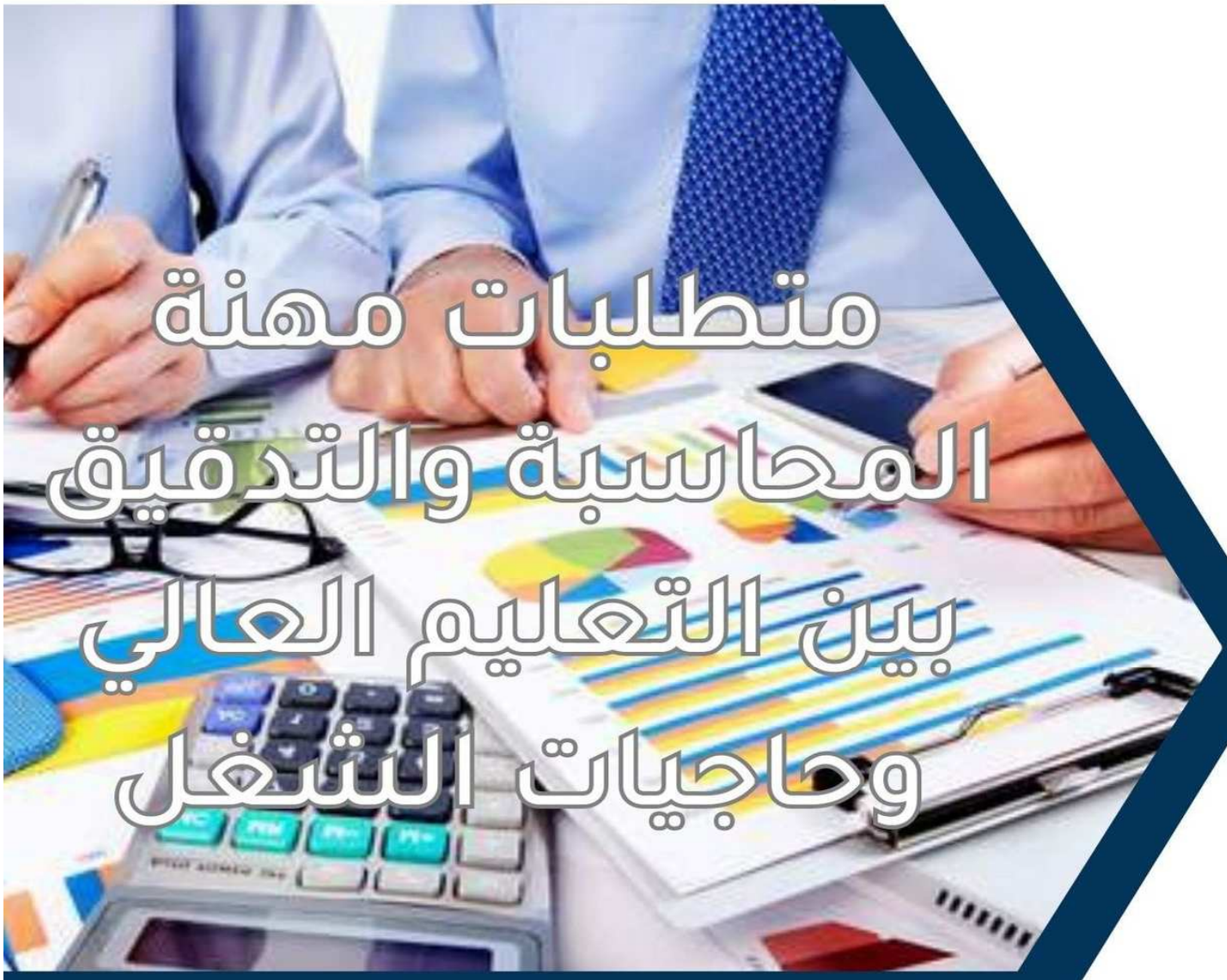
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة غرداية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي،
الاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

بالتعاون مع فرقة بحث معتمدة: مرتكزات مهنة المحاسبة
والتدقيق في بناء الإصلاح المحاسبي الجزائري PRFU
F03N01UN470120200001

كتاب جماعي دولي



متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل

تأليف مجموعة من الباحثين المختصين
رئيس المشروع: أ د. عجيلة محمد

ردمك ISBN: 978-9931-9611-1-6

منشورات المخبر 2022

كلمة افتتاحية

بسم الله الرحمان الرحيم والصلاة على النبي الكريم سيدنا محمد وعل آله وصحابته أجمعين

يطل عليكم مولود جديد من نافذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير والتحديد من قسم العلوم المالية والمحاسبة وقد سمي على بركة الله بالكتاب الجماعي المرسوم بعنوان: **متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل.**

لتجدوا فيه زادا معرفيا كماً ونوعاً يخص هذا المجال والتخصص الحيوي الميداني الواسع المتخصص ونحن من خلال هذا المولود العلمي نسعى لإتاحة الفرصة لكل الباحثين (اساتذة وطلبة) والمهنيين و(المحاسبون ومدققون) للاستفادة والاطلاع على الادراق العلمية للكتاب الجماعي المحكم العلمي.

أملنا ان تكون اعمال عملية اخرى في شكل سلاسل للكتاب الجماعي من خلال مساهمتكم واقتراحات وتوجيهاتكم.

د/ الرواني بوحفص

عميد كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جـــامعة غردايـــة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية لارتقاء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الاقتصادية

الكتاب الجماعي بعنوان: **متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل**

المقالات المنشورة في الكتاب الجماعي تعبر عن أراء أصحابها ولا يتحمل المشرفين عن الكتاب بالضرورة عن وجهة نظرهم

الإيداع القانوني ردم ك 978-9931-9611-1-6

محضر المجلس العلمي رقم: 158/ 2020 بتاريخ: 16/ 12/ 2020

بالتعاون مع فرقة بحث معتمدة: **مرتكزات مهنة المحاسبة والتدقيق في بناء الإصلاح المحاسب الجزائري**

F03N014N470120200001

أ.د/ عجيلة محمد

رئيس الكتاب الجماعي

هيئة الإشراف الكتاب الجماعي الحكم

أ.د/ بن ساسي اليأس	مدير الجامعة
أ.د/ الرواي بوحفص	عميد الكلية
أ.د/ عجيلة محمد	رئيس الكتاب الجماعي
د/ بهاز الجيلالي	رئيس اللجنة العلمية للكتاب
د/ بن قايد الشيخ	المنسق الكتاب الجماعي
د/ زواريد لزهاري	مساعد المنسق للكتاب الجماعي
أ/ سويلم سعيد	أمانة الكتاب الجماعي

لجنة التنظيم والإخراج للكتاب الجماعي

أ/ هندي كريم (عضو)	أ/ جعني أمينة (عضوة)
أ/ بن مولاي زينب (عضوة)	الدين إسماعيل (عضو)
أ/ قراش عمر (عضو)	أ/ دحو عامر (عضو)

أسماء لجنة القراءة

الاسم واللقب	الجامعة
أ.د/ لعمى احمد	جامعة ورقلة
أ.د/ عزاوي عمر	جامعة الاغواط
أ.د/ عبيرات مقدم	جامعة ورقلة
أ.د/ لعلا رمضاني	جامعة الاغواط
أ.د/ ناصر مراد	جامعة البليدة
أ.د/ بادي عبد المجيد	جامعة غرداية
أ.د/ شعباني عبد المجيد	جامعة بومرداس
أ.د/ زرقون محمد	جامعة ورقلة
أ.د/ طبيبي حمزة	جامعة الاغواط
أ.د/ بوخاري عبد الحميد	جامعة غرداية
أ.د/ طويطي مصطفى	جامعة غرداية
أ.د/ شرع يوسف	جامعة غرداية
أ.د/ قمان عمر	جامعة الجلفة
أ.د/ لسلوس مبارك	جامعة غرداية
أ.د/ خلف بن يوسف	المركز الجامعي أفلو

أ.د/ دوار ابراهيم	جامعة غرداية
أ.د/ عوادي مصطفى	جامعة الوادي
أ.د/ شيخ نبيلة	جامعة تيزي وزو
د/ عبادة عبد الرؤوف	جامعة غرداية
د/خبيطي خضير	جامعة غرداية
أ.د/ مرسلي نزيهة	جامعة غرداية
د/ سعيداني محمد السعيد	جامعة الاغواط
د/ خطوي عبد المجيد	جامعة غرداية
أ.د/ بلعور سليمان	جامعة غرداية
أ.د/ لعمور رملية	جامعة غرداية
أ.د/ مصيطفى عبد اللطيف	جامعة غرداية
أ.د/ بن سانية عبد الرحمان	جامعة غرداية
أ.د/ النعاس صديقي	جامعة الجلفة
أ.د/ قطاف عبد القادر	المركز الجامعي أفلو
أ.د/ أولاد حيمودة عبد اللطيف	جامعة غرداية
أ.د/ عبد النبي مصطفى	جامعة غرداية
أ.د/ صديقي فؤاد	جامعة ورقلة
أ.د/ صديقي مسعود	جامعة ورقلة
أ.د/ معراج هواري	جامعة غرداية
أ.د/ دحو سليمان	جامعة غرداية
أ.د/ بورنان ابراهيم	جامعة الأغواط
أ.د/ تيماوي المجيد	جامعة غرداية
أ.د/ عجيلة محمد	جامعة غرداية
أ.د/ غزيل محمد ميلود	جامعة غرداية
أ.د/قاشي خالد	جامعة تيبازة
د/ زواويد لزهاري	جامعة غرداية
د/ عجيلة صورية	جامعة غرداية
د/ بشي إسماعيل	جامعة غرداية
د/ أولاد ابراهيم ليلى	جامعة غرداية
د/مرسلي نزيهة	جامعة غرداية
د/ خبيطي خضير	جامعة غرداية
د/ شين خثير	المركز الجامعي إليزي
د/ بوشاكر جلول	المركز الجامعي البيض

د/ بكاي أحمد	المركز الجامعي أفلو
د/ الزاوي عيسى	المركز الجامعي أفلو
د/ سيد اعمر محمد	جامعة غرداية
د/ الزهواني رضا	جامعة الوادي
د/ بوفاتح بلقاسم	المركز الجامعي أفلو
د/ بن النوي مصطفي	جامعة غرداية
أ.د/ سعداوي فريد	جامعة غرداية
د/ متيجي عمر	جامعة الأغواط
د/ مخلوفي الطاهر	جامعة الأغواط
د/ مراد مصطفى	جامعة الأغواط
د/ رزيقات بوبكر	جامعة المسيلة
د/ مخلوفي عزوز	جامعة الأغواط
د/ جعمات الطاهر	جامعة الأغواط
د/ لعروسي لخضر	جامعة تيارت
د/ رينوبة لخضر	جامعة الأغواط
د/ رنان مختار	جامعة الأغواط
د/ بن جواد مسعود	جامعة غرداية

فهرس الكتاب الجماعي

الرقم	صاحب المقال	عنوان المقال	الجامعة	صفحة
1	الهلة محمد لقام عبدالكريم بوجلال	**مكانة التدقيق الخارجي في في تفعيل ميكانيزمات حوكمة المؤسسات**	ورقلة معسكر	01
2	خبيطي خضير بن يحي علي عمي سعيد حمزة	**واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق**	غرداية	22
3	د. دوار ابراهيم د. عويفات محمد العربي د بن قايد الشيخ	**قراءة في مدى تطبيق المعاينة الإحصائية لمحافظي الحسابات في عملية التدقيق**	غرداية	34
4	د .قطيـب عبد القادر د .عنيشل عبد الله د .شنيني عادل	**تقارير محافظ الحسابات في ظل قانون المهنة 10-01.**	غرداية	44
5	محمد قبايلي محمد حواس	**تطور معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في ظل التقارب مع معايير المحاسبة الامريكية**	البليدة	65
6	منال حاجي حنان عجيلة	**تحديات مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل التعليم المحاسبي في الجزائر**	ورقلة غرداية	78
7	د. محمد لمين علون د. خديجة رفيف د. ريمة بن بايرة	**مساهمة التدقيق في إنهيار المؤسسات الإقتصادية: دراسة حالة شركتي إنرون للطاقة وآرثر أندرسون للتدقيق**	البليدة 2	90
8	محمد عجيلة تيماوي عبد المجيد بن حمدون عبد الله	**متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري ومهنة المحاسبة في الاسلام – منظور الاخلاقي**	غرداية	108
9	أ.د. بادي عبد المجيد، د. بيشي إسماعيل، د. عجيلة حورية	**القوائم المالية وفق معايير (IAS/IFRS) في خدمة التشخيص المالي: حالة قائمة الميزانية لشركة سونطراك.**	غرداية	121
10	زواويد لزهاري اولاد ابراهيم ليلى دقيش جمال	**محاسبة الاستدامة ودورها في بناء الإستراتيجيات السليمة للمؤسسات**	غرداية غليزان	135
11	أ.د عجيلة حمد أ.دشرع يوسف ط.د شوراب خليف	**متطلبات استقلالية المدقق الخارجي في ظل التشريع الجزائري**	غرداية	152
12	مريم شرع رواني بوحفص بن نوي مصطفى	**متطلبات تحسين جودة برامج التعليم المحاسبي من منظور الاعتماد الاكاديمي**	غرداية	165

13	جمال الدين بكيري جيلالي بهاز رضا موسى	**دور حوكمة الشركات وأثرها على مهنتي المحاسبة والتدقيق**	غرداية	178
14	د/ عبد المجيد خطوي د/ منير خطوي د/ عمر **بن** موسى	**نحو تطوير التعليم المحاسبي الجامعي للارتقاء بمهنة المحاسبة في الجزائر**	غرداية تيبازة	193
15	زرباني محمد مصطفى خطوي عبد المجيد سعيداني محمد السعيد	**الرقابة على نشاط المحافظة العقارية وأثرها على تحسين أداء التسيير والمحاسبة - دراسة قانونية-**	غرداية الأغواط	204
16	الدين إسماعيل جعني أمينة بن ساحة علي	**دور أخلاقيات المهنة في منظمات الأعمال – منظور محاسبي**	غرداية	218
17	Yassine ALI BELHADJ Amina Djazia CHIB	**Company performance assessment techniques**	Tlemcen	229
18	Guembour Abderraouf Raki Nadira	**Human resources' accounting - Theoretical study-**	dejll	241

The place of external audit in activating the mechanisms of corporate governance

الهلة محمد
أستاذ محاضر "أ"
جامعة ورقلة (الجزائر)
elhellamohamed08@gmail.com

لقام عبدالكريم بوجلال
أستاذ محاضر "أ"
جامعة معسكر (الجزائر)
lekkam.abdkarim@univ-mascara.dz

ملخص

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة و الناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية و الأزمات المالية التي شهدتها عـــدد مـــن دول العالم، و التي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا عـــام 1997، إضـــافة إلـــى انهيار بعض كبريات الشركات العالمية خصوصا الشـــركات الأمريكيـــة، نتيجة اســـتخدامها لطـــرق محاســـبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصـــالح كالمســـاهمين، الـــدائنين، الموردين و حتـــى المجتمع المدني. من الأمور المسلم بها في جميع الدول بأنه و في حالة حدوث خلل في مهنتي المحاسبة و التدقيق فـــإن انعكاس ذلك يكون في أغلب الأحيان كارثيا كما حصل في مطلع عام 2002 عندما انهارت بعض الشركات العالمية في بعض الدول المتقدمة نتيجة خلل كبير أطاح ببعض الشركات المتخصصة بمهنة المحاسبة و التدقيق مثل "أرثر اندرسون للاستشارات المالية" والذي أدى إلى إعادة هيكلة الحوكمة والتي لا تزال الإصلاحات بها مستمرة إلى يومنا هذا.

الكلمات المفتاحية: التدقيق الخارجي – حوكمة المؤسسات – الأزمات المالية – نظام التدقيق رقابي– مهنتي المحاسبة والتدقيق

Résumé

Interest in the concept of corporate governance has increased in many advanced and emerging economies over the past few decades، especially in the wake of the economic collapse and financial crises witnessed by a number of countries in the world، which affected many global financial markets such as the crisis of Southeast Asia in 1997، in addition to the collapse of some major international companies، especially American companies، as a result of using complicated accounting methods to hide their losses and manipulate the rights of stakeholders suche as shareholders، creditors، suppliers and even civil society. It is recognized in all countries that in the event of a breach in the accounting and auditing profession، the reversal of that would be most likely to be catastrophic،as happened in the beginning of 2002 when some international companies collapsed in some developed countries as a result of a major disruption thet toppled some specialized accounting and auditing companies، such as Arthur Andersen Financial Consulting، which led to the restructuring of governance، in which reforms are still ongoing to this day.

keywords: External auditing - corporate governance - financial crises - auditing control system - accounting and auditing professions

مقدمة

تزايد الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية وخاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عـــدد مـــن دول العالم، والتي مست العديد من أسواق المال العالمية كأزمة جنوب شرق آسيا عـــام 1997، إضافة إلى انهيار بعض كبريات الشركات العالمية خصوصا الشركات الأمريكية، نتيجة استخدامها لطرق محاسبية معقدة، بغية إخفاء خسائرها والتلاعب بحقوق أصحاب المصالح كالمساهمين، الدائنين، الموردين وحتـــى المجتمع المدني.

من الأمور المسلم بها في جميع الدول بأنه و في حالة حدوث خلل في مهنتي المحاسبة والتدقيق فإن انعكاس ذلك يكون في أغلب الأحيان كارثيا كما حصل في مطلع عام 2002 عندما انهارت بعض الشركات العالمية في بعض الدول المتقدمة نتيجة خلل كبير أطاح ببعض الشركات المتخصصة بمهنة المحاسبة والتدقيق مثل "أرثر اندرسون للاستشارات المالية" والذي أدى إلى إعادة هيكلة الحوكمـــة والتي لا تزال الإصلاحات بها مستمرة إلى يومنا هذا.

دفعت هذه الظروف لوضع قواعد ومبادئ لإدارة المؤسسات، حيث أصدر مركز المشروعات الدولية الخاصة تقريـــرا حـــول "حوكمة المؤسسات" حدد فيه مختلف قواعد ومبادئ أسلوب ممارسة الإدارة الرشيدة بالمؤسسات والقطاعات الاقتصادية.

وتحتاج حوكمة المؤسسات إلى العديد من الآليات والوسائل والأدوات للتطبيق الجيد لها، ومن بين هذه الآليات نجد التـــدقيق الخارجي، باعتباره أن المدقق الخارجي يعتبر طرف خارجي يعطي الاعتمادية للمعلومات التي تعبير عن الوضعية الحقيقية للمؤسســـة، والتي تسمح للأطراف ذات العلاقة بالشركة على رأسهم المساهمين من التأكد أن حقوقهم محترمة وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير المؤسسة وضمان الاستغلال الأمثل لطاقتها ومواردها.

ومن أجل تفعيل دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات، بادر مجلس المعايير الدولية للتدقيق الخـــارجي بتطـــوير المعايير الدولية للتدقيق الخارجي لمواجهة بيئية الأعمال الحالية، وهذا بجعلها أداة لإضافة قيمة للمؤسسة.

إشكالية الورقة البحثية:

في ظل هذه الظروف والمتغيرات ولتحقيق أهداف الدراسة، قمنا بصياغة التساؤل الرئيسي لهذه الورقة البحثية على النحو التالي:

كيف يمكن الاستفادة من التدقيق الخارجي في تفعيل ميكانيزمات حوكمة المؤسسات ؟

ويتفرع عن هذا التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- كيف اكتسب التدقيق الخارجي مكانته في بيئة الأعمال ؟
- إلى أي مدى يساهم التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات ؟

فرضيات الورقة البحثية:

كإجابات قبلية للأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- أكتسب التدقيق الخارجي مكانته في قطاع الأعمال من منفعته و قدرته على إضفاء الشرعية على المعلومات التي يطلبها أصحاب المصالح ذوي العلاقة بالمؤسسة.
- يمكن أن يساهم التدقيق الخارجي إلى حد كبير في تطبيق حوكمة المؤسسات.

أسباب اختيار الموضوع:

- الاهتمام الشخصي بالموضوع نظرا لارتباطه بمجال تخصص المحاسبة والتدقيق؛
- أهمية الموضوع، وهذا نظرا للتطورات التي شهدها العالم والذي أفرز ما يعرف بحوكمة المؤسسات وكذا الدور الجديد للتدقيق الخارجي مما أدى إلى تطور خدماته وزيادة فعالية حوكمة المؤسسات؛
- انتشار ظاهرة عمليات الفساد وتبيض الأموال، وما انجر عنها من إنهيارات شركات عملاقة بسبب القصور في تطبيق مفاهيم حوكمة المؤسسات؛
- نقص البحوث المتعلقة بهذا الموضوع على الأقل في المكتبة الجزائرية و الرغبة في إثراء المكتبة الجامعية و مساعدة الطلبة لفتح المجال لبحوث أخرى في هذا الموضوع؛
- إغفال العديد ممن لهم علاقة ببيئة الأعمال بالدور الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات.

أهمية الورقة البحثية

تتمثل أهمية هذا الموضوع في تزامن معالجته مع بعض المجهودات التي تبذل في الجزائر و المتمثلة في إندماج المؤسسات محليا أو مع مؤسسات أجنبية أخرى، وكذا دخولها الأسواق المالية الدولية، بالإضافة إلى إصدار دليل حوكمة المؤسسات الجزائرية، هذا ما جعل "القواعد الجيدة لإدارة المؤسسات" تمثل عاملا حاسما لدعم القطاع الخاص و أداة قوية لجلب الاستثمار الأجنبي المباشر و تحقيق النمو الاقتصادي وتوجيه المدخرات بطريقة مؤثرة نحو استثمارات جديدة، من هنا جاءت أهمية البحث لتسليط الضوء على حوكمة المؤسسات والأهمية المرجوة من التدقيق الخارجي اتجاهها.

أهداف الورقة البحثية:

بالإضافة إلى محاولة الإجابة على التساؤل الرئيسي لهذه الدراسة والسعي لاختبار الفرضيات المتبناة فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- تبيين الاتجاهات الحديثة للتدقيق الخارجي وخصوصا فيما يتعلق بمعاييره الدولية؛
- إبراز دور حوكمة المؤسسات، من خلال تحديد مختلف المبادئ والقواعد الجيدة لإدارة المؤسسات؛
- التعرف على آراء أهل الاختصاص والمتمثلين في المهنيين، محافظي حسابات والأكاديميين، أساتذة المحاسبة والتدقيق فيما يخص دور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات، وكذا سبل تفعيلها في الجزائر.

المنهج المتبع في الورقة البحثية:

في ضوء طبيعة البحث والأهداف التي نسعى إلى تحقيقها تم استخدام المنهجين الوصفي والتحليلي قصد وصف التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات، وكذا تحليل دور التدقيق الخارجي كأداة لتطبيق حوكمة المؤسسات.

صعوبات الدراسة:

لقد واجهنا عند إعدادنا لهذه الورقة البحثية صعوبات متنوعة أهمها:

- قلة الدراسات السابقة التي تتوسع في التدقيق الخارجي بل في غالب الأحيان تذكر كنوع من أنواع التدقيق الخارجي لا أكثر؛
- عدم وفرة المراجع المتناولة لمفهوم حوكمة المؤسسات، وهي في الغالب تتناول المفهوم الكلي للحوكمة؛

– قلة الدراسات التي اهتمت بمفهوم حوكمة المؤسسات وآليات الدراسة مع انعدام المتناولة لدور التدقيق الخارجي في تطبيق حوكمة المؤسسات.

