخدمات الاستشارية، وفي هذا الإطار أكد المعيار الفرعي (رقم 2130 الرقابة) بأنه يجب أن يساعد نشاط المراجعة الداخلية المؤسسة في الحفاظ على ضوابط رقابية فعّالة من خلال تقييم فعاليتها وكفاءتها، والدفع لتحسينها المستمر¹.

كما أشار المعيار الفرعي (2130.A1) على نشاط المراجعة الداخلية في تقييم مدى كفاية وفعالية الرقابة في التعامل مع مخاطر المؤسسة المتعلقة بالحوكمة والعمليات التشغيلية وأنظمة المعلومات بالنظر إلى²:

❖ تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

❖ موثوقية وسلامة المعلومات المالية والتشغيلية؛

❖ فعالية وكفاءة العمليات والبرامج؛

❖ حماية الأصول؛

❖ الامتثال للقوانين والأنظمة والسياسات والإجراءات والعقود.

2- دور المراجعة الداخلية في تفعيل نظام إدارة المخاطر: فيما يخص دور المراجعة الداخلية في إدارة المخاطر فيتمثل في أنه يساعد المؤسسة في التعرف على المخاطر وتقييمها، والمساعدة في تحسين أنظمة إدارة المخاطر ومراقبتها، وذلك على النحو التالي³:

❖ مساعدة مجلس الإدارة في رسم السياسة العامة لإدارة المخاطر، وذلك بتقديم خدمات استشارية

واقترحات محددة؛

❖ التحقق من مدى التقيد بالأنظمة والإجراءات الواردة في السياسة العامة لإدارة المخاطر؛

¹ بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة 20 أوت

1955، سكيكدة، الجزائر، جوان 2018، ص 205.

² The Institute Of Internal Auditors, **International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing**, USA, 2017, P 14, Sur Le Site: <https://na.theiia.org/standards-guidance/public%20documents/ippf-standards-2017.pdf>

³ بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، مرجع سابق، 206.

❖ تقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر، وأنظمة القياس المتبعة على مستوى كل الأنشطة داخل المؤسسة؛

❖ تقييم مدى كفاءة وفعالية أنظمة الضبط الداخلي وإجراءات الرقابة الموضوعية في سبيل التحكم بالمخاطر التي تم التعرف عليها والتأكد من صحة قياسها؛

❖ تقييم التقارير المعدة من قبل مدير المخاطر حول تطبيق الإطار العام لإدارة المخاطر؛

❖ رفع التقارير إلى مجلس الإدارة حول كفاءة وفعالية إدارة المخاطر، على أن تُعد هذه التقارير على الأقل مرة في السنة، وكلما دعت الحاجة إلى ذلك.

خامسا: دور الإفصاح المحاسبي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

أدت الأزمات المالية التي مسّت العديد من الدول والمؤسسات في العالم إلى الاهتمام بمبدأ الإفصاح، والذي يُعتبر أحد مبادئ الحوكمة وفي نفس الوقت آلية تنفيذ لها، فوجد المهمة تتزايد نتيجة الدور الكبير الذي يضفيه الإفصاح المحاسبي، من خلال توفير المعلومات المحاسبية الملائمة لمتخذي القرار ليتسنى لهم اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب تجنباً لحدوث أي مشكل قد يصيبهم نتيجة التأخير في الحصول على المعلومة، أو القصور في فهمها، لذلك يعتبر الإفصاح المحاسبي آلية مهمة بالنسبة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وهو ما سنقوم بتوضيحه لاحقاً، بداية سنقوم بتعريف الإفصاح وأهدافه، وفي الختام نبين فيه دور الإفصاح المحاسبي كآلية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

1- تعريف الإفصاح المحاسبي: تم تعريف الإفصاح المحاسبي من طرف أكاديميين ومنظمات مهنية دولية، يمكن أن نُوجز منها بعض التعريفات التالية:

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA: "يُعتبر الإفصاح المحاسبي المناسب أن تفصح التقارير المالية المحاسبية عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعل تلك التقارير غير مضللة"¹.

وفي تعريف آخر يوضح بأن الإفصاح المحاسبي هو: "الإفصاح عن المعلومات الضرورية يجعلها غير مضللة، والتي يجب على التقارير المالية أن تُفصح عن جميع المعلومات، أو عرض المعلومات في القوائم المالية وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها والتي تقضي بتوفير عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم"².

¹ وليد ناجي الحياي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 370.

² سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص 163.

من خلال التعريفين السابقين يمكن أن تُعرف الإفصاح المحاسبي بأنه الوسيلة التي من خلالها يتم توصيل المعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة واضحة وغير مضلّة، لتساعدتهم في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

2- أهداف الإفصاح المحاسبي: يهدف الإفصاح المحاسبي إلى توفير معلومات محاسبية، تُعبر بكل صدق عن ممارسات الإدارة، ومدى نجاحها أو فشلها في تحقيق أهدافها الاقتصادية بشكل مقبول، يمكن تلخيص ذلك في النقاط التالية¹:

❖ توفير معلومات في الوقت المناسب لمساعدة أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات المناسبة لهم، والقيام بمقارنة القوائم المالية لهذه السنة مع السنوات السابقة، وكذلك مع قوائم مالية لمؤسسات أخرى من نفس النشاط؛

❖ عرض القوائم المالية لصالح المستثمرين بصورة تكون خالية من التشويش والتضليل؛

❖ سرد كل المعلومات التي يجب أن تتضمنها القوائم المالية للمؤسسة بشكل يفيد مستخدميها؛

❖ توفير معلومات عن التدفقات النقدية المستقبلية؛

❖ مساعدة المستثمرين في تقدير العائد على الاستثمار.

3- الإفصاح المحاسبي كأحد مبادئ حوكمة المؤسسات: يُشجع وجود نظام إفصاح قوي وجودة للمعلومات المحاسبية على الشفافية الحقيقية للمؤسسات المدرجة في السوق، ويُعتبر أمراً رئيسياً لقدرة المساهمين على ممارسة حقوق ممتلكاتهم على أسس مدروسة، وتُظهر التجارب أن الإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية أداة قوية للتأكد من سلوك المؤسسات وحماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح، حيث يساهم نظام الإفصاح الكافي عن المعلومات وفي الوقت المناسب لجذب رؤوس الأموال والحفاظ على الثقة في أسواق المال.

فالإفصاح المحاسبي طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية يُعطي المؤسسة القدرة على الحد من التصرفات غير القانونية، والتضليل الذي تمارسه إدارة المؤسسة في المعلومات المحاسبية، وهو بذلك يحسّن درجة الوضوح والشفافية في المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونياً بإعطاء معلومات ضرورية وكافية للمتعاملين، وذلك من خلال طرق ووسائل متعدّدة لعرض المعلومات المحاسبية، وعلى العكس من هذا فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام وعدم

¹ طلال محمد علي الحجاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، مرجع سابق، ص 59-60.

الوضوح مما يؤثر على جودة المعلومات المحاسبية، فقد يتعمد البعض إلى انتهاج أساليب وطرق مختلفة لإخفاء الحقائق أو طمسها بهدف التأثير على اتجاه السوق وقرارات المستثمرين¹.

المطلب الثالث: دور الآليات الخارجية للحوكمة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

تعتبر الآليات الخارجية بالنسبة للمساهمين مهمة، وهذا نتيجة ما تقدّمه هذه الآليات من بث الطمأنينة لدى المساهمين على السير الحسن لإدارة المؤسسة، وكذلك عن كيفية استثمار أموالهم، وهذا يكون بوجود مراجعة خارجية تتوفر فيها الاستقلالية الكاملة، وعدم التأثير من طرف إدارة المؤسسة على سيرورة عمل المراجع، ومع وجود إفصاح محاسبي يوضّح ويظهر كل ما سبق حتى تتحقق المصادقية والشفافية في المعلومات المحاسبية.

أولاً: دور المراجعة الخارجية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

حتى تتحقّق المراجعة الخارجية دورها في إعطاء الرأي حول مصداقية المعلومات المحاسبية، لا بد من توفر بعض الشروط والتي من بينها توفر الجودة في خدمات المراجعة المقدّمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية، وهذا من خلال الالتزام بمعايير المراجعة الدولية وكذلك قواعد أخلاقيات المهنة.

1- تعريف جودة المراجعة الخارجية: بالرغم من الأهمية التي توليها المنظمات المهنية لمراجعة الحسابات والعمل على خلق بيئة تُحقّق للمراجع ومهنة المراجعة بصفة عامة الجودة في الأداء المهني، إلا أنه لم يتم التحديد الواضح لهذه الجودة نتيجة الاختلاف في تقديم الخدمات المهنية بأشكال مختلفة وحسب اختلاف كل بيئة، وعلى هذا الأساس سنبنين مفهوم جودة المراجعة كالآتي:

يعتبر (DE ANGELO) أول باحث تطرّق إلى الربط بين جودة المراجعة واحتمال اكتشاف المراجع للأخطاء في القوائم المالية، ويُعد تعريفه لجودة المراجعة من أكثر التعريفات التي لقيت قبولاً عاماً لدى العديد من الباحثين في مجال المراجعة، حيث عرّفت جودة المراجعة بأنها احتمال قيام المراجع باكتشاف خرق في النظام المحاسبي أو تحريف في نظام إعداد التقارير المالية للعميل، والتقرير عن هذا الخرق أو التحريف إن وجد².

2- أهمية جودة المراجعة الخارجية: تكمن أهمية جودة المراجعة في طبيعة الخدمات التي تُقدّمها هذه المهنة لمستخدمي المعلومات المحاسبية في شكل تقرير يطمئنهم ويضمن لهم صدق تلك المعلومات، أي أنها أعدت وفق

¹ علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2017، ص ص 204-205.

² عابي خليفة، فاتح سردوك، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 12، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، جوان 2017، ص 472.

المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث يعتمد أصحاب المصالح على هذه المعلومات لاتخاذ قرارات مهمة في المستقبل، والمستفيدين من جودة المراجعة هم كالتالي¹:

1-2- الملاك والمستثمرون: وهم الفئة التي لها مصلحة في الحصول على معلومات محاسبية صادقة عليها من طرف جهة مستقلة عن المؤسسة، وذلك للاطمئنان على استثمار أموالهم في مسارها الصحيح، وبذلك تعتبر عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة مهمة لهم لاتخاذ قرار التوسع في الاستثمار أو التوقف أو التغيير، وذلك حسب الفائدة التي تم الحصول عليها في نهاية استثمارهم.

2-2- إدارة المؤسسة: تعتبر إدارة المؤسسة المسؤول الأول عن إعداد القوائم المالية، نتيجة التأثير المباشر على القرارات التي يتم اتخاذها في المؤسسة، وبصفتهم الوكيل الأول للمساهمين، وعلى هذا الأساس يعتبر تنفيذ مهمة المراجعة بمستوى جيد من المهنية دور في تحديد نقاط القوة والضعف للسياسة المنتهجة من طرفهم، وأيضاً مساعدتهم في وضع خطط مستقبلية تركز على ما تم تصحيحه نتيجة الأخطاء المرتكبة.

2-3- الدائنون: تعتمد البنوك ومؤسسات التمويل بشكل كبير على القوائم المالية، وتشترط في ذلك تأشير المراجع عليها، وهذا لكي يتم منح القروض البنكية لصالح المؤسسات، وعلى هذا الأساس فإن جودة المراجعة تساعد على معرفة الوضعية المالية للمؤسسة.

2-4- مكاتب المراجعة: تهتم مكاتب المراجعة بجودة المراجعة بسبب المنافسة الموجودة بين مكاتب المراجعة، والرغبة في تحسين ربحية المكتب على المدى الطويل، من خلال المحافظة على العملاء الجيدين وجذب عملاء جدد يقدرون جودة الخدمات التي يقدمها المكتب، وهذا يكون من خلال التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية وأخلاقيات المهنة.

2-5- الهيئات والأجهزة الحكومية: الحصول على القوائم المالية المصادق عليها من طرف مراجع خارجي في ظل أداء مهني مبني على الالتزام بما تفرضه معايير المهنة وأخلاقياتها لها دور في طمأنة الإدارة الضريبية مثلاً في قيمة الوعاء الضريبي، وهو الأمر الذي يقلل من تكاليفها نتيجة عدم استعمالها وسائلها الرقابية على المؤسسة المعنية.

2-6- المنظمات المهنية: من مصلحة هذه المنظمات المهنية تقديم خدمات المراجعة بمستوى عال من الجودة، وذلك حتى يتم الحفاظ على الثقة المتبادلة بين طالب الخدمة وعارضها، وهذا الأمر يعود على المنظمات المهنية بالفائدة نتيجة التحكم في المهنة من خلال وضع معايير مهنية تضبط العمل المهني وتحقيق أهدافها لترضي جميع الأطراف المعنية بعملية المراجعة.

¹ علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، مرجع سابق، ص 63-65.

3- المراجعة الخارجية كآلية خارجية للحوكمة ودورها في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

تعتبر المراجعة الخارجية من بين الآليات الخارجية الفعالة، والتي لها دور في إنجاح تطبيق حوكمة المؤسسات، لأنها تقلص أو تقضي على التعارض بين المساهمين والإدارة، كما أنها تقضي على عدم تماثل المعلومات المحاسبية المحتواة بالقوائم المالية، حيث يتضح الدور المحوري الذي يلعبه المراجع الخارجي في تحسين جودة القوائم المالية الخاصة بالمؤسسة عبر فحصه الدقيق لحساباتها، وهذا على أساس تخصصه ونزاهته في أداء عمله، إذ لا مصلحة له في التأثير على حقيقة المعلومات المالية المدروسة بما يمكنه من التأكد من مصداقيتها واعتمادها على الفروض المراجعة والمبادئ المحاسبية، وكذا احترام القوانين الجاري العمل بها وجعلها تعكس صورة وفيه لواقع المؤسسة، كونها خالية من الأخطاء والغش والتزوير، وهذا ما ينتج عنه مصطلح جودة القوائم المالية.

كما يُعتبر تقرير المراجع الخارجي أداة ضغط على الإدارة من أجل تفعيل الأداء المحاسبي، مما تبرز هذه القوائم انعكاسا إيجابيا في تطبيق المؤسسة لإرشاداتها على جودة القوائم المالية، وأهم ما تُوفره هذه القوائم المالية للمستخدمين هو إمكانية الوثوق والاعتماد على تقرير منشور بشهادة طرف خارجي محايد، كالمراجع الخارجي الذي يبدي رأيه الفني حول مصداقية القوائم المالية، والتأكد من سلامة وصحة المعلومات المحاسبية لضمان جودة فعالة للقوائم المالية، وبالتالي تفعيل الأداء المحاسبي للمؤسسة¹.

ثانيا: التشريع والقوانين.

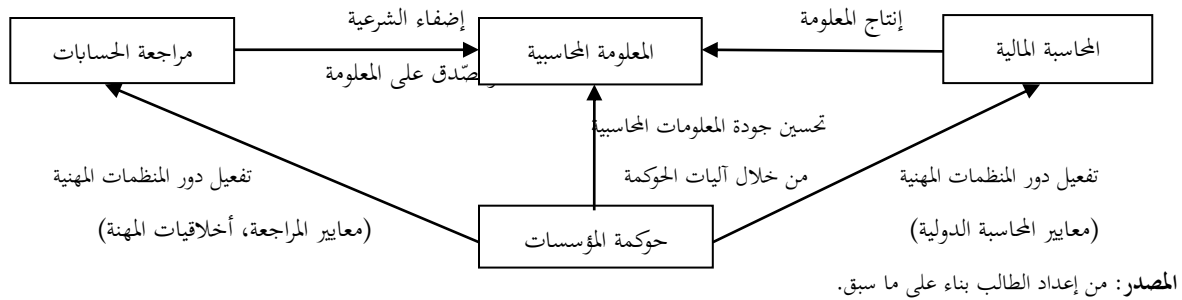
غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين في الحوكمة، حيث أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم، فعلى سبيل المثال قد فرض قانون sarbanes-oxly متطلبات جديدة على المؤسسات المساهمة، تتمثل في زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين، وتقوية إشراف لجنة المراجعة على عملية إعداد القوائم المالية، والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون المالية الشهادة على صحة القوائم المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية، ووضع خطوط اتصال فعالة بين المراجع الخارجي ولجنة المراجعة، وتحديد قدرة المسؤولين في المؤسسة في المصادقة على المعاملات التي تخصهم في المؤسسة، والتي قد تكون مضرّة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الأخرى².

¹ بن زعما سليمة وآخرون، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الرابع، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، ديسمبر 2018، ص 93.

² خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الجزائرية للاقتصاديين الجزائريين، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2019، ص 200.

تفسيرا لما سبق، يتضح بأنه حتى تتحقق جودة المعلومات المحاسبية وتكون ذات مصداقية لدى مستخدميها، يجب أن تعالج محاسبيا وفق نظام محاسبي سليم، وبعد ذلك يتم التحقق وفحص هذه المعلومات طبقا لمعايير وأخلاقيات المراجعة (هذه العملية تسند لمراجع خارجي)، وكل هذا يكون في إطار وجود مبادئ حوكمة المؤسسات، ولتصوير أكثر دقة سيتم إعداد شكل يوضح مسار المعلومة المحاسبية بين كل من المحاسبة والمراجعة وحوكمة المؤسسات ودور كل منهما في المعلومة المحاسبية.

الشكل رقم (1-3): علاقة كل من المحاسبة المالية ومراجعة الحسابات والحوكمة بالمعلومة المحاسبية.

