

أثر الإصلاحات المحاسبية والمالية على مهنة التدقيق في الجزائر

أ. زوهري جلييلة

جامعة جيلالي ليابس بسيدي بلعباس

zouhri98@yahoo.fr

الملخص:

تعتبر الإصلاحات المحاسبية التي تبنتها الجزائر في الآونة الأخيرة من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي (SCF) من أهم الإصلاحات التي تصب في إطار التحولات والتعديلات الاقتصادية الحديثة والتي تسعى الدولة من خلالها إلى إيجاد مناخ يساعد على تعزيز الثقة وتحقيق التوافق الدولي في المعاملات الاقتصادية والمالية وذلك بهدف دعم الشفافية وتحسين جودة المعلومة المالية وتطوير سياسات الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بالشكل الذي يرشد قرارات مستخدميها، وهو ما يؤكد على ضرورة الاهتمام بوظيفة التدقيق والرقابة كآلية تساهم في تحقيق التوازن والسيطرة على حركية الأحداث داخل المؤسسات.

Résumé :

Les réformes comptables que l'Algérie a adoptées jusqu'ici sont considérées des plus importantes à partir de l'application du système comptable et financier (SCF) et qui font partie d'une nouvelle affectation dans le cadre des changements et des redressements économiques contemporains et sont parmi les fins que l'état veut réaliser pour trouver un environnement adéquat permettant à renforcer la confidentialité et la concrétisation des liens conventionnels au sein des transactions économiques et financières pour la seule finalité le renforcement de la transparence, l'optimisation et l'amélioration de la qualité de l'information financière et l'évolution des politiques de la divulgation comptable au sein des états financiers avec la manière qui met en rail les décisions de leurs utilisateurs, ce qui affirme l'importance des fonctions d'audit et de contrôle considérés comme mécanismes contribuant dans la réalisation de l'équilibre et la maîtrise de la dynamique des enjeux au sein des entreprises

مقدمة:

تتعرض أغلب المؤسسات في الوقت الحاضر إلى درجة عالية من المنافسة المحلية والدولية، نتيجة التطور الهائل في مجال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وكذلك التغيرات الكبيرة المؤثرة في أنماط الاستهلاك والإنتاج الأمر الذي أدى إلى تطور كبير في أساليب الإدارة والتسيير ومراحل صنع واتخاذ اتخاذ القرارات.

وأمام التطور الكبير الذي تشهده المؤسسات الاقتصادية في مجال العلاقات الدولية وتوسيع نطاق المبادلات التجارية وتشابكها جعلها تتعامل مع عدة أطراف مختلفة وهيئات لها مصالح بشكل مباشر أو شكل غير مباشر في المؤسسة مما أوجب عليها تبني وظيفة جديدة داخل هيكلها التنظيمي، تسمح لها بإبلاغ كل هؤلاء المتعاملين بكل التطورات داخل المؤسسة وكذلك النشاطات التي تقوم بها. ولكي تقوم بهذه المهمة على أكمل وجه، وجب أن تتمتع هذه المهمة بصفة الحياد والموضوعية في إيصال مختلف التقارير لمن يهمهم الأمر وعلى هذا الأساس نشأت مهنة التدقيق لمساعدة المؤسسة على تلبية هذه المتطلبات، و التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم المالية والمستندات والسجلات المحاسبية للواقع الفعلي.

ويمكن تبيان أهمية التدقيق على مستوى كل مؤسسة في الجزائر من خلال المادة 40 من قانون 01/88 التي تنص أنه يتوجب على كل مؤسسة خلق دائرة التدقيق وذلك لتحسين وتنظيم وتقوية هيكلها الداخلية. وباعتبار أن الجزائر بدأت تسعى نحو التغيير المحاسبي والمالي (SCF) من خلال النظام العالمي المبني على اقتصاد السوق كان لابد عليها بالمقابل أن تستحدث إصلاحات متعلقة بمهنة التدقيق والقوانين والمبادئ والهيئات المشرفة على هذا المجال باعتبار أنهما مجالين متكاملين لا يمكن فصل أحدهما عن الآخر.

وفي هذا الإطار تندرج إشكالية البحث كمايلي:

ما مدى مساهمة الإصلاحات المحاسبية المالية الجزائرية في تفعيل مهنة التدقيق على مستوى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

ولإجابة على هذه الإشكالية نعرض الفرضيتين التاليتين:

الفرضية الأولى: إصلاح النظام المحاسبي المالي في الجزائر لن يؤدي ثماره ما لم يصاحبه إصلاحات جذرية على مهنة التدقيق والمراجعة المالية.

الفرضية الثانية: تدعيم سياسة الإفصاح المالي وجودة القوائم المالية تقوم أساسا على فعالية الرقابة الداخلية والخارجية للمؤسسات الاقتصادية.

وفي إطار الإجابة على إشكالية البحث الأساسية واختبار فرضيات الدراسة، نسعى من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق بعض الأهداف منها:

- تحديد أهم المعايير الدولية المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي سواء المعايير العامة، معايير الأداء الميداني، ومعايير إعداد التقرير النهائي.
- توضيح أهم معالم الإصلاحات المحاسبية في الجزائر وتأثيرها على مهنة التدقيق.
- إجراء دراسة ميدانية لتقييم خلية التدقيق على مستوى مؤسسة "شياي" لصناعة الأنابيب البلاستيكية على مستوى ولاية سيدي بلعباس.

ومن خلال هذا العرض سنتطرق لبعض المحاور التي لها علاقة بالموضوع وندرجها كمايلي:

أولاً: ماهية التدقيق المالي والمحاسبي في المؤسسة الاقتصادية.

ثانياً: معايير التدقيق الدولية وإشكالية الإفصاح المحاسبي.

ثالثاً: التوجه المحاسبي في الجزائر.

رابعاً: انعكاس تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.

أولاً: أهمية التدقيق المالي والمحاسبي.

1/ تعريف التدقيق: جاء تعريف التدقيق على لسان جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي:

"المراجعة هي عملية منظمة ومنهجية "SYSTEMATIC" لجمع الأدلة والفرائن بشكل موضوعي التي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية، وذلك لتحديد مدى توافق وتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبلغ الأطراف المعنية بنتائج المراجعة".¹

كما عرفه خالد أمين: "فحص أنظمة الرقابة الداخلية والبيانات والمستندات والحسابات والدفاتر الخاصة بالمشروع تحت التدقيق فحصاً انتقائياً منظماً قصد الخروج برأي فني محايد عن مدى دلالة القوائم المالية عن الوضع المالي لذلك المشروع في نهاية فترة زمنية معلومة ومدى تصويرها لنتائج أعماله في ربح وخسارة عن تلك الفترة".²

وبناء على ما سبق نلاحظ بأن هذه التعاريف ركزت على النقاط التي يتمحور حولها التدقيق وهي الفحص، التحقق والتقرير.³

الفحص: "Examination": يقصد به فحص البيانات والسجلات المحاسبية للتأكد من صحة وسلامة العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتدوينها، أي فحص القياس المحاسبي وهو القياس الكمي والفني للأحداث الاقتصادية الخاصة بنشاط المؤسسة.