هيكل الورقة البحثية:

لإنجاز هذا البحث قمنا بتقسيمه إلى محورين، تسبقهم المقدمة وتعقبهم الخاتمة الخاصة بالبحث ككل، تتضمن تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم حاولنا عرض النتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قمنا بتقديم بعض التوصيات التي نرى أنها ضرورية بناءا على النتائج المتوصل إليها.

المحور الأول: حوكمة المؤسسات، مفاهيم و أهداف حيث سنحاول في هذا المحور التعرف على مختلف المفاهيم ومحددات التي تقوم عليها، وكذا التطرق لأهداف، ثم توضيح هيئات.

المحور الثاني: مسؤوليات محافظ الحسابات في تعزيز ميكانيزمات الحوكمة، من خلال كشف عن الغش والخطأ والتجاوزات الغير القانونية وحفظ مصالح المسيرين والمساهمين، إضافة إلى ضمان مصداقية المعلومة المالية.

I. حوكمة المؤسسات، مفاهيم وأهداف:

تعتبر المؤسسة من العناصر الأساسية في تنمية أي اقتصاد كان، فبنيتها الاجتماعية، الاقتصادية والقانونية وتفاعلها مع المحيط الداخلي والخارجي، بالإضافة للأحداث التي شهدها العالم من فضائح وأزمات مست كبريات المؤسسات في العالم، أدت إلى اهتمام الحكومات والمنظمات الدولية والباحثين سواء كانوا اقتصاديين أو اجتماعيين بهذه الخلية المؤثرة في حياة الإنسان العامة والاقتصاد بصفة خاصة، فتطبيق الحوكمة في المؤسسة ما هو إلا إسقاط لسبل تنميتها انطلاقا من ضمان مصالح وأهداف المتعاملين فيها ومعها، من إطار أوسع على المجتمع أو المحيط الكلي.

1.1. ماهية حوكمة المؤسسات وخصائصها:

أولا: تعريف حوكمة المؤسسات:

نشأ مفهوم حوكمة المؤسسات بعد ظهور نظرية الوكالة وما تتضمنه من تعارض في المصالح بين إدارة المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح بصفة عامة، وهذا ما أدى إلى زيادة الاهتمام بإيجاد قوانين وقواعد تنظم العلاقة بين الأطراف في المؤسسات، ففي عام 1976 قام كل من (Meckling and Jenson) بالاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات وإبراز أهميتها في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة.

مفهوم الحوكمة لغويا: يتضمن مفهوم الحوكمة العديد من الجوانب التي تتمثل في:

- الحكْمة: ما تقتضيه من التوجيه و الإرشاد.
- الحُكْم: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.
- التحاكُم: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وخبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.
- التحاكم: طلبا للعدالة خاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

مفهوم حوكمة المؤسسات اصطلاحا: لم تتفق الكتابات حول مفهوم واضح ومحدد لمصطلح الحوكمة المؤسسات، حيث أخذ المفكرون والباحثون وكذا المنظمات الدولية والمهنية بالتسابق لتعريفها، وقد رجع تنوع التعاريف، إلى التداخل في العديد من الأمـــور التنظيمية و الاقتصادية والمالية والاجتماعية، وهو الأمر الذي يؤثر في كل المجتمع والاقتصاد على حدا.

كما عرفت مؤسسة التمويل الحوكمة بأنها: النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها.

يعرف حماد الحوكمة على أنها: "النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة والصراحة".

فقد وصف تقرير(CADBURY) عام 1992 حوكمة المؤسسات بأنها: "نظام بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".

أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) تجد" أنها مجموعة من العلاقات بين إدارة الشركة ومجلس إداراتها وحملة الأسهم والآخرين من أصحاب المصلحة، توفر الإطار الذي من خلاله يتم وضع أهداف المنظمة وأدواتها لتنفيذ تلك الأهـــداف وتحديد مستوى الأداء المطلوب".

وعليه يرى الباحث أنها تمثل" مجموعة من القواعد يمكن من خلالها إدارة الشركة ورقابتها وتنظيم العلاقات بـــين الإدارة ومجلس إدارتها وحملة الأسهم فيها وكافة الأطراف من أصحاب المصلحة.

أما التعريف الذي تبناه ناصر مراد بالنسبة للحوكمة على المستوى الجزئي فيتمثل في أنها:" مختلف الإجراءات المتخذة من طرف الشركة لضمان قيادة فعالة وتحقيق تنسيق داخلي كفيل بتخفيض تكاليف المبادلات التي يواجهها السوق، لذلك أصـــبح المســـاهمون يطالبون المسيرين بنموذج حوكمة المؤسسات".

عرفت مؤسسة التمويل الدولية (IFC) الحوكمة بأنها: "النظام الذي يتم من خلاله إدارة المؤسسات والتحكم في أعمالها".

وعرفت بأنها نظام يتم بواسطته توجيه منظمات الأعمال والرقابة عليها، حيث تحدد هيكل وإطار توزيـــع الواجبـــات والمسؤوليات بين المشاركين في الشركة المساهمة، مثل مجلس الإدارة، والمديرين، وغيرهم من ذوي المصـــالح، وتضـــع القواعـــد والأحكام لاتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، وبهذا الإجراء فإن الحوكمة المؤسسية تعطي الهيكل الملائم الذي تستطيع من خلاله الشركة وضع أهدافها، والوسائل اللازمة لتحقيق هذه الأهداف، والعمل على مراقبة الأداء.

ويجب أن تقدم الحوكمة المؤسسية الجيدة الحوافز المعقولة لكل من مجلس الإدارة، والإدارة من أجل متابعة تحقيق الأهداف التي تكون لمصلحة الشركة والمساهمين، وأن تسهل من عملية الرقابة الفعالة، وبالتالي تشجيع المؤسسات على استخدام مواردها المتاحة بشكل كفء.

وعرف مجمع المدققين الداخليين الأمريكي الحوكمة بأنها عمليات تتم من خلال استخدام إجراءات بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير إشراف على المخاطر وإدارتها، ومراقبة المخاطر، والتأكيد من كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، بالشكل الذي يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وخطط الشركة مع الأخذ بنظر الاعتبار أن أداء أنشطة الحوكمة تكون مسؤولية أصحاب المصالح في الشركة لتحقيق فعالية الوكالة.

من التعاريف السابقة نستنتج مايلي:

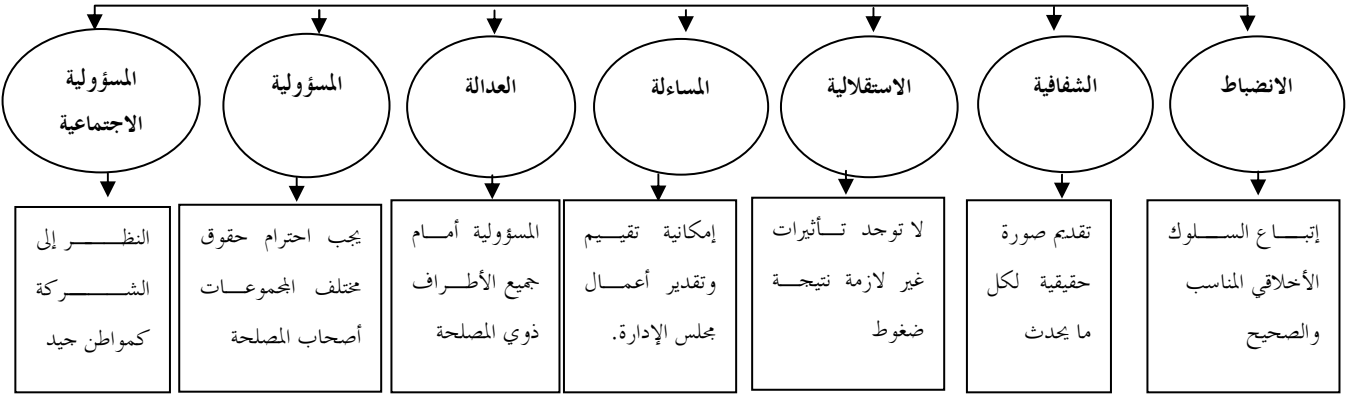
- شمول مفهوم حوكمة المؤسسات للعديد من الأبعاد الاقتصادية والقانونية والإدارية والمحاسبية والاجتماعية والأخلاقية، وذلك نتيجة عدم الاتفاق على تعريف أو مفهوم موحد لمصطلح (Corporat Governance)
- القاسم المشترك بين المفاهيم المختلفة لمصطلح حوكمة المؤسسات هو الاهتمام بتطوير الأداء وتحقيق الإفصاح والشفافية والانضباط والعدالة والرقابة على المخاطر لتجنبها بهدف تعظيم ربحية المؤسسة وقيمتها على المدى البعيد لصالح المساهمين.
- الحوكمة مجموعة من الأنظمة والقوانين والقواعد الخاصة بالرقابة على أداء المؤسسات، مع التأكيد على أن المؤسسات يجب أن تدار لفائدة أصحاب المصالح.
- مجموعة من القواعد والحوافز والمعايير التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم.

ثانيا: خصائص الحوكمة.

بناءا على التعاريف السابقة فإن مصطلح الحوكمة يشير إلى الخصائص التالية:

- الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب و الصحيح.
- الشفافية: أي تقديم صورة حقيقة لكل ما يحدث.
- الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوطات غير لازمة للعمل.
- المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- المسؤولية: أي وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة .
- العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشاة.
- المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد.

الشكل رقم (01): خصائص حوكمة المؤسسات



المصدر: طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، ص 23.

2.1. محددات حوكمة المؤسسات و أهدافها

أولا. محددات حوكمة المؤسسات

حتى تستفيد المؤسسات والدول من مزايا تطبيق حوكمة المؤسسات، يجب توفر مجموعة من المحددات (الآليات) التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات، وهناك مجموعتين من المحددات وتتمثل في:

- المحددات الخارجية: إن وجود مثل هذه المحددات يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تساعد على حسن إدارة لمؤسسة وتتمثل هذه المحددات في ما يلي:
- المناخ العام للاستثمار المنظم للأنشطة الاقتصادية في الدولة مثل القوانين والتشريعات والإجراءات.
- المنظمة لسوق العمل و المؤسسات.
- تنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس.
- كفاءة وجود القطاع المالي الذي يوفر الأموال اللازمة لقيام المشروعات وكفاءة الأجهزة الرقابية في إحكام الرقابة على المؤسسات.
- وجود بعض المؤسسات ذاتية التنظيم مثل الجمعيات المهنية والمؤسسات العاملة في السوق المالية.
- وجود مؤسسات خاصة بالمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمكاتب الاستشارية المالية الاستثمارية.
- المحددات الداخلية: وتتمثل هذه المحددات فيما يلي:
- القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل الشركة.
- توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تخفيف
- التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- الحوكمة تؤدي في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد القومي.
- زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.
- العمل على ضمان حقوق الأقلية وصغار المستثمرين.
- العمل على دعم وتشجيع نمو القطاع الخاص، وخاصة قدرته التنافسية وخلق فرص العمل.
- مساعدة المشروعات في الحصول على تمويل مشاريعها وتحقيق الأرباح.

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات:

لو لم يكن للحوكمة من الأهداف والمزايا التي تدعمها، لما سعت معظم الوحدات الاقتصادية بل والدول إلى تطبيقها ووضعت التشريعات المختلفة اللازمة لها، ولقد اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن هذه الأهداف والمنافع أو الدوافع أو البواعث ولكنها جميعا تدخل ضمن الأهداف التي يمكن إيجازها في:

- حماية حقوق المساهمين: وذلك من خلال الاحتفاظ بسجلات تثبيت ملكيتهم للأسهم، مع تقديم معلومات شفافة في الوقت المناسب، فضلا عن ضمان حقوق المساهم بما في ذلك حق انتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصة من الأرباح السنوية.
- تحقيق العدالة: وتعني الاعتراف بحقوق جميع الأطراف ذات المصالح بالمؤسسة وبالشكل الذي يضمن تحقيق العدالة والمساواة بين المساهمين سواء داخل أو خارج المؤسسة.
- حماية مصالح الأطراف المختلفة ذات العلاقة بالمؤسسة: وهذا ما يتطلب زرع روح الانتماء والولاء للمتعاملين مع المؤسسة وفي مقدمة العاملين.

- توفير المعلومات ودعم سلامة قنوات الاتصال: ويقصد به توفير المعلومات المفيدة ذات الحقائق المتمثلة بالدقة والملائمة لجميع الأطراف ذات العلاقة بعمل المؤسسة، كل ذلك يعكس سلامة وصحة التحكم في المؤسسة فضلا عن سلامة أنظمة الرقابة الداخلية والخارجية وتطبيق القواعد والقوانين التي تدعم حوكمة المؤسسات مما يعكس سلامة أداء المؤسسة.

إضافة إلى أن حوكمة المؤسسات تؤدي إلى ترشيد ممارسات المديرين ومجالس الإدارة، وترشد ممارسات المحاسبين، والعاملين بالمؤسسات ومراقبي الحسابات وما يقوموا به من أعمال لإظهار المراكز المالية ونتيجة نشاط المؤسسات، وكذلك ترشيد ممارسات المستثمرين وما قد يقوموا به من تأثير على قرارات الاستثمار داخل الشركة.

كما تناول كثير من الباحثين أهداف حوكمة المؤسسات، وقد تناولها أحدهم وقال إنها تهدف إلى تحقيق ما يلي:

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- تحسين الكفاءة الاقتصادية للمؤسسات.
- إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف المؤسسة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأهداف.
- التدقيق والتعديل للقوانين الحاكمة لأداء المؤسسات بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس الإدارة للمؤسسة والمساهمون ممثلين في الجمعية العمومية للمؤسسة.
- عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- تمكين المؤسسات من الحصول على تمويل من جانب عدد أكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء المؤسسات.
- تجنب حدوث مشاكل محاسبية ومالية بما يعمل على تدعيم واستقرار نشاط المؤسسات العاملة بالاقتصاد، ودرء حدوث انهيارات بالأجهزة المصرفية أو أسواق المال المحلية والعالمية والمساعدة في تحقيق التنمية والاستقرار الاقتصادي.

بينما يرى البعض أن حوكمة المؤسسات تستهدف تحقيق ما يلي:

- العدالة والشفافية والمعاملة النزيهة لجميع الأطراف ذوي المصلحة المشتركة.
- حماية حقوق المساهمين بصفة عامة سواء كانوا أقلية أو أغلبية وتعظيم عوائدهم.
- منع استغلال السلطات المتاحة من تحقيق مكاسب غير مشروعة والمتاجرة بمصالح المؤسسة والمساهمين وأصحاب المصالح.
- تشجيع تدفق الأموال وجذب الاستثمارات.

II. مسؤوليات المدقق الخارجي في تعزيز ميكانيزمات الحوكمة:

ظهرت الحاجة إلى الحوكمة في العديد من الاقتصاديات المتقدمة والناشئة خلال العقود القليلة الماضية خاصة في أعقاب الانهيارات الاقتصادية والأزمات المالية التي شهدتها عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية وروسيا في عقد التسعينات من القرن العشرين.

وفي إطار مواجهة حالات إفلاس المؤسسات، وحالات التصريحات المحاسبية والمالية الكاذبة، لوحظت تطورات تنظيمية وقانونية مهمة مست سياق التدقيق الخارجي استهدفت كغايات لتحسين الظروف ممارسة حوكمة المؤسسات، هذه الأخيرة التي تسمح لأصحاب الحقوق في المؤسسة التحقق من أن مصالحهم (محفوظة) وأصواتهم مسموعة فيما يخص تسيير المؤسسة.

1.2. دور المدقق الخارجي في كشف عن الغش والخطأ والتجاوزات الغير القانونية:

يعتبر المدقق الخارجي وكيلا للأطراف الخارجية عن الشركة نظرا لمؤهلاته العلمية والعملية التي تمكنه من التقرير عن مدى تمثيل القوائم المالية للشركة للمركز المالي الحقيقي لها، ومن أجل إعطائهم الصورة الصادقة عن الشركة لاتخاذ القرارات المختلفة، لذا وجب على المدقق الخارجي أن يتقيد بالأطر المرجعية للتدقيق الخارجي ليتمكن من تلبية هذه الاحتياجات في الوقت والمكان المناسبين وبالكيفية التي تلقى القبول العام لدى جميع الأطراف، و بهذا نسعى إلى تحديد دور التدقيق الخارجي كآلية ممكنة إلى تسيير هذه الوكالة، إضافة إلى إبراز مسؤولية المدقق الخارجي عن مدى معرفة قدرة الشركة على الاستمرار في النشاط.

أولا: تعريف الغش و الخطأ.

- عند قيام المدقق بعلمية التخطيط وتنفيذ إجراءات التدقيق، وكذلك عند قيامه بتقييم وإعداد التقرير لنتائج التدقيق، فإن عليه النظر إلى مخاطر احتواء البيانات المالية على معلومات أساسية خاطئة ناتجة عن الغش والخطأ.
- إن اصطلاح (الغش) يشير إلى فعل مقصود من قبل شخص واحد أو عدة أشخاص من الإدارة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، والذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية، وقد يتضمن الغش:
  - التلاعب والتزييف أو تعديل السجلات أو المستندات.
  - اختلاس الأصول.
  - طمس أو حذف تأثيرات المعاملات من السجلات أو المستندات.
  - تسجيل معاملات وهمية.
  - سوء تطبيق السياسات المحاسبية.

إن اصطلاح (الخطأ) يشير إلي أخطاء غير مقصودة في البيانات المالية، مثل:

- أخطاء حسابية أو كتابية في السجلات تحت اليد، وفي المعلومات المحاسبية.
- السهو أو إساءة فهم الحقائق.
- سوء تطبيق السياسات المحاسبية.
- مسؤولية الإدارة: إن مسؤولية منع واكتشاف الغش والخطأ تقع على عاتق الإدارة، وذلك من خلال تطبيقها واستمرار استخدامها للنظم المحاسبية الملائمة ولنظام الرقابة الداخلية، فإن تطبيق هذه النظم يقلل ولكنه لا يلغي إمكانية حدوث الغش والخطأ .
- مسؤولية المدقق.
- لا يعتبر المدقق، ولا يمكن أن يعتبر، مسؤولا.
- عن منع الغش والخطأ، وإن إجراء التدقيق السنوية قد يكون مع ذلك رادعا.

ثانيا: أسباب وأنواع الخطأ:

يعزى وقوع الأخطاء بالسجلات المحاسبية إلى سببين رئيسيين هما:

- الجهل بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والواجب الإتباع في تسجيل وترحيل وتبويب أو تلخيص أو عرض البيانات المحاسبية المختلفة.
- السهو أو عدم العناية أي الإهمال والتقصير من موظفي قسم المحاسبة في أداء أعمالهم والقيام بواجباتهم، مما سبق يمكن القول أن ارتكاب الأخطاء راجع لعدة أسباب فقد تقع الأخطاء لا يكون في نية من يرتكبها الحصول على منفعة شخصية، وقد تقع الأخطاء عن قصد أو عمد (بسوء نية) يهدف من يرتكبها إلى تحقيق منفعة معينة.

أحيانا تتيح القواعد المحاسبية للشركة الاختيار بين عدد مختلف من الوسائل المحاسبية، فعلى سبيل المثال:

- يسمح للشركة في عدد من الدول أن تختار بين سياسة حذف منفعة التطور كما تحدث واستهلاكها على حساب عمر الشروع المتعلقة به، ولذلك يمكن للشركة أن تختار سياسة المحاسبية التي تعطي الصورة المفضلة عنها.
- استخدام بعض المدخلات في الحسابات التي ترتبط بالتقييم أو التنبؤ: ففي بعض الحالات عند تقييم عمر أحد الأصول من أجل حساب الإهلاك فإنه عادة ما تتم هذه التقييمات داخل العمل وتتاح للمحاسب المبدع الفرصة لأن يخطئ من ناحية الحذر أو التفاؤل في هذا التقييم، وفي بعض الحالات الأخرى عادة يمكن توظيف خبير خارجي لعمل التقييمات فعلى سبيل المثال يمكن أن يقوم خبير إحصائي بتقييم الالتزام المالي المستقبلي للمعاشات، في هذه الحالة يمكن للمحاسب المبدع أن يتلاعب بالقيمة إما عن طريق الوسيلة التي يتم بواسطتها وضع مجمل للتقييم أو عن طريق اختيار مثمن أو مقيم معروف اتخاذه اتجاه تفاؤليا أو تشاؤميا حسب رغبة المحاسب.
- يمكن لصفقات الاصطناعية إما للتلاعب في مبالغ الميزانية أو لتحريك الأرباح بين فترات محاسبية ويتحقق ذلك عن طريق الدخول في صفقتين أو أكثر متصلتين مع طرف ثالث ميال للمساعدة، فعلى سبيل المثال: لنفترض أنه تم عمل ترتيبات لبيع أحد الأصول لبنك ما بدلا من تأجير هذا الأصل لبقية عمره الافتراضي بحيث يمكن أن يطرح سعر بيع هذا الأصل بموجب (البيع والتأجير المرتد) أعلى أو أقل من قيمة الأصل الحالية لأنه يمكن التعويض عن فارق السعر بواسطة التأجير المنخفض أو الزائد.

ثالثا: المعايير المتعلقة بمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش والأخطاء:

لقد تعرض المدققون لانتقادات شديدة في أواخر الخمسينات فيما يتعلق بمسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش، وترتب على ذلك إصدار نشرة إجراءات التدقيق رقم 30 لسنة 1960.

كما يرى بعض الباحثين نظرا لتزايد حالات التقاضي ضد المدققين لفشلهم في اكتشاف الغش وتجاهل المحاكم لمسؤوليات المدققين الخارجيين المحدودة وفقا لتلك النشرة، فإن المدققين كان لديهم اعتقادان تلك النشرة لم تحقق الهدف من إصدارها.

هذا ما أدى إلى إصدار عدة نشرات وهي على التوالي نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم 16 عام 1997 ورقم 30 كما أصدرت عام 1988 نشرة معايير التدقيق الأمريكية رقم 53 التي تبنت مدخلا إيجابيا، فهي تتطلب من المدقق الخارجي تخطيط عملية التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء والمخالفات الهامة.

ويرى بعض الباحثين أنه من الضروري أن توفر النشرة إرشادا عن كيفية استخدام الإرشادات التحذيرية التي تضمنها.

بالإضافة إلى تحديد المقصود بتخطيط التدقيق لتوفير تأكيد معقول لاكتشاف الأخطاء و المخالفات الهامة وممارسات درجة ملائمة من الشك المهني، الذي يعتمد على التقدير المهني للمدققين عند تخطيط عملية التدقيق.

وفي ماي 1996 أصدرت مجلس معايير التدقيق إرشادات فيما يخص دور المدقق في اكتشاف الغش تلخصت فيما يلي:

- تقييم مخاطر الغش في كل عملية تدقيق .
- الاستجابة لنتائج تقييم تلك المخاطر.
- التقرير عن الغش المشتبه فيه أو المكشوف.
- متطلبات توثيق إجراءات تقييم مخاطر حدوث الغش.

وبصفة عامة تتلخص واجبات المدقق اتجاه الخطأ والغش فيما يلي:

- ✓ يجب عليه اختيار أدلة تدقيق مناسبة وكافية للتأكد من أنه لم يحدث خطأ أو غش في القوائم المالية وكذلك معالجته في حالة اكتشافه.
- ✓ على المدقق تعديل الأداء أو إضافة إجراءات مناسبة في حالة اكتشافه حالات أخطاء أو غش أو عند علمه بأنه قد سبق وإن اكتشف حالات غش سابقة، ويختلف الحكم على نوعية الخطأ وأهميته النسبية من حيث تأثيره على القوائم المالية.
- ✓ على المدقق تحديد أثر الغش مع مقارنته بتقارير الإدارة ونظام التدقيق الداخلي وإعلام الإدارة بالنتائج الفعلية مع مراعاة تحديد المستوى الإداري الواجب إعلامه مع الأخذ بالحسبان احتمال تورط مستوى إداري عالي في الخطأ أو الغش المكتشف.