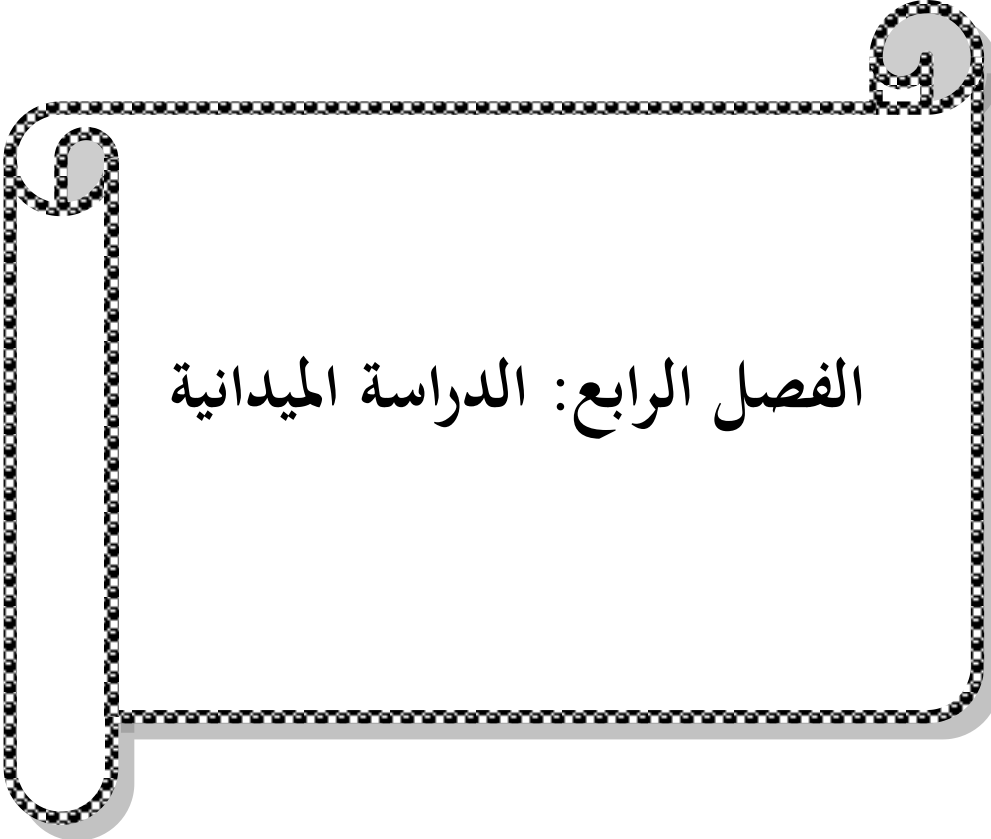


من الشكل رقم (1-3)، يتضح بأن تحقق جودة المعلومات المحاسبية يمكن أن يكون في مرحلة إنتاج المعلومة المحاسبية من طرف المحاسب، وهذا بعد أن يطبق مبادئ ومعايير المحاسبة، ويلتزم بالقوانين المنظمة لها، وفي المرحلة الثانية والمتمثلة في إضفاء الشرعية والصدّق على المعلومات المحاسبية من طرف المراجع الخارجي، هنا يمكن أن يتم التمييز بين نقطتين أساسيتين وهي إما أن يقف المراجع الخارجي على توفّر معايير الجودة في المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية ويصادق عليها بعد تقديمه لتقرير نظيف، وإما أن يقوم هو بتصحيح ما وقع فيه المحاسب من أخطاء حتى يتم الوصول إلى جودة المعلومات المحاسبية، وفي كل هذه المراحل يجب أن تتوفر رقابة سليمة توفرها الحوكمة ضمن متطلباتها الأساسية من معايير محاسبية، ومعايير المراجعة وأخلاقياتها، والحث على سن قوانين لحماية حقوق أصحاب المصالح، كل هذا تنفذهآ آلياتها من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية.

خلاصة الفصل:

ما يمكن استخلاصه في هذا الفصل، هو أن المراجعة كمهنة خارجية مستقلة عن المؤسسة لها دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل مفهوم ومبادئ حوكمة المؤسسات، حيث أصبح الكل يراقب ومراقب داخل المؤسسة من مجلس الإدارة إلى أدنى درجة في الإدارة الواحدة، ومع هذا نجد بأن هناك انحرافات ومشاكل محاسبية تحدث على مستوى المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وهذا ليس دليل على أن المبادئ أو المقاييس المحاسبية وكذلك معايير المحاسبة والمراجعة بها نقص في التحكم المؤسسي، وإنما هو راجع إلى عدم التطبيق السليم أو الفهم لدى القائمين على إدارة المؤسسة، وعلى هذا الأساس فقد حدثت على مستوى العالم انحرافات مالية على مستوى مؤسسات اقتصادية ومالية، والتي أدت إلى تحرك بعض الدول والمنظمات المهنية لمعالجة النقائص الموجودة، والقيام بحركة استعجالية لإخماد نار الفساد المالي والإداري الذي لحق بهذه المؤسسات، فنجد منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية قد أصدرت مبادئ للحوكمة وقامت بالتعديل عليها بعد خمس سنوات من الإصدار الأول، وهو الأمر الذي يترك انطباع على تسارع الحياة الاقتصادية وتعقدها، بعدها بدأت دول العالم في العمل على إصدار لوائح وقوانين للحوكمة توائم البيئة الخاصة بها، وهو ما قامت به الجزائر في سنة 2009 بعد إصدارها لميثاق حوكمة المؤسسات، والذي أعطى نقلة نوعية نحو التقدم والتحكم المؤسسي في الجزائر، وهذا إذا ما تم تطبيقه والعمل على تحديثه حسب المتطلبات القانونية والاقتصادية التي تعيشها البلاد.

تأسيسا على ما سبق، يمكن أن نوضح بأن حوكمة المؤسسات نظام له آليات تشغيل مهمة لا غنى عنها، وهي مجموعة من الآليات والتي قسمت إلى آليات داخلية وأخرى خارجية، حيث ينعكس أثرها على جودة المعلومات المحاسبية، من خلال التأثير على نظام الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر في المؤسسة، مما ينتج عنه جودة في المعلومات المحاسبية نتيجة التحكم المؤسسي وتضييق الخناق على التلاعبات الموجودة من أصحاب النفوذ في المؤسسة، وكذلك تفعيل دور المراجع الخارجي في العمل على دعم استقلاليته، والتزامه بمعايير وأخلاقيات المهنة حتى تتحقق جودة المراجعة أثناء تنفيذ مهامه على مستوى المؤسسة، مما يعطي مصداقية للمعلومات المحاسبية وطمأنة أصحاب المصالح في الاعتماد على القوائم المالية لاتخاذ قرارات إستراتيجية لصالح المؤسسة والأطراف الخارجية، وهو ما سيتم دراسته في الفصل الموالي من خلال دراسة استبيان يوضح دور المراجعة الخارجية في ظل حوكمة المؤسسات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.



الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

تمهيد:

تعتبر المراجعة الخارجية من أهم آليات حوكمة المؤسسات والتي تعمل على حماية أصحاب المصالح، وذلك من خلال الوقوف على شرعية ومصداقية المعلومات المحاسبية المعروضة في القوائم المالية، وانطلاقاً مما تم جمعه من المعلومات النظرية في الفصول الثلاثة السابقة من أجل معالجة الدراسة للوصول إلى نتائج نظرية، يأتي بعد ذلك العمل على الجانب التطبيقي لتأكيد ما تم التوصل إليه في بعض النقاط النظرية، وهذا من خلال الإجابة على الأسئلة واختبار الفرضيات البحثية التي تم إعدادها في مقدمة الدراسة، حيث سيتم التطرق في هذا الجزء إلى الوسائل والأساليب الإحصائية التي سيتبعها الطالب لمعالجة استبيان الدراسة، و بعد ذلك يتم التأكد من صدق وثبات الاستبيان، والتعرف على الخصائص الوصفية للعينه، وكذلك الوقوف على آراء عينة الدراسة، وفي الأخير اختبار صحة فرضياتها.

وللتفصيل أكثر، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، هما كالتالي:

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية؛

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.

المبحث الأول: الطريقة والإجراءات المتبعة في الدراسة الميدانية.

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة الدور الذي تلعبه المراجعة الخارجية في ظل حوكمة المؤسسات من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث سيتم التعرض في هذا المبحث إلى كل من منهجية وإجراءات الدراسة، وفي الأخير التعرض إلى خصائص عينة الدراسة.

المطلب الأول: منهجية وعينة الدراسة.

من أجل الوصول إلى تحقيق هدف الدراسة والمتمثل في دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات، فإنه تم إتباع منهجية محكمة للوصول إلى نتائج الدراسة، من خلال الحصول على البيانات من مختلف مصادرها، وتحديد متغيرات الدراسة والتي تم تناولها في الجانب النظري، وكذلك تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

أولاً: منهجية الدراسة.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على الدور الذي تقوم به المراجعة الخارجية في ظل حوكمة المؤسسات من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وذلك بالتطبيق على آراء أفراد العينة المستهدفة، حيث قام الطالب بإتباع المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة، وذلك لأن المنهج الوصفي التحليلي يهدف إلى دراسة الظاهرة، وجمع الحقائق والمعلومات عنها ومن ثم تحليلها للوصول إلى النتائج والتوصيات، كما تم الحصول على البيانات عن طريق المصادر الثانوية ومصادر البيانات الأولية، وذلك كما يلي:

1- مصادر البيانات الثانوية.

تم الحصول على بيانات الجانب النظري من الدراسة عن طريق المصادر الثانوية المتمثلة في الكتب، والمراجع العربية والأجنبية، والدوريات والمقالات، والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والمجلات العلمية والمهنية المتخصصة، وبعض المواقع ذات الصلة على شبكة الانترنت.

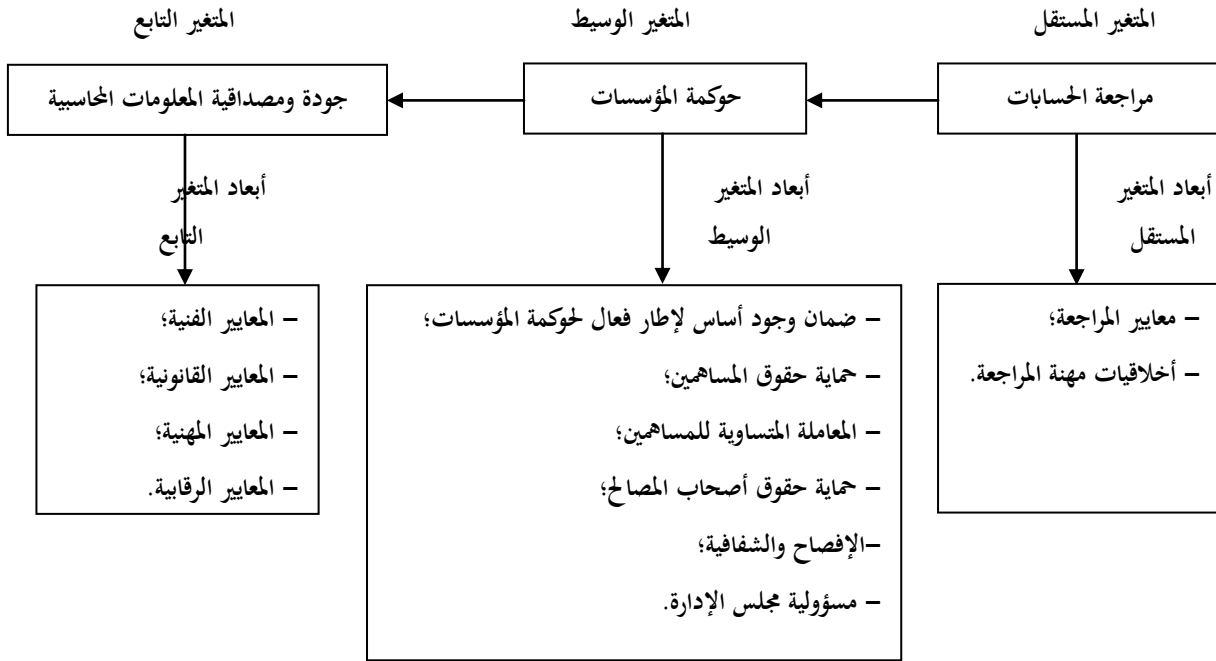
2- مصادر البيانات الأولية:

وهي بيانات الجانب الميداني للدراسة والتي تم الحصول عليها من خلال تصميم استبيان كأداة رئيسية للدراسة، من أجل اختبار فرضيات الدراسة، حيث قام الطالب بتفريغ وتحليل الاستبيان من خلال البرنامج الإحصائي (SPSS V.25).

ثانيا: متغيرات الدراسة.

يضم نموذج الدراسة ثلاثة متغيرات أساسية، حيث يتمثل المتغير المستقل في مراجعة الحسابات، والمتغير الوسيط ممثل في حوكمة المؤسسات، أما المتغير التابع فيتمثل في جودة ومصادقية المعلومات المحاسبية، والشكل التالي يوضح ذلك.

الشكل رقم (1-4):متغيرات الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالب بناء على عنوان ومحتوى الدراسة.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة.

في البداية يعتبر مجتمع الدراسة المجموعة الكلية التي يريد الطالب أن يصل إلى تعميم نتائج الدراسة عليها، حيث يعتبر كل من الأساتذة، والمراجعين الخارجيين (محافظ حسابات، خبير محاسبي)، والمحاسب المعتمد من مجتمع الدراسة، حيث يوضح الجدول التالي مجتمع الدراسة من خبراء محاسبين ومحافظي حسابات ومحاسبين معتمدين في الجزائر لسنة 2021 نتيجة أن هذه المهنة تمارس إلا بعد الحصول على الاعتماد، أما بالنسبة لمجتمع الدراسة من الأساتذة الأكاديميين والمختصين في المحاسبة والمراجعة عددهم غير معروف نتيجة الصعوبة في حصر أساتذة هذا التخصص في كل الجامعات الجزائرية.

الجدول رقم (1-4): عدد المهنيين المسجلين بعنوان نشاط 2021.

البيان	نوع الشخص	العدد حسب نوع الشخص	العدد بالأشخاص الطبيعيين
خبير محاسبي	شخص طبيعي	323	323
	شخص معنوي	09	12
محافظ حسابات	شخص طبيعي	2729	2729
	شخص معنوي	16	25
محاسب معتمد	شخص طبيعي	2609	2609
	شخص معنوي	06	11
العدد الإجمالي للمهنيين			5709

المصدر: من إعداد الطالب وبالاتماد على المرجع التالي: وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أفريل 2021 المحدد لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021، متاح على الرابط التالي: <http://www.cn-onec.dz>.

يتضح من الجدول رقم (1-4) بأن المهنيين الذين يمارسون مهنة المحاسبة والمراجعة هم عبارة عن أشخاص طبيعيين، وأشخاص معنويين، حيث أن الأشخاص المعنويين في هذه المهنة عبارة عن مؤسسات ذات أشكال مختلفة من حيث التقسيم القانوني لها، فنجد كل من الشركات المدنية SC، والشركات ذات المسؤولية المحدودة SARL، والشركات ذات الشخص الوحيد وذات المسؤولية المحدودة EURL، دون وجود أي شركة مساهمة SPA على مستوى الجزائر حاصلة على الاعتماد لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة، كما يمكن أن ننوه بأن هناك مهنيين حاصلين على الاعتماد ولكن غير مسجلين، وهذا راجع لعدم القيام بدفع الاشتراكات السنوية لكي يمارسوا المهنة بصفة قانونية، أو أن هذا الأمر راجع إلى ترك بعضهم لهذه المهنة لتقلدهم مناصب علمية، أو توجهوا إلى الأعمال الحرة (ممارسة التجارة)، وعلى هذا الأساس فالعدد الإجمالي للمهنيين الموجود في الجدول رقم (1-4) غير محدد لعدد المهنيين الحاصلين على الاعتماد بصفة نهائية.

مما سبق، يمكن تحديد حجم العينة الإحصائية لهذه الدراسة، وهذا من خلال بعض الطرق الإحصائية التي وضعها أصحاب الاختصاص في مجال الإحصاء، ومنها ما قدمه كل من "Morgan" و "Krejcie"¹ بتقديم جدول* يحتوي على مجموعة متصاعدة من حجم المجتمع مع ما يقابلها من العينة الإحصائية، ومن خلال الجدول رقم (1-4) نجد بأن المجتمع الإحصائي للمهنيين هو 5709 مفردة، مع أنه في هذه الدراسة لم يتم تحديد حجم العينة من الأساتذة بشكل دقيق نتيجة عدم وجود إحصائيات على مستوى الجامعات الجزائرية تحدد أساتذة

¹ عبد الله عمر زين الكاف، تطبيق العمليات الإحصائية في البحوث العلمية مع استخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، السعودية، 2014، ص 106.

*أنظر الملحق رقم 08.

الاختصاص لهذه الدراسة، وعلى هذا الأساس فقد تم الاعتماد على عدد الجامعات (54 جامعة) في الجزائر والمراكز الجامعية (09 مراكز)¹ لتحديد عدد الأساتذة المهتمين بالحاسبة والمراجعة، فتم تقدير أنه في كل جامعة يوجد 15 أستاذ في الاختصاص، فسيكون عدد الأساتذة بعملية ضرب بسيطة (63 جامعة ومركز × 15 أستاذ = 945 أستاذ)، وبجمع عدد المهنيين المذكورين في الجدول رقم (4-1) مع العدد المقدر للأساتذة يصبح عدد المجتمع الإحصائي للدراسة 6654 فرد، بإسقاط هذا العدد في الجدول المعد من طرف "Morgan" و "Krejcie" فإن حجم العينة سيكون 357 فرد.

بناء على المعطيات السابقة، فإنه لا يمكن الحصول على العينة التي تتوافق حسابيا مع مجتمع الدراسة والتي تم الحصول عليها في الفقرة السابقة، فإنه قد تم تحديد عينة عشوائية من مجتمع هذه الدراسة، والتي لم يراعى فيها التوافق مع حجم المجتمع (مهنيين وأساتذة في التخصص)، وهذا راجع لعدة أسباب تم الإشارة إليها في مقدمة الدراسة، حيث تم إعداد استمارات الكترونية باستخدام برنامج Google Drive وتوزيعها عبر البريد الإلكتروني، إضافة على ما تم توزيعه ورقيا، والجدول التالي يوضح بالتفصيل الاستبيانات الموزعة.

الجدول رقم (4-2): العدد الإحصائي الخاص باستمارة الاستبيان.

البيان	العدد	النسبة %
عدد الاستبيانات الورقية الموزعة	115	38.98 %
عدد الاستبيانات الالكترونية الموزعة عن طريق البريد الالكتروني	180	61.02 %
العدد الكلي للاستبيانات الموزعة	295	100 %
عدد الردود على الاستبيانات الورقية	82	71.30 %
عدد الردود على الاستبيانات الالكترونية	56	31.11 %
الاستبيانات الورقية المستبعدة (غير صالحة للتحليل)	09	10.97 %
الاستبيانات القابلة للتحليل (الورقية والالكترونية)	129	43.73 %

المصدر: من إعداد الطالب بناء على نتائج توزيع وردود الاستبيان.

يتضح من الجدول رقم (4-2) بأن الاستبيانات الموزعة على عينة الدراسة قد بلغت 295 استبيان، حيث كانت عدد الردود على الاستبيانات الورقية 82 استبيان، مع إلغاء 09 استبيانات لعدم صلاحية معالجتها الإحصائية، وفي المقابل تم الاستعانة بالاستبيانات الالكترونية بسبب الظروف الحالية التي تمر بها البلاد والعالم ككل (انتشار فيروس كورونا)، فإنه تم الاعتماد وبصفة أكبر على توزيع الاستبيانات الكترونيا لكل من المهنيين والأساتذة الأكاديميين، وكان ذلك بنسبة 61.02 % من الاستبيانات الموزعة، حيث كان عدد الردود على

¹ الموقع الرسمي لوزارة التعليم العالي والبحث العلمي في الجزائر <https://www.mesrs.dz/ar/universites> (تاريخ الاطلاع: 2021/05/15).