1 Henri Mitonneau, « réussir l'audit des processus », 2^{ème} édition, afnor, France, 2006,p53.

2- خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"، مطبعة الإتحاد، عمان طبعة 1999، ص14.

3 Angot H./Fisher C./Theunissen B, « Audit comptable , audit informatique », DeBoeck, Bruxelles,2004, p53.

التحقق: "Verification": يقصد به الحكم على صلاحية القوائم المالية الختامية كأداة للتعبير السليم لنتيجة أعمال المؤسسة وعلى مدى تمثيل المركز المالي للوضع الحقيقية للمؤسسة في فترة زمنية معينة.

التقرير: "Rapport": يقصد به تقديم نتائج التحقيق في شكل تقرير يقدم إلى الجهات المعنية، سواء كان داخل المؤسسة أو خارجها، نستطيع أن نقول أن التقرير هو المنتج النهائي لعملية التدقيق.

2/ **تطور مهنة التدقيق:** تشتق كلمة المراجعة أو التدقيق Auditing في التعبير اللاتيني Audite وتعني الاستماع⁴، حيث كان المدقق ينصت في جلسة الاستماع العامة والتي يتم فيها قراءة الحسابات بصوت مرتفع، ولقد لعبت السياسة المالية والضريبية دورا هاما وبارزا في تطوير مهنة المحاسبة والتدقيق أين ظهرت أداة رقابة جديدة هي الرقابة والفحص الضريبي، ويبين التطور التاريخي لرقابة تدقيق الحسابات أن أول جمعية للمحاسبين أنشأت في فينيسيا (شمال إيطاليا) سنة 1581 م وكان على من يرغب مزاول مهنة المحاسبة والتدقيق أن ينظم إلى عضوية هذه الجمعية وكانت تتطلب سنوات ليصبح الشخص خبير محاسبة وقد أصبح شرطا سنة 1969 م.

أما في الجزائر فكانت المؤسسات الجزائرية مقيدة بنصوص فرنسية إلى غاية 1975 م، وفي بداية الثمانينات أصبحت المؤسسة الجزائرية تطبق عملية المراجعة مع تطبيق نظام الرقابة الداخلية المحكم بالنسبة لها.

وفي سنة 2000 م إلى يومنا هذا فالجمعيات الممولة من طرف الدولة تفرض عليهم مراقبة ومراجعة حساباتها من طرف محافظ الحسابات.

3/ **أهداف التدقيق:** يمكننا إدراج أهم الأهداف التي يسعى التدقيق إلى تحقيقها في مايلي⁵:

- ✓ التحقق من صحة و دقة و صدق البيانات الحسابية المثبتة في الدفاتر و مدى الاعتماد عليها.
- ✓ إبداء رأي فني محايد يستند على دقة أدلة قوية عن مدى مطابقة القوائم المالية للمركز المالي.
- ✓ اكتشاف ما قد يوجد بالدفاتر و السجلات من أخطاء أو غش.
- ✓ تقليص فرص ارتكاب الأخطاء و الغش بوضع ضوابط و إجراءات تحول دون ذلك.
- ✓ اعتماد الإدارة عليها في تقرير و رسم السياسات الإدارية و اتخاذ القرارات حاضرا ومستقبلا .
- ✓ مساعدة إدارة الضرائب في تحديد مبلغ الضريبة.
- ✓ مراقبة الخطة و متابعة تنفيذها و مدى تحقيق الأهداف و تحديد الانحرافات و أسبابها وطرق معالجتها.
- ✓ تقييم نتائج الأعمال وفقا للنتائج المرسومة .

4- محمد طواهر محمد صديقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات"، ديوان مطبوعات، عمان، 2004، ص71.

د-زاهر سواد، "مراجعة الحسابات و التدقيق"، دار الراية-عمان، الأردن-الطبعة الأولى-2009، ص213-214.

- ✓ تحقيق أقصى كفاية إنتاجية ممكنة عن طريق منع الإسراف في جميع نواحي النشاط .
 - ✓ تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع .
 - ✓ التأكد من صحة القيود المحاسبية أو خلوها من الخطأ أو التزوير و العمل على استكمال المستندات المثبتة لحصة العمليات و المؤدية للقيود الدفترية.
- 4/ مبادئ التدقيق: و تتكون من ركنين أساسيين هما: ركن الفحص و ركن التقرير .

أ. المبادئ المرتبطة بركن الفحص :

- ✓ مبدأ التكامل و الإدراك الرقابي : و يعني هذا المبدأ المعرفة التامة بطبيعة أحداث المنشأة و آثارها الفعلية و المحتملة على كيان المنشأة و علاقتها بالأطراف الأخرى من جهة و الوقوف على احتياجات الأطراف المختلفة للمعلومات المحاسبية عن هذه الآثار من جهة أخرى .
- ✓ مبدأ الشمول في مدى الفحص: و يعني هذا المبدأ أن يشمل مدى فحص جميع أهداف المنشأة الرئيسية و الفرعية و كذلك جميع التقارير المالية المعدة من طرف المنشأة مع مراعاة الأهمية النسبية لهذه الأهداف و تلك التقارير .
- ✓ مبدأ الموضوعية في الفحص: و يشير هذا المبدأ إلى ضرورة تقادي إلى أقصى حد ممكن التقدير الشخصي أو التمييز أثناء الفحص و ذلك بالاستناد إلى عدد كافي من أدلة الإثبات التي تؤيد رأي المدقق و تدعمه خصوصا اتجاه العناصر و المفردات التي تعتبر ذات أهمية كبيرة نسبيا وتلك التي يكون احتمال حدوث الخطأ فيها أكبر من غيرها.
- ✓ مبدأ فحص مدى الكفاية الإنسانية: و يشير هذا المبدأ إلى وجوب فحص مدى الكفاية الإنسانية في المنشأة بجانب فحص الكفاية الإنتاجية لما لها من أهمية في تكوين الرأي الصحيح لدى المدقق عن أحداث المنشأة ، وهذه الكفاية هي مؤشر للمناخ السلوكي للمنشأة و هذا المناخ تعبير عن ما تحويه من نظام القيادة و السلطة و الحوافز و الاتصال و المشاركة .

ب. المبادئ المرتبطة بركن التقرير⁶:

- ✓ مبدأ كفاية الاتصال: و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يكون تقرير أو تقارير مدقق الحسابات أداة لنقل أثر العمليات الاقتصادية للمنشأة لجميع المستخدمين لها بصورة حقيقية تبعث على الثقة بشكل يحقق الأهداف المرجوة من إعداد هذه التقارير .
- ✓ مبدأ الإفصاح: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يفصح المدقق عن كل ما من شأنه توضيح مدى تنفيذ أهداف المنشأة و مدى التطبيق للمبادئ و الإجراءات المحاسبية و التغيير فيها و إظهار المعلومات التي تؤثر على دلالة التقارير المالية و إبراز جوانب الضعف إن وجدت في أنظمة الرقابة الداخلية و المستندات و الدفاتر و السجلات.

6- **Lionel Collins ; Gerard Valin**, « audit et contrôle interne : aspects financiers, pérationnels et stratégique », 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1992,p 68-69.

✓ مبدأ الإنصاف: و يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن تكون محتويات تقرير المدقق و كذا التقارير المالية منصفة لجميع المرتبطين بالمنشأة سواء داخلية أو خارجية.

✓ مبدأ السببية⁷: يشير هذا المبدأ إلى مراعاة أن يشمل التقرير تفسيراً واضحاً لكل تصرف غير عادي يواجه به المدقق و أن تبنى تحفظاته و مقترحاته على أسباب حقيقية و موضوعية.

و قد أكد الإتحاد الدولي للمحاسبين في المعيار الدولي للتدقيق رقم 20 و في الفقرة -4- على أن المبادئ العامة للتدقيق التي يجب أن يلتزم بها المدقق هي :

* الاستقلالية * الموضوعية * السلوك المهني * الكفاءة المهنية و العناية المطلوبة * السرية * المعايير الفنية .

و ذلك بالإضافة إلى قيام المدقق بتخطيط و تنفيذ التدقيق بنظرة الحذر المهني مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف التي ربما تؤدي إلى الأخطاء المادية في القوائم المالية .

5/ معايير التدقيق الدولية: المعايير هي عبارة عن الأنماط التي يجب أن يحتذي بها المدقق أثناء أدائه لمهمته، والتي تستنتج منطقياً من الفروض والمفاهيم التي تدعمها، "والتدقيق مهنة حرة تحكمها قوانين وقواعد ومعايير، والمدقق شخص محترف متخصص ومهمته تزداد تعقيداً من فترة إلى أخرى نتيجة لتعدد عالم الأعمال اليوم وتعدد المحاسبات والمشاكل المالية منها و القانونية والضريبية على وجه الخصوص، وعليه، ينبغي على المدقق مراعاة المعايير، أثناء قيامه بمهمته، حتى لا يكون مقصراً وما يتبع ذلك من عواقب"⁸ وسنتحدث هنا عن المعايير التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي والتي تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

أولاً: معايير عامة.

ثانياً: معايير العمل الميداني.

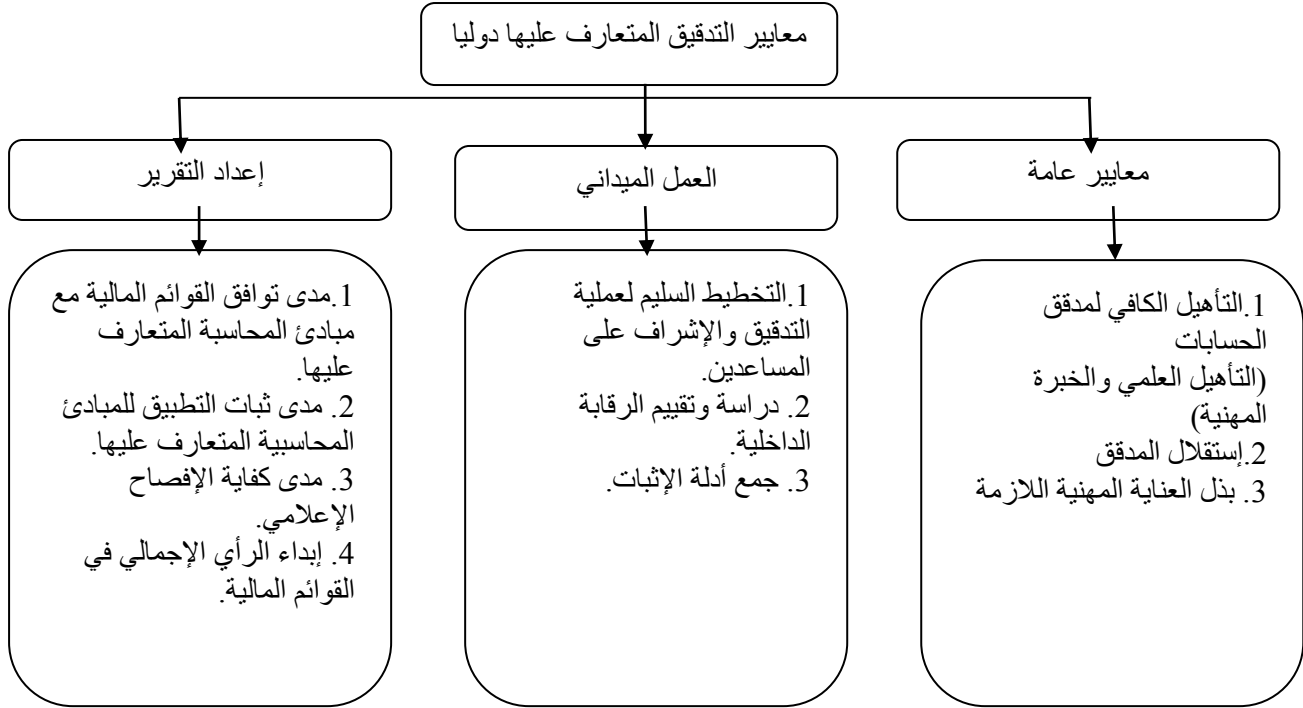
ثالثاً: معايير إعداد التقارير.

ويمكن توضيحها في الشكل الموالي:

7- فضالة أحمد ، " المراجعة العامة " ، دار الكتاب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة طبعة 1996 ص 43.

8- بوتين، محمد ،"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر. 2005. ص 36-37.

الشكل رقم (1): معايير التدقيق المتعارف عليها دولياً.



المصدر: أرينز ألفين ، جيمس لوبك ، " المراجعة مدخل متكامل " ، تعريب محمد عبد القادر .الديسطي، احمد حامد حجاج ، دار المريخ ، السعودية، 2005 ، ص 42.

أولاً: المعايير العامة: تهتم المعايير العامة بالتأهيل والصفات الشخصية للمدقق وعلاقتها بجوده ونوعية الأداء المطلوب، ومن ثم فإنه يجب على المدقق قبل التعاقد على مهمة المراجعة أن يقرر ما إذا كانت هذه المعايير يمكن تحقيقها، واستيفاؤها عند أداء هذه المهمة⁹، وعلى أية حال فقد تبنى مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي ثلاثة معايير عامة وهي:

1. يجب أن يتم الفحص بواسطة شخص أو أشخاص لديهم قدرًا كافيًا من التأهيل العملي والعلمي كمدققين.
2. يجب أن يكون لدى المدقق اتجاه فكري وعقلي محايد ومستقل في كل الأمور المتعلقة بعملية الفحص والتدقيق.
3. يجب أن يبذل المدقق العناية المهنية الواجبة والمعقولة عند أدائه لمهمة الفحص وإعداد التقرير.

ثانياً: معايير العمل الميداني: إن توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مدقق الحسابات غير كاف إذاً لقيام بمهمته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات. وهي مقاييس يستند إليها من أجل تقييم العمل الذي قام به وبالتالي تحديد مسؤوليته فيما إذا قام بما يجب في مراجعة ومراقبة الحسابات.

⁹ Mokhtar Belaiboud, « pratique de l'audit », Berti édition, Alger, 2005,p112.

ومن أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال يجب على المدقق أن لا يكون كفاء ومستقل فقط بل يجب أن تحقق أعماله مستوى مقبول من حيث انتظام ومصادقية الحسابات.¹⁰ وتتمثل معايير العمل الميداني في الإرشادات اللازمة لعملية جمع أدلة الإثبات الفعلية، وتتخصر هذه المعايير التي تحكم العمل الميداني في ثلاثة معايير هي:

1. يجب تخطيط مهمة المراجعة بشكل مناسب وكاف، فضلاً عن توافر إشراف دقيق على أعمال المساعدين.
2. يجب دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية الموجودة بدقة، وذلك لتقرير مدى الاعتماد عليه، ومن ثم تحديد المدى المناسب للاختبارات اللازمة، والتي ستتقيد بها إجراءات المراجعة.
3. ضرورة الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمصادقات وغير ذلك، وذلك كله لتوفير أساس قياس معقول لإبداء الرأي فيما سيتعلق بالقوائم المالية موضع الفحص والمراجعة.

ثالثاً: معايير إعداد التقرير: تمت الإشارة سابقاً إلى أن تقرير المراجعة يمثل المنتج المادي الأساسي للمراجعة، فهو يمثل المعلومات المبلغة من المراجع لأغلب المستخدمين، ومن ثم فإنه يكون من المهم توفير كافة المعلومات اللازمة بهذا التقرير بقدر الإمكان، كما أنه يجب أيضاً أن يكون واضحاً ومختصراً بالإضافة إلى كونه متطابقاً مع النموذج الذي يتبع عادة بمهنة التدقيق¹¹.

وتحقيقاً لذلك فقد حدد مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي أربعة معايير تحكم إعداد تقرير التدقيق وهي:

1. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت القوائم المالية قد أعدت طبقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها.
2. يجب أن يوضح التقرير ما إذا كانت هذه المبادئ قد طبقت خلال الفترة الحالية بنفس طريقة تطبيقها خلال الفترة السابقة.
3. تعبر القوائم المالية بشكل كاف ومناسب عن ما تتضمنه من معلومات ما لم يشير التقرير إلى خلاف ذلك.
4. يجب أن يتضمن التقرير رأي المدقق عن القوائم المالية كوحدة واحدة، أو قد يمتنع عن إبداء الرأي، وفي هذه الحالة فإن التقرير يجب أن يتضمن أسباب ذلك. وفي كل الأحوال التي يرتبط اسم المدقق بالقوائم المالية فإن التقرير يجب أن يوضح خصائص فحص المراجع ودرجة المسؤولية التي يتحملها.

ثانياً: دور التدقيق في تدعيم سياسة الإفصاح المحاسبي. يعد الإفصاح المحاسبي والشفافية المالية من مقومات ظاهرة الحوكمة، يؤثر كل منهما في الآخر ويتأثر به، فالإفصاح المحاسبي أصبح من بين المواضيع الهامة التي زادت ضرورتها في

10- تريش نجود، "الخطوات والإجراءات العامة لانجاز مهمة المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات

عباس، 2002/2003، سطيف. الجزائر، ص 16.

¹¹-Jonquière. M., « Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités », AFNOR, Paris, 2006, p26.

الآونة الأخيرة ، بهدف حماية مصالح المستثمرين ، باعتبار أن جودة القوائم المالية تعزز مصداقية المعلومات المحاسبية ، وتزيد من ترشيد عملية اتخاذ القرار .

1/ الإفصاح المحاسبي: يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه " عرض المعلومات الهامة للمستثمرين والدائنين وغيرهم بطريقة تسمح بالتنبؤ بمقدرة المنشأة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها"¹²

كما يعرف على أنه " إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهمة بالمشروع ، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية ، وهذا يعني أن تشمل القوائم المالية و الملاحظات و المعلومات الإضافية المرفقة بها ، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تضليل الأطراف المهمة بالمشروع"¹³.

ويعتبر الإفصاح المحاسبي من المفاهيم المحاسبية الأساسية لأنه من خلاله يتم توصيل نتائج العمليات المالية للمنشأة إلى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية ، والجدير بالذكر أنه لا يوجد اتفاق حول مقدار

ونوع المعلومات الواجب الإفصاح عنها لذا فقد تم تصنيف الإفصاح المحاسبي من عدة زوايا أهمها¹⁴ :

أ - الإفصاح الكافي: ويقصد به توفير الحد الأدنى من المعلومات التي يطلبها مستخدمو القوائم المالية،

وبما أن المستثمر من أهم فئات مستخدمي البيانات المالية فإن الإفصاح يكون كافيا عند توفر المعلومات

الضرورية لقرارات الاستثمار ، وتشكل المعلومات اللازمة لقرار الاستثمار الحد الأدنى الذي من المفروض أن تؤمنه التقارير المالية .

ب - الإفصاح العادل: يرتبط هذا المستوى بالنواحي الأخلاقية والأدبية عند نشر المعلومات، ويكون الإفصاح عادلا عند معاملة كافة فئات مستخدمي البيانات المالية الخارجية بصورة متماثلة ومتساوية، مما يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات وفي نفس الوقت .

ج - الإفصاح التام: يرتبط هذا النوع من الإفصاح بنشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية، وقد يترتب على هذا الإفصاح العديد من السلبيات التي قد تؤثر على المنشأة ومساهميها.

2/ أهمية الإفصاح والشفافية المحاسبية في تحسين جودة المعلومة المالية: تمثل آلية الإفصاح والشفافية أحد أهم ركائز و آليات الحكامة ، فتوفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية يعد من أهم أدوات تحقيق مايلي:¹⁵

¹²- Grand B./Verdalle B., « Audit comptable et financier », Economica, paris,1999,p22.

¹³- طارق عبد العال حماد , " التقارير المالية – اساس الإعداد و العرض و التحليل وفقا لأحدث الإصدارات و التعديلات في معايير المحاسبة الدولية والأمريكية و البريطانية و العربية و المصرية" ، – الدار الجامعية الإسكندرية، 2000 ، ص 53.

-Khelassi Reda, « l'audit interne-audit opérationnel », édition Houma, Alger, 2005,p35.14

15- Rochat M et autre, "l'Audit des entreprises multinationales in comptabilité internationale", Vuibert edition, Paris,1997, P 522.

1- الصحة والسلامة المالية.

2- توفير المناخ للمعلومات لجميع المهتمين بالمنشأة.

3- جذب اهتمام المستثمرين وتعريفهم بالمنشأة.

4- تحقيق الانتباه واليقظة فيما يحدث في المنشأة.

ومن تم تحرص معظم المنشآت على بناء وتأسيس نظام جيد للإفصاح والشفافية وتوفير المعلومات بالكم والجودة وفي الوقت المناسب مع التزام بالقواعد واللوائح المنظمة والتي تحدد جوانب ومجالات وخصائص الإفصاح سواء فيما يتصل بالموضوعات أو العناصر التي يتعين الإفصاح عنها وإثباتها بالقوائم المالية والتي تعد بغرض تزويد متخذي القرار بالمنشأة¹⁶.

3/ الهيئات الدولية المشرفة على مهنة التدقيق: من الضروري أن تتوفر لمدقق الحسابات المقومات التي تضمن له الاستقلالية وعدم وقوعه تحت أية ضغوط مادية أو معنوية من إدارة الشركة تجبره على أن يبدي رأيا مغايرا لما يعتقد به كليا أو جزئيا ، أو أن يتهاون في أداء واجباته المهنية طوعا أو كرها ، الأمر الذي جعل التنظيمات المهنية ذات العلاقة بمهنة التدقيق تسارع بوضع معايير تعزز زيادة الثقة في القوائم المالية و تعزز استقلالية المدقق¹⁷.

ومن ضمن هذه الجهات نجد:

- (SEC) هيئة تنظيم الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية.

- (AAA) جمعية المحاسبة الأمريكية.

- (AICPA) معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي.

- (TCAEW) لجنة المحاسبين القانونيين في إنجلترا.

صدرت معايير التدقيق الدولية خلال فترات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي للمحاسبين " IFAC " تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق ، وأصبح لدينا بناء على ذلك رقمان لكل معيار ، احدهما طبقا لتاريخ الإصدار ، والثاني طبقا لموضوع المعيار ، واخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم 1 ، في حين اخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من رقم 200 بعد تقسيم عملية التدقيق

16- نضال عزيز مهدي ، " تطوير بنية الحكومة في العراقية لغرض تحقيق الشفافية و ضبط الأداء المالي " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة القاهرة 2011 ، ص 165.

17- د. حواس صلاح ، " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية " ، أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، الجزائر ، 2007-2008 ، ص 139.

كما يلي¹⁸:

1. **المسؤوليات:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 200 إلى 299 وعددها 6 معايير.
2. **التخطيط:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 300 إلى 399 وعددها 3 معايير.
3. **الرقابة الداخلية:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 400 إلى 430 وعددها معياران.
4. **الإثبات في التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 500 إلى 599 وعددها 12 معيار.
5. **استخدام عمل الآخرين:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 600 إلى 699 وعددها 3 معايير.
6. **انتهاء عملية التدقيق:** خصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 700 إلى 799 وعددها معياران.
7. **مجالات متخصصة:** وخصص لهذه المجموعة من المعايير الأرقام من 800 إلى 899 وعددها 4 معايير.

لازمت معايير التدقيق الدولية جملة من الإصدارات والتعديلات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه حالياً، ويمكن تبويب المعايير الدولية للتدقيق وفق أحدث إصدار في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار

رمز المعيار	عنوان المعيار	رمز المعيار	عنوان المعيار
ISA 200	أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة.	ISA 520	الإجراءات التحليلية
ISA 210	شروط الارتباطات بمهمة التدقيق	ISA 530	عينة التدقيق والوسائل الاختبارية
ISA 220	الرقابة على جودة أعمال التدقيق	ISA. 540	تدقيق التقديرات المحاسبية..
ISA 230	التوثيق (إعداد أوراق عمل التدقيق).	ISA 550	الأطراف ذات العلاقة.
ISA 240	الغش والخطأ.	ISA. 560	الأحداث اللاحقة.

18-Lionel C./Valin G, « Audit et contrôle interne : aspects financiers opérationnels et stratégiques », Dalloz, paris, 1992, p136.

ISA 250	دراسة القوانين واللوائح عند أداء عملية التدقيق للقوائم المالية.	ISA . 570	الاستمرارية.
ISA 260	توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة	ISA 580	إقرارات الإدارة.
ISA300	التخطيط.	ISA. 600	الاعتماد على أعمال مدقق آخر.
ISA 315	الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها وأخطارها.	ISA 610	الاعتماد على أعمال المدقق الداخلي.
ISA 320	الأهمية النسبية.	ISA. 620	الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين.
ISA 330	إجراءات المدقق استجابة للأخطار المقيمة.	ISA 700	تقرير المدقق عن القوائم المالية.
ISA 402	التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات.	ISA 710	المقارنات.
ISA500	أدلة الإثبات في التدقيق.	ISA 720	المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية.
ISA 510	الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة	ISA 800	تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة.

المصدر: محمد أمين مازون، " التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية ومدى إمكانية تطبيقها في الجزائر"، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص75.

4/ معايير التدقيق الدولية وعلاقتها بمعايير المحاسبة الدولية.

هناك علاقة متينة بين المحاسب والمدقق حيث يهدف كلاهما لتقديم المساعدة لمستخدمي المعلومات المالية " التقارير والقوائم المالية " لاتخاذ القرارات المناسبة.

فالمحاسبة تتميز بطبيعة إنشائية ناتجة النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي و نتائج الأعمال لمؤسسة ما، أما التدقيق فإنه يتصف بطبيعة انتقادية تحليلية تتمثل في فحص و قياس ما أعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية، ومدى تعبيرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال و المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة و التدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات، و تزايد دورها في العلاقات الدولية، الذي أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة و التدقيق، مما تزايدت أهمية المعلومات المالية التي نمت مراجعاتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، و من الناحية الأخرى زادت المشاكل المحاسبية المرتبطة بإعداد هذه القوائم¹⁹.

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

كما هناك ترابط بين معايير المحاسبة الدولية و معايير التدقيق الدولية حيث يرى أحد المختصين أن هذا الترابط يتبلور في محاور متعددة منها ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم " 23 " المتعلق بالاستمرار، بمعيار المحاسب الدولي رقم " 1 " الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية حيث ينص على الاستمرار والتي تعتبر إحدى الفروض الأساسية التي تبنى عليها البيانات المالية، و تعرف الاستمرارية في هذا المعيار بأن ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقلا ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية، هذا و يعكس معيار المراجعة الدولية المتعلق باستمرارية الإجراءات التي يجب على المراجع اتخاذها إذ لم تكن متأكدا من صحة فرص الاستمرارية التي أسست عليها القوائم المالية²⁰.

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

وحيث أن العلاقة بين المدققين وعملية إعداد التقارير المالية يمكن توضيحها بما يلي:

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

19- Mitonneau. H, « Réussir l'audit des processus, un nouveau référentiel pour une nouvelle vision de l'audit », AFNOR, Paris, 2003, p161.

²⁰ الصبان ، محمد سمير ، "معايير المراجع و تقرير المراجع الخارجي" ، الندوة الأولى لسبل تطوير المحاسبة، الرياض جامعة الملك سعود 1981 ،

لذلك و في وقتنا الحاضر فإن العالم يشهد تطورا ملموسا على مستوى التجارة والصناعة، وكبر حجم المؤسسات والشركات، لذلك لا بد من وجود أداة فعالة خارجية، تعطي رأيا محايدا عن مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسات لتخدم الكثير من الطوائف المستفيدة من القوائم المالية المدققة، في رسم سياستها ووضع أهدافها المستقبلية كالمساهمين و الدائنين و المقرضين إلخ

ثالثا : التوجه المحاسبي في الجزائر.

لقد ساهمت الجزائر في الآونة الأخيرة إلى إحداث تعديلات للنظام المحاسبي الساري في الوطن بشكل يتجاوب فيه مع متطلبات الحياة الاقتصادية الجديدة، باعتبار أن المخطط المحاسبي الوطني السابق وجد لتحقيق هدف قانوني جبائي تحت راية النظام الاشتراكي، لكنه اليوم أصبح يعاني من عدة نقائص قللت من فاعليته وإمكانياته لخدمة كلا المصلحتين الوطنية المحلية والدولية الأجنبية.

1/ ما هية الإصلاحات المحاسبية في الجزائر: يعتبر الإصلاح الأخير المتعلق بتبني النظام المحاسبي المالي كرد فعل من طرف المشرع الجزائري في إحداث نقلة نوعية فيما يخص الإصلاحات المحاسبية التي تتوافق مع المعايير الدولية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والمحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، الأمر الذي

يسمح للمؤسسات الجزائرية بصفة خاصة في الاندماج مع الاقتصاد العالمي من خلال الاستثمار خارج الجزائر، وبصفة عامة من خلال تسهيل استثمار المؤسسات الأجنبية داخل الجزائر .

هذه الإصلاحات الأخيرة التي قامت بها الجزائر في إطار تحديث نظامها المحاسبي، تمثلت في تبني المعايير المتعلقة بالإفصاح في التقارير المالية والمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وذلك من أجل ضمان وتعزيز أنظمتها المحاسبية والمالية بما يتوافق وهذه المعايير ، حيث تم إصدار المرسوم التنفيذي رقم:

08-156 المؤرخ في 26 ماي من سنة 2008 ، والمتعلق بتبني المعايير الدولية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح (IFRS)، والمعايير المحاسبية الدولية (IAS)، وذلك من خلال إعداد النظام المحاسبي المالي (SCF) الذي شرع في العمل به في بداية سنة 2010 (الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 27 ، المؤرخة بتاريخ 28-05-2008، ص11-15).

2/ أهداف الإصلاح المحاسبي في الجزائر: سعت الجزائر من خلال الإصلاح المحاسبي الجديد إلى تحقيق مجموعة من الأهداف والتي تواكب المنظومة الاقتصادية العالمية والمبنية أساسا على اقتصاد السوق، وانفتاح المجال المالي والتجاري والصناعي نحو مختلف أقطار العالم، ويمكن توضيح بعض هذه الأهداف فيما يلي:

- تقريب الممارسات المحاسبية في الجزائر من الممارسات العالمية، وفق ركيزة ومرجعية ومبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر، من خلال تحديث وترقية النظام المحاسبي الجزائري.

- التمكن من إعداد معلومات دقيقة تعكس الصورة الصادقة المعبرة عن الوضعية المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وذلك بهدف تسهيل التعاملات المالية والمحاسبية بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية و الأجنبية.
- التقليل من الأخطار المتعلقة بالتلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد والمبادئ المحاسبية، وتسهيل مراجعة الحسابات من خلال تبني قواعد أكثر وضوحا.
- توفر النظام المحاسبي الجديد على الإجابات الملائمة لاحتياجات المستثمرين الحالية والمستقبلية.
- محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية، لوقيته من المشاكل في اختلاف النظم المحاسبية.
- الاستفادة من تجارب الدول المتطورة في تطبيق هذا النظام المحاسبي المالي لطبيعة الاحتكاك الاقتصادي المتواصل معها.
- العمل على ترقية سير المعاملات المالية المحاسبية وفق المعايير الدولية مما يمكن المؤسسات الجزائرية من الاستفادة من مزايا هذا النظام.

3/ أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على مهنة التدقيق في الجزائر.

سبق صدور القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي ردود فعل وأراء متباينة من قبل أصحاب المهنة (المحاسبة والتدقيق) تراوحت بين مؤيد للإصلاح المحاسبي في الجزائر ومعارض لها لأسباب مختلفة، منها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين بالإدارة (وزارة المالية) باعتبارها الوصي على مهنتي المحاسبة والمراجعة في الجزائر، ومنها ما هو مرتبط بعلاقة المهنيين ببعضهم البعض، ومنها ما هو مرتبط بالمستفيدين من خدماتهم (المؤسسات الاقتصادية).

فيعارض الكثير من أصحاب المهنة وبشدة عزم الإدارة الوصية على تمرير المشروع القاضي بفتح مجال العمل أمام مكاتب الخبراء والمحاسبة الأجنبية، بهدف تلبية متطلبات الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، وهو الأمر الذي يحد من مصالح بعض أصحاب المهنة المحليين.

كما تشهد علاقة المهنيين بعضهم ببعض توترا حادا بسبب الصراعات الناتجة بين أصحاب المصالح، خاصة في الفترة التي تشكلت فيها المنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات التي تزامنت مع برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي نتج عنه استقلالية المؤسسات، وفتح أمام المهنة مجالا واسعا للأعمال من خلال التقييم والتطهير المحاسبي للمؤسسات الاقتصادية.

وفي هذا الإطار أصبح اهتمام أصحاب المهنة منصبا حول السعي في الحصول على مقعد في مجلس المنظمة الذي بات انتخاب أعضائه رهن الحسابات وضغط جماعات المصالح.

ومن الأسباب الرئيسية التي ولدت هذه الصراعات، هو احتكار مجموعة من المهنيين لأهم الأعمال المحاسبية التي يصفها عادة أصحاب المهنة بالجنات المحاسبية (Paradis comptables) المتمثلة في:

- محافظة الحسابات للمؤسسة الوطنية الإستراتيجية كسونطراك وفروعها، الخطوط الجوية الجزائرية، الشركة الوطنية للغاز والكهرباء....إلخ.
 - محافظة الحسابات للمؤسسات المالية والمصرفية وشركات التأمين.
 - محافظة الحسابات للشركات الأجنبية بمختلف قطاعاتها.
- لقد كان لهذه الأسباب عدة انعكاسات على مهنة التدقيق والمحاسبة في عدة نواحي والتي يمكن إدراجها فيمايلي:
- ضعف فعالية أصحاب المهنة وانفراد الإدارة الوصية بكل الأمور المتعلقة بمجال التوحيد المحاسبي والتدقيق.
 - غياب شبه كلي عن الهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم.
 - عدم الانضمام إلى الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية IASB.
 - ضعف وتيرة التكوين وتأخر كبير في منح الاعتماد للخبراء المترشحين.

رغم الإصلاحات الهيكلية التي أدخلها القانون 08/91 المتعلق بمهنة المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في ظل الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر، إلا أن المهنة المحاسبية بقيت بعيدة عن وظيفة إصدار المعايير التي احتفظت بها وزارة المالية لنفسها باعتبارها الهيئة الوصية لتنظيم المحاسبة في الجزائر، واقتصر دور المنظمة في تقديم الاستشارة والمساهمة في التكوين، نظرا لتسابق أعضاء المنظمة نحو الأنشطة ذات المردود المالي وإهمال المجال الخاص بتطوير وتفعيل المهنة.

رابعاً: دراسة ميدانية لواقع مهنة التدقيق على مستوى المؤسسة الاقتصادية "شياي".

لقد قمنا بدراسة استبنايه تمس خلايا التدقيق على مستوى مؤسسة شياي المتخصصة في إنتاج الأنابيب البلاستيكية بالمنطقة الصناعية بولاية سيدي بلعباس، وهي مؤسسة خاصة ذات مسؤولية محدودة (عائلية).

1.3/ المراحل المتبعة لإتمام عملية التدقيق داخل مؤسسة شياي:

هناك مجموعة من الخطوات الواجب إتباعها من طرف المدققين عند القيام بمهمة التدقيق مهما كان موضوعها، ونلخصها فيمايلي:

- يتم إعداد برنامج سنوي مسطر من طرف الإدارة العامة والذي تتحدد فيه: عدد المهام، المهلة الموكلة لكل مهمة، الهدف المرجو من عملية التدقيق، الأقسام المعنية بالمهام.

- يسلم البرنامج إلى رئيس الخلية من أجل تنظيم خطة العمل، وعلى هذا الأساس يقوم ب:

❖ دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلي لتحديد طبيعة وامتداد المهمة.

❖ التخطيط لعملية التدقيق، بهدف تنظيم الفحوص والمراقبات.

❖ اختيار التقنيات والوسائل المناسبة لجمع الأدلة والقرائن.

❖ مسك المدقق لدفاتر وأوراق العمل، فهذا يسهل تبرير و تدعيم نتائج المهمة.

- في نهاية كل مهمة يقوم المدقق بإعداد تقرير مفصل لكل مرحلة من مراحل الفحص و التدقيق، مع ذكر كل الملاحظات التي قد يرى المدقق ضرورة لكشفها.

وبصفة عامة فهي تحتوي سرد لكل المخالفات و الأخطاء و العمليات غير العادية وكذا وصف دقيق و منطقي لأسباب وجود هذه الحالات، هذا و في الأخير يعطي المدقق توصيات و اقتراحات للحلول الممكنة بعد أن تكونت له صورة واضحة للحالة المدروسة، بعد ذلك تعرض نسخ التقارير المحررة لكل من الإدارة العامة و مديرية التنظيم و كل الهيئات التي قد تتأثر بنتائج التدقيق قبل اتخاذها لأي قرار.

وفي مايلي تقديم وتقييم مختصر لكل خلية من خلايا التدقيق على مستوى هذه المؤسسات:

الجدول رقم (2): تقديم خلية التدقيق لمؤسسة شيالي.

مخطط التدقيق	عدد أعضاء خلية التدقيق	اختصاص أعضاء خلية التدقيق	عدد مهام خلية التدقيق الداخلي	طريقة أعضاء التدقيق	توظيف خلية	عدد دورات التكوين للمدققين
يعد في بداية السنة من طرف الإدارة العامة.	ثلاثة أعضاء.	رئيس الخلية: متخصص في الإعلام ومدققين مختصان في تدقيق جودة المنتج.	مهمة واحدة مبرمجة لكل وظيفة سنويا.	حسب الخبرة والتكوين.	ثلاث دورات على الأقل في كل سنة.	

من خلال الزيارة الميدانية لمؤسسة شيالي وبعدما تم تحليل البيانات والمعلومات التي أعطيت لنا والمتعلقة بخلية التدقيق ودورها في اتخاذ القرار على مستوى المؤسسة يمكننا أن نستنتج بعض نقاط القوة والتي تتمتع بها الخلية وكذا نقاط الضعف التي تعاني منها.

* نقاط القوة:

1 - يختص التدقيق بكافة الوظائف على مستوى المؤسسة دون استثناء.

2- خلية التدقيق متصلة مباشرة بالمديرية العامة، من أجل الاستشارة الدائمة باعتبار أن الخلية تمثل مخزن للمعلومات الخاص بكل الأقسام مما يدل على أهميتها.

- 3- يستفيد المدققين من دورات تكوينية مخططة على أساس برنامج يعد من طرف الإدارة العامة، الأمر الذي يزيد من تنمية معارف وقدرات المدققين.
- 4- هناك ميزانية مخصصة لتغطية نفقات الخلية.
- 5- يتمتع المدققين باستقلالية تامة في كل المراحل المتعلقة بأداء المهمة، وكذا الحياد فيما يخص إعداد التقرير.
- 6- هناك تحفيزات مادية ومعنوية تقدم للمدققين.
- 7- هناك نظام معلومات جد فعال يساعد المدققين لإتمام المهام بأسرع وقت ممكن.
- 8- هناك جلسات مناقشة فيما يخص التوصيات والمقترحات المدونة في تقرير المدقق.
- 9- يتم تنفيذ التوصيات بصفة إجبارية.
- 10- هناك متابعة دائمة لمستوى تنفيذ التوصيات، وتقدم على شكل تقرير بصفة مستمرة للمدير لعام.
- 11- يستشار المدقق و يساهم في اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بالجوانب التنفيذية داخل المؤسسة.

* نقاط الضعف:

- مع العلم أن الخلية تعتبر حديثة النشأة وكما قيل لنا بأن المؤسسة تدرك جوانب الضعف فيها وتسعى جاهدة إلى تطوير وتوسيع الخلية، إلا أنه يمكن تلخيص بعض هذه النقاط كالاتي:
- 1- لا يتمتع المدققين بمستوى عال من التأهيل والخبرة بما يكفي فيما يخص بعض أنواع التدقيق (التدقيق الإستراتيجي، تدقيق نظم المعلومات) .
 - 2- لا تحوي الخلية على عدد كاف من المدققين لمختلف التخصصات.
 - 3- لا يملك المدقق السلطة أو الصلاحية اللازمة لفرض تطبيق أو تنفيذ أي توصية من التوصيات في حالة رفضها خلال جلسة المناقشة.
 - 4 - لا يكلف المدققين ببعض المهام التي قد تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات الإستراتيجية.
 - 5- صلاحية المدققين محدودة فيما يخص الاستشارة في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، بهدف أن تبقى هذه المعلومات سرية.

الخاتمة:

تعتبر وظيفة التدقيق كأداة فعالة يمكن الاعتماد عليها للتنظيم والسيطرة على حركية الأحداث داخل المنشآت حسب المسارات التي تحدد لها لبلوغ الأهداف المطلوبة، وقد أولت الهيئات المهنية الدولية والمحلية وظيفة التدقيق اهتماما بالغاً إيماناً منها بأهمية الخدمات التي تؤديها هذه الوظيفة، وأصبح تطوير أداء المدققين للارتقاء بجودة مهامهم أمراً في غاية الأهمية للوصول إلى الأهداف المنشودة لمنظمات الأعمال المعاصرة، وأمام التزايد المستمر لنمو اقتصاد السوق العالمي واشتداد حدة التنافس بين مصالح الأطراف المختلفة تزايد درجة وأهمية التدقيق والرقابة لأداء وأنشطة المؤسسات ويظل مفهوم الشفافية المحققة من خلال الإفصاح أمراً خلافياً يحتاج إلى إيجاد توازن بين المستوى المقبول لدى الشركات وبين المستوى الذي ترغب فيه الأطراف المتعددة الأخرى، وقد عبر الكثير من المحللين عن رأيهم في أن افتقاد الشفافية والمساءلة قد ساهم بشكل كبير في استفحال ظاهرة الفساد المالي على مستوى المؤسسات وأدى بذلك إلى ظهور الأزمات المالية الإقليمية التي شهدتها العالم في الآونة الأخيرة.

من خلال العناصر التي تم التطرق إليها في هذه الورقة العلمية الخاصة بتحديد مفهوم التدقيق المالي في إطاره الدولي، وكذا توضيح أهم الإنجازات المتعلقة بالمجال المحاسبي والمالي والتدقيقي من خلال النموذج الدولي المتمثل في مختلف المعايير، يمكننا أن نقوم بتعداد لأهم التوصيات والنتائج التي تم التوصل إليها :

- يعتبر الإفصاح المحاسبي ذا أهمية بالغة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) لتأثيره المباشر على نوعية المعلومة وجودة التقارير المالية، وتعتبر الملاءمة والتمثيل الصادق من الخصائص الرئيسية للمعلومات المحاسبية التي نصت عليها هذه المعايير بالإضافة للخصائص الثانوية المعززة لها والمتمثلة في القابلية للمقارنة والفهم والتقديم في الوقت المناسب والقابلية للتحقق.

- إن تبني الجزائر للنظام المحاسبي المالي الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010، يتوافق إلى حد كبير مع المعايير المحاسبية الدولية، سواء من حيث الإطار التصوري، المبادئ والقواعد المحاسبية والقوائم المالية، وهو ما نتج عنه تغير في الممارسات والتطبيقات المحاسبية، ولهذا فإن التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ وشروط الإفصاح المالي سيتولد عنه معلومات مالية موثوقة.

- يعتبر تحديد أثر الإفصاح على جودة المعلومة المالية عملية جد صعبة نظراً لعدم وجود تعريف واضح و متفق عليه لمصطلح جودة المعلومة المالية من جهة ومن جهة أخرى اختلاف المتغيرات المستعملة في قياسه، وبالتالي تبقى نسبوية الإفصاح المالي تتعلق بدرجة منفعة المعلومة المالية المجسدة في القوائم المالية بالنسبة لمتخذي القرار، ومع تعدد مستخدمي المعلومة المالية بطبيعة الحال ستتعدد وجهات النظر في تقدير الحاجة من المعلومة وفقاً لنوعية القرار.

- إن حرص المؤسسات على تطبيق معايير التدقيق الممتثلة من طرف المتخصصين والمؤهلين والمبنية على المنهجية العلمية والمعتمدة بالدرجة الأولى على عملية تقييم نظام الرقابة الداخلية، سيمكن هذه المؤسسات من تجنب أي اختلالات أو

هفوات مالية ومحاسبية قد تؤدي إلى إعداد قوائم مالية مشكوك فيها، وهو ما سيدعم عملية اتخاذ القرار وفقا لمعلومات مصادق عليها وموثوقة من طرف المدققين.

- إن فلسفة المعايير الدولية للمحاسبة تعتمد على المرونة ومسايرة المستجدات الاقتصادية والمالية بالإضافة إلى محاولة توحيد وتيسير الآليات الخاصة بالتقييم، التسجيل وإعداد القوائم المالية، لذلك لا مجال لانعزال الأنظمة المحاسبية الجزائرية وعدم مسايرة هذه التجديدات والتعديلات التي تجعل منها تسير في شكل أحادي ومنعزل عن باقي الأنظمة المحاسبية في العالم مما يؤدي إلى التشكيك في مصداقية معلوماتها المالية، وبالتالي فإن الحكم على جودة المعلومة المالية يتعلق بشرطين أساسيين، يتمثل أحدهما في التطبيق التقني الجيد للمعايير الدولية للمحاسبة والمالية، الذي يتطلب بدوره الاجتهاد في تكيف هذه المعايير مع خصوصية الواقع الاقتصادي الجزائري، أما الثاني فيتمثل في مسايرة التحديثات التي يقرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من فترة إلى أخرى.

- غرس فلسفة المعايير المحاسبية الدولية لدى معدي القوائم المالية في الجزائر والعمل على تطوير مهنة التدقيق والمحاسبة وفق معايير المهنة المعمول بها دوليا، و تدعيم ذلك بإقامة شراكة إستراتيجية بين المهنيين الجزائريين والأجانب.

- يجب على المؤسسات، الأكاديميين و المحترفين أن ينفقوا حول حقيقة أن المعايير الدولية للإفصاح المالي ليست ساكنة وجامعة بل هي متغيرة و ديناميكية، وهو ما يستدعي خلق هيئات وطنية مستقلة لمسايرة هذه التحديثات للمتغيرات الاقتصادية والمالية الدولية لكي تجعل المحاسبة المالية تنقل صورة واضحة وصحيحة عن الواقع الحقيقي للمؤسسات الاقتصادية.

قائمة المراجع باللغة العربية:

- 1- خالد أمين، "علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية"، مطبعة الإتحاد، عمان طبعة 1999.
- 2- محمد التهاني طواهر وسعود صدقي، "المراجعة وتدقيق الحسابات في إطار النظري"، ديوان المطبوعات الجامعية سنة 2006.
- 3- د. زاهر سواد، "مراجعة الحسابات و التدقيق"، دار الراية-عمان،الأردن-الطبعة الأولى-2009.
- 4- فضالة أحمد ، " المراجعة العامة" ، دار الكتاب العلمية للنشر و التوزيع ، القاهرة طبعة 1996 .
- 5- بوتي، محمد ،"المراجعة ومراقبة الحسابات من النظرية إلى التطبيق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر. 2005.
- 6- تريش نجود، "الخطوات والإجراءات العامة لانجاز مهمة المراجعة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2002/2003. سطيف . الجزائر .
- 7- طارق عبد العال حماد , " التقارير المالية – اساس الإعداد و العرض و التحليل وفقا لأحدث الإصدارات و التعديلات في معايير المحاسبة الدولية و الأمريكية و البريطانية و العربية و المصرية"، – الدار الجامعية الإسكندرية، 2000 , ص 53.
- 8- نضال عزيز مهدي ، " تطوير بنية الحكومة في العراقية لغرض تحقيق الشفافية و ضبط الأداء المالي" ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، جامعة القاهرة 2011 .
- 9- د. حواس صلاح، " التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية"، أطروحة دكتوراه بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2007-2008.
- 10- الصبان ، محمد سمير، "معايير المراجع و تقرير المراجع الخارجي" ، الندوة الأولى لسبل تطوير المحاسبة، الرياض جامعة الملك سعود 1981.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- **Henri Mitonneau**, « réussir l’audit des processus », 2^{ème} édition, afnor, France, 2006.
- 2- **Angot H./Fisher C./Theunissen B**, « Audit comptable , audit informatique », DeBoeck, Bruxelles,2004.
- 3- **Jacques Renard**, « théorie et pratique de l’audit interne », 6^{ème} édition, édition d’organisation, Paris, 2008.
- 4- **Lionel Collins ; Gerard Valin**, « audit et contrôle interne :aspects financiers, opérationnels et stratégique », 4^{ème} édition, Dalloz, Paris, 1992.
- 5-**Mokhtar Belaiboud**, « pratique de l’audit », Berti édition, Alger, 2005.
- 6- **Jonquière. M**, « Manuel de l'audit des systèmes de management à l'usage des auditeurs et des audités », AFNOR, Paris, 2006.
- 7- **Grand B./Verdalle B.**, « Audit comptable et financier », Economica, paris,1999.
- 8- **Khelassi Reda**, « l’audit interne-audit opérationnel », édition Houma, Alger, 2005,.
- 9- **Rochat M et autre**, "l'Audit des entreprises multinationals in comptabilité internationale", Vuibert edition, Paris,1997.
- 10- **Lionel C./Valin G**, « Audit et contrôle interne : aspects financiers opérationnels et stratégiques », Dalloz, paris, 1992.
- 11- **Mitonneau. H**, « Réussir l'audit des processus,un nouveau référentiel pour une nouvelle vision de l'audit », AFNOR, Paris, 2003.