وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -

كلية العلوم الإقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

رقم التسجيل: .....

الشعبـــــة : العلوم التجارية

# دور معايير التدقيق الدولية ISA في حوكمة الشركات

## - تجارب دولية و محلية -.

مذكرة مكملة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم التجارية

تخصص : محاسبة ومالية

إعداد الطالب: إشراف الأستاذة:

- زهير بوشامة - نسرن بن زواي

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذة/ سهام رزوق . ..... رئيسا

الأستاذة / نسرن بن زواي ..... مقررا

الأستاذ/ زهير سعيدي ..... مناقشا

السنة الجامعية :2014/2013

بسم الله الرحمن الرحيم
صلى الله عليه وسلم
كلنا ١٤١٧

# شكر وتقدير

أشكر الله سبحانه وتعالى الذي وفقنا لانجاز هذا العمل ، فهو القائل

(لئن شكرتم لأزيدنكم).

ولقول رسول الله عليه الصلاة والسلام

(من لم يشكر الناس لم يشكر الله).

لا يسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والتقدير للأستاذة **نسرين بن زواي**؛

التي لم تبخل علينا بالكثير من وقتها ومثيله من النصائح القيمة، فكانت نعم المشرف؛

كما أتقدم بالشكر المسبق لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة المذكرة، وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة؛

كما لا يفوتني أن أرفع أسمى عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى الأستاذة:

**نصر الدين عيساوي، زهير سعيدي ، يزيد تاقرارت**

على كل المساعدات والتوجيهات التي قدموها لي طوال إنجاز هذا العمل؛

كما أتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير إلى الأستاذ الدكتور:

**السعدي رجال**

على كل التوجيهات والمساعدات التي قدمها لي م أجل إنجاز هذا العمل؛

دون أن أنسى جميع أساتذتي في كل مراحل الدراسة؛

أشكر كل هؤلاء على مدهم يد العون لي.

# إهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد

من دواعي الفخر والاعتزاز أن أهدى ثمرة جهد هذا العمل المتواضع إلى

أمي وأبي العزيزين حفظهما الله ورعاهما

إخوتي وأخواتي

إلى كل الأقارب والأصدقاء ورفقاء العمل والدراسة؛

إلى نور الدين، عبد الوهاب ، موسى ،حسام ، حمزة،صهيب

إلى جمال، عبد الرزاق،سيف،مراد، حمزة،رشيد، وليد، فريد،توفيق

إلى كل من يقدر العلم ويسعى في طلبه

إلى كل من ذكرهم قلبي ونساهم قلمي.

زهير بوشامة

# الفهرس

# فهرس المحتويات


| | |
|---|---|
| شكر وتقدير | |
| إهداء | |
| فهرس المحتويات | I |
| فهرس الجداول | IV |
| فهرس الأشكال | V |
| الملاحق | VI |
| المقدمة العامة | أ |
| **الفصل الأول: الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA** | 1 |
| **تمهيد** | 2 |
| **المبحث الأول : مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي** | 3 |
| المطلب الأول : التطور التاريخي للتدقيق | 3 |
| المطلب الثاني : تعريف التدقيق | 5 |
| المطلب الثالث : أنواع التدقيق والمعايير التي تحكمه | 7 |
| المطلب الرابع: حقوق وواجبات المدقق | 14 |
| **المبحث الثاني : واقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي** | 16 |
| المطلب الأول : الطلب على التدقيق في البيئة الدولية | 16 |
| المطلب الثاني : مكاتب التدقيق الدولية | 17 |
| المطلب الثالث : موقع التدقيق من الإنهيارات المالية | 20 |
| المطلب الرابع : المدقق والبيئة الدولية | 21 |
| **المبحث الثالث : مدخل إلى المعايير الدولية للتدقيق** | 26 |
| المطلب الأول : كيفية صدور المعايير الدولية للتدقيق | 26 |
| المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على المعايير الدولية للتدقيق | 32 |
| المطلب الثالث :علاقة المعايير الدولية للتدقيق ISAو معايير المحاسبة الدولية IAS | 33 |
| المطلب الرابع : أهداف المعايير الدولية للتدقيقISA | 34 |
| خلاصة الفصل الأول | 36 |
| **الفصل الثاني : مدخل عام لحوكمة الشركات** | 37 |

| | |
|---|---|
| **تمهيد** | **38** |
| **المبحث الاول : ماهية حوكمة الشركات** | **39** |
| المطلب الأول : دوافع ظهور حوكمة الشركات | **39** |
| المطلب الثاني : التطور التاريخي لحوكمة الشركات ومفهومها | **42** |
| المطلب الثالث : أهمية وأهداف حوكمة الشركات | **44** |
| **المبحث الثاني: أسس وقواعد حوكمة الشركات** | **46** |
| المطلب الأول : مبادئ حوكمة الشركات | **47** |
| المطلب الثاني : محددات حوكمة الشركات | **51** |
| المطلب الثالث: الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات | **53** |
| **المبحث الثالث : تجارب بعض الدول في حوكمة الشركات** | **55** |
| المطلب الأول : حوكمة الشركات في الولات المتحدة الأمريكية | **55** |
| المطلب الثاني: حوكمة الشركات في اليابان | **57** |
| المطلب الثالث : حوكمة الشركات في مصر والجزائر | **57** |
| خلاصة الفصل الثاني | **60** |
| **الفصل الثالث : تجارب محلية ودولية لحوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA** | **61** |
| **تمهيد** | **62** |
| **المبحث الأول : اسهامات معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات** | **63** |
| المطلب الأول :دور معايير التدقيق الدولية في تحديد مسؤوليات المدقق | **63** |
| المطلب الثاني : دور معاييرالتدقيق الدولية في التخطيط والرقابة الداخلية | **67** |
| المطلب الثالث : دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية | **69** |
| **المبحث الثاني : تجربة الأردن في حوكمة الشركات من خلال تطيق معايير التدقيق الدولية ISA** | **71** |
| لمطلب الأول : تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم (240) | **71** |
| المطلب الثاني : تطبيق المعيار الدولي للتدقيق رقم (350) في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية | **75** |
| المطلب الثالث : تطبيق المعيار الدولي رقم (700) الخاص بتقرير المدقق عند إعداد القوائم المالية | **77** |
| **المبحث الثالث : موقع مهنة التدقيق في الجزائر من معايير التدقيق الدوليةISA** | **78** |
| المطلب الاول : واقع وتنظيم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر | **79** |

| | |
|---|---|
| المطلب الثاني:مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية لمهنة التدقيق قي الجزائر مع المعايير الدولية لتدقيق ISA | **82** |
| المطلب الثالث : ضرورة تكييف قواعد مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع معايير التدقيق الدوليةISA | **83** |
| خلاصة الفصل الثالث | **85** |
| **الخاتمةالعامة** | **87** |
| **قائمة المراجع** | **91** |
| **الملاحق** | **98** |

# فهرس الجداول


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| الجدول رقم (1-1) | التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي | 9 |
| الجدول رقم(1-2) | خصائص مكاتب التدقيق الأربعة | 19 |
| الجدول رقم (1-3) | الفرق بين مكاتب التدقيق الأربعة ومكاتب الأخرى | 20 |
| الجدول رقم (1-4) | معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار. | 32 |
| الجدول رقم (3-1) | أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بإتباعهم الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش | 75 |
| الجدول رقم( 3-2) | إختبار One Sample T-test لفحص التزام الشركات الصناعية في الأردن بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية. | 78 |

## فهرس الأشكال


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| الشكل رقم (1-1) | معايير التدقيق المتعارف عليها | 14 |
| الشكل رقم (2-1) | خصائص حوكمة الشركات | 44 |
| الشكل رقم (2-2) | أهمية حوكمة الشركات | 45 |
| الشكل رقم (2-3) | مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي OECD | 49 |
| الشكل رقم(2-4) | المحددات الداخلية و المحددات الخارجية لحوكمة الشركات | 52 |

## قائمة الملاحق


| الرقم | العنوان | الصفحة |
|---|---|---|
| **الملحق رقم 1** | نص توضيحي قد ترغب باستخدامه إحدى الدول في حالة تبنيها معايير التدقيق الدولية | **98** |
| **الملحق رقم 2** | القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29 | **100** |

# المقدمة العامة

**المقدمة العامة**

لقد صاحب التطور الذي شهده العالم على مر العصور تطورا على مستوى حجم ونشاطات المؤسسات الاقتصادية، حيث شهدت هذه الأخيرة تطورات مستمرة وسريعة من تنوع في أنشطتها وتعددها وتعقدها، واتساع حجمها وانتشارها جغرافيا، وضخامة الوسائل المادية والبشرية المستعملة، فلمواكبة هذه التطورات عليها إتباع سياسات مسطرة بغية الوصول إلى أهدافها المرسومة، ما أوجب ضرورة الاهتداء إلى جملة من الوسائل والتقنيات تضمن لأصحاب المؤسسات الحفاظ على أموالهم المستثمرة والاستغلال الأمثل لمواردهم، والحد من الفساد المالي والإداري وإعطاء البعد الحقيقي لحوكمة الشركات، فاعتمدت عدة وسائل وتقنيات ومن أبرزها عملية التدقيق المحاسبي، وتخطت المؤسسات في إطار هذه التحولات العالمية الحدود الجغرافية فأصبحت هناك شركات متعددة الجنسيات تنشط في بيئات مختلفة من العالم، وبرز إشكال كبير يتمثل في مدى ثقة أصحاب المؤسسات في أسلوب التدقيق المحاسبي المطبق في كل بلد من البلدان ذات العلاقة وكذا مدى كفاءة القائمين عليه.

ومن أجل الوصول إلى هذه الدرجة الجيدة لتمثيلها سعت الهيئات المهنية والمنظمات الدولية وعلى رأسهم الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ممثلا بلجنة التدقيق الدولية IAPC وغيرها من اللجان المنبثقة عنه، والتي اهتدت إلى إصدار جملة من الإرشادات سواء فيما تعلق بالقائمين بمهنة التدقيق (متطلبات التعليم والخبرة ، السلوك المهني )، أو بوضع أطر لخطوات وإجراءات التدقيق تعمل على توحيد الممارسات ممثلة في معايير دولية للتدقيق.

حيث سعت العديد من دول العالم في تبني هذه المعايير والعمل بها من أجل إعطاء التدقيق البعد الدولي وتوحيد الممارسات في مجال مهنة التدقيق المحاسبي.

وبما أن الجزائر من الدول التي تسعى إلى تطوير اقتصادياتها واللجوء إلى الاستثمارات الأجنبية، مما يحتم عليها الانخراط في هذه التغيرات ومحاولة التكيف مع انعكاساتها، ورغم تبني الجزائر في الفترة الأخيرة معايير المحاسبة الدولية في إطار النظام المحاسبي المالي الجديد، يبدو لزما على السلطات المالية الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبي، بما يتوافق ومعايير التدقيق الدولية (ISA).

**الإشكالية**

من خلال ما سبق جاءت هذه الدراسة لتبين وتبرز أهمية معايير التدقيق الدوليةISAودورها في حوكمة الشركات ومن هنا يمكن طرح الاشكالية التالية:

**ما مدى مساهمة معايير التدقيق الدولية ISA في حوكمة الشركات؟**

يندرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية يمكن حصرها فيمايلي:

- ✓ ما علاقة المساعي نحو إضفاء طابع دولي للتدقيق بإصدار معايير دولية للتدقيق ؟
- ✓ ماهو سبب الاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات؟
- ✓ مامدى إسهامات معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات ؟وما موقع البيئة الاقتصادية الجزائرية من تجارب بعض الدول في تبني هذه المعايير؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة سابقا نضع الفرضيات التالية:

- ✓ جاءت معايير التدقيق الدولية كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الإقتصادية العالمية؛
- ✓ الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات كان نتيجة الرغبة في تفادي تكرار حدوث الأزمات المالية والانهيارات والفضائح التي عصفت بالاقتصاد العالمي؛
- ✓ تساهم معايير التدقيق الدولية في حماية الشركات من الافلاس ،إلا أن مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر بقيت تشهد قصورا، وطغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي، عكس بعض الدول التي تبنت هذه المعايير.

**أسباب اختيار الموضوع**

اختيار الموضوع يعود لجملة من الأسباب الموضوعية والذاتية أهمها :

- ➢ التطورات التي تشهدها الجزائر في ظل إنتقالها للنظام المحاسبي المالي، وبالتالي تستدعي ضرورة إتباع ذلك بمعايير التدقيق الدولية؛
- ➢ كون الكثير من الدول ذات الاقتصاد المشابه للجزائر أقدمت على تطبيق معايير التدقيق الدولية؛
- ➢ أغلبية الشركات الجزائرية تعاني من سوء التسيير مما أدى ببعضها إلى التصفية؛

- أهمية الموضوع في ظل قصور مهنة التدقيق في الجزائر؛
- خلو الدرسات السابقة من مثل هذه المواضيع.

**أهداف الدراسة**

إن الهدف من الدراسة هو التعرف على أهمية إصدار معايير تدقيق موحدة دوليا والتعرف على مضمونها والجهات التي تصدرها.

كذلك من أهداف هذه الدراسة معرفة مدى مساهمة هذه المعايير في الحد من الفساد المالي والإداري والحد من الإخفاقات المالية التي تتعرض له كبريات الشركات العالمية وأيضا معرفة واقع تطبيق هذه المعايير في الجزائر في ظل الفساد المالي الذي تعاني منه البيئة الاقتصادية الجزائرية.

**منهج الدراسة**

من أجل الإجابة عن الإشكالية المطروحة وإثبات صحة الفرضيات تم الاستناد على المنهج الوصفي التحليلي،حيث يعتمد المنهج الوصفي في عرض المفاهيم والجوانب الخاصة بالتدقيق المحاسبي ومعايير التدقيق الدولية وكذا الجوانب الخاصة بحوكمة الشركات، والمنهج التحليلي في تبيان إسهامات معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات.

**صعوبات الدراسة**

لعل أهم الصعوبات التي اعترضت السير الحسن للدراسة تتمثل فيما يلي:

- قلة المراجع المتعلقة بالموضوع على مستوى المكتبات الجامعية خاصة فيما تعلق بمعايير التدقيق الدولية ؛
- قلة الدراسات السابقة المشابهة للموضوع ، والتي لو توفرت لكانت بمثابة انطلاقة علمية مفيدة؛
- صعوبة استخراج المادة العلمية من النصوص القانونية.

**هيكل الدراسة**

من أجل الإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية ولإثبات صحة الفرضيات سيتم تقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول وهي كالأتي:

- ✓ **الفصل الأول** تحت عنوان:" الإطار النظري لمعايير التدقيق الدوليةISA"، وجاءت ضمنه ثلاث مباحث رئيسية:
- فكان المبحث الأول عبارة عن،"مدخل مفاهيمي للتدقيق المحاسبي"، بالتطرق لمختلف جوانب تطوره التاريخي، مفهومه، أنواعه والمعايير التي تحكمه، بالإضافة إلى حقوق وواجبات المدقق؛
- كما تعرضنا في المبحث الثاني،" لواقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي"، الذي تضمن أسباب الطلب على التدقيق في البيئة الدولية وكذا مكاتب التدقيق الدولية وموقع التدقيق من الانهيارات المالية بالإضافة الأطراف الممارسة للتدقيق في البيئة الدولية،
- أما في المبحث الثالث، "مدخل عام لمعايير التدقيق الدولية"، فقد تضمن هذا المبحث كيفية صدور معايير التدقيق الدولية وكذا الهيئات المشرفة على هذه المعايير، علاقة معايير التدقيق الدولية ISA مع معايير المحاسبة الدوليةIAS، وفي الأخير أهداف هذه المعايير؛
- ✓ **الفصل الثاني:** تحت عنوان "مدخل عام لحوكمة الشركات" حيث تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث رئيسية:
- فتم التطرق في المبحث الأول إلى ماهية حوكمة الشركات من دوافع ظهورها ،تطورها التاريخي وكذا أهمية وأهداف حوكمة الشركات؛
- أما المبحث الثاني فتم التطرق إلى أسس وقواعد الحوكمة من مبادئ ومحددات حوكمة الشركات، وكذا الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات؛
- في حين عالج المبحث الثالث تجارب بعض الدول في حوكمة الشركات وقد تم التعرض لتجربة كل من الولايات المتحدة الأمريكية واليابان ،وكذا تجربة كل من الجزائر ومصر؛
- ✓ الفصل الثالث الذي جاء تحت عنوان،" تجارب دولية ومحلية لحوكمة الشركات من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA"، الذي حاولنا فيه دراسة أهم النقاط التي تحتوي عليها معايير التدقيق في الحد من الفساد المالي وحوكمة الشركات، وقد تضمن هذا الفصل ثلاث مباحث جاءت كمايلي:

- فكان المبحث الأول تحت عنوان،" إسهامات معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات"،من خلال دور معايير التدقيق في تحديد مسؤوليات المدقق، التخطيط والرقابة الداخلية وكذا دور هذه المعايير في العرض العادل للقوائم المالية؛
- أما في المبحث الثاني فتم التطرق إلى" تجربة الأردن في تطبيق معايير التدقيق الدولية في شركات الصناعية المساهمة الأردنية وكذا مدى التزام مدققي الحسابات الأردنين بتطبيق هذه المعايير" وقد تم أخذ عينة من هذه المعايير مثل معيار التدقيق الدولي رقم 240 الخاص باكتشاف الغش والخطأ ،والمعيار رقم 350 الخاص بالرقابة الداخلية ،والمعيار رقم 700 الخاص بتقرير المدقق حول القوائم المالية؛
- في حين عالج المبحث الثالث تجربة الجزائر وجاء بعنوان ،"موقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من معايير التدقيق الدولية ISA"،وتطرقنا فيه إلى واقع وتنظيم ممارسة مهنة التدقيق في الجزائر، مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة للمهنة مع معايير التدقيق الدولية. وفي الأخير ضرورة تكييف قواعد مهنة التدقيق المحاسبي مع معايير التدقيق الدوليةISA.

# الفصل الأول:

## الإطار النظري لمعايير التدقيق الدولية ISA

**تمهيد:**

إن ظهور التدقيق وتطوره ووصوله إلى ما عليه الآن كان أمرا حتميا، بسبب انفتاح الاقتصاد العالمي في ظل انفتاح أسواق المال عالميا، واستقطاب المزيد من الاستثمارات الخارجية، ومن أجل مواكبة التدقيق للاقتصاد العالمي واحتواء كل متطلباته وجب عليه التفاعل مع البيئة الدولية، ومن أجل تقريب وتوحيد هذه الممارسات جاءت فكرة وضع أسس دولية لمهنة التدقيق، أدت بعد ذلك تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير التدقيق الدولية؛ تهدف إلى استعمال لغة واحدة في التدقيق تتجاوز كل الاختلافات في تطبيق القواعد والأسس، ويهدف التدقيق إلى توحيد كل الإجراءات من أجل الزيادة الثقة في المعلومات، وكشف مختلف التلاعبات وتقليل الاختلافات وأيضا من أجل مسايرة النظام المالي الجديد ومعايير المحاسبة الدولية.

سيتم محاولة توضيح كل هذه المساعي لإعطاء التدقيق بعد دولي من خلال تناول المباحث الثلاث التالية:

**المبحث الأول:** مدخل مفاهيمي للتدقيق.

**المبحث الثاني:** واقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي.

**المبحث الثالث:** مدخل إلى المعايير الدولية للتدقيق.

**المبحث الأول: مدخل مفاهيمي للتدقيق**

سيتم تناول في هذا المبحث بعض الأساسيات حول التدقيق، من حيث تطوره لتاريخي، ومفهومه، والمعايير المتعارف عليها في التدقيق، وبعض أنواعه وأخيرا حقوق وواجبات المدقق.

**المطلب الأول: التطور التاريخي للتدقيق.**

إن المتتبع لأثر التدقيق عبر التاريخ، يدرك بأن هذا الأخير جاء نتيجة الحاجة الماسة له بغية بسط الرقابة من طرف رؤساء القبائل أو الجماعات أو أصحاب المال والحكومات، على الذين يقومون بعملية التحصيل، الدفع والاحتفاظ بالمواد في المخازن نيابة عنهم، فحسب خالد أمين،[1]" فإن التدقيق يرجع إلى حكومات قدماء المصريين واليونان الذين استخدموا المدققين بغية التأكد من صحة الحسابات العامة حيث كان المدقق وقتها يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على مدى سلامتها من كل التلاعبات والأخطاء".

ولقد تطور هدف عمل المدقق من محاولة تفادي الوقوع في الغش والتلاعبات والأخطاء من تسجيل القيود المحاسبية إلى التقييم الإجمالي (صدق القواعد المالية التي نشرتها المؤسسة )إلى التحقق الانتقادي لناجعة الإجراءات وهياكلها،[2] ولقد كان تطور التدقيق موازيا لتطور المحاسبة نظرا لكون التدقيق ينصب على ما تنتجه المحاسبة من معلومات مالية.

ففي أعقاب عصر النهضة وانتشار التجارة حيث تحسنت عملية التسجيل والتدقيق بعد تنظيم الحسابات على أساس الطريقة المزدوجة التي اكتشفها العالم الايطالي "Luca Paciolo"، ونشر كتابه" arthmetice Summade Geometria.proptini et propatinlita" الذي ظهر في مدينة البندقية في القرن الخامس عشر سنة 1494.[3]

غير أنه لم تكن الحاجة إلى عملية التدقيق قوية إذ كان المالك مالكا ومسيرا في نفس الوقت بمعنى أن كل فرد قادرا على القيام بأعمال المحاسبة و مراقبة أعماله بنفسه.

كما في وقت لاحق سيما في القرن الثامن عشرة ونتيجة الثورة الصناعية أدى ظهور الشركات الضخمة التي تتسم بانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة حجم الاستثمار، والمضاربة في أسهم الشركات الضخمة إلى خلق طلب

1-خالد أمين عبد الله،" **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**" مطبعة الاتحاد، عمان، 1980ص .50

2-Lionnel.C et Gerard.V "**Audit et contrôle interne** ", Dollos, paris,1992, p :19.

3-احمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2005، ص7.

مزيد من الإفصاح،[1] وهكذا فإن انفصال ملكية رؤوس الأموال عن إدارتها كان سبب ظهور التدقيق المحاسبي كوسيلة تطمئن أصحاب الأموال عن نتيجة ما استثمروه وعم عدم التلاعب فيه.

ونظرا لأهمية التدقيق المحاسبي كعلم ومهنة فقد اتجهت العناية إثر ذلك إلى تدريس علمي للمحاسبة والتدقيق والفروع العلمية المرتبطة بينهما في ميدان التدقيق المحاسبي، فمثلا في (فنسيا) بإيطاليا سنة 1581 تأسست كلية ( Roxonati )لتكوين خبراء المحاسبة، وأصبح على مزاول مهنة التدقيق أن يكون عضوا في هذه الكلية.[2]

ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة، وقد كان لبريطانيا الفضل المسبق في تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق فقد أنشئت بها أول منظمة مهنية هي جمعية المحاسبين (بأدنبرة) سنة1854،[3] ثم صدور قانون الشركات في بريطانيا سنة 1862، والذي ينص على وجوب التدقيق من أجل حماية أموال الملاك من تلاعب الشركات حيث ساعد هذا القانون بدفع مهنة التدقيق إلى الأمام، الأمر الذي أدى إلى انتشاره الواسع حيث ظهر في فرنسا سنة 1881، والولايات المتحدة الأمريكية سنة 1882، وعندها وجد التدقيق الظروف المناسبة للبروز، أين تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين سنة 1912،أما استراليا فقد عرفت التدقيق سنة1896، كندا 1902، فلندا 1911، حتى وصل إلى أنه لا يخلو بلد اليوم من وجود مهنة التدقيق.

أما في المشرق العربي فكان لمصر الفضل المسبق، حيث بدأت مزاولة المهنة فيها بدون تنظيم حتى صدور القانون رقم(1) سنة 1909 المنظم لمهنة التدقيق المحاسبي، وقد أدخلت عليه عدة تعديلات فيما بعد،[4] وفي سنة 1946 أنشئت "جمعية المحاسبين والمدققين المصريين " ثم تحولت فيما بعد إلى نقابة بمقتضى القانون رقم (394) لسنة 1955 وقد أصدرت هذه النقابة سنة 1957 دستورا لمهنة المحاسبة والتدقيق ينظم أعمال وسلوك المهنة وواجبات وحقوق ومسؤوليات المحاسبين بها.

كما كانت هناك تشريعات مهنية مقدمة في العراق سنة 1919 مستمدة من قانون الشركات البريطاني، وظل الأمر كذلك حتى استبدل بقانون الشركات العراقي سنة 1958.

1- دونالد كيز وجيري يجانت،" **المحاسبة المتوسطة**"، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999، ص: 29.

2- خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العلمية**"، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الأردن، 2000، ص: 18.

3- يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، "**أصول المراجعة– الأبعاد العلمية و معايير التطبيق**" ،الدار الجامعية،ا لطبعة الأولى ،2000،ص: 13 .

4- خالد أمين عبد الله،مرجع سبق ذكره،ص :19.

أما في الجزائر فقد تأخرت في مجال تنظيم مهنة التدقيق والمحاسبة إذا ما قورنت بالدول السالفة الذكر،فقد كانت هذه المهنة غير منظمة إلى أن ظهر قانون 91-08 المؤرخ في 27أفريل 1991،[1] الذي قام بإصدار تشريعات وأحكام متعلقة بالمهنة و مزاوليها.

وفي الأخير يمكن الإشارة إلى أنه من الأسباب البارزة في تطور هذه المهنة منذ أول بروز لها إلى غاية ما هي عليه الآن هو السياسات المالية والضريبية وإنشاء الأسواق المالية والشركات المتعددة الجنسيات، حيث أصبحت مصادقة المدقق شرطا ضروريا لأي شركة تريد تسعير في البورصة، وهذا سعيا للمحافظة على صورة الشركة و نشاطها.

**المطلب الثاني: تعريف التدقيق**

إن كلمة التدقيق ( Auditing) مشتقة من الكلمة اللاتينية ( Audire) ومعناها يستمع.[2] فكان المدقق في اليونان يستمع إلى القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات للوقوف على صحتها وسلامتها في جلسة استماع عامة، وبعد ذلك يقوم المدقق بتقديم تقريره، والتدقيق بمدلوله اللفظي يقصد به "فحص البيانات والأرقام والسجلات بقصد التحقق من صحتها".[3] أما التدقيق بمعناه المهني فقد تم تعريفه من قبل دائرة المعلومات البريطانية بأنه فحص للأعمال مهما كانت طبيعتها يقوم به أحد أو بعض الأفراد شرط أن لا يكون هو الذي نفدها، وذلك بغية التأكد من أنها تمت وفقا للأهداف المحددة.

وقد تعددت آراء الهيئات العلمية والمنظمات المهنية والباحثين حول تحديد مفهوم شامل ومحدد للتدقيق المحاسبي، فقد ورد في قائمة المفاهيم الأساسية للتدقيق الصادر عن جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) أن عملية التدقيق هي عملية منتظمة وتعني الفحص الذي يقوم به المدقق الذي يعتمد على التخطيط المسبق و المتمثل في برامج التدقيق و المراجعة قبل البدء في عملية التدقيق .

كما عرف "أحمد نور" التدقيق المحاسبي بأنه "فحص القواعد المالية يشتمل على بحث وتقييم وتحليل للسجلات والإجراءات ونواحي الرقابة المحاسبية للمشروع، مع تحليل انتقادي للأدلة المستخدمة في تلخيص العلميات

1- القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1993 ص :184 .

2- خالد أمين عبد الله ،"**علم تدقيق الحسابات**" ، الجامعة الأردنية ،عمان،1986 ، ص :5 .

3 - عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى محمد ابوطبل ، "**المراجعة وأصولها العلمية**" ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1982، ص: 26 .

المختلفة و التقرير عنها في القوائم المالية، وينتهي الفحص الذي يقوم به المدقق بتقرير مكتوب يوضع تحت تصرف الجهات التي تعتمد على القواعد المالية التي يعطي المدقق رأيه المهني فيها".[1]

أما "أمين السيد أحمد لطفي" فقد عرف التدقيق بأنه "تلك العملية المنتظمة التي تؤدى عن طريق مدقق مؤهل وحيادي للتحقق من صحة معلومات ومزاعم قابلة للتحقق منها تتعلق بأنشطة وأحداث مالية ومطابقة نتائجها الاقتصادية مع معايير المحاسبة مقررة عن طريق جمع وتقييم أدلة إثبات التدقيق (إقرارات ومصادقات وملاحظات واستفسارات وفحص) مع التقرير عن نتائج تلك العملية للأطراف المستخدمة لتلك المعلومات لاستخدامها في اتخاذ قراراتها".[2]

كما عرف بونال وجارموند « Bonnault et Germond » على انه"اختبار تقني صارم وبناء بأسلوب من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها".[3]

في حين يعرف أحمد حلمي جمعة التدقيق المحاسبي على أنه "عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات المنشأة فحصا فنيا انتقاديا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة التقارير المالية للمنشأة معتمدا في ذلك على قوة و متانة نظام الرقابة الداخلية.[4]

أما تعريف "Guy Beneditct et Rene " التدقيق هو" فحص انتقادي يسمح بالتأكد من المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة، فالتدقيق هو الفحص الذي ينفذه مهني مستقل وخارجي عن المؤسسة من أجل التصريح برأيه حول صحة ومصداقية الحسابات السنوية، فالتدقيق يهدف إلى المصادقة على الحسابات السنوية للمؤسسة".[5]

يتضح من خلال هذه التعاريف بأن التدقيق هو"عملية منهجية منظمة تقوم على تقييم موضوعي لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والأحداث الاقتصادية والتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين".

---

1 - احمد نور، "**مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"،الدار الجامعية للطباعة و النشر،الإسكندرية ،مصر، 1990، ص : 6.

2- أمين السيد احمد لطفي،"**مسؤوليات و إجراءات المراجع في تقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة**" ،الدار الجامعية الإسكندرية مصر،2005،ص: 2.

3- حكيمة مناعي ،"**تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر**"،مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة، جامعة باتنة ،2009، ص :11.

4- احمد حلمي جمعة، مرجع سبق ذكره،ص :08.

5-- Benedict.G et Krarel .R "**Evaluation du contrôle interne**" Foucler ,Paris ,1990, P :07.

**المطلب الثالث: أنواع التدقيق و المعايير التي تحكمه**

يتكون التدقيق المحاسبي من عدة أنواع كما أن هناك معايير متعارف عليها تحكمه.

**1- أنواع التدقيق:**

يمكن التمييز بين عدة أنواع من التدقيق وفي ما يلي تقسيم التدقيق المحاسبي حسب وجهة نظر أغلب الباحثين :[1]

**1-1-من حيث نطاقه:**

وينقسم إلى:

**1-1-1- التدقيق الكامل:** وهو الذي يخول للمدقق إطار غير محدد للعمل الذي يؤديه، ولا تضع الإدارة أو الجهة التي تعين المدقق أية قيود على نطاق مجال عمله وفي ظل كبر حجم المؤسسات وتعدد عملياتها بات من الضروري على المدقق أن يتبنى أسلوب العينة على أن يبدي رأيه الفني عن مدى سلامة القوائم المالية الكاملة بغض النظر عن المفردات التي شملها فحصه بصفتها تقع كلية على مسؤوليته.

**1-1-2- التدقيق الجزئي:** في هذا النوع يقتصر عمل المدقق على بعض العمليات أو البنود دون غيرها كتدقيق النقدي أو الديون أو الحقوق.

**1-2- من حيث توقيت عملية التدقيق:**

ويصنف إلى:

**1-2-1- التدقيق النهائي:** وهو الذي يبدأ بعد انتهاء الدورة المحاسبة وإعداد الحسابات والقوائم المالية الختامية، ويلجأ المدقق الخارجي إلى هذا الأسلوب عادة في المؤسسات صغيرة الحجم والتي لا تتعدد فيها العمليات بصورة كبيرة.[2]

**1-2-2- التدقيق المستمر:** يعتبر هذا النوع من التدقيق بالغ الأهمية في المؤسسات الكبيرة أين يتم التدقيق أثناء الدورة المحاسبية، حيث تستوجب زيارة المدقق المحاسبي مرات عديدة بشكل دوري أو بشكل جزئي.

---

1- محمد توفيق محمد ،" **أصول المراجعة -الأصول العلمية و الممارسات العملية-** "، الدار الجامعية للطباعة والنشر، القاهرة ،1992 ، ص :17.

2-محمد سمير الصبان ومحمد القيومي،" **المراجعة بين النظرية و التطبيق** "،الدار الجامعية ، بيروت ، 1990، ص :50 .

**1-3- من حيث القائم على التدقيق:**

وينقسم إلى:

**1-3-1- التدقيق الخارجي:** في هذا النوع من التدقيق فإن المدقق الخارجي وهو ذلك الشخص المؤهل عمليا وعلميا لتدقيق حسابات المؤسسة الاقتصادية حيث يتمتع باستقلالية تامة، أما فيما يخص تأهيل المدقق الخارجي فإما يكون تماشيا مع معايير الدولية أو مع معايير البلد الذي يعمل فيه المدقق وعادة يقوم المدقق الخارجي بتدقيق نظم الرقابة الداخلية والقيود وسجلات المحاسبية وإبداء رأيه في عدالة المركز المالي.[1]

**1-3-2- التدقيق الداخلي:** يعتبر ظهور التدقيق الداخلي لاحقا لتدقيق الخارجي ومن تم فهو يعتبر حديث إذ ما قورن بالتدقيق الخارجي، ويعتبر التدقيق الداخلي فحص لعمليات المؤسسة ودفاترها بواسطة الإدارة أو قسم داخل المؤسسة له حرية الحكم والاستقلالية في التصرف من أجل الوقوف على:

- التأكد من السير الحسن لإجراءات الرقابة الداخلية؛
- التحقق من صحة المعلومات والبيانات المستخدمة؛
- انسجام العمليات واحترامها للقوانين؛
- فعالية نظام الرقابة الداخلية.

و الجدول التالي يوضح الفرق بين أهم نوعين لتدقيق.

1- محمد بوتين ، "**المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص :47 .

**الجدول رقم(1-1):التمييز بين التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي**

| البيان | التدقيق الداخلي | التدقيق الخارجي |
|---|---|---|
| الهدف | 1 -تحقيق أعلى كفاءة إدارية وإنتاجية من خلال القضاء على الإسراف واكتشاف الأخطاء والتلاعب في الحسابات.<br>2-التأكد من صحة المعلومات المقدمة للإدارة للاسترشاد بها في رسم الخطط و اتخاذ القرارات و تنفيذها. | إبداء الرأي الفني المحايد عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية عن فترة محاسبية معنية وتوصيل النتائج إلى الفئات المستفيدة منها. |
| علاقة القائم بعملية التدقيق بالمؤسسة | موظف من داخل المؤسسة (تابع). | شخص طبيعي أو معنوي مهني من خارج المنشاة (مستقل). |
| نطاق وحدود المدقق | تحدد الإدارة نطاق عمل المدقق، كما ان طبيعة عمل المدقق الداخلي يسمح له بتوسيع عمليات الفحص و الاختبارات. | يتحدد نطاق و حدود العمل وفقا لعقد الموقع بين المؤسسة و المدقق الخارجي ، والعرف السائد ومعايير المراجعة المتعارف عليها و ما تنص عليه القوانين المنظمة لمهنة التدقيق المحاسبي . |
| التوقيت اللازم للآداء | -يتم الفحص بصورة مستمرة طوال السنة المالية.<br>-اختيارية وفقا لحجم المؤسسة. | -يتم الفحص مرة واحدة (نهائية) أو خلال فترة دورية أو غير دورية.<br>-إلزامية وفقا للقانون السائد. |
| المستفيدين | إدارة المؤسسة. | 1-قراء القوائم المالية<br>2-أصحاب المصالح<br>3-إدارة المؤسسة |

**المصدر**:أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن،2001، ص:18.

## 1-4- من حيث الالتزام القانوني:

ويصنف هذا النوع من التدقيق إلى:

**1-4-1- التدقيق الإلزامي** : وهو ذلك التدقيق الذي تلتزم به المؤسسات وفقا للقانون السائد (قانون الشركات قانون الضرائب) و من ثم يترتب عن عدم القيام بذلك التدقيق وقوع المؤسسة المخالفة تحت طائلة العقوبات المقررة.

**1-4-2- التدقيق الاختياري:** وهو ذلك الذي يتم دون إلزام قانوني بل يطلب من مجلس الإدارة و المساهمين قصد الاطمئنان على الحالة المالية للمؤسسة وأن المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي وعن نتائج الأعمال والمركز المالي ذات مصداقية وعدالة.[1]

**1-5- من حيث مدى الفحص:** يقسم إلى:

**1-5-1- التدقيق التفصيلي:** ويقوم فيه المدقق المحاسبي بفحص جميع القيود والدفاتر والسجلات والمستندات للتأكد من أن جميع العمليات مقيدة بانتظام و أنها صحيحة.

**1-5-2- التدقيق الاختياري:** وهو ذلك التدقيق الذي يعتمد اقتناع المدقق بصحة وسلامة نظام الرقابة الداخلية و يتم هذا التدقيق بإتباع أحد هذه الأساليب:

- ❖ التقدير الشخصي.
- ❖ علم الاحصاء.

**2- معايير التدقيق:**

تعتبر معايير التدقيق أداة لقياس جودة الأداء في مهمة التدقيق وهي تعني وجود أساس للمقارنة وتنقسم معايير التدقيق إلى ثلاث مجموعات كما هو موضح في الشكل رقم (1-1) .

**2-1- معايير العامة:**

إن التدقيق عبارة عن قواعد وأسس وقوانين ومعايير لذا ينبغي على المدقق مراعاة المعايير أثناء مهنته حتى لا يكون مقصرا.[2]

وقد كان الفضل الكبير للمجمع الأمريكي في صياغة هذه المعايير بصورة شاملة، فالمعايير العامة تتعلق بالتكوين الشخصي للقائم بعملية التدقيق المحاسبي، حيث يجب على الخدمات المهنية أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين.[3] ويطلق كذلك على المعايير العامة إسم المعايير الشخصية وتشتمل على ما يلي:

1- ديلمي عمر،"**أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية** "،مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة ،جامعة باتنة ، 2009، ص :07 .
2- محمد بوتين ،مرجع سبق ذكره ،ص :38 .
3-محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي ، "**المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق**"، الدار الجامعية ،مصر ،2001، ص :30 .

### 2-1-1- معايير تأهيل المدقق:

بالرغم من أن أي شخص قد تتوفر فيه الكفاءة في مجالات عديدة إلا أنه لا يستطيع مقابلة احتياجات التدقيق بدون التعليم والخبرة في هذا المجال والتي تمكنه من إبداء رأي تثق فيه وتعتمد عليه أطراف متعددة في اتخاذ قرارات معينة:

وينص هذا المعيار على ضرورة توفر عاملين أساسيين في المدقق:

- التأهيل العلمي (التعليم)؛
- التأهيل العملي (الخبرة و الكفاءة).[1]

### 2-1-2- الاستقلال:

لكي تصل مهنة التدقيق إلى درجة ثقة مستخدمي القوائم المالية التي تتم مراجعتها يجب أن تتوفر بعض المعايير الأساسية التي تدعم هذه المهنة.

ولكي تعتمد الأطراف المستفيدة من القوائم المالية على هذه القوائم يجب أن تتم تدقيقها من قبل شخص يتمتع بالاستقلال والحياد عند إبداء رأيه خاصة وأنه يكون هناك أحيانا تعارض بين الإدارة و الملاك.

### 2-1-3- العناية المهنية الواجبة:

يتوقع الجمهور أن المدقق سيؤدي عملية التدقيق المحاسبي بمهارة وعناية مهنية مرتفعة، إن إتباع معايير التدقيق المتعارف عليها يمثل أحد المقاييس المرجعية للعناية المهنية الواجبة، ومع ذلك فإن إتباع تلك المعايير لا يعتبر دائما كافيا فإذا ما قام الشخص الحريص بشكل معقول بعمل الكثير على سبيل المثال للتحقق من الوجود المحتمل للغش، فسوف يتم التأكد غالبا من أن ذلك المدقق قد قام بواجبه على أحسن وجه .[2] ولكي يلتزم مراجع الحسابات بمعيار بذل العناية المهنية ، يجب عليه الوفاء بمسؤولية القانونية والمهنية.

1-حكيمة مناعي، مرجع سبق ذكره، ص :26 .

2-أمين السيد احمد لطفي،مرجع سبق ذكره، ص :14 .

### 2-2- معايير الفحص الميداني:

توفر الكفاءة والاستقلالية لدى مدقق الحسابات غير كاف للقيام بمهنته على أحسن وجه وإعطاء الرأي الصحيح حول شرعية وصدق الحسابات ومن أجل ضمان نوعية جيدة للأعمال فهناك أيضا معايير العمل الميداني المتعلقة بتنفيذ عملية التدقيق يجب على مدقق الحسابات أن يكون ملما بها، وأن يلتزم بها أثناء تنفيذه للمهمة وذلك حتى يستطيع تقديم عمله بالجودة المطلوبة.ومن أهم معاييره ما يلي:

#### 2-2-1- التخطيط والإشراف:

يتضمن تخطيط عملية التدقيق الاستراتيجي بمعنى الرؤية والخطط التي سيتبعها مدقق الحسابات عند قيامه بأعمال التدقيق، ويجب على المدقق في نهاية هذه الخطوة أن يقوم بإعداد برنامج المراجعة والتدقيق مستفيدا من ذلك بالمعلومات التي تحصل عليها خلال فترة التخطيط أما الإشراف فإنه يتضمن توجيه المساعدين القائمين على تنفيذ وتحقيق أهداف الفحص والتدقيق وتحديد ما إذا كانت هذه الأهداف قد تحققت في نهاية العمل الميداني أم لا.

ويعد الإشراف الملائم أمرا ضروريا في التدقيق المحاسبي، حيث أن العديد من أنشطة العمل الميداني يتم تنفيذها بواسطة مساعدين الذين تم اختيارهم لذلك.[1]

#### 2-2-2- تقييم نظام الرقابة الداخلية:

يجب أن تتم دراسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية بصورة سليمة كأساس لتحديد مدى الاعتماد عليه،وبالتالي تحديد حجم الاختبارات اللازمة والتي تحدد إجراءات التدقيق الضرورية ويمكن للمدقق دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية من خلال تجميع المعلومات عن المؤسسة بالوسائل التالية:[2]

- الوصف الكتابي لنظام الرقابة الداخلية؛
- استخدام خرائط التدفق لوصف نظام الراقية الداخلية؛
- إعداد قوائم استقصاء عن نظام الرقابة الداخلية؛

و بعد الدراسة السابقة يقوم المدقق بإعداد ورقة عمل تتضمن:

- نقاط ضعف في نظام الرقابة الداخلية؛

1-امين السيد أحمد لطفي ، "التطورات الحديثة من المراجعة"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، ، 2007 ،ص :46.
2--احمد حلمي جمعة، المرجع سبق ذكره، ص:26.

- نقاط قوة في نظام الرقابة الداخلية؛
- التوصيات المقترحة للمنشأة محل التدقيق.

### 2-2-3- الحصول على دليل إثبات التدقيق:

يجب أن يتم الحصول على دليل إثبات كاف وصالح، أي قابل للاعتماد وملائم من أجل تقييم التأكيدات المنظمة في القوائم المالية والمتضمنة دليل إثبات معقول ويتم الحصول على أدلة التدقيق المحاسبي عن طريق الفحص المسندي، والمرجعة الحسابية، والملاحظات والإجراءات الأخرى في هذا المجال.[1]

### 2-3- معايير إعداد التقرير:

بعد أن تم التطرق إلى المعايير العامة أو الشخصية ومعايير العمل الميداني سوف يتم عرض في هذا الجزء معايير إعداد التقرير وتتمثل في المنتوج المادي الأساسي المتضمن المعلومات المبلغة من المدقق المحاسبي إلى كافة المستخدمين ويعرف التقرير على أنه"وثيقة مكتوبة تصدر عن شخص توفرت فيه مقومات علمية وعملية وشخصية معينة وتوفرت له ضمانات تجعله أهلا لإبداء رأي فني محايد، يتضمن إيجاز ما قام به المدقق من عمل، ورأيه في انتظام الدفاتر والسجلات ودقة ما تحتويه من بيانات محاسبية ومدى تعبير القوائم المالية الختامية عن نتيجة النشاط والمركز المالي للمؤسسة".[2]

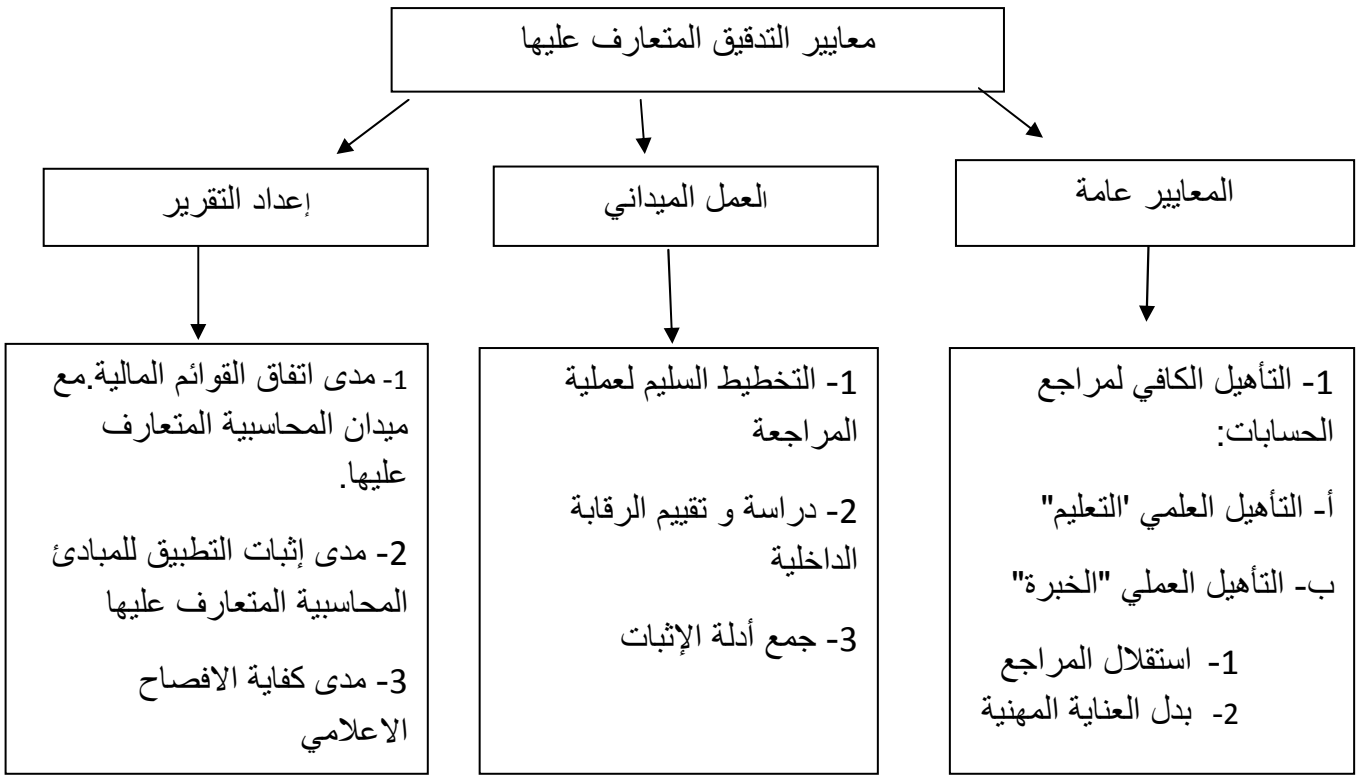
ويجب أن ينص تقرير المدقق المحاسبي عند إبداء رأيه عن مدى تطبيق المبادئ المحاسبية في إعداد القوائم المالية وكذا:

- عن ما إذا كانت المبادئ التي طبقت عند القيام لعملية التدقيق لم تختلف عن المبادئ التي طبقت عند إعداد القوائم المالية الخاصة بالدفاتر للفترات السابقة.
- يجب أن تكون القوائم المالية المستعملة لإبداء الرأي معبرة تعبيرا كافيا عما تحمله هذه القوائم من معلومات وما لم يذكر في التقرير ما يفيد خلاف ذلك.
- يجب أن يكون تقرير المدقق ملم بكل القوائم المالية لكونها وحدة واحدة عند إبداء رأيه وفي حالة استحالة ذلك يجب على المدقق أن يذكر الأسباب التي أدت إلى عدم إبداء رأيه.

1-حسين القاضي و مأمون توفيق حمدان، "**أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية**"، دار الرواق للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن، 1999، ص :13. .

2-ابراهيم علي عشماوي، "**أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية**"، طوفي مصر للطباعة ، مصر، بدون تاريخ، ص :115 .

**الشكل رقم(1-1 ): معايير التدقيق المتعارف عليها**




Source : Ray whittington and kurt pany ; principles of auditing

Walfth edition, Mc Graw-Hill NewYork, USA, 1998, P :37.

**المطلب الرابع:حقوق وواجبات المدقق المحاسبي**

باعتباره القائم على وظيفة التدقيق حيث يملك هذا الأخير مجموعة من الحقوق والوجبات نوجزها في مايلي:

**1- حقوق المدقق:**

يتمتع المدقق ببعض الحقوق والتي تسمح له بالقيام بالفحص الشامل للدفاتر وسجلات، ويمكن تحديد بعض الحقوق الرئيسية لمدقق الحسابات فيما يلي:[1]

1-المواد 32،36،37،38 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 و المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية ،العدد 42 ،الموافق لـ 2010/07/11.

- يمكن لمحافظ الحسابات الإطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبة والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة كل الوثائق و الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة*.
- يمكن لمحافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.
- حق الامتناع عن إبداء رأيه في القوائم المالية إذا لم يستطيع تكوين رأي حولها وعليه طرح الأسباب التي عرقلته.
- حق طلب البيانات و الإيضاحات التي يراها المدقق ضرورية لذلك.

**2- واجبات المدقق:**

تتمثل واجبات المدقق في:[1]

- فحص حسابات الشركة والتحقق من القيود والكشف عن الأخطاء والتحقق من الحسابات الختامية؛
- احترام سرية المعلومات التي تحصل عليها نتيجة العلاقات المهنية؛
- الإبلاغ عن نواحي قصور في الرقابة الداخلية للمكلفين بالحكومة والإدارة حسب معيار التدقيق رقم (265)؛
- تدقيق الأرصدة الافتتاحية حسب (معيار التدقيق رقم 510)؛
- تقديم الاقتراحات التي يراها صالحة لحسن سير المؤسسة أو الشركة؛[2]
- التحقق من تطبيق قواعد المحاسبة و المراجعة ومدى ملائمتها القوانين المعمول بها محليا و دوليا؛
- حضور الجمعية العمومية ة والتأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت في الاجتماع.

1- حاتم القواسمي ، "**واجبات ومسؤوليات المدقق** "، متوفر على الموقع الالكتروني :www.ccd.gov.jo

2-خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، " **علم تدقيق الحسابات النظري و العملي**"، الطبعة الاولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع، الأردن،2008، ص:128.

* أنظر الملحق رقم 2

**المبحث الثاني: واقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي**

إن الدافع الرئيسي وراء التحرك نحو تدويل التدقيق يتمثل في عولمة أنشطة الأعمال حيث أنه كلما كانت المنشأة متعددة الجنسيات كلما طلب من المدققين أن تكون خدماتهم ونصائحهم متعددة الجنسية على نفس القدر من التكافؤ، وعلى هذا سيتم القيام بإبراز أسباب الطلب على التدقيق في البيئة الدولية، أكبر المكاتب على المستوى الدولي في هذه المهنة وموقع من التدقيق من الانهيارات المالية و أخيرا إبراز علاقة المدقق بالبيئة الدولية.

**المطلب الأول: الطلب على التدقيق في البيئة الدولية:**

هناك عدة أسباب وراء دراسة التدقيق في إطار دولي:[1]

**1- أسباب تاريخية:**

هناك عدد من البلدان قدمت مساهمات لتطوير التدقيق ففي القرنين الرابع عشرة والخامس عشرة كانت مدن ايطاليا هي الرائدة في التجارة وكذلك في المحاسبة و بعدها أوروبا، وبعد ذلك دول العالم،لعل إحدى النتائج المستمرة لتلك تتمثل في عدد الكلمات المحاسبة والمالية باللغة الانجليزية التي هي من أصل إيطالي،و كأمثلة عن ذلك البنك Bank، ورأس المال Capital، والنقدية Cash، وفي القرن التاسع عشرة، أخذت بريطانيا القيادة في إدارة الأمور المحاسبية و لتحقت بها الولايات المتحدة الأمريكية، لذلك أصبحت الانجليزية لغة مقررة كلغة للمحاسبة عبر العالم.

**2- الشركات متعددة الجنسيات:**

تم تعريف الشركات متعددة الجنسيات بشكل واسع على أنها "تلك الشركات التي تنتج السلع أو الخدمات في دولتين أو أكثر، ويمكن أن تعزى الزيادة الكبيرة في التجارة العالمية منذ الحرب العالمية الثانية إلى تطوير هذا النوع من الشركات".

فظهور الشركات العالمية متعددة الجنسيات وتزايد دورها في العلاقة الدولية، أوجد مشكلة مزدوجة أمام مهنة المحاسبة والتدقيق، فتزايدت أهمية المعلومات المالية التي يتم تدقيقها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية.

[1]-أمين السيد احمد لطفي، "**المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال**"،الدار الجامعية،الإسكندرية ،2005 ،ص ص :108 ،115.

كما تلعب تلك الشركات دورا رئيسيا في تحويل التكنولوجيا المحاسبة من بلد إلى أخر فوجود تلك الشركات قد أضفى أبعادا جديدة في مجال المراجعة والتدقيق.[1]

### 3- القابلة للمقارنة:

ربما تعتبر المقارنة أكثر أسباب الدراسة الدولية لتدقيق فمثلا المحاسبين الأمريكيين الذين يرغبون في دراسة دور تشريع الشركات في التقرير المالي يمكن ان يتطلعوا ليس فقط للخبرات البريطانية والألمانية ولكن أيضا إلى الخبرات الهولندية حيث تزايدت تشريعات الشركات ليصبح لها تأثير رئيسي منذ عام 1970.

### 4- الأسباب الاقتصادية:

إن دراسة الأسباب الاقتصادية لتدقيق تعتبر مفيدا لفهم حتمية التدقيق وإدراك المشاكل القانونية التي تواجه المدققين؛ وعموما فإنه كلما أصبح المجتمع والأعمال أكثر تعقيدا أصبح الطلب ضروريا لذلك و من أهم الأسباب هي:[2]

- تعقد عمليات التبادل.
- الطلب المتزايد في أسواق رأس المال و بورصات أوراق المالية

## المطلب الثاني: المكاتب الدولية لتدقيق

إن أكثر ثلاث عوامل مؤثرة في قرار التفضيل بين مكاتب التدقيق الدولية هي:[3]

- التعامل السابق بين مكاتب التدقيق والزبون.
- أتعاب المدقق.
- السمعة والشهرة.

[1] – حواس صلاح ،"**التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية** "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،جامعة الجزائر، 2008،ص ص :154، 155 .

[2] – أمين السيد احمد اطفي، مرجع سبق ذكره ،ص :124 .

[3] – محمد آمين مازون ،"**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3 ،2011، ص :51.

وهنا نجد نوعين رئيسيين من المكاتب:

**1- مكاتب التدقيق الأربعة الكبرى:**

لقد شهد التدقيق توجه كبيرا نحو مكاتب الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عددا من الدول ثم جميع أنحاء العالم، حيث كانت ثماني مكاتب كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق التدقيق للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية من أنحاء العالم كافة، ثم اندمجت بعض هذه المكاتب الثمانية الكبار مع بعضها البعض خلال عقد التسعينات إلى أن أصبحت خمس مكاتب، ولكن اكبر هذه المكاتب ؛ ANDERSN ARTHER تعرضت لتصفية في أعقاب فضيحة ENRON حيث تم بيعها مع العاملين فيها في الشرق الأوسط إلى( ERNStand.YonNG )أما المكاتب الأربعة في العالم هي:

1-DELLOITTE؛

2-PRICEW ATER HOUSE COOPER؛

3-ERNST AND YOUNG؛

4-KPMG.

و الجدول التالي يوضح خصائص كل مكتب.

**الجدول رقم(1-2): خصائص مكاتب التدقيق الاربعة**

| اسم المكتب / خصائص المكتب | DELOITTE | PRICEWATER HOUSE COOPER | ERNST AND YOUNG | KPMG |
|---|---|---|---|---|
| تاريخ التأسيس والنشأة | 1845 لندن | 1894 | 1849 فردية منذ 1989 | 1870 اصبحت فردية في 1987 |
| مكان التأسيس | نيويورك، لندن | نيويورك | لندن | امستردام-هولندا |
| المؤسسين | James quigley John connolly chairman | Samuel Dipiazza | | Jeremy Rosenberg –Brendam Flangan |
| النشاط | خدمات مهنية | محاسبة،خدمات،مهنية،ضرائب | خدمات مهنية | خدمات مهنية |
| المنتجات | مراجعة، ضرائب، مالية | خدمات مهنية | محاسبة | مراجعة ،ضرائب |
| الدخل(2007) | 23,1بليون دولار | 25,1 بليون دولار | 21,1 بليون دولار | 16,9بليون دولار |
| عدد العمال | 155000 عامل، أفريل 2007 | 146000 عامل | 130,000 عمال | 113000 عامل |
| الموقع الالكتروني | www.deloitte.com | www.pwc.com | www.ex.com | www.kpmg.com |

**المصدر : من إعداد الطالب باعتماد على مواقع إلكترونية لكل مكتب.**

## 2- مكاتب التدقيق الأخرى:

يمكن أن تعامل مكاتب التدقيق على أنها تمثل مجموعة متجانسة فمن جهة هناك عدد كبير من المكاتب المحاسبية الصغيرة التي تضم عددا قليلا من المهنيين ومن جهة أخرى هناك مكاتب لديها شبكة أعمال دولية. أيضا على الرغم من عدم امتدادها الموسع مقارنة بشبكة أعمال الأربعة الكبار.

والجدول التالي يوضح المقارنة بين مكاتب التدقيق الكبرى و المكاتب الأخرى:

**الجدول رقم (1-3): الفرق بين مكاتب التدقيق الأربعة ومكاتب الأخرى**

| مكاتب التدقيق الكبرى | مكاتب الأخرى |
|---|---|
| -تفضل تطبيق المعايير الصادرة عن الهيئات المهنية المحلية والدولية.<br>-تعمل على وضع مخطط عمل ملائم لأعمال تدقيق الحسابات.<br>-تعمل على تحقيق الفعالية في انجاز أعمال التدقيق.<br>-تعمل على انتهاج أساليب جديدة تزيد من جودة الخدمات المؤداة بغض النظر عن التكاليف المقابلة لها. | -لا تميل كثيرا إلى تطبيق جميع معايير التدقيق خصوصا المستحدثة منها.<br>-تستخدم وسائل لتقييم نظام الرقابة الداخلية دون أن يضع المدقق فيها خطة تدقيق معينة ومحددة.<br>-قد تحقق كفاية عالية ولا تحقق الفعالية المطلوبة تماما.<br>-لانتهج أساليب جديدة ومتطورة عند أدائها لأعمال التدقيق لتخوفها من انعكاسها على التكاليف. |

**المصدر**: حسب طه عبد الوهاب المراجعة ، "النظرية العملية و الممارسة المهنية "، جامعة المنصورة، 2004، ص ص:79 ،80.

**المطلب الثالث: موقع التدقيق المحاسبي من الانهيارات المالية الدولية**

بعد تزايد الفضائح والانهيارات المالية وإفلاس العديد من الشركات الكبرى وتعاظم الخسائر التي تكبدها المستثمرون وحالات الإرباك في الأسواق المالية العالمية؛ حيث كانت أخبار انهيار الشركات تثير الرعب بين الأوساط المالية العالمية؛ بسبب حالات الغش المتتالية التي ارتكبتها إدارة تلك الشركات والتي كانت تؤشر إلى وجود ثغرات في النظام المالي والقانوني المعمول به، حيث تعرضت مهنة المحاسبة والتدقيق لانتقاد شديد باعتبارها سببا من الأسباب الرئيسية في حدوث الأزمة و خاصة ما يتعلق بمعايير القيمة العادلة.

وبالعودة لحادثة انهيار شركة انرون وما تلا ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية حيث أثير الجدل في هذه المسؤولية اتجاهها ومن السبب في ذلك.

حيث كانت فيه عدة دراسات هدفت هذه الدراسة لإبراز السبب في هذه الأزمة حيث كان التساؤل عن دور معايير المحاسبة التدقيق و أخلاق المهنة في هذه الأزمة؟وتوصلت جل هذه الدراسات إلى النتائج التالية.[1]

1-أسامة عبد المنعم السيد علي وعمر إقبال المستهداني ،" **الأزمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقه أم أخلاقية** " ، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثامن ،ديسمبر 2010، ص :183 .

- لم يكن الانهيار الاقتصادي العالمي وحدوث الأزمة المالية العالمية بسبب ضعف في معايير المحاسبة والتدقيق أو القوانين الخاصة المرتبطة بها، ولكن حدثت بسبب ضعف أخلاقيات وتمادي مدراء الشركات التنفيذيين في استغلال تلك المعايير في تحقيق مصالح شخصية مرتبطة بشركاتهم.

- ضعف أخلاقيات مدققي الحسابات لتمسكهم بمعايير التدقيق والمحاسبة وعدم ممارستهم لموضوع الشك المهني عند تدقيق الحسابات الخاصة.

- هناك العديد من الجهات التي تقوم بإصدار المعايير المحاسبة ومعايير التدقيق ولكن المشكلة تكمن في مرونة هذه المعايير وعدم الزاميتها مما جعل المدققين يوظفون هذه المرونة في خدمة الشركات التي تستعين بخدماتهم.

- تعد حادثة انرون تذكيرا هاما لطبيعة العلاقة المهمة بين التدقيق الداخلي مع لجنة التدقيق حيث يحتاج المدققين الداخلين كما هو الحال بالنسبة المدققين الخارجين لرفع تقاريرهم الى لجنة التدقيق.

**المطلب الرابع: المدقق والبيئة الدولية**

باعتباره القائم على وظيفة التدقيق، شملت المساعي لتحقيق التدقيق الدولي شخص المدقق من خلال محاولة تقليل التفاوت بينه وبين نظرائه من مختلف الدول، بإضافة إلى نوع القيود والعوائق الجغرافية بالعمل على توحيد متطلبات التكوين وتحديد المتطلبات التي من الممكن أن تخول لأي مدقق العمل في إي بلد غير البلد محل اعتماده.

سيتم محاولة استعراض متطلبات محاولات الاتحاد الدولي للمحاسبين لاحتواء التباين في المواقف الأخلاقية واستعراض متطلبات التعليم والخبرة في بعض الدول.

**1- دليل السلوك المهني الاخلاقي الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين:**

يعتبر الاتحاد الدولي للمحاسبين أنه بسبب الاختلافات الدولية في الثقافة واللغة والنظم القانونية والإجتماعية فإن مهمة إعداد متطلبات تفصيلية للسلوك المهني تعد أمرا مهما ورئيسيا.

حيث وضع الاتحاد الدولي للمحاسبين دليلا للسلوك الأخلاقي في عام 1990 وعدل من عدة سنوات كان آخرها في عام 1998 بالرغم من أن مسألة السلوك الأخلاقي ترتبط بالنظام المطبق في كل مجتمع من المجتمعات الأمر الذي يجعل التباين في الموقف الأخلاقية بين مجتمع وآخر أمرا لا مفر منه ويحتوي هذا الدليل على ما يلي:

- ❖ أهداف عامة لممارسة مهنة التدقيق.
- ❖ المبادئ والقواعد الأساسية التي يجب إتباعها من قبل الأعضاء الممارسين للمهنة والتي تحقق الأهداف العامة للمهنة[1].

حيث تتطلب الأهداف العامة لممارسة مهنة التدقيق أربعة احتياجات هي:

**أ- المصداقية:** هناك حاجة في المجتمع المعلومات ونظم المعلومات.

**ب-المهنية:** هناك حاجة لأفراد يمكن تحديدهم بوضوح من قبل العملاء وأصحاب العمل والفئات المهنة.

**ج-جودة الخدمات:** يجب أن تكون الخدمات المقدمة في أعلى مستويات من الأداء.

**د-الثقة:** يجب أن يتمكن مستعملو هذه الخدمات من الشعور بالثقة بوجود إطار من الأخلاق المهنة التي تحكم شروط هذا العمل.

ولتحقيق أهداف مهنة التدقيق يجب أن تتوفر المبادئ التالية:

**أ- النزاهة:** و يقصد بها أن يكون المدقق أمينا في أداء خدمته.

**ب- الموضوعية:** ينبغي على المدقق أن يكون عادلا لا يسمح بالتحيز والإجحاف وتعارض المصالح أو تأثير الآخرين بتجاوز الموضوعية.

**ج- الكفاءة المهنية والعناية اللازمة:** ينبغي على المدقق أن يؤدي خدمته بكل عناية و كفاءة.

**د- السرية:** وجوب الاحتفاظ بكامل الأسرار حول المعلومات التي يحصل عليها أثناء واجباته المهنية.

**هـ-السلوك المهني:** يجب على المدقق بأن يتصرف بطريقة تتوافق مع سمعة المهنة و يمتنع عن أي سلوك يسيء إليها.

**و-المعايير الفنية:** يجب تنفيذ خدامته وهو حريص على متطلبات النزاهة والموضوعية وكذا الاستقلالية وكل المعايير الفنية و المهنية.

1- حسين احمد دحدوح،"**مراجعة الحسابات المقدمة(الإطار النظري والإجراءات العملية)**"، الجزء الأول،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009 ،ص 86:.

**2- متطلبات التعليم و الخبرة للمدقق في بعض الدول:**

**2-1 متطلبات التعليم والخبرة في الولايات المتحدة الأمريكية:**

اشترطت المعايير الأمريكية على الراغب في امتهان وظيفة مدقق أن يكون حاصلا على شهادة جامعية في المحاسبة و التدقيق و مع تربص 3 سنوات خبرة ميدانية، ووضعت جمعية المحاسبة الأمريكية برامج للتأهيل المهني في التدقيق و يتمثل هذه البرامج في:[1]

- برنامج التأهيل الأولي؛
- برنامج التركيز وتحديد المعلومات؛
- برنامج التأهيل المهني للحصول على العضوية المهنية؛
- برنامج التأهيل العالي لمن يحتلون مراكز التسيير؛
- برنامج التطوير للإطلاع على أحداث التطورات في مجال التدقيق ؛
- برنامج التدريب الإداري؛
- برنامج التدريب الخاص.

**2-2 متطلبات التعليم و الخبرة في بريطانيا:**

يعالج هذا المعيار كفاءة المدقق من خلال التكوين العلمي و العملي له، فاشترط في شخص المدقق ما يلي:[2]

- أن يكون حامل لشهادات جامعية في التدقيق أو المحاسبة؛
- إجراء تربص 3 سنوات لدى أحد مكاتب التدقيق المعتمدة؛
- أن يجري الامتحان الأول حول المعارف الأساسية التي تتمثل في المحاسبة، الحقوق، التسيير، التنظيم؛
- التأكيد على المستوى الأول، ثم إجراء الامتحان الثاني حول التسيير المالي، التدقيق والجباية.

1-صديق مسعود،"نحو إطار متكامل للمراجعة المالية في الجزائر"،أطروحة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2004، ص :212.

2-صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره، ص ص:223،224.

**2-3 متطلبات التعليم و الخبرة في فرنسا:**

تشترط القوانين الفرنسية لمنح الترخيص لمحافظي الحسابات النجاح في امتحان النهائي بعد إتمام تربص مدته 3 سنوات،[1] إلا أن الحاصلين على دبلوم الخبرة المحاسبة معفون من هذا الامتحان.

**2- 4 متطلبات التعليم و الخبرة في مصر:**

يشترط للقيد في جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين في مصر أن يكون الطالب حاصلا على أحد المؤهلات الآتية:[2]

- دبلوم مدرسة التجارة العليا؛
- بكالوريوس التجارة من شعبة المحاسبة؛
- بكالوريوس المعهد العالي للعلوم المالية والتجارية؛
- بكالوريوس التجارة من شعب إدارة الأعمال مع دبلوم معهد الضرائب؛
- يشترط لنقل اسم الطالب من جدول المحاسبين والمدققين تحت التمرين إلى جدول المحاسبين والمدققين، أن يكون قد امضي مدة التمرين المحددة في أعمال المحاسبة والتدقيق؛
- ثلاث سنوات عمل للحاصلين على المؤهلات المنصوص عليها سابقا.

**2-5 متطلبات التعليم و الخبرة في الجزائر:**

حددت النصوص الجزائرية كفاءة مدقق الحسابات في عنصرين أساسية هما:

**2-5-1 التأهيل العلمي:**

الحائزون على شهادة التعليم العالي الآتية:[3]

- ليسانس في الفروع العلوم الاقتصادية؛
- شهادة المدرسة العليا للتجارة؛
- ليسانس تسيير؛

1-. صديقي مسعود، مرجع سبق ذكره ص ص:223، 224

2-محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره ،ص :62.

3-مقرر مؤرخ في 1999/03/24 صادر عن وزارة المالية.الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999/03/24 ص ص 04 ،06.

- ❖ شهادة المعاهد والمدارس المتخصصة في الإدارة أو المالية أو الجمارك؛
- ❖ شهادة جامعية التكوين المتواصل في المالية و المحاسبة.

### 2-5-2 التأهيل العملي:

كما تشرط القوانين في الجانب العملي متابعة تدريب مهني كخبير محاسب مدته سنتين يتوج بشهادة نهاية التدريب القانوني أو إثبات خبرة قدرها عشرة سنوات في الميدانين المحاسبي والمالي ومتابعة تدريب مهني مدته ستة أشهر.

غير أنه في إطار التعديلات الأخيرة التي مست مهنة التدقيق في الجزائر ممثلة في القانون 10-01 *يشترط أن يحوز المتقدم للمهنة الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها، والممنوحة من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية أو المعاهد المعتمدة من طرفه، على أنه لا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين على شهادة جامعية في الاختصاص.[1]

من خلال هذه المقارنة نلاحظ أن متطلبات التعليم والخبرة في الدول العربية ومنها (مصر-الجزائر) والدول الأجنبية أن هناك اختلاف في المتطلبات قبيل منح التراخيص، فأغلب الدول العربية تمنح التراخيص لمن أتم فترة التربص دون أي امتحان عكس الدول الأجنبية وهذا ما يعكس فروق بين الكفاءات وتحمل المسؤوليات لتدقيق الشركات الكبرى.

1-المادة 08 من قانون 10-01 مرجع سبق ذكره.

* أنظر الملحق رقم 2

## المبحث الثالث: مدخل إلى المعايير الدولية للتدقيق ISA

تتجلى أهمية التدقيق في كونه وسيلة تهدف إلى خدمة الأطراف المستخدمة للقوائم المالية، بحيث تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها ورسم سياستها وأهدافها والمتمثلة في الاستمرارية والبقاء في السوق التي تنشط فيه.

ومن أجل تقليل التفاوت في ممارسة المهنية من قبل المدققين وتوحيد مهنة التدقيق المحاسبي على غرار توحيد مهنة المحاسبة ومسايرة النظام المالي المحاسبي الجديد ظهرت الحاجة إلى وضع معايير أو قواعد يسترشد بها المدققين تسمى بمعايير التدقيق الدولية(ISA) وهو ما سيتم التطرق إليه في هذا المبحث من خلال كيفية صدور هذه المعايير و الهيئات المشرفة عليها و كذا علاقتها بمعايير المحاسبة الدولية وأهداف هذه المعايير.

### المطلب الأول: كيفية صدور المعايير التدقيق الدولية ISA

نتيجة إخفاق وإفلاس العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron and Worldcom طرح كثير من المشرعين، المحللين، أصحاب المصارف والمستثمرين، عدة تساؤلات حول دور المدقق ومدى فاعلية عملية التدقيق في الحفاظ على الثقة العامة في أسواق رأس المال.

هذه التساؤلات كانت بمثابة العنصر المحفز ولو جزئيا الذي تسبب في حدوث التغير الكبير الذي تشهده حاليا مهنة التدقيق، وأيضا بسبب الاختلاف في المعايير بين كل الدول فوجب إصدار معايير دولية تحظى بالقبول العام دوليا،وأيضا إدراك الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)أن الطريقة الأساسية لحماية الصالح العام تكمن في وضع وتعزيز وتطبيق معايير معترف بها دوليا كوسيلة لضمان مصداقية المعلومات التي يعتمد عليها المستثمرون وغيرهم من الأطراف المعنية.[1]

وأيضا لمسايرة النظام المالي الجديد وتوحيد التدقيق على المستوى الدولي الشيء الذي أدى إلى إعلان المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد الدولية (IAASB) في اكتوبر2007 انه سيصدر معايير التدقيق الدولية وقد تم ذالك في 15 ديسمبر 2008 على أن تكون سارية المفعول في 15ديسمبر 2009 حيث يتبع لجنة ممارسة التدقيق الدولية الخطوات التالية عند إصدارها لأي معيار دولي للمراجعة:[2]

- ✓ تكوين لجنة فرعية لاختيار الموضوعات التي تحتاج عمل دراسات منفصلة ومتعمقة حولها؛

[1]- الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق**"، طبعة الأولى، الجزء الأول ،2010، ص :04.

[2]-محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص : 71.

- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإجراء الدراسة المتعمقة على الموضوع المختار؛
- ✓ تقوم اللجنة الفرعية بإعداد مسودة المعيار 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 الدولة تعليقات وآراء هذه الأطراف على مسودة المعيار المقترح ثم تقوم بتنقيح صياغة المعيار؛
- ✓ بعد ذلك يتم إصدار المعيار في صورته النهائية.

وتجدر الإشارة إلى أن المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن الإتحاد الدولي لا تعطي الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع الأنظمة المحلية الخاصة بتدقيق المعلومات المالية في أي بلد ، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها هذه الأنظمة مع معايير التدقيق الدولية.[1]

لقد صدر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين حتى بداية سنة 1988م 27 معيارا، وفيما يلي بيان مبوب لها حسب سنة صدورها:

- ➢ في سنة 1980 م صدرت ثلاثة معايير هي :
  1. أهداف ومجالات تدقيق الحسابات (جانفي )؛
  2. كتاب تكليف مدقق الحسابات (جانفي)؛
  3. المبادئ الأساسية في التدقيق (سبتمبر).
- ➢ في عام 1981 صدرت أربعة معايير أخرى هي :

4- التخطيط (فيفري)؛

5-الاعتماد على عمل مدقق أخر (فيفري)؛

6 –دراسة وتقييم النظام المحاسبي والضوابط الداخلية المرتبطة به ( جويلية )؛

7- رقابة الجودة في أعمال التدقيق (سبتمبر ).

1- محمود السيد الناغي ،" **المراجعة – إطار النظرية والممارسة** " ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر ، مصر ، 1992 ، ص :136 .

- في عام 1982 صدرت أربعة معايير هي:

8- أدلة الإثبات في التدقيق الداخلي (جويلية )؛

9- التوثيق (جانفي) ؛

10- الاعتماد على عمل المدقق الداخلي ( جويلية )؛

11- الغش والخطأ (أكتوبر) .

- في عام 1983 صدر معياران آخران هما:

12- المراجعة التحليلية (جويلية )؛

13- تقرير المدقق عن البيانات المالية ( أكتوبر وعدل في جانفي 1989).

- في عام 1984 صدرت أربع معايير أخرى هي :

14- المعلومات الأخرى الواردة في مستندات عمليات مالية تم تدقيقها (فيفري )؛

15- التدقيق في بيئة المعالجة الآلية للبيانات ( فيفري )؛

16- أساليب التدقيق بالاستعانة بالحاسب الآلي ( أكتوبر)؛

17- الجهات التابعة ( أكتوبر).

- في عام 1985 صدرت خمسة معايير أخرى هي :

18- الاستفادة من عمل الخبير ( فيفري )؛

19- العينة في عمليات التدقيق ( فيفري )؛

20- اثر بيئة المعالجة الآلية للبيانات على دراسة وتقييم النظام المحاسبي (سبتمبر )؛

21- توقيت تقرير المدقق (أكتوبر )؛

22- الإقرارات الصادرة عن الإدارة (أكتوبر ).

- في عام 1986 صدر معياران آخران هما:

23- مبدأ الاستمرار ( جانفي)؛

24- تقارير خاصة للمدقق (أكتوبر ).

- في عام 1987 صدرت ثلاثة معايير أخرى هي:

25- الأهمية النسبية وخطر التدقيق (فيفري)؛

26- تدقيق البيانات التقديرية في المحاسبة ( أكتوبر )؛

27- فحص المعلومات المالية المتوقعة .

وصدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد الاتحاد الدولي تبويب هذه المعايير طبقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

وأخذ التبويب الأول ترقيما يبدأ من الرقم( 1)، في حين أخذ التبويب الثاني ترقيما يبدأ من الرقم (100) وفيما يلي أهم معايير التدقيق الدوليةISA :[1]

**1- معايير الأمور التمهيدية 100 -199**: وشملت على ما يلي:

- مقدمة تمهيدية عن المعايير الدولية لتدقيق و الخدمات ذات العلاقة (ISA100).

- إطار المصطلحات (ISA110).

- إطار المعايير الدولية للتدقيق (ISA120)

**2- معايير المسؤوليات 200-299**: وشملت على ما يلي:

- الأهداف العامة للمراجع المستقل وتنفيذ المرجعة وفق المعايير الدولية للتدقيق (ISA220)؛

- الاتفاق حول آجال وشروط مهمة المراجعة أو شروط التكليف بالمراجعة (ISA210)؛

- رقابة جودة مراجعة القوائم المالية (ISA220)؛

- توثيق المراجعة (ISA230)؛

- مسؤولية المراجع فيما يتعلق بأعمال الغش أثناء مراجعة القوائم المالية (ISA240)؛

- مراعاة القوانين والأنظمة عند التدقيق القوائم المالية (ISA250)؛

- الاتصال مع المسؤولين(ISA260)

**3- معايير التخطيط 300-399**: وتشمل ما يلي:

---

1-عمور جمال ، "**ضرورة إصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بتكيفها مع معايير الدولية (ISA)** ، ملتقى كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، سعد دحلب ،البليدة،2011 ص :10 .

- تخطيط مراجعة القوائم المالية (ISA300)؛

- الأهمية النسبية في التخطيط و تنفيذ العملية المراجعة (ISA320)؛

-إجابات المراجع فيما يتعلق بتقييم المخاطر (ISA330).

**4- معايير نظام الرقابة الداخلية 400-499**: و تتمثل في:

- تقدير المخاطر والرقابة الداخلية (ISA400)؛

- العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار عند التدقيق مؤسسات تستخدم مؤسسات خدمية (ISA402)؛

- تقييم الانحرافات المكتشفة أثناء التدقيق (ISA450).

**5- معايير أدلة الإثبات 500-599**: وتتمثل في ما يلي:[1]

- أدلة الإثبات (ISA500)؛

- أدلة إثبات-اعتبارات خاصة لبنود محددة (ISA501)؛

- مصادفات خارجية (ISA505)؛

- الإجراءات التحليلية (ISA520)؛

- العينات في عملية التدقيق (ISA530)؛

- الأطراف ذات العلاقة (ISA550).

**6- معايير الاستفادة من عمل آخرين 600-699**: وتشمل ما يلي:

- مراجعة القوائم المالية للمجمعات بما فيها استعمال أعمال مراجعي الفروع –اعتبارات خاصة (ISA600)؛

- استعمال أعمال المراجعين الداخلين (ISA610)؛

- استعمال المراجع الأعمال الخبير (ISA620).

1-عمور جمال، مرجع سبق ذكره، ص :11 .

**7- معايير استنتاجات المراجعة وإصدار التقارير 700-799**: وتتمثل في:

- الرأي والتقرير حول القوائم المالية (ISA700)؛

- التعبير عن رأي معدل أو مغير في تقرير المراجع المستقيل (ISA705)؛

- المعلومات المقارنة والقوائم المالية المقارنة (ISA710)؛

- مسؤولية المراجع فيما يتعلق بالمعلومات المقدمة في وثائق تحتوي على قوائم مالية ثم مراجعتها (ISA720)؛

**8- معايير تتعلق بمجالات متخصصة 800-899**: وتتمثل في:

- مراجعة قوائم مالية معدة طبقا لمرجعيات ذات طابع خاص واعتبارات خاصة (ISA800)

- مهمات تمس إصدار تقرير ملخص حول قوائم مالية (ISA810)

هناك معايير أخرى تمس مجالات عديدة كالمجالات المتخصصة و معايير المراجعة الداخلية و غيرها من المعايير.

والجدول التالي يلخص معايير التدقيق الدولية وفق آخر إصدار:

**الجدول رقم(1-4): معايير التدقيق الدولية وفق أخر إصدار.**

| رمز المعيار | عنوان المعيار | رمز المعيار | عنوان المعيار |
|---|---|---|---|
| ISA200 | أهداف تدقيق الحسابات ومبادئه العامة | ISA520 | الإجراءات التحليلية |
| ISA210 | شروط الارتباطات بمهمة التدقيق | ISA530 | عينة التدقيق و الوسائل الاختبارية |
| ISA220 | الرقابة على جودة أعمال التدقيق | ISA540 | تدقيق التقديرات المحاسبية |
| ISA230 | التوثيق | ISA550 | الأطراف ذات العلاقة |
| ISA240 | الغش و الخطأ | ISA560 | الأحداث اللاحقة |
| ISA250 | دراسة القوانين و اللوائح عند أداء عملية التدقيق | ISA570 | الاستمرارية |
| ISA260 | توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحكومة | ISA580 | إقرارات الإدارة |
| ISA300 | التخطيط | ISA600 | الاعتماد على أعمال مدقق آخر |
| ISA315 | الفهم الكافي للمؤسسة ومحيطها و أخطارها | ISA610 | الاعتماد على أعمال مدقق الداخلي |
| ISA320 | الأهمية النسبية | ISA620 | الاعتماد على أعمال الخبراء المتخصصين |
| ISA330 | إجراءات المدقق | ISA700 | تقرير المدقق عن القوائم المالية |
| ISA402 | التدقيق في حالة استخدام العميل لمنظمة خدمات | ISA710 | المقارنات |
| ISA500 | أدلة الإثبات في التدقيق | ISA720 | المعلومات الأخرى المرفقة للقوائم المالية |
| ISA510 | الأرصدة الافتتاحية في العمليات الجديدة | ISA800 | تقرير المدقق عن مهام التدقيق ذات الأغراض الخاصة |

**المصدر: من إعداد الطالب باعتماد على المراجع السابقة ذكرها.**

**المطلب الثاني : الهيئات المشرفة على معايير التدقيق الدولية**

تتمثل المنظمات التي استهدفت وضع معايير التدقيق الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيقها في:[1]

1- **الاتحاد الدولي للمحاسبينIFAC** :الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC هو المنظمة التي ترعى مهنة المحاسبة على نطاق العالم،حيث يبلغ أعضائه والمنتمين له 159 عضوا وزميلا في 124 دولة حول العالم وتم تأسيسه في عام 1977 وتتلخص مهمته في خدمة الصالح العام والاستمرار في تعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم، وينتمي إلى هذه المنظمة حوالي 2,5 مليون محاسب يعملون في مزاولة المهنة في القطاع العام وفي مجالات الصناعة والتجارة والمجالات الحكومية والأكاديمية حيث وضع برنامجا مؤلفا من عدة نقاط منها:

1-بن اعمارة منصور و حولي محمد ،"**النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة**"، الملتقى العلمي الدولي ،جامعة باجي مختار، عنابة ،2011،ص :7.

- ❖ وضع الإرشادات لممارسة المراجعة الدولية؛
- ❖ وضع دليل للسلوك المهني؛
- ❖ تنظيم و تعزيز تبادل المعلومات والمنشورات المهنية.

حيث يتم تنفيذ برنامج عمل بصورة رئيسة بواسطة مجموعات عمل تسمى لجان الفنية مثل:

- ❖ لجنة التعليم؛
- ❖ لجنة السلوك المهني؛
- ❖ لجنة المحاسبة المالية و الإدارية؛
- ❖ لجنة القطاع العام.

### 2- لجنة ممارسة التدقيق الدولية IAPC

لقد أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار منشورات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس IFAC، على أن تسعى لتحقيق القبول العام لتلك المعايير أو البيانات و تعزيزها، ويتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة التدقيق الدولية من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد.

و تتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولية ابتداء من سنة 1994 أعضاء من 13 دولة.

تعتبر المعايير الدولية التي تصدر عن الاتحاد الدولي IFAC بمعرفة لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC إطارا متجانسا وقابلا لتطبيق على مستويات المهنة الدولية التي لا تتعارض مطلقا مع معايير التدقيق المتعارف عليها من ناحية ولا تفرض على أية دولة إصدار معايير التدقيق خاصة بها من ناحية أخرى.

## المطلب الثالث:علاقة معايير التدقيق الدولية ISA بمعايير المحاسبة الدولية IAS

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

فالمحاسبة تتميز بطبيعة انشائية ناتجها النهائي يتمثل في القوائم المالية لبيان المركز المالي و نتائج الأعمال لمؤسسة ما.[1]

1- حواس صلاح، مرجع سبق ذكره، ص :161.

أما التدقيق فإنه يتصف بصيغة انتقادية تحليلة تتمثل في فحص و قياس ماأعدته المحاسبة لزيادة الثقة في القوائم المالية ومدى تغييرها في تمثيل الواقع لنتائج الأعمال و المركز المالي للمؤسسة محل التدقيق.

وقد برزت أهمية العلاقة بين معايير المحاسبة والتدقيق الدولية بظهور الشركات الدولية متعددة الجنسيات حيث تتبلور العلاقة بينهما من خلال محاور متعددة نذكر منها:[1]

- ✓ ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم 570 المتعلق بالاستمرارية بمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 الخاص بإفصاح عن سياسات المحاسبية حيث ينص على أن الاستمرارية هي احد الفروض الأساسية التي تبنى عليها قوائم المالية، تعرف والاستمرارية في هذا المعيار "ينظر إلى المؤسسة عادة على أنها مستمرة في نشاطها مستقبلا، ومن ثم يفترض عدم توفر نية التصفية أو تخفيض حجم عملياتها بصورة أساسية"
- ✓ ارتباط معيار التدقيق الدولي رقم700، [2] والذي يقضي بأن يعبر المدقق صراحة عن رأيه في فقرة مستقلة يبين فيها ما إذا كانت القوائم المالية ككل تظهر بصورة عادلة المركز المالي للمؤسسة و كذلك نتائج أعمالها ومصادر واستخدامات الأموال خلال فترة معينة، يرتبط هذا المعيار بمعيارين من معايير المحاسبة الدولية،ولهما المعيار الثالث عشر (13) المتعلق بطريقة عرض الموجودات والمطلوبات المتداول،وثانيهما المعيار الخامس(5) الذي يرتبط بالمعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية وبيان الحد الأدنى اللازم منها والتي تتضمنها الميزانية،وبيان الدخل والملاحظات والبيانات الأخرى والمعلومات التفسيرية التي تعتبر جزءا مكملا للقوائم المالية.
- ✓ **المطلب الرابع المطلب الرابع : أهداف معايير التدقيق الدولية**

يحقق إصدار معايير التدقيق الدولية بعض الأهداف والمزايا للعديد من الأطراف سواء ممارسي المهنة أو مستخدمي القوائم المالية أو الشركات المتعددة الجنسيات، أو بعض الدول النامية التي لم تصدر معايير التدقيق بعد، أو تلك التي تسعى لتطوير معايير المحلية المطبقة في ممارسة المهنة لديها، وذلك بهدف رفع مستوى درجة الكفاءة في الأداء المهني لممارسة المهنة بها إلى المستوى الدولي وتتلخص أهم هذه الأهداف والمزايا في الآتي :[3]

1-خليفة احمد و حسني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، ملتقى الدولي، جامعة البليدة ،2011.

2--محمد أمين مازون،-مرجع سبق ذكره ،ص : 79 .

3- عيد معيوف الشمري،" **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية**" ، دار العامة للبحوث الطبعة الاولى ،الرياض ،1999 ص ص :29، 30.

1- الالتزام بقواعد الإفصاح الكافي والمناسب والذي تنصت نص عليه معايير الدولية بجانب الالتزام بقواعد التدقيق المناسبة وبتالي سيوفر للقوائم المالية الصادرة عن الشركات المتعددة الجنسيات سمة الموثوقية التي يتطلع إليها مستخدمو هذه القوائم، كما يجعل هذه القوائم صالحة للمقارنة والتحليل المالي.

2- وجود اللجان الفرعية المتخصصة لدى الاتحاد الدولي للمحاسبين مهمتها المتابعة المستمرة مما يوفر لهذه المعايير سمة المرونة التي تجعلها قادرة على الاستجابة للاحتياجات المتغيرة لأسواق رأس المال والمتعاملين فيها.

3- اشتمال معايير التدقيق الدولية على مجموعة من معايير التقرير غير خاضعة لأي مؤثرات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية يجعل تقرير مدقق الحسابات يصدر في شكل ومحتوى متفق عليه ومقبول في دول العالم المختلفة.

4- بإعداد القوائم المالية واعتماد المدقق في تدقيقها على معايير التدقيق الدولية سوف يجعل من السهل إجراء المقارنات بين القوائم المالية في أكثر من دولة والحصول على نتائج دقيقة وفعالة مادامت المعايير المستخدمة موحدة في هذه الدول.

5- وجود المعايير الدولية لتدقيق سوف يوفر لدول النامية الجهد والتكلفة لإنشاء معاييرها المحلية، خصوصا في ضوء نقص مواردها الاقتصادية من جهة وضعف منظماتها المهنية من جهة أخرى، وما على المنظمات المهنية في الدول النامية سوى الالتزام بالمعايير الدولية وتطبيقها بشكل كلي أو جزئي وبالتالي فإن ذلك سيؤدي إلى عالمية مهنة التدقيق.

نستخلص مما سبق أن إصدار معايير التدقيق الدولية يمثل خطوة متقدمة نحو تدويل مهنة التدقيق، الأمر الذي يتطلب من المنظمات المهنية والباحثين في حقل التدقيق السعي نحو توفير نوع من التوافق والملائمة بين معايير الدولية والمعايير المحلية في الدول التي توجد فيها معايير، وان تسعى الدول التي لم تتمكن من صياغة معايير خاصة بها بعد، إلى الالتزام بمعايير التدقيق الدولية كمرحلة انتقالية على الأقل لحين صياغة معايير خاصة بها على أن تتمشى وظروفها البيئية في حدود الإطار العام للمعايير الدولية، الأمر الذي سوف يؤدي إلى مصداقية المعلومات المالية على المستوى الدولي، ويجعل منها أداة فعالة لترشيد القرارات الاستثمارية على المستويين المحلي والدولي.

**خلاصة الفصل:**

على ضوء ما تقدم في هذا الفصل تم الوقوف على جملة من الاستنتاجات ، فتطور التدقيق المحاسبي كان نتاجا لتطور الواقع الاقتصادي عقب الثورة الصناعية والتغييرات التي مست الشركات جراء الانفصال التام بين الملاك والإدارة، الأمر الذي حتم ضرورة الاستعانة بطرف خارجي مستقل محترف يدلي برأي فني محايد موضوعي ، انتقل مضمونه من اكتشاف الغش ومنع الأخطاء إلى إبداء الرأي حول مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في مدى تمثيل هذه المعلومات للصورة الصادقة وللوضعية المالية أو نتائج المؤسسة.

. كما أنه وبسبب تشابك المصالح الاقتصادية على الصعيد الدولي، وبغية منح الأطراف الطالبة للتقارير ثقة أكبر في مخرجاتها وتعزيز وجود المهنة وزيادة مصداقيتها على الصعيد الدولي، تم الاهتداء إلى دليل للسلوك الأخلاقي يحدد جملة من المتطلبات والمبادئ التي ينبغي على المدقق التقيد بها للوصول إلى أعلى مستويات الاستقلالية والنزاهة لدى القيام بمهام التدقيق.

في نفس السياق، ورغبة في توحيد الممارسات المتعلقة بالتدقيق على مستوى مكاتب التدقيق المحلية وكذا الدولية، صدرت عن لجنة معايير التدقيق الدولية التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين جملة من المعايير تم تطويرها وتعديلها على مراحل مختلفة بعد ذلك عن طريق مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي ، وقد صدرت المعايير في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية النسبية ثم أعاد المجلس تبويبها وفقا لارتباطاتها بمراحل عملية التدقيق.

# الفصل الثاني:

# مدخل عام لحوكمة الشركات

**تمهيد:**

لقد تطور مفهوم الحوكمة بشكل لافت للنظر لاسيما في العقديين الأخيرين، وسيطر على مختلف الأدبيات الإدارية المعاصرة ولعل حصول هذا الموضوع بالذات في سنة 2009 على جائزة نوبل للاقتصاد لخير دليل على أهميته ودوره البارز والحاجة الملحة إليه، نظرا لتوسع أحجام المشروعات وتعقد عملياتها وانفصال الملكية عن الإدارة، والذي ولد أطرافا وعلاقات متشابكة ومتداخلة تؤثر سلبا على السير الحسن لشركات.

ففي ظل هذه الظروف بات كل طرف يسعى إلى ضمان وتعظيم منافعه ، ومصالحه دون مراعاة الآخرين في غالب الأحيان ونشأت بذلك مشكلة أخلاقية في التعامل ، والتي ساهمت في ظهور الحوكمة كأداة أساسية لتحسين الأداء علاوة على تطوير التنمية في الدول التي تتبنى سياسة التوجه نحو اقتصاد السوق، حيث تضع الحوكمة حدود بين الحقوق الخاصة والمصالح العامة، وتمنع إساءة استخدام السلطة في تسير الشركات.

ولتوضيح الإطار ألمفاهيمي لحوكمة الشركات تم تقسيم هذا الفصل إلى المباحث التالية:

**المبحث الأول** :ماهية حوكمة الشركات؛

**المبحث الثاني** : أسس وقواعد حوكمة الشركات؛

**المبحث الثالث** : تجارب بعض الدول في حوكمة الشركات.

**المبحث الأول : ماهية حوكمة الشركات .**

تعتبر حوكمة الشركات أحد المواضيع الحديثة في المجال المالي والمحاسبي، وهذا على مستوى الاقتصاد الجزئي ونظرا لما تمثله الشركات من عنصر أساسي لتنمية الاقتصاد الوطني، وجب تنميتها والحفاظ عليها من الانهيار انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف كل الأطراف المتعاملة فيها ومعها.

وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى تقديم عام حول حوكمة الشركات، وهذا من خلال أهم الدوافع الأساسية لظهورها وتطور مفهومها وكذا أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

**المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة الشركات .**

لقد حظي مفهوم حوكمة الشركات ضمن آليات علم الإدارة وتبلور تدريجيا نتيجة العديد من حالات الفشل التي هزت أركان كبريات الشركات المالية، من الدول المتقدمة التي كانت تعد مرجعا في الرشاد والتسيير الناجح، هذا من جهة ومن جهة أخرى الاضطرابات الذي شهد العالم نتائجها، من خلال الأزمة الاقتصادية الأخيرة فكل هذه العوامل اجتمعت لتعطي دفعة قوية لظهور حوكمة الشركات ووضعها في المقدمة، وعليه سيتم التطرق إلى عولمة أسواق رأس المال ثم نظرية الوكالة ثم إلى الفضائح المالية كأهم عوامل أدت إلى ظهور حوكمة الشركات.

**أولا : عولمة أسواق رأس المال.**

نتيجة لظهور متغيرات عالمية جديدة وأيضا لانفتاح الاقتصاد العالمي، حيث هناك سوق واحد يضم كل الدول وظهرت التكتلات الاقتصادية العملاقة والشركات المتعددة الجنسيات، حيث اهتمت بإزالة القيود المفروضة على حركة رؤوس الأموال والأفراد، مما أدى إلى ظهور مفهوم العولمة، وبالتالي أصبحت الشركات تعمل في بيئة تأثرت بالعولمة التي جعلت الأسواق عالمية والمؤسسات الدولية تتحرك بكل سهولة بين الدول.[1]

لهذا أصبح من الضروري حماية رؤوس الأموال من التحديات والفساد المالي والإداري خاصة إن المستثمرين أصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى أو قدر من التمويل، يطالبون بالأدلة على أن هذه الشركات يتم إدارتها وفق أسس وأساليب إدارية سليمة تقلل من الفساد المالي والإداري، وذلك من أجل الاستثمارات الحالية والمحتملة وفق قوائم مالية

[1]- زلاسي رياض ،" **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**" ، رسالة ماجستير ، ،تخصص محاسبة، جامعة سطيف، الجزائر،2010 ،ص :20 .

معدة على أساس معايير ذات درجة عالمية من الشفافية والوضوح والدقة، حتى يتمكنوا من اتخاذ قرارات سليمة بشأن استثماراتهم. ولهذا يسعى المستثمرون إلى الشركات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة للحوكمة.[1]

**ثانيا: نظرية الوكالة.**

تقوم على مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة، كما أنها تعتبر أساس العلاقة بين الإدارة والمساهمين.

1**–تعريف نظرية الوكالة** : يعتبر ( MACHLINGAMD JENS) من الأوائل الذين تطرقوا لنظرية الوكالة بهذا المصطلح فعرفوها على أنها "تعرف نظرية الوكالة كعلاقة بموجبها يلجأ شخص صاحب رأسمال الخدمات لشخص أخر يقوم بدله ببعض المهام، هذه المهمة تستوجب نيابته في السلطة "[2].

وتعتبر نظرية الوكالة في الشركة على أنها "مجموعة من العلاقات التعاقدية، وأن وجود الشركة يتحقق من خلال واحد وأكثر من هذه العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ماهي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط الشركة، وبالتالي يمكن دراسة سلوك الشركة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها ".[3]

**2– فروض الوكالة :**

تقوم نظرية الوكالة على ثلاثة فرضيات أساسية وهي:

1. يتميز كل من الوكيل والأصيل بالرشد الاقتصادي ويسعى كل منهما إلى تعظيم المنفعة الذاتية.
2. اختلاف أهداف و أفضليات كل من الأصيل والوكيل، فبينما يسعى الأول إلى الحصول على أكبر أجر معقول، أما بالنسبة للوكيل فيسعى إلى تعظيم منفعته الذاتية من خلال الحصول على أعلى قدر ممكن من الحوافز والمزايا .
3. اختلاف المخاطرة التي يتحملها كل من الأصيل والوكيل[4].

[1]- محمد مصطفى سليمان،"**دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي** "،دراسة مقارنة، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،الطبعة الثانية،2009، ص :20.

[2]- عمر علي عبد الصمد،" **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**"، رسالة الماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر، 2009، ص:4.

[3]- طارق عبد العالي حماد،" **حوكمة الشركات المفاهيم والمبادئ**"، دار الجامعية، مصر، 205، ص: 5.

[4]- طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص: 67.

**ثالثا : الانهيارات المالية.**

إن الانهيارات المذهلة لمنشاة الأعمال مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي وكارثة بنوك الادخار والإقراض في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافئات المسؤولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات، وكذلك الإفلاس الذي تعرضت له الكثير من الشركات وخاصة من الدول المتقدمة.[1] ومثال ذلك الانهيارات المالية التي حدثت في العدد من دول شرق أسيا وأمريكا اللاتينية عام 1999 وأزمة شركة أنرون Enron التي كانت تعمل في مجال تسويق الكهرباء والغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001، وكذلك أزمة شركة ورلدكوم worldcom الأمريكية للاتصالات عام 2002. والأزمة المالية العالمية لسنة 2008، وإذا نظرنا إلى أهم الأسباب التي أدت إلى هذه الانهيارات ترجع معظمها إلى الفساد الإداري والمحاسبي بصفة عامة والفساد المالي بصفة خاصة، مع مراعاة أن الفساد المحاسبي يرجع في أحد جوانبه إلى دور مراقبي الحسابات وتأكيدهم على صحة القوائم المالية وما تتضمنه من معلومات محاسبية، ذلك على خلاف المعلومات الحقيقية التي تعبر عنها الأوضاع المالية لهذه الشركات والمؤسسات الاقتصادية، وقد نتج عن ذلك مجموعة من الآثار السلبية أهمها فقدان الثقة في المعلومات المحاسبية، وبالتالي فقدانها لأبرز عناصر تميزها إلا وهي جودتها.

نتيجة لكل هذا ازداد الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وأصبحت من الركائز الأساسية التي يجب أن تقوم عليها المؤسسات والشركات الاقتصادية، ولم يقتصر الأمر على ذلك بل قامت العديد من المنظمات والهيئات بتأكيد مزايا هذا المفهوم والحث على تطبيقه في الشركات والمؤسسات الاقتصادية المختلفة.[2]

[1]- فاتح غلاب، **تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات**، رسالة الماجستير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة سطيف، الجزائر، 2011، ص6.

[2]- أحمد زكريا الصيام" **دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2009، ص: 2 .

**المطلب الثاني : التطور التاريخي لحوكمة الشركات ومفهومها**

مر مفهوم حوكمة الشركات بعدة مراحل كما ظهرت عدة تعاريف لها نوجزها في مايلي:

**أولا : التطور التاريخي لحوكمة الشركات**

**سنة 1932** : ظهور مفهوم حوكمة الشركات من خلال فضيحة شركة ( Watergate ) وترجع أسباب هذه الفضيحة إلى فشل نظام الرقابة المالية في شركات وعدم الإفصاح والشفافية في التقارير المالية .

**سنة 1977**: صياغة قانون مكافحة ممارسات الفساد الذي يضمن قواعد خاصة لصياغة ومراجعة نظام الرقابة الداخلية.[1]

**سنة** 1992: إن التشريعات السائدة والنظم القائمة تعاني من خلل ما، الأمر الذي أدى ببورصة لندن للأوراق المالية أن تقوم بتشكيل لجنة (cadbury commite ) التي تضمنت ممثلين عن الصناعة البريطانية وتحددت مهمتها بوضع مشروع للممارسات المالية ومساعدة الشركات في تحديد وتطبيق الرقابة الداخلية من أجل تجنيب تلك الشركات خسائر كبيرة ومن خلال ذلك تم إصدار تقرير (Cadbury ) للحوكمة .

**سنة 2001** : إن الانهيار المفاجئ لشركات المحاسبية وما يتبعها من مخلفات مالية أدى إلى انهيار اكبر الشركات الأمريكية مثل شركة (ورلدكوم وشركة انرون) التي تعتبر كسابع شركة من الربحية في الولايات المتحدة الأمريكية . حيث بلغت القيمة السوقية للشركة ما يقارب عن (60بليون دولار) غير أنها في نفس العام انهارت وقد قدمت طلب الحماية، حيث اعتبرت هذه الحالة من أكبر حالات الإفلاس في تاريخ الشركات الأمريكية ويرجع هذا إلى اعتمادها على العمليات المقيدة خارج الميزانية التي يصعب اكتشافها.

وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD.1999).بعنوان "مبادئ حوكمة الشركات Principale of Corporate governance".أول اعتراف رسمي بذلك المفهوم [2]وقدتم تعديله في عام 2004 وتبع ذلك توصيات لجنة بازل في ديسمبر2006.

[1]- علاء فرحان طالب،" **حوكمة المؤسسة والأداء المالي الإستراتيجي**"، دار صفاء للنشر، عمان ، الأردن، 2011، ص: 27.

[2]- محمد جميل حبوش،" **مدي التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد الحوكمة**"، رسالة ماجستير، جامعة غزة، فلسطين، 2007، ص :22.

**ثانيا : مفهوم حوكمة الشركات .**

تعددت التعاريف حول مفهوم الحوكمة من قبل منظمات عالمية، وذلك حسب صيغة كل منظمة وعليه يمكن تقديم هذه التعاريف على النحو التالي:

**1- تعريف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية"OUCD"سنة1999م** "بأنها ذلك النظام الذي يوضح كيفية إدارة منشآت الأعمال المالية والرقابة عليها ".[1]

2- **تعريف مؤسسة التمويل الدولية(IFC)**: لقد عرفت حوكمة الشركات على أنها" نظام يتم من خلاله إدارة الشركات والتحكم في أعمالها ".[2]

3- **تعريف تقرير Cadbury**: في عام 1992 عرفت حوكمة الشركات على أنها " يعتمد اقتصاد دولة ما على زيادة وكفاءة الشركات هكذا فإن الفاعلية التي تؤدي بها مجالس الإدارة المسؤوليات تحدد الوضع التنافسي للدولة هذا هو جوهر أي نظام لحوكمة الشركات. وتوصل Cadburyإلى توثيق بسيط ومحكم في جملة صغيرة ولكنها شهيرة وعملية للحوكمة وهي " نظام بمقتضاه تدار الشركات وتراقب ".[3]

4- **تعريف مركز المشروعات الدولية الخاصة** : فاعتبروها " الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها وتركز الحوكمة على العلاقة بين الموظفين وأعضاء مجلس المساهمين وأصحاب المصالح وموظفي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف والإشراف على عمليات الشركة ".[4]

ومن خلال التعاريف السابقة لحوكمة الشركات، يمكن استخلاص الأتي "حوكمة الشركات مجموعة من القواعد والإجراءات والنظم (الإدارية، القانونية، المحاسبية، المالية، الاقتصادية )، والتعليمات التي توجه سلوك الشركة وتحكم العلاقة بين كل الأطراف المشاركة من النشاط بالشكل الذي يحقق التفاعل بين تلك الأطراف وبما يؤدي إلى تحسين

[1]- علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص: 30.

[2]- علاء فرحان طالب، نفس المرجع، ص: 31.

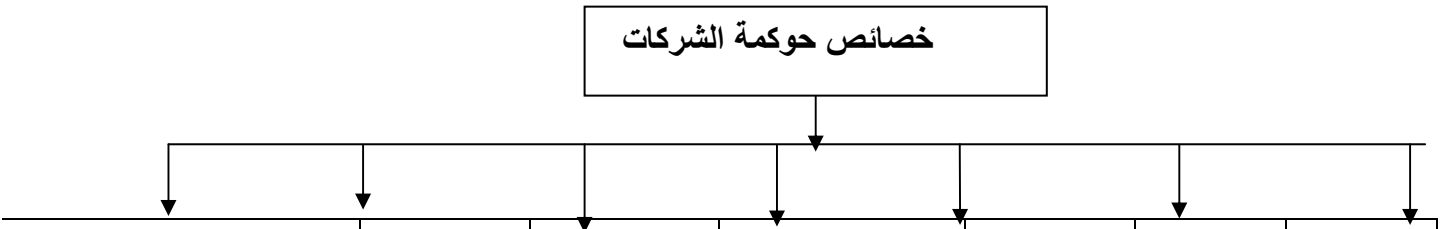
[3]- طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره،ص :9.

[4]- قائمة المصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات" **مركز المشروعات الدولية الخاصة**، مصر، القاهرة، 2003، ص:2.

الأداء ونزاهة السلوكيات والحد من الممارسات الخاطئة فضلا عن استغلال الموارد بكفاءة وفعالية من أجل تحقيق أهداف الشركة.

ويمكن استنتاج الخصائص التي تتميز بها حوكمة الشركات ، وذلك من خلال الشكل التالي :

**الشكل رقم (2-1): يوضح خصائص حوكمة الشركات.**




| لانضباط | الثقافية | الاستقلالية | المساءلة | العدالة | المسؤولية | المسؤولية الاجتماعية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح | تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث | لا توجد تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط | إمكانية تقديم وتقدير أعمال مجلس الإدارة | احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصالح . | المسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة. | النظر إلى الشركة كمواطن جيد . |

**المصدر : طارق عبد العالي حماد . حوكمة الشركات .مرجع سابق ذكره ص 23.**

**المطلب الثالث : أهمية وأهداف حوكمة الشركات.**

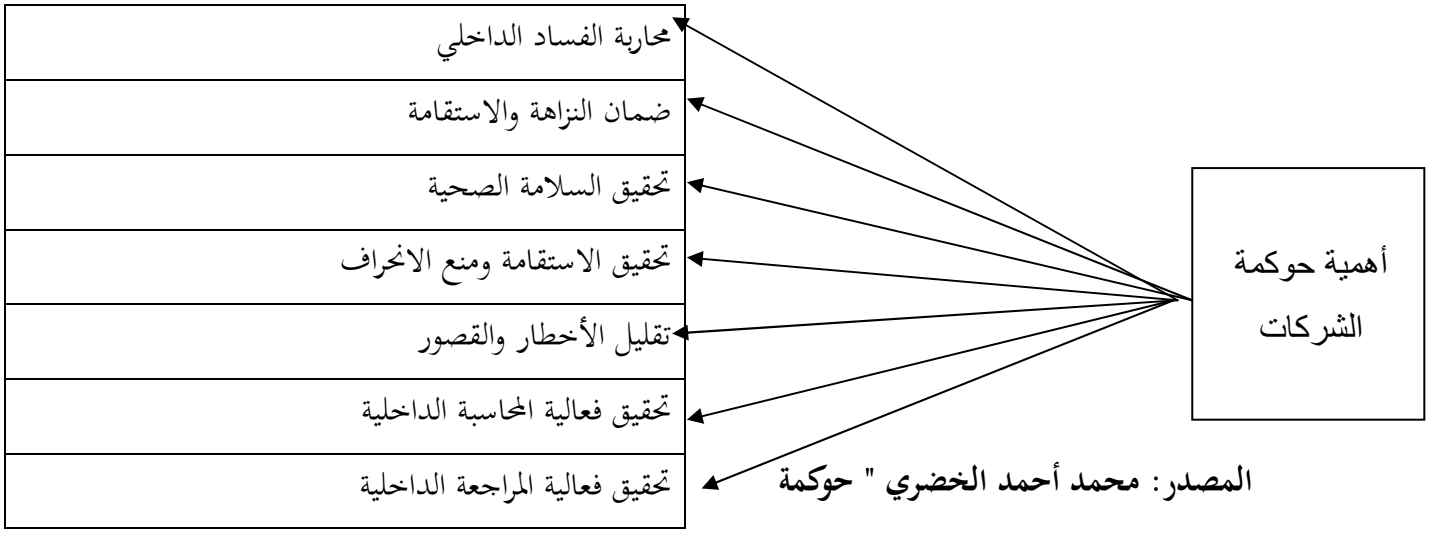
لحوكمة الشركات أهمية بالغة في نشاط المؤسسات وذلك لتحقيق الأهداف المسطرة ويمكن استنتاج أهم الأهداف وأهمية الحوكمة من خلال مايلي:

**أولا : أهمية حوكمة الشركات**

حظيت حوكمة الشركات باهتمام بالغ في السنوات الأخيرة وذلك لأسباب كثيرة نذكر منها:[1]

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات وعدم السماح بوجوده أو عودته مرة أخرى؛
- تحقيق ضمان النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات؛
- تفادي وجود أي أخطاء عمدية أو انحراف معتمد كان أو غير معتمد ومنع استمراره؛
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها؛
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن باستخدام النظم الرقابية التي تمنع حدوث هذه الأخطاء؛
- تحقيق أعلى قدر ممكن من الفعالية لمراقبي الحسابات الخارجين والتأكد من كونهم على أعلى درجة من الاستقلالية ويمكن تلخيص الأهمية في الشكل الموالي:

**الشكل رقم (2-2) : أهمية حوكمة الشركات**




**المصدر: محمد أحمد الخضري " حوكمة الشركات"،الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية ، القاهرة مصر، 2005، ص :58.**

1- أشرف حنا ميخائيل ،**" تدقيق الحسابات و اطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات"** ، المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات ،القاهرة، مصر ،24و26سبتمبر 2005،ص ص :04،05.

**ثانيا : أهداف حوكمة الشركات**

يساعد الأسلوب الجيد لحوكمة الشركات في دعم الأداء الاقتصادي والقدرات التنافسية وجذب استثمارات للشركات والاقتصاد بشكل عام من خلال ما يلي:

- تدعيم عنصر الشفافية في كافة المعاملات وعمليات الشركات ،وإجراءات المحاسبة والمراجعة المالية على النحو الذي يمكن من ضبط عناصر الفساد في أي مرحلة؛[1]
- ضمان العدالة والمساواة وتحسين مستوى التنمية الاقتصادية والاجتماعية؛
- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة؛
- مراعاة مصالح العمل والعمال وتوسيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي؛
- منع الوساطة والمحسوبية والحد من استغلال السلطة في غير المصلحة العامة؛
- تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل الجديدة.[2]

**المبحث الثاني : أسس قواعد حوكمة الشركات.**

إن الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات أدى إلى قيام العديد من دول العالم بإصدار مبادئ وقواعد خاصة بحوكمة الشركات، وذلك من خلال الشركات الرسمية وغير الرسمية لها وعليه سيتم تطرق في هذا المبحث إلى مبادئ حوكمة الشركات في المطلب الأول ومحدداتها الداخلية والخارجية ثم إلى الأبعاد المحاسبية للحوكمة في المطلب الأخير.

---

**1**-- هاني محمد خليل " **مدى تأثير تطبيق حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في مهنة المراجعة في فلسطين** ،رسالة ماجستير ، الجامعة الإسلامية غزة – فلسطين ،2009 ص23 على الموقع :http/library-lugza.edu.ps / thesis /87059.pdf

**2**- فيصل محمود الشواورة ،"**فوائد الحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفساد والوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الأردنية**" ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، العدد الثاني 2009 ص128 على الموقع :

http/www.damascusuniversité.edu.sy/mag/law/images/strories/119-155

**المطلب الأول : مبادئ حوكمة الشركات**

نظر للاهتمام المتزايد لمفهوم حوكمة الشركات هناك العديد من المبادرات الرامية إلى وضع مبادئ للحوكمة من طرف الدول والحكومات، كما حرصت العديد من المنظمات والهيئات الدولية إلى إرساء أفضل الممارسات للحوكمة والتي تدعوا إلى بناء مؤسسات على أسس صحيحة ، فمن المنظمات الرائدة في وضع مبادئ حوكمة الشركات نجد منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ( OECD ) ومركز المشروعات الدولية الخاصة ( CIPE) ومؤسسات المالية الدولية (IFC )، حيث تهدف هذه المبادئ إلى تقرير الإصلاحات و التطبيق السليم لها.[1]

**أولا: مبادئ منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي**

يتم تطبيق الحوكمة وفق خمسة معايير توصلت إليها المنظمة في عام 1999 علما أنها تم تعديلها في عام 2004، وتتمثل في مايلي :

**1-ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات** : يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون هذا الإطار متناسقا مع أحكام القانون وأن يصاغ بوضوح ليبين المسؤوليات فمابين السلطات الإشرافية و التنظيمية والتنفيذية المختلفة.[2]

**2-حقوق المساهمين:** يجب إتاحة الفرصة للمساهمين لتوجيه الأسئلة إلى مجلس الإدارة ومن حقوق المساهمين الأساسية نقل وتحويل ملكية الأسهم، والحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسة والمشاركة في تصويت الجمعية العامة وكذا حق المساهمين في المشاركة في اتخاذ القرارات المهمة وإعلامهم بالتعديلات الخاصة بالشركة؛ مثل تعديلات في النظام الأساسي لشركة وأي عمليات غير عادية.

---

[1]- فاتح غلاب ، مرجع سبق ذكره،ص : 11 .

**2-** هواري معراج و حديدي أدم، " **نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ظبط إدارة الأرباح في البنوك الجزائرية** ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات، جامعة محمد خيضر ،بسكرة 06و07 ماي 2012 ص: 09.

**3-المعاملة المتساوية للمساهمين** : ويقصد بها المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة، وأيضا حقهم في الدفاع عن حقوقهم القانونية وحمايتهم من عمليات الغش، وكذلك حقهم في الاطلاع على جميع المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين التنفيذيين .

**4-دور أصحاب المصالح**: ويتضمن احترام حقوقهم القانونية والتعويض على انتهاك تلك الحقوق أيضا تفعيل وتعزيز مشاركاتهم في الرقابة على الشركة.

5-**الإفصاح والشفافية** : ويشمل الإفصاح عن المعلومات ذات الأهمية مثل الأداء المالي والتشغيلي للشركة، وأهدافها والأحداث الهامة وعوامل المخاطر بحيث يتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات في الوقت المناسب بدون تأخير و بالدقة الكافية.[1]

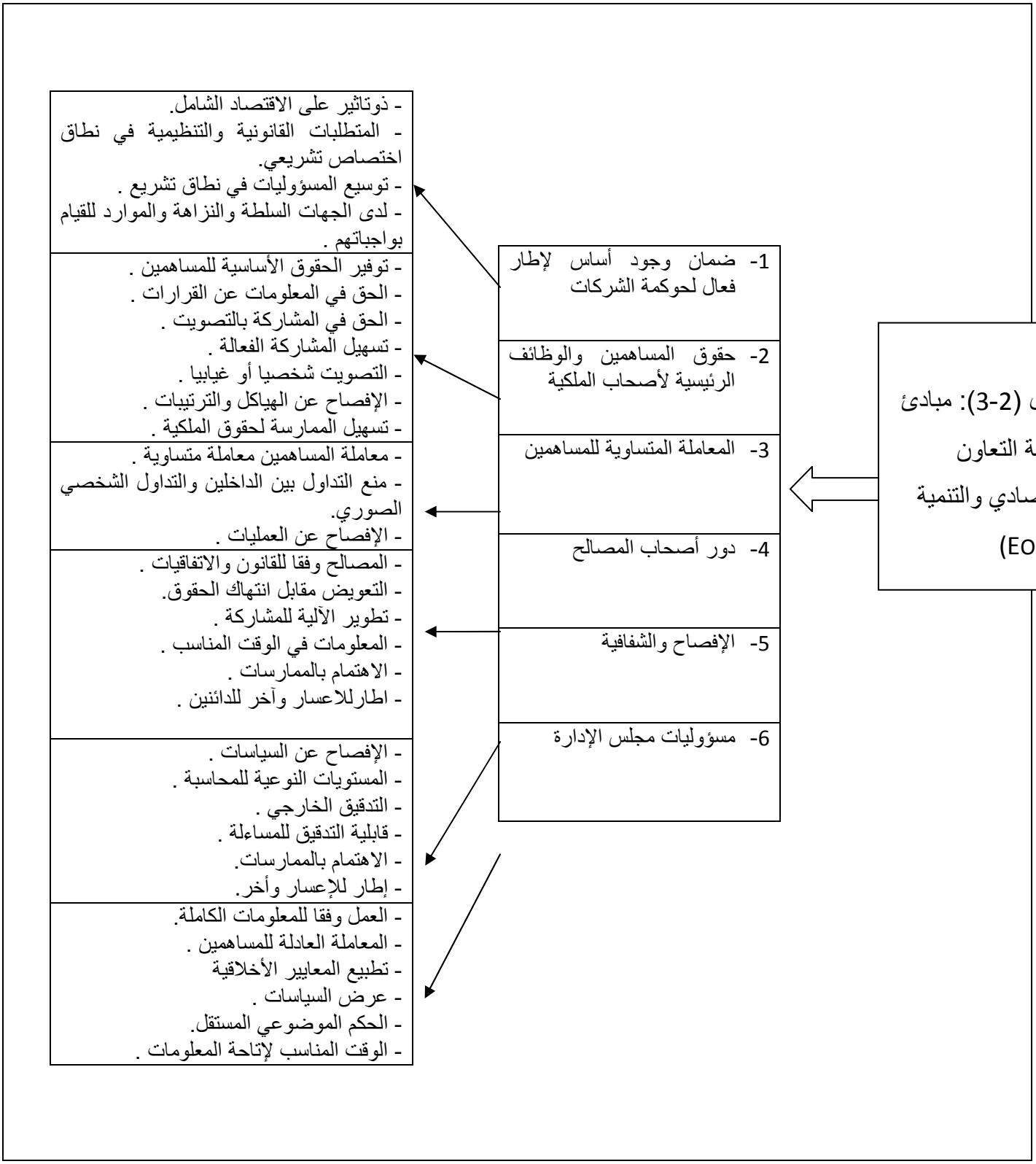
**6-مسؤوليات المجلس الإدارة** : وهو المبدأ الأخير من مبادئ حوكمة الشركات وتتضمن مساءلة المجلس من قبل الشركة والمساهمين ومن مهام مجلس مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة والموازنات السنوية والإنفاق الرأسمالي وخطط النشاط ووضع أهداف الأداء، ومتابعة التنفيذ على القيام باختبار المديرين التنفيذيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم وتقييمهم الموضوعي لشؤون الشركة[2].

ويمكن تلخيص المبادئ التي تقوم عليها منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي كما هو مبين في الشكل التالي رقم (2-3):

[1]-- فاتح غلاب ،مرجع سبق ذكره ، ص : 12

[2]- فيجاء عبد الله يعقوب و فرقد فيصل جدعان الغانمي ،**" أثر تطبيق قواعد الحوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية في تحدي وعاء الدخل "** دراسة في قسم الشركات الاردنية ،ص :6. نقلا على الموقع :

www.iasj.net/ iasj .func=fulltedald=717




الشكل (2-3): مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (EOCD )

المصدر : محمد مصطفى سليمان ،" **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري**" ،دراسة مقارنة، 2009، مرجع سبق ذكره ، ص: 50.

**ثانيا : مبادئ لجنة بازل**

وضعت لجنة بازل في عام 1999 إرشادات خاصة بالحوكمة الخاصة في المؤسسات المصرفية وهي ترتكز على النقاط التالية:[1]

- قيم الشركة ومواثيق السوق للتصرفات السليمة وغيرها من معايير للتصرفات الجيدة والنظم التي يتحقق باستخدامها تطبيق هذه المعايير؛
- وضع آلية للتعاون الفعال بين مجلس الإدارة وفق الحسابات والإدارة العليا؛
- الحوافز المالية والإدارية للإدارة العليا التي تحقق العمل بطريقة سليمة، وأيضا بالنسبة للمديرين أو الموظفين سواء كانت في شكل تعويضات أو ترقيات أو عناصر أخرى ؛
- تدقيق المعلومات بشكل مناسب سواء من الداخل او من الخارج .

**ثالثا : مبادئ مؤسسة التمويل الدولية**

وضعت مؤسسة التمويل الدولية IFC التابعة البنك الدولي عام 2003 قواعد ومعايير عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها سواء كانت مالية او غير مالية، ذلك على مستويات أربعة هي:[2]

- ✓ الممارسات المقبولة للحكم الجيد ؛
- ✓ خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- ✓ إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا .
- ✓ القيادة

[1]- البنك الأهلي المصري ،" **أسلوب ممارسات سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات** ، النشرة الاقتصادية ،العدد الثاني ، المجلد 55 القاهرة، 2003، ص: 11.

[2] - - فاتح غلاب،"مرجع سبق ذكره ،ص: .14

**المطلب الثاني : محددات حوكمة الشركات**

حتى تستفيد الدول والشركات من مزايا تطبيق حوكمة الشركات يجب توفر مجموعة من المحددات التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وهناك مجموعتين من المحددات وتتمثل في :

**أولا : المحددات الخارجية :**

تشير إلى المناخ العام للاستثمارات في الدول وتشمل:[1]

- القوانين التي تنظم كفاءة الأسواق مثل ( قوانين رأس المال، قوانين الشركات، قوانين الإفلاس)؛
- كفاءة القطاع المالي (البنوك والأسواق المالية ) في توفير التمويل اللازم للمشاريع؛
- درجة تنافسية أسواق السلع وعوامل الإنتاج ؛
- فعالية الهيئات والأجهزة الرقابية في تنفيذ رقابة صارمة على الشركات؛
- بالإضافة إلى الجمعيات المهنية التي تضع ميثاق شرف للعاملين من السوق مثل (المدققين، المحاسبين، المحامين، الشركات المدرجة من السوق المالي).[2]

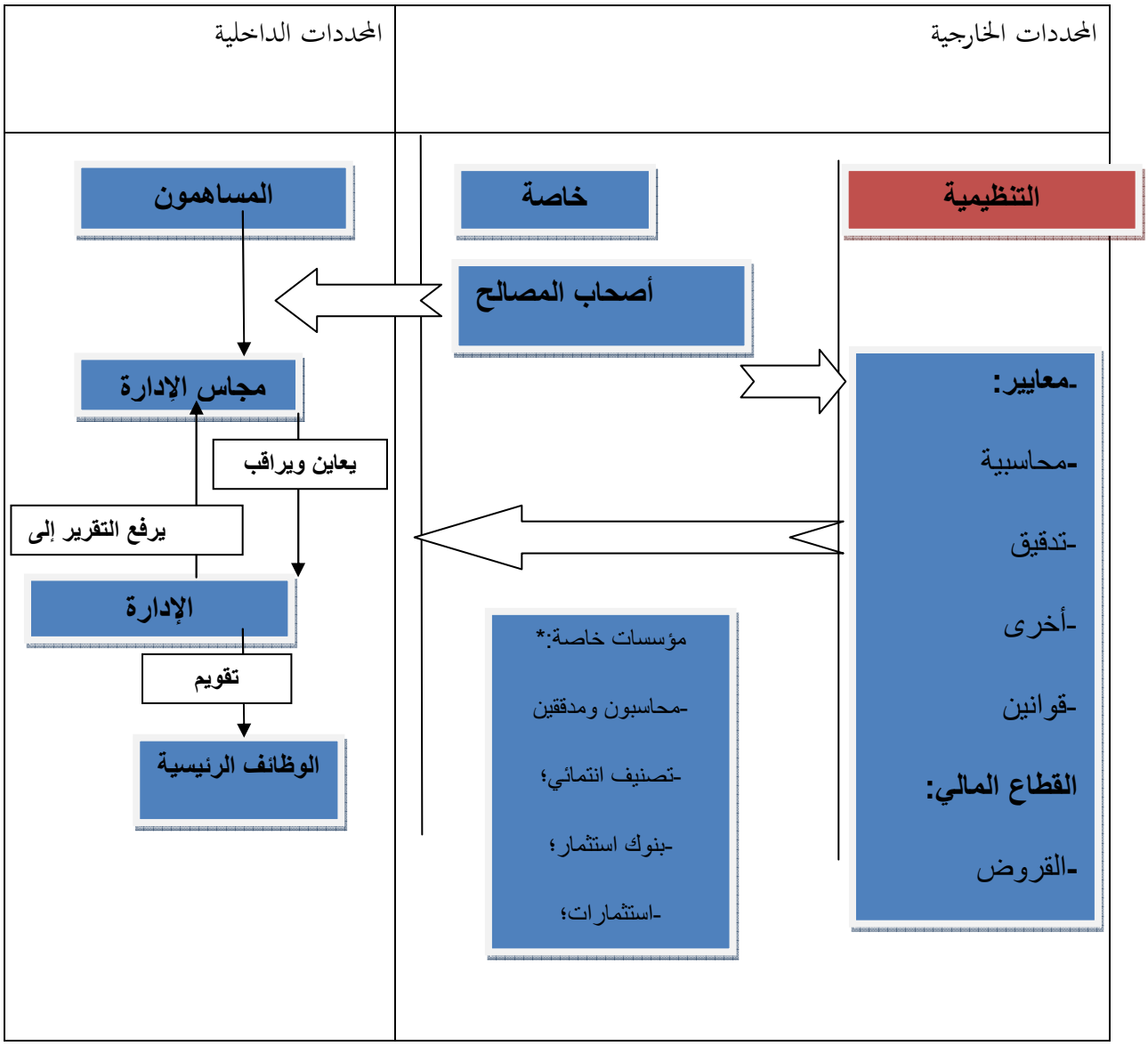
**ثانيا : المحددات الداخلية :**

تشمل القوانين واللوائح داخل الشركة وتتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ قرارات داخل الشركة، وتوزيع المسؤوليات والسلطات والواجبات من الأطراف المعينة بتطبيق حوكمة الشركات مثل مجلس الإدارة، والمساهمين، وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي يؤدي إلى عدم وجود تعارض بين هذه الإطراف بل يؤدي إلى تحقق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.

1- محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ذكره، ص :20.

2 - أمال عياري وابوبكر خوالد،"**تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية** "، دراسة حالة الجزائر ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،06و07 ماي 2012، ص:05.

والشكل رقم(2-4): المحددات الداخلية و المحددات الخارجية لحوكمة الشركات




***الشركات الخاصة تشير إلى عناصر القطاع الخاص وكيانات الإدارة الذاتية، ووسائل الإعلام والمجتمع المدني، وتلك الجهات التي تقلل من عدم توافر المعلومات، وترفع من درجة مراقبة الشركات، وتلقي الضوء على السلوك الإنتهازي للإدارة**

المصدر :أحسين عثماني وسعاد شعابنية، **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، الملتقى الوطني، جامعة محمد خيضر،بسكرة،الجزائر، يومي 06و07 ماي 2012.

**المطلب الثالث : الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات .**

إن حوكمة الشركات تمارس من خلال أربعة أطراف رئيسية ( الإدارة ،لجنة المراجعة ،المرجعيين الداخليين، المراجعين الخارجيين ) وهو ما يبين الارتباط الوثيق بين المحاسبة والمراجعة بما تعني من إفصاح مالي، ومن قواعد ومبادئ حوكمة الشركات هناك اتفاق بأن الحوكمة كتشريع جديد له اثره على جودة الإفصاح المالي ضمن النقاط التالية:

**أولا : مجلس الإدارة**

هي مسؤولية حقيقية جماعية لرفع مستوى النجاح في الشركة والقيادة والتوجيه للشؤون العامة، أي يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للشركة وأن يتحمل كل من مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية المسؤولية المباشرة والغير مباشرة عن مدى تحقيق أهداف الشركة، وتحقيق مصلحة المساهمين وأصحاب المصالح كافة ومعاملتهم معاملة عادلة،كما يجب عليهم وضع الأهداف، ومراقبة الأداء وضمان الشفافية في ترشيح وانتخاب مجلس الإدارة، والإفصاح ونزاهة حسابات الشركة والإشراف على حسن ممارسة الحوكمة في المؤسسة وممارسة الحكم الموضوعي المستقل على شؤون الشركة من أجل إنجاح عملية التحكم المؤسسي و تحقيق أهداف الشركة.[1]

**ثانيا : لجنة المراجعة**

تعتبر لجان المراجعة عصبا رئيسيا في عمل الشركة وخصوصا بعد تركيزها على توظيف أعضائها من ذوي أصحاب السمعة النزيهة والخبرات العالية،[2] كما تلعب لجنة المراجعة دورا هاما في النواحي التالية:

- الإشراف على القوائم المالية تعد من قبل المراجعة الخارجية؛
- النظر في كفاءة وكفاية نظام الرقابة الداخلية ؛
- المشاركة من اجل إيجاد نظام فعال لإدارة المخاطر؛
- فحص التمويل والإنفاق في المنظمة.

[1]- مها محمود ورمزي ريحاوي، **"شركة المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليقات"**، حالة دراسة لشركة المساهمة العامة الأردنية المالية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد01، 2008، ص :100.

[2]- زلاسي رياض، مرجع سابق ذكره، ص:20.

**ثالثا : المراجعين الخارجيين**

إن حوكمة الشركات تجعل المراجع الخارجي يبتعد عن تقديم الاستشارات للشركة التي يدقق أعمالها، والتركيز على عملية المراجعة وجعلها عملية مجدية، وأقرب للمثالية وخصوصا التزام المرجع الخارجي بمقابلة لجنة المراجعة وتقديم تقاريرهم إليها.[1]

ولقيام المراجع الخارجي بإعماله فإنه :[2]

- يجري مقابلات شخصية مع العاملين لتقيم جودة نظام المراجعة الداخلية؛
- إجراء ملاحظاته الشخصية على أصوله الشركة مثل : مستويات المخزون؛
- مراجعة عينة من أرصدة الميزانية العمومية؛
- التأكد من سلامة أرصدة عملاء المنشاة لفحص دقة لأصول والالتزامات القصيرة الأجل؛
- القيام بتحليل القوائم المالية، ومقارنة النسب المالية للمنشاة، من فترة لأخرى، وبعد استكمال مراجعته بعد تقرير في هذا الصدد.

**رابعا: المراجعين الداخليين**

لوظيفة المراجعة الداخلية دورها في حوكمة الشركات في العديد من المنشات منذ أوائل الأربعينات، وقد تطور هذا الدور واتسع نطاقه مع مرور الزمن وأزداد أهمية مع المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون 2002 على الشركات،[3] حيث تساعد المراجع الداخلي بما يقوم به من مساعدة الوحدة الاقتصادية في تحقيق أهدافها وتأكيد فعالية الرقابة الداخلية والعمل مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة من أجل إدارة المخاطر والرقابة عليها في عملية حوكمة الشركات من خلال تقييم وتحسين العمليات الداخلية للوحدة الاقتصادية، وكذلك تحقيق الضبط الداخلي نتيجة لاستقلالها وتبعيتها لرئيس مجلس الإدارة .[4]

[1]- مصطفى نجم البشاري، **"أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظام المراجعة الداخلية"**، مداخلة ضمن مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، أيام 20و21 يناير 2002، ص :17.

[2]- هاني محمد خليل، مرجع سابق ذكره، ص :37.

[3]- سمير كامل ومحمد عيسى، مرجع سابق ذكره، ص:02.

[4]- عزاوي أعمرو بوزيد سايح، مرجع سابق ذكره، ص:193.

وهناك من يرى أن الأبعاد المحاسبية لحوكمة الشركات تتمثل في التالي:[1]

- المساءلة والرقابة المحاسبية؛.
- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة و المراجعة ؛
- دور المراجعة الداخلية ؛
- دور المراجع الخارجي ؛
- تحقيق الإفصاح والشفافية ؛
- تقويم أداء الوحدات الاقتصادية.

**المبحث الثالث : تجارب بعض الدول فى حوكمة الشركات.**

شاع الفساد و الانهيار المالي وتأرجحت مصالح مجموع الشركات وتأذى البعض منها، وهذا ما أدى بالسلطات الغربية و العربية إلى البدء في اتخاذ الإجراءات الفعلية لتفادي الانهيارات المالية ومحاولة بث الثقة في القطاع الاقتصادي وعليه سيتم اقترح بعض تجارب الدول في حوكمة الشركات وأهم الأساليب المستعملة لذلك.

**المطلب الأول :حوكمة الشركات في الولايات المتحدة الأمريكية**

يتشابه اهتمام الولايات المتحدة بمفهوم حوكمة الشركات مع اهتمام المملكة المتحدة، وذلك نظرا لتشابه اقتصاد الدولتين وارتباط العديد من الشركات البلدين فيما بينها، حيث أدى تطور سوق المال ووجود هيئات رقابية فعالة تعمل على مراقبته وتشرف على شفافية المعلومات و البيانات التي تصدرها الشركات التي تعمل به مثل (SECURITES EXCHAGE COMMISSION ). بالإضافة إلى التطور الذي وصلت إليه مهنة المحاسبة والتدقيق، فاوجب زيادة الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات وإلزام الشركات بتطبيق أفضل الممارسات التي تضمن التطبيق السليم له، وخاصة المسجلة أسهمها في البورصة[2].

[1]- هاني محمد خليل، مرجع سابق ذكره، ص38.
[2]- محمد مصطفى سليمان، مرجع سابق ذكره، ص :79.

في الآونة الأخيرة زاد الاهتمام بتطبيق قواعد الحوكمة من خلال صندوق المعاشاة العامة والذي أسهم في تدعيم تطبيق قواعد حوكمة الشركات فقد أصدرت عدد من القواعد بغرض تفعيل إجراءات تطبيق الحوكمة في الولايات المتحدة الأمريكية.[1]

وفي أواخر سنة 1989 بدأ الصندوق يعمل جنبا إلى جنب مع لجنة مراقبة عمليات البورصة الأمريكية، وأدت هذه العلاقة إلى الإصلاحات التي تعرضت لها مكافآت التنفيذيين سنة 1992، كما أدت إلى تقوية الإفصاح والتوكيلات القانونية، وتشمل القواعد الرئيسية لحوكمة الشركات التي قام الصندوق بتحديدها في (استقلال المجلس ، القيادة ،عمليات المجلس ،التقييم ،حقوق حملة الأسهم ).

ومنذ ذالك الحين تم تكوين عدة لجان في الولايات المتحدة الأمريكية، وصدرت عدة تقارير منها تقرير اللجنة الوطنية بشأن الاحتيال والتدليس في التقارير المالية "لجنة تريدواي 1987 (COMMISION TREADWAT) لتقوية مهنة المدقق المستقل، وتقرير إلى مكتب المراجعة العامة و المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونين AICPH من المجلس الاستشاري لاستقلال المحاسبة 1994 وتقرير لجنة بلوريبون 1999 BLUE COMMISION) RIBBON) لتحسين فعلية لجان محاسبة الشركات[2] . بالإضافة إلى القانون الذي تم إبرامه في 30جويلية 2002 والذي جاء رسميا بعنوان وإسم القانون ( Sarbance oxley) الذي تتمثل أهدافه في الأتي:

- إعادة النظر أو تعديل معايير الحوكمة؛
- إضافة متطلبات جديدة للحوكمة؛
- كشف جرائم جديدة مرتبطة بالغش؛
- زيادة العقوبات الجنائية عن الانتهاكات الجوهرية لقوانين الأوراق المالية.

[1]- فهيم سلطان و محمد الحاجن، **"آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الإسلامية والاقتصادية، جامعة السودان، يوليو2012، ص:52 .

[2]- أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق ذكره، ص ص :723،724.

**المطلب الثاني : حوكمة الشركات في اليابان.**

لحوكمة الشركات في اليابان أبعادها الخاصة بها نظرا لطبيعة بيئة الأعمال اليابانية من جهة، وفلسفة الاقتصاد الياباني وحالة نظام الدولة المالي وثقافة الشعب ووضع المهنة في هذا البلد من جهة أخرى،في دراسة قام بها( OKabe) عام 2004 في اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات و النظام المالي، وركزت هذه الدراسة على عدة نقاط منها دراسة جوهر حوكمة الشركات في اليابان، فالحوكمة من منظور حملة الأسهم (مدخل الوكالة )المديرين يعتبرون وكلاء عنهم، وتتم وضع ضوابط الانضباط والثوابت والعقاب للشركة من خلال سوق رأس المال وهذا النظام تتبعه الشركات في أمريكا وانجلترا أما الحوكمة من منظور أصحاب المصالح فالشركة في ظل هذا المنظور مملوكة لكل صاحب حق أو ما يعرف بأصحاب المصلحة ويتم وضع الانضباط والثوابت والعقاب لشركة من خلال المقرض.

ومن أسباب ضعف حوكمة الشركات في اليابان أن مراقبة الشركات لا توضع لها ضوابط من خلال البنك، حيث هذه الأخيرة تفتقر إلى آليات الضبط الخاصة بعملياتها.[1]

ولتحسين عملية المحاسبة في الشركات اليابانية وزيادة قابلية المراجعين للمحاسبية أمام المساهمين، هناك اقتراح بأن يكون المراجعون الذين تعينهم الشركة ممن لم يسبق لهم العمل على الإطلاق في الشركة أو في نفس الشركات التابعة.[2]

**المطلب الثالث : واقع حوكمة الشركات في مصر والجزائر**

**أولا : تجربة مصر**

لقد حظيت حوكمة الشركات في مصر باهتمام الباحثين والممارسين للمنظمات المهنية المصرية كمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ومركز المشروعات الدولية الخاصة .ففي عام 2001 قامت الجمعية المصرية للإدارة المالية بتعاون مع المركز المصري للدراسات الاقتصادية، وبرعاية البنك الدولي ووزارة التجارة الخارجية بتنظيم مؤتمر بعنوان "مستقبل الاقتصاد المصري في ظل حوكمة الشركات" وأصدرت توصيات بشان تأسيس معهد إقليمي للمديرين بهدف التدريب على نشر الوعي حول مبادئ حوكمة الشركات[3].

[1]- فاتح غلاب، مرجع سابق ذكره، ص:34.
[2]- أمين السيد أحمد لطفي،" **التطورات الحديثة في المراجعة"**، دار الجامعية الاسكندرية، 2007، ص:699.
[3]- شهير عبد الشهيد، **قواعد إدارة الشركات،"** مركز المشروعات الدولية الخاصة، القاهرة، مصر، 2001، ص:56.

واعتبرت مصر أول دولة عربية يتم إجراء تقييم لممارسة حوكمة الشركات فيها من قبل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي سنة 2001، وقد أشارت نتائج هذا التقييم إلى أن القواعد المنظمة لإدارة الشركات والمطبقة في مصر قد شهد تطورا ملحوظا، حيث ارتفع تقييم مصر في الالتزام بمبادئ الحوكمة مما ترتب عليه تحسن في التقييم الإجمالي لمستوى هذه القواعد، حيث ارتفع عدد المعايير التي تنسق تماما أو بدرجة كبيرة مع المعايير الدولية.

وفي أكتوبر 2005 أصدر وزير الاستثمار المصري دليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بالقرار رقم (332)لسنة 2005 بالتعاون مع مركز المديرين التابع لوزارة الاستثمار المصرية،[1] وفي نوفمبر 2006 أصدرت الهيئة العامة لسوق المال المصرية بيانا تعهدت فيه بالالتزام بمبادئ حوكمة الشركات الصادرة عن وزارة الاستثمار في أكتوبر 2005، والعمل على إدخالها حيز التنفيذ اعتبار من أول جانفي 2007.[2]

**ثانيا :تجربة الجزائر**

عرف الاقتصاد الجزائري منذ الاستقلال سلسلة من الإصلاحات الهادفة إلى إحداث تغيرات جذرية في منهج السياسي وأدائها الاقتصادي، وقد فرض دعم الإصلاحات من قبل المنظمات الدولية كصندوق النقد الدولي، والبنك العالمي أن تكون مبادئ الحوكمة ضمن الخدمات المقدمة للسلطات العمومية، خاصة وأنه تمت ملاحظة بعض المؤشرات السلبية في أداء الاقتصاد الجزائري ، وكل هذا دفع بالدولة إلى تكوين لجنة الحكم الراشد للشركات .

## 1-التعريف بميثاق حوكمة الشركات

في شهر جويلية من سنة 2007 انعقد أول ملتقى دولي حول حوكمة الشركات، وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف في عالم الشركة، وحدد لهذا الملتقى هدف جوهري يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد و الدقيق للمصطلح وإشكالية الحكم " دراسة من زاوية الممارسة في الواقع " وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية حوكمة الشركات في تعزيز تنافسية الشركات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية .

[1]- محمد حسن يوسف، **"محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر"**، بنك الاستثمار القومي، 2007، ص :11 .
[2]- محمد جميل حبوشن ،مرجع سابق ذكره، ص ص :66،67.

ومن خلال فعالية هذا الملتقى ، تبلورت فكرة " إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للشركة " كأول توصية وقد تفاعلت كل من جمعية حلقة العمل والتفكير حول الشركة ومنتدى رؤساء الشركات مع الفكرة ، بترجمتها إلى مشروع ومن ثم ضمان تنفيذه بواسطة إنشاء فريق عمل متجانس .

كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات و الشركات الدولية المقيمة بالجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية وبرنامج ميدا لتطوير الشركات الصغيرة و المتوسطة وكذا المنتدى الدولي لحوكمة الشركات.

وفي هذا السياق ساهمت وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة والصناعة التقليدية بانضمام لفريق العمل المنصب شهر نوفمبر 2007 تحت تسمية "GOALO8" إشارة إلى " فريق العمل لحوكمة الشركات في الجزائر ".

ويعتبر هذا الميثاق ثمرة لسلسة الأعمال التي قادها فريق العمل بين الفترة الممتدة من نوفمبر2007 إلى نوفمبر2008، وفي غضون هذه الفترة الزمنية تمكن فريق العمل بأن يقيس وبعمق حالة الاستعمال لتبني ميثاق لحوكمة الشركات في الجزائر.[1]

كما أنه عقد مؤتمر وطني في 11مارس 2009 أعلنت فيه كل من جمعية كير (CARE)واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري ، وقد تم إعداد هذا الدليل بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية [2](IFC).

[1]- **ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009، ص :16.
[2]- عمر علي عبد الصمد، مرجع سبق ذكره، ص:36.

**خلاصة الفصل :**

بعد دراستنا لهذا الفصل نستخلص أن الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات كان نتيجة الرغبة في تفادي تكرار حدوث الأزمات المالية والانهيارات والفضائح التي عصفت بالاقتصاد العالمي خلال نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المبادئ التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح ومحاولة إضفاء الثقة والشفافية والدقة و لمصداقية للمعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات وما لذلك من فائدة تعود على الشركات والاقتصاد الوطني ككل.

ويعتمد تطبيق حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ التي أصدرتها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية سنة 1999 والتي تم تعديلها سنة 2004 وكذا مبادئ لجنة بازل ومختلف المؤسسات المالية .

ليس هناك نظام واحد لحوكمة الشركات يمكن تطبيقه في كافة الدول وعلى كافة الشركات، إذ أن ممارسات الحوكمة تختلف حسب الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية لكل دولة، والجزائر كغيرها من الدول تتجه نحو تطبيق حوكمة الشركات من خلال مجموعة الإصلاحات التي تبادر فيها.

# الفصل الثالث: تجارب دولية ومحلية لحوكمة الشركات من خلال تطبيق المعايير الدولية للتدقيق ISA

**تمهيد:**

إن المرجعية الدولية الأساسية لمهنة التدقيق هي المعايير الدولية للتدقيق ISA، والتي تعتبر أنماط ونماذج معيارية تهدف إلى تحقيق التوافق الدولي، تبنتها العديد من الدول من أجل تسهيل عمل المدققين وتعميم الاستفادة من تقاريرهم المالية، حيث تبنت هذه المعايير أكثر من 50 دولة في متصف 2010، وذلك من أجل إعطاء صفة الموثوقية لمختلف تقارير المؤسسة والمساهمة في الحد من مختلف التلاعبات المالية التي تسببت في إفلاس العديد من الشركات، وهو ما يتوافق مع الإطار العام لحوكمة الشركات. وهو ماسيتم التطرق إليه في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

**المبحث الأول** : إسهامات معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات

**المبحث الثاني**: تجربة الأردن في حوكمة الشركات من خلال تطبيق معايير التدقيق الدوليةISA

**المبحث الثالث**: موقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من المعايير التدقيق الدولية ISA

## المبحث الأول : إسهامات المعايير الدولية للتدقيق في حوكمة الشركات

يمكن تلخيص دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات من خلال أهم المعايير التي تتعرض إلى الحد من الفساد المالي والإداري، ومراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق بيانات، وكذا دور مدقق في توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة في الشركة، بإضافة لمخاطر التدقيق والرقابة الداخلية وفي الأخير دور هذه المعايير في العرض العادل للقوائم المالية.

### المطلب الأول : دور معايير التدقيق في تحديد مسؤوليات المدقق في الشركة

#### 1-دور المعيار الدولي رقم (240) في اكتشاف الغش والأخطاء.

اهتم هذا المعيار بالتفرقة بين مصطلح الغش ومصطلح الخطأ، حيث أوضح أن الغش يمثل الأخطاء المتعمدة أو المقصودة في القوائم المالية بواسطة واحد أو أكثر من عاملين بالمؤسسة أو الغير، كتسجيل عمليات وهمية، تلاعب أو تعديل أو تزوير في السجلات، إخفاء أو حذف عمليات من السجلات أو المستندات ...إلخ. بينما الخطأ يمثل الخطأ الغير المتعمد، والناتج عادة من السهو أو الجهل بالأمور المحاسبية والرقابية، ومن الأمثلة على ذلك الأخطاء الحسابية أو الكتابية في السجلات، الاستخدام الخاطئ عن جهل للمعايير المحاسبية...إلخ[1].

وتتمثل واجبات مدقق الحسابات حسب هذا المعيار في القيام بالتفكير الجدي في أثر الخطر المادي للبيانات الخاطئة على القوائم المالية وذلك من خلال:[2]

- ❖ تقويم مخاطر الغش ربما يسبب احتواء القوائم المالية على البيانات الخاطئة ماديا ولذا يجب على المدقق أن يستفسر من الإدارة عن أي غش أو خطاء مهم؛
- ❖ البحث عن أدلة تدقيق مناسبة وكافية تفيد بأن الغش لم يحدث في القواعد المالية وإذا حدث فإنه تمت معالجته كما يجب وتم تصحيحه؛
- ❖ إذا توفرت مؤشرات لاحتمال وجود غش قد يؤدي إلى التأثير المادي على القوائم المالية فيجب عليه :

---

[1]- محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره،ص ص :146 ، 147.

[2]-عمار عصام السامرائي،" **إجراءات مراجع الحسابات والحاكمية المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والاداري**"، المؤتمر العلمي الثالث ،الجامعة الخليجية، البحرين،28، 29، 2009 ،ص: 6.

1. تحديد الأثر المحتمل عن القوائم المالية؛

2. إضافة الإجراءات المناسبة ويعتمد حكم مدقق الحسابات في ذلك على مايلي:

أ- نوع الغش المحدد؛

ب-احتمال الحدوث أو التأثير المادي على القوائم المالية؛

ج- مناقشة الإدارة؛

د- تحديد الأثر الممكن على الجوانب الأخرى للتدقيق،وكذا إعلام الإدارة بأسرع وقت ممكن.

❖ يجب أن يكون تقرير المدقق مناسبا لما قام به من إجراءات وهذا ما يتطلب توسيع تقريره في هذا الشأن على الرغم من أن الفقرة رقم(5) من معايير التدقيق الدولي رقم(240 ) تؤكد على مسؤولية الإدارة عن اكتشاف الغش والأخطاء، بينما تنحصر مسؤولية مدقق الحسابات في تطبيق المبادئ الأساسية التي تحكم عملية التدقيق واكتشاف ماينتبه إليه.

## 2-دور معيار التدقيق الدولي رقم (250) في مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية

إن الغرض من هذا المعيار هو توفير إرشادات تتعلق بمسؤولية المدقق حول مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية.

عند تخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وتقييم نتائج التدقيق وإعداد التقرير عنها، يجب على المدقق أن يعي أن مخالفة المؤسسة للقوانين واللوائح الحكومية قد يكون له تأثير هام على القوائم المالية، ومع ذلك لا يتوقع من عملية التدقيق تعقب المخالفات، بصرف النظر عن أهميتها النسبية، ويتطلب مراعاة مضمون نزاهة الإدارة والعاملين والتأثير المحتمل لنواحي أخرى من عملية التدقيق.[1]

قد تتعرض عملية التدقيق لمخاطر لا يمكن تفاديها رغم التزام المدقق بمعايير التدقيق الدولية وهذا النوع من المخاطر ينشأ من عدم الالتزام بالقوانين واللوائح، وذلك نتيجة لجملة من العوامل مثل:[2]

[1] – أمين السيد احمد لطفي،"**معايير المراجعة والتأكيد الدولية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،2008 ،ص ص :348 ،349.

[2] –نفس المرجع،ص: 352.

- وجود الكثير من القوانين واللوائح المرتبطة بشكل رئيسي بالجوانب التشغيلية للمؤسسة، والتي عادة لا يكون لها تأثير على القوائم المالية، ولا يمكن أن تجلب انتباه النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية.
- تتأثر فعالية إجراءات التدقيق بالقصور الذاتي للنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- قد تتضمن المخالفة سلوك مصمم لإخفائها، على سبيل المثال التواطؤ والتزوير والتعمد بعدم تسجيل المعاملات، وتخطي الإدارة العليا لضوابط الرقابة الداخلية أو تشويه الحقائق المتعمدة.

وحتى يحصل المدقق على فهم عام للقوانين واللوائح يقوم عادة بمايلي:[1]

- استخدام المعرفة المتاحة على نشاط المؤسسة؛
- الاستفسار من الإدارة عن السياسات وإجراءات المؤسسة بالتقيد بالقوانين واللوائح؛
- مناقشة الإدارة بالسياسات والإجراءات المطبقة لتحديد المطالبات والتخمينات القضائية للدعاوي وتقويمها والمحاسبة عنها؛
- مناقشة الإطار القانوني والتنظيمي مع مدققي الشركات التابعة في الأقطار الأخرى ( مثلا في حالة مطالبة الشركات التابعة بالالتزام بتعليمات الشركة الأم فيما يخص الأوراق المالية).

وبعد حصول على فهم عام للقوانين واللوائح، على المدقق مايلي:[2]

- أن يحصل على أدلة إثبات كافية ومناسبة حول الالتزام بهذه القوانين، والتي يرى أن لديها تأثير على المبالغ الجوهرية، والإفصاح عنها في القوائم المالية؛
- أن يحصل على إقرارات مكتوبة بأن الإدارة قد أفصحت له عن كافة جوانب عدم الالتزام الفعلية المعروفة أو المحتملة، والتي سيأخذ تأثيرها بعين الاعتبار عند إعداد القوائم المالية؛
- أن يفترض بأن المؤسسة ملتزمة بتلك القوانين في ظل غياب دليل إثبات يشير إلى العكس؛
- عندما يطلع على معلومات باحتمال عدم الالتزام، عليه أن يحصل على فهم بطبيعة التصرف والظروف التي حدث خلالها عدم الالتزام، بالإضافة إلى معلومات الأخرى الكافية لتقييم الأثر المحتمل على القوائم المالية وما ينتج عنها من عواقب؛

[1] – حسين دحدوح وحسين القاضي،"مرجع سبق ذكره، ص:153.

[2] – أمين السيد أحمد لطفي ،" **معايير المراجعة والتأكيد الدولية**"، مرجع سبق ذكره، ص:355 ،362.

- في حالة عدم الالتزام، على المدقق وبأسرع وقت ممكن إبلاغ عدم الالتزام إلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا، والحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم؛
- إذا ما شك المدقق بأن عددا من أعضاء الإدارة العليا ومن ضمهم أعضاء من مجلس الإدارة، متورطون في عدم الالتزام، فعليه إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى في المؤسسة أو إلى لجة التدقيق أو لجنة الإشراف (إن وجدت في المؤسسة)، وعندما لا تكون هناك سلطة عليا، أو إذا اعتقد المدقق أن تقريره قد لا يؤخذ بعين الاعتبار، أو عدم تأكده من الشخص الذي يوجه إليه التقرير فعليه في مثل هذه الحالات دراسة الحصول على استشارة قانونية؛

### 3- دور معيار التدقيق الدولي(260) في توصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة

حسب المعيار الدولي رقم (260) الخاص بتوصيل أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة، يتوجب على مدقق الحسابات تحديد الأشخاص الملائمين الذين يتولون المسؤولية عن حوكمة الشركة، وتبليغهم بأمور التدقيق التي تفيدهم، حيث يجب على المدقق أن يصل إلى اتفاق مع المؤسسة بخصوص الأطراف المسؤولة على الحوكمة في الشركة.

وتتضمن الأمور ذات الارتباط بالحوكمة التي يتعين على المدقق توصيلها عادة مايلي:[1]

- النطاق الشامل لعملية التدقيق؛
- السياسات المحاسبية المستعملة والتغيرات فيها وأثرها على القوائم المالية ؛
- المخاطر الجوهرية والمحتملة وأثرها على القوائم المالية؛
- تسويات التدقيق المسجلة أو التي لم يتم تسجيلها؛
- عدم التأكد المرتبط بقدرة المؤسسة في الاستمرار في نشاط؛
- الاختلافات الموجودة بين المدقق والإدارة، ومدى جوهرية هذه الاختلافات.

يتعين على المدقق أن يوصل أمور التدقيق ذات الأهمية بالحوكمة في الوقت المناسب ليستطيع الأشخاص المسؤولين عن الحوكمة تنفيذ التصرف اللازم، حيث يتم هذا الاتصال شفويا أو كتابيا وذلك بمراعاة عدة عوامل أهمها:

[1] – محمد أمين مازون ،مرجع سبق ذكره،ص :94.

- الحجم والهيكل التشغيلي والهيكل القانوني للمؤسسة محل التدقيق؛
- طبيعة وقابلية وحساسية وجوهرية الأمور التي يتم توصيلها؛
- مقدار الاتصال المستمر والحوار بين المدقق والأشخاص المعنيين بالحوكمة؛
- كما يتعين على المدقق مراعاة السرية المهنية لدى إبلاغه أمور التدقيق للأشخاص المسؤولين عن الحوكمة.

**المطلب االثاني: دور معايير التدقيق الدولية في التخطيط والرقابة الداخلية**

**1-دور معيار الدولي رقم (300) في التخطيط**

يتناول هذا المعيار التخطيط لعملية التدقيق المتكررة وليس عملية التدقيق الجديدة، والتي قد تتطلب إجراءات إضافية إذ على المدقق تخطيط عملية التدقيق لكي يتم انجاز التدقيق بطريقة فعالة، ويعني التخطيط وضع إستراتيجية عامة ومنهج تفصيلي لطبيعة إجراءات التدقيق المتوقعة وتوقيتها ومداها، ويخطط المدقق لتأدية عملية التدقيق بكفاءة وفي الوقت المناسب كما يبين هذا المعيار المتطلبات الضرورية لبناء خطة التدقيق، ومنها:[1]

- المعرفة المسبقة بطبيعة حجم ونشاط المؤسسة، كمعرفة الصفات المميزة لها والعوامل التي تؤثر على نشاطها وكذا مدى كفاءة الإدارة؛
- الدراية بالنظام المحاسبي والسياسات المحاسبية والإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية لزبون؛
- تحديد أهداف ونطاق التدقيق لكل المجالات؛
- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة للمدققين المساعدين ومواقع العمل.

**2-دور المعيار رقم400 الخاص بالرقابة الداخلية**

يساعد المعيار الدولي رقم(400) على الفهم الكافي لأنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية الخاصة بالمؤسسة وكذا تحديد واجبات مدقق الحسابات بشأن الرقابة الداخلية والتي تتمثل في مايلي:[2]

- يجب على مدقق الحسابات الحصول على الفهم الكافي لنظام المحاسبي لتحديد وفهم مايلي:

1. المعاملات المهمة في عمليات المؤسسة؛

[1] -- حسين احمد دحدوح وحسين يوسف القاضي،" **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**"، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى عمان ،الأردن، 1999،ص: 215.

[2] - عمار عصام السامرائي، مرجع سبق ذكره،ص :13.

2. حجم المعاملات الهامة التي تمت؛
3. أهم السجلات المحاسبية والمستندات وحساباتها في القوائم المالية؛
4. خطوات المحاسبة والتقرير المالي للمعاملات والأحداث الأخرى المهمة من بدايتها وحتى إظهارها في القوائم المالية.

❖ يجب على مدقق الحسابات الحصول على الفهم الكاف لبيئة الرقابة لتقويم مسار مجلس الإدارة ومدى إدراكهم بالإجراءات الخاصة بالرقابة الداخلية وأهميتها بالنسبة للمؤسسة.

❖ يجب على مراقب الحسابات الحصول على معلومات عن تصميم أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية والعمليات الأخرى وذلك عن طريق القيام باختبارات الرقابة والتي تتمثل في:[1]

1. الاطلاع على المستندات ومختلف الأحداث للحصول على دليل تدقيق يفيد تشغيل الرقابة الداخلية وفقا للأصول مثل التحقق من ترخيص الإداري للعمليات.
2. الاستفسارات عن الرقابة الداخلية للترخيص بالعمليات التي ليس لها مسار تدقيق مثل تحديد من الذي يقوم بالأداء الفعلي وليس مجرد المفروض أن يقوم بأدائه.
3. الاستفسار عن التغيير في الموظفين الرئيسين .

❖ يجب على مدقق الحسابات بناء على نتائج اختبارات الرقابة تقييم ما إذا كانت الرقابة الداخلية مصممة وتعمل بفاعلية لمساعدته في وضع التقرير الأولي لمخاطر الرقابة أو ما إذا كانت هناك حاجة لإعادة تقديرها.

وتشير الفقرة رقم (10) من المعيار الدولي رقم( 400) بأنه على مراقب الحسابات عند إعداد خطة التدقيق أن يأخذ بعين الاعتبار التقدير الأولي لمخاطر الرقابة والمخاطر الجوهرية ذات العلاقة لتحديد مخاطر الاكتشاف والمقبولة عن حقيقة القوائم المالية.

وبناء على ما تقدم يتضح أن مخاطر التدقيق تتكون من ثلاثة أنواع نوجزها في مايلي:

[1] – عمار عصام السامرائي، مرجع سبق ذكره،ص :13.

**1-المخاطر الجوهرية:**

تشير الفقرات(11-12) من معيار الدولي للتدقيق رقم (400) إلى أن واجبات مدقق الحسابات تجاه هذا النوع من المخاطر هي:

- يجب على مدقق الحسابات عند إعداد الخطة العامة تقدير المخاطر الجوهرية لمستوى القوائم المالية؛
- لتقدير المخاطر الجوهرية يجب على مدقق الحسابات استخدام حكمه المهني لتقويم العديد من العوامل.

**2 -مخاطر الرقابة**

بعد حصول مدقق الحسابات على فهم لأنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية يجب عليه عمل تقدير أولي لمخاطر الرقابة لمستوى التأكد لكل أرصدة الحسابات المادية أو مجموعة العمليات ولذلك فإن مدقق الحسابات يقيم مخاطر الرقابة بمستوى عال بسبب الحقائق التالية:

- إذا كانت أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية غير فعالة؛
- عدم كفاية التقويم لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية.

**3- مخاطر الاكتشاف**

ترتبط مخاطر الاكتشاف مباشرة بالإجراءات التفصيلية التي يؤديها مدقق الحسابات حيث أن تقدير مراقب الحسابات لمخاطر الرقابة والمخاطر الجوهرية يؤثر في طبيعة ووقت ونطاق الإجراءات التفصيلية التي يجب أن يؤديها لتخفيض مخاطر الاكتشاف، ومن ثم مخاطر التدقيق الى أدنى مستوى مقبول.

**المطلب الثالث:دور معايير التدقيق الدولية في العرض العادل للقوائم المالية**

في هذا الصدد يشير المعيار الدولي لتدقيق رقم ( 700 ) الخاص بتقرير المدقق عن القوائم المالية، حيث يجب أن يتضمن تقرير المدقق العناصر الأساسية الآتية:[1]

1. عنوان التقرير(من الملائم استعمال مصطلح مدقق مستقل وذلك لتميزه عن تقارير الآخرين).
2. الجهة التي يوجه إليها التقرير(المساهمين، مجلس الإدارة).
3. يجب أن تتضمن بيانا من المدقق بأن عملية التدقيق قد وفرت أساسا معقولا للرأي الذي تم إبداءه.

[1] -محمد أمين مازون، مرجع سبق ذكره، ص :117.

4. أن يوقع التقرير باسم مؤسسة التدقيق أو الاسم الشخصي للمدقق أو كلاهما ويوقع عادة باسم المؤسسة بالنظر لافتراض أن المؤسسة مسؤولة عن عملية التدقيق.

تعتبر هذه بعض العناصر التي يتبعها مدقق الحسابات في تقريره عند عرض القوائم المالية وذلك من أجل تحسين نوعية هذه القوائم ، كما يعتبر العرض العادل أحد العناصر المؤثرة في منفعة المعلومات المحاسبية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإستراتيجية الخاصة بالشركة وذلك للأسباب التالية:[1]

1. توفير الموضوعية في المعلومات المستمدة من القوائم المالية حيث يتطلب العرض العدل استخدام أساليب محاسبية مستندة إلى معايير المحاسبة الدولية.
2. تقليل التحيز الشخصي عند اختيار أساليب محاسبية معينة مما يؤدي إلى منع أو تقليل الأخطاء المعتمدة أو غير المعتمدة التي يمكن أن تؤثر عى دلالة القوائم المالية.
3. زيادة الأهمية النسبية لمهنة المحاسبة والتدقيق بالنسبة لإدارة الشركة والعاملين والمستثمرين وأصحاب المصالح.

**ويتلخص دور معايير التدقيق الدولية في تحقيق شروط ومتطلبات حوكمة الشركات في مايلي:**[2]

- تعد معايير التدقيق نموذجا يقتدي به المدقق عند أداء واجباته المهنية وممارسته العملية.
- تحديد المواصفات والمتطلبات الشخصية المفروض توفرها فيمن يقوم بعملية التدقيق.
- تعطي المعايير للهيئات التشريعية والمحاكم تصورا واضحا عن درجة الأداء المهني المتوقع من المدقق وتساعد هذه الجهات على تفهم المحتوى الفني لتقريره.
- توفر معايير التدقيق الدولية القواعد اللازمة للمحافظة على استقلالية مدقق الحسابات الخارجي الذي يقوم بفحص البيانات المالية الصادرة عن الشركات.
- تخفف دولية هذه المعايير من احتمالات حدوث المشاكل عند إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات متعددة الجنسيات.

[1] – عمار عصام السامرائي، مرجع سبق ذكره،ص :12 .

[2] – أنس محمود الطرمان،" **دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحاكمية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،كلية الأعمال، الأردن ،2009، ص :49 .

## المبحث الثاني : تجربة الأردن في حوكمة الشركات من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية ISA

إن الأردن ومنذ عقود مضت حبها الله بقيادة سياسية واعية، وعقول اقتصادية ناضجة أدركت المتغيرات التي يمر فيها العالم، ورغم شح الموارد الاقتصادية مع استثناء غناه بالموارد البشرية المؤهلة بدأت منذ فترة طويلة في الزمن إعداد العدة وتوفير الآليات اللازمة لمواكبة العالم ومضي بخطى ثابتة، مستندة على قواعد راسخة للخوض في عالم الاقتصاد والمنافسة العالمية القوية التي لا يستهان بها .

ومن أجل مواكبة الأردن لمختلف التطورات الحاصلة في الاقتصاد بصفة عامة وفي مجال المحاسبة والتدقيق بصفة خاصة؛ صدر قانون رقم (22)سنة 1997 والمعدل سنة 2003، حيث توافق هذا القانون مع معايير التدقيق الدولية التي من أهدافها الرئيسة تقليل التفاوت بين مختلف الدول في مجال تدقيق الأعمال المحاسبية والمالية وإعطاء المزيد من الإفصاح والشفافية في مختلف القوائم المالية الأمر الذي جعل مجلس إدارة جمعية مدققي الحسابات الأردنية تصدر قرار يقضي بإلزام مدققي الحسابات بتطبيق معايير التدقيق الدولية حيث كان الفضل لهذه الجمعية في ترجمة الطبعة الأولى و الثانية لهذه المعايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

وفي مايلي دراسة لتطبيق بعض معايير التدقيق الدولية ISA في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وكذا دراسة مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين بتطبيق هذه المعايير .

### المطلب الأول :تطبيق معيار التدقيق الدولي (ISA240)

يحدث الغش في كثير من الحقول وتتبدل أساليبه المتبعة باستمرار، لدرجة أن هذا التطور أصبح يتماشى مع التقدم في شتى ميادين وحقول المعرفة، وقد زاد الاهتمام بموضوع الغش في السجلات المحاسبية والقوائم المالية بعد ازدياد عدد القضايا المرفوعة ضد مدققي الحسابات الذين لم يستطيعوا اكتشاف الغش في الشركات التي قاموا بتدقيقها، مما أدى إلى إفلاس عدد كبير من الشركات أو تكبدها لخسائر فادحة بسبب أعمال الغش أو الأخطاء غير المقصودة .

فعلى الصعيد الأردني أشار تقرير صادر عن هيئة الأوراق المالية ( وزارة الصناعة والتجارة 2003)، إلى أن عدد الشركات التي تمت تصفيتها في الأردن خلال الأعوام( 2000 إلى 2003 )بلغ 19 شركة، كما بلغ عدد

القضايا المرفوعة بين سنتي( 2002و2003 )حوالي 26 قضية تم رفع 10 منها ضد المدققين بسب اكتشاف عمليات اختلاس لم يستطع مدققو الحسابات اكتشافها.[1]

وفي هذا الصدد تطرقت عدة دراسات في الأردن إلى مدى التزام مدققي الحسابات الخارجين في الأردن بتطبيق المعيار الدولي لتدقيق ( ISA240) .

نذكر من بين هذه الدراسات دراسة (منذر طلال مومني وجمال إبراهيم بدور) لسنة 2008 حول مدى إتباع مدققي الحسابات القانونين الأردنيين للإجراءات اللازمة للكشف عن الغش، بما يتماشى مع معيار التدقيق الدولي رقم( ISA 240 )المتعلق بالإجراءات الواجب اتخاذها للكشف عن الغش، وقد قام الباحثان بإعداد استبان لتحقيق أهداف الدراسة، بحيث تم باختبار عينة قصدية بسيطة من مدققي الحسابات الأردنيين المرخصين والمزاولين للمهنة في مكاتب التدقيق وبعد توزيع 89 استبيان تم استرداد 69 منها،. وقد تمت معالجة البيانات وتحليلها باستخدام أساليب إحصائية وصفية( Descriptive Statistics ) وتحليل التباين الأحادي (.one-way ANOVA) كما هو مبين في الجدول رقم(3-1):

[1]- منذر طلال مومني و جمال ابراهيم بدور ،" **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجين في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم(240)**"، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، مجلد35 ، العدد1، 2008 ،ص :40.

الجدول رقم (**3-1**): أراء عينة الدراسة فيما يتعلق بإتباعهم الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش

| الرقم | الإجراء | النسبة المئوية | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | | موافق بدرجة قليلة جدا | موافق بدرجة قليلة | موافق بدرجة متوسطة | مرافق بدرجة كبيرة | موافق بدرجة كبيرة جدا | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري |
| 1 | استخدام المدقق الشك المهني في مرحلة التخطيط لعملية التدقيق | 5.8 | 13 | 37.3 | 27.5 | 10.1 | 3.06 | 1.26 |
| 2 | تصميم إجراءات التدقيق بحيث يحصل المدقق على قناعة ملائمة بأن الأخطاء الناتجة يمكن اكتشافها | 5.8 | 13 | 21.7 | 39.1 | 20.3 | 3.55 | 1.13 |
| 3 | استفسار المدقق من الادارة عن وجود غش أو خطاء هام قد تم اكتشافه | 10.1 | 18.8 | 26.1 | 30.4 | 14.5 | 3.20 | 1.21 |
| 4 | قيا المدقق بتقدير خطورة كون الغش قد يؤدي إلى معلومات خاطئة | 2.9 | 8.7 | 21.7 | 43.5 | 34.8 | 3.92 | 1.17 |
| 5 | زيادة مخاطر الغش لدى المدقق عند اكتشافه لمواطن ضعف في تصميم النظام المحاسبي | 4.3 | 7.2 | 8.7 | 43.5 | 34.8 | 3.92 | 1.17 |
| 6 | التأكد من عدم وجود إحدى الحالات التالية التي تؤدي إلى زيادة الغش أو الخطأ مثل : | | | | | | | |
| أ | الشكوك حول أمانة وكفاءة الإدارة | 0 | 18.6 | 17.4 | 36.2 | 23.2 | 3.50 | 1.27 |
| ب | الضغوط غير الاعتيادية من داخل أو خارج الشركة | 1.4 | 11.6 | 39.1 | 30.4 | 15.9 | 3.43 | 1.03 |
| ج | العمليات غير الاعتيادية | 2.9 | 11.6 | 20.3 | 44.9 | 20.3 | 3.68 | 1.02 |
| د | المشاكل المتعلقة بالحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة | 2.9 | 8.7 | 20.3 | 44.9 | 20.3 | 3.62 | 1.16 |
| 7 | معرفة إذا كان نقص في موظفي قسم الحسابات | 2.9 | 13 | 37.7 | 29 | 13 | 3.23 | 1.19 |
| 8 | الاطلاع على معدلات التغير في الموظفين الرئيسين | 2.9 | 11.6 | 37.7 | 34.8 | 7.2 | 3.14 | 1.14 |
| 9 | معرفة إذا كانت هناك ضغوطات مالية على الإدارات العليا | 2.9 | 14.5 | 17.4 | 40.6 | 21.7 | 3.55 | 1.23 |
| 10 | التأكد من عمليات التسوية والتي لها تأثير هام على الأرباح | 2.9 | 8.7 | 15.9 | 40.6 | 29 | 3.75 | 1.22 |
| 11 | التأكد من أن الاختلافات بين السجلات المحاسبية والمصادقات المرسلة من طرف ثالث معروفة ويمكن معالجتها بإجراءات مادية | 5.8 | 7.2 | 23.2 | 36.2 | 26.1 | 3.65 | 1.20 |

**المصدر**: منذر طلال مومني و جمال ابراهيم بدور ،" مدى التزام مدققي الحسابات الخارجين في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم(240)"، دراسات العلوم الإدارية ، مجلد35 ، العدد1، 2008 ،ص :50.

يبين الجدول رقم(3-1) آراء عينة الدراسة فيما يتعلق بإتباعهم لكافة الإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش،حيث تظهر النتائج الواردة في الجدول المذكور بأن أعلى متوسط حسابي ( 3.92 ) كان لإجراء رقم (5 ) والذي ينص على أنه " تزداد مخاطر الغش لدى المدقق عند اكتشافه لمواطن ضعف في تصميم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي"، كما يظهر الجدول أن (43.5% ) من المدققين عينة الدراسة يتبعون هذا الإجراء بدرجة كبيرة، بينما ما نسبته(34.8% ) هذا الإجراء بدرجة كبيرة جدا، و (8.7 %)من العينة بدرجة متوسطة، و( 7.2 %) و( 4.3 % ) بدرجة قليلة، وبدرجة قليلة جدا على التوالي .وهذا دليل على أهمية هذا الإجراء كون أي ضعف في نظام المحاسبة والرقابة الداخلي سيؤدي إلى توفر فرصة كبيرة لحدوث غش أو خطأ، حيث بلغت نسبة متوسط الإجابات لأفراد العينة الذين أشاروا، إلى أهمية هذا الإجراء حوالي (% 87 ) بمتوسط حسابي (3.92 ) وانحراف معياري( 1.17 ) ، وهذه النسبة تصل إلى الدرجة العالية حسب مقياس" **ليكرت**" الخماسي للأهمية المستخدم في هذه الدراسة .ولعل هذا يدل على أن معظم مدققي الحسابات عينة الدراسة يركزون على نظام الرقابة الداخلي وتزداد شكوكهم باحتمالات وجود غش أو خطأ عندما يكتشفون نقاط ضعف في النظام المحاسبي أو نظام الرقابة الداخلية، مما يستدعي قيامهم ببذل مجهود أكبر للحصول على أدلة أكثر للتأكد من عدم وجود غش أو خطأ.وتنسجم هذه النتيجة مع المادة رقم ( 193 ) فقرة( ج) من قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة ( 1997 ) والمادة رقم(7 ) فقرة (د) من قانون تنظيم مهنة المحاسبة القانونية المؤقت رقم ( 73 ) لسنة 2003 ، حيث أشارت إلى ضرورة أن يقوم مدقق الحسابات بفحص الأنظمة المالية والإدارية للشركة وأنظمة المراقبة الداخلية لها، والتأكد من ملائمتها لحسن سير أعمال الشركة والمحافظة على أعمالها .ولعل وجود نظام رقابة داخلي فعال يساعد المدقق على التقليل من

أدلة التدقيق، أما إذا وجد نظام غير فعال فيجب زيادة أدلة التدقيق المخططة لغايات اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية[1].

كما يتبين من الجدول رقم( 3-1) بأن اقل متوسط حسابي (3.2) كان للإجراء رقم (3 ) الذي ينص على أنه" عند التخطيط للتدقيق يستفسر المدقق من الإدارة عن وجود غش أو خطأ هام قد تم اكتشافه"، وقد يكون هذا دليلا على عدم إتباع هذا الإجراء من قبل المدققين عينة الدراسة بدرجة كبيرة، فقد بلغت نسبة الذين يستفسرون من الإدارة عن وجود غش أو خطأ هام قد تم اكتشافه بدرجة كبيرة جدا( 14.5 % ) بينما بلغت نسبة الذين يتبعون ذلك بدرجة كبيرة( 30.4 %) ونسبة (26.1 %) يتبعون ذلك بدرجة متوسطة، في حين بلغت نسبة الذين يتبعون ذلك بنسبة قليلة (18.8 %)، ونسبة ( 10.1% ) لمن يتبعون ذلك بدرجة قليلة جدا .ولعل عدم إتباع الإجراء رقم (3 ) بدرجة كبيرة يعود إلى الحذر الشديد لدى مدققي الحسابات عينة الدراسة فيما يتعلق بالاستفسار من الإدارة عن وجود غش أو خطأ هام قد تم اكتشافه، إلى أن يتأكدوا من عدم تورط الإدارة بمثل هذه الممارسات، خاصة وأن بعض الدراسات تشير إلى أن المديرين كانوا السبب في حدوث عمليات الغش، وخاصة الذين يعملون لدى الشركات أكثر من خمس سنوات،

ويلاحظ من الجدول رقم (3-1) أن الوسط الحسابي لكافة الإجراءات المتبعة من قبل المدققين عينة الدراسة كان أكبر من(3 ) ، أي أنهم يقومون بإتباعها بدرجة متوسطة، وتميل إلى الدرجة الكبيرة، وهذا يدل على إتباع مدققي الحسابات عينة الدراسة للإجراءات اللازمة لاكتشاف الغش كما يحددها معيار التدقيق الدولي رقم (240).[2]

## المطلب الثاني : تطبيق معيار الدولي لتدقيق ISA315 خاص بمتطلبات الرقابة الداخلية في الشركات الصناعية المساهمة في الأردن

في هذا الصدد كانت فيه عدة دراسات في الأردن نذكر منها الدراسة التي قام بها كل من( علي عبد القادر ذنيبات ونوال كفوس )، من أجل التحقق من مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمعيار التدقيق

[1] – منذر طلال مومني و جمال ابراهيم بدور،مرجع سبق ذكره ،ص ص:52، 53.

[2] – منذر طلال مومني و جمال ابراهيم بدور، مرجع سابق ، ص:53.

الدولي رقم ( 315) المتعلق بالرقابة الداخلية ومدى تأثيرها على الأداء المالي لشركة، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبيان لتجميع البيانات اللازمة حيث تم توزيعها على 50 شركة صناعية عامة مدرجة في بورصة عمان حيث تم معالجة البيانات باستخدام الإحصائيات الوصفية كما تم استخدام اختبار one sampleT-test .كما يبينه الجدول رقم(3-2).

الجدول رقم(3-2): إختبار One Sample T-test لفحص التزام الشركات الصناعية في الأردن بتطبيق مقومات الرقابة الداخلية.

| | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | قيمة T | مستوى الدلالة | الترتيب | درجة الأهمية |
|---|---|---|---|---|---|---|
| البيئة الرقابية | 4.00 | 0.52 | 13.14 | 0.000 | الثاني | مرتفعة |
| تقييم المخاطر | 3.62 | 0.70 | 6.09 | 0.000 | الخامس | متوسطة |
| الإجراءات الرقابية | 3.98 | 0.55 | 12.00 | 0.000 | الثالث | مرتفعة |
| نظام المعلومات والاتصال | 4.29 | 0.53 | 16.43 | 0.000 | الأول | مرتفعة |
| الإشراف والمتابعة | 3.78 | 0.73 | 7.25 | 0.000 | الرابع | مرتفعة |
| الدرجة الكلية للالتزام بمتطلبات الرقابة الداخلية | 3.96 | 0.46 | 14.24 | 0.000 | - | مرتفعة |

**المصدر**: علي عبد القادر ذنيبات ونوال كفوس، "**مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية** "،مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 39، العدد1، 2012 ،ص:38.

يتبين من الجدول رقم(3-2) أن متوسط درجة التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية مجتمعة بلغ 3.96 وهو أكبر من 3 وبانحراف معياري قدر 0.46 ، وقد أظهر اختبارT-test بأن هذا المتوسط ذو دلالة إحصائية باعتبار أن مستوى الدلالة أقل من 0.05 (0.000) مما يعني أن هناك التزاما من قبل الشركات الصناعية الأردنية وبدرجة مرتفعة بتطبيق مقومات نظام الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 315بشكل عام.

كما يتبين من الجدول أن جميع متوسطات أبعاد الرقابة الداخلية المستخدمة في هذه الدراسة قد تراوحت بين ( 3.62 )لبعد تقييم المخاطر وبين( 4.29 )لبعد نظام المعلومات والاتصال وهي جميعها تزيد عن3 ، في حين تراوحت قيم الانحراف المعياري لمقومات الرقابة الداخلية بين (52 .0 - 0.73 ) مما يعني أن هناك انسجاماً بين إجابات الأفراد عن أسئلة استبانة الدراسة ، كما أظهرت نتائج اختبار T-test أن جميع المتوسطات كانت ذات دلالة إحصائية عند مستوى أقل من0.05، وبالتالي فإن هناك التزاما وبدرجة مرتفعة من قبل الشركات الصناعية الأردنية بتطبيق جميع مقومات الرقابة الداخلية الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم .315 [1]

**المطلب الثالث : تطبيق معيار الدولي رقم( ISA 700 )الخاص بتقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية**

يقوم عمل مدقق الحسابات على جمع وتقويم أدلة الإثبات والتي تشمل الدفاتر والسجلات والتأكد من مدى تطابق إعداد القوائم المالية وبياناتها مع معايير المحاسبة الدولية، ومدى عدالة المركز المالي لشركة، وحرصا على المحافظة على حقوق الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية المدققة، فقد أولت جهات مهنية وفي فترات مختلفة مثل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين والاتحاد الدولي للمحاسبين وغيرها من الجهات الأخرى أهمية خاصة بتقرير مدقق الحسابات، حيث قامت هذه الجهات بإصدار العديد من المعايير المتعلقة بتقرير مدقق الحسابات وإجراء العديد من التعديلات على تلك المعايير، والتي تتعلق بشكل التقرير ومحتواه. وجاء ذلك من أجل الحصول على تقرير يمكن المدقق من توصيل نتائج عملية التدقيق بشكل واضح وسهل، وآخر هذه التعديلات هو التعديل الذي أجراه الاتحاد الدولي للمحاسبين على معيار التدقيق الدولي ISA700الخاص بتقرير المدقق والذي أصبح ساري المفعول اعتبارا من 31 مارس 2006 .

[1] – علي عبد القادر ذنيبات ونوال كفوس، "**مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات الرقابة الداخلية** "، مجلة دراسات العلوم الادارية ، المجلد 39، العدد1، 2012 ،ص:38.

ونظرا لأهمية تقرير مدقق الحسابات فقد اهتمت العديد من الدراسات في الأردن بهذا الشأن ومدى توافق بين متطلبات كل من المعيار الدولي ISA700 المعدل و الخاص بتقرير مدقق الحسابات و قانون الشركات رقم 22 لسنة 1997 والمعدل في سنة 2003 .

وفي هذا الصدد كانت الدراسة التي قام بها (د. سامي الوقاد ود. خالد الخطيب) والتي تهدف إلى مدى التزام مدققي الحسابات الأردنيين عند إصدارهم لتقاريرهم ودراسة التطورات المهنية بشأن معيار التدقيق الدولي ISA700 ومن اجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان بدراسة استطلاعية حيث تم الحصول على البيانات الأولية من خلال إعداد استبيان حيث تم توزيعها على مدققي الحسابات المرخصين والعاملين في الأردن حيث كان عددهم 468 مدققا.ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية[1] :

إن لمدققي الحسابات الأردين الإدراك الكامل والوعي الكافي للعناصر الأساسية الموجودة في تقرير المدقق وهو ما يتطلبه معيار التدقيق الدولي ISA700، وأن لمدققي الحسابات الأردنيين الدراية الكافية لمختلف التطورات الحاصلة بهذا المعيار ISA700.

## المبحث الثالث : موقع مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر من معايير التدقيق الدولية ISA

لقد بذلت السلطات المالية الجزائرية جهودا كثيرة لمحاولة تكييف نظامها المحاسبي مع معايير الدولية للمحاسبة ومعايير الإبلاغ المالي ( IAS-IFRS)، من خلال الإصلاح المحاسبي الذي شرعت فيه انطلاقا من القانون رقم 07-11المؤرخ في 11/25/ 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي(SCF) والمتبوع بسلسلة من المراسيم التنفيذية والمقررات والتعليمات الوزارية من أجل حسن تطبيقه وتبسيط سيره.

إلا أنه يبدو لزما على السلطات المالية الجزائرية إعادة النظر في ممارسة مهنة المراجعة والتدقيق المحاسبي بما يتوافق ومعايير التدقيق الدولية (ISA) .وإحداث القطيعة مع الممارسات المهنية المعمول بها سابقا في مجال مراجعة حسابات المؤسسات الاقتصادية والمصادقة على القوائم المالية، التي لاتستند على معايير وقواعد واضحة لامن حيث

[1] – سامي الوقاد و خالد الخطيب،" **موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية**"، دراسة ميدانية ، جامعة البترا الخاصة ،عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية،2010، ص ص :**32** ،**35**.

تعيين المراجع ولا من حيث تحديد نطاق العمل والمسؤولية الملقاة على عاتق كل من المؤسسة والمراجع في اكتشاف الأخطاء وأعمال الغش والتزوير، وتحديد المرجعية المحاسبية المعمول بها والأخذ في الحسبان القوانين والنصوص التشريعية التي تخضع لها المؤسسات عند عملية مراجعة حساباتها.

حيث سيتم التطرق في هذا المبحث إلى واقع وتنظيم مهنة التدقيق المحاسبي الجزائري وما مدى توافق هذه القوانين مع معايير التدقيق الدولية ISA، وفي لأخير ضرورة تكيف قواعد ممارسة المهنة مع المعايير الدولية التدقيق ISA.

**المطلب الأول : واقع وتنظيم ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر**

شهدت مهنة التدقيق في الجزائر عدة مراحل وتضمنت عدة قوانيين وهو ما سيتم التطرق إليه من خلال مايلي[1]:

**1-الإطار التاريخي لتنظيم المهنة :**

لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بخمس مراحل أساسية نوجز ها في مايلي :

**1-1-قبل الاستقلال** :كانت خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

**1-2- غداة الاستقلال:** كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار عانت فراغا كثيرا والعديد من المشاكل إن على مستوى التنظيم والتسيير أو على مستوى التأطير والكفاءات، وظلت مهنة المحاسبة والتدقيق خاضعة لنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي :

(les accords de Evian et la loi fondameontale )

**1-3-المرحلة مابين 1971-1991** : عرفت هذه المرحلة إنشاء المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبية( cstc) تحت سلطة ووصاية وزارة المالية، كانت من بين مهامه تحضير المخطط الوطني للمحاسبة وضمان تنظيم مهنة المحاسبة.

[1] -عمور جمال ، مرجع سبق ذكره ،ص5.

**1-4-المرحلة مابين 1992-2001**: عرفت هذه المرحلة إنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، تم انتخابه من طرف المهنيين المحاسبين، وبالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة للمهنة

**1-5-ابتداء من سنة 2002**: إنشاء المجالس الجهوية حيث عرفت هذه المهنة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة، وإعادة إخضاعها لوزارة المالية.

**2-النصوص القانونية المنظمة للمهنة:**

إن أهم النصوص المنظمة للمهنة يمكن حصرها فيمايلي:[1]

**2-1-الأمر رقم 71-82 المؤرخ في 1971/12/29: المتعلق بتنظيم مهنة المحاسبة والخبير المحاسبي**

**2-2- الأمر رقم 75-25 المؤرخ في 1975/04/29 : المتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني PCN**

**2-3-القانون رقم 80-05 وبدا تطبيقه من سنة 1980المتعلق بممارسة وظيفة المراقبة من طرف مجلس المحاسبة .**

**2-4-القانون 91-08 المؤرخ في 1991/04/27 المتعلق بمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد** :سبق وأن ذكرنا أن مهنة التدقيق في الجزائر عرفت فراغا وغيابا كبيرين في الفترة الممتدة من 1962 إلى غاية نهاية الثمانينات بسبب احتكار الدولة لنشاط الاقتصادي وإعطاء مجلس المحاسبة دورا كبيرا وصلاحيات كثيرة للرقابة على المؤسسات العمومية، إلى أن صدر القانون رقم 88-01 المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات الاقتصادية العمومية أين تحررت هذه المؤسسات من القيود المفروضة عليها ونالت استقلاليتها المالية وأصبحت خاضعة الأحكام القانون التجاري كما أصبحت معرضة لافلاس والتصفية، مما تطلب ضرورة تدقيق حساباتها والمصادقة عليها من قبل أطراف مختصين كمحافظي الحسابات والخبراء المحاسبين .

[1] - عمور جمال، مرجع سبق ذكره،ص:6.

فمن أجل ذالك تم إصدار القانون رقم 91-08 المنظم لمهنة الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وهذا سنة 1991، واعتبر هذا القانون بمثابة منعرجا حاسما في تنظيم مهنة التدقيق في الجزائر، حيث تم جمع ثلاث تنظيمات في هيئة واحدة مستقلة سميت بالمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

**2-5- المرسوم التنفيذي رقم 92-02 المؤرخ في 1992/01/13**: إنشاء مجلس النقابة الوطنية للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

2-**6- إصدار قانون أخلاقيات مهنة التدقيق والمحاسبة:** من خلال مرسوم التنفيذي رقم96-136 المؤرخ في 1996/04/15.

**2-7- إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة CNC**: كهيئة استشارية لدى وزارة المالية يهتم بشؤون البحث والتطوير في مهنة المحاسبة من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-318 المؤرخ 1996/09/25.

**2-8- المرسوم التنفيذي رقم 96-431 المؤرخ في 30 نوفمبر 1996** : كيفيات تعيين محافظي الحسابات في المؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري ومراكز البحث والتنمية وهيئات الضمان الاجتماعي والدواوين العمومية ذات الطابع التجاري وكذا المؤسسات العمومية المستقلة.

**2-9-القانون رقم 10-01 المؤرخ في 2010/06/29**: المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والملاحظ أن هذا القانون جاء نتيجة الإصلاح المحاسبي الذي باشرته الجزائر وبالتالي تفكيك الهيئة الواحدة التي كانت تمثل الناشطين في هذا القطاع، وإعادة الكثير من الصلاحيات لوزارة المالية التي فقدتها منذ صدور القانون رقم 91-08 .وأهم ماجاء به هذا القانون مايلي:[1]

- ❖ إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية مهمتها منح الاعتماد والمعايرة للمحاسبية وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية (المادة 04 من القانون 10-01)
- ❖ إنشاء لدى المجلس خمس لجان متخصصة : (المادة 05 من القانون 10-01)
  - لجنة معايرة الممارسات المحاسبية والاجتهادات المهنية
  - لجنة الاعتماد

[1] – مقراني عبد الكريم وقمان عمر،" **أهمية الاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الدولي ، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13و14دسمبر 2011 ص :8.

- لجنة التكوين
- لجنة التأديب والتحكيم
- لجنة مراقبة النوعية

❖ تحديد شروط ممارسة المهنة بالنسبة للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين وضرورة التسجيل في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة التي ينتمي إليها (المادة 08 من القانون 10-01).

❖ التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات من قبل معهد تعليم متخصص تابع لوزارة المالية والتكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات تابعة لوزارة التكوين المهني (المادة 08 م القانون 10-01).

❖ الفصل بين المهام الثلاث بإنشاء ثلاث منظمات مهنية مع تحديد مهام كل هيئة وهي :( المادة 14 من القانون 10-01).

- المصف الوطني للخبراء المحاسبين؛
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات؛
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

**المطلب الثاني :مدى توافق القوانين والنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق قي الجزائر مع المعايير الدولية لتدقيق ISA**

من خلال قراءتنا للنصوص التشريعية المنظمة لمهنة التدقيق في الجزائر ومقارنتها مع معايير التدقيق الدولية الصادرة عن مجلس المعايير الدولية للتدقيق لاحظنا مايلي:

**1-نقاط التوافق:**

تتوافق النصوص القانونية التي تنظم مهنة التدقيق في الجزائر مع المعايير التدقيق الدولية في العناصر التالية:

**1-1-تعيين المراجع:**بنص المرسوم التنفيذي رقم 11-32 على أن عملية التعيين تتم وفقا لدفتر الشروط يوضح جميع الحقوق والواجبات للطرفين ولجهة التي تعينه وكذا خطاب التكليف وهو ما جاء في معيار الدولي لتدقيق

رقم 200 الاهداف العامة للمراجع المستقل، وتنفيذ التدقيق وفقا للمعيار رقم 210 الاتفاق حول آجال وشروط مهمة التدقيق .

**1-2- رقابة الجودة:**نصت المادة 05 من القانون 10-01 على إنشاء لدى مجلس الوطني للمحاسبة لجنة مراقبة النوعية وهو ما يتوافق مع المعيار 220 رقابة الجودة مراجعة القوائم المالية.

**1-3- التوثيق وحفظ الملفات:**حيث نص القانون 10-01 في مادته 10 على ضرورة الاحتفاظ بملفات الزبائن لمدة عشر سنوات ابتداء من آخر سنة انتهاء العهدة وهو ما يتوافق مع المعيار رقم 230 التوثيق.

**1-4-التقرير وأنواعه** : من بين ماينص عليه القانون 10-01 لاسيما في مادته 25 على تقرير المدقق الخاص بالتهديد المحتمل لاستمرارية نشاط المؤسسة، وهو ماينص عليه معيار التدقيق الدولي رقم 570 الاستمرارية.

**2-نقاط الاختلاف:**

لا تتعرض النصوص القانونية لممارسة مهنة المراجعة في الجزائر للنقاط الآتية والتي تنص عليها المعايير الدولية لتدقيق:

2-1-تقييم المخاطر.

2-2--أدلة الإثبات وما مدى كفايتها و ملائمتها.

2-3-الأطراف ذات العلاقة.

2-4-مراعاة عمل التدقيق الداخلي.

2-5-الاستفادة من عمل الخبير.

## المطلب الثالث : ضرورة تكييف قواعد مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر مع معايير التدقيق الدوليةISA

من خلال استقراءنا لواقع مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر وتنظيمها ودراسة النصوص القانونية التي تنظمها وما مدى توافقها مع معايير التدقيق الدولية لاحظنا بأن هناك كم هائل من القوانين والمراسيم التي تسعى إلى الرقي بهذه المهنة إلى المستوى المطلوب من الثقة والمصداقية والإفصاح التي يأملها كل مستعمل من مستعملي مخرجات هذه المهنة، إلا

أنها لم تنزل للواقع أو الميدان من أجل تطبيقها وبقيت مجرد نصوص قانونية موجودة في الجرائد الرسمية، وهذا لعدة أسباب منها:[1]

- عدم وجود هيئات لمتابعة تطبيق هذه النصوص و تداخل الصلاحيات بين المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس الوطني للخبراء المحاسبين ومجلس الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وبتالي إفراغ هذه الأخيرة من محتواها وضرب استقلالية المهنة.
- التأخر في إصدار التعليمات أو المذكرات المنهجية المفسرة للقوانين أو المراسيم (كالمذكرة المنهجية المتعلقة بالتثبيتات والمخزونات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة سنة بعد بداية تطبيق SCF .
- غياب التكوين والتأطير حيث أصبح المتربصون يكتفون بإعداد التقارير فقط دون الممارسة الميدانية
- عدم وجود الشفافية و غياب المنافسة بين مكاتب الخبرة الوطنية والأجنبية وهو ما نعكس على التقارير التي أصبحت شكلية لا تعبر على واقع المؤسسات.

[1] –سيد محمد و بوعرار أحمد شمس الدين،"**مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية التدقيق ومهنة التدقيق**"، ملتقى دولي ، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13و14دسمبر 2012 ص :21.

**خلاصة :**

حاولنا خلال هذا الفصل استعراض بعض معايير الدولية للتدقيق التي تساهم بصفة مباشر في حوكمة الشركات من خلال تحديد مسؤوليات المدقق وكذا كيفية تفعيل آليات الرقابة الداخلية من أجل الحفاظ على موارد المؤسسات والاستغلال الأمثل لها، وما لهذه المعايير من دور في العرض العادل للقوائم المالية وإعطاء الصورة الحقيقة للمؤسسة، كما حاولا استعراض تجربة الأردن في تطبيق هذه المعايير ومدى التزام الهيئات والمنظمات المهنية الأردنية بهذه المعايير لإعطاء التدقيق البعد الدولي وحماية الشركات المساهمة الأردنية من الإفلاس والتصفية.

كما تعرضنا لحالة الجزائر وموقع مهنة التدقيق المحاسبي فيها من هذه المعايير بالرغم من كثرة النصوص القانونية التي تسعى لرقي بالمهنة بسبب عدم وجود هيئات للمتابعة وغياب التأطير والتكوين عكس بعض الدول التي تبنت هذه المعايير.

# الخاتمة

# العامة

**الخاتمة العامة**

على ضوء ماورد في هذه الدراسة يمكن القول أن التدقيق المحاسبي شهد تطورا سريعا على مستوى الوظائف، خولت له تبوء مكانة هامة على الصعيد الدولي، نظرا للحاجة إليه التي قابلت التوسع الاقتصادي وعوامل الاستثمار، فكان لابد من توحيد الممارسات التي يتحقق بفضلها تقليص فجوة التوقعات، فسعت المنظمات المهنية والهيئات الدولية إلى إصدار جملة من الإرشادات والضوابط تتمثل في معايير التدقيق الدولية حيث ساهمت هذه الأخيرة بمسايرة التطورات التي شهدتها المؤسسات الاقتصادية والحد من كل التلاعبات المالية التي كانت تعاني منها وضمان استمرارها.

وقد تبنت العديد من دول العالم هذه المعايير (تجربة الأردن) من أجل توحيد الممارسات المهنية، وكون الجزائر من الدول التي تسعى إلى إعطاء تسهيلات أكثر للاستثمار الأجنبي سواء أكان مباشر أو غير مباشر، مطالبة بتهيئة أرضية خصبة تمنح لها أكثر استفادة من هذه المعايير، قد تمر عبر تكوين مدققيها من منطلق دولي، ما قد يسمح لها باستغلال مواردها البشرية، أو على مستوى الإجراءات المهنية المعتمدة التي قد تعطي ارتياحا أكبر للأطراف ذات المصلحة، الأمر الذي قد يتوفر في معايير التدقيق الدولية.

**نتائج اختبار الفرضيات**

بعد ما تم عرضه في هذه الدراسة تم التوصل إلى جملة من النتائج بالرجوع إلى الفرضيات لتأكيدها أو نفيها ونذكرها على النحو التالي:

- بالنسبة للفرضية الأولى "معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي في ظل المتغيرات الجديدة المرتبطة بالتحولات الاقتصادية العالمية "، فقد خلصت الدراسة في الفصل الأول حول واقع تدويل آليات التدقيق المحاسبي إلى صحة الفرضية كونه وفي إطار التماشي مع المتغيرات التي صاحبت عولمة أنشطة الأعمال وظهور الشركات المتعددة الجنسيات ظهرت ضرورة توحيد الممارسات الدولية للتدقيق الذي يتحقق بدوره عن طريق وضع معايير دولية تلقى القبول العام في التداول.
- بالنسبة للفرضية الثانية" أن الاهتمام بموضوع حوكمة الشركات كان نتيجة الرغبة في تفادي تكرار حدوث الأزمات المالية والانهيارات والفضائح التي عصفت بالاقتصاد العالمي" فقد خلصت الدراسة في الفصل الثاني من خلال أهداف وأهمية حوكمة الشركات إلى إثبات صحة الفرضية وقد جاء هذا الاهتمام من أجل محاولة إضفاء الثقة والشفافية والدقة و المصداقية للمعلومات الواردة في القوائم المالية للشركات، وتجنب الانهيارات المالية.

❖ بالنسبة للفرضية الثالثة "تساهم معايير التدقيق الدولية في حماية الشركات من الإفلاس، إلا أنه فيما يخص مزاولة مهنة التدقيق في الجزائر فإنها بقيت تشهد قصورا، وطغى عليها الطابع القانوني أكثر من الطابع الاقتصادي، عكس بعض الدول التي تبنت هذه المعايير" فقد خلصت الدراسة في الفصل الثالث إلى صحة الفرضية من خلال دور معايير التدقيق الدولية في اكتشاف الغش والأخطاء وتفعيل آليات الرقابة الداخلية ومدى مساهمة هذه المعايير في التأكد من صحة القوائم المالية، أما فيما يخص بحالة الجزائر فقد تبين في المبحث الثالث من هذا الفصل على كثرة النصوص القانونية التي لم تلبي الغرض لمسايرة معايير التدقيق الدولية عكس تجربة الأردن التي تطبق أغلب هذه المعايير.

**أهم النتائج**

أظهرت الدراسة جملة من النتائج نوجزها في مايلي:

- التدقيق المحاسبي جاء بناء على الحاجة إليه ، وتطوره كان بالتوازي مع التطور الاقتصادي؛
- يحقق البعد الدولي للتدقيق إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية، كونها تخضع لنفس الإجراءات التدقيقية،الأمر الذي يسمح بتوفير الوقت والجهد؛
- معايير التدقيق الدولية جاءت كمكمل لمشروع التدقيق الدولي وكذا توحيد الممارسات المهنية؛
- تساهم معايير التدقيق الدولية ISA في حوكمة الشركات من خلال جملة من المعايير التي لها ارتباط مباشر بإطار العام لحوكمة الشركات؛
- ممارسة التدقيق في الجزائر تختلف عن الممارسة وفق المعايير الدولية؛
- لم يتطور التدقيق في الجزائر مقارنة بالتطورات الحاصلة دوليا رغم حاجتها الملحة لها في عديد الجوانب، فمهنة التدقيق في الجزائر تعاني قصورا يجعل المهنة والمدققين أمام صعوبات تؤثر على فاعلية المعلومات المالية فضلا عن كونها تؤدي إلى انخفاض مستوى المدققين، ما يجعل المهنة في الجزائر تبدو بمستوى أقل من نظيراتها في الدول المتقدمة مهنيا (الأردن).

**توصيات واقتراحات**

من خلال النتائج المتحصل عليها من هذه الدراسة يمكن وضع مجموعة من الاقتراحات والتوصيات والمتعلقة بوجه خاص لحالة الجزائر :

- ربط الجامعة وكفاءتها بالهيئات المكلفة بالمعايرة وتنظيم المهنة؛

- إنشاء منظمات وهيئات مهنية فعالة، تهتم بوضع إطار نظري متكامل للتدقيق وتقوم بتكوين مهنيين قادرين على رفع جودة التدقيق والتنافس مع نظرائهم من مختلف دول العالم؛
- صياغة نصوص قانونية جديدة متماشية مع المتطلبات الدولية للمهنة، تسمح بإرساء قاعدة لتبني المعايير الدولية للتدقيق والتكيف معها؛
- الاستفادة من تجارب بعض الدول العربية ( التي تشبه بيئتها الاجتماعية والاقتصادية البيئة الجزائرية) في تبني معايير التدقيق الدولية.

**آفاق البحث**

في ختام هذه الدراسة تبين أن هناك بعض المحاور التي تستحق المزيد من البحث والدراسة نذكر منها:

- حاجة التدقيق المحاسبي في الجزائر لمعايير التدقيق الدولية في ظل اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛
- انعكاس انتهاج الجزائر لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية على تحقيق مسعاها نحو الانفتاح الاقتصادي.

# قائمة

# المراجع

## قائمة المراجع

**المراجع باللغة العربية:**

### I- الكتب:


**1-** ابراهيم علي عشماوي، "**أساسيات المراجعة و المراقبة الداخلية**"، طوفي مصر للطباعة ، مصر، بدون تاريخ.

**2-** أحمد حلمي جمعة ، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات** ، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2001.

**3**-احمد حلمي جمعة، "**المدخل إلى التدقيق الحديث**"، دار الصفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2000.

**4**-احمد نور، "**مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق**"، الدار الجامعية للطباعة و النشر،الإسكندرية ،مصر، 1990.

**5**-أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة من المراجعة**"، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2007 .

**6**-أمين السيد أحمد لطفي، "**المراجعة الدولية و عولمة أسواق رأس المال**"،الدار الجامعية،الإسكندرية ،2005 .

**7**-أمين السيد أحمد لطفي، "**التطورات الحديثة في المراجعة**،" دار الجامعية ،الإسكندرية، 2007.

**8**-أمين السيد احمد لطفي،"**مسؤوليات و إجراءات المراجع في تقرير عن الغش و الممارسات المحاسبية الخاطئة**" ،الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2005.

**9**-أمين السيد احمد لطفي،"**معايير المراجعة والتأكيد الدولية**"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر ،2008.

**10**-حسين أحمد دحدوح وحسين يوسف القاضي،" **أساسيات التدقيق في ظل المعايير الأمريكية والدولية**"، مؤسسة الوراق، الطبعة الأولى، عمان ،الأردن، 1999.

**11**-حسين احمد دحدوح،"**مراجعة الحسابات المقدمة(الإطار النظري والإجراءات العملية)**"، الجزء الأول،الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2009 .

**12**-حسين القاضي و مأمون توفيق حمدان، "**أساسيات التدقيق وفق المعايير الدولية**"، دار الرواق للنشر و التوزيع ،عمان ،الأردن، 1999.

**13** -خالد أمين عبد الله،"**علم تدقيق الحسابات**" ، الجامعة الأردنية ،عمان،1986 .

**14**-خالد أمين عبد الله، "**علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية و العلمية**"، دار وائل للطباعة و النشر، عمان، الأردن، 2000.

**15**-خالد أمين عبد الله،" **علم تدقيق الحسابات من الناحية النظرية**" مطبعة الاتحاد، عمان، 1980.

**16**-خالد راغب الخطيب و خليل محمود الرفاعي، " **علم تدقيق الحسابات النظري و العملي**"، الطبعة الأولى، دار المستقبل للنشر والتوزيع،الأردن ،2008 .

**17**-دونالد كيز وجيري يجانت،" **المحاسبة المتوسطة**"، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، السعودية، 1999.

**18**-طارق عبد العالي حماد،" **حوكمة الشركات المفاهيم والمبادىء**"، دار الجامعية، مصر، 2005.

**19**-عبد المنعم محمود عبد المنعم وعيسى محمد ابوطبل ، "**المراجعة وأصولها العلمية**" ، دار النهضة العربية ، القاهرة، 1982.

**20**-عيد معيوف الشمري،" **معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسات المهنية بالمملكة العربية السعودية** ، دار العامة للبحوث الطبعة الاولى ،الرياض ،1999

**21**-محمد توفيق محمد ،" **أصول المراجعة الأصول العلمية و الممارسات العملية** "، الدار الجامعية،القاهرة، 1992 .

**22-**محمد سمير الصبان وعبد الوهاب نصر علي ، "**المراجعة الخارجية المفاهيم الأساسية و آليات التطبيق**"، الدار الجامعية ،مصر ،2001.

**23**-محمد سمير الصبان ومحمد القيومي،" **المراجعة بين النظرية و التطبيق** "،الدار الجامعية ، بيروت ، 1990.

**24**-محمد مصطفى سليمان" **دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي**" ،دراسة مقارنة، الدار الجامعية ،الإسكندرية ،الطبعة الثانية ،2009.

**25**-محمود السيد الناغي ،" **المراجعة – إطار النظرية والممارسة** " ، الطبعة الثانية ، مكتبة الجلاء الجديدة للنشر، مصر، 1992 .

**26**-يحي حسين عبيد وإبراهيم طه عبد الوهاب، "**أصول المراجعة– الأبعاد العلمية و معايير التطبيق**"،الطبعة الأولى ،2000.

## II- مذكرات التخرج

**1**-أنس محمود الطرمان،" **دور النظم والمعايير المحاسبية في تحقيق شروط ومتطلبات الحاكمية**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ،كلية الأعمال، الأردن ،2009.

**2**-حكيمة مناعي ،"**تقارير المراجعة الخارجية في ظل تطبيق معايير المحاسبية الدولية في الجزائر**"،مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة، جامعة باتنة ،2009.

**3**-حواس صلاح ،"**التوجه الجديد نحو معايير الابلاغ المالي الدولية** "، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ،تخصص محاسبة، جامعة الجزائر، 2008..

**4**-ديلمي عمر،"**أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومات المحاسبية** "،مذكرة لنيل شهادة ماجستير ، تخصص محاسبة ،جامعة باتنة ، 2009.

**5**-عمر علي عبد الصمد: **دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة الشركات**، رسالة الماجستير ، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة المدية، الجزائر، 2009.

**6**-فاتح غلاب: "**تطور وظيفة التدقيق في مجال حوكمة الشركات**"، رسالة الماجستير ، تخصص إدارة الأعمال، جامعة سطيف، الجزائر ، 2011.

**7**-محمد امين مازون ،"**التدقيق المحاسبي من منظور المعايير الدولية و مدى إمكانية تطبيقها في الجزائر**"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3 ،2011.

**8**-زلاسي رياض ،" **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية**" ، رسالة ماجستير ، تخصص محاسبة، جامعة سطيف، الجزائر، 2010/2009 .

## III- مجلات ملتقيات علمية:

**1**-الاتحاد الدولي للمحاسبين،" **إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق**"، طبعة الأولى، الجزء الأول، 2010.

**2**-أحمد زكريا الصيام،" **دور الحاكمية في الحد من تداعيات الأزمة المالية على بورصة عمان**"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 42، 2009.

**3**-أسامة عبد المنعم السيد علي وعمر إقبال المستهداني ،" **الازمة المالية العالمية هل هي أزمة معايير محاسبية وتدقيقه أم أخلاقية** " ، أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الثامن ،ديسمبر 2010.

**4**-أشرف حنا ميخائيل : **تدقيق الحسابات و اطرافه في إطار منظومة حوكمة الشركات** ، المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في طار حوكمة الشركات ،القاهرة، مصر ،24- 26سبتمبر 2005.

**5**-أمال عياري وأبوبكر خوالد،"**تطبيق مبادئ الحوكمة في المؤسسات المصرفية** ،دراسة حالة الجزائر ، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة،06-07 ماي 2012.

**6**-بن أعمارة منصور و حولي محمد ،"**النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة و المعايير الدولية للمراجعة**"، لملتقى العلمي الدولي ،جامعة باجي مختار، عنابة ،2011.

**7**-محمد حسن يوسف، **محددات الحوكمة ومعاييرها مع إشارة خاصة لنمط تطبيقها في مصر**، بنك الاستثمار القومي، 2007.

**8**-البنك الأهلي المصري، " **أسلوب ممارسات سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات**" ، النشرة الاقتصادية، العدد الثاني ، المجلد 55 القاهرة2003.

**9**-حاتم القواسمي ، "واجبات ومسؤوليات المدقق "، متوفر على الموقع الالكتروني :www.ccd.gov.jo

**10**-البنك الأهلي المصري ،" **أسلوب ممارسات سلطات الإدارة الرشيدة في الشركات**" ، النشرة الاقتصادية ،العدد الثاني ، المجلد القاهرة2003.

**11**-خليفة احمد و حسني منال، **مكانة معايير المراجعة الدولية في الجزائر**، ملتقى الدولي، جامعة البليدة ،2011.

**12**-سامي الوقاد و خالد الخطيب،" **موقف مدققي الحسابات الأردنيين من التطورات المهنية بشأن تقرير المدقق عند تدقيق البيانات المالية**"، دراسة ميدانية، جامعة البترا الخاصة ،عمان ، المملكة الأردنية الهاشمية،2010.

**13**-سيد محمد و بوعرار أحمد شمس الدين،"**مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية التدقيق ومهنة التدقيق**"، ملتقى دولي ، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13و14دسمبر 2012.

**14**-شهير عبد الشهيد، "**قواعد إدارة الشركات، مركز المشروعات الدولية الخاصة**، القاهرة، مصر،2001.

**15**-علي عبد القادر ذنيبات ونوال كفوس، "**مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بمتطلبات** الرقابة الداخلية "، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، المجلد 39، العدد1، 2012 .

**16**-عمار عصام السامرائي،" **إجراءات مراجع الحسابات والحاكمية المؤسسية في الكشف عن حالات الفساد المالي والإداري**"، المؤتمر العلمي الثالث ،الجامعة الخليجية، البحرين،28و 29، أفريل،2009.

**17**-عمور جمال ، "**ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر بتكيفها مع معايير الدولية (ISA)** ، ملتقى كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، سعد دحلب ،البليدة، 13و14 دسمبر 2012 .

**18**-فهيم سلطان محمد الحاجن ،"**آليات حوكمة الشركات ودورها في تضييق فجوة التوقعات في المراجعة في الشركات المساهمة العامة السودانية**، مجلة العلوم الإسلامية والاقتصادية، جامعة السودان، يوليو،2012.

**19**-فيجاء عبد الله يعقوب و فرقد فيصل جدعان الغانمي ،" **أثر تطبيق قواعد الحوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحدي وعاء الدخل** ( دراسة في قسم الشركات الاردنية ).

**20**-فيصل محمود الشواورة ،"**فوائدالحوكمة وتقييم دورها في مكافحة ظاهرة الفسادو الوقاية منه في الشركات المساهمة العامة الاردنية**" ،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية ، العدد الثاني، 2009.

**21**-القانون التجاري بمساعدة المصالح التقنية لوزارة العدل ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1993.

**22**-قائمة المصطلحات المتعلقة بحوكمة الشركات،" **مركز المشروعات الدولية الخاصة**"، مصر، القاهرة، 2003.

**23**-محمد بوتين ، "**المراجعة و مراقبة الحسابات بين النظرية و التطبيق**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.

**24**-مصطفى نجم البشاري، "**أهمية تطبيق معايير حوكمة الشركات لتفعيل نظام المراجعة الداخلية**"، مداخلة ضمن مؤتمر المراجعة الداخلية الأول بالسودان، أيام 20و21 يناير 2002.

**25**-مقراني عبد الكريم وقمان عمر،" **أهمية الاصلاحات المتعلقة بمهنة التدقيق في الاشراف والمراقبة في تجسيد النظام المحاسبي المالي**"، الملتقى الدولي ، جامعة سعد دحلب، البليدة، 13و14دسمبر 2011.

**26**-مقرر مؤرخ في 1999/03/24 صادر عن وزارة المالية.الجريدة الرسمية الجمهورية الجزائرية رقم 32 بتاريخ 1999./03/24

**27**-منذر طلال مومني و جمال ابراهيم بدور ،" **مدى التزام مدققي الحسابات الخارجين في الاردن بتطبيق معيار التدقيق الدولي رقم(240)**"،مجلة دراسات العلوم الادارية ، مجلد35 ، العدد1، 2008.

**28**-مها محمود رمزي ريحاوي،" **شركة المساهمة ما بين الحوكمة والقوانين والتعليقات** "حالة دراسة لشركة المساهمة العامة الأردنية المالية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ، المجلد 24، العدد01،2008 .

**29-ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر**، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، 2009.

**30**-هواري معراج و حديدي أدم، " **نحو تفعيل دور الحوكمة المؤسسية في ظبط إدارة الأرباح في البنوك الجزائرية** "، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات – جامعة محمد خيضر –بسكرة 06-07 ماي 2012 .

## IV- المراجع بالغة الفرنسية

### 1-الكتب

**1-**Benedict.G et Krarel .R "**Evaluation du contrôle interne**" Foucler ,Paris ,1990.

**2**-Lionnel.C et Gerard.V "**Audit et contrôle interne** ", Dollos, paris,1992.

# الملاحق

# الملحق رقم (1):

## نص توضيحي قد ترغب فيه إحدى الدول في حالة تبنيها معايير التدقيق الدولية

## ملحق:

**نص توضيحي قد ترغب باستخدامه إحدى الدول وذلك في حالة تبنيها المعايير الدولية للتدقيق كمعايير وطنية.**

مقدمة تمهيدية للمعايير الوطنية للتدقيق والخدمات ذات العلاقة

بيان حول سياسة المجلس

تمت الموافقة على نشر هذه المقدمة التمهيدية من قبل ( مجلس الهيئة العضو ).

1. إن (اسم الهيئة العضو) باعتبارها عضواً في الاتحاد الدولي للمحاسبين (الاتحاد) ملتزمة بالمهمة العامة للاتحاد وهي تطوير وتحسين مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لصالح الجمهور. ولسعيه لتحقيق هذه المهمة فإن (مجلس الاتحاد) قد قام بتشكيل اللجنة الدولية لممارسة مهنة التدقيق (اللجنة) لتطوير وإصدار المعايير والشروحات حول التدقيق والخدمات ذات العلاقة، نيابة عن (مجلس الاتحاد) وتعتقد اللجنة بأن إصدار مثل هذه المعايير والشروحات سوف يحسن درجة التماثل في ممارسة مهنة التدقيق والخدمات ذات العلاقة في أرجاء العالم.

2. كأحد شروط العضوية، فان ( اسم الهيئة العضو) ملزمة بدعم عمل (الاتحاد) وذلك بإعلام أعضائها بكافة القرارات الصادرة عن (الاتحاد ) والعمل على تطبيق هذه القرارات للمدى الممكن بموجب الظروف المحلية، وعلى وجه الخصوص تضمين المعايير الدولية للتدقيق الصادرة عن ( الاتحاد) في القرارات الوطنية المتعلقة بالتدقيق.

3. إذا قررت (اسم الهيئة العضو) تبني المعايير الدولية للتدقيق كأساس لمعايير التدقيق والخدمات ذات العلاقة المعتمدة في (اسم الدولة)، فان المجلس سيقوم بإعداد مقدمة توضيحية للوضعية الشرعية لكل معيار دولي للتدقيق تمت المصادقة على تبنيه.

أدناه صياغة مقترحة لمثل هذه المقدمة:

*المعيار الدولي للتدقيق (رقم)*

*(عنوان المعيار)*

مقدمة توضيحية

*قرر مجلس (اسم الهيئة العضو) تبني هذا المعيار الدولي للتدقيق اعتباراً من ( 200x).*

*يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق عند تدقيق البيانات المالية. كذلك تطبق بعد تكييفها حسب الضرورة ، لتدقيق المعلومات والخدمات الأخرى ذات العلاقة. إن المعايير الدولية للتدقيق تحتوي على المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة (محددة بحرف مطبعي اسود سميك). كذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى. إن المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة يجب أن تفسر وتؤول حسب سياق الكلام الوارد في الشرح والتفسير والتي توفر إرشادات لغرض تطبيقها .*

*ولغرض فهم وتطبيق المبادئ الأساسية والإجراءات الهامة والإرشادات المتعلقة بها، فإن من الضروري الأخذ بعين الاعتبار النص الكامل للمعيار الدولي للتدقيق مع كافة الشروحات والمعلومات الأخرى والتي يتضمنها ذلك المعيار ، وليس الاعتماد على النص المحدد بالحروف السوداء السميكة فقط.*

*في الظروف الاستثنائية قد يرتئي مدقق الحسابات بان من الضروري أن يحيد عن المعيار الدولي للتدقيق لكي يتمكن من تحقيق الهدف من التدقيق بشكل اكثر فعالية . في مثل هذه الحالات ، فإن على المدقق أن يكون مستعداً لتبرير ذلك.*

*ومن المفضل أن يتم تطبيق المعايير الدولية للتدقيق في الأمور المادية والأساسية فقط.*

*ويشار بوضوح الى أي حدود لقابلية تطبيق أي معيار دولي للتدقيق، وذلك في فقرة المقدمة لذلك المعيار الدولي.*

*إن التعليمات من وجهة نظر القطاع العام، والتي تصدرها لجنة القطاع العام في الاتحاد الدولي للمحاسبين مدرجة في نهاية المعيار الدولي للتدقيق . وفي حالة عدم وجود منظور للقطاع العام ، فإن المعيار الدولي للتدقيق قابل للتطبيق، من كافة النواحي المادية، في القطاع العام.*

4. في حالة قيام الاتحاد بإصدار معيار دولي للتدقيق يتضمن إرشادات تختلف جوهرياً عن قانون أو ممارسات (اسم الدولة) ، فان المقدمة التوضيحية للمعيار الدولي للتدقيق المصادق عليه سيوفر إرشادات حول مثل هذه الاختلافات.

***وكمثل على مثل هذه الإرشادات ما يلي:***

*«الفقرتين (10)، (14).*

*حسب التشريعات في (اسم الدولة) فإن الإدارة مسؤولة عن إشعار المدقق بالأحداث المؤثرة على البيانات المالية التي تستمر بعد تاريخ إصدار التقرير ولغاية تاريخ إقرار المالكين للمنشأة على تلك البيانات في اجتماع الجمعية العمومية».*

5. إذا ارتأى المجلس وجود ضرورة ما ، فقد يتم تطوير معايير إضافية حول أمور ذات العلاقة ب (اسم الدولة) لم تتم تغطيتها من قبل المعايير الدولية للتدقيق .

6. إن المتوقع من أعضاء (اسم الهيئة العضو) هو الالتزام بالمعايير المتعلقة بالتدقيق والخدمات ذات العلاقة الصادرة عن (اسم الهيئة العضو). وقد ينتج عن عدم الالتزام الظاهر بذلك الإجراء تحقيق حول تصرف العضو من قبل (اسم لجنة التأديب المناسبة في الهيئة العضو).

7. من المتعذر وضع معايير تتعلق بالتدقيق والخدمات ذات العلاقة والتي يتم تطبيقها عالمياً في كافة المواقف والظروف التي يواجهها المدقق ، وعليه فإن على المدققين مراعاة تبني المعايير باعتبارها المبادئ الأساسية التي يجب عليهم اتباعها في إنجاز الأعمال الموكلة إليهم، وان تترك إجراءات التدقيق المطلوبة لتطبيق هذه المعايير الى الاجتهاد المهني لكل مدقق منفرد والتي ستعتمد على ظروف كل حالة.

8. إن تاريخ سريان المعيار المتعلق بالتدقيق والخدمات ذات العلاقة والمتوقع مراعاته من قبل الأعضاء مدرج في المقدمة التوضيحية.

# الملحق رقم (2):

# القانون رقم 10-01 المؤرخ

# في 2010/06/29

# قوانيـــن

## قانون رقم 10 – 01 مؤرّخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

إنّ رئيس الجمهورية،

– بناء على الدستور، لاسيّما المواد 119 و120 و122 – 9 و126 منه،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 155 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون الإجراءات الجزائية، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 66 – 156 المؤرخ في 18 صفر عام 1386 الموافق 8 يونيو سنة 1966 والمتضمن قانون العقوبات، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم،

– وبمقتضى القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد،

– وبمقتضى الأمر رقم 03 – 11 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1420 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض،

– وبمقتضى القانون رقم 05 – 01 المؤرخ في 27 ذي الحجة عام 1425 الموافق 6 فبراير سنة 2005 والمتعلق بالوقاية من تبييض الأموال وتمويل الإرهاب ومكافحتهما،

– وبمقتضى القانون رقم 06 – 01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته،

– وبمقتضى القانون رقم 07 – 11 المؤرخ في 15 ذي القعدة عام 1428 الموافق 25 نوفمبر سنة 2007 والمتضمن النظام المحاسبي المالي، المعدّل،

– وبمقتضى القانون رقم 08 – 09 المؤرخ في 18 صفر عام 1429 الموافق 25 فبراير سنة 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية،

– وبعد رأي مجلس الدولة،

– وبعد مصادقة البرلمان،

**يصدر القانون الآتي نصه :**

### الفصل الأول

### أحكام عامة

**المادّة الأولى :** يهدف هذا القانون إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

**المادّة 2 :** يمكن أيّ شخص طبيعي أو معنوي أن يمارس لحسابه الخاص، تحت أية تسمية كانت، مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد إذا توفرت فيه الشروط والمقاييس المنصوص عليها في هذا القانون.

**المادّة 3 :** يجب على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الالتزام بالأحكام القانونية المعمول بها التي تحكم المحاسبة والسجلات المحاسبية وكذا مراقبتها وممارسة مهنتهم بكل استقلالية ونزاهة.

**المادّة 4 :** ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يضم المجلس ثلاثة (3) أعضاء منتخبين عن كل تنظيم مهني على الأقل.

تحدد باقي تشكيلة أعضاء المجلس وتنظيمه وسيره عن طريق التنظيم.

**المادّة 5 :** تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان المتساوية الأعضاء الآتية :

– لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية،

– لجنة الاعتماد،

– لجنة التكوين،

– لجنة الانضباط والتحكيم،

– لجنة مراقبة النوعية.

تحدد تشكيلة هذه اللجان وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

**المادّة 6 :** يؤدي الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو في الغرفة الوطنية أو في المنظمة الوطنية وقبل القيام بأي عمل، اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا لمحل تواجد مكاتبهم بالعبارات الآتية :

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

يحرر محضر بذلك طبقا للأحكام السارية المفعول.

## الفصل الثاني

## أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد

**المادّة 7 :** لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد، التسجيل في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية.

تحدد شروط وكيفيات الاعتماد عن طريق التنظيم.

**المادّة 8 :** لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، يجب أن تتوفر الشروط الآتية :

1 – أن يكون جزائري الجنسية،

2 – أن يحوز شهادة لممارسة المهنة على النحو الآتي :

أ – بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، أن يكون حائزا شهادة جزائرية للخبرة المحاسبية أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ب – بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها،

ج – بالنسبة لمهنة المحاسب المعتمد، أن يكون حائزا الشهادة الجزائرية للمحاسب أو شهادة تسمح له بممارسة المهنة،

3 – أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

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

5 – أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

6 – أن يؤدي اليمين المنصوص عليها في المادة 6 أعلاه.

تمنح الشهادات والإجازات المذكورة في البندين أ وب أعلاه، من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه.

لايمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة إلا بعد إجراء مسابقة للمترشحين الحائزين شهادة جامعية في الاختصاص تحدد عن طريق التنظيم.

تمنح الشهادة والإجازة المذكورة في البند ج أعلاه، من طرف مؤسسات التكوين المهني التابعة للوزير المكلف بالتكوين المهني، أو من طرف المؤسسات المعتمدة من طرفه أو من طرف مؤسسات التعليم العالي.

**المادّة 9 :** ترسل، عن طريق رسالة موصى عليها أو تودع مقابل وصل استلام، طلبات الاعتماد بصفة خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد إلى المجلس الوطني للمحاسبة.

يقدّر المجلس الوطني للمحاسبة الصلاحية المهنية لشهادات وإجازات كل مترشح يطلب اعتماده في صنف مهني و/ أو الصنف المهني الآخر.

يدرس المجلس الوطني للمحاسبة طلب الاعتماد ويتحقق لا سيما من مطابقته للأحكام المنصوص عليها في المادتين 7 و8 من هذا القانون.

يبلغ المجلس الوطني للمحاسبة لطالب الاعتماد قرار الاعتماد أو رفض معلل للطلب في أجل أربعة (4) أشهر. وفي حالة عدم التبليغ بعد انقضاء هذا الأجل أو رفض الطلب يمكن تقديم طعن قضائي طبقا للتشريع الساري المفعول.

يحدد المجلس الوطني للمحاسبة في أول يناير من كل سنة قائمة المهنيين المسجلين في الجدول وينشرها وفق الأشكال المحددة من طرف الوزير المكلف بالمالية.

**المادّة 10 :** لا يمكن أيّ خبير محاسب أو محافظ حسابات أو محاسب معتمد أن يسجل في الجدول ما لم يكن له عنوان مهني خاص.

**المادّة 11 :** يمارس الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نشاطهم في كامل الإقليم الوطني.

**المادّة 12 :** يسند لكل من الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، مكتب واحد يتولى تسييره لحسابه الخاص وتحت مسؤوليته ويمكن أن يسير في شكل شركة أو تجمع .

يجب أن يكون المكتب خاضعا لشروط ومقاييس خاصة تحدد عن طريق التنظيم.

يمكن الوزير المكلف بالمالية الترخيص بفتح فروع لبعض مكاتب المحاسبة.

**المادّة 13 :** يمكن أن يعين الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بصفة محافظي حصص طبقا لأحكام القانون التجاري، وخبراء قضائيين طبقا لأحكام قانون الإجراءات المدنية والإدارية وقانون الإجراءات الجزائية.

## الفصل الثالث

## المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

**المادّة 14 :** ينشأ مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضمّ الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المعتمدين والمؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد حسب الشروط التي يحددها هذا القانون.

يسير كلا من المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين مجلس وطني ينتخبه مهنيون.

كما يمكن إنشاء مجالس جهوية.

تحدد تشكيلة المجالس المذكورة أعلاه وصلاحياتها وقواعد تسييرها عن طريق التنظيم.

**المادّة 15 :** مع مراعاة أحكام المادتين 4 و5 أعلاه، يعد المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أجهزة مهنية تكلف في إطار القانون بما يأتي :

– السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها،

– الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم،

– السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها،

– إعداد أنظمتها الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها، في أجل شهرين (2) من تاريخ إيداعها،

– إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة ،

– إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

**المادّة 16 :** يعمل المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، بالتنسيق مع الوزير المكلف بالمالية الذي يعين في هذا الشأن، لدى كل مجلس من المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه ، ممثلا عنه ، تحدد رتبته وصلاحياته عن طريق التنظيم.

**المادّة 17 :** تساهم المجالس المذكورة في المادة 14 أعلاه، في الأعمال التي تبادر بها السلطات العمومية المختصة في مجال التقييس المحاسبي والواجبات المهنية وتسعيرة الخدمات وإعداد النصوص المتعلقة بهذه المهن.

كما تمثل مصالح المهنة إزاء الغير والمنظمات الأجنبية المماثلة.

## الفصل الرابع

## ممارسة مهنة الخبير المحاسب

**المادّة 18 :** يعد خبيرا محاسبا، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة ومختلف أنواع الحسابات للمؤسسات والهيئات في الحالات التي نص عليها القانون والتي تكلفه بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.

ويؤهل، مع مراعاة الأحكام الواردة في هذا القانون، لممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل.

**المادّة 19 :** يعد الخبير المحاسب المؤهل الوحيد للقيام بالتدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات.

ويؤهل لتقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي.

**المادّة 20 :** مهمة الخبير المحاسب هي أساسا مهمّة ظرفية أو مؤقتة.

يتعين على الخبير المحاسب أن يعلم المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها علاقة بمهمته.

**المادّة 21 :** تحدد أتعاب الخبير المحاسب مع بداية مهامه في إطار عقد تأدية خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل التي توضع تحت تصرفه وشروط تقديم التقارير.

ولا يمكن احتساب هذه الأتعاب، بأي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

## الفصل الخامس

## ممارسة مهنة محافظ الحسابات

**المادّة 22 :** يعد محافظ حسابات، في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

**المادّة 23 :** يضطلع محافظ الحسابات بالمهام الآتية :

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

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

– يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير،

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

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

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

**المادّة 24 :** عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، يصادق محافظ الحسابات أيضا على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

**المادّة 25 :** يترتب عن مهمة محافظ الحسابات إعداد :

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

– تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة أو الحسابات المدمجة، عند الاقتضاء،

– تقرير خاص حول الاتفاقيات المنظمة،

– تقرير خاص حول تفاصيل أعلى خمس تعويضات،

– تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين،

– تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية،

– تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية،

– تقرير خاص في حالة ملاحظة تهديد محتمل على استمرار الاستغلال.

تحدد معايير التقرير وأشكال وآجال إرسال التقارير إلى الجمعية العامة وإلى الأطراف المعنية عن طريق التنظيم.

**المادّة 26 :** تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية.

تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

**المادّة 27 :** تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

لا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهدتين متتاليتين إلا بعد مضي ثلاث (3) سنوات.

في حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة أو الهيئة المراقبة خلال سنتين (2) ماليتين متتاليتين، يتعين على محافظ الحسابات إعلام وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك.

وفي هذه الحالة لا يجرى تجديد عهدة محافظ الحسابات.

**المادّة 28 :** عندما تعين شركة أو هيئة، شركة محافظة الحسابات بصفة محافظ الحسابات فإن هذه الأخيرة تعين من بين أعضائها المسجلين في جدول الغرفة الوطنية محافظا للحسابات يتصرف باسمها.

**المادّة 29 :** عندما تقرر شركة أو هيئة تعيين أكثر من محافظ حسابات، فإن كل واحد منهم يمارس مهمته طبقا لأحكام هذا القانون.

تحدد ممارسة هذه المهمة عن طريق التنظيم.

**المادّة 30 :** يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، إبلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها في أجل أقصاه خمسة عشر (15) يوما.

**المادّة 31 :** يمكن محافظ الحسابات الاطلاع في أي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة أو الهيئة.

ويمكنه أن يطلب من القائمين بالإدارة والأعوان والتابعين للشركة أو الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وأن يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة.

**المادّة 32 :** يمكن محافظ الحسابات أن يطلب من الأجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بمؤسسات مرتبطة بها أو مؤسسات أخرى لها علاقة مساهمة معها.

**المادّة 33 :** يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة (6) أشهر على الأقل، لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، يعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق المحاسبية التي ينص عليها القانون.

**المادّة 34 :** يعلم محافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة ممارسة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري.

**المادّة 35 :** مع مراعاة معايير التدقيق والواجبات المهنية الموافق عليها من الوزير المكلف بالمالية، يحدد محافظ الحسابات مدى وكيفيات أداء مهمة الرقابة القانونية للحسابات وسيرورتها في إطار رسالة مرجعية يحددها دفتر الشروط الذي تعهّد بشأنه.

**المادّة 36 :** يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعى للتداول على أساس تقريره، ويحتفظ بحق التدخل في الجمعية المتعلقة بأداء مهمته.

**المادّة 37 :** تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية مهمته.

لا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجرة 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.

**المادّة 38 :** يمكن محافظ الحسابات أن يستقيل دون التخلص من التزاماته القانونية. ويجب عليه أن يلتزم بإشعار مسبق مدته ثلاثة (3) أشهر ويقدم تقريرا عن المراقبات والإثباتات الحاصلة.

**المادّة 39 :** لا يعفي وجود هياكل داخلية للمراجعة، الشركة أو الهيئة من الإلزامية القانونية لتعيين محافظ حسابات.

**المادّة 40 :** يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة عشر(10) سنوات ابتداء من أول يناير الموالي لآخر سنة مالية للعهدة.

## الفصل السادس

## ممارسة مهنة المحاسب المعتمد

**المادّة 41 :** يعد محاسبا معتمدا في مفهوم هذا القانون، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أوالهيئات التي تطلب خدماته.

**المادّة 42 :** يعرض المحاسب المعتمد تحت مسؤوليته وعلى أساس الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه، الكتابات المحاسبية وتطور عناصر ممتلكات التاجر والشركة أو الهيئة التي أسندت إليه مسك محاسبتها.

تعد وتبقى الحسابات والموازنات والسجلات المحاسبية وكذا جميع الوثائق المتعلقة بها التي يتكلف بها المحاسب المعتمد، ملكية الزبون.

**المادّة 43 :** يمكن المحاسب المعتمد أن يعد جميع التصريحات الاجتماعية والجبائية والإدارية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها.

كما يمكنه أن يساعد زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية.

**المادّة 44 :** يمكن الزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

**المادّة 45 :** تحدد أتعاب المحاسب المعتمد في بداية مهمته، في إطار عقد تقديم خدمات يحدد مجال التدخل والوسائل الموضوعة تحت التصرف وشروط تسليم الوثائق.

ولا يمكن احتسابها في جميع الأحوال على أساس النتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية.

## الفصل السابع

## شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة

**المادّة 46 :** طبقا لأحكام المادة 12 أعلاه، يمكن الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين أن يشكلوا شركات أسهم أو شركات ذات مسؤولية محدودة أو شركات مدنية أو تجمعات ذات منفعة مشتركة باستثناء الأشكال الأخرى للشركات، لممارسة مهنهم كل على حدة، شريطة أن يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

**المادّة 47 :** تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة الخبير المحاسب عندما يشكل أعضاء المصف المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة خبراء محاسبين، ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات الخبرة المحاسبية ".

**المادّة 48 :** تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الأعضاء في الغرفة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي حسابات ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة "شركات محافظة الحسابات".

**المادّة 49 :** تؤهل شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة أو التجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، لممارسة مهنة محاسب معتمد عندما يشكل الأعضاء في المنظمة الوطنية المسجلون بصفة فردية في الجدول بصفة محاسب معتمد ثلثي (3/2) الشركاء على الأقل، ويمتلكون على الأقل ثلثي (3/2) رأس المال.

تدعى الشركات أو التجمعات المذكورة في الفقرة السابقة " شركات محاسبة".

**المادّة 50 :** طبقا لأحكام المواد 47 و48 و49 من هذا القانون، يشترط في الثلث (3/1) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، أن يكون جزائري الجنسية وحاملا شهادة جامعية وله صلة مباشرة أو غير مباشرة بالمهنة.

**المادّة 51 :** للحصول على الاعتماد، يجب على شركات الأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو مهنة محافظ الحسابات أو مهنة المحاسب المعتمد، زيادة على ذلك أن تتوفر فيها الشروط الآتية :

1 – أن تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد ،

2 – أن يسيرها أو يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط،

3 – أن يرتبط انخراط أي شريك جديد أو أي عضو فيها بالموافقة القبلية إما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك وإما لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن أي حكم مخالف،

4 – أن لا تكون تابعة بصفة مباشرة أو غير مباشرة لأي شخص أو تجمع مصلحة،

5 – أن لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية أو التجارية أو الزراعية أو البنكية أو في الشركات المدنية. غير أنه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب أو بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة.

**المادّة 52 :** عندما يختار الخبراء المحاسبون أو محافظو الحسابات أو المحاسبون المعتمدون شكل الشركة المدنية، فإن هذه الأخيرة لا تضم إلا أعضاء المصف الوطني والغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية. إلا أنه يمكن أن يكون القانونيون والاقتصاديون أو أي شخص حامل شهادة التعليم العالي يساهم، نظرا لتأهيله في تحقيق هدف الشركة المدنية، شركاء غير معتمدين وغير مسجلين في الجدول في حدود ربع (4/1) الشركاء، شريطة أن يكونوا جزائريي الجنسية.

**المادّة 53 :** لا يمكن تعيين الأجهزة المسيرة للشركات والتجمعات المذكورة في المادتين 46 و52 أعلاه، إلا من بين المهنيين المسجلين في الجدول .

**المادّة 54 :** لا يمكن أن تعين الأجهزة المسيرة المذكورة في المادة 53 أعلاه، في أكثر من شركة أو تجمع.

**المادّة 55 :** يمكن أن تنشأ في الشكل القانوني المنصوص عليه، كل مؤسسة عمومية اقتصادية هدفها الاجتماعي ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد في ظل احترام أحكام هذا القانون، شريطة أن يكون المستخدمون المتدخلون الموقعون على العقود والوثائق التي لها حجية في نظر القانون، مسجلين في جدول المصف أو الغرفة أو المنظمة في أصنافهم الخاصة.

**المادّة 56 :** لا يحق للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين الشركاء في إطار الشركات والتجمعات المذكورة في المادة 46 أعلاه، أن ينفذوا باسمهم الخاص مهام أو عهدات يكونون قد كلفوا بها جراء تسجيلهم في الجدول.

ينبغي أن توكل هذه المهام أو العهدات وجوبا إلى الشركات أو التجمعات.

**المادّة 57 :** تنجز أعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين تحت أسمائهم الشخصية الخاصة وتحت مسؤوليتهم الشخصية حتى وإن كانوا ضمن شركة، ولا تقبل أية أسماء مستعارة.

ويجب عليهم مراعاة الأحكام القانونية والتنظيمية التي تحكم مهنتهم وكذا النظام الداخلي للمصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية.

**المادّة 58 :** تشمل حقوق وواجبات أعضاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين وأعضاء الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وأعضاء المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، شركات الخبرة المحاسبية وشركات محافظة الحسابات وشركات المحاسبة ما عدا حق التصويت وحق الترشح.

## الفصل الثامن

## مسؤوليات الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين

**المادّة 59 :** يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج.

**المادّة 60 :** يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولين مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية.

**المادّة 61 :** يعد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه.

ويعد متضامنا تجاه الكيان أو تجاه الغير عن كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون.

ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا أثبت أنه قام بالمتطلبات العادية لوظيفته وأنه بلغ مجلس الإدارة بالمخالفات، وإن لم تتم معالجتها بصفة ملائمة خلال أقرب جمعية عامة بعد اطلاعه عليها. وفي حالة معاينة مخالفة، يثبت أنه أطلع وكيل الجمهورية لدى المحكمة المختصة.

**المادّة 62 :** يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني.

**المادّة 63 :** 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، في:

- الإنذار،
- التوبيخ،
- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها ستة (6) أشهر،
- الشطب من الجدول.

يقدم كل طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أمام الجهة القضائية المختصة، طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

تحدد درجات الأخطاء والعقوبات التي تقابلها عن طريق التنظيم.

## الفصل التاسع

## حالات التنافي والموانع

**المادّة 64 :** لتحقيق ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد بكل استقلالية فكرية وأخلاقية، يعتبر متنافيا مع هذه المهن في مفهوم هذا القانون :

– كل نشاط تجاري، لا سيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،

– كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،

– كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة 46 أعلاه،

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

– كل عهدة برلمانية،

– كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة.

يتعين على المهني المنتخب لعضوية البرلمان أو لعضوية الهيئة التنفيذية لمجلس محلي منتخب، إبلاغ التنظيم الذي ينتمي إليه في أجل أقصاه شهر واحد (1) من تاريخ مباشرة عهدته.

يتم تعيين مهني لاستخلافه يتولى تصريف الأمور الجارية لمهنته، طبقا لأحكام المادة 76 أدناه.

لا تتنافى مع ممارسة مهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية، طبقا للتشريع الساري المفعول وكذا الحالات المذكورة في المادتين 46 و52 من هذا القانون.

**المادّة 65 :** يمنع محافظ الحسابات من :

– القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة،

– القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين،

– قبول ولو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،

– قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف عليها،

– ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها،

– شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث (3) سنوات من انتهاء عهدته.

**المادّة 66 :** زيادة على حالات التنافي والموانع المنصوص عليها خصوصا في المادة 715 مكرر6 من القانون التجاري، لا يمكن تعيين الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين تحصلوا على أجور أو أتعاب أو امتيازات أخرى، لا سيما في شكل قروض أو تسبيقات أو ضمانات من الشركة أو الهيئة خلال الثلاث (3) سنوات الأخيرة كمحافظي حسابات لدى نفس الشركة أو الهيئة.

توسع نفس حالات التنافي والموانع وتلك المذكورة في المادتين 64 و 65 أعلاه إلى أعضاء شركات محافظة الحسابات.

**المادّة 67 :** يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، القيام بأية مهمة في المؤسسات التي تكون لهم فيها مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

**المادّة 68 :** إذا استقدمت شركة أو هيئة محافظين (2) للحسابات أو أكثر، فإن هؤلاء يجب أن لا يكونوا تابعين لنفس السلطة وألا تربطهم أية مصلحة وألا يكونوا منتمين إلى نفس شركة محافظة الحسابات.

**المادّة 69 :** إذا أراد الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أن يمارس نشاطا منافيا بصفة مؤقتة كما هو منصوص عليه في المواد أعلاه، يتعين عليه طلب إغفاله من الجدول لدى لجنة الاعتماد في أجل أقصاه شهر (1) واحد من تاريخ بداية نشاطه. وتمنح لجنة الاعتماد الموافقة إذا كانت المهمة الجديدة للمهني لا تمس بطبيعتها بالمصالح الأخلاقية للمهنة.

**المادّة 70 :** يمنع الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد السعي بصفة مباشرة أو غير مباشرة لدى الزبون لطلب مهمة أو وظيفة تدخل ضمن اختصاصاتهم القانونية.

كما يمنعون من البحث عن الزبائن بتخفيض الأتعاب أومنح تعويضات أو امتيازات أخرى وكذا استعمال أي شكل من أشكال الإشهار لدى الجمهور.

تطبّق هذه الموانع أيضا على الشركات والتجمعات الممارسة للمهنة.

**المادّة 71 :** يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد كتم السر المهني تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المادتين 301 و302 من قانون العقوبات.

ويخضع لنفس الالتزامات الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المتربصون وكذا مستخدمو الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين، وكذا الشركاء في الشركات المنصوص عليها في المواد 47 و48 و49 و52 من هذا القانون.

**المادّة 72 :** لا يتقيد الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بالسر المهني في الحالات المنصوص عليها في القانون ولا سيما :

– بعد فتح بحث أو تحقيق قضائيين،

– بمقتضى واجب اطلاع الإدارة الجبائية على الوثائق المقررة،

– بناء على إرادة موكليهم،

– عندما يتم استدعاؤهم للشهادة أمام لجنة الانضباط والتحكيم المقررة في المادة 5 أعلاه.

**المادّة 73 :** يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 دج إلى 2.000.000 دج.

وفي حالة العود، يعاقب مرتكب هذه المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة (6) أشهر إلى سنة واحدة، وبضعف الغرامة.

**المادّة 74 :** يعد ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد، كل شخص غير مسجل في الجدول أو تم توقيف مؤقت لتسجيله أو شطبه من الجدول والذي يمارس أو يواصل في أداء العمليات المنصوص عليها في أحكام هذا القانون.

ويعد كذلك ممارسا غير شرعي لمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، كل من ينتحل إحدى هذه الصفات أو تسميات شركة خبرة في المحاسبة أو شركة محافظة الحسابات أو شركة محاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفات والتسميات.

## الباب العاشر
## أحكام مختلفة

**المادّة 75 :** يتعين على الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد اكتتاب عقد تأمين لضمان مسؤوليتهم المدنية التي من الممكن أن يتحملوها أثناء ممارسة مهنتهم.

يضمن عقد التأمين الذي يكتتبه المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية، النتائج المالية للمسؤولية المدنية التي يتحملها الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون وغير المشمولة بعقد تأمين.

**المادّة 76 :** في حالة وفاة أو شطب أو إيقاف الخبير المحاسب أو محافظ الحسابات أو المحاسب المعتمد أو أية حالة أخرى بما فيها حالات حل الشركات أو شهر إفلاسها، يعين الوزير المكلف بالمالية بناء على اقتراح من رئيس مجلس المصف الوطني أو رئيس مجلس الغرفة الوطنية أو رئيس مجلس المنظمة الوطنية، مهنيا مؤهلا لتسيير المكتب الذي تنتهي مهامه مع نهاية إجراء التصفية أو مع زوال المانع.

ويخضع المهني المعين لحالات التنافي والموانع المنصوص عليها في هذا القانون.

**المادّة 77 :** يعتبر خبيرا محاسبا متربصا أو محافظا متربصا للحسابات أو محاسبا متربصا في مفهوم هذا القانون، المترشح الذي تابع التكوين النظري المطلوب والمقبول من طرف لجنة التكوين للمجلس الوطني للمحاسبة للقيام بتربص مهني طبقا للشروط المحددة عن طريق التنظيم.

لا يعتبر الخبير المحاسب المتربص ومحافظ الحسابات المتربص والمحاسب المتربص أعضاء في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية، إلا أنهم يخضعون للتوجيه والرقابة التأديبية.

**المادّة 78 :** يلزم الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الممارسون لمهامهم باستقبال المتربصين وتنظيم التربص المهني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المتربصين، حسب الكيفيات المحددة من قبل المجلس الوطني للمحاسبة، بالتعاون مع المصف الوطني والغرفة الوطنية والمنظمة الوطنية.

ويلزم الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون بمنح أجرة للمتربصين الذين يتكفلون بهم حسب الكيفيات المحددة عن طريق التنظيم.

يترتب على رفض التأطير غير المبرر عقوبة تأديبية تصدرها لجنة الانضباط والتحكيم المذكورة في المادة 5 أعلاه.

**المادّة 79 :** تنظم بصفة انتقالية امتحانات للخبراء المحاسبين المتربصين الذين استكملوا تربصهم والحاصلين على شهادة نهاية التربص في فترة أقصاها سنتان (2).

تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

## الفصل الحادي عشر
## أحكام انتقالية

**المادّة 80 :** تحل لجنة خاصة متساوية الأعضاء محل مجلس المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي

الحسابات والمحاسبين المعتمدين عند تاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسميّة، لتحضير انتخابات المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، في أجل أقصاه ثلاثة (3) أشهر.

لا يقل تمثيل أية مهنة في اللجنة الخاصة عن عضوين (2).

تحدد تشكيلة اللجنة الخاصة وصلاحياتها عن طريق التنظيم.

**المادّة 81 :** تبقى أحكام القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والنصوص اللاحقة به والمتعلقة بشروط الالتحاق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا القانون، في أجل لا يتعدى ستة (6) أشهر.

## الفصل الثاني عشر
## أحكام نهائية

**المادّة 82 :** يعتبر الخبراء المحاسبون ومحافظو الحسابات والمحاسبون المعتمدون المسجلون طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين عند تاريخ نشر هذا القانون، معتمدين تلقائيا ومسجلين في جدول المصف الوطني للخبراء المحاسبين و/أو في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و/أو في جدول المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين.

**المادّة 83 :** مع مراعاة أحكام المادة 81 أعلاه، تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون، لا سيّما القانون رقم 91 – 08 المؤرخ في 12 شوال عام 1411 الموافق 27 أبريل سنة 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

**المادّة 84 :** ينشر هذا القانون في الجريدة الرّسميّة للجمهوريّة الجزائريّة الدّيمقراطيّة الشّعبيّة.

حرّر بالجزائر في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010.

**عبد العزيز بوتفليقة**

**ملخص الدراسة:**

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور معايير التدقيق الدولية في حوكمة الشركات حيث تم التطرق إلى مراحل تطور التدقيق على المستوى الدولي ،خاصة ما يتعلق بوضع معايير التدقيق الدولية .

وتوصلت الدراسة إلى أن لمعايير التدقيق الدولية دور في تقليل التفاوت وتوحيد الممارسات المهنية، بين الدول كما لهذه المعايير دور فعال في المساهمة في الحد من الفساد المالي والإداري وضمان استمرار نشاط المؤسسات الاقتصادية بما يتمشى مع الاطار العام لحوكمة الشركات، كما حاولت الدراسة تسليط الضوء على واقع ممارسة مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر بما يتماشى مع معايير التدقيق الدولية ومحاولة تبني هذه المعايير كما فعلت بعض الدول.

**الكلمات المفاتحية:** التدقيق المحاسبي، معايير التدقيق الدولية ، حوكمة الشركات.

**Abstract**:

this study aim to shed light on the role of international standards auditing in corporation governance, by illustrating the audit evolution at international level, specially its application.

study's findings show the role of international standards auditing in variances reduction and functional practices conjunction between countries, and its effective role to mitigate the financial and administrative corruption to ensure the continuance of the economy institutions activities according to the general governance framework, the study also aim to highlight the reality of accountability auditing function in algeria according to international standards auditing and the adopting trial this standards like some countries

**key words**: accountability auditing, international standards auditing, corporation governance