الاستبيانات الالكترونية 56 رد بنسبة 31.11 % من عدد الاستبيانات الالكترونية الموزعة، في حين بلغ العدد الكلي للاستبيانات القابلة للتحليل 129 استبيان من أصل 295 استبيان موزع وذلك بنسبة 43.73 %.

المطلب الثاني: إجراءات الدراسة الميدانية.

في هذا المطلب سيتم التعرف على كيفية بناء وتصميم الاستبيان ومحتوياته، وكذلك معرفة الأساليب والأدوات الإحصائية التي سيتم الاستعانة بها في هذه الدراسة.

أولاً: تصميم أداة الدراسة.

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل في التعرف على دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات، قام الطالب ببناء وتصميم استبيان الدراسة¹ مستفيداً من الأدوات السابقة المشابهة، واستشارة ذوي الخبرة والاختصاص في المجال الأكاديمي والمهني في التخصص، وكذلك استشارة مختصين في المجال الإحصائي².

وقد اشتمل الاستبيان في بدايته على فقرة توضح الطلب الذي قدمه الطالب إلى عينة الدراسة من أجل الإجابة على الاستبيان للوصول إلى نتائج وأهداف الدراسة، بعدها تم تقسيم محتوى الاستبيان إلى قسمين أساسيين، هما كالآتي:

القسم الأول: استخدم هذا القسم في جمع البيانات الشخصية لأفراد العينة، يضم خمسة أسئلة، هي كالتالي: الجنس، العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة المهنية؛

القسم الثاني: في هذا القسم من الاستبيان تم وضع مجموعة من الفقرات متجانسة من حيث العدد 12 فقرة لكل محور، حيث بلغ عدد الفقرات 36 فقرة، ممثلة كالآتي:

❖ **المحور الأول:** يحتوي على 12 فقرة من (1-12)، تحت عنوان "معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة"؛

❖ **المحور الثاني:** يحتوي على 12 فقرة من (13-24)، تحت عنوان "متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"؛

❖ **المحور الثالث:** يحتوي على 12 فقرة من (25-36)، تحت عنوان "واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة".

¹ أنظر الملحق رقم 09.

² أنظر الملحق رقم 10.

وقد تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي المكون من خمسة درجات لتحديد أهمية كل فقرة من فقرات الاستبيان، وذلك لقياس استجابات المبحوثين لفقرات الاستبيان، والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول رقم (4-3): درجات مقياس ليكرت الخماسي.

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالب بناء على جدول ليكرت الخماسي.

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة.

لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها، فقد تم استخدام العديد من الأساليب الإحصائية المناسبة، وفيما يلي مجموعة من الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

❖ تم ترميز وإدخال البيانات إلى البرنامج الإحصائي SPSS، لكل من القسم الأول والثاني من الاستبيان، ففي القسم الأول تم ترميز متغيرات الأسئلة الخمسة (الجنس، الخبرة، المؤهل العلمي، العمر، المهنة) وهذا من أجل تسهيل المعالجة الإحصائية والحصول على مخرجات الدراسة¹ تكون دقيقة، أما في القسم الثاني للاستبيان فقد تم الترميز حسب مقياس ليكرت الخماسي (1 غير موافق بشدة، 2 غير موافق، 3 محايد، 4 موافق، 5 موافق بشدة)؛

❖ تم حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية لمفردات الدراسة؛

❖ تم حساب معامل ألفا كرونباخ، وذلك من أجل معرفة ثبات فقرات الاستبيان؛

❖ تم استخدام اختبار كولومجروف-سمنوف، لمعرفة نوع البيانات هل تتبع التوزيع الطبيعي أم لا؛

❖ تم حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرات الاستبيان؛

❖ تم استخدام الانحدار الخطي البسيط لاختبار الفرضية الأولى والثانية للدراسة؛

❖ تم استخدام اختبار التباين الأحادي ANOVA.

¹ أنظر الملحق رقم 11.

الجدول رقم (4-4): معايير تحديد الاتجاه.

درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	المتوسط الحسابي	
	إلى	من
غير موافق بشدة	1.79	1.00
غير موافق	2.59	1.80
محايد	3.39	2.60
موافق	4.19	3.40
موافق بشدة	5.00	4.20

المصدر: من إعداد الطالب بناء على جدول ليكرت الخماسي.

المطلب الثالث: تحليل خصائص عينة الدراسة.

في هذا المطلب سيتم التطرق إلى الدراسة الوصفية للخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة وتحليلها، حيث يتكون مجتمع الدراسة من أساتذة جامعيين متخصصين، وخبراء محاسبين ومراجعين حسابات ومحاسبين معتمدين، وقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، حيث تم توزيع 295 استمارة استبيان من أجل الوصول إلى أكبر عدد ممكن من العينة.

أولاً: توزيع أفراد العينة من حيث الجنس.

تظهر البيانات بأن كل من الجنسين لهما دور في هذه الدراسة من خلال الردود والإجابات على الاستبيان، نتيجة القدرة على القيام بالمهن التي تم تحديدها في هذه الدراسة، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (5-4): توزيع عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	التكرار	النسبة %
ذكر	105	81.40%
أنثى	24	18.60%
المجموع	129	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

تشير بيانات الجدول رقم (5-4) بأن عينة الدراسة قد سيطر عليها الجانب الذكوري وذلك بنسبة 81.40%، في حين كانت نسبة الإناث 18.60%، وهذا راجع إلى الميل الشخصي للذكور للمهنة خاصة من جانب مهنة مراجعة الحسابات، حيث نسبة الذكور في هذه المهنة أكثر من الإناث نتيجة لطبيعة عمل المهنة والمسؤوليات التي على عاتق محافظي الحسابات والخبراء المحاسبين.

ثانيا: توزيع أفراد العينة من حيث العمر.

يعتبر عمر أفراد العينة من الأمور التي يتم الاعتماد عليها في الدراسات التي تريد أن تحقق أهدافها، فيعتبر عامل السن من الأمور التي تزيد من مصداقية الإجابات، حيث كلما تقدم الإنسان في العمر زادت خبرته في تخصصه، وهو ما يبينه الجدول التالي حول أفراد العينة.

الجدول رقم (4-6): توزيع عينة الدراسة حسب العمر.

العمر	التكرار	النسبة %
أقل من 30 سنة	03	2.30 %
من 30 سنة إلى 40 سنة	52	40.30 %
أكبر من 40 سنة	74	57.40 %
المجموع	129	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

يتضح من الجدول رقم (4-6) بأن 74 فرد من عينة الدراسة تتخطى أعمارهم 40 سنة، وذلك بنسبة 57.40% من أفراد العينة ككل، وهو الأمر الذي يعطي مصداقية أكثر للإجابة على محاور الاستبيان نتيجة الخبرة المكتسبة خلال السنوات، ويليه 52 فرد تتراوح أعمارهم ما بين 30 إلى 40 سنة، أما الفئة الأقل عددا في هذه الدراسة من حيث العمر فكانت الأقل من 30 سنة بعدد 03 أفراد، وهذا نتيجة عدم حصول فئة كبيرة في هذا العمر على الاعتماد لممارسة مهنة المراجعة، بسبب صغر السن وعدم دخولهم للمهنة قبل سنوات نتيجة الدراسة في الجامعة، الأمر الذي جعلهم لا يتحصلون على الاعتماد لمزاولة مهنة المراجعة، وكذلك نسبة قليلة من الأساتذة الموظفين في الجامعة تقل أعمارهم عن الثلاثين، نتيجة أن الطالب عندما يكمل سنوات الدراسة في الأطوار الثلاثة (ليسانس، ماستر، دكتوراه) فانه يكون قد شارف على الثلاثين من عمره، وهو الأمر الذي جعل هذه الفئة قليلة في عينة الدراسة.

ثالثا: توزيع أفراد العينة من حيث المؤهل العلمي.

تحتوي هذه الدراسة على تنوع في الشهادات الأكاديمية التي تم الحصول عليها من طرف عينة الدراسة، والتي تعتبر شرط للتوظيف والحصول على منصب في الجامعة (شهادة الماجستير، الدكتوراه)، وكذلك تمكنهم من الحصول على الاعتماد لممارسة مهنة المراجعة (شهادة الليسانس)، والجدول التالي يوضح ذلك بشيء من التفصيل.

الجدول رقم (7-4): توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	التكرار	النسبة %
ليسانس	34	26.40%
ماستر	25	19.40%
ماجستير	6	4.70%
دكتوراه	64	49.60%
المجموع	129	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

يتضح من الجدول رقم (7-4) بأن أفراد عينة الدراسة أغلبيتهم حاصلين على شهادة الدكتوراه بنسبة 49.60%، وهو الأمر الذي يؤكد الجدول اللاحق رقم (8-4) بأن الأساتذة الأكاديميين عددهم 63 أستاذ، وبطبيعة الحال سيكونون حاصلين على شهادة الدكتوراه أو الماجستير، وعند القيام بجمع حاملي شهادة الماجستير مع الدكتوراه فإن العدد سيكون 70 شخص، وهذا يدل على أن هناك 07 مهنيين (محافظي حسابات، المحاسبين المعتمدين، خبراء المحاسبة) حاصلين على هذه الشهادات ولا يزاولون مهنة التدريس في الجامعة، بعدها تأتي في المرتبة الثانية شهادة الليسانس بنسبة 26.40%، نتيجة أنه للحصول على الاعتماد لممارسة المهنة يتطلب الحصول على هذه الشهادة في اختصاص المحاسبة والمالية، ويليهما في المرتبة الثالثة شهادة الماستر بنسبة 19.40% حيث التوجه الحالي للحصول على شهادة الدكتوراه يمر بالحصول على شهادة الماستر بدلا من شهادة الماجستير التي كانت النسبة الأقل في هذه الدراسة بنسبة 4.70%، ويمكن أن يكون السبب في ذلك حصول الكثير من حاملي شهادة الماجستير على الدكتوراه، وكذلك تغيير نظام التعليم العالي في الجزائر بوجود نظام (ليسانس، ماستر، دكتوراه) وهي بالمختصر الأجنبي عبارة عن (LMD).

رابعاً: توزيع أفراد العينة من حيث المهنة.

يعتبر تحقيق هدف الدراسة أمر مرهون بتحديد مجتمع الدراسة الذي يحقق ذلك الهدف، فكلما كان مجتمع الدراسة متخصص كانت الردود على الاستبيان دقيقة، والشكل التالي يوضح المتخصصين الذين أجابوا على استبيان الدراسة.

الجدول رقم (8-4): توزيع عينة الدراسة حسب المهنة.

المهنة	التكرار	النسبة %
أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة	63	48.80 %
محاسب معتمد	08	6.20 %
محافظ حسابات	54	41.90 %
خبير محاسبي	04	3.10 %
المجموع	129	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

يتضح من الجدول رقم (8-4) بأن عينة الدراسة من الأساتذة تحصلت على نسبة 48.80 % من هذه العينة، بعدها تحصل محافظي الحسابات على نسبة 41.90 % نتيجة عددهم المرتفع مقارنة مع المحاسبين المعتمدين والذين تحصلوا على نسبة 6.20 %، أما الخبراء المحاسبين فقد تحصلوا على المرتبة الأخيرة وذلك بنسبة 3.10 % من عينة الدراسة، وهذا راجع إلى عددهم القليل مقارنة مع المهنيين الآخرين (محافظ حسابات، محاسب معتمد)، وهذا ما يؤكد الجدول السابق رقم (4-1).

خامسا: توزيع أفراد العينة من حيث الخبرة المهنية.

تم تقسيم عينة الدراسة من حيث الخبرة المهنية إلى أربع فئات، يوضحها الشكل التالي.

الجدول رقم (9-4): توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية.

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة %
أقل من 05 سنوات	24	18.60 %
من 05 سنوات إلى 10 سنوات	33	25.60 %
من 11 سنة إلى 15 سنة	56	43.40 %
أكثر من 15 سنة	16	12.40 %
المجموع	129	100 %

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

يتضح من الجدول رقم (9-4) بأن نسبة 43.40 % من عينة الدراسة لها خبرة مهنية وأكاديمية في مجال المحاسبة والمراجعة تتراوح ما بين 11 سنة إلى 15 سنة، وهذا الأمر متوافق إلى حد كبير مع عمر عينة الدراسة والتي كان العدد الأكبر للأفراد فيها أكبر من 40 سنة، يليها نسبة 25.60 % من العينة والتي تتراوح خبرتهم المهنية ما بين 05 سنوات إلى 10 سنوات، في حين بلغت نسبة 18.60 % من العينة التي لها خبرة أقل من 05 سنوات، أما في الأخير فإن النسبة الأقل كانت للعينة التي بلغت خبرتهم أكثر من 15 سنة وبنسبة 12.40 % وفي مجمل ما جاء به الجدول رقم (9-4) فإن للعينة خبرة مهنية يعتمد عليها في الوصول إلى نتائج هذه الدراسة.

المبحث الثاني: نتائج الدراسة الميدانية وتحليلها.

يتضمن هذا المطلب دراسة إحصائية للاستبيان من خلال مجموعة من الاختبارات، بداية من اختبار صدق وثبات الاستبيان، مروراً بالتعرف على طبيعة التوزيع لعينة المجتمع والتي تسمح لنا بإجراء الاختبارات الإحصائية اللازمة لتحليل فقرات الاستبيان واختبار الفرضيات من أجل إثباتها أو نفيها وذلك عن طريق استخدام مجموعة من الأساليب المناسبة.

المطلب الأول: اختبار صدق وثبات الاستبيان.

تعتبر مرحلة صياغة فقرات الاستبيان من المراحل المهمة للدراسة، نتيجة ارتباط مخرجات الاستبيان بعد المعالجة الإحصائية بتحقيق أهداف الدراسة، وهو الأمر الذي يحتم وجود خبرة وإطلاع على الدراسات السابقة للاستفادة منها، وللوقوف على مدى صدق وثبات الاستبيان تم الاعتماد على مجموعة من الطرق والمؤشرات الإحصائية نوضحها في النقاط التالية:

أولاً: اختبار صدق الاستبيان.

للتأكد من صدق فقرات وعبارات الاستبيان وهل محتوى فقراته لها علاقة بموضوع الدراسة؟، وكذلك هل تحقق هدفها؟، وللإجابة على هذه الأسئلة فإنه قد تم عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين المختصين في مجال المحاسبة والمراجعة، وكذلك على أساتذة متخصصين في المجال الإحصائي، من أجل الاسترشاد بآرائهم في مدى سلامة فقرات الاستبيان وتحقيق الهدف منها في كل محور، حيث تم إضافة وحذف وتعديل لبعض الفقرات، حتى تم الحصول على استبيان نهائي قابل للتوزيع بين عينة الدراسة، معتمدين في ذلك على:

❖ دقة صياغة فقرات الاستبيان؛

❖ مدى شمولية فقرات الاستبيان لأهداف الدراسة.

ثانياً: اختبار ثبات الاستبيان.

لاختبار ثبات الاستبيان تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha)، والتي تتراوح قيمته بين الصفر (0) والواحد (1)، وكلما اقترب القيمة من الواحد دل ذلك على ثبات الاستبيان، حيث تعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) 0.60 فأكثر، وللتأكد من ذلك فقد تم تطبيقه على كل محور من محاور الاستبيان، وهو ما يوضحه الجدول التالي.

الجدول رقم (4-10): اختبار ثبات محاور الاستبيان.

رقم المحور	المحاور	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
01	معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة	12	0.602
02	متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	12	0.707
03	واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة	12	0.721
	جميع محاور الاستبيان	36	0.761

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

نلاحظ من الجدول رقم (4-10) بأن قيمة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha) للمحور الأول قد بلغت 0.602 وهي قيمة أكبر من الحد الأدنى والتي تساوي 0.60، وهذا يدل على ثبات فقرات المحور الأول لتحقيق أهداف الدراسة، وفي المحور الثاني نجد بأن معامل ألفا كرونباخ ارتفع بعض الشيء ليصبح 0.707، وفي المحور الثالث نجد بأن قيمة معامل ألف كرونباخ ارتفعت بالمقارنة مع المحورين السابقين حيث وصلت إلى قيمة 0.721، وبالنسبة لإجمالي المحاور فقد بلغت قيمة 0.761 وهي قيمة تعتبر مقبولة، مما يدل على ثبات إجمالي فقرات الاستبيان، مما يمكننا من الاعتماد على هذه الإجابات في تحقيق أهداف الدراسة ونتائجها.

المطلب الثاني: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Smirnov-Kolmogorov) وتحليل فقرات الاستبيان.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى استخدام اختبار التوزيع الطبيعي لتحديد الاختبارات الضرورية التي تناسب الدراسة، ومن ثم القيام بتحليل محاور الدراسة والوقوف على آراء وإجابات عينة الدراسة، وحساب كل من المتوسط الحسابي لمعرفة اتجاه العينة، وكذلك حساب الانحراف المعياري لمعرفة قيمة تشتت العينة لكل فقرة.

أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار Smirnov-Kolmogorov).

سنعرض اختبار Smirnov-Kolmogorov لمعرفة هل البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا، وهو اختبار ضروري في حالة اختبار الفرضيات، لأن معظم الاختبارات تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، ويوضح الجدول التالي رقم (4-11) نتائج هذا الاختبار.

الجدول رقم (4-11): اختبار التوزيع الطبيعي Smirnov-Kolmogorov.

الرقم	المحور	عدد الفقرات	قيمة الاختبار Z	مستوى الدلالة
01	معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة	12	0.187	0.000
02	متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	12	0.106	0.000
03	واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة	12	0.167	0.000
	جميع محاور الدراسة	36	0.089	0.015

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4-11) أن نتائج اختبار التوزيع الطبيعي بينتقيمة الاختبار Z صغيرة (أي اصغر من قيمة Z الجدولية والتي تساوي 1.64)، كذلك مستوى الدلالة لكل محور من محاور الدراسة أقل من 0.05، وهذا يدل على أن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي.

ثانيا: تحليل محاور الاستبيان.

سيتم التطرق في هذا الجزء إلى تحليل فقرات محاور الدراسة، وذلك من خلال حساب المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة، وكذلك حساب الانحراف المعياري للوقوف على مدى تجانس العينة وعدم وجود تشتت فيما بين فقرات كل محور من المحاور الثلاثة، زيادة على ذلك فانه سيتم كتابة الأعداد الترتيبية لفقرات المحور، حيث سيتم ترتيبها بالاعتماد على المتوسطات الحسابية، وأنه في حالة تساوي بعض المتوسطات الحسابية ينظر إلى الانحراف المعياري للفقرتين والأقل يأخذ الترتيب الأول، حيث كلما كان المتوسط الحسابي مرتفع دل ذلك على الموافقة الكبيرة لأفراد عينة الدراسة.

1-تحليل فقرات المحور الأول: تضمن هذا المحور 12 فقرة تجيب في مجملها على المحور الأول بعنوان "معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة"، والجدول التالي يبين نتائج أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم(4-12): نتائج المحور الأول: "معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة".

الرقم	فقرات المحور الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه العينة
01	يتحقق هدف المراجعة في ظل وجود شخص تتوفر فيه كامل الشروط القانونية لتأهيله لممارسة مهنة المراجعة.	4.08	0.51	5	موافق
02	تُوفّر معايير المراجعة الدولية مزايا لمستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال توفير تقارير مراجعة ذات جودة.	4.05	0.47	7	موافق
03	تُوفّر معايير المراجعة الدولية مجموعة من الإرشادات المهنية للتقليل من الحكم الشخصي للمراجع عند القيام بمهامه.	4.10	0.48	3	موافق
04	تحضى القوائم المالية بثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما تمسك المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية.	3.97	0.48	11	موافق
05	تُوفّر معيار التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي ضمان لاكتشاف أي تضليل في القوائم المالية.	4.07	0.50	6	موافق
06	تُوفّر معيار الاستقلال عند إعداد تقرير المراجع الخارجي يضيفي المصدقية في المعلومات المحاسبية.	4.09	0.59	4	موافق
07	يُعتبر إصدار معايير المراجعة الجزائرية مؤشّر إيجابي لتنظيم ممارسة المهنة، وذلك نظرا لتوافق هذه المعايير مع متطلبات البيئة الجزائرية.	4.00	0.60	10	موافق

08	يجب إرفاق معايير المراجعة الجزائرية بتفسيرات خاصة بكل معيار حتى يسهل فهمها وتطبيقها من طرف ممارسي المهنة.	4.28	0.47	1	موافق بشدة
09	يؤدي تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المتضمن لأخلاقيات المهنة في الجزائر إلى التحكم في سلوكيات المراجعين وضبطها لتحقيق هدف المراجعة.	4.02	0.52	9	موافق
10	يؤدي الالتزام بالقانون 01/10 المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر إلى تمسك المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة.	3.92	0.59	12	موافق
11	تحظى القوائم المالية بثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما تمسك المراجع الخارجي بقواعد أخلاقيات المهنة.	4.04	0.60	8	موافق
12	يؤدي التوافق بين معايير المراجعة الدولية والجزائرية إلى تطوير ممارسة المهنة في الجزائر.	4.16	0.46	2	موافق
جميع فقرات المحور الأول		4.06	0.22	/	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

يشير الجدول رقم (4-12) بأن اتجاهات عينة الدراسة كانت ايجابية نحو جميع فقرات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الأول 4.06 وانحراف معياري 0.22، وهو الأمر الذي يؤكد بأن أفراد عينة الدراسة كانت موافقة على أن معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة تعتبر كضامن أولي للمراجع من أن أجل أن يحقق هدف المراجعة والمتمثل في الوصول إلى جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية، كما أنه تراوحت المتوسطات الحسابية لكل فقرات المحور ما بين (3.92-4.28) وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإنها تقع في كل من الفئة الرابعة والخامسة.

وفيما يلي سيتم التعليق على فقرات المحور الأول تنازليا حسب المتوسطات الحسابية لكل فقرة:

- ❖ احتلت الفقرة رقم 08 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.28 وانحراف معياري 0.47 وبدرجة موافق بشدة، مما يدل أنه يجب إرفاق كل إصدار من معايير المراجعة الجزائرية بتفسيرات لها حتى يسهل فهمها وتطبيقها لدى ممارس المهنة، وهو الشيء الذي يساعد المراجع أثناء القيام بالمراجعة في المؤسسات ففهمه لمعايير المراجعة الجزائرية يسهل عليه ممارسة المهنة وتحقيق هدفها والمتمثل في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 12 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.46 وبدرجة موافق، مما يدل على أن التوافق بين معايير المراجعة الدولية والجزائرية يؤدي إلى تطوير ممارسة المهنة في الجزائر، وهو الأمر نفسه الموجود في معايير المحاسبة الدولية، حيث قامت الجزائر بإعداد النظام المحاسبي المالي بناء على المعايير الدولية للمحاسبة، وبإسقاط ما قامت به الجزائر في المحاسبة كذلك الأمر بالنسبة للمراجعة، فقد أصدرت معايير المراجعة الجزائرية متوافقة مع المعايير الدولية؛

- ❖ احتلت الفقرة رقم 03 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.10 وانحراف معياري 0.48 وبدرجة موافق، مما يدل على أن معايير المراجعة الدولية تُوفّر مجموعة من الإرشادات المهنية للتقليل من الحكم الشخصي للمراجع

عند القيام بمهامه لتحقيق الهدف والمتمثل في الوصول إلى جودة المعلومات المحاسبية، وهذا الأمر لا يتأتى إلا بإتباع معايير المراجعة الدولية والتقليل من الحكم الشخصي أثناء تأدية مهام المراجعة؛

❖ احتلت الفقرة رقم 06 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.59 وبدرجة موافق، مما يدل على أن توفّر معيار الاستقلال عند إعداد تقرير المراجع يضيف المصداقية في المعلومات المحاسبية؛

❖ احتلت الفقرة رقم 01 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.08 وانحراف معياري 0.51 وبدرجة موافق، مما يدل أن الوصول إلى هدف المراجعة والمتمثل في تحقيق مصداقية المعلومات المحاسبية لا يتحقق إلا في ظل وجود شخص تتوفر فيه كامل الشروط القانونية لتأهيله لممارسة مهنة المراجعة؛

❖ احتلت الفقرة رقم 05 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4.07 وانحراف معياري 0.50 وبدرجة موافق، مما يدل على أن توفّر معيار التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي ضمان لاكتشاف أي تضليل في القوائم المالية، حيث يعتبر معيار التأهيل العلمي (الحصول على شهادة الليسانس في التخصص) أمر ضروري للحصول على الاعتماد لمزاولة المهنة وهذا مع القيام بتدريب لفترة زمنية، وهذا التأهيل ضروري من أجل أن يحصل المراجع على معرفة لكي يواجه بها المشاكل المحاسبية والقانونية التي يتعرض لها أثناء مزاولة المهنة؛

❖ احتلت الفقرة رقم 02 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 0.47 وبدرجة موافق، مما يدل على أن معايير المراجعة الدولية توفّر مزايا لمستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال توفير تقارير مراجعة ذات جودة، ويكون هذا من خلال تمسك المراجع بالمعايير والتقليل من حكمه الشخصي؛

❖ احتلت الفقرة رقم 11 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 4.04 وانحراف معياري 0.60 وبدرجة موافق، مما يدل أنه كلما تمسك المراجع الخارجي بقواعد أخلاقيات المهنة (الاستقلالية، النزاهة، ... الخ) تزداد ثقة مستخدمي القوائم المالية واطمئنانهم على مصداقية المعلومات المحاسبية؛

❖ احتلت الفقرة رقم 09 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 4.02 وانحراف معياري 0.52 وبدرجة موافق، مما يدل على أن تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المتضمن لأخلاقيات المهنة في الجزائر يؤدي إلى التحكّم في سلوكيات المراجعين وضبطها لتحقيق هدف المراجعة، من خلال زيادة ثقة المستفيدين من خدمات مهنة المراجعة وحصولهم على قوائم مالية تحظى بثقتهم؛

❖ احتلت الفقرة رقم 07 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 4.00 وانحراف معياري 0.60 وبدرجة موافق، مما يدل على أن إصدار معايير المراجعة الجزائرية مؤشّر إيجابي لتنظيم المهنة في الجزائر، وذلك نظرا لتوافق هذه المعايير مع متطلبات البيئة الجزائرية؛

❖ احتلت الفقرة رقم 04 المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي 3.97 وانحراف معياري 0.48 وبدرجة موافق، مما يدل على أن المراجع الخارجي كلما تمسك بمعايير المراجعة الدولية أدى ذلك إلى زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية؛

❖ احتلت الفقرة رقم 10 المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي 3.92 وانحراف معياري 0.59 وبدرجة موافق، مما يدل على أن الالتزام بالقانون 01/10 المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر يؤدي إلى تمسك المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة، حيث نجد بأن هذا القانون ينص في بعض من موادّه على الأخطاء والموانع التي يجب على المراجع أن يتجنبها من أجل الحفاظ على استقلاليته ونزاهته أثناء مزاوله المهنة.

2- تحليل فقرات المحور الثاني: تضمن هذا المحور 12 فقرة تجيب في مجملها على المحور الثاني بعنوان "متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، والجدول التالي يبين نتائج أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم(4-13): نتائج المحور الثاني: "متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية".

الرقم	فقرات المحور الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه العينة
01	الالتزام بالقوانين واللوائح من طرف ممارسي المهنة (محاسب، مراجع) له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	3.89	0.66	11	موافق
02	تفعيل دور المعايير الرقابية (من بينها المراجعة الخارجية) مهمة لا بد منها لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	4.02	0.43	10	موافق
03	تفعيل الرقابة بين مجلس الإدارة ولجان المراجعة لها دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	3.85	0.71	12	موافق
04	تفعيل الأجهزة الرقابية للدولة (إدارة الضرائب مثلا) لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	4.09	0.56	5	موافق
05	تطبيق كل من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.	4.16	0.46	2	موافق
06	العرض والفهم الجيد (القابلية للفهم) للمعلومات المحاسبية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	4.12	0.53	3	موافق
07	ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	4.09	0.63	7	موافق

08	نشر المعلومات المحاسبية في فترة محددة من السنة (التوقيت المناسب) يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	4.05	0.64	9	موافق
09	تقديم المعلومات المحاسبية بشكل كامل دون حذف أو تحريف في القوائم المالية يحسن من جودتها.	4.09	0.62	6	موافق
10	تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في تقييم أصول وخصوم المؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	4.34	0.48	1	موافق بشدة
11	خلو المعلومات المحاسبية من تحيز مُعديها يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	4.12	0.66	4	موافق
12	قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يحسن من جودتها.	4.09	0.65	8	موافق
جميع فقرات المحور الثاني		4.04	0.24	/	موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

يشير الجدول رقم (4-13) بأن اتجاهات عينة الدراسة كانت ايجابية نحو جميع فقرات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الثاني 4.04 وانحراف معياري 0.24، وهو الأمر الذي يؤكد بأن أفراد عينة الدراسة كانت موافقة على أن هناك شروط ومتطلبات لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لكل فقرات المحور ما بين (3.85-4.34) وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإنها تقع في كل من الفئة الرابعة والخامسة.

وفيما يلي سيتم التعليق على فقرات المحور الثاني تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية لكل فقرة:

❖ احتلت الفقرة رقم 10 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.34 وانحراف معياري 0.48 وبدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في تقييم أصول وخصوم المؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛

❖ احتلت الفقرة رقم 05 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.16 وانحراف معياري 0.46 وبدرجة موافق، مما يدل على أن تطبيق كل من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، نتيجة التنظيم والإرشادات التي تتضمنها كل من هذه المعايير والتي يتم فيها تطبيق معايير المحاسبة للخروج بقوائم مالية صادقة، ومن ثم يتم مراجعتها طبقاً لمعايير المراجعة لإضفاء وتأکید المصداقية عليها لتصبح مطمئنة لمتخذي القرار للاعتماد عليها؛

❖ احتلت الفقرة رقم 06 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.53 وبدرجة موافق، مما يدل على أن العرض والفهم الجيد (القابلية للفهم) للمعلومات المحاسبية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية، وهذا نتيجة إعدادها وعرضها بشكل سليم بحيث يسهل فهمها من طرف متخذي القرار؛

- ❖ احتلت الفقرة رقم 11 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.66 وبدرجة موافق، مما يدل على أن خلو المعلومات المحاسبية من تحيز مُعدّيها يحسن من جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 04 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.56 وبدرجة موافق، مما يدل على أن تفعيل الأجهزة الرقابية للدولة (إدارة الضرائب مثلاً) لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 09 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.62 وبدرجة موافق، مما يدل على أن تقديم المعلومات المحاسبية بشكل كامل دون حذف أو تحريف في القوائم المالية يحسن من جودتها؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 07 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.63 وبدرجة موافق، مما يؤكد على أن عرض المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب يفيد متخذي القرار، في أن المعلومات المحاسبية تكون ملائمة لهم وفي الوقت المناسب للاستفادة منها؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 12 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.65 وبدرجة موافق، مما يدل على أن قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يحسن من جودتها؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 08 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 0.64 وبدرجة موافق، مما يؤكد بأن نشر المعلومات المحاسبية في فترة محددة من السنة (التوقيت المناسب) يحسن من جودة المعلومات المحاسبية، وتكون ملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المحدد لها؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 02 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 4.02 وانحراف معياري 0.43 وبدرجة موافق، مما يدل على أن تفعيل دور المعايير الرقابية (من بينها المراجعة الخارجية) مهمة لا بد منها لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 01 المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي 3.89 وانحراف معياري 0.66 وبدرجة موافق، مما يؤكد بأن الالتزام بالقوانين واللوائح من طرف ممارسي المهنة (محاسب، مراجع) له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 03 المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي 3.85 وانحراف معياري 0.71 وبدرجة موافق، مما يدل على أن تفعيل الرقابة بين مجلس الإدارة ولجان المراجعة لها دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

3- تحليل فقرات المحور الثالث: تضمن هذا المحور 12 فقرة تجيب في مجملها على المحور الثالث بعنوان "واقع

حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة"، والجدول التالي يبين نتائج أفراد عينة الدراسة.

الجدول رقم(4-14): نتائج المحور الثالث "واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة".

الرقم	فقرات المحور الثالث	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	اتجاه العينة
01	تعتبر مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بمثابة مرجعية دولية، يتم الاستعانة بها في تصميم مبادئ حوكمة المؤسسات على مستوى الدول.	4.05	0.61	8	موافق
02	تعتبر حالات الفساد المالي والإداري التي مسّت المؤسسات الجزائرية من بين الأسباب الرئيسية للاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات.	4.02	0.59	11	موافق
03	سيكون للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر في السنوات الأخيرة دور كبير في تسهيل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.	3.88	0.83	12	موافق
04	يُعتبر ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر والذي صدر في سنة 2009 مرجع هام للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من أجل فهم مبادئ الحوكمة والعمل على تطبيقها على أرض الواقع.	4.04	0.67	10	موافق
05	يُعتبر ميثاق حوكمة المؤسسات المرجعية التي تستند عليها المؤسسات الجزائرية لتحقيق الشفافية والمساءلة في تسيير إدارتها.	4.05	0.83	9	موافق
06	تهدف الجزائر من تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية، من خلال إصلاح النظام الضريبي ومراجعة المنظومة المصرفية.	4.14	0.53	6	موافق
07	يؤدي الالتزام بميثاق حوكمة المؤسسات إلى ضمان استمرارية المؤسسة وتطورها، وعليه إلزام المؤسسات الجزائرية بحوكمة إدارتها، بدلا من جعله اختياري التطبيق.	4.09	0.59	7	موافق
08	تعتبر المؤسسات الجزائرية غير مهيأة لتطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات، نتيجة الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه منذ سنوات.	4.29	0.56	1	موافق بشدة
09	يؤدي تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بدور المراجع الخارجي في الجزائر.	4.23	0.55	2	موافق بشدة
10	يؤدي تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى تحسين إدارة المؤسسة، من خلال مساعدة مجلس الإدارة على تطوير إستراتيجيتها لضمان اتخاذ قرارات سليمة.	4.22	0.43	3	موافق بشدة
11	يُعتبر الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية من الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، لتجنب الفضائح والاختيارات المالية في المؤسسات الجزائرية.	4.17	0.47	5	موافق
12	يعمل مجلس الإدارة في ظل تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات، ومن خلال وجود نظم سليمة للرقابة المالية على ضمان نزاهة حسابات المؤسسة وقوائمها المالية.	4.19	0.50	4	موافق
	جميع فقرات المحور الثالث	4.12	0.29		موافق

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

يشير الجدول رقم (4-14) بأن اتجاهات عينة الدراسة كانت ايجابية نحو جميع فقرات المحور، حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور الثالث 4.12 وانحراف معياري 0.29، وهو الأمر الذي يؤكد بأن أفراد عينة الدراسة كانت موافقة على فقرات المحور "واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة"، حيث تراوحت المتوسطات الحسابية لكل فقرات المحور ما بين (3.88-4.29) وحسب مقياس ليكرت الخماسي فإنها تقع في كل من الفئة الرابعة والخامسة. وفيما يلي سيتم التعليق على فقرات المحور الثاني تنازليا حسب المتوسطات الحسابية لكل فقرة:

❖ احتلت الفقرة رقم 08 المرتبة الأولى بمتوسط حسابي 4.29 وانحراف معياري 0.56 وبدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن المؤسسات الجزائرية غير مهتمة لتطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات، نتيجة الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه منذ سنوات؛

❖ احتلت الفقرة رقم 09 المرتبة الثانية بمتوسط حسابي 4.23 وانحراف معياري 0.55 وبدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات يؤدي إلى زيادة ثقة مستخدمي المعلومات الحاسوبية بدور المراجع الخارجي في الجزائر؛

❖ احتلت الفقرة رقم 10 المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي 4.22 وانحراف معياري 0.43 وبدرجة موافق بشدة، مما يدل على أن تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات يؤدي إلى تحسين إدارة المؤسسة، من خلال مساعدة مجلس الإدارة على تطوير إستراتيجيتها لضمان اتخاذ قرارات سليمة؛

❖ احتلت الفقرة رقم 12 المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي 4.19 وانحراف معياري 0.50 وبدرجة موافق، مما يدل على أن مجلس الإدارة في ظل تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات ومن خلال وجود نظم سليمة للرقابة المالية يعمل على ضمان نزاهة حسابات المؤسسة وقوائمها المالية؛

❖ احتلت الفقرة رقم 11 المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي 4.17 وانحراف معياري 0.47 وبدرجة موافق، مما يدل على أن الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية يُعتبر من الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، لتجنب الفضائح والانهيارات المالية في المؤسسات الجزائرية؛

❖ احتلت الفقرة رقم 06 المرتبة السادسة بمتوسط حسابي 4.14 وانحراف معياري 0.53 وبدرجة موافق، مما يدل على أن الجزائر تهدف من تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية، من خلال إصلاح النظام الضريبي ومراجعة المنظومة المصرفية؛

- ❖ احتلت الفقرة رقم 07 المرتبة السابعة بمتوسط حسابي 4.09 وانحراف معياري 0.59 وبدرجة موافق، مما يدل على أن الالتزام بميثاق حوكمة المؤسسات يؤدي إلى ضمان استمرارية المؤسسة وتطورها، وعليه إلزام المؤسسات الجزائرية بحوكمة إدارتها، بدلا من جعله اختياري التطبيق؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 01 المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 0.61 وبدرجة موافق، مما يدل على أن مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD تُعتبر بمثابة مرجعية دولية، يتم الاستعانة بها في تصميم مبادئ حوكمة المؤسسات على مستوى الدول؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 05 المرتبة التاسعة بمتوسط حسابي 4.05 وانحراف معياري 0.83 وبدرجة موافق، مما يدل على أن ميثاق حوكمة المؤسسات يُعتبر المرجعية التي تستند عليها المؤسسات الجزائرية لتحقيق الشفافية والمساءلة في تسيير إدارتها؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 04 المرتبة العاشرة بمتوسط حسابي 4.04 وانحراف معياري 0.67 وبدرجة موافق، مما يؤكد على أن ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر يُعتبر مرجع هام للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من أجل فهم مبادئ الحوكمة والعمل على تطبيقها على أرض الواقع؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 02 المرتبة الحادية عشر بمتوسط حسابي 4.02 وانحراف معياري 0.59 وبدرجة موافق، مما يدل على أن حالات الفساد المالي والإداري التي مسّت المؤسسات الجزائرية تُعتبر من بين الأسباب الرئيسية للاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات؛
- ❖ احتلت الفقرة رقم 03 المرتبة الثانية عشر بمتوسط حسابي 3.88 وانحراف معياري 0.83 وبدرجة موافق، مما يدل على أنه سيكون للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر في السنوات الأخيرة دور كبير في تسهيل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

سيتم التطرق في هذا المطلب إلى اختبار صحة فرضيات الدراسة، من خلال استخدام الانحدار الخطي البسيط لكل من الفرضية الأولى والثانية، واستخدام التباين الأحادي لاختبار الفرضية الثالثة.

أولاً: اختبار الفرضية الأولى.

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

ولاختبار هذه الفرضية تم الاستعانة بالانحدار الخطي البسيط كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-15): نتائج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الأولى.

جودة المعلومات المحاسبية					معايير وأخلاقيات مهنة المراجعة
نتيجة اختبار الفرضية	قيمة F	مستوى المعنوية sig	معامل التحديد R2	R	
H1	7.755	0.006	0.058	0.240	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

من خلال الجدول رقم (4-15)، يتضح بأن هناك أثر لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 0.05، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R2 الذي يقيس التباين في المتغير التابع الذي تفسره المتغيرات المستقلة 5.8%، كما أن معامل الارتباط بلغ 24% وهذا يدل على وجود أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع، وقد أكدت قيمة F معنوية هذا التأثير والتي بلغت 7.755 عند مستوى معنوية 0.006 وهي أقل من 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونؤكد على صحة الفرضية البديلة، أي أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ، أي أن تفعيل وتطبيق كل من معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة من طرف المراجعين سيؤدي حتماً إلى تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وهذا الأمر يؤكد الجدول السابق رقم (4-12) الخاص بال محور الأول حيث يبين بأن أفراد عينة الدراسة اتجهت إلى أنه لتحقيق هدف المراجعة والمتمثل في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية لا بد أن يكون هناك التزام من طرف المراجعين لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية.

الفرضية الصفرية H_0 : لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق ميثاق الحوكمة الجزائري في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرضية البديلة H_1 : يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق ميثاق الحوكمة الجزائري في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

ولاختبار هذه الفرضية تم الاستعانة بالانحدار الخطي البسيط كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم(4-16): نتائج الانحدار الخطي البسيط للفرضية الثانية.

جودة المعلومات المحاسبية					ميثاق الحوكمة الجزائري
نتيجة اختبار الفرضية	قيمة F	مستوى المعنوية sig	معامل التحديد R2	R	
H1	10.585	0.001	0.077	0.277	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

من خلال الجدول رقم (4-16)، يتضح بأن هناك أثر لميثاق الحوكمة الجزائري على جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية 0.05، حيث بلغت قيمة معامل التحديد R^2 الذي يقيس التباين في المتغير التابع الذي تفسره المتغيرات المستقلة 7.7%، كما أن معامل الارتباط بلغ 27% وهذا يدل على وجود أثر للمتغير المستقل على المتغير التابع، وقد أكدت قيمة F معنوية هذا التأثير والتي بلغت 10.585 عند مستوى معنوية 0.001 وهي أقل من 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الصفرية ونؤكد على صحة الفرضية البديلة، أي أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لميثاق الحوكمة الجزائري في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$ ، وهذا ما يؤكد الجدول السابق رقم (4-13) والخاص بالمحور الثاني حيث تبين نتائج أفراد عينة الدراسة على اتجاههم بالموافقة على فقرات المحور الذي يبين بأن الحوكمة لها دور رقابي مهم في المؤسسة وهو الأمر الذي يساعد إدارتها على مراقبة وتنفيذ استراتيجياتها في ظل مبادئ تحقق الإنصاف والمساءلة لكل الأطراف المتعاقدة في المؤسسة.

ثالثاً: اختبار الفرضية الثالثة.

الفرضية الصفرية H_0 : لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المهنة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

الفرضية البديلة H_1 : توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المهنة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

ولاختبار هذه الفرضية تم الاستعانة بالأسلوب الإحصائي تحليل التباين الأحادي كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-17): نتائج التباين الأحادي لاختبار الفرضية الثالثة.

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	مستوى الإحصائية
بين المجموعات	1.986	3	0.662	0.079	0.971
داخل المجموعات	1049.704	125	8.398		
المجموع الكلي	1051.690	128			

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج V.25SPSS.

من خلال الجدول رقم (4-17)، نلاحظ بأن مستوى الدلالة الإحصائية 0.971 وهي أكبر من $\text{sig}=0.05$ ، وقيمة F المحسوبة تساوي $F=0.079$ وهي أقل من قيمة F الجدولية، ومنه نستنتج بأنه لا توجد فروق دالة إحصائية بالنسبة لمتغير المهنة، مما يعني رفض الفرضية البديلة وقبول الفرضية الصفرية التي تقول بأنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المهنة عند مستوى معنوية $(\alpha \leq 0.05)$.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل إلى إنجاز الجزء التطبيقي (الدراسة الميدانية)، وهذا من أجل الإجابة على الإشكالية الرئيسية المطروحة والمتثلة في "ما دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات"، حيث تم إعداد استبيان وتوزيعه على عينة مختارة من المجتمع الإحصائي (أساتذة، مهنيين)، وقد وصل عدد العينة إلى 129 فردا مكونين من أساتذة متواجدين على مستوى الجامعات والمراكز الجامعية، ولعدم وجود إحصائيات دقيقة لعددهم تم تقدير متوسط عدد الأساتذة لكل جامعة ومركز للحصول على المجتمع ككل، أما فيما يخص عدد المهنيين فكانت الإحصائيات متوفرة وبشكل دقيق على الموقع الإلكتروني للمجلس الوطني للمحاسبة، وطبقا لآراء هذه العينة فقد تم معالجة الدراسة إحصائيا باستخدام البرنامج الإحصائي spss لاختبار فرضيات الدراسة والوصول إلى النتائج وتحليلها.

الخاتمة العامة

1- تمهيد:

تعرضت الدراسة إلى دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم العمل على تقسيمها إلى أربعة فصول، منها ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، ففي الفصل الأول من هذه الدراسة تم التطرق فيه إلى ماهية المراجعة، معاييرها، وأخلاقياتها، والإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها من أجل الوصول إلى إبداء رأي محايد يضيفي على المعلومات المحاسبية الشرعية والمصدقية، وعلى هذا الأساس تعتبر المراجعة ذات أهمية كبيرة لدى مستخدمي المعلومات المحاسبية لما تحققه من اطمئنان لأصحاب المصالح على الوضعية المالية للمؤسسة.

أما في الفصل الثاني فقد تم سرد التطور التاريخي للتنظيم المهني للمراجعة في الجزائر، من خلال الإصلاحات التي قامت بها بإصدار العديد من القوانين والمراسيم التي تنظم المهنة، وكذلك تم التعريف بنظام المعلومات المحاسبي المولد للمعلومات المحاسبية، حيث كلما تم التحكم في هذا النظام كانت مخرجاته من المعلومات ذات جودة وتعتبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وفي آخر الفصل تم التعريف بجودة المعلومات المحاسبية وما هي خصائص ومعايير تحققها.

وفي الفصل الثالث تم دراسة المتغير الوسيط والمتمثل في حوكمة المؤسسات والتي تعتبر كأداة رقابية في المؤسسات، وزيادة ثقة أصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية من خلال توفير متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وكذلك تفعيل آلياتها الداخلية والخارجية لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية وهو ما تم التعرض له في آخر الفصل.

أما فيما يخص الدراسة الميدانية فقد تم تخصيص الفصل الرابع والأخير لمعالجة الدراسة تطبيقياً، حيث تم العمل فيه على إبراز الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية في ظل الحوكمة، وهذا من خلال دراسة استبيان وزعت على عينة من المهنيين والأساتذة الأكاديميين في تخصص المحاسبة والمراجعة، وتحليل مخرجات الاستبيان واختبار صحة الفرضيات للوصول إلى النتائج.

2- نتائج اختبار الفرضيات:

2-1- الفرضية الأولى: والتي تنص على أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمعايير وأخلاقيات مهنة المراجعة في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)"، وقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل التطبيقي الرابع، حيث تعتبر كل من معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة ضرورة حتمية للمراجع الخارجي من أجل فهم معايير المراجعة للوصول إلى جودة المراجعة الخارجية، وكذلك الالتزام بأخلاقيات المهنة من أجل الحفاظ على

مبادئ المراجعة، حيث كل من معايير المراجعة والمبادئ الأخلاقية أمران لا مفر منهما بالنسبة للمراجع، فكلما تم التمسك بهما أثناء تنفيذ المهمة فإن ذلك سيعود بالنفع على المراجع بابتعاده عن المساءلة، وفي نفس الوقت تحقيق هدف ملاك المؤسسة من خلال الوقوف على الوضعية الحقيقية للمؤسسة من عدمها، والمصادقة على القوائم المالية مما يزيد المعلومات المحاسبية شفافية وتزداد ثقة مستخدميها.

2-2- الفرضية الثانية: والتي تنص على أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق ميثاق الحوكمة الجزائري في تحسين جودة المعلومات المحاسبية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)"، وقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل التطبيقي الرابع، وذلك من خلال التأثير الرقابي الذي تمارسه الحوكمة على الإدارة، وآليات التنفيذ التي تستعين بها من أجل تحقيق أهداف كل الأطراف من أجل الحصول على معلومات محاسبية تفيدهم في اتخاذ القرار المناسب، ومع كل هذا فإن حوكمة المؤسسات ومن خلال مبادئها فإنها تحقق هدف كل من الأطراف المتعاقدة في المؤسسة وخارجها، فتأثيرها يبدأ من الجمعية العامة للمساهمين في اختيارها الدقيق لمجلس إدارة المؤسسة والذي يتضمن مجموعة من الأعضاء غير تنفيذيين وهذا من أجل تحقيق المراقبة على أعضاء الإدارة التنفيذية التي توكل إليها مهمة التسيير في المؤسسة.

2-3- الفرضية الثالثة: والتي تنص على أنه "توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المهنة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$)"، وقد تم رفض هذه الفرضية البديلة، مما يدل على قبول الفرضية الصفرية التي تقول بأنه: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية تعزى لمتغير المهنة عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$).

3- نتائج الدراسة:

تم التوصل من خلال هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية، يمكن تلخيصها فيما يلي:

3-1- النتائج النظرية:

- ❖ المراجعة مهنة يمارسها أشخاص معتمدين من طرف هيئات منظمة للمهنة، حيث ظهرت في البدايات بشكلها البسيط ثم تطورت نتيجة الممارسات والمشاكل المحاسبية في بيئة الأعمال؛
- ❖ تتوفر مراجعة الحسابات على مجموعة من الفروض والمعايير والمبادئ الأخلاقية، والتي يستعين بها المراجع الخارجي للوصول إلى تقديم رأيه حول الوضعية المالية للمؤسسة؛
- ❖ أصدرت الجزائر وكغيرها من دول العالم مجموعة من معايير المراجعة مستوحاة من المعايير الدولية ومتوافقة معها؛

- ❖ تتميز المراجعة عن غيرها من المهن الأخرى بوجود مبدأ استقلالية المراجعة؛
- ❖ تعتبر أخلاقيات مهنة المراجعة ضوابط للعمل الميداني للمراجعين من أجل تقديم خدمات مهنية بكفاءة وموضوعية؛
- ❖ تتميز مراجعة الحسابات بالتنظيم أثناء تنفيذ المراجع لمهمته، وذلك بوجود مراحل محكمة يتبعها للوصول إلى تقديم رأيه للجهات المعنية؛
- ❖ يقدم المراجع الخارجي رأيه الذي توصل إليه في شكل تقرير يعده حسب الشكل والمحتوى الصادر به من طرف الهيئات المنظمة للمهنة؛
- ❖ توجد العديد من التقارير التي يعدها المراجع في الجزائر، وهذا حسب طلب كل جهة، فنجد تقرير خاص برفع رأس المال أو تخفيضه، وتقرير آخر خاص بإجراءات الرقابة الداخلية، وغيرها من التقارير الأخرى؛
- ❖ قامت الجزائر بإصلاحات محاسبية عديدة، من خلال إصدار مجموعة من القوانين والمراسيم التنفيذية للوصول إلى أعلى درجات الجودة في تقديم مهنة المراجعة وزيادة الثقة بين المراجع والأطراف الطالبة لها؛
- ❖ يعتبر التصميم الجيد لنظام المعلومات المحاسبي نقطة البداية للحصول على معلومات محاسبية تتميز بالجودة والمصادقية؛
- ❖ تتوقف جودة المعلومات المحاسبية على توفر كل من المعايير الرقابية والمهنية والفنية والقانونية؛
- ❖ يعتبر ميثاق الحكم الراشد في الجزائر والصادر سنة 2009 بأنه غير مفصل، ولا توجد به تفسيرات واضحة لمبادئ الحوكمة كما جاءت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD؛
- ❖ يعتبر تطبيق ميثاق الحكم الراشد في الجزائر اختياري التطبيق، وكذلك يقتصر تطبيقه على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمساهمة في البورصة، وهو الأمر الذي يجعله لا يتطور ولا يعدل بشكل مستمر.

2-3- النتائج التطبيقية:

- ❖ تشير آراء عينة الدراسة في المحور الأول وبدرجة موافق على أن معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة تعتبر كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة، حيث كان المتوسط الحسابي للمحور ككل 4.06 وبانحراف معياري 0.22، وهو ما يؤكد متوسطات فقرات المحور والتي كانت ما بين 3.92 و4.28، مما يدل على أن العينة توافق على النهج الذي اتخذته الجزائر في الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها من إصدار للقوانين والمراسيم التنفيذية وكذلك معايير تخص المراجعة وأخلاقياتها من أجل الحفاظ على المهنة وتحقيق أهدافها؛

❖ بالنسبة للمحور الثاني كانت إجابات العينة موافقة على كل الفقرات بمتوسط حسابي كلي يساوي 4.04 وانحراف معياري 0.24، حيث انحصرت متوسطات المحور الثاني ما بين 3.85 و4.34، مما يدل على أنه يجب أن تتوفر شروط ومتطلبات وخصائص من أجل تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، وهو ما تم توضيحه في فقرات المحور؛

❖ في المحور الثالث كانت إجابات عينة الدراسة بدرجة موافق، وبمتوسط حسابي 4.12 وانحراف معياري 0.29، وهو ما تؤكد متوسطات فقرات المحور والتي تراوحت ما بين 3.88 و4.29، مما يدل على أن واقع الحوكمة في الجزائر يجب أن تُمهّد له البيئة التي تساعد في التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة، من خلال القضاء على الفساد المالي والإداري التي تعاني منه المؤسسات الجزائرية، وكذلك أن تلزم المؤسسات بحوكمة إدارتها بدل أن تكون هناك اختيارية في التطبيق.

4- التوصيات:

بناء على النتائج السالفة الذكر، فانه تم تحديد مجموعة من التوصيات التي تعطي للمراجع الخارجي في الجزائر معرفة وتقدم في مجاله من أجل تحقيق أهداف ملاك المؤسسة، لمعرفة الوضع الحقيقي للمعلومات المحاسبية وأنها تعبر بصدق على ما هو موجود في واقع المؤسسة، وهي كالتالي:

❖ القيام بتنظيم كل القوانين والمراسيم التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر، وذلك بإصدار كُتَيْب يحدد فيه كل ما يخص المهنة من قوانين ومراسيم، ويتم تحديثه كل سنة بإصدار أو تعديل أو حذف أي قانون أو مرسوم، حتى يكون هناك وصول سريع للمعلومة ودقة في التطبيق؛

❖ ضرورة تفعيل معايير المراجعة الجزائرية، وهذا من أجل تطويرها وتعديلها أثناء قصورها في تحقيق هدف المراجعة؛

❖ العمل على تطوير المراجعين من خلال حثهم على المشاركة في ندوات علمية مختصة، يشرف عليها متخصصين من بعض الهيئات والمنظمات الدولية في مجال المحاسبة والمراجعة؛

❖ ضرورة القيام بتفعيل العقوبات التي يتم إصدارها في القوانين الجزائرية، حتى تكون رادعا لكل من تسول له نفسه في تغيير حكمه المهني لصالح زبائنه، نتيجة تهديد مصلحة أو تهديد بعدم تسديد الأتعاب؛

❖ قيام الجهات المنظمة للمهنة بدورات تكوينية تطرح فيها أهم المعوقات المهنية التي تواجه المراجع، والقيام بتقديم نصائح وتوجيهات لتفادي أي تهديد يمس بسلامة عمله أو التأثير على حكمه المهني؛

- ❖ تقديم حوافز ومكافآت من الجهات المنظمة للمهنة للمراجعين الذين يلتزمون في تقديم خدماتهم المهنية للعملاء بكل نزاهة وشفافية، وذلك من خلال رقابة الجهات المختصة في تنظيم المهنة لمكاتب المراجعين؛
- ❖ تفعيل مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية والتي من شأنها أن تعمل على زيادة جودة المعلومات المحاسبية؛
- ❖ العمل على تعزيز ثقافة ممارسة الحوكمة من خلال عقد البرامج التدريبية التي تعكس مفاهيم وثقافة تطبيقات الحوكمة؛
- ❖ زيادة الاهتمام والتعريف بأهمية حوكمة المؤسسات نظراً لدورها في خلق بيئة تسودها الثقة والمصداقية وإعداد تقارير مالية سليمة، ونشر ثقافة الالتزام بين الأطراف ذات الصلة وتنمية الوعي بدور الحوكمة في تدعيم قدرة الشركة على الاستمرار.

5-آفاق الدراسة:

- تناول هذا الموضوع دراسة حول "دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات"، ونظراً لاتساع الموضوع فانه لا يمكن إحاطته من كل جوانبه من خلال دراسة واحدة، ومنه فان هذه الدراسة تعتبر مساهمة بسيطة من الطالب، فقد تبين لنا من خلال فصول الدراسة أن هذا الميدان خصب للبحث العلمي، ويمكن من خلاله فتح الباب أمام دراسات مستقبلية، نذكر منها ما يلي:
- 5-1- مساهمة معايير المراجعة الجزائرية في تحسين جودة المراجعة الخارجية على مستوى مكاتب المراجعة؛
 - 5-2- واقع ميثاق الحكم الراشد في البيئة الجزائرية وانعكاساته على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة —حالة الجزائر—.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية.

*الكتب:

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين، إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة، ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، الجزء الأول، عمان، الأردن، 2015.
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين، دليل قواعد السلوك الأخلاقي للمحاسبين المهنيين، ترجمة: المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2015.
3. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الأول، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
4. أحمد حلمي جمعة، تطور معايير التدقيق والتأكيد الدولية وقواعد أخلاقيات المهنة، الكتاب الثاني، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
5. أحمد حلمي جمعة وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية (مدخل تطبيقي معاصر)، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
6. أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
7. أحمد طرطار، عبد العالي منصر، تقنيات المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد SCF - الإطار النظري -، الطبعة الثانية، جسور للنشر والتوزيع، المحمدية، الجزائر، 2018.
8. أحمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقاً للمعايير الدولية، الطبعة الأولى، دار الجنان للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
9. أحمد محمد نور وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
10. إدريس عبد السلام اشتوي، المراجعة معايير وإجراءات، الطبعة الخامسة، منشورات جامعة قاريونس، بنغازي، ليبيا، 2008.
11. أقاسم عمر، التدقيق الخارجي ومحافظ الحسابات في الجزائر، دار الكتاب العربي، خرايسية، الجزائر، 2016.
12. ألفين أرينز، جيمس لويك، المراجعة مدخل متكامل، ترجمة: محمد عبد القادر الديسبي، مراجعة: أحمد حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.
13. أمين السيد أحمد لطفي، إرشادات المراجعة، الكتاب الأول، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1993.
14. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة البيئية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
15. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
16. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
17. أمين السيد أحمد لطفي، المراجعة وخدمات التأكيد بعد قانون Sarbanes - Oxley، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2008.
18. أمين السيد أحمد لطفي، فلسفة المراجعة، الدار الجامعية، القاهرة، مصر، 2009.
19. أمين السيد أحمد لطفي، كيف تراجع حسابات منشأة، الكتاب الرابع، بدون دار نشر، القاهرة، مصر، 2000.
20. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الجزء الأول، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
21. إباد رشيد القريشي، التدقيق الخارجي منهج علمي نظرياً وتطبيقياً، الطبعة الأولى، دار المغرب للطباعة والنشر، بغداد، العراق، 2011.
22. بن ربيع حنيفة وآخرون، الواضح في المحاسبة المالية وفق SCF والمعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الثاني، الطبعة الأولى، منشورات كليك، المحمدية، الجزائر، 2013.
23. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2010.

24. بن عيشي بشير، يزيد تفرات، حوكمة الشركات من منظور محاسبي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2018.
25. بومزايد إبراهيم، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي، الطبعة الأولى، الدار الجزائرية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2018.
26. توفيق مصطفى أبو رقة، عبد الهادي اسحق المصري، تدقيق ومراجعة الحسابات، الطبعة الأولى، دار ومكتبة الكندي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
27. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1996.
28. جورج دانيال غالي، تطوير مهنة المراجعة لمواجهة المشكلات المعاصرة وتحديات الألفية الثالثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2001.
29. حاتم محمد الشيشيني، أساسيات المراجعة (مدخل معاصر)، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
30. حامد نور الدين، عمارة مريم، التدقيق الداخلي للتبثبات في المؤسسات الاقتصادية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.
31. حجازي إبراهيم محمد، المعلومات المحاسبية وأثرها على السياسات الاقتصادية والنقدية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2018.
32. حسين أحمد دحدوح، حسين يوسف القاضي، مراجعة الحسابات المتقدمة (الإطار النظري والإجراءات العملية)، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
33. حسين يوسف القاضي وآخرون، أصول المراجعة، الجزء الأول، منشورات جامعة دمشق، 2014.
34. حسين يوسف القاضي، سمير معذى الريشاني، موسوعة المعايير المحاسبية الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية الدولية-عرض البيانات المالية-، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
35. خالد الزعي، منهاج محاسب دولي عربي قانوني معتمد (IACPA)، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2013.
36. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية العملية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
37. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية والعملية)، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
38. خالد أمين عبد الله، علم تدقيق الحسابات (الناحية النظرية)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
39. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007 IFRSs/IASs، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
40. دونالد كيسو، جيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، تعريب: أحمد حامد حجاج، سلطان محمد السلطان، الجزء الأول، الطبعة الثانية، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.
41. رزق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات -مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية (الإطار النظري)، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
42. رضوان حلوة حنان، مدخل النظرية المحاسبية: الإطار الفكري والتطبيقات العملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
43. زاهر عاطف سواد، مراجعة الحسابات والتدقيق، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
44. زين يونس، عوادي مصطفى، المراجعة الداخلية وتكنولوجيا المعلومات وفق معايير المراجعة الدولية، مطبعة صخري، الوادي، الجزائر، 2011.
45. سعود جايد مشكور العامري، الاتجاهات المعاصرة في العلوم المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2020.
46. سفير محمد، بوبكر مصطفى، حوكمة الشركات، النشر الجامعي الجديد، تلمسان، الجزائر، 2018.
47. السيد عبد المقصود ديبان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
48. سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية، عمان، الأردن، 2009.

49. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر، 2008.
50. صبري أحمد شلي، مبادئ الحوكمة وتطبيقاتها في دول مختارة: الدمارك ولبنان، الدار العربي للموسوعات، بيروت، لبنان، 2014.
51. طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المراجعة (شرح معايير المراجعة الدولية والأمريكية والعربية)، الجزء الثالث، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2010.
52. طلال محمد علي الحجاوي، رافد كاظم نصيف العبيدي، قياس جودة المعلومات المحاسبية من وجهة نظر معيبيها ومستخدميها، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2017.
53. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
54. عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي (المخطط المحاسبي الجديد)، دار جيطلي، برج بوعريش، الجزائر، 2009.
55. عبد الرزاق محمد قاسم، تحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، الإصدار الرابع، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
56. عبد الستار الكبيسي، الشامل في مبادئ المحاسبة (1) و (2)، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2010.
57. عبد الفتاح الصحن، مبادئ وأسس المراجعة (علما وعملا)، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1993.
58. عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
59. عبد الفتاح محمد الصحن، سمر كامل، الرقابة والمراجعة الداخلية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2001.
60. عبد الله عمر زين الكاف، تطبيق العمليات الإحصائية في البحوث العلمية مع استخدام برنامج SPSS، الطبعة الأولى، مكتبة القانون والاقتصاد، الرياض، السعودية، 2014.
61. عبد الوهاب رميدي، علي سماي، المحاسبة المالية وفق النظام المحاسبي المالي -مبادئ عامة/أمثلة محلولة-، الطبعة الثانية، دار هومة، الجزائر، 2016.
62. عبد الوهاب نصر علي وآخرون، الاتجاهات الحديثة في الرقابة والمراجعة (مع التطبيق على بيئة الحاسبات الالكترونية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
63. عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، دراسات متقدمة في مراجعة الحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
64. عبيد سعد شريم، لطف حمود بركات، أصول مراجعة الحسابات، الطبعة الثالثة، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2011.
65. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، 2007.
66. عدنان قباجة وآخرون، تعزيز حوكمة الشركات في فلسطين، معهد أبحاث السياسات الاقتصادية الفلسطينية (ماس)، القدس، فلسطين، 2008.
67. علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الأول، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2018.
68. علي عبد الصمد عمر، التدقيق المحاسبي بين التأصيل العلمي والتطبيق العملي، الجزء الثاني، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2018.
69. علي عبد الصمد عمر، حوكمة المؤسسات بين المحاسبة المالية والتدقيق المحاسبي، دار هومة، بوزريعة، الجزائر، 2017.
70. علي عبد الله شاهين، النظرية المحاسبية (إطار فكري تحليلي وتطبيقي)، الطبعة الأولى، مكتبة آفاق للطباعة والنشر والتوزيع، غزة، فلسطين، 2011.
71. عماد الصباغ، نظم المعلومات -ماهيتها ومكوناتها-، الطبعة الأولى، الإصدار الأول، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
72. عوض لبيب فتح الله الديب، شحاته السيد شحاته، أصول المراجعة الخارجية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2013.
73. غسان فلاح المطارنة، المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصر، الطبعة الأولى، زمزم ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2013.

74. غستان فلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصر (التأحية النظرية)، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2006.
75. كمال الدين مصطفى الدهراوي، سمير كامل مُجّد، نظم المعلومات المحاسبية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2002.
76. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مُجّد السيد سرايا، دراسات متقدمة في المحاسبة والمراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2009.
77. كمال الدين مصطفى الدهراوي، مدخل معاصر في نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
78. كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
79. لخضر علاوي، المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF - تمارين وتطبيقات محلولة -، الصفحات الزرقاء العالمية، الجزائر، 2014.
80. لخضر علاوي، معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS - دروس وتطبيقات محلولة -، الصفحات الزرقاء العالمية، برج الكيفان، الجزائر، 2012.
81. مجبور جابر محمود النمري وآخرون، مبادئ المحاسبة، الطبعة الثانية، مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، جدة، المملكة العربية السعودية، 2011.
82. مُجّد التهامي طواهر، مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
83. مُجّد بوتين، المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2003.
84. مُجّد سمير الصبان، عبد الله هلال، الأسس العلمية والعملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
85. مُجّد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، المراجعة الخارجية (المفاهيم الأساسية وآليات التطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002.
86. مُجّد سمير الصبان، نظرية المراجعة وآليات التطبيق، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
87. مُجّد علي سويلم، حوكمة الشركات في الأنظمة العربية والمقارنة "بين التنظيم والمسؤولية التأديبية والمدنية والجنائية"، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2010.
88. مُجّد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسات متعمقة في تدقيق الحسابات، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
89. مُجّد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
90. مُجّد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
91. محمود مُجّد عبد السلام البيومي، المحاسبية والمراجعة في ضوء المعايير وعناصر الإفصاح في القوائم المالية، منشأة المعارف للنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2003.
92. مدحت مُجّد أبو النصر، الحوكمة الرشيدة: فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، مصر، 2015.
93. مراد كواشي، المحاسبة المالية حسب قواعد النظام المحاسبي المالي SCF، الطبعة الأولى، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الجزائر، 2017.
94. مسعود صديقي وآخرون، المحاسبة المالية طبقاً للنظام المحاسبي المالي الجزائري IAS/IFRS، دار الهدى للطباعة والنشر، عين مليلة، الجزائر، 2014.
95. مصطفى صالح سلامة، مفاهيم حديثة في الرقابة الداخلية والمحاسبة، الطبعة الأولى، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2010.
96. مصطفى يوسف كافي، الإصلاح والتطوير الإداري بين النظرية والتطبيق، دار ومؤسسة رسلان للطباعة والنشر والتوزيع، دمشق، سوريا، 2018.
97. مصطفى يوسف كافي، تدقيق الحسابات في ظل البيئة الالكترونية واقتصاد المعرفة، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

98. منصور أحمد البديوي وآخرون، دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2011.
 99. منصور أحمد البديوي، شحاته السيد شحاته، دراسات في الاتجاهات الحديثة في المراجعة (مع تطبيقات عملية على معايير المراجعة المصرية والدولية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.
 100. منصور حامد محمود وآخرون، أساسيات المراجعة، مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، مصر، 1999.
 101. مؤيد رضا خنفر، غسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية -مدخل نظري وتطبيقي-، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
 102. ناصر سعيد علي محسن الدحياني، تصوّر مقترح لتطبيق معايير الحوكمة في كليات المجتمع اليمنية، الطبعة الأولى، المركز الديمقراطي العربي للدراسات الإستراتيجية والاقتصادية والسياسية، برلين، ألمانيا، 2020.
 103. ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في: الأنظمة المحاسبية المتخصصة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
 104. نصر صالح مُجد، نظرية المراجعة، الطبعة الأولى، الدار الأكاديمية للطباعة والتأليف والترجمة والنشر، طرابلس، ليبيا، 2011.
 105. نضال محمود الرمحى، زياد عبد الحليم الذبيبة، نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
 106. نوري منير، نظام المعلومات المطبق في التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2012.
 107. هادي التميمي، مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
 108. وليام توماس، أمرسون هنكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة: أحمد حامد حجاج، جمال الدين سعيد، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1989.
 109. وليد بن مُجد الشباني، مبادئ المحاسبة والتقرير المالي، الطبعة الأولى، العبيكان للنشر، الرياض، السعودية، 2014.
 110. وليد ناجي الحيايى، المحاسبة المتوسطة، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
 111. وليد ناجي الحيايى، نظرية المحاسبة، الجزء الأول، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 2007.
 112. ويجانت، كيسو، كميل، مبادئ المحاسبة، ترجمة: مصطفى مُجد جمعة أبو عماره، نزار بن صالح الشويمان، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2015.
- *الرسائل والأطروحات الجامعية:**
113. أشرف عبد الحليم محمود كراجيه، مدى تقيد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن والوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات، عمان، الأردن، 2004.
 114. بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية -دراسة مقارنة-، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، 2015.
 115. تمار خديجة، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مستغانم، الجزائر، 2017.
 116. سردوك فاتح، دور المراجعة الخارجية للحسابات في النهوض بمصداقية المعلومات المحاسبية -دراسة حالة الشركة الجزائرية للألبوم (ALGAL) بالمسيلة، مذكرة ماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة مُجد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2004.

117. سفاحلو رشيد، أهمية تكييف النظام المحاسبي المالي الجزائري للمعايير الدولية للتدقيق والمراجعة (ISA) في ظل تنبيه للمعايير الدولية للمحاسبة (IFRS)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، 2017.
 118. شريقي عمر، التنظيم المهني للمراجعة (دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2012.
 119. صبايحي نوال، حوكمة المؤسسات من خلال أخلاقيات المهنة المحاسبية - حالة الجزائر -، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2016.
 120. محمد الهادي صيف الله، أثر تطبيق معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على الإفصاح وجودة التقارير المالية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2014.
 121. مشيد محمد، تطبيق تقنيات السّر في المراجعة المحاسبية، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2015.
- *المقالات:**
122. أسامة عبد المنعم السيد علي، الحاكمية المؤسسية: مفهوما وأهدافها ومقوماتها ومشاكلها والتطورات الدولية الخاصة بها، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، السنة السابعة، العدد الثالث والعشرون، كلية الاقتصاد، جامعة بغداد، العراق، 2009.
 123. براق محمد، ديلمي عمر، العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، العدد 17، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، جانفي 2017.
 124. بلقاسم كحلولي أحلام، معطى الله خير الدين، دور التدقيق الداخلي في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، مجلة الباحث الاقتصادي، المجلد 06، العدد 01، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، جوان 2018.
 125. بن زعمة سليمة وآخرون، التدقيق الخارجي كآلية خارجية لحوكمة الشركات في دعم جودة مخرجات المحاسبة للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الرابع، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، ديسمبر 2018.
 126. بوزينة هجيرة، درواسي مسعود، أثر الآليات المحاسبية لحوكمة الشركات على الرفع من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 12، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017.
 127. رافد عبيد التّواس، دور التدقيق الداخلي في الحد من الفساد المالي (دراسة تحليلية في ضوء دليل معيار التدقيق الدولي رقم 240، مجلة المحاسب للعلوم المحاسبية والتدقيقية، المجلد 24، العدد 47، بغداد، العراق، مارس 2017.
 128. زيادي سامي، سعيدي يحيى، أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية (ISA) لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 02، العدد 33، جامعة زيان عاشور بالجلفة، الجزائر، 2018.
 129. شريط صلاح الدين، لقلبتي الأخضر، استقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الواحد والعشرون، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، جوان 2017.
 130. صديقي مسعود، دور المراجعة في إستراتيجية التأهيل الإداري للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة الباحث، العدد 01، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، الجزائر، 2002.
 131. طلال حمدون شكر، علام محمد حمدان، التدقيق الالكتروني وأثره على جودة الأدلة (دراسة ميدانية لكبرى مكاتب التدقيق في فلسطين)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الثاني، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، عمان، الأردن، 2007.

132. عابي خليفة، فاتح سردوك، دور آليات حوكمة الشركات في تحقيق جودة خدمات المراجعة الخارجية، مجلة رؤى اقتصادية، العدد 12، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، جوان 2017.
133. عبد الله أحمد عمر بامشموس، تطبيق معايير التدقيق الدولية، مجلة المحاسب القانوني، العدد 9، جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين، اليمن، مارس 2010.
134. علي عبد القادر الذنبيات، بشير أحمد خميس، المعايير العامة (الشخصية) للتدقيق معايير رمزية أم معايير هادفة إلى تحقيق الشفافية المالية؟، مجلة دراسات، العلوم الإدارية، المجلد 35، العدد 02، الجامعة الأردنية، الأردن، 2008.
135. علي عبد القادر ذنبيات، باسل خالد شناق، تقويم مدقق الحسابات الخارجي لوظيفة التدقيق الداخلي في ظل تطبيق معيار التدقيق الدولي ذي الرقم (610): دراسة تحليلية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين والداخلين في الأردن، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد الثاني، العدد الثاني، الأردن، 2006.
136. محمد ظافر عبد الخالق الغضنفر، إسهامات السلوك الأخلاقي المحاسبي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 35، العدد 114، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، 2013.
137. مصطفى عقاري، حكيمة بوسلمة، أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 09، جامعة المسيلة، الجزائر، 2013.
138. ناصر دادي عدون، تلاهويري رابح، نظرة حول التدقيق المالي في الجزائر في ظل التغيرات الاقتصادية الداخلية والخارجية، مجلة التحولات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد الرابع، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008.
139. وليد زكري صيام، محمود فؤاد فارس أبو أحمد، مدى التزام مراجعي الحسابات في الأردن بقواعد السلوك المهني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 20، العدد 02، كلية الاقتصاد والإدارة، 2006.
140. يوسف محمود جربوع، سالم أحمد صباح، مدى تأثير الأهمية النسبية ومخاطر المراجعة على تخطيط وجودة عملية المراجعة -دراسة تحليلية لآراء المراجعين الخارجيين في قطاع غزة بفلسطين-، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، الجزء الأول، العدد الثامن، فلسطين، يناير 2015.
141. خلف الله بن يوسف، زيتوني كمال، دور آليات حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية، مجلة جديد الاقتصاد، الجمعية الجزائرية للاقتصاديين الجزائريين، المجلد 14، العدد 1، الجزائر، 2019.
- *الملتقيات:**
142. بساس أحمد، رنان مختار، أهمية المراجعة الجبائية في تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي للمكلف بالضريبة، الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013.
143. شوقي جباري، فريد خيلي، دور المراجعة الخارجية في إرساء دعائم حوكمة الشركات -دراسة الفصائح المالية للشركات (Enron Worldcom,Arthur Anderson)، الملتقى الوطني الثامن حول: "مهنة التدقيق في الجزائر -الواقع والأفاق في ضوء المستجدات العالمية المعاصرة-"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، الجزائر، 11-12 أكتوبر 2010.
144. طاري محمد العربي، تغليسية لمين، حوكمة الشركات وعلاقتها بالمسؤولية الاجتماعية، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06-07 ماي 2012.
145. ظاهر القشّي، مدى قدرة مدققي الحسابات الخارجيين على تدقيق حسابات الشركات الأردنية المتعاملة في التجارة الإلكترونية، المؤتمر العلمي الدولي الثاني حول: "الأعمال الإلكترونية والتحول في اقتصاديات الأعمال"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الزرقاء، الأردن، 15 - 2011/03/17.

146. مفيد عبد اللاوي، عبد الوهاب نصرات، أداء وفعالية الحوكمة البيئية كآلية لتحقيق التنمية المستدامة، الملتقى الدولي الخامس حول: "الإفناق البيئي: بين حاجات التنمية المستدامة ومتطلبات الحكم الراشد"، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي التبسي، تبسة، الجزائر، 13-14 مارس 2018.
147. مبلود زيد الخير، ياسين غفافية، التدقيق بين الحوكمة وأخلاقيات المهنة، الملتقى الوطني الرابع حول: "تأهيل مهنة التدقيق لمواجهة الأزمات المالية والمشاكل المحاسبية المعاصرة للمؤسسات"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، الجزائر، 20-21 نوفمبر 2013.
- *القوانين والمراسيم والمقرارات والمواثيق:**
148. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير لسنة 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، السنة الثامنة والأربعون.
149. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 110، أمر رقم 107/69 مؤرخ في 22 شوال عام 1389 الموافق 31 ديسمبر سنة 1969 يتضمن قانون المالية لسنة 1970، السنة السادسة.
150. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 19، قرار مؤرخ في 23 رجب عام 1429 هـ الموافق 26 يوليو سنة 2008م، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، السنة السادسة والأربعون.
151. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24 المؤرخة في 30 أبريل 2014، قرار مؤرخ في 15 شعبان عام 1434 الموافق 24 يونيو سنة 2013 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، السنة الواحدة والخمسون.
152. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 24، الصادر 17 أبريل 1996، مرسوم تنفيذي رقم 96-136 مؤرخ في 27 ذي القعدة عام 1416 الموافق 15 أبريل سنة 1996، يتضمن قانون أخلاقيات مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، السنة الثالثة والثلاثون.
153. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المرسوم التشريعي رقم 93-08 مؤرخ في 3 ذي القعدة عام 1413 الموافق 25 أبريل سنة 1993 يعدل ويتمم الأمر رقم 75-59 المؤرخ في 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري، المادة 715 مكرر 4، السنة الثلاثون.
154. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، المرسوم التنفيذي رقم 08-156 مؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1429 الموافق 26 مايو سنة 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، السنة الخامسة والأربعون.
155. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق ل 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
156. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 74، قانون رقم 07-11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتعلق بالنظام المحاسبي المالي، السنة الرابعة والأربعون.
157. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 80، قانون رقم 10-13 مؤرخ في 23 محرم عام 1432 الموافق 29 ديسمبر سنة 2010، يتضمن قانون المالية لسنة 2011، السنة السابعة والأربعون.
158. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 97، مرسوم رقم 70-173 مؤرخ في 17 رمضان عام 1390 هـ الموافق ل 16 نوفمبر عام 1970م يتعلق بواجبات ومهام مندوبي الحسابات للمؤسسات الوطنية العمومية وشبه العمومية، السنة السابعة.
159. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-24 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون.

160. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-25 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون.
161. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-26 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمخاطفي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون.
162. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 07، الصادر في 02 فيفري 2011، مرسوم تنفيذي رقم 11-27 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 يناير سنة 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد سيره، السنة الثامنة والأربعون.
163. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، وزارة العدل، قانون رقم 06-01 يتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته، المادة الأولى، الطبعة الأولى.
164. مقرر رقم 103/SPM/94، المؤرخ في 02 فبراير 1994، المتعلق بالاجتهادات المهنية لمخاطفي الحسابات، التوصية رقم 02.
165. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 210، 505، 560، 580.
166. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 520، 570، 610، 620.
167. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 300، 500، 510، 700.
168. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، م.ج.ت 230، 501، 530، 540.
169. وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية، ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، الجزائر، 2009.
170. وزارة المالية، المجلس الوطني للمحاسبة، المقرر رقم 165 المؤرخ في 14 أبريل 2021 لحدود لقوائم المهنيين المسجلين في جداول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمخاطفي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعنوان نشاط 2021.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية.

1- المراجع باللغة الفرنسية:

*LIVERS:

171. Jacques Renard, **Théorie Et Pratique De L'audit Interne**, Septième Edition, Editions D'organisation, Paris, 2010.
172. Robert Obert, Marie-Pierre Mairesse, **Comptabilité Et Audit ;Manuel Et Applications**, Deuxième Edition, Dunod, Paris, France, 2009.

*THESES:

173. Fekih Nassima, **L'apport Des Réseaux De Neurones Artificiels Appliqués Au Management Des Risques Comme Outil De L'audit**, Thèse De Doctorat, Faculté Des Sciences Economiques Commerciales Et De Gestion, Université Abou Baker Belkaid Tlemcen, Algérie, 2014.

2- المراجع باللغة الانجليزية:

*BOOKS:

174. Alvin A . Arens And Others, **Auditing And Assurance Services**, Fifteenth Edition, Pearson Education, Inc, New Jersey, United States Of America, 2014.
175. Frederick D. S. Choi, Gary K. Meek, **International Accounting**, Seventh Edition, Pearson Education, Inc, New Jersey, Usa, 2011.
176. International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook Of International Quality Control- Auditing- Review- Other Assurance- And Related Services Pronouncements**, Volume 01, IFAC, New York, USA, 2018.

177. International Auditing And Assurance Standards Board (IAASB), **Handbook Of International Quality Control- Auditing- Review- Other Assurance- And Related Services Pronouncements**, Volume 01, IFAC, New York, USA, 2016-2017.
178. International Ethics Standards Board For Accountants, **Handbook Of The International Code Of Ethics For Professional Accountants**, Ifac, New York, Usa, 2018.
179. J. David Spiceland, Mark W. Nelson, Wayne B. Thomas, **Intermediate Accounting**, Ninth Edition, McGraw-Hill Education, New York, United States, 2018.
180. Kevin Keasey And Others, **Corporate Governance (Accountability, Enterprise And International Comparisons)**, John Wiley, England, 2005.
181. Marshall B. Romney, Paul John Steinbart, **Accounting Information Systems**, Fourteenth Edition, Pearson Education, Inc, New York, United States Of America, 2018.
182. Nick A. Dauber And Others, **The Complete Guide To Auditing Standards And Other Professional Standards For Accountants**, John Wiley & Sons, Inc, New Jersey, Usa, 2008.
183. O. Ray Whittington, Kurt Pany, **Principles Of Auditing & Other Assurance Services**, Twentieth Edition, McGraw-Hill Education, New York, United States, 2016.
184. Walter T. Harrison, Jr And Others, **Financial Accounting**, Sixth Edition, Pearson Canada, 2017.
- *ARTICLES:**
185. Mohammed Shanikat, Sinan S. Abbadi, **Assessment Of Corporate Governance In Jordan: An Empirical Study**, Australasian Accounting Business And Finance Journal, Volume 05, Issue 03, 2011.
186. Pece Nikolovski And Others, **The Concept Of Audit Risk**, International Journal Of Sciences: Basic And Applied Research (IJSBAR), Vol 27, No 1, February 2016.
- *REPORTS:**
187. American Institute Of Certified Public Accountants, Accounting Principles Board, **Basic Concepts And Accounting Principles Underlying Financial Statements Of Business Enterprises**, Statement Of The Accounting Principles Board (Apb) 4, 1970.
188. OECD, **Principles Of Corporate Governance**, Paris, France, 2004.
189. The Institute Of Internal Auditors, **International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing**, USA, 2017.

ثالثا: المواقع الالكترونية:

190. kenanaonline.com/users/gasseragamyAccountingAuditingC/posts/115114.
191. http://ksouri-mouhamat.blogspot.com/2008/05/blog-post_8661.html.
192. <https://www.addustour.com/articles>.
193. <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/db/dba9c25c-6530-44af-a3e5-894d7846f6c3.pdf>.
194. <http://ia902707.us.archive.org/22/items/isas12000/400.PDF>.
195. <http://theafaa.org.eg/afaa>.
196. www.ascasociety.org.
197. <https://www.ifac.org>.
198. <http://www.sgbv.dz>.
199. <http://www.oecd.org/corporate>.
200. <https://www.mesrs.dz/ar/universites>.

الملاحق

الملحق رقم 01 : الميزانية - جانب الأصول -

28 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19					28
28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م					
ميزانية					
السنة المالية المغلقة في					
الاصل	ملاحظة	إجمالي	اهتلاك رصيد	N	N - 1
صافي				صافي	صافي
أصول غير جارية					
فارق بين الاقتناء - المنتج الإيجابي أو السلبي					
تثبيات معنوية					
تثبيات عينية					
أراض					
مبان					
تثبيات عينية أخرى					
تثبيات ممنوح امتيازها					
تثبيات يجري إنجازها					
تثبيات مالية					
سندات موضوعة موضع معادلة					
مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها					
سندات أخرى مثبتة					
قروض و أصول مالية أخرى غير جارية					
ضرائب مؤجلة على الأصل					
مجموع الأصل غير الجاري					
أصول جارية					
مخزونات و منتجات قيد التنفيذ					
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة					
الزبائن					
المدينون الآخرون					
الضرائب و ما شابهها					
حسابات دائنة أخرى و استخدامات مماثلة					
الموجودات و ما شابهها					
الأموال الموظفة و الأصول المالية الجارية الأخرى					
الخزينة					
مجموع الأصول الجارية					
المجموع العام للأصول					

الملحق رقم 02: الميزانية - جانب الخصوم -

29

28 ربيع الأول عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19

ميزانية

السنة المالية المغلقة في

N-1	N	ملاحظة	الخصوم
			رؤوس الأموال الخاصة رأس مال تم إصداره رأس مال غير مستعان به علاوات و احتياطات - احتياطات مدمجة (1) فوارق إعادة التقييم فارق المعادلة (1) نتيجة صافية / (نتيجة صافية حصة المجمع (1)) رؤوس أموال خاصة أخرى / ترحيل من جديد حصة الشركة المدمجة (1) حصة ذوي الأقلية (1) المجموع 1 الخصوم غير الجارية قروض و ديون مالية ضرائب (مؤجلة و مرصود لها) ديون أخرى غير جارية مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا مجموع الخصوم غير الجارية (2) الخصوم الجارية موردون و حسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة سلبية مجموع الخصوم الجارية (3) مجموع عام للخصوم

الملحق رقم 03: حساب النتائج حسب الطبيعة

30		الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19		28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	
حساب النتائج حسب الطبيعة الفترة من إلى					
N - 1	N	ملاحظة			
			رقم الأعمال تغير مخزونات المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال		
			1 - إنتاج السنة المالية		
			المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية و الاستهلاكات الأخرى		
			2 - استهلاك السنة المالية		
			3 - القيمة المضافة للاستغلال (2 - 1)		
			أعباء المستخدمين الضرائب و الرسوم و المدفوعات المشابهة		
			4 - الفائض الإجمالي عن الاستغلال		
			المنتجات العملية الأخرى الأعباء العملية الأخرى المخصصات للاهلاكات و المؤونات استثناء عن خسائر القيمة و المؤونات		
			5 - النتيجة العملية		
			المنتجات المالية الأعباء المالية		
			6 - النتيجة المالية		
			7 - النتيجة العادية قبل الضرائب (6 + 5)		
			الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (تغيرات) حول النتائج العادية مجموع منتجات الأنشطة العادية مجموع أعباء الأنشطة العادية		
			8 - النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
			العناصر غير العادية - المنتجات (يطلب بيانها) العناصر غير العادية - الأعباء (يطلب بيانها)		
			9 - النتيجة غير العادية		
			10 - النتيجة الصافية للسنة المالية		
			حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية		
			11 - النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1)		
			و منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجمع (1)		
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة					

الملحق رقم 04: حساب النتائج حسب الوظيفة

31	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19	28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م
حساب النتائج (حسب الوظيفة) الفترة من إلى		
مثلا		
N - 1	N	ملاحظة
		رقم الأعمال كلفة المبيعات هامش الربح الإجمالي منتجات أخرى عملياتية التكاليف التجارية الأعباء الإدارية أعباء أخرى عملياتية النتيجة العملياتية تقديم تفاصيل الأعباء حسب الطبيعة (مصاريف المستخدمين المخصصات للاهتلاكات) منتجات مالية الأعباء المالية النتيجة العادية قبل الضريبة الضرائب الواجبة على النتائج العادية الضرائب المؤجلة على النتائج العادية (التغيرات) النتيجة الصافية للأنشطة العادية الأعباء غير العادية المنتجات غير عادية النتيجة الصافية للسنة المالية حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتائج الصافية (1) النتيجة الصافية للمجموع المدمج (1) منها حصة ذوي الأقلية (1) حصة المجموع (1)
(1) لا تستعمل إلا لتقديم الكشوف المالية المدمجة		

الملحق رقم 05: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة)

35

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19

28 ربيع الأول عام 1430 هـ
25 مارس سنة 2009 م

جدول سيولة الخزينة

(الطريقة المباشرة)

الفترة من إلى

السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة الضرائب عن النتائج المدفوعة
		تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملية (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار المسحوبات عن اقتناء تسيّجات عينية أو معنوية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّجات عينية أو معنوية المسحوبات عن اقتناء تسيّجات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تسيّجات مالية الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة
		صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)
		أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة المقاربة مع النتيجة المحاسبية

الملحق رقم 06: جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة)

28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19	36
جدول سيولة الخزينة (الطريقة غير المباشرة) الفترة من إلى		
السنة المالية N - 1	السنة المالية N	ملاحظة
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من أجل : - الاهتلاكات و الأرصدة -تغير الضرائب المؤجلة -تغير المخزونات - تغير الزبائن و الحسابات الدائنة الأخرى -تغير الموردين و الديون الأخرى -نقص أو زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب
		تدفقات الخزينة الناجمة عن النشاط (أ)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تشييدات تحصيلات التنازل عن تشييدات تأثير تغيرات محيط الإدماج (1)
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب)
		تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي (المنقودات) إصدار قروض تسديد قروض
		تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات التمويل (ج)
		تغير أموال الخزينة للفترة (أ + ب + ج) أموال الخزينة عند الافتتاح أموال الخزينة عند الاقفال تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1) تغير أموال الخزينة
		(1) لا يستعمل إلا في تقديم الكشوف المالية المدمجة.

الملحق رقم 07: جدول تغير الأموال الخاصة

37	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 19					28 ربيع الأول عام 1430 هـ 25 مارس سنة 2009 م
	جدول تغير الأموال الخاصة					
الاحتياطات و النتيجة	فرق إعادة التقييم	فارق التقييم	علاوة الإصدار	رأسمال الشركة	ملاحظة	
						الرصيد في 31 ديسمبر N - 2
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N - 1
						تغيير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية
						الرصيد في 31 ديسمبر N

الملحق رقم 08: جدول يحدد العينات الإحصائية حسب "Morgan" و "Krejcie"

Required Sample Size [†]								
Population Size	Confidence = 95%				Confidence = 99%			
	Margin of Error				Margin of Error			
	5.0%	3.5%	2.5%	1.0%	5.0%	3.5%	2.5%	1.0%
10	10	10	10	10	10	10	10	10
20	19	20	20	20	19	20	20	20
30	28	29	29	30	29	29	30	30
50	44	47	48	50	47	48	49	50
75	63	69	72	74	67	71	73	75
100	80	89	94	99	87	93	96	99
150	108	126	137	148	122	135	142	149
200	132	160	177	196	154	174	186	198
250	152	190	215	244	182	211	229	246
300	169	217	251	291	207	246	270	295
400	196	265	318	384	250	309	348	391
500	217	306	377	475	285	365	421	485
600	234	340	432	565	315	416	490	579
700	248	370	481	653	341	462	554	672
800	260	396	526	739	363	503	615	763
1,000	278	440	606	906	399	575	727	943
1,200	291	474	674	1067	427	636	827	1119
1,500	306	515	759	1297	460	712	959	1376
2,000	322	563	869	1655	498	808	1141	1785
2,500	333	597	952	1984	524	879	1288	2173
3,500	346	641	1068	2565	558	977	1510	2890
5,000	357	678	1176	3288	586	1066	1734	3842
7,500	365	710	1275	4211	610	1147	1960	5165
10,000	370	727	1332	4899	622	1193	2098	6239
25,000	378	760	1448	6939	646	1285	2399	9972
50,000	381	772	1491	8056	655	1318	2520	12455
75,000	382	776	1506	8514	658	1330	2563	13583
100,000	383	778	1513	8762	659	1336	2585	14227
250,000	384	782	1527	9248	662	1347	2626	15555
500,000	384	783	1532	9423	663	1350	2640	16055
1,000,000	384	783	1534	9512	663	1352	2647	16317
2,500,000	384	784	1536	9567	663	1353	2651	16478
10,000,000	384	784	1536	9594	663	1354	2653	16560
100,000,000	384	784	1537	9603	663	1354	2654	16584
300,000,000	384	784	1537	9603	663	1354	2654	16586

† Copyright, The Research Advisors (2006). All rights reserved.

الملحق رقم 09: استبيان الدراسة



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمّـه لخضر بالوادي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة
التخصص: محاسبة وتدقيق

استبيان الدراسة

أخي الفاضل، أختي الفاضلة، السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ...

في إطار إعداد أطروحة دكتوراه "ل. م. د" في العلوم المالية والمحاسبة تحت عنوان "دور مراجعة الحسابات في تحقيق جودة ومصداقية المعلومات المحاسبية في ظل حوكمة المؤسسات-دراسة ميدانية-"، ومن خلال خبرتكم وسعيا منكم في خدمة البحث العلمي، نود منكم الإجابة على فقرات هذا الاستبيان، مع العلم بأن إجاباتكم تؤخذ بعين الاعتبار للوصول إلى نتائج مهمة في الدراسة.

بالنسبة لهذه البيانات ستبقى سرّية ولا تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

وفي الأخير لكم منّا كل التقدير والاحترام.

إشراف الدكتور: مفيد عبد اللاوي

الطالب: عبد الوهاب نصرات

رقم الهاتف: 06-65-30-99-01.

البريد الإلكتروني: nesrat-abdelouahab@univ-eloued.dz

القسم الأول: الأسئلة الشخصية.

يرجى وضع العلامة (√) في الخانة المناسبة لكل جدول.

1-الجنس:

ذكر	
أنثى	

2-العمر:

أقل من 30 سنة	من 30 سنة إلى 40 سنة	أكبر من 40 سنة

3-المؤهل العلمي:

ليسانس	ماستر	ماجستير	دكتوراه	شهادة أخرى

4- المهنة:

أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة	محاسب معتمد	محافظ حسابات	خبير محاسبي

5-الخبرة المهنية:

أقل من 5 سنوات	من 5 سنوات إلى 10 سنوات	من 11 سنة إلى 15 سنة	أكثر من 15 سنة

القسم الثاني: فقرات الاستبيان.

يرجى وضع العلامة (√) في الخانة المناسبة لرأيكم.

المحور الأول: معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة.

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	يتحقق هدف المراجعة في ظل وجود شخص تتوفر فيه كامل الشروط القانونية لتأهيله لممارسة مهنة المراجعة.					
02	تُوفّر معايير المراجعة الدولية مزايا لمستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال توفير تقارير مراجعة ذات جودة.					
03	تُوفّر معايير المراجعة الدولية مجموعة من الإرشادات المهنية للتقليل من الحكم الشخصي للمراجع عند القيام بمهامه.					
04	تُحظى القوائم المالية بثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما تمسك المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية.					
05	تُوفّر معيار التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي ضمان لاكتشاف أي تضليل في القوائم المالية.					
06	تُوفّر معيار الاستقلال عند إعداد تقرير المراجع الخارجي يضيف المصادقية في المعلومات المحاسبية.					
07	يُعتبر إصدار معايير المراجعة الجزائرية مؤشّر إيجابي لتنظيم ممارسة المهنة، وذلك نظرا لتوافق هذه المعايير مع متطلبات البيئة الجزائرية.					
08	يجب إرفاق معايير المراجعة الجزائرية بتفسيرات خاصة بكل معيار حتى يسهل فهمها					

					وتطبيقها من طرف ممارسي المهنة.
09					يؤدي تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المتضمن لأخلاقيات المهنة في الجزائر إلى التحكّم في سلوكيات المراجعين وضبطها لتحقيق هدف المراجعة.
10					يؤدي الالتزام بالقانون 01/10 المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر إلى تمسك المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة.
11					تخضع القوائم المالية بثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما تمسك المراجع الخارجي بقواعد أخلاقيات المهنة.
12					يؤدي التوافق بين معايير المراجعة الدولية والجزائرية إلى تطوير ممارسة المهنة في الجزائر.

المحور الثاني: متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	الالتزام بالقوانين واللوائح من طرف ممارسي المهنة (محاسب، مراجع) له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.					
02	تفعيل دور المعايير الرقابية (من بينها المراجعة الخارجية) مهمة لا بد منها لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.					
03	تفعيل الرقابة بين مجلس الإدارة ولجان المراجعة لها دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.					
04	تفعيل الأجهزة الرقابية للدولة (إدارة الضرائب مثلاً) لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					
05	تطبيق كل من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.					
06	العرض والفهم الجيد (القابلية للفهم) للمعلومات المحاسبية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
07	ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
08	نشر المعلومات المحاسبية في فترة محددة من السنة (التوقيت المناسب) يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
09	تقديم المعلومات المحاسبية بشكل كامل دون حذف أو تحريف في القوائم المالية يحسن من جودتها.					
10	تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في تقييم أصول وخصوم المؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.					
11	خلو المعلومات المحاسبية من تحيز مُعدّيها يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.					
12	قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يحسن من جودتها.					

المحور الثالث: واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة.

الرقم	الفقرات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
01	تُعتبر مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بمثابة مرجعية دولية، يتم الاستعانة بها في تصميم مبادئ حوكمة المؤسسات على مستوى الدول.					
02	تُعتبر حالات الفساد المالي والإداري التي مسّت المؤسسات الجزائرية من بين الأسباب الرئيسية للاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات.					
03	سيكون للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر في السنوات الأخيرة دور كبير في تسهيل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.					
04	يُعتبر ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر والذي صدر في سنة 2009 مرجع هام للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من أجل فهم مبادئ الحوكمة والعمل على تطبيقها على أرض الواقع.					
05	يُعتبر ميثاق حوكمة المؤسسات المرجعية التي تستند عليها المؤسسات الجزائرية لتحقيق الشفافية والمساءلة في تسيير إدارتها.					
06	تهدف الجزائر من تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية، من خلال إصلاح النظام الضريبي ومراجعة المنظومة المصرفية.					
07	يؤدي الالتزام بميثاق حوكمة المؤسسات إلى ضمان استمرارية المؤسسة وتطورها، وعليه إلزام المؤسسات الجزائرية بحوكمة إدارتها، بدلا من جعله اختياري التطبيق.					
08	تُعتبر المؤسسات الجزائرية غير مهتمة لتطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات، نتيجة الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه منذ سنوات.					
09	يؤدي تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بدور المراجع الخارجي في الجزائر.					
10	يؤدي تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى تحسين إدارة المؤسسة، من خلال مساعدة مجلس الإدارة على تطوير إستراتيجيتها لضمان اتخاذ قرارات سليمة.					
11	يُعتبر الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية من الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، لتجنب الفضائح والانهيارات المالية في المؤسسات الجزائرية.					
12	يُعمل مجلس الإدارة في ظل تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات، ومن خلال وجود نظم سليمة للرقابة المالية على ضمان نزاهة حسابات المؤسسة وقوائمها المالية.					

شكرا لكم على الاستجابة لطلبنا، ولكم منا كل الاحترام والتقدير.

الملحق رقم 10: أسماء الأساتذة المحكّمين لاستبيان الدراسة

الرقم	الاسم واللقب	الدرجة العلمية	التخصص	اسم الجامعة
01	مُحمَّد الدينوري ساملي	أستاذ	محاسبة وتدقيق	جامعة الوادي
02	بالقاسم بن خليفة	أستاذ محاضر أ	محاسبة وتدقيق	جامعة الوادي
03	زكرياء دمدوم	أستاذ محاضر أ	محاسبة وتدقيق	جامعة الوادي
04	رواني بوحفص	أستاذ محاضر أ	محاسبة وتدقيق	جامعة غرداية
05	عقبة رمي	أستاذ محاضر أ	إحصاء	جامعة الوادي

الملحق رقم 11: مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS.

الجدول رقم 01: جنس عينة الدراسة

		معرفة الجنس			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	ذكر	105	81.4	81.4	81.4
	أنثى	24	18.6	18.6	100.0
	Total	129	100.0	100.0	

الجدول رقم 02: عمر عينة الدراسة

		معرفة العمر			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	أقل من 30 سنة	3	2.3	2.3	2.3
	من 30 سنة إلى 40 سنة	52	40.3	40.3	42.6
	أكبر من 40 سنة	74	57.4	57.4	100.0
	Total	129	100.0	100.0	

الجدول رقم 03: المؤهل العلمي لعينة الدراسة

		معرفة المؤهل العلمي			Cumulative Percent
		Frequency	Percent	Valid Percent	
Valid	ليسانس	34	26.4	26.4	26.4
	ماستر	25	19.4	19.4	45.7
	ماجستير	6	4.7	4.7	50.4
	دكتوراه	64	49.6	49.6	100.0
	Total	129	100.0	100.0	

الجدول رقم 04: التخصص المهني لعينة الدراسة

معرفة المهنة				
		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	أكاديمي في مجال المحاسبة والمراجعة	63	48.8	48.8
	محاسب معتمد	8	6.2	6.2
	محافظ حسابات	54	41.9	41.9
	خبير محاسبي	4	3.1	3.1
	Total	129	100.0	100.0
				Cumulative Percent
				48.8
				55.0
				96.9
				100.0

الجدول رقم 05: الخبرة المهنية لعينة الدراسة

معرفة الخبرة				
		Frequency	Percent	Valid Percent
Valid	أقل من 05 سنوات	24	18.6	18.6
	من 05 سنوات إلى 10 سنوات	33	25.6	25.6
	من 11 سنة إلى 15 سنة	56	43.4	43.4
	أكثر من 15 سنة	16	12.4	12.4
Total		129	100.0	100.0
				Cumulative Percent
				18.6
				44.2
				87.6
				100.0

الجدول رقم 06: اختبار ألفا كرونباخ لمحاو الدراسة

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.761	36

الجدول رقم 07: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الأول

RELIABILITY

/VARIABLES=س1 س2 س3 س4 س5 س6 س7 س8 س9 س10 س11 س12
 /SCALE ('ALL VARIABLES') ALL
 /MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics	
Cronbach's Alpha	N of Items
.602	12

الجدول رقم 08: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الثاني

RELIABILITY

/VARIABLES=س13 س14 س15 س16 س17 س18 س19 س20 س21 س22 س23 س24

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.707	12

الجدول رقم 09: اختبار ألفا كرونباخ للمحور الثالث

RELIABILITY

/VARIABLES=س25 س26 س27 س28 س29 س30 س31 س32 س33 س34 س35 س36

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA.

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.721	12

الجدول رقم 10: اختبار Kolmogorov-Smirnov

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة	متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة	الكلية
N	129	129	129	129
Normal Parameters ^{a,b}	4.0646	4.0361	4.1143	4.0716
	0.21831	0.2388	0.28755	.21782
Most Extreme Differences	.187	.106	.167	.089
	.187	.099	.087	.079
	-.117	-.106	-.167	-.089
Test Statistic	.187	.106	.167	.089
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000 ^c	.001 ^c	.000 ^c	.015 ^c

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

الجدول رقم 11: حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الأول

1 المحور 12 س 11 س 10 س 9 س 8 س 7 س 6 س 5 س 4 س 3 س 2 س 1=DESCRIPTIVES VARIABLES= /SAVE
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

Descriptives

	N	Mean	Std. Deviation
يتحقق هدف المراجعة في ظل وجود شخص تتوفر فيه كامل الشروط القانونية لتأهيله لممارسة مهنة المراجعة.	129	4.0775	.50948
تؤجر معايير المراجعة الدولية مزايا لمستخدمي المعلومات المحاسبية من خلال توفير تقارير مراجعة ذات جودة.	129	4.0543	.47286
تؤجر معايير المراجعة الدولية مجموعة من الإرشادات المهنية للتقليل من الحكم الشخصي للمراجع عند القيام بمهامه.	129	4.1008	.48161
تحضى القوائم المالية بثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما تمسك المراجع الخارجي بمعايير المراجعة الدولية.	129	3.9690	.48312
تؤجر معيار التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي ضمان لاكتشاف أي تضليل في القوائم المالية.	129	4.0698	.50290
تؤجر معيار الاستقلال عند إعداد تقرير المراجع الخارجي بضفي المصادقية في المعلومات المحاسبية.	129	4.0930	.59216
يُعتبر إصدار معايير المراجعة الجزائرية مؤثر إيجابي لتنظيم ممارسة المهنة، وذلك نظرا لتوافق هذه المعايير مع متطلبات البيئة الجزائرية.	129	4.0000	.59948
يجب إرفاق معايير المراجعة الجزائرية بتفسيرات خاصة بكل معيار حتى يسهل فهمها وتطبيقها من طرف ممارسي المهنة.	129	4.2791	.46732
يؤدي تطبيق المرسوم التنفيذي رقم 96/136 المتضمن لأخلاقيات المهنة في الجزائر إلى التحكم في سلوكيات المراجعين وضبطها لتحقيق هدف المراجعة.	129	4.0155	.51515
يؤدي الالتزام بالقانون 01/10 المنظم لمهنة المحاسبة والمراجعة في الجزائر إلى تمسك المراجع الخارجي بأخلاقيات المهنة.	129	3.9225	.59441
تحضى القوائم المالية بثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية كلما تمسك المراجع الخارجي بقواعد أخلاقيات المهنة.	129	4.0388	.60471
يؤدي التوافق بين معايير المراجعة الدولية والجزائرية إلى تطوير ممارسة المهنة في الجزائر.	129	4.1550	.45842
معايير المراجعة وأخلاقيات المهنة كضامن أولي لتحقيق هدف المراجعة	129	4.0646	0.21831
Valid N (listwise)	129		

الجدول رقم 12: حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني

DESCRIPTIVES VARIABLES= س23 س22 س21 س20 س19 س18 س17 س16 س15 س14 س13 س24
2 المحور
/SAVE
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

	N	Mean	Std. Deviation
الالتزام بالقوانين واللوائح من طرف ممارسي المهنة (محاسب، مراجع) له دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	129	3.8915	.66427
تفعيل دور المعايير الرقابية (من بينها المراجعة الخارجية) مهمة لا بد منها لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	129	4.0155	.43273
تفعيل الرقابة بين مجلس الإدارة ولجان المراجعة لها دور في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية.	129	3.8450	.71206
تفعيل الأجهزة الرقابية للدولة (إدارة الضرائب مثلاً) لها دور في تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	129	4.0853	.55945
تطبيق كل من معايير المحاسبة والمراجعة الدولية يجعل المعلومات المحاسبية ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة.	129	4.1628	.46420
العرض والفهم الجيد (القابلية للفهم) للمعلومات المحاسبية يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	129	4.1240	.53044
ملاءمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين تحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	129	4.0930	.63050
نشر المعلومات المحاسبية في فترة محددة من السنة (التوقيت المناسب) يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	129	4.0543	.64117
تقديم المعلومات المحاسبية بشكل كامل دون حذف أو تحريف في القوائم المالية يحسن من جودتها.	129	4.0930	.62050
تطبيق مبدأ الحيطة والحذر في تقييم أصول وخصوم المؤسسة يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية.	129	4.3411	.47592
خلو المعلومات المحاسبية من تحيز مُعديها يحسن من جودة المعلومات المحاسبية.	129	4.1240	.66153
قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة يحسن من جودتها.	129	4.0853	.64989
متطلبات تحقيق جودة المعلومات المحاسبية	129	4.0361	0.2388
Valid N (listwise)	129		

الجدول رقم 13: حساب المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث

DESCRIPTIVES VARIABLES=س25 س26 س27 س28 س29 س30 س31 س32 س33 س34 س35 س36
المحور
3
/SAVE
/STATISTICS=MEAN STDDEV MIN MAX.

	N	Mean	Std. Deviation
تُعتبر مبادئ حوكمة المؤسسات الصادرة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD بمثابة مرجعية دولية، يتم الاستعانة بها في تصميم مبادئ حوكمة المؤسسات على مستوى الدول.	129	4.0465	.61059
تُعتبر حالات الفساد المالي والإداري التي مسّت المؤسسات الجزائرية من بين الأسباب الرئيسية للاهتمام بتطبيق حوكمة المؤسسات.	129	4.0233	.59247
سيكون للإصلاح المحاسبي الذي قامت به الجزائر في السنوات الأخيرة دور كبير في تسهيل تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات.	129	3.8837	.82564
يُعتبر ميثاق حوكمة المؤسسات في الجزائر والذي صدر في سنة 2009 مرجع هام للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، من أجل فهم مبادئ الحوكمة والعمل على تطبيقها على أرض الواقع.	129	4.0388	.66618
يُعتبر ميثاق حوكمة المؤسسات المرجعية التي تستند عليها المؤسسات الجزائرية لتحقيق الشفافية والمساءلة في تسيير إدارتها.	129	4.0543	.83207
تهدف الجزائر من تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى استقطاب الاستثمارات الأجنبية، من خلال إصلاح النظام الضريبي ومراجعة المنظومة المصرفية.	129	4.1395	.52655
يؤدي الالتزام بميثاق حوكمة المؤسسات إلى ضمان استمرارية المؤسسة وتطورها، وعليه إلزام المؤسسات الجزائرية بحوكمة إدارتها، بدلا من جعله اختياري التطبيق.	129	4.0930	.59216
تُعتبر المؤسسات الجزائرية غير مهينة لتطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات، نتيجة الفساد المالي والإداري الذي تعاني منه منذ سنوات.	129	4.2868	.56172
يؤدي تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى زيادة ثقة مستخدمي المعلومات المحاسبية بدور المراجع الخارجي في الجزائر.	129	4.2326	.55215
يؤدي تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات إلى تحسين إدارة المؤسسة، من خلال مساعدة مجلس الإدارة على تطوير إستراتيجيتها لضمان اتخاذ قرارات سليمة.	129	4.2171	.43231
يُعتبر الالتزام بمبدأ الإفصاح والشفافية من الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، لتجنب الفضائح والانهيارات المالية في المؤسسات الجزائرية.	129	4.1705	.46977
يُعمل مجلس الإدارة في ظل تطبيق ميثاق حوكمة المؤسسات، ومن خلال وجود نظم سليمة للرقابة المالية على ضمان نزاهة حسابات المؤسسة وقوائمها المالية.	129	4.1860	.49635
واقع حوكمة المؤسسات لدى عينة الدراسة	129	4.1143	0.28755
Valid N (listwise)	129		

الجدول رقم 14، 15، 16، 17: اختبار الفرضية الأولى باستخدام الانحدار الخطي البسيط

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الاول.المحور ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: الثاني.المحور

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.240 ^a	.058	.050	2.79364

a. Predictors: (Constant), الاول.المحور

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	60.526	1	60.526	7.755	.006 ^b
	Residual	991.163	127	7.804		
	Total	1051.690	128			

a. Dependent Variable: الثاني.المحور

b. Predictors: (Constant), الاول.المحور

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	35.631	4.604		7.739	.000
	الاول.المحور	.262	.094	.240	2.785	.006

a. Dependent Variable: الثاني.المحور

الجدول رقم 18، 19، 20، 21: اختبار الفرضية الثانية باستخدام الانحدار الخطي البسيط

Variables Entered/Removed^a

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	الثالث، المحور ^b	.	Enter

a. Dependent Variable: الثاني، المحور

b. All requested variables entered.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.277 ^a	.077	.070	2.76477

a. Predictors: (Constant)، الثالث، المحور

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	80.908	1	80.908	10.585	.001 ^b
	Residual	970.782	127	7.644		
	Total	1051.690	128			

a. Dependent Variable: الثاني، المحور

b. Predictors: (Constant)، الثالث، المحور

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	37.059	3.505		10.573	.000
	الثالث، المحور	.230	.071	.277	3.253	.001

a. Dependent Variable: الثاني، المحور

الجدول رقم 22: اختبار الفرضية الثالثة باستخدام التباين الأحادي

ANOVA

الثاني. المحور

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.986	3	.662	.079	.971
Within Groups	1049.704	125	8.398		
Total	1051.690	128			