2.2. دور المدقق الخارجي في حفظ مصالح المسيرين و المساهمين

- إن محافظو الحسابات هم الأشخاص القادرين على إعطاء المؤشرات الصحيحة للشركة وعكس صورة حقيقية عن نشاطها ومختلف العمليات التي تقوم بها، حيث أن رأي محافظ الحسابات يضفي على القوائم المالية والمركز المالي للشركة التي يراقب حساباتها ودرجة سيولتها والربح لديها مزيدا من الثقة على المعلومات المالية التي يقدمها للغير من موردي الشركة وعملائها ودائنيها وللمستثمرين الذين يرغبون في شراء أسهمها أو الاكتتاب في السندات التي تصدرها، ذلك أن الغير لا يركن إلى الحسابات التي تعدها إدارة الشركة وحدها ولكن متى حظيت هذه الحسابات والقوائم برأي إيجابي من محافظ الحسابات توافرت فيه شروط الخبرة والحياد فإن ذلك يكسبها قوة تؤثر في إقناع ذوي الشأن وتيسر للشركة الحصول على الائتمان الذي تحتاج إليه من الأسواق المالية بشروط مناسبة، إضافة إلى أن الحسابات التي تمت مراجعتها توفر قدرا كبيرا من الثقة والاطمئنان لدى مصلحة الضرائب التي تستطيع أن تستند إليها عند تحديد وعاء الضريبة.
- ومع رد الاعتبار لمهنة محافظ الحسابات مع التغيرات الاقتصادية التي عرفتها الجزائر، تم إنشاء منظمة وطنية للمهن الثلاث بموجب المرسوم التنفيذي 92-20 المؤرخ في 1992/01/13 الذي يحدد تشكيل مجلس النقابة الوطنية للمهن الثلاث، لكن القانون 10-01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد جاء بالجديد ونص على إنشاء هيئة لكل مهنة على حدة وخص محافظي الحسابات بغرفة وطنية وفق نص المادة 14 منه ونصب بموجب المرسوم التنفيذي 28-11 المؤرخ في 2011/01/27 لجنة خاصة من مهامها تنظيم انتخابات للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وتتمتع هذه الغرفة بالشخصية المعنوية وتجمع الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المؤهلين لممارسة هذه المهنة حسب الشروط التي يحددها القانون (المادة 14 من القانون 10- 01 المتعلق بالمهن الثلاث الجديد)

مقرها بالجزائر العاصمة طبقا لنص المادة 02 من المرسوم التـــنفيذي 11-26 المؤرخ في 2011/01/27 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد سيره، ويمكن نقل المقر إلى أي مكان آخر من التراب الوطني بموجب قـــرار من الوزير المكلف بالمالية (المادة 20/2 من المرسوم التـــنفيذي 11- 26 السابق ذكره).

- المادة 1/23 من القـــانون 01-10 الجديـــد بقولهـــا: "يعلـــم محـــافظ الحسابات كتابيا في حالة عرقلة مهمته، هيئات التسيير قصد تطبيق أحكام القانون التجاري".
- لمحافظ الحسابات الشروع في إجراءات الإنذار عندما يستـــنتج وجود وقائع أو تصرفات أو إجراءات من طبيعتها تهديد مواصـــلة نشاط الشركة وذلك حسب ما تنص عليه المادة 1/23 من القانون 01-10 السابق ذكره : " يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه أو اطّلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال المؤسسة أو الهيئة".

3.2. دور المدقق الخارجي في إعلام المعلومات للإطراف المعنية.

أولا: مهمة إعلام المساهمين.

- يلتزم محافظ الحسابات بإحاطة المساهمين ببعض الوقائع التي لها تأثير على الحياة الاجتماعيـــة للشركة سواء تعلق الأمر بالتعاقدات المبرمة بين الشركة وأحد مسيريها أم فيما يتعلق بالتعديلات التي تطرأ على تقديم الحسابات أو في طرق التقويم...الخ.
- الإعلام المتعلق بالاتفاقات المبرمة بين شركة المساهمة وأحد مسيريها: تشكل الاتفاقات المبرمة بين الشركة وأحد مسيريها خطـــرا نتيجة استغلال المسير لوضعية الشركة قصد الاستفادة مـــن مزايـــا ضارة بها، فعلى المحافظ إبلاغ المساهمين ليتأكدوا من وجـــود توازن في الاتفاقية ويعلمهم بظروف إبرامها، إذن فالمحافظ يراقب نظامية الاتفاقية وللجمعية العامة النظر في مـــدى ملاءمتهـــا لأهـــداف الشركة.
- ولا يعد هذا النوع من الاتـــفاقات ممنوعا لكنه يخضع لتدابير خاصة، ولقد ذكرت المواد 628 و 670 و 672 من القـــانون التجاري الجزائري الأشخاص المعنيين بهذه التدابير.
- ومن بين كل الاتـــفاقات الممكن إبرامها بين الشركة وأحد مسيريها يوجد منهـــا مـــا يتطلـــب ترخيصا لذلك، وعلى عكس المشرع الجزائري فقد منح المشرع الفرنسي مهلة شهر من غلق النـــشاط لمحافظ الحسابات من أجل إعلام المساهمين بالاتـــفاقات المبرمة والمرخص بها مـــن قبـــل مجلـــس الإدارة، وبدوره يلزم رئيس مجلس المراقبة بإخبار محافظ الحسابات بالاتفاقات المبرمـــة والمـــرخص بها في مهلة شهر من قفل حسابات النشاط.
- الإعلام الخاص بالأجور: يحق لكل مساهم وفق المادة 3-680 من القانون التجـــاري الاطلاع خلال الخمسة عشر يوما الـــتي تسبق انعقاد الجمعية العامة على المبلغ الإجمالي المصادق على صحته من طرف محافظ الحسابات وعلى الأجور المدفوعة لأشخاص الخمس أصحاب أعلى الأجـــور فـــي الشركة، وبدورها تنص المادة 4-168 من قـــانون المؤسسات ا لفرنـــسي 66-537 المـــؤرخ فـــي 24/07/1966 على أن محافظ الحسابات ملزم بإعداد كشف يضم المبلغ الإجمالي لأعلى عـــــشرة أو خمســـة أجور حسب ما إذا كان عدد الأجراء يتجاوز أو لا المائتان أجير ويتعلق الأمر هنا بالمبلغ الإجمالي للأجور وليس بالأجر الفـــردي لكل أجير على حدة، وإذا كان عدد الأجراء لا يتجاوز الخمس لا تكون الشركة ملزمة بإعداد الكشف الخاص بذلك.

- وفي الواقع يكون المسيرون هم أصحاب أعلى الأجور في الشركة لذلك يجب أن يتمتع المساهمون بإعلام شامل في هذه النقطة، وعلى محافظ الحسابات ألا يبين في تقريره اسم المستفيد ولا التوزيع بالتفصيل ولكن القانون يفرض عليه التأكد من صحة المبلغ الإجمالي ومن عدد الأجراء ومن الأشخاص الذين يحق لهم قانونا تقاضي أعلى الأجور.
- الإعلام المتعلق بتعديل تقديم الحسابات أو مناهج التقويم : تنص المادة 715 مكرر 2-10 من القانون التجاري في هذا الشأن على: « يطلع مندوبو الحسابات مجلس الإدارة أو مجلس المديرين أو مجلس المراقبة، حسب الحالة.
- مناصب الموازنة والوثائق الأخرى المتعلقة بالحسابات التي يرون ضرورة إدخال تغييرات عليها بتقديم كل الملاحظات الضرورية حول الطرق التقييمية المستعملة في إعداد هذه الوثائق».
- إذن بما أن نتائج النشاط تُقيم عن طريق مقارنتها بالحسابات المصادق عليها في السنوات السابقة وبما أن أشكال هذه المستندات وطرق إعدادها تتغير والجمعية العامة حرة في الترخيص للتعديلات بشرط العلم بها، إذن فالجمعية لا ترتكز إلا على الحسابات المعدة بطريقة سليمة.

ثانيا: إعلام السلطة النظامية والتنفيذية:

- إن واجب السرية يمنع المدقق عادة من إبلاغ الغش أو الخطأ إلي الطرف الثالث، ومع ذلك، فإن هناك حالات معينة يتم فيها تجاوز واجب السرية بموجب التشريع أو القانون أو المحاكم (مثلا في بعض الأقطار يتطلب من المدقق إبلاغ الغش أو الخطأ الحاصل في المؤسسات المالية إلي السلطات الرقابية) في مثل هذه الظروف قد يحتاج المدقق إلي السعي للحصول على استشارة قانونية، آخذا بنظر الاعتبار مسؤولية المدقق تجاه المصلحة العامة.

4.2. دور محافظ الحسابات في ضمان مصداقية المعلومة المالية

أولا: تعريف جودة المعلومة المالية

هي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعية المعلومات المالية، ويؤدي تحديد هذه الخصائص إلى مساعدة المسئولين عند وضع المعايير المحاسبية والمالية، كما تساعد المسئولين عند إعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة.

ثانيا: قياس جودة المعلومات المالية.

إن قياس جودة المعلومات يبقى نسبي، لكن أن تكون المعلومة بجودة عالية أفضل من لا جودة، وهذه بعض المعايير لقياس الجودة وهي:
المنفعة: هي استخدام المعلومة من أجل منفعة معينة، وتكمن جودة المنفعة في كمية المعلومات وسهولة الحصول عليها، كما يمكن التمييز بين عدة أشكال للمنفعة.

منفعة شكلية: تجانس الشكل مع احتياجات المستخدم.

منفعة زمنية: الحصول عليها وقت الحاجة لاستخدامها.

منفعة مكانية: سهولة الحصول عليها.

منفعة التقييم (تصحيحية): أهميتها في تقييم القرارات المتخذة.

الدقة: بأن المعلومات الدقيقة تكون مهمة في التقييم الدقيق للأحداث سواء في المستقبل أو الحاضر أو الماضي.

التنبؤ: كلما كانت المعلومة مساعدة على التنبؤ كلما كانت أكثر جودة، لأن من بين أهم أهداف المعلومة استخدام معلومات حقيقية عن الماضي في التنبؤ بمعلومات متوقعة عن المستقبل.

الفعالية: هي العلاقة بين الأهداف و النتائج، أي مدى تحقيق المعلومة للأهداف المسطرة لأجلها وذلك بمقارنتها مع نتائج استخدامها.

الكفاءة: هي العلاقة بين الاستخدام و النتائج، أي أن تكون المعلومة بأقل التكاليف وبأكثر منفعة من وراءها.

ثالثا: أبعاد مهمة لتحقيق الجودة في المعلومة المالية.

إن احترام أبعاد معينة في معالجة وإعداد المعلومات المالية يؤثر بالإيجاب على جودتها، وهذه الأبعاد هي:

التحديد: أي أن تكون المعلومة محددة بدقة.

السرعة: إن سرعة الإيصال للمعلومات لها دور في تكافؤ الفرص لاستخدام المعلومة.

شمولية المعلومة: يجب أن تكون المعلومة مترابطة فيما بينها وشاملة في وصف الأحداث المعبرة عنها.

الملائمة: ملائمة المعلومة هي المقياس الأساسي لجودة المعلومات.

التوافق في التصوير أو التمثيل: يجب أن يتطابق شكل المعلومة مع وصفها للحدث.

التأكد: يجب أن تكون المعلومة المعدة من أطراف مختلفة تؤدي إلى نتيجة واحدة.

رابعا: إجراءات تنفيذ مهمة التدقيق الخارجي للمصادقة على مصداقية المعلومات المالية.

إجراءات التدقيق الخارجي هي عبارة عن الوسيلة التي من خلالها يقوم المدقق الخارجي بتنفيذ عملية التدقيق فعليا، وهي متروكة لتقدير المدقق وحكمه الشخصي، فيختار ما يراه ضروريا من إجراءات في سبيل تحقيق أهداف التدقيق.

- **إجراءات التحقق من الأصول:** تتمثل الإجراءات المرتبطة بالتحقق من الأصول فيما يلي:

إجراءات التحقيق من الأصول الثابتة: و تشمل هذه الإجراءات ما يلي:

أ) التحقيق من الوجود الفعلي للأصول الثابتة :يقضي ذلك بأن يقوم المدقق الخارجي بملاحظة عملية الوجود الفعلي للأصول الثابتة ومطابقتها بما هو وارد بالسجلات والدفاتر، أما إذا كانت بعض الأصول الثابتة في حيازة الغير، كأن تكون الشركة قد أجُـــرت بعض آلاتها للغير فعلى المدقق الحصول على شهادات من الغير لتأكيد ذلك.

ب) التأكد من الملكية للأصل: عن طريق الاطلاع على المستندات الدالة على ملكية الشركة للأصل كفاتورة الشراء أو عقد المقاولة، بالإضافة إلى أية مستندات تتعلق بالأصل.

ج) التحقق من قيمة الأصل: أي التحقق من استخدام الأساس الملائم للتقييم والذي يتلاءم مع طبيعة الأصل ويتم استخدامه من عام لآخر، ففي حالة الأصول الثابتة يتم الاستعانة بالتكلفة التاريخية من أجل تقييمها.

د) التحقق من وجود أية حقوق للغير على الأصل الثابت: يتطلب هذا ضرورة الإفصاح عن أية قيود للغير على الأصول الثابتـــة للشركة، ويتم ذلك من خلال الاطلاع على عقود القروض والسندات مثلا، وإذا تحقق المدقق من وجود مثل تلك الحقوق عليـــه ذكر ذلك في تقريره.

ه) التحقق من الدقة المحاسبية: يقصد بالدقة المحاسبية مطابقة المجموع الحقيقي للأصول الثابتة مع ما هو موجود بدفتر الأستاذ الذي يخصها.

1- التحقق من سلامة العرض في الميزانية:

إجراءات التحقق من المخزون السلعي: الإجراءات المتبعة في التحقق من المخزون السلعي تعتمد كثيرا على كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية، ولذلك فإن الإجراءات التي سنذكرها قابلية للتغيير حسب ظروف وخصائص كل شركة كما يلي:

أ) حضور وملاحظة الجرد الفعلي: الهدف من حضور المدقق لعملية الجرد هو ملاحظة سير خطوات الجرد للمخازن والتأكد من إتباع لجنة الجرد للتعليمات الخاصة بالجرد.

ب) إجراء الاختبارات على بعض الأصناف من المخزون في وقت لاحق لعملية الجرد مع اختبار الدقة الحسابية بالسجلات والدفاتر من حيث الكمية و الأسعار، ولكن في حالة عدم اقتناع المدقق بأن المخزون قد سجل في الدفاتر بالكيفية الصحيحة فعليه الامتناع عن إبداء الرأي.

ج) مقارنة كميات الأصناف المختلفة من المخزون والواردة بكشوف الجرد وبطاقاته بتلك الكميات الموجودة بالدفاتر كما يلي:

- فحص جودة الأصناف.
- التحقق من البضاعة في المخازن.
- فحص أسعار التكلفة وطريقة التسعير.
- حساب معدل أوزان المخزون.
- التحقق من سلامة التسجيل في القوائم المالية.

2- إجراءات التحقق من حسابات المدينين: تتلخص هذه الإجراءات في المراحل الموالية:

أ) التحقق الحسابي والمستندي من رصيد المدينين الظاهر في جدول حسابات النتائج عن طريق الإجراءات الآتية:

- أخذ عينة من العمليات الخاصة بالمدينين منذ التقييد في اليومية مرورا بالترحيل والترصيد وانتهاءا بالأرصدة النهائية في الحسابات المساعدة للمدينين.
- التحقق من بعض المستندات الخاصة بالمدينين مثل: طلبات البيع الواردة من المدينين.
- التحقق من مجاميع يومية المبيعات ومن صحة ترحيلها إلى ميزان التدقيق.
- التدقيق الحسابي لعينة من الحسابات المساعدة للمدينين من حيث عمليات الجمع والترصيد.
- المطابقة بين رصيد إجمالي المدينين ومجموع أرصدة الحسابات المساعدة للمدينين.

ب) التحقق من وجود الدين بالحصول على مصادقات من المدينين على صحة أرصدة حساباتهم لدى دفاتر الشركة.

ج) التحقق من إمكانية تحصيل الديون عن طريق جدول الديون والذي هو عبارة عن قائمة تبين الأرصدة المفتوحة لحسابات تحت التحصيل، والتي لم تستحق بعد، وتلك التي استحقت ولكنها لم تحصل بعد، وبعد ذلك يقوم بالتحقق من كفاية المخصص للديون المشكوك في تحصيلها بالاستعانة بجدول الديون، والجرد المادي لأوراق القبض والتحقق من التسجيل السليم لها.

- إجراءات التحقق من الخصوم والالتزامات التي على الشركة للغير.

تخص هذه الإجراءات التزامات أصحاب الشركة أو حملة السندات أو للغير، سواء مقرضين أو موردين أو مستفيدين من الأوراق التجارية وأيضا الخسائر المتوقعة، ويمكن توضيح إجراءات التحقق من الخصوم كما يلي:

1- إجراءات التحقق من الخصوم الخارجية: تشمل هذه الإجراءات الخطوات التالية :

أ) التحقق من الالتزامات قصيرة الأجل:

- التحقق من أرصدة الموردين عن طريق الحصول على كشف تفصيلي بأرصدة الموردين في نهاية السنة المالية ومقارنته مع دفاتر الشركة وكذا الإشراف على إرسال مصادقات للموردين.
- التحقق من أوراق الدفع: عن طريق الحصول على كشف تحليلي لأوراق الدفع والتحقق من صحة واعتماد أوراق الدفع المسحوبة على الشركة خلال السنة، والتحقق من صورة أوراق الدفع الموجودة لدى الشركة ومطابقة هذه الصورة مع المستندات المؤيدة للعملية الأصلية المترتب عليها سحب هذه الأوراق.
- التحقق من أرصدة السحب على المكشوف عن طريق فحص مذكرة البنك والتأكد من أن رصيد حساب البنك الدائن بالمذكرة السنوية يطابق الرصيد الدفتري لهذا الحساب، وكذا الشيكات المرسلة للبنك للتحصيل والتي لم تحصل بعد، وقيام المدقق بطلب شهادة برصيد حساب في نهاية السنة المالية من البنك من خلال الشركة ومطابقتها مع الرصيد الدفتري المعدل.
- التحقق من عدم وجود حسابات بنك دائنة غير مفصح عنها في ميزانية الشركة وفحص أية ضمانات مقدمة من الشركة للبنك.
- التحقق من المصروفات المستحقة كالأجور والفوائد المستحقة، وهذا عن طريق الحصول على كشف تحليلي من الشركة بكافة المصروفات المستحقة والتحقق من عدم وجود أية مستحقات غير حقيقية أو وهمية مثبتة في ذلك التاريخ.
- التحقق من الإيرادات المحصلة عن طريق الحصول على كشف تحليلي بكافة الإيرادات، وكذا التحقق من عدم وجود إيرادات محصلة غير مثبة في نهاية السنة المالية.

ب) إجراءات التحقق من الالتزامات طويلة الأجل:

- إجراءات تدقيق السندات
- ذلك بالاطلاع على النظام الداخلي للشركة لمعرفة الأحكام الخاصة بإصدار السندات واستهلاكها، وكذلك الاطلاع على محاضر جلسات الإدارة والجمعية العامة للمساهمين للتأكد من صحة الإجراءات، والتأكد من شروط الإصدار إذا تم إصدار سندات بقيمتها الاسمية أو بعلاوة إصدار أو بخصم إصدار، والتأكد من استيفاء الشروط الواردة في القوانين، كما يمكن التحقق من خلال تدقيق العمليات الخاصة بالاكتتاب وسداد الأقساط والفوائد ومراعاة شروط الإصدار من حيث الفائدة ومواعيد سدادها وأي نص خاص بتكوين احتياطي سداد السندات واحتساب الفائدة المستحقة في نهاية السنة المالية.
- إجراءات تدقيق القروض طويلة الأجل.
- يتم ذلك من أجل التأكد من صحة الإجراءات القانونية التي أتبعت في عقد القرض واعتماده من الجهة المسؤولية للشركة، والاطلاع على عقد القرض قصد التعرف على الشروط الخاصة به من حيث القيمة وسعر الفائدة وموعد السداد واحتساب أقساط الاستهلاك، هذا بالإضافة إلى:
- القيام بالتحري عن وجود أي رهن أو ضمان معين لهذا القرض.
- التحقق من الإجراءات التي اتخذها الشركة بشأن تخفيض رأس المال.
- التحقق من الأرباح المحجوزة القابلة للتوزيع.

2- إجراءات التحقق من الخصوم الداخلية: وتتلخص هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- التحقق من صحة إجراءات زيادة رأس المال.
- التحقق من سداد رأس المال وذلك بالرجوع لدفتر المقبوضات.
- التحقق من علاوة إصدار الأسهم ومعالجتها المحاسبية.
- التحقق من مقابل زيادة الأسهم المقدرة بصورة غير نقدية أو عينية.
- الحصول على كشف تفصيلي بأسماء المساهمين وعدد الأسهم المملوكة لهم وقيمتها الاسمية والقدر المدفوع منها.

- إجراءات التحقق من المصروفات والإيرادات:

1) إجراءات التحقق من الإيرادات: لكي يستطيع المدقق التحقق من الإيرادات، لابد عليه من الاعتماد على الإجراءات الموالية:

أ) التأكد من صحة التسجيل المحاسبي للعمليات الخاصة بالمبيعات عن طريق فحص عينة من العمليات مستنديا وحسابيا، من أول قيد في اليومية إلى غاية الوصول لعملية الترصيد.

ب) التحقق من رصيد الإيرادات.

ج) التأكد من أن جميع الإيرادات قد سجلت في الدفاتر وذلك عن طريق اختبار كفاءة نظام الرقابة الداخلية على الإيرادات.

د) التأكد من أن جميع الإيرادات التي سجلت قد حققت فعلا.

2) إجراءات التحقق من المصروفات: وتتلخص هذه الإجراءات في النقاط التالية:

- التحقق من صحة تسجيل المصروفات بالدفاتر، وذلك عن طريق الفحص المستندي والحسابي لعينة من المصروفات من أول إثباتها في اليوميات المختلفة إلى غاية ترصيدها.
- التحقق من أرصدة حسابات المصروفات الظاهرة بجدول حسابات النتائج.
- التحقق من تطبيق مبدأ مطابقة المصروفات بالإيرادات عن طريق تحديد الحد الفاصل للمبيعات وتحديد الحد الفاصل للمشتريات والبحث عن أي التزامات لم تثبت في الدفاتر، وذلك باستخدام نفس الإجراءات.
- التحقق من أنه هناك سياسة واضحة وثابتة للتفرقة بين المصروفات الخاصة.

خـــاتمـــة

بعد دراستنا لهذه الورقة البحثية "مكانة التدقيق الخارجي في تفعيل ميكانيزمات حوكمة المؤسسات" توصلنا إلى النتائج التالية:

- نستخلص أن الاهتمام العالمي بموضوع حوكمة المؤسسات جاء نتيجة الرغبة في تفادي تكرار حدوث الانهيارات والفضائح المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي، حيث لحوكمة المؤسسات أهمية خاصة وهذا لما تحققه من إضفاء الثقة والشفافية والدقة والمصداقية للمعلومات الواردة في القوائم المالية للمؤسسات وما لذلك من فائدة تعود على المؤسسة والاقتصاد الوطني ككل.
- تعتبر مسؤولية المدقق الخارجي عن اكتشاف الغش و التصرفات غير القانونية وظيفة أساسية في التقليل من فجوة التوقعات وكشف تجاوزات المؤسسات في التلاعب بمصالح الأطراف التي لها علاقة بالمؤسسة، ولتحقيق هذا الغرض يحتاج أيضا إلى ضمان مصداقية المعلومة المالية المعدة بناءا على القوائم.
- يسعى المدقق الخارجي لفك الصراع بين أطراف الوكالة من خلال مصادقته على سلامة مخرجات النظام المحاسبي، فهو بذلك يقدم

معلومات عن أداء الشركة وبالتالي عن أداء التسيير ولمسيرين. كما يجب عليه الإشارة في تقريره إلى كل الممارسات التي تؤثر سلبا عن تمثيل القوائم المالية للواقع الفعلي للمؤسسة.

- التدقيق الخارجي هو أحد الأدوات الضرورية لقيام بيئة الأعمال أكثر تنافسية، حيث اكتسب مكانته المستقلة فيها من منفعته وقدرته على الاستجابة لاحتياجات الأفراد وأصحاب المصالح ذات العلاقة بالمؤسسة، بالإضافة إلى أن التطور الذي طرأ على البنية الاقتصادية والاجتماعية منذ القدم ومن الوقت الحاضر على حوكمة المؤسسات قد انعكس بصورة واضحة على مفهوم وأدوار هذه التقنية، والملاحظ أن هناك علاقة طردية بين استقلالية المدقق الخارجي وجودة عمله، و بالتالي جودة المعلومات التي تعكس الوضعية المالية للمؤسسة.
- تمثل حوكمة المؤسسات، الكيفية التي تدار بها المؤسسات وتراقب من طرف جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي فهي تعتبر بمثابة الأداة التي تضمن كفاءة إدارة المؤسسة لأهدافها بالدرجة الأولى وأهداف الأطراف ذات العلاقة بها.
- إن أدوات الرقابة داخل المؤسسة تختلف اليوم عما كانت عليه في السابق، و أصبحت وظيفة التدقيق الخارجي من الوظائف الهامة في المؤسسة، وهذا لما تقدمه من مساندة لمجلس الإدارة، الإدارة العليا، وكذا دورها في تقييم نظام الرقابة الداخلية ومراجعتها لإدارة المخاطر ومن هنا فهي تساعد في تطبيق حوكمة المؤسسات.
- إدراك العديد من ذوي الاهتمام بالتدقيق الخارجي سواء الممارسين منهم والأكاديميين للدور الحديث الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تطبيق الحوكمة والحاجة الماسة لتفعيل العاملين في البيئة الجزائرية.

- **أهم التوصيات:**

من أجل تجسيد الدور الفعلي والحقيقي للتدقيق الخارجي بالمؤسسات الجزائرية، لابد من الأخذ بعين الاعتبار ضرورة ترسيخ الركائز الأساسية لحوكمة المؤسسات، بالإضافة إلى تفعيل دور التدقيق الخارجي فيها، ومن هنا ندرج التوصيات الآتية، و التي من شأنها المساهمة في تفعيل دور التدقيق الخارجي كآلية لتطبيق حوكمة المؤسسات، إذ لابد من:

- ضرورة الإسراع بالالتزام القانوني للمؤسسات الجزائرية بتطبيق مبادئ الحوكمة، و العمل على توفير الإطار المؤسسي و القانوني كبيئة مناسبة لذلك؛
- ضرورة عقد دورات تدريبية، ندوات متخصصة وكذا مؤتمرات علمية بصفة مستمرة وهذا فيما يخص حوكمة المؤسسات و دور التدقيق الخارجي فيها، يحضرها كل من المهنيين و الأكاديميين؛
- ضرورة إعادة تنظيم وظيفة التدقيق الخارجي في المؤسسات الجزائرية بما يضمن استقلاليتها، موضوعيتها وكفاءة وفعالية عملياتها؛
- العمل على مواكبة التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال ضمن مناهج التعليم العالي للجامعات الجزائرية والاعتراف بالتطورات الحديثة في التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات، و هذا بتطويرها، وكذا إدراج مقياس التدقيق الخارجي ومقياس حوكمة المؤسسات خصوصا للطلبة ذوي تخصص محاسبة ومالية، بالإضافة إلى مقياس خاص بأخلاقيات مهنة التدقيق الخارجي؛
- ضرورة إنشاء منظمة مهنية للتدقيق الخارجي تعمل على تنظيم آليات مزاولة المهنة مع إصدار معايير التدقيق الخارجي تتوافق مع المعايير الدولية، بالإضافة إلى وضع ميثاق أخلاقيات المهنة آخذة بعين الاعتبار بيئة الأعمال الجزائرية؛

- ضرورة الالتزام القانوني لشركات المساهمة لتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات، وفي نفس الوقت توفير الإطار المؤسسي والقانوني كبيئة مناسبة لذلك.

آفاق البحث:

لقد تناولنا في بحثنا هذا "مكانة التدقيق الخارجي في تفعيل ميكانيزمات حوكمة المؤسسات"، وبينا العناصر الضابطة لعمل التدقيق الخارجي بالإضافة إلى المجالات التي يساهم بها في تطبيق حوكمة المؤسسات واقتصرنا على دراسة وتحليل آراء أهل الاختصاص من المهنيين (المدققين الخارجيين) والأكاديميين (أساتذة محاسبة وتدقيق)، وهذا باعتبار الجزائر مازالت في بداياتها الأولى فيما يخص تطبيق حوكمة المؤسسات وتوفير البيئة اللازمة لها ولعمل التدقيق الخارجي بصورته الحديثة، لذا نقترح و هذا بعد الاعتماد الرسمي لحوكمة المؤسسات وتبين ذلك قانونا ما يلي:

- دراسة علاقة التأثير والتأثر بين التدقيق الخارجي وحوكمة المؤسسات مع دراسة تطبيقية على قطاع ما باستخراج نقاط القوة و الضعف لكلا العاملين وتبين سبل الارتقاء بهما.
- أثر اعتماد حوكمة المؤسسات في تفعيل التدقيق الخارجي في الجزائر.

المراجع

1. محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2006.
2. اشرف حنا ميخائيل، **تدقيق الحسابات وأطرافه في إطار منظومة حوكمة المؤسسات**، المؤتمر العربي الأول حول تدقيق الداخلي في إطار حوكمة المؤسسات، القاهرة، مصر، 24-26 سبتمبر، 2005.
3. عبد الرزاق بن الزاوي، **إرساء مبادئ الحوكمة في شركات التأمين التعاوني**، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية لحد من الفساد المالي الإداري، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة 2012.
4. طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات، مفاهيم المبادئ، التجارب**، المتطلبات، دار الجامعية، القاهرة، 2008.
5. بشرى عبد الوهاب محمد حسن، **دليل مقترح لتفعيل لجنة التدقيق لدعم تنفيذ حوكمة الشركات و آلياتها**، كلية الإدارة والاقتصاد جامعة كوفة.
6. ناصر مراد، **دور الحكم الراشد في المؤسسة الاقتصادية**، ملتقى الحكم الراشد والتنمية الاقتصادية، الجزائر، ديسمبر 2006.
7. عمر اقبال توفيق المشهداني، **تدقيق التحكم المؤسسي (حوكمة الشركات) في ظل معايير التدقيق المتعارف عليها" إطار مقترح"**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، كلية الاقتصاد، جامعة الأردن العدد 02، 2012.
8. مناورحداد **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**، مداخلة في المؤتمر العلمي الأول حول حوكمة الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، 15-16 تشرين الأول كلية الاقتصاد، جامعة دمشق،2008.
9. بوقر رابح ، **الحوكمة المفهوم و الأهمية ملتقى و طني حول حوكمة الشركات كآلية لحد من الفساد المالي الإداري**، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة 06-07- ماي 2012.
10. النواس رافد عبيد، **أثر حوكمة المؤسسات على جودة أداء مراقب الحسابات** ، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العدد 50، 2000.

11. عبد الوهاب نصر علي، **شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007/2006.

12. عدنان بن حيدر بن درويش، **حوكمة الشركات و دور مجلس الإدارة**، اتحاد المصارف العربية ،2007.

13. يوسف محمود جربوع، **مراجعة الحسابات المتقدمة وفقا لمعايير المراجعة الدولية**، الطبعة الاولى،2002.

14. أمين السيد لطفي، **مسؤوليات المراجع في التقرير عن الغش و الخطأ و الممارسات المحاسبية الخاطئة**، دار الجامعية، الإسكندرية، 2005.

15. خالد راغب خطيب، محمد فضي سعد، **دراسة متقدمة في تدقيق الحسابات**، دار كنوز المعرفة الاسكندرية،2007.

16. نصر علي عبد الوهاب، **خدمات مراقب الحسابات لسوق المال**، الدار الجامعية ن مصر 2011

17. أحمد ماهر، **مسؤولية المراجع عن الخطأ و الغش**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.

18. علي سيد قاسم، **مراقب الحسابات دراسة قانونية مقارنة لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1991.

19. المرسوم التنفيذي 28-11 المؤرخ في 27 جانفي 2011 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلّفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، جريدة رسمية عدد 07 مؤرخة في 01 فيفري 2011.

20. عباس عصام، **تاثير جودة المعلومات المالية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية و اتخاذ القرارت "دراسة حالة لينـد غاز"**، 2012/2011.

21. إدريس عبد السلام شتيوي، **المراجعة معايير وإجراءات**، دار النهضة، بيروت، 1996.

22. محمد سمير الصبان، **دراسات متقدمة في المراجعة الخارجية**، الدار الجامعية، مصر، 1998.

23. عبد الله هلال، محمد سمير الصبان، **الأسس العلمية لمواجهة الحسابات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص 230-240.

24. عبد الفتاح الصحن، **أصول المراجعة الداخلية و الخارجية**، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992.

25. ALI ABDESSAMED O. (2015) ، "Requirements for improving the external audit quality in Algeria"، Journal of law and humanities، Vol. 1، N° 22، Djelfa University، Algeria.

26. AL-ALIMI K.، AND VIVEK K. (2012)، "The expectation Gap In Auditing Profession"، Excel Journal of Engineering Technology and Management Science، Vol. 1، N° 3، January.

27. CASTEL R. & PASQUALINI F. (1995)، le commissaires aux comptes ، ECONOMICA، Paris.

28. CHAREAUX G. et WIRTZ P. (2006)، Gouvernance des entreprises : Nouvelles perpectives، Economica.

29. FAUCHON A. et PHILIPPE M. droit commercial ، sociétés commerciales; 25e Ed ، DALLOZ، 2021/2022
30. HADJ-ALI M. (1994)، "Le Commissaire Aux Comptes – caracteristiques et mission"، Revue Algérienne de Comptabilité et de d'Audit N°03; 03ème trimestre ، Société Nationale de Comptabilité.
31. International Ethics Standards Board for Accountant، Handbook of the code of ethics for professional accountants، (2014)، by IFAC، Washington، 2014.
32. International Auditing and Assurance Standards Board، Handbook of international quality control، auditing، review، other assurance and related services pronouncement" by IFAC، Vol. 1، Washington، 2017
33. http://papers.ssrn.com
34. http://www.iaasb.org/clarify-center/clarifed-standards
35. http://www.coso.org
36. http:/www.cnc.dz.

واقع مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر في ظل المعايير الجزائرية للتدقيق

the reality of external audit under the Algerian standards of audit

خبيطي خضير، جامعة غرداية (الجزائر)، khebiti.khodir@univ-ghardaia.dz

بن يحي علي، جامعة غرداية (الجزائر)، cabya83@gmail.com

عمي سعيد حمزة، جامعة غرداية (الجزائر)، ammisaid@univ-ghardaia.dz

الملخص:

تهدف الدراسة إلى تقييم واقع التدقيق الخارجي في الجزائر على ضوء المعايير الجزائرية للتدقيق NAA، خلال الفترة الممتدة من 2010 إلى 2022، من خلال دراسة وتحليل لأهم القوانين والتنظيمات الصادرة خلال هذه الفترة، والتأكد من العلاقة بين هذا التطور والتوجه نحو تبني المعايير الدولية للتدقيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع.

من خلاله توصلنا إلى أن التقيد بمتطلبات المعايير الجزائرية للتدقيق يرفع من جودة تقارير المدقق الخارجي، وبالتالي إضفاء المزيد من الثقة والتأكيد للأطراف ذوي العلاقة على مصداقية البيانات المالية التي تصدرها المؤسسة، ولضمان الاستفادة من تلك المعايير يتوجب توفير عدد من المتطلبات لاسيما التكوين والتدريب المستمر للمهنيين، تفعيل دور الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر....إلخ.

الكلمات المفتاحية: تدقيق خارجي، معايير التدقيق، تقارير المدقق الخارجي، محافظ الحسابات

Abstract:

This study aim to assess the reality of external audit in Algeria against Algerian standards of audit NAA، During the extended period between 2010 to 2022 . by studying and analyzing laws and regulations promulgated during this period. And to ascertain relation between this development and heading towards adoption the international standards of auditing and the principals of governance on ground

We have concluded that adherence to the requirements of Algerian auditing standard raises the quality of reports External auditor، thus add confidence and confirming to parties the credibility financial statements issued by the enterprise and to ensure benefiting of those standards it must be provide number of requirements of sima like The formation and continuous training of professionals ، Activating the role of supervisory bodies profession in Algeria، etc.

keywords ; external auditor، standards of auditing، reports of External auditor

مقدمة:

تحظى مهنة التدقيق في وقتنا الحالي بالكثير من الاهتمام من طرف الباحثين والأكاديميين ومختلف الهيئات الدولية، لما تولده من نتائج على مختلف الأصعدة، بشكل يسمح من زيادة مصداقية المعلومات المحاسبية ويضفي الثقة على القوائم المالية، ويعزز من فرص الاستمرار في النشاط، وتماشيا مع ذلك الاهتمام تم إصدار العديد من القوانين والمعايير في مجال التدقيق وبالخصوص المعايير الدولية للتدقيق (ISA).

بعد الفضائح التي شهدتها عدّة شركات عبر العالم، أضحى من الضروري الاهتمام أكثر بمجال التدقيق من أجل تطويره وتحسينه، كونه الوسيلة الأساسية من وسائل التي تساهم في تفعيل الحوكمة في المؤسسات وذلك بضمان مصداقية وشفافية القوائم المالية والتخفيف من حدة تخوف المساهمين والمستثمرين، حيث أصبح من مهام المراجع الخارجي تدقيق المعلومات المالية للمؤسسة طبقا لجملة من المعايير المعدّة لإرشاد المدقق من أجل تنفيذ عمله بالاحترافية المطلوبة.

والجزائر على غرار التشريعات العالمية لم تتخلف بالاهتمام بمهنة التدقيق وتنظيم ممارسة مهنة محافظ الحسابات (وهو يمثل المدقق القانوني الخارجي)، وإعطائها الشكل الذي تستحقه والاحتفاظ بالمستوى اللائق بها، حيث قامت بإصدار قوانين وتشريعات مختلفة في مقدمتها القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، الذي كانت الغاية منه إرساء تنظيم مهني قوي يسمح برفع مستوى الأداء المهني في مجال المحاسبة والتدقيق.

على ضوء ما سبق تبين لنا إشكالية هذه الدراسة والتي يمكن طرحها على النحو التالي:

ما دور المعايير الجزائرية للتدقيق (NAA) في تطوير مهنة التدقيق الخارجي بالجزائر ؟

ومن خلال الإشكالية الرئيسية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية الآتية:

- ما مدى تطور المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر؟
- ما هي متطلبات تطبيق المعايير الجزائرية للتدقيق NAA وهل تتوافق مع بيئة الأعمال الجزائرية؟
- تطور المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة محافظ الحسابات كان لمواكبة التطورات العالمية في مجال التدقيق؛
- هناك العديد من المتطلبات الضرورية للتطبيق الجيد للمعاير الجزائرية للتدقيق NAA لاسيما : التكوين والتدريب المستمر للمهنيين، تفعيل دور الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر....إلخ.

ولاختبار هذه الفرضيات قمنا بتقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاث محاور أساسية :

- مدخل مفاهيمي للتدقيق.
- الاطار القانوني والتنظيمي لمهنة التدقيق الخارجي في الجزائر.
- المعايير الجزائرية للتدقيق.

أولا: التدقيق الخارجي في الجزائر

تطورت أهمية التدقيق بالتوازي مع التطورات الاقتصادية التي يشهدها عالم المال في شتى أنحاء العالم، والجزائر كغيرها من الدول، خطت خطوات معتبرة في الآونة الأخيرة من أجل تطوير مهنة التدقيق وتحسين أداء محافظي الحسابات من خلال سنِّ جملة من

القوانين والنصوص التنظيمية من أجل ضبط مهنة التدقيق، وكذا أساليب المراجعة وفقا للمعايير المطلوبة. فيما يلي سنحاول عرض أهم ما جاء من هذه النصوص:

- تعريف المدقق الخارجي:

عرف القانون الأساسي لمهنة محافظ الحسابات (قانون 01/10) محافظ الحسابات أنه كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به.

- المرجعية القانونية والتنظيمية لمهنة التدقيق:

تُعد مهنة التدقيق من المهن ذات الأهمية البالغة في الجزائر لما لها من أثر على الساحة الاقتصادية، وهذا ما جعلها تحظى بترسانة من القوانين والنصوص التي تُنظمها خاصة في الآونة الأخيرة. فيما يلي، سنعرض أهم النصوص التنظيمية التي تُشكل المرجعية القانونية للمهنة. تجدر الإشارة إلى أن مهنة محافظة الحسابات في الجزائر كان ينظمها القانون 08/91 الصادر سنة 1991، والذي تم إلغاؤه بصدور قانون 01/10، المؤرخ في 29 جوان 2010، والذي يهدف إلى تنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. إضافة إلى هذا القانون (قانون 01/10) فإن هناك بعض النصوص المرجعيات ذات الصلة بالموضوع، نذكر منها ما يلي:

القانون التجاري الجزائري: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في شركات المساهمة(SPA)، من خلال المواد 600 و 609 تحت قسم تأسيس شركات المساهمة، والمواد من 715 مكرر 4 إلى 715 مكرر 14 تحت قسم مراقبة شركات المساهمة؛

الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005: والذي يلزم الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) في المادة 12 منه على تعيين محافظ الحسابات أو أكثر ابتداءً من سنة 2006؛

المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006: والذي يحدد شروط وكيفيات ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الشركات ذات المسؤولية المحدودة، حيث تم إسنادها إلى تلك المطبقة في شركات المساهمة والمبينة في القانون التجاري؛

قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009: والذي يعدل المادة 12 من الأمر رقم 05/05، في المادة 44 منه على أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي لم يتجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار غير ملزمة بتعيين محافظ الحسابات؛

المرسوم التنفيذي رقم 11-32 المؤرخ في 27 جانفي 2011: يتعلّق بتعيين محافظي الحسابات، الجريدة الرسمية العدد 07 بتاريخ 02 فيفري 2011.

المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011: يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها

المرسوم التنفيذي رقم 13-10 المؤرخ في 13 جانفي 2013: يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها.

قرار 24 يونيو 2013: والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، والذي أتبع بقرار 12 يناير 2014، والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير.

مقرر رقم 002 المؤرخ في 04 فيفري 2016: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية.

مقرر رقم 150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية.

مقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017: المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية.

مقرر رقم 77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018 المتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، الصادر عن وزارة المالية

تعيين محافظ الحسابات:

يتم تعيين محافظ الحسابات في القانون الأساسي للهيئة أو المؤسسة، وهذا ضمن الجمعية العامة التأسيسية، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتم اختيارهم من بين المهنيين المسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفي حالة عهدتين متتـــاليتين لايمكن تعيين نفس محافظ الحسابات إلاّ بعد مضي ثلاث سنوات، أما بالنسبة للتعيين البعدي يتم خلال أجل أقصاه شهر بعد إقفـــال آخر دورة لعهدة محافظ الحسابات، حيث يتعين على مجلس الإدارة أو المكتب المسير أو المسير أو الهيئة المؤهلة إعداد دفتر الشروط بغية تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات من طرف الجمعية العامة العادية.

مسؤولية المدقق القانوني (محافظ الحسابات):

بناءً على القانون التجاري والقانون 10-01 وكذا المرسوم التنفيذي رقم 13-01 المؤرخ في 13 جانفي 2013

الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية، فإنه يتعيّن على محافظ الحسابات أداء مهمته بالعناية اللازمة، وتترب عليه المسؤوليات تتمثل في ما يلي:

- مسؤولية مدنية تجاه زبائنهم (المؤسسات التي يراقبونها) في المهمة؛
- مسؤولية جزائية عن كل تقصير في القيام بالإلتزمات القانونية؛
- مسؤولية تأديبية أمام اللجنة التأديبية للمجلس الوطني للمحاسبة.
- المؤسسة الخاضعة للتدقيق القانوني:

هناك بعض المؤسسات ملزمة قانونا بتعيين محافظ الحسابات (التدقيق القانوني) في حين البعض الآخر لم يلزمها القانون (التدقيق التعاقدي)، فالمؤسسات الملزمة قانونا نذكرها فيما يلي:

الشركات بالأسهم: شركات المساهمة (SPA)؛

الشركات ذات المسؤولية المحدودة (SARL) بشرط تجاوز رقم أعمالها عشرة ملايين دينار جزائري؛

المؤسسات العمومية ذات طابع اقتصادي؛

الجمعيات بجميع أنواعها (دينية، ذات طابع خاص، الأجنبية).

يتضح من خلال هذا المحور أن المشرع الجزائري عمد إلى وضع حيز التنفيذ جملة من التشريعات والتنظيمات، ومؤخرا المعايير من أجل تنظيم مهنة المراجعة وتطويرها بشكل يتناسب مع التركيبة الاقتصادية ومناخ الأعمال في الجزائر.

ثانيا: معايير التدقيق في الجزائر.

معايير تقارير محافظ الحسابات:

أصدرت وزارة المالية القرار المؤرخ في 24 جوان 2013 الذي يضم 15 معيارا حول تقارير محافظ الحسابات، وتهدف هذه المعايير إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلّقة بمختلف مجالات تدخل محافظ الحسابات و واجباته أثنـــاء أداء مهام التدقيق القانوني، وسنحاول باختصار عرض محتوى كل معيار وفقا لهذا القرار:

- معيار التعبير عن الرأي حول القوائم المالية:

يقوم محافظ الحسابات بإعداد التقرير العام للتعبير عن رأيه حول الحسابات الفردية، حيث يبينفي جزئه الأول أداء مهمته ويتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية، يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بـــتحفظ أو بدون تحفظ على انتظام وصحة القوائم المالية. وعند الاقتضاء يتم رفض المصادقة المبرر، وينبغي إبراز التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تقدير ذلك إن أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية.

أما عن الجزء الثاني من هذا التقرير والمعنون "المراجعات والمعلومات الخاصة" يتضمن الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعـــات الخاصة، وكذا المخالفات والشكوك التي لا تؤثر في الحسابات السنوية، وأخيرا المعلومات الواجب الإشارة إليها عن طريق القانون.

- **معيار تقرير التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعّمة والحسابات المدمجة:**

يتم إعداد هذا التقرير وفق أحكام المادة 732 مكرر 4 من القانون التجاري، وكذا وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية، ولا يختلف عن هذا الأخير في جزئه الأول إلا في المصطلحات المستعملة في تعريف الحسابات الخاضعة للفحص، يجب أن يكون التقريران منفصلين قصد تسهيل نشر المعلومات.

- **معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:**

يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة موجها لإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهـــل، طبقا لأحكام المادة 672 من القانون التجاري، ويتضمن هذا التقرير الخاص الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو الـــتي اكتشفها أثناء أداء مهامه. وإذا لم يتم اخطار محافظ الحسابات بأية اتفاقية فإنه يعد تقريرا خاصا يشير فيه إلى هذه الوضعية.

- **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمسة أو عشرة تعويضات:**

يتم إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمسة أو عشرة أشخاص الأعلى أجرا، والذي يتم تسليمه لمحافظ الحسابات من طرف الجهاز المسير للمؤسسة.

- **معيار التقرير حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين:**

يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي المؤسسة، وهذا في إطار تنفيذ مهمته، حيـــث يقوم بالمصادقة على مبلغها الإجمالي استنادا إلى المعلومات المقدمة من طرف الجهاز المسير للمؤسسة، وكذا المصادقة على الامتيـــازات الخاصة (النقدية أو العينية) الممنوحة لمستخدمي المؤسسة والمنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل، وهي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

- **معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة:**

طبقا لأحكام المادة 678 الفقرة 6 من القانون التجاري يقوم محافظ الحسابات بالمصادقة على تطور النتيجة شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض فيه: النتيجة قبل الضريبة وبعدها، الضريبة على الأرباح، عدد الأسهم أو حصص الشركة المكونة لرأس المال، النتيجة حسب السهم أو حصة الشركة، مساهمات العمال في النتيجة.

- **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:**

يطلع محافظ الحسابات في إطار مهمته على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل المؤسسة، وعندما تقوم المؤسسة بإعداد تقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية بموجب الأحكام التنظيمية والتي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومة المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقيم من خلاله صدق المعلومات الواردة في تقرير المؤسسة وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.

- **معيار التقرير حول استمرارية الاستغلال:**

يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار والتي تشكل مؤشرات تؤدي إلى التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال، يمكن أن تكون :

- مؤشرات ذات طبيعة مالية؛
- مؤشرات ذات الطبيعة العملية (مثل مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم)؛
- مؤشرات أخرى (مثل الإجراءات القضائية الجارية ضد المؤسسة والتي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن مواجهتها).

وعند تحديد الوقائع أو الأحداث من طرف محافظ الحسابات والتي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال فإنه يقوم بدراسة خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة بغية متابعة الاستغلال، وكذا جمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية والملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال، كما يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل. يتخذ إجراء الإنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري عندما تؤكّد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات وبناءً على حكمه الخاص شكاً بليغا حول استمرارية الاستغلال.

- **معيار التقرير حول حيازة أسهم الضمان:**

يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلّقة بأسهم الضمان التي يجب أن يحوزها أعضاء مجلس الإدارة (على الأقل 20%) وذلك وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، ويشير عند الاقتضاء إلى المخالفات المكتشفة في شكل تقرير في أقرب جمعية عامة و جهاز تداولي مؤهل طبقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري.

معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:

وفقا لهذا المعيار فإنه يتعين على محافظ الحسابات أن يتأكد من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل على ما يلي:

- مبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح؛
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب؛
- كيفيات تحديد سعر الإصدار.

- للإشارة، فإنها توجد مواد من القانون التجاري تطرّقت في أحكامها إلى عملية رفع رأس المال(المواد:697،698،699،700).

- **معيار التقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:**

وفقا لهذا المعيار، على محافظ الحسابات أن يدرس أسباب تخفيض رأس المالوشروطه، ويتأكد على الخصوص من:

- أنّ عملية التخفيض لا تخفّض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني؛
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين؛
- احترام الأحكام القانونية والتنظيمية المتعلقة بتخفيض رأس المال لاسيما المواد 712و713 من القانون التجاري.

- **معيار التقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:**

يتحقق محافظ الحسابات من أنّ المعلومات الضرورية والمتعلقة بعملية إصدار قيم منقولة أخرى، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، قد تمّ إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدّر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية للمساهمين.

يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أولي يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر الإصدار، ويعبّر عند الاقتضاء عن استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالإصدار لاحقا.

- **معيار التقرير المتعلق بتوزيع تسبيقات على أرباح الأسهم:**

يتحقق محافظ الحسابات من وجود احتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع وتكفي للسماح بتوزيعها، ويحرر تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم. كما يقوم بإعداد تقرير مرفق بالقوائم المالية المعنية، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على الأرباح.

- **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:**

يتعلّق هذا المعيار بعملية تحويل الشركة ذات الأسهم SPA إلى شركة من شكل آخر، حيث إذا تمت هذه العملية خلال السنة المالية، يجب أن يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص، تكون موضوع تقرير محافظ الحسابات.

- **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:**

يتعلّق هذا المعيار بواجبات محافظ الحسابات حول تحديد الفروع و المساهمات والشركات المراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرّخ في 26 ماي 2008، وكذا حول المعلومات المقدّمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرّخ في 25 نوفمبر 2007 والمتعلّق بالنظام المحاسبي المالي. ويتعلّق التقرير الخاص وفقا لهذا المعيار بوضعية المساهمات أو اكتساب أكثر من نصف رأس مال الشركة خلال السنة المالية.

ثالثا: المعايير الجزائرية للتدقيق "NAA":

يتجلى توجه الجزائر إلى تطبيق المعايير في مجال التدقيق من خلال إصدار مجموعة معايير جزائرية للتدقيق NAA عددها 16 معيارا – لحد الآن– على شكل دفعات بداية من فيفري سنة 2016، ثم في شهر أكتوبر 2016، يليها دفعة ثالثة في مارس 2017 وآخر إصدار كان بتاريخ 24 سبتمبر 2018. هذه المعايير مستمدة من المعايير الدولية للتدقيق ISA بنفس المضمون ونفس الترميز؛ وللإشارة فإنه تمت معايير أخرى في طور الإصدار. فيما يلي عرض موجز للمعايير الصادرة إلى حد الآن:

الجدول رقم (01): المعايير الجزائرية للتدقيق

المقرر رقم	المعيار رقم	إسم المعيار	موضوع المعيار
002 المؤرخ في 04 فيفري 2016	210	اتفاق حول أحكام مهمة التدقيق.	يتطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق للاتفاق مع الإدارة وعند الاقتضاء مع الأشخاص القائمين على الحكم في المؤسسة.
	505	التأكيدات الخارجية.	يتطرق هذا المعيار إلى استعمال المدقق لإجراءات التأكيد الخارجي بهدف الحصول على أدلة الأثبات.
	560	أحداث تقع بعد إقفال الحسابات والأحداث اللاحقة.	يتطرق هذا المعيار إلى التزامات المدقق اتجاه الأحداث اللاحقة لإقفال الحسابات في إطار تدقيق الكشوف المالية.
	580	التصريحات الكتابية.	يتطرق هذا المعيار إلى إلزامية تحصل المدقق على التصريحات الكتابية من طرف الإدارة.
150 المؤرخ في 11 أكتوبر 2016	300	تخطيط تدقيق الكشوف المالية.	يتطرق المعيار إلى التزامات المدقق فيما يخص التخطيط لتدقيق الكشوف المالية.
	500	العناصر المقنعة.	يتطرق هذا المعيار إلى واجبات المدقق فيما يتعلق بتصور ووضع حيز التنفيذ إجراءات التدقيق قصد الحصول على عناصر مقنعة كافية ومناسبة توصل إلى نتائج معقولة يستند عليها لتأسيس رأيه.
	510	مهام التدقيق الأولية "الأرصدة الافتتاحية".	يتطرق المعيار إلى واجبات المدقق فيما يخص فحص الأرصدة الافتتاحية لحسابات الشركة في إطار مهمة التدقيق الأولى.
	700	تأسيس الرأي وتقرير التدقيق للكشوف المالية.	يتطرق هذا المعيار إلى التزام المدقق بإبداء رأيه حول الكشوف المالية، وكذا شكل ومضمون تقرير المدقق عندما يتم التدقيق وفق المعايير الجزائرية للتدقيق.
23 المؤرخ في 15 مارس 2017	520	الإجراءات التحليلية.	يتطرق هذا المعيار إلى الإجراءات التحليلية وإلزامية أداء المدقق لإجراءات تحليلية مثبتة أثناء استعراض تناسق مجمل الحسابات الذي يتم في نهاية التدقيق.
	570	استمرارية الاستغلال.	يتطرق هذا المعيار لالتزامات المدقق في تدقيق الكشوف المالية، والحرص على استمرارية الاستغلال، إضافة إلى تطبيق الإدارة لفرضية استمرارية الاستغلال أثناء إعداد الكشوف المالية.

	610	استعمال أعمال المدققين الداخليين.	يتطرق المعيار إلى شروط وفرص انتفاع المدقق الخارجي من أعمال المدققين الداخليين.
	620	استخدام أعمال خبير معين من طرف المدقق.	يتطرق هذا المعيار لواجبات المدقق عندما يستعين بخبير يختاره للقيام بمراقبة خاصة تتطلب خبرة في ميدان آخر غير المحاسبة والتدقيق، بالإضافة إلى كيفيات الأخذ باستنتاجات الخبير.
77 المؤرخ في 24 سبتمبر 2018	230	وثائق التدقيق	يتطرق هذا المعيار للمسؤولية التي تقع على عاتق المدقق لإعداد وثائق تدقيق الكشوف المالية.
	501	العناصر المقنعة– اعتبارات خاصة	يعالج هذا المعيار مدى اعتبار المدقق عند حصوله على عناصر مقنعة كافية ومناسبة وفقا للمعايير 330 و500، وهذا فيما يخص جوانب محددة تمس الأصول والالتزامات على عاتق المؤسسة ومختلف المعلومات في إطار تدقيق القوائم المالية.
	530	السبر في التدقيق	يتطرق هذا المعيار لطرق استخدام السبر الإحصائي والغير الإحصائي لتحديد واختيار عينة ما، ووضع فحوص لإجراء الاختيار ومراجعات تفصيلية وتقييم نتائج السبر.
	540	تدقيق التقديرات المحاسبية	يعالج المعيار واجبات المدقق المرتبطة بالتقديرات المحاسبية، بما فيها التقديرات المحاسبية للقيمة الحقيقية والمعلومات الواردة المتعلقة بها في إطار تدقيق القوائم المالية، وتتضمن الواجبات المطلوبة التي تخص الاختلالات المتعلقة بالتقديرات المحاسبية الفردية وتقدم مؤشرات تحيز محتملة أدخلتها الإدارة.

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على المقررات الصادرة عن وزارة المالية والمتضمنة المعايير الجزائرية للتدقيق.

نستنتج مما سبق أن مهنة محافظ الحسابات قد حظيت باهتمام من طرف الدولة ممثلة في وزارة المالية، وهذا قصد الرفع من جودة الأداء المهني لمحافظ الحسابات، كما أن الالتزام بالمعايير والنصوص التنظيمية المختلفة يرفع من كفاءة العمل ويضفي المزيد من الثقة لمستخدمي القوائم المالية.

الخاتمة:

من خلال هذه الدراسة تبين أن التدقيق الخارجي في الجزائر مر بمرحلة مهمة من التطور لاسيما بعد سنة 2010 وهذا من خلال صدور القانون 10-01 المتعلق بمهنة محافظ الحسابات والذي أتبع بترسانة من النصوص التنظيمية، آخرها صدور المعايير الجزائرية للتدقيق على ثلاث دفعات، والتي من شأنها الرفع من جودة التدقيق في الجزائر وتحقيق أهدافه المرجوة وكذا مسايرة التطورات الحاصة في العالم، ولعل من بين أهم أهداف جودة التدقيق هو تجسيد مبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية من خلال الرفع من جودة المعلومات المالية والإفصاح عنها وشفافيتها، وبالتالي ضمان حقوق أصحاب المصلحة لاسيما المساهمين، وفي الأخير المساهمة في

تقويم نظام الرقابة الداخلية. ولضمان تجسيد الحوكمة على أرض الواقع من خلال مدخل التدقيق الخارجي نقدم مجموعة من التوصيات التالية :

- ضرورة الالتزام بالقوانين والنصوص التنظيمية وكذا المعايير المتعلقة بالتدقيق عند ممارسة المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) لمهمته؛
- عقد دورات تكوينية لفائدة المهنيين لاسيما فيما يتعلق بالمعايير الجزائرية للتدقيق (NAA)، وتشجيع الالتزام بها؛
- تفعيل دور لجنة مراقبة النوعية التابعة للمجلس الوطني للمحاسبة من خلال مجموعة من الآليات للرفع من جودة التدقيق على أرض الواقع؛
- الإسراع لانطلاق المعهد الوطني المتخصص لمهنة محافظ الحسابات والخبير المحاسب، والذي من شأنه تكوين المتربصين الجدد بناءا على منهاج علمي عميق؛
- ضرورة إصدار قوانين ومبادئ وطنية لإرساء حوكمة الشركات بما يتلاءم والبيئة الجزائرية؛
- تكثيف التربّصات التكوينية والدّورات التدريبية لفائدة المهنيين في مجال التدقيق، وكذا تكوين المهنيين ومساعديهم في ما يتعلّق بالمعايير المتعلقة بالتدقيق وكيفية تطبيقها؛
- ضرورة صياغة دليل استرشادي لفائدة ممارسي التدقيق، من أجل توحيد الممارسة وتسهيل العمل الميداني للمدقّق، بُغية الوصول إلى الاحترافية في المهنة وتحقيق الأهداف المرجوة منها؛
- تفعيل دور الهيئة المشرفة على المهنة (المجلس الوطني للمحاسبة) بمختلف لجانها، وذلك بخصوص عملية مرافقة وتأطير المهنيين لتحسين أدائهم الميداني والرّفع من جودة الممارسة؛
- إلزام المؤسسات على نشر التقارير المالية السنوية المصادقة من طرف مدقق القانوني والمتضمنة كل المعلومات الضرورية لأصحاب المصلحة سواء المالية منها وغير المالية؛
- إنشاء لجنة خاصة هدفها التأكد من مدى التزام المؤسسات الاقتصادية مبادئ الحوكمة.

قائمة المراجع:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون 01/10 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد**، العدد 42، بتاريخ 11 جويلية 2010.

2- شريقي عمر، **مسؤوليات محافظ الحسابات "دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية"**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، الجزائر، العدد: 12، 2012.

3- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، رئاسة الجمهورية، الأمانة العامة للحكومة، **القانون التجاري**، سنة 2007.

4- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **الأمر رقم 05/05 الصادر في 25 جويلية 2005، المتضمن قانون المالية التكميلي 2005**، العدد: 52، بتاريخ: 26 جويلية 2005، المادة 12.

5- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **المرسوم التنفيذي رقم 354/06 الصادر في 9 أكتوبر 2006 يحدد كيفيات تعيين محافظي الحسابات لدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة**، العدد: 64، بتاريخ: 11 أكتوبر 2006.

6- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون رقم 09/09 الصادر في 30 ديسمبر 2009 يتضمن قانون المالية 2009**، العدد: 78، بتاريخ: 31 ديسمبر 2009، المادة: 44.

7- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2011 يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال و آجال ارساله**، العدد : 30، بتاريخ : 01 جوان 2011.

8- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، **قانون رقم 13–10 المؤرخ في 13 جانفي 2013 يحدد درجة الأخطاء التأديبية المرتكبة من طرف الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم وكذا العقوبات التي تقابلها**، العدد : 03، بتاريخ : 16 جانفي 2013.

9- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قرار 24 يونيو 2013 والمحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، قرار 12 يناير 2014 والمحدد لكيفيات تسليم هذه التقارير**، العدد: 24، بتاريخ: 30 أفريل 2014.

10- القانون التجاري، **مرجع سبق ذكره**، المواد: 600 و 609 و 715 مكرر 7.

11- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **مرسوم تنفيذي رقم 11–32 مؤرخ في 27 جانفي 2011، يتعلق بتعيين محافظي الحسابات**، العدد: 07، بتاريخ: 02 فيفري 2011، المادة: 03.

12- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية، **قانون رقم 12-06 مؤرخ 12 جانفي 2012 يتعلق بالجمعيات**، العدد: 02، بتاريخ: 15 جانفي 2012، المادة 38.

13- Elisabeth Bertin et al. ،**Manuel comptabilité et audit conforme au SCF –Applications et corrigés**، BERTI Editions، Alger، 2013.

د. دوار ابراهيم

جامعة غرداية

د. عويفات محمد العربي

جامعة غرداية

المخلص:

تهدف هذه الدراسة البحثية نحو بلوغ الأثر في استخدامات الأسلوب الإحصائي والرياضي في التدقيق الخارجي، وبيان استجابة محافظي الحسابات في الجزائر بتطبيق ما يسمى بالمعاينة الإحصائية كأحد أهم الدلالات في علم الإحصاء والاحتمالات، يراد منها فهم الظواهر المراد فحصها والتحقق منها، وذلك لما لها من تأثيرات إيجابية تؤدي إلى توفير الوقت والتكلفة، وتوفر لقاعدة دراسة صحيحة للمجتمع المدروس بغية تفسير الظواهر وتحليلها وفقا لمتغيرات قد تحدث مستقبلا، وتؤسس لأدلة إثبات كافية وغير متحيزة، وتحقق جودة الأداء في عملية التدقيق، بالإضافة إلى زيادة الشفافية والعدالة في عرض القوائم المالية.

الكلمات المفتاحية: المعاينة الإحصائية، التدقيق بالعينات، محافظ الحسابات.

1. مقدمة:

إن التطور الكبير الذي شهدته الكثير من المؤسسات الاقتصادية أو المنشات عبر الزمن و كذا التطور في مجال العلاقات الاقتصادية و توسع نطاق المبادلات التجارية و تشابكها، وكذا اتساع رقعة الفساد المالي والمحاسبي للشركات وما تبعه من انهيارات، جعل المؤسسة تتعامل مع عدة أطراف مختلفة و هيئات لها مصالح بشكل مباشر أو غير مباشر ، وهو ما أدى إلى تعقد البناء التنظيمي للمؤسسة وكذا انفصال الملكية عن الإدارة، حتم على الأطراف ذات المصلحة توكيل طرف مستقل(المراجع الخارجي) والذي يسمى في صلب موضوعنا بمحافظ الحسابات يراقب تصرفات الإدارة وإبلاغ كل المتعاملين بكل التطورات وكذا النشاطات التي يقوم بها المراجع حيث أصبحت هذه الأخيرة مهنة رئيسية تحتاج لها غالبية المؤسسات خاصة بعد ظهور شركات المساهمة، التي تتطلب ضرورة إيجاد وسائل لحماية مصالحهم وتلبية احتياجاتهم من معلومات محاسبية موثوقة خاصة تلك المرتبطة بالربح المحاسبي، كونه من المؤشرات الهامة التي يستند إليها المهتمون بنشاط المؤسسة للحكم على الأداء الحالي والمستقبلي و يهدف بالضرورة إلى اتخاذ العديد من القرارات. تأتي مهمة محافظ الحسابات ، أن له أهمية ودور إيجابي في الحد من الآثار السلبية للإفصاح، حيث تهدف أساسا إلى إبداء الرأي في مدى عدالة ومصداقية القوائم المالية وما يترتب على ذلك من إضفاء الثقة و مصداقية على البيانات التي تتضمنها تلك القوائم. والجزائر كغيرها من الدول اعتمدت معايير تتماشى والمعايير الدولية وتحديدا تلك المتعلقة بالتدقيق المالي والمحاسبي من اجل مواكبة التطور خارج حدودها، لاسيما أن كل الدول المتقدمة قامت بذات الخطوة وسارعت إلى تطبيق هاته المعايير الدولية، وإيجاد البيئة الداخلية لبلورة وتطبيق معايير التدقيق الخاصة بكل دولة والجزائر كأحد هذه الدول.

إذ كان لزاما على السلطات المالية في الجزائر إعادة النظر في ممارسة مهنة محافظ الحسابات بما يتوافق مع التطورات الدولية للمراجعة من جهة وتطور علم التدقيق من جهة أخرى؛

فكان ميلاد مهنة محافظي الحسابات بمثابة قفزة نحو تطوير الشركة أو المنشاة وضمان حقوق المتعاملين معها، من هنا يظهر دور هذا الجهاز والذي أولته التشريعات العالمية أهمية كبيرة على غرار تشريعنا الجزائري، بحيث يقوم بإعداد وتحرير التقارير حول مدى مصداقية وشرعية الحسابات وانتظامها بالنسبة للمؤسسة والمصادقة على تلك التقارير وإعلام الجهات المعنية بها.

1.1 إشكالية و فرضية الدراسة:

ونظراً للاعتبارات العملية في عملية التدقيق بما يحقق الكفاءة وحسن الأداء المهني يلجأ المدقق أو محافظ الحسابات إلى استخدام عينات التدقيق وذلك مرورا باستخدام أساليب إحصائية ورياضية من شانها استخراج قاعدة بيانات رقمية وأخرى وصفية في إجرائه لفحص القوائم المالية تتوج بوضع قرارات تفسر الظاهرة المدروسة أو المجتمع المراد فحصه والتحقق منه، وذلك من خلال أساليب المعاينة الإحصائية التي تضمن عينة أو عينات إحصائية سليمة كما لو تم فحص المجتمع بأكمله، ولكن مع مراعاة الهدف أو الأهداف الأساسية لعملية التدقيق، والخروج بنتائج تفسر البعد المراد تحقيقه والمتمثل في إبداء الرأي الفني المحايد والمناسب، من خلال ما سبق يمكن صياغة إشكالية الدراسة كالآتي: **هل لدى محافظي الحسابات العاملين في البيئة الجزائرية استعدادا في إجراء التدقيق بالمعاينة الإحصائية؟** و لدراسة و تحليل الإشكالية الرئيسية المطروحة حددنا فرضية رئيسية المتمثلة في وجود تطورات بارزة في تطبيق المعايير لدى محافظي الحسابات في الجزائر ومنها التدقيق بالمعاينة الإحصائية.

2.1 أهمية الدراسة:

تأتي أهمية البحث للتأكيد على ضرورة التوسع في تطبيق مفهوم التدقيق بالمعاينة الإحصائية في البيئة الاقتصادية الجزائرية سواء في القطاع العام أو القطاع الخاص، مع بيان الاستفادة من تطوير الممارسة المحاسبية و تطوير مهنة المراجعة وتحقيق جودة المعلومات المحاسبية مما ستنعكس على قرارات المستثمرين و حركة سوق الأوراق المالية، إضافة إلى خدمة المهتمين بهذا الشأن من كتاب وباحثين، و بالإضافة إلى أن أهمية هذا الموضوع تكمن في وضع تحديات التفكير في التقليل من التكلفة والجهد، من خلال فهم الظواهر الناتجة عن سلسلة من الأزمات المالية المختلفة التي مست العديد من المؤسسات على المستويين الدولي والمحلي ،وذلك نظرا لاتساع رقعة المبادلات وانتشارها، وكبر حجم المؤسسات، مما يبرر استخدام وتبني ما يسمى التدقيق بالعينات ، بالإضافة إلى إبراز دور مهمة محافظي الحسابات في الحد من المخاطر والتوجسات لدى الكثيرين من أصحاب المصالح.

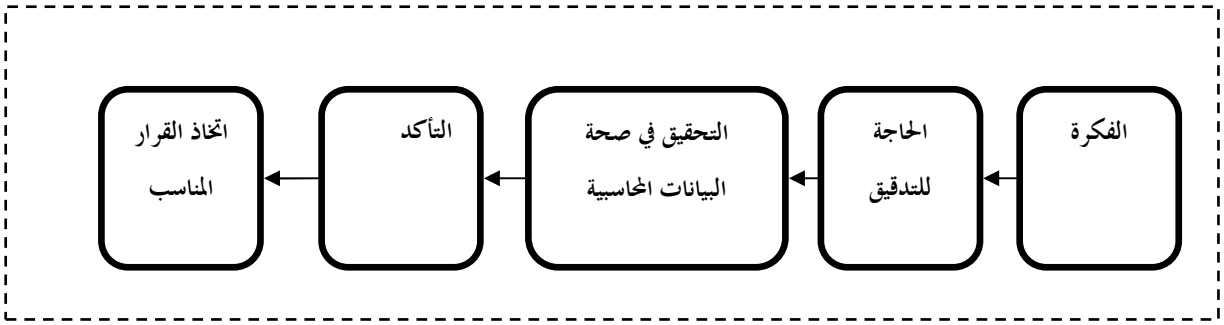
2. الإطار النظري لمهنة التدقيق:

تعتبر مهنه التدقيق مهنة منظمة تقوم على إجراءات قبل وبعد وأثناء عمليه التدقيق، تكمن في جمع أدله التدقيق وصولا إلى تقليل فجوات الأخطاء والآثار المالية والمادية المترتبة عن الممارسة المحاسبية في المنشاة وسعيا منا لمعرفه مهنه التدقيق سنحاول توضيح هذا الأسلوب كمفهوم وممارسة لدى مدققي الحسابات.

1.2 ماهية التدقيق:

تستمد فكره التدقيق إلى حاجه الإنسان إلى معرفه الحقيقة والتأكد من صحتها كي يعتمد على اتخاذ قرارا مناسب ويمكن أن نعبر عليها بالشكل التالي على أساس ممارسات محاسبية:

الشكل رقم 01: مراحل التدقيق



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على قراءات لزهرة عاطف سواد (2009) ومحمد فضل مسعد (2009).

2.2 لمحه تاريخيه لتطور مهنة التدقيق :

سنحاول وضع إطار مختصر ووجيز حول تطور مهنة التدقيق ، كونه عرف دراسات وأبحاث فصلت في تطوره مع الزمن وما شهده من اتساع في مفهوم المراجعة أو التدقيق من قبل المختصين والمهتمين .به كمشروع يحضى بالاهتمام . تدل الوثائق التاريخية على انه قبل **2000** سنه من ميلاد المسيح عليه السلام ظهر عند السومريين قانون حمو رابي الذي كان عبارة عن مجموعه من القوانين التجارية والاجتماعية والذي كان يفرض ضرورة وجود مخطط محاسبي ومرجع لإجراء تسجيل الصفقات. أما في القرن الثاني عشر وضع في الصين نظام الرقابة المتبادلة (système contrôle reciprque) وذلك بالفصل بين وظائف أمين الخزينة والمحاسب.

ومع هذا التطور لمهنة التدقيق ظهرت أولا لدى الحكومات ، إذ دلت أيضا الوثائق التاريخية على أن المصريين واليونان استخدموا المدققين لتأكيد الحسابات العامة، ولقد ظهرت أول منظمة مهنية في ميدان التدقيق في فيينا بإيطاليا عام 1581 حيث تأسست كلية* (raxonati) يتطلب العمل بها 6 سنوات تمرينيه بجانب النجاح في الامتحانات الخاص ليصبح الشخص خبير محاسبه، وقد أصبحت عضوية الكلية في عام 1699 شرطا من شروط مزاولة مهنة التدقيق ،ثم اتجهت الدول الأخرى إلى تنظيم هذه المهنة. ومع ظهور الثورة الصناعية في القرن التاسع عشر والتي صاحبت اتساع حجم المشاريع الصناعية وظهور استخدام الآلات وبروز شركات المساهمة زاد الاهتمام بالتدقيق وتأكيد الطلب الذي أصبح أكثر من ضرورة لطمأنة الملاك وأصحاب المصالح عموما، تتم في فحص أعمال المنشآت وتدقيق الحسابات والسجلات التي تعدها الإدارة في إعداد تقارير من شانها الوقوف على النتائج الخاصة بالفحص والتدقيق في عدم التوجس على مدى كفاءة ادارة الشركة وأمانها

3.2 مفهوم التدقيق

هناك مجموعه من التعاريف لبعض الباحثين يمكن أن نتناولها من أوجه مختلفة. الاتحاد الأوروبي لخبراء الاقتصاد والمحاسبة تعرف التدقيق من الناحية المالية هو التعبير عن رأي إذا ما كانت هذه النتائج لأخر السنة المالية تعطى صورة صادقة وحقيقية من أعمال المؤسسة مع التأكد من تطبيق الإجراءات والقوانين المعتمدة بالمؤسسة. أما جمعيه المحاسبة الأمريكية فهي تعرف التدقيق كونه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الحياة الاقتصادية وتقديمها بطريقه موضوعيه لغرض التأكد من درجه مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية ثم توصيل نتائج ذلك إلى الأطراف المعنية.

4.2 أهداف التدقيق

يعد التطور التاريخي للتدقيق احد أهم بوادر التحول، وظهور شركات كبرى التي أعقبت الثورة الصناعية وكسب رهانات الهدف من التدقيق في الحسابات التي تقوم على أساس إعطاء رأي فني محايد وصورة صادقة عن المركز المالي ونتائج أعمال الفترة للمؤسسة محل التدقيق. التأكد من صحة ودقه البيانات المحاسبية المثبتة في دفاتر المشروع وسجلا ته وتقرير مدى الاعتماد عليها،هو ما يبرر الحصول على الرأي الفني المحايد حول مطابقة القوائم المالية المقيدة في الدفاتر والسجلات التي تعزز من اكتشاف ما بالدفاتر من أخطاء أو غش والتقليل من فرص الأخطاء والغش عن طريق زيارات المدقق المفاجئة للمشروع وتدعيم لأنظمة الرقابة الداخلية المستخدمة لديه. ومن جهة أخرى يمكن أن نتطرق إلى أهداف تدقيق الحسابات على أنها وسيلة وليست غاية تقدم خدماتها للعديد من الجهات والفئات التي تشكل قطاعات متنوعة بالاقتصاد القومي. ومع تطور المفاهيم والأهداف في المجالات العلمية ومنها علوم الإدارة والمحاسبة، تطورت بالمثل مفاهيم وأهداف مهنه تدقيق الحسابات. ولعل التطور في مهنة التدقيق سواء في شقها المهني أو الميداني في هذا العصر تكمن في تدقيق الأهداف المخططة والقرارات المتخذة لتحقيق هذه الأهداف، بالإضافة إلى المعلومات التي اتخذ ت على أساسها القرارات، أي التركيز في تدقيق كافه الأحداث والوقائع المالية وغير المالية(المالي والإداري)بالإضافة إلى التحقق من عدالة القوائم المالية و تقييم أدلة وقرائن الإثبات، والاختبار الموضوعي منها في تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية للأفراد الذي تعمل فيه الوحدة الاقتصادية تماشيا مع أهدافها.

3. الإطار النظري والقانوني لمهنة محافظي الحسابات:

يعد نشاط العديد من المنظمات المهنية سواء ما تعلق الأمر بالمحاسبة منها أو تلك المتعلقة بالتدقيق وتماشيا مع انفصال الملكية عن الإدارة وانتشار الشركات واتساع رقعتها عملت عدة أطراف بالإسراع في توكيل طرف مستقل من شأنه مراقبة تصرفات الإدارة من جهة وحماية حقوقهم من جهة أخرى، اهتمت الكثير من الدول بتطوير مهنة التدقيق والجزائر كأحد هذه الدول قامت بإعداد وإصدار قوانين وتشريعات تنظم المهنة وربطها بواقع الممارسة العالمية التي سميت بمعايير التدقيق الدولية وما تبعتهم من إصدارات محلية كالقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسبي ومحافظ المحاسبات والمحاسب المعتمد.

1.3 مفهوم مهنة محافظ الحسابات :

تكمن مهنه محافظ الحسابات بالتدقيق الخارجي والقانوني بالجزائر ،إذ تحظى باهتمام كبير وفقا لشروط وأليات الممارسة والتي نستعرض واقعها على نحو تفصيلي. تعددت التعاريف الخاصة بالمراجع أو محافظ الحسابات كونها مهنة ترتبط بواقع اهتمام كثير من الدول وخاصة الجزائر.

- **حسب المادة 22 من القانون 10 -01** : يعد محافظ الحسابات، في مفهوم هذا القانون هو كل شخص طبيعي يمارس بصفة عاديه، باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لا حكام التشريع المعمور به.
- **حسب القانون التجاري الجزائري وفي المادة 715مكرر 4**: تعين الجمعية العامة العادية للمساهمين، مندوبا للحسابات أو أكثر لمده ثلاث سنوات تختارهم من بين المهنيين المسجلين على جدول المصف الوطني، وتمثل مهمتهم الدائمة باستثناء أي تدخل في التسيير، التحقيق في الدفاتر والأوراق المالية للشركة، وفي مراقبه انتظام حسابات الشركة وصحتها، كما يدققون في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين حسب الحالة وفي الوثائق المرسلة إلى المساهمين حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها.

وكما أن هناك تعريف أخر يرتبط بشخص محافظ الحسابات على انه ذلك الشخص الذي يكون قانوني ومستقل ومحايد وليس له علاقة مباشرة بالمؤسسة ،ويمكن الاعتماد عليه حيث تعرض عليه كافه البيانات والمعلومات المحاسبية والمالية وان تحمل هذه المعلومات رأيه المكتوب والموقع منه بشأنها، أي أن المراجع الخارجي كممثل قانوني هو شخص له اسم خاص وتحت مسؤوليته الخاصة يقوم بمهمة اختيار شرعية وصدق حسابات المؤسسة التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية . ومن التعاريف السابقة نستنتج أن المراجع الخارجي أو محافظ الحسابات هو شخص طبيعي أو معنوي مؤهل لممارسه مهنه التدقيق وتقع تحت مسؤوليته المصادقة على الحسابات والبيانات والمعلومات المعروضة لديه من طرف الشركة أو المنشاة للتحقيق والفحص وصولا إلى إعداد التقرير المتوج باستقلاليه الرأي الفني و المحايد.

2.3 شروط ممارسة التدقيق لدى محافظي الحسابات:

تتحدد شروط مهنة المراجعة أو التدقيق في الشروط الموضوعية أو الأساسية أو تلك التي تتعلق بالشروط الفنية أو الشكلية باعتبارها أمر ضروري و لا يقل أهمية لممارسة المهنة. أضاف المشرع الجزائري في القانون 10 -01 في المادة 8 مجموعه من الشروط الأساسية وهي أن يكون جزائري الجنسية؛ أن يحوز شهادة لممارسة المهنة بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات(يكون حائزا على الشهادة الجزائرية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترفا بمعادلتها)؛ أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية و السياسية؛ أن لا يكون قد صدر في حقه حكم

بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛ أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية و أن يكون مسجلا في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛ كذلك أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد و قبل التسجيل في الغرفة الوطنية 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 السر المهني و أسلك في كل الأمور سلوك المتصرف المحترف الشريف، و الله على ما أقول شهيد" ،تمنع الشهادات والإنجازات لممارسة المهنة من معهد التعليم المختص التابع لوزارة المالية أو المعهد المعتمد.

أما في ما يتعلق بالشروط الأخرى فهي تتمثل في الحصول على الاعتماد من طرف المجلس الوطني للمحاسبة؛ و العنوان المهني الخاص الى جانب ممارسة النشاط في كامل الإقليم الوطني.

3.3 التعيين وموانع التعيين وحالة التنافي لدى محافظي الحسابات:

حدد المشرع الجزائري في القانون 10-01 ومن خلال المواد 26 و27 منه، بالإضافة إلى المرسوم التنفيذي 11-32 لاسيما المادة 4 وما جاء به القانون التجاري الجزائري لاسيما المادة 715 مكرر 4 و6 التي ترتبط في مجملها حول حالات التعيين والمنع بالإضافة إلى حالات التنافي و التي سنعرضها في الجدول التالي:

الجدول (1): حالة التعيين والمنع وحالات التنافي عند محافظي الحسابات

حالة التعيين	الموانع	حالات التنافي
– من بين المهنيين والمسجلين في الغرفة الوطنية عن طريق الجمعية العامة أو المكلف بالمداولات –العهدة لمده ثلاث سنوات قابله للتجديد مرة واحدة –خلال اجل أقصاه شهر بعد إقفال آخر الدورة لعهده محافظ أو محافظي الحسابات –الموافقة الكتابية وفقا لشروط العروض، ملخص المعاينات، العناصر المرجعية الوثائق النماذج المؤهلات –توافق الآجال والوسائل مع المهمة والأتعاب المناسبة – احترام حالات المنع والتنافي والأخذ بمبدأ الاستقلالية والحياد – يمكن أن يعين بموجب أمر من رئيس المحكمة مقر الهيئة أو المؤسسة إذا فشلت المشاورات أو لم تتمكن الجمعية العامة من التعيين	–عدم التعيين لنفس محافظ الحسابات بعد عهدتين، إلا بعد مرور ثلاث سنوات ؛ –عدم المصادقة على حسابات الشركة او الهيئة المراقبة خلال سنتين متتاليتين مع إشعار وكيل الجمهورية المختص إقليميا بذلك؛ – الأقرباء والأصهار لغاية الدرجة4القائمون بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة و أزواج القائمين بالإدارة و أعضاء مجلس المديرين أو مجلس المراقبة للشركات التي تملك عشر (10/1) رأس مال الشركة، أو إذا كانت الشركة نفسها تمتلك عشر (1/10) رأسمال هذه الشركات؛ أزواج الأشخاص المذكورين أعلاه ويحصلون على أجرة أو مرتب الأشخاص الذين منحتهم المؤسسة أجرة بحكم وظائف غير وظائف محافظ الحسابات في اجل5 سنوات ابتداء من تاريخ انتهاء وظائفهم؛ –الأشخاص الذين كانوا قائمين بالإدارة أو أعضاء مجلس المراقبة أو مجلس المديرين في اجل 5 سنوات من تاريخ انتهاء وظائفهم.	–ممارسه نشاط تجاري بشكل وسيط وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية –كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني –كل عهد إدارية أو العضوية في مجلس مراقبه المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري – الجمع بين ممارسه المهن كالخبير المحاسبي المعتمد لدى نفس المؤسسة أو الهيئة –كل عهدة برلمانيا – كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المنتخبة.

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على قانون 10-01 و المرسوم 11-32 العدد7 بالإضافة إلى القانون التجاري الجزائري المادة 715 مكرر4 و مكرر6.

من خلال ما سبق حول شروط الممارسة والتعيين ترتبط بعض الموانع وحالات التنافي الأخرى، والمتعلقة أساسا بمزاولة نشاط محافظ الحسابات بشكل مباشر وغير مباشر، موضحة في إطارها القانوني والتشريعي 10-01.

4.3 مسؤولية محافظ الحسابات:

إن إخلال المدقق الخارجي بواجباته ومسؤولياته المهنية، أو عدم وفائه لها على وجه الذي يتوقعه مجتمع المال والأعمال يترتب عليه عدة أنواع من المسؤولية المسؤولية الأدبية؛ و المسؤولية المهنية؛ والمسؤولية القانونية المدنية. غير أن واقع مهنة محافظ الحسابات، تخضع إلى قيود وأحكام تنظمها وتعاقب كل من يقوم بمخالفتها حسب درجه الخطأ المرتكب ،حيث أن طبيعة الخطأ وحدها كفيله بتحديد طبيعة المسؤولية التي تقع على محافظ الحسابات، إذ اقر القانون 10 -01 في مادته 59: "بتحمله المسؤولية العامة عن العناية المهنية، ويلتزم بتوفير الوسائل دون النتائج".

4. المفاهيم الأساسية للمعاينة الإحصائية:

يعتبر أسلوب المعاينة من بين أهم الطرق العلمية المستخدمة في البحوث الإحصائية وخاصة في المجالات التي تشهد تعقيدات كبيرة وكثيرة، فقد أصبحت ضرورة علمية لكل الأبحاث مهما كان هدفها لما له من أهمية في قياس مدى مصداقية ودقة النتائج، يهدف هذا الأسلوب إلى تقدير المعالم الرئيسة للمجتمع من خلال بيانات أخذت من عينة ممثلة للمجتمع، أي تتوافر فيها خصائص المجتمع الأصلي، وهذا لتخفيض أخطاء المعاينة إلى حدها الأدنى ويعد ارتباط تمثيل العينة للمجتمع بعوامل عديدة كحجم العينة، تباين خصائص المجتمع، طريقة اختيار العينة، الطريقة المعتمدة في تصميم العينة وغيرها من العوامل الأخرى ومن جملة هذه المجالات تدقيق الحسابات الذي ظهر وتطورت معالمه بسبب ظهور الشركات الكبرى واتساع رقعة المعاملات وكثرتها ، ولان أسلوب العينات الإحصائية مستمدة من نظريات الاحتمالات والرياضيات.

1.4 مفهوم التدقيق بالعينات :

يعتمد المدقق في بداية الأمر على الفحص الشامل في التدقيق، حيث كانت تشمل جميع العمليات محل التدقيق أي يقوم المدقق بإجراء مراجعة شاملة بنسبة ،100%ثم ظهر بعد ذلك استخدام العينات نتيجة لعدة أسباب أهمها كبر حجم المؤسسات واتساع نطاق أنشطتها وتعقد عملياتها، ألة جانب ذلك تطور هدف عملية التدقيق من مجرد اكتشاف الغش والأخطاء إلى إبداء الرأي عن عدالة وصحة القوائم المالية، زيادة الاعتماد والمستمر على أنظمة الرقابة الداخلية المطبقة في المؤسسات وأخيرا تكلفة التدقيق الشامل تكون عالية جدا. ومن منطلق الأسباب السابقة ،جعلت المدقق يتوجه نحو استخدام عينة من العمليات المالية لكونها طريقة واضحة المعالم وتتسم بالكفاءة والفعالية في الحصول على أدلة التدقيق ويمكن تعميم نتائج تدقيق العينة على المجتمع الإحصائي الذي تم اختياره ، لذلك يعرف التدقيق بالعينات كالآتي:.

– عبارة عن تطبيق إجراءات التدقيق على عدد يقل عن 100 %من المفردات المكونة لرصيد الحساب أو النوع من العمليات، لتساعد المدقق في الحصول على أدلة التدقيق وتقويمها بشأن خاصية معينة للمفردات المختارة للوصول إلى استنتاج حول المجتمع الذي سحبت منه العينة. **وكما يعرف أيضا على انه** فحص نسبة أو عينة من مجموعة مفردات، لغرض تقدير خاصية معينة لهذه المجموعة عن

طريق ما يسفر عنه فحص هذه العينة وغالبا ما يمثل المؤشر أو الخاصية التي نحصل عليها من العينة أحسن تقدير لخاصية المجموعة ككل. ويتضح من خلال ما سبق أن المعاينة في التدقيق أو المراجعة هي إعطاء معلومات عن المجتمع الذي سحبت منه ، وعليه فهي تعتبر وسيلة تتسم بالفعالية والكفاءة ، ومصدر للحصول على أدلة وقرائن قد تقترن بنوع من المخاطر ولكن بتكلفة اقل.

2.4 مبادئ وأهداف العينات في التدقيق :

تعتبر نظرية العينات احد مقومات عمل المراجع أو المدقق يستخلص منها قرارات حكيمة في ظل الظروف المحيطة بدراسة وتحليل عمليات التدقيق لتفادي الوقوع في الخطأ، ومن ثم على المدقق أن يراعي بعض المبادئ الأساسية قبل إجراء المعاينة لعمليات التدقيق من اجل الوصول إلى نتائج ذات قيمة عالية وعملية مفيدة مبنية على هدف أو عدة أهداف تجسد واقع العمل المحدد مسبقا.

3.4 أسباب استخدام العينة الإحصائية:

إن حجم العينة ومكوناتها يتم تحديدها في أسلوب العينات الإحصائية على أساس موضوعي وبطريقة رياضية، أما في أسلوب العينات غير الإحصائية فهي تخضع للتقدير الشخصي لمحافظ الحسابات، و خطأ المعاينة يمكن تحديده في حالة استخدام أسلوب العينات الإحصائية بينما لا يمكن ذلك في حالة استخدام أسلوب العينات غير الإحصائية ،وتعبر نتائج العينات الإحصائية على أنها تخضع للتفسير الإحصائي من ناحية معدل الخطأ، درجة دقة العينة، مستوى الثقة، بينما لا يحدث ذلك في حالة استخدام أسلوب العينات غير الإحصائية، ومن جهة أخرى أن سبب استخدام المعاينة الإحصائية يمكن محافظ الحسابات من تحديد حجم العينة واختيار مفرداتها بشكل موضوعي وعلمي، ومن ثم يمكن تفادي التحيز الشخصي الذي ينتج عن استخدام المعاينة غير الإحصائية، و إتباع المعاينة الإحصائية يمكن من قياس حجم التأكد أو المخاطرة الناتجة من الفحص بالعينة رياضيا، بالإضافة إلى انه يحكمها معدل خطأ معين ودرجة دقة معينة، ومستوى ثقة معين. ومما سبق يمكن الاستنتاج أن عمليه المفاضلة بين المعاينة الحكمية والمعاينة الإحصائية ، تم على اعتبارات وعوامل عدة منها:

- ✓ إذا كان مساعدو المراجع على معرفه وخبرة كافيه بتطبيق أساليب المعاينة الإحصائية؛
- ✓ إذا كان المراجع يرغب في الحصول على مقياس موضوعي للمخاطرة المترتبة على الاستنتاج الخاطئ من فحص مفردات العينة؛
- ✓ إذا كانت خصائص المجتمع المحاسبي المختص تساعد على الاختيار العشوائي لمفردات العينة.

4.4 خطط المعاينة في عملية التدقيق

يعتمد اختيار خطط المعاينة بالأساس على الأساليب الرياضية والاحتمالات بالإضافة إلى الحكم الشخصي لمحافظ الحسابات والذي بدوره يسعى إلى تمكين جدوى المعاينة وتحديد عينة تمثل المجتمع الذي سحبت منه .

- **معاينة الصفات** : تعبر عن تقدير معالم المجتمع عن طريق فحص عينة صغيرة يتم اختيارها بالطرق العشوائية، وهي تمد محافظ الحسابات بتقدير عن تكرار حدوث خاصية معينة، أو تقدير للقيمة الإجمالية أو المتوسطة لمجموعة من المفردات، ومن جهة أخرى يتطلب منا معرفة مميزاتها وتبيان المقاييس المستخدمة في خطة معاينة التقدير أو الصفات والتي تخص أنظمة الرقابة الداخلية باعتبارها تحصيل حاصل نحو التدقيق الخارجي. تتميز معاينة التقدير بأنها من بين الخطط أكثر تطبيقا في مجال الاختبارات التي يعتمد عليها محافظ الحسابات، فهي تهدف إلى القيام بتقدير القيم النقدية وتقدير معدل الانحراف المسموح به مسبقا، بحيث يستطيع محافظ الحسابات أن يقوم بالمعاينة أولا ثم يقدر معدل الانحراف، وبعد ذلك يقرر منهج عمله بالنسبة للمجتمع ككل،، وليس الإشارة إلى أن

معدل الانحراف يزيد أو يقل عن المعدل المحدد، بالإضافة إلى تمكين ارتباط نتائج عملية المعاينة بأهداف المراجعة بشكل كبير، حيث تسمح هذه الطريقة بتقدير دقة هذه الأرقام ومدى صدق تمثيلها للواقع؛

- **المعاينة الاستطلاعية:** تعتبر في الواقع حالة من معاينة الصفات ،الغرض منها هو العثور على استثناء واحد على الأقل مع مستوى محدد مسبقا للثقة بشرط أن يكون الاستثناء موجود في المجتمع بمعدل حدوث محدد ، احد الاستنتاجات الهامة للمعاينة الاستطلاعية هو تحديد أمثلة لاختلاسات محتملة. ومن أمثلة الحالات التي يمكن للمراجع استخدام المعاينة الاستكشافية الحاجة إلى كشف نوع معين من المخالفات مثل وجود حساب وهمي ضمن حسابات عملاء المنشاة، ويشترط في المعاينة الاستكشافية أن يكون حجم العينة كبيرا لتحقيق احتمال محدد للحصول على حدث واحد على الأقل للصفة أو الخاصية داخل حجم المجتمع، وكما يتطلب في المعاينة الاستكشافية وتحديدا مستوى الثقة، ومعدل الانحراف، أو الخطأ وبالتالي يتم حساب حجم العينة كما يلي:

$$\text{حجم العينة } n = \frac{\text{معامل الثقة}}{\text{معدل الحدوث اوالانحراف}}$$

5.4 أهمية تطبيق المعاينة الإحصائية على فعالية أداء عملية التدقيق:

عرف التدقيق تطورا ملحوظا من الناحية الوظيفية إذ كان يقتصر في البداية على الفحص والتحقق من صحة البيانات ويعمل عل اكتشاف الأخطاء والغش، إلى أن تطور بشكل ملفت و يتأقلم مع التغيرات الاقتصادية والاجتماعية ويهتم بخدمة جميع الأطراف ذات الصلة ، لتوريدهم وتزويدهم بالمعلومات التي تخصهم، ويساهم بدرجة عالية من اتخاذ قرارات داخل المنشاة من خلال مؤشرات فعالة سواء ما تعلق بالمجال التنموي أو التطويري بغية تسهيل الطريق أمام المستثمرين وأصحاب المصالح والمهتمين بتواجدهم ضمن المنشاة .

الأداء= الفعالة ×الكفاءة

ويعتمد التدقيق بالمعاينة الإحصائية على إيجاد نقلة نوعية في تطبيقه ودوره في زيادة فعالية وتحسين جودة التدقيق، بالإضافة إلى تخفيض مخاطره وتضييق فجوة التوقعات مستندا بذلك إلى رأي فني محايد معد من طرف مدقق خارجي كمحافظ الحسابات يجمع فيه هذا الأخير أدلة وقرائن مقنعة كإتباعه لأسلوب العينات الإحصائية. ولقياس الأداء في عملية التدقيق كونه يرتبط بالفعالية والكفاءة ويحسب بالعلاقة أعلاه.

الخاتمة:

استهدفت هذه الدراسة البحثية كغيرها من البحوث على إيجاد إطار يسمح بالتوفيق بين الإطار النظري والميداني من أجل الإجابة على الإشكالية الأساسية والتساؤلات الفرعية، كواقع الحال في ممارسة مهنة التدقيق لدى محافظي الحسابات واستخدامات أسلوب المعاينة الإحصائية في اختيار عينات التدقيق، والمستمد من نظرية الاحتمالات في علم الرياضيات، والذي يساهم في فهم الظواهر المراد الفحص أو التحقق منها، وخصوصا في المجتمعات الاقتصادية والتجارية الكبرى التي تشهد توسعا وتعقيدا ماليا ،ترتكز على إيجاد إطار مهني يسمح لمدققي الحسابات بوضع آليات تحقق الهدف من التدقيق والخروج بقاعدة بيانات إحصائية وصولا إلى اتخاذ القرار.

ويعد الاهتمام بأساليب المراجعة من بين ما توليه معظم دول العالم في مهنة التدقيق كحال الجزائر التي تبنت من خلاله مجموعة من معايير التدقيق مقارنة مع أول ظهور لهذه المهنة، إذ يرجع تبني مختلف معايير التدقيق الدولية لم يكن بالشكل الكامل، إذا ما نظرنا إلى الأهمية الكبير ة التي سمحت بضرورة العمل بمختلف المعايير وارتباطها وتجانسها مع بعضها البعض في تحقيق عدالة وشفافية القوائم المالية المصرح بها، بالإضافة إلى السعي نحو استقلالية ونزاهة مدققي الحسابات في الكشف عن مختلف التجاوزات والأخطاء المرتكبة وإعطاء صورة صادقة لمختلف التقارير.

قائمة المراجع:

1- احمد جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث الاطار الدولي، ط1، دار الصفاء، عمان، 2009.

2- أحمد حلمي جمعة، المدخل إلى التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، 2015.

3- احمد قايد نور الدين، التدقيق المحاسبي وفقا للمعايير الدولية، ط1، دار الجنان، عمان، 2015.

4- أمين السيد أحمد لطفي: المراجعة باستخدام العينات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009..

5- بوقابة زينب، التدقيق الخارجي وتأثيره على فعالية الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة، رسالة ماجستير، في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر،3الجزائر،2011/2010،

6- بولحبال فريد، أثر استخدام أساليب المراجعة الحديثة على جودة تقرير محافظ الحسابات، دراسة حالة ،أطروحة دكتوراه ،تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر،2017 /2018 .

7- ثامر مزيد رفاعة، أصول تدقيق الحسابات وتطبيقاتها على دوائر العمليات في المنشاة، دار المناهج، عمان الأردن،2007.

8- خالد امين عبد الله، علم تدقيق الحسابات، الناحية النظرية والعلمية ،ط1دار وائل، عمان الاردن، 2000.

9- سامي حسن علي محمد، "نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة"، أطروحة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مصر، 2003.

10- السيد احمد السقا، مدثر طه أبو الخير، مشاكل معاصرة في المراجعة، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر 2002

11- الصبان محمد سمير ن الأصول العلمية للمراجعة بين النظرية والتطبيق، دار النهظة العربية، بيروت، 1988.

12- قانون 10-01، مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية،2010، العدد 42، الجزائر.

13- القانون التجاري، الأمر 75-59 المعدل والمتمم، مراقبة شركات المساهمة، المادة 715مكرر 4 الجزائر،2007.

14- محمد الفيومي محمد، وآخرون: دراسات متقدمة في المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2008

15- محمد دينوري سالمي، نور الدين عصامي، استخدام أساليب المعاينة في مراجعة الحسابات-دراسة ميدانية-، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر 2019.

16- محمد سمير الصبان، إسماعيل إبراهيم جمعة، وآخرون، الرقابة والمراجعة الداخلية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1996.

17- محمد فضل مسعد، خالد راغب الخطيب، دراسة متعمقة في تدقيق الحسابات ط1، دار كنوز المعرفة، عمان، الأردن، 2009.

18- مقيدش نزيهة أهمية أسلوب المعاينة في الدراسات الإحصائية دراسة تطبيقية متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص تقنيات كمية جامعة، جامعة فرحات عباس سطيف الجزائر، 2010/2009.

19- نور احمد وآخرون، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.

20- هادي التميمي، مدخل الى التدقيق من الناحية النظرية والعلمية، ط3، دار وائل، عمان الاردن، 2006 .

21- Collins L. et Valin G، Audit et contrôle interne : principes، objectifs et pratiques، 3ème édition، Ed. Dalloz، Paris. 1985.

22- Collins L. et Valin G، Audit et contrôle interne: Aspects financiers، opérationnels et stratégiques ،4ème édition Ed. Dalloz، Paris، 1992.

23- **Laurent P. et Tcherkawsky P.، Pratique et l'audit opérationnel، les éditions d'Organisation، Paris،1992.**

24- untsberger، D.V، Element 10 s of Statistical Inference، Sixth Printing، Boston: Alyn & Bacon Inc، 1965

المحور 03 : واقع مهنتي المحاسبة والتدقيق بين جميع دول العالم

د .قطيـــــــــــــــــب عبد القادر	د .عنيشل عبد الله	د .شنيني عادل
Guetib.abdelkader@univ-ghardaia.dz	anichel.abdallah@univ-ghardaia.dz	Chenini.adel@univ-ghardaia.dz

تقارير محافظ الحسابات في ظل قانون المهنة 10-01.

مقدمـــــــــــــــــــــــة :

يمكن إيجاز المراحل العامة التي يمر بها التدقيق القانوني بالمؤسسة، التي تبدأ بمرحلة أولية وهي الارتباط بين المؤسسة والمـــدقق، ليتم بعدها قبول وتأكيد التعيين والتأكد من صحة وسلامة التعيين برسائل مختلفة بين المدقق والمؤسسة والتفاهم على شروط القيـــام بالمهمة حسب الغرض من التدقيق، ليقوم بعدها المدقق بالحصول على معلومات عامة عن المؤسسة والوثائق المحاســبية والضـــرورية والتعرف على نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة من أجل إعداد برنامج التدقيق، ليتولى القيام بالاختبارات الرئيسية وتقييم هذا النظـــام باستخدام الأدوات المناسبة لذلك، لتختتم عملية التدقيق بإعداد تقارير نهائية يوفر صورة واضحة وملخصة لنتائج فحص نظام الرقابة الداخلية مع التوصيات المقدمة لتحسين هذا النظام، وإرسال هذه التقارير إلى المستفيدين منها وأهمهم مسؤولي المؤسسة المتعاقد معها .

ورغبة من المنظمات المهينة في رفع كفاءة الأداء لمدققي الحسابات، قامت بوضع معايير لعملية التدقيق تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من هذه الفئة في أدائها لمختلف أعمالها، وقد أصدرت الجزائر القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، يحدد مهام محافظ الحسابات وتقاريره انطلاقا من مرحلة الارتباط بـــين المـــدقق والمؤسسة محل التدقيق وصولا إلى الخروج برأي فني محايد يعبر عن صدق وصحة الحسابات الموجودة في القوائم المالية لهذه المؤسسات في شكل تقارير تلتها صدور مراسيم تبين معايير إعداد تقارير محافظ الحسابات ومحتويتها وأشكالها سواء تقارير عامة أو تقارير خاصة . وهذا ما سوف نتطرق له من خلال النقاط التالية :

- **عموميات حول محافظ الحسابات.**
- **مفاهيم حول تقارير محافظ الحسابات.**
- **محتويات تقارير محافظ الحسابات.**
- **دراسة حالة لإعداد التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات وتقرير خاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية.**

أولا: عموميات حول محافظ الحسابات:

ينتمي محافظ الحسابات إلى الجهات الخارجية بالنسبة للمؤسسة وهي التي تكلف بعملية التدقيق الخارجي و تعمل لحســابها خاص في إطار احترام القوانين المهنية المفروضة من الدولة:

1: تعريف محافظ الحسابات

عرفت المادة 22 من القانون 01/10 محافظ الحسابات هو: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمـــة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وإنتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول

كما تعرفه المادة 715 مكـــرر 4 مـــن القـــانون التجـــاري الجزائـــري بـــأن: " المراجـــع القـــانوني (أو منـــدوب الحســـابات) هـــو الشخص الذي تتمثل مهمته الدائمة باســـتثناء أي تـــدخل في التســـيير في التحقـــق في الـــدفاتر و الأوراق الماليـــة

للشركة وفي مراقبة انتظام حسابات الشركة، كما يدقق في صحة المعلومات المقدمة في تقرير مجلس الإدارة أو مجلس المديرين و في الوثائق المرسلة إلى المساهمين، حول الوضعية المالية للشركة وحساباتها. ويصادق على انتظام الجرد وحسابات الشركة.

2: تعيين محافظ الحسابات

تعين الجمعية العامة أو الجهاز المكلف بالمداولات، بعد موافقته كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ الحسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات. تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث (03) سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ

3: مهام محافظ الحسابات

من خلال مضمون نص المادة (715) مكرر 4 والمادة (715) مكرر 13 من القانون التجاري الجزائري ، بالإضافة إلى المادة (23) من قانون 01/10 المتعلق بمهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر فإنه يمكن إستخلاص مهام محافظ (مندوب) الحسابات في الجانب التجاري تكمن فيما يلي:

- يشهد بصحة وإنتظام الحسابات السنوية التجارية وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية للمؤسسة مع زبائنها ومورديها؛
- فحص صحة الحسابات التجارية السنوية ومطابقتها بالمعلومات الواردة في التقارير الختامية؛
- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المعتمدة من طرف الإدارة والمتعلقة بالعمليات التجارية؛
- يقدر شروط إبرام الإتفاقيات والصفقات التجارية بين المؤسسة محل التدقيق ومتعامليها؛
- المصادقة على إنتظام الجرد والموازنات التجارية وصحتها ومدى الإعتماد عليها؛

– إعلام الجهات المعنية عن المخالفات والأخطاء المكتشفة، والأفعال غير المشروعة التي إطلع عليها، كالأفعال الواردة في نص المادة (24) من قانون الممارسات التجارية والمتعلقة بقيام المؤسسة بممارسات تجارية تدليسية، أو بعض الممارسات المخالفة للقواعد والمبادئ التجارية في الجزائر .

4: مسؤوليات محافظ الحسابات :

هنالك ثلاث أنواع من المسؤوليات وهي:

المسؤولية المدنية: تنعقد المسؤولية المدنية بنوعيها العقدية أو التقصيرية يجب أن تتوفر ثلاث أركان هي:.

- حصول إهمال وتقصير من جانب محافظ الحسابات في أداء واجباته المهنية
- وقوع ضرر أصحاب الغير نتيجة إهمال وتقصير محافظظ الحسابات
- رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغيروبين إهمال وتقصير محافظ لحسابات

المسؤولية الجزائية : هي التي تتمثل عن ارتكاب محافظ الحسابات لبعض التصرفات الضارة بمصلحة المؤسسة عن عمد ، ومن هذه التصرفات أو الأفعال التي تترتب عليها المسؤولية الجزائية لمحافظ الحسابات هي:

- تآمر محافظ الحسابات مع الإدارة على توزيع أرباح صورية على المساهمين حتى لا تظهر أثر الإهمال في إدارة المؤسسة

- تآمر محافظ الحسابات مع مجلس الإدارة في اتخاذ قرارات في ظاهرها أنها في مصلحة المؤسسة ولكن حقيقتها فيها ضرر بالمؤسسة أو المساهمين .

- تقديم تقارير غير مطابقة للحقيقة

- إغفال محافظ الحسابات وتعاضيه عن بعض الانحرفات التي ارتكبها بعض المسؤولين في المؤسسة

- عدم احترام سر المهنة في حالة تسريب أسرار خاصة بالمؤسسة .

المسؤولية التأديبية :

- يتحمل محافظ الحسابات مسؤولية تأديبية 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 ، وتتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن ات الشطب من الجدول .

يمكن تقديم طعن ضد هذه العقوبات التأديبية أما اللجنة القضائية المختصة طبقا للإجراءات القانونية المعمول بها.

ثانيا: مفاهيم حول تقارير محافظ الحسابات

ينتهي عمل محافظ الحسابات بآخر مرحلة وهي كتابة التقرير، حيث يعد محافظ الحسابات تقريرا أوليا وهو التقرير التمهيدي ، تم يرسله للجهات المعنية التي ستقوم بمراجعته وتصحيح الأخطاء في الوقت المحدد، فبعد إقفال السنة المالية وأثناء إعداد محافظ الحسابات للتقرير النهائي يراجع الأخطاء ومواطن الضعف التي أشار إليها في التقرير التمهيدي وهل صححت تمت معالجتها أم لا.

1. تعريف التقرير:

كان البيان الذي يقدمه محافظ الحسابات عن القوائم المالية يطلق عليه لفظ "شهادة " في الولايات المتحدة الأمريكية، تم استبدلت الشهادة بلفظ« تقرير » تماشيا مع ما هو متبع في إنجلترا ، فالبعض يرى أن عملية المراجعة تتم بالاعتماد على إجراءات المراجعة الاختيارية ولهذا فإنه لا يمكن لمحافظ الحسابات أن يقرر أو يشهد بشيء عن نتائج عملية التدقيق ، وإنما هو يكتب تقريرا يمثل نتيجة ما قام به من أعمال ، فهو لا يستطيع أن يكتب شهادة أن ذلك يعني أن يقر بأن كافة البيانات الواردة في القوائم المالية هي بيانات صحيحة مطلقة ، وهذا يتنافى مع الواقع لأن بعض البيانات اعتمدت في استخراجها على التقدير الشخصي . .

يعد تقرير المدقق المرحلة الأخيرة في عملية التدقيق، وهو كذلك وسيلة مكتوبة لنقل وإيصال المعلومات ورأي المدقق بشكل واضح ومفهوم وموثوق فيه إلى جميع المستفيدين، كما يعد وثيقة تمكن من إثبات قيام المدقق بتنفيذ واجباته.

ومنه يمكن تعريف التقرير على أنه بيان مكتوب يلخص رأي محافظ الحسابات المعتمد على ما قام به من إجراءات فنية في فحص ومراجعة البيانات المالية في المستندات والدفاتر والكشوفات وقوائم نتيجة الأعمال ، ويقدم إلى الهيئة العامة للمساهمين في شركات الأموال أو صاحبي المشروع الفردي أو الشريك في شركات الأشخاص ، ويوضح التقرير رأي المراجع في قوائم نتيجة الأعمال عن المركز المالي الحقيقي في نهاية الفترة المالية .

2. أنواع التقارير :

يمكن تصنيف التقارير التي يعده محافظ الحسابات وفقا لثلاث أسس وهي:

✓ **التقرير العام والتقرير الخاص**

التقرير العام : هو ذلك التقرير الذي يعده مراجع الحسابات ويتم استخدامه من قبل جميع الأطراف الخارجية وبصفة خاصة المساهمون وهو ينطوي على رأي عام حول القوائم المالية للمؤسسة وينشر نشرا عاما من خلال الصحف اليومية .

التقرير الخاص: وهو التقرير الذي يعد لإبداء رأي خاص في مجال أو جانب معين، وهو لا يخضع لمتطلبات النشر العام

✓ **التقرير المختصر والتقرير المفصل** :

تقرير مختصر: وهو الشكل العادي المتعارف عليه كتقرير مدقق الحسابات للقوائم المالية.

تقرير مطول: يعده المدقق لتقديم بعض التوضيحات لإدارة المؤسسة تخص جوانب معينة.

✓ **التقرير النظيف ، المتحفظ ، المعاكس وتقرير الامتناع عن إبداء الرأي.**

إبداء رأي نظيف: يبين أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفقاتها النقدية بالانسجام مع المعـــايير المحاسبية المتبعة سواء كانت دولية أو محلية.

إبداء رأي بتحفظ: يتم هذا النوع عند تضييق العميل على عمل المدقق أو أن إعداد القوائم المالية لا يتم وفقا للمبادئ المحاسبية المعمول بها.

إبداء رأي سلبي: يكون في حالة وجود تحريف وتضليل بالقوائم المالية.

عدم إبداء الرأي: قد يكون سببه عدم تمكن المدقق من الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة أو وجود قيود كبيرة علـــى مـــدى الفحص الذي يقوم به المدقق.

3. مكونات التقرير :

يتمثل الهدف الأساسي من تدقيق التقارير المالية هو تمكين مدقق الحسابات من إبداء رأى حول عدالة هذه القوائم المالية ومدى مطابقتها للمعايير الموضوعه، ويكون ذلك من خلال قيام المدقق بإبداء فيه رأيه فيما إذا

- كانت التقارير المالية قد أعدت باستخدام سياسات محاسبية مقبولة
- وإن هذه السياسات ثابتة .كانت التقارير المالية تتمشى مع النظم والمتطلبات القانونية.
- كان الشكل العام الذي تظهره التقارير المالية يتماشى مع معلومات مدقق الحسابات عن نشاط الوحدة.
- كان هناك إفصاح مناسب عن النواحي الهامة والمتعلقة بالعرض السليم للتقارير المالية.

المحتويات الأساسية لتقرير المدقق، يجب أن يحتوى تقرير المدقق على البيانات الأساسية التالية وبالترتيب:

- **عنوان التقرير:** يجب أن يتضمن التقرير عنوانا يميزه بأنه تقرير مراجع مستقل.
- **الجهة الموجه إليها التقرير:** يجب أن يوضح التقرير الجهة التي سيتم مخاطبتها في التقرير وهو عادة مـــا يوجـــه إلى الشـــركة أو مساهميها. أو مجلس الإدارة (يعين المراجع بواسطتهم خلال الجمعية العامة.
- **الفقرة الافتتاحية:** يجب أن تتضمن إشارة واضحة إلى كل القوائم المالية التي تمت مراجعتها.
- **فقرة النطاق (المدى):** وهي تصف في عبارات عامة ومركزة ما قام به المراجعون دون ذكر أي تفصيلات، وتبين هـــذه الفقـــرة بالتحديد ما إذا كانت عملية المراجعة قد أنجزت وفقا لمبادئ المراجعة المقبولة قبولا عاما، وتبين أيضا ان هذه المعايير تتطلب تخطيط

المراجعة للوصول إلى تأكيد معقول بخلوا القوائم المالية من أي تحريف جوهري، وفي حالة وجود قيود جهرية على نطاق الفحص فإنه يجب الإشارة إليها في هذه الفقرة وذلك على أن يتم توضيحها بصورة أكبر في فقرة وسيطة بتقرير المراجعة تقع بين فقرة النطاق وفقرة الرأي .

- **فقرة الرأي:** وفي هذه الفقرة ينقل المراجع لمن يهمه الأمر استنتاجاته في القوائم المالية التي قام بفحصها والتي تقوم على أساس من أدلة المراجعة التي جمعها.
- **الفقرة التوضيحية** : وفيها يقوم المراجع بتوضيح بعض الجوانب المرتبطة ببعض الظروف وسبب تبنيه لرأي متحفظ أو معاكس وتكون هذه الفقرة بين فقرة النطاق وفقرة إبداء الرأي ، اما في حالة الامتناع عن إبداء الرأي فإن هذه الفقرة تضاف بعد الفقرة التمهيدية، أما إذا كانت الظروف التي يتم توضيحها لا تؤثر على ابدأ المراجع لرأي نظيف فإن الفقرة التوضيحية تأتي بعد فقرة الرأي.
- **توقيع المراجع:** يجب أن يوقع التقرير من قبل المراجع وذلك حتى يتمكن التأكد على قبول المراجع لمسؤولياته.
- **تاريخ التقرير:** يجب تأريخ التقرير بالتاريخ الذي أكمل فيه مراجع الحسابات إجراءات الفحص الميداني، ويعتبر التاريخ مهم لأنه يمثل حدود الزمن على مسؤولية المراجع عن الأحداث التي تقع بعد إنتهاء الميزانية العامة ، فمن المعروف أن هناك بعض العمليات تقع بعد الفقرة التالية لتاريخ الميزانية يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية وما تظهره من دلالات ، ولذلك فإن فحص المراجع يمكن ان يمتد إلى الفترة اللاحقة لإعداد الميزانية العامة ، إلا أنه لا يكون مسؤولا عن عمل أي فحص أو إجراء من إجراءات المراجعة بعد التاريخ المدون في التقرير.

4. شروط تسليم تقرير محافظ الحسابات:

وقد حدد القرار الوزاري المؤرخ في 12 جانفي 2014 كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، حيث تنص المادة الثانية من هذا القرار على أن التقارير المنصوص عليها في القرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يجب أن يسلمها محافظ الحسابات على الأقل قبل 15 خمسة عشر يوم من انعقاد الجمعية العامة العادية أو غير العادية أو هيئة التداول المؤلة، وذلك في مقر الكيان موضوع المراقبة، مقابل وصل ستلام.

ونصت المادة الثالثة من هذا القرار كذلك على أن توضع مختلف الوثائق الضرورية لإعداد تقارير محافظ الحسابات تحت تصرف هذا الأخير قبل خمسة وأربعين (45) يوما على الأقل من تاريخ انعقاد الجمعية العامة أو هيئة التداول المؤهلة.

- يؤدي محافظ الحسابات مهمته المتعلقة بفحص الحسابات السنوية وإعداد تقريره العام المتعلق بالتعبير عن الرأي، في أجل قدره خمسة وأربعين يوما من تاريخ استلام الحسابات السنوية المضبوطة من طرف جها التسيير المؤهل.
- يجب أن تتطابق تاريخ التقرير مع تاريخ الانتهاء من مهمة الرقابة.
- إذا تعلق الأمر بشركة محافظي الحسابات يجب أن يتم التوقيع على التقرير من طرف ممثل الشركة ومن طرف ممثل أو ممثلي محافظي الحسابات أو الشركاء أو المساهمين أو المسيرين لهذه الشركة الذين شاركوا في إعداد هذا التقرير.
- يتم إعداد وتوقيع تقرير مشترك، في حالة تعدد محافظي الحسابات الممارسين.
- في حالة الاختلاف في الرأي بين محافظي الحسابات المتضامنين، يدلي كلٍ محافظ حسابات برأيه ضمن التقرير المشترك

- والشكل التالي : يوضح مسار إعداد تقرير محافظ الحسابات والمصادقة عليه :

الشكل رقم: 01 مسار المصادقة على تقارير محافظ الحسابات

السنة المالية ن	من 01/01/ن+1 إلى 30 /04/ن+1	من 01 ماي إلى 15 جوان ن+1 45 يوم	من 15جوان إلى 01 جويلية ن+1 15 يوم
تقييم نظام الرقابة الداخلي	إعداد القوائم المالية	التأشيرة والمصادقة من طرق المدقق القانوني على التقارير	تقديم التقارير قبل 15 يوم من إنعقاد الجمعية العمومية للشركة محل التدقيق

من إعداد الباحثين

ثالثا: محتويات تقرير محافظ الحسابات.

في قرار المؤرخ في 24 يونيو 2013 يحدد محتويات تقارير محافظ الحسابات في الجريدة الرسمية العـــدد 24 المؤرخـــة في 30 أفريل 2014 تحدث المادة 01 و02 على تحديد محتويات معايير التقرير لمحافظ الحسابات ومحتوياتها في الملحق التي يجب على محـــافظ الحسابات التقيد بها في إطار مهامه.

1. معيار تقرير عن الرأي حول القوائم المالية

- يهدف معيار التقرير المتعلق بالتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول القوائم المالية، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومحتوى التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير عام للتعبير عن الرأي، يبين فيه أداء مهمته، يتم إرسال هذا التقرير إلى الجمعية العامة العادية.
- يجب أن ينتهي هذا التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على إنتظامية وصحة القـــوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة، أو عند الاقتضاء، رفض المصادقة المبرر.
- يعبر محافظ الحسابات من خلال رأيه، على أنه أدى مهمة الرقابة المسندة إليه طبقا لمعايير المهنة وعلى أنه تحصل على ضمان كافي بأن الحسابات السنوية لا تتضمن إختلالات معتبرة من شأنها المساس بمجمل الحسابات السنوية.
- حتى يكون التعبير عن رأيه مؤسسا، يقوم محافظ الحسابات بفحص وتقويم النتائج المستخلصة من العناصر المثبتة المتحصل عليهـــا، فيقدر بذلك الأهمية النسبية للمعاينات التي قام بها والطابع المعتبر للإختلالات التي اكتشفها.
- حدد محافظ الحسابات ما إذا كانت الحسابات السنوية قد تم إعدادها طبقا للقواعد والمبادئ المحاسبة المنصوص في القـــانون رقـــم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

- تتضمن الحسابات السنوية الخاضعة لتعبير محافظ الحسابات عن رأيه، كل من الميزانية وحساب النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيير رؤوس الأموال الخاصة وكذا الملحق، يتم توقيع القوائم المالية من قبل مسؤول التسيير المؤهل، يتم تأشيرها من قبل محافظ الحسابات، تتضمن هذه التأشيرة توقيعها بالحروف الأولى تسمح بالتعرف على القوائم المالية المدققة.
- لا يسر رأي محافظ الحسابات، إلا على حسابات السنة المالية المعنية، وحتى تتضمن إشارة إلى رقم السنة المالية السابقة كما نص عليه القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

يجب أن يتضمن التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات الفردية:

- اسم وعنوان محافظ الحسابات ورقم اعتماده ورقم التسجيل في الجدول.

- عنوان يشير إلى أن الأمر يتعلق بتقرير محافظ الحسابات لكيان محدد بوضوح وأنه يخص سنة مالية مقفلة بتاريخ اقفال دقيق.

يتمحور هذا التقرير حول جزئين: الأول التقرير العام للتعبير عن الرأي، والثاني المراجعات والمعلومات الخاصة.

الجزء الأول : التقرير العام للتعبير عن الرأي :

✓ **مقدمة :**

في مقدمة التقرير، يقوم محافظ الحسابات بـــ:

- التذكير بطريقة وتاريخ تعيينه.
- التعريف بالشركة المعني.
- ذكر تاريخ إقفال السنة المالية المعنية.
- الإشارة إلى أن القوائم المالية قد تم وقفها من طرف الجهاز المؤهل في الكيان.
- التذكير بمسؤولية المسيرين الاجتماعيين عند إعداد القوائم المالية.
- التذكير بمسؤوليته في التعبير عن رأيه حول القوائم المالية.
- تحديد إذا تم إرفاق التقرير بالميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رأس المال وكذا الملحق عند الاقتضاء.

✓ **الرأي حول القوائم المالية:**

يقوم محافظ الحسابات ضمن هذا القسم:

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

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

- **رأي بالقبول:**

يتم التعبير عن الرأي بالقبول من خلال مصادقة محافظ الحسابات على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جوانبها المعتبرة، وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعمول بها، كما تقدم صورة مطابقة لوضعية المالية وضعية الذمة والنجاعة وخزينة الكيان عند الكيان عند نهاية الدورة.

تتطابق المعلومات الواردة في ملحق القوائم المالية المعدة التي تفسرها .

يمكن لهذا الرأي أن برفق بملاحظات ومعاينات ذات طابع حيادي، موجهة إلى تنوير قارئ الحسابات السنوية.

- **رأي بتحفظ أو بتحفظات:**

يتم التعبير عن الرأي بتحفظ أو تحفظات من خلال مصادقة محافظ الحسابات بتحفظ على القوائم المالية بأنها منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول، كما تقدم صورة مطابقة لنتيجة عمليات السنة المنصرمة وكذا الوضعية المالية وممتلكات الكيان في نهاية السنة المالية.

يجب على محافظ الحسابات أن يبين بوضوح في فقرة، تسبق التعبير عن الرأي، التحفظات المعبر عنها، مع تكميمها إذا أمكن قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

- **رأي بالرفض:**

يتم التعبير عن الرأي بالرفض من خلال رفض مبرر بوضوح من طرف محافظ الحسابات، المصادقة على القوائم المالية وأنه لم يتم إعدادها في جميع جوانبها المعتبرة وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية سارية المفعول.

يجب أن يبين محافظ الحسابات بوضوح في فقرة، قبل التعبير عن الرأي ، التحفظات التي دفعته إلى رفضه للمصادقة مع تكميمها إذا أمكن ذلك، قصد إبراز تأثيرها حول النتيجة والوضعية المالية للكيان.

✓ **فقرة الملاحظات:**

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

الجزء الثاني: المراجعات والمعلومات الخاصة:

يتمحور هذا الجزء المعنون بالمراجعات والمعلومات الخاصة حول الفقرات الثلاثة المنفصلة:

- الخلاصات الناتجة عن بعض المراجعات الخاصة.
- المخالفات والشكوك التي تؤثر على الحسابات السنوية.
- المعلومات التي بموجب القانون على محافظ الحسابات الإشارة إليها.

المعايير الخاصة :

2. معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة:

- يهدف معيار التعبير عن الرأي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة المنصوص عليها في المواد من 31 إلى 36 من القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي، إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بشكل ومضمون التقرير للتعبير عن رأي محافظ الحسابات.
- تطبق أحكام المادة 732 مكرر4 من القانون التجاري والنقاط 7.1، 6.1، 5.1، 4.1، 3.1 على إجراء التعبير عن الراي حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة.
- يتم إعداد تقرير التعبير عن رأي محافظ الحسابات حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، وفق المبادئ الأساسية وكيفيات تطبيقها المنصوص عليها في المعيار المتعلق بتقرير المصادقة على الحسابات الفردية.
- لا يختلف تقرير عن الرأي على الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة، عن التقرير العام، في جزئه الأول، إلا في المصطلحات المستعملة في التعريف الحسابات الخاضعة لدراسة محافظ الحسابات.
- يكون التقرير العام حول الحسابات الفردية والتقرير حول الحسابات المدعمة والحسابات المدمجة اللذان يستجيبان إلى التزامين مختلفين موضوع تقريرين منفصلين بغية تسهيل نشر المعلومات.

3. معيار التقرير حول الاتفاقيات المنظمة:

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص الاتفاقيات المنظمة وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يتعين على محافظ الحسابات تذكير المسيرين الاجتماعيين، لاسيما أثناء إعداد رسالة مهمته، بطبيعة المعلومات التي يتعين عليهم تقديمها له حول الاتفاقيات المنظمة، قصد السماح له بإعداد تقريره الخاص، حسب مفهومه أحكام المادة 628 من القانون التجاري ويتحقق من تطابق هذه المعلومات مع الوثائق الأساسية التي استخرجت منها.
- تعد الاتفاقيات منظمة كل الاتفاقيات، عدا تلك المتعلقة بالعمليات الجارية، والمبرمة في ظروف عادية على نحو مباشر أو عن طريق وسيط، بين الشركة والأشخاص المعنيين التاليين:
  - رئيس مجلس إدارة الشركة.
  - الرئيس المدير العام للشركة.
  - أحد متصرفيها.
  - عضو من أعضاء المكتب المسير أو من مجلس المراقبة.
  - ممثلون عن الأشخاص المعنويين المتصرفين.
  - الأشخاص المعنويون المتصرفون.
  - المسيرون والمسيرون المتضامنون.
  - المساهمون أو الشركاء الحاملون لمساهمة معتبرة.

- يرتبط تدخل محافظ الحسابات المتعلق بالاتفاقيات المنظمة، بالتدخلات الخاصة الأخرى التي تهدف إلى ضمان إطلاع المساهمين والمشاركين والغير، على الواقع والوضعيات والمعلومات التي يجب الإشارة إليها بغية فهم القوائم المالية بصورة أفضل.
- يعد التبليغ الإجباري من طرف المسير الرئيسي للكيان إلى الأجهزة الاجتماعية وإلى محافظ الحسابات بقائمة وموضوع الاتفاقيات المنظمة المتضمنة عمليات جارية ومبرمة في ظروف عادية مصدر معلومات يمكنه عند الاقتضاء تحديد الاتفاقيات التي يكون موضوعها غير جاري بالنظر إلى معرفته العامة بالكيان وأنشطته.
- عند دراسة المعلومات المقدمة من طرف المديرية المكلفة بتحديد الأطراف المرتبطة والعمليات المنجزة معها، يمكن لمحافظ الحسابات أيضا أن يطلع على العمليات المنجزة مع الأشخاص المعنين ويمكنه تشكيل اتفاقيات منظمة، كما يقوم بالمقاربات التي تعتبر مفيدة لتسمح له بالمقارنة بينها حول مختلف المعلومات التي قدمت له.
- إذا تم إخطار محافظ الحسابات باتفاقيات أو قام باكتشافها يحصل على المعلومات اللازمة لتقديمها في تقريره الخاص، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري أو القوانين الأساسية وهي :
- عد الاتفاقيات الخاضعة لموافقة الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل.
- أسماء المتصرفين أو المدراء العامين المعنين أو أعضاء المكتب المسير أو مجلس المراقبة، حسب الحالة، والمسيرين أو الشركاء في الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو أي من الأشخاص المعنين الآخرين المنصوص عليهم في القانون أو الأنظمة أو القوانين الأساسية.
- طبيعة وموضوع هذه الاتفاقيات.
- ظروف إبرام هذه الاتفاقيات، لاسيما الإشارة إلى الأسعار أو التعريفات المطبقة، الرسوم والمعلومات المقدمة، آجال الدفع الممنوحة، الفوائد المشترطة والضمانات الممنوحة، وعند الاقتضاء، كل المؤشرات الأخرى التي تسمح للمساهمين والشركاء أو المنخرطين بتقدير الفائدة التي تنتج عن إبرام اتفاقيات تم تحليلها.
- يقدم محافظ الحسابات تقريرا خاصا حول الاتفاقيات المنظمة، موجه الإعلام أعضاء الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل الذي استدعاءه للموافقة أو الفصل في تقريره، طبقا لأحكام المادة 628 من القانون التجاري والأنظمة الأساسية.
- يتضمن هذا التقرير الخاص، الاتفاقيات التي تم إخطار محافظ الحسابات بها أو التي إكتشفها بمناسبة أداء مهام الرقابة المسندة إليه.
- لا يقوم محافظ الحسابات في تقريره الخاص، بأي حال من الأحوال، أي رأي حول جدوى أو صحة ملائمة الاتفاقيات.
- يجب على محافظ الحسابات أن يقوم بالتذكير في تقريره الخاص، بوجود اتفاقيات الموافق عليها في السنوات السابقة من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، والتي لا تزال سارية المفعول، وذلك بناء على المعلومات المقدمة من طرف جهاز التسيير المؤهل.
- يشير محافظ الحسابات في تقريره الخاص إذا تم إبلاغه باتفاقية غير مرخص بها من طرف جهاز التسيير المؤهل، الذي يقرر عرضها على الجمعية العامة وعلى الجهاز المؤهل لضمان إلغائها، إلى ظروف التي كانت السبب في عدم تطبيق إجراء الترخيص.
- يعرض محافظ الحسابات التفسيرات المقدمة بهذا الصدد من طرف المسيرين الاجتماعيين، ضمن تقريره.

– عندما يكتشف محافظ الحسابات اتفاقية غير مرخصة أثناء مهمته فإنه يقدر طابعها المتعلق بالعملية الجارية التي تمت ضمن شروط عادية، بغرض تحديد ما إذا تعلق باتفاقية منظمة أو لا.

– في حالة ما إذا كان يجب أن تكون الاتفاقية مرخصة فإنه يقوم بإعلام الأشخاص المشكلين لإدارة المؤسسة، ضمن احترام التزاماته المتعلقة بتبليغ الجهاز المختص، حسب ما تنص عليه أحكام المادة 628 من القانون التجاري، كما يقوم بإعداد التقرير الخاص نتيجة لذلك ويرسله الى الجمعية العامة العادية.

- **معيار التقرير حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات:**

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التقرير الخاص حول المبلغ الإجمالي لأعلى خمس أو عشر تعويضات وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

– يعتبر إعداد كشف مفصل عن التعويضات المدفوعة لخمس أو عشر أشخاص الأعلى أجرا الذي يتم تسليمه إلى محافظ الحسابات، من مسؤولية الجهاز المسير للكيان.

– يتضمن هذا الكشف :

– التعويضات الخام التي تشمل كل الامتيازات والتعويضات المحصلة، مهما كان شكلها وصفتها، باستثناء المصاريف غير الجزافية.

– التعويضات المدفوعة لأشخاص الأجراء العاملين بطريقة حصرية ودائمة في الكيان المعني والأجراء العاملين بالتوقيت الجزئي والأجراء العاملين في فروع في الخارج.

– يتأكد محافظ الحسابات من أن المبلغ المفصل للتعويضات، يتطابق مع المعلومات المتحصل عليها التي دقق فيها مسبقا ويعد التقرير للمصادقة لإثبات التعويضات المنصوص عليها في الأحكام القانونية.

- **معيار التقرير الامتيازات الممنوحة للمستخدمين:**

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص تدخل محافظ الحسابات المتعلقة بالامتيازات الممنوحة للمستخدمين الكيان وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.

– يفحص محافظ الحسابات جميع الامتيازات الخاصة والمعتبرة الممنوحة لمستخدمي الكيان المعني، في إطار تنفيذ مهمته المتعلقة بالمصادقة على الحسابات السنوية وتطبيقا للواجبات المهنية.

– تتمثل الامتيازات الخاصة النقدية أو العينية الممنوحة لمستخدمي الكيان في تلك التي لا تتعلق بالتعويض العادي أو المعتاد للخدمات المقدمة.

– يعد الكيان كشفا سنويا اسميا لامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين.

– تتم المصادقة على مبالغها الاجمالية من طرف محافظ الحسابات، استنادا إلى المعلومات المقدمة وتلك المحتمل ارتباطها خلال مهمته .

– عند بداية مهمة الرقابة على حسابات الكيان، يحصل محافظ الحسابات من الجهاز المسير للكيان، على قائمة المستخدمين الذين استفادوا من الامتيازات الخاصة المنصوص عليها أو غير المنصوص عليها في عقد العمل.

- **معيار التقرير حول تطور نتيجة السنوات الخمس الأخيرة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية:**

- طبقا لأحكام المادة 678 فقرة 6 من القانون التجاري، يهدف المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات فيما يخص عرض تطور نتيجة الدورة والنتيجة حسب السهم أو حسب الحصة الاجتماعية، للسنوات الخمس الأخيرة أو كل دورة مقفلة منذ تأسيس الشركة أو دمجها في شركة أخرى في حالة ما إذا كان العدد أقل من خمسة ويهدف كذلك إلى تحديد محتوى التقرير الخاص بمحافظ الحسابات.
- يقوم محافظ الحسابات بعرض تطور مختلف مؤشرات النجاعة للكيان التي تعتبر مدققة، في تقريره الخاص، نتيجة الواجبات المهنية التي يطبقها بعنوان الدورة المحاسبية المعتبرة.
- يتم إعداد تطور النتيجة على شكل جدول على مدى الخمس سنوات الأخيرة، يعرض العناصر التالية:
- النتيجة قبل الضريبة.
- الضريبة قبل الأرباح.
- النتيجة الصافية.
- عدد الأسهم أو الحصص الاجتماعية المكونة لرأس المال الاجتماعي.
- النتيجة حسب السهم أو الحصة الاجتماعية.
- مساهمات العمال في النتيجة.

- **معيار التقرير حول إجراءات الرقابة الداخلية:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بمعرفة أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية من طرف محافظ الحسابات وكذا محتوى تقريره الخاص.
- في إطار مهمته العامة يطلع محافظ الحسابات على عناصر الرقابة الداخلية الدقيقة المطبقة من قبل الكيان قصد تجنب مخاطر الأخطاء المعتبرة في مجمل الحسابات، وكذا لإثباتات المتعلقة بتدفقات العمليات والأحداث المحاسبية للفترة، وأرصدة حسابات نهاية الفترة وكذا عرض القوائم المالية والمعلومات المقدمة ضمن ملحق الحسابات.
- عندما يقوم الكيان بإعداد تقرير إجراءات الرقابة الداخلية، بموجب الأحكام التنظيمية التي لها تأثير معتبر على معالجة المعلومات المالية والمحاسبية، يقوم محافظ الحسابات بتقديم تقرير خاص يقدر من خلاله صدق التقرير المرسل من قبل الكيان للجمعية العامة، والجهاز التداولي المؤهل، استنادا لأشغال المنجزة من طرفه.
- يتضمن هذا التقرير تقيمه لصدق المعلومات الواردة في تقرير الكيان وليس حول الإجراءات في حد ذاتها.
- يتضمن التقرير الخاص لمحافظ الحسابات حول إجراءات الرقابة الداخلية، الذي يتم ارساله إلى الجمعية العامة:
- عنوان التقرير، المرسل إليه وتاريخ وأهداف تدخلاته.
- فقرة تتضمن وصفا للواجبات المطبقة من أجل إبداء الرأي حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.
- خاتمة على شكل ملاحظات أو بدون ملاحظات حول المعلومات الواردة في تقرير الكيان.

- **معيار التقرير استمرارية الاستغلال:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بدور محافظ الحسابات بالنسبة إلى الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرارية الاستغلال التي يستند عليها إعداد الحسابات، بما فيها التقييم الذي تم إعداده من طرف المديرية حول قدرة الكيان على متابعة استغلاله أو نشاطه وكذا محتوى التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يقدر محافظ الحسابات عند التخطيط وأداء مهمة المراقبة، صحة استعمال الاتفاقية المحاسبية القاعدية حول استمرار الاستغلال لإعداد الحسابات، من طرف المديرية، وفق ما تنص عليه أحكام المادة 6 من القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 وأحكام المادة 7 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي.
- يحلل محافظ الحسابات في إطار مهمته بعض الوقائع أو الأحداث المأخوذة بعين الاعتبار جملة أو كل على حدى والتي تشكل مؤشرات تؤدي على التساؤل حول إمكانية استمرارية الاستغلال لاسيما :

1- مؤشرات ذات طبيعة مالية:

- رؤوس الأموال الخاصة السلبية.
- عدم القدرة على الدفع للدائنين عند الاستحقاق.
- قروض لأجل ثابت بلغت تاريخ استحقاقها، دون أفاق حقيقية للتجديد أو إمكانية التسديد.
- اللجوء المبالغ فيه للقروض قصيرة الأجل قصد تمويل الأصول طويلة الأجل.
- مؤشرات سحب الدعم المالي من طرف المقرضين أو الدائنين.
- القدرة على التمويل الذاتي غير الكافي أو المستمر.
- النسب المالية الرئيسية غير إيجابية.
- خسائر الاستغلال المكررة أو التدهور المعتبرة لقيمة أصول الاستغلال.
- توقيف سياسة توزيع أرباح الأسهم.
- عدم القدرة على التمويل من أجل تطوير منتجات جديدة أو استثمارات حيوية أخرى.

2- مؤشرات ذات طبيعة عملية:

- مغادرة المستخدمين الرئيسيين دون استخلافهم.
- خسارة صفقة مهمة أو إعفاء أو رخصة أو ممول رئيسي.
- نزاعات اجتماعية خطيرة.
- نقص دائم في المواد الأولية الضرورية .

3- مؤشرات أخرى :

- عدم احترام الالتزامات المتعلقة برأس المال الاجتماعي أو التزامات قانونية أساسية أخرى.
- الإجراءات القضائية الجارية ضد الكيان التي يمكن أن تكون لها آثار مالية لا يمكن للكيان مواجهتها.

- يطلع محافظ الحسابات على مستوى المديرية، على الوقائع أو الأحداث التي هي على دراية بها، والتي يمكن أن تتدخل لاحقا في الفترة التي شملها تقييمه، ويمكن أن تؤثر في استمرارية الاستغلال.
- عندما تحدد الوقائع والأحداث التي يمكن أن تؤثر على استمرارية الاستغلال، فإن محافظ الحسابات:
- يدرس خطط عمل المديرية لمواجهة المشاكل الناتجة، وبهدف متابعة الاستغلال.
- يجمع العناصر الأساسية المقنعة الكافية و الملائمة لتأكيد أو نفي وجود شك معتبر بشأن استمرارية الاستغلال.
- يحصل على تصريح كتابي من المديرية يتعلق بخطط عملها في المستقبل.
- يتخذ إجراء إنذار المنصوص عليه في أحكام المادة 715 مكرر 11 من القانون التجاري، عندما تؤكد الوقائع والأحداث المحللة من طرف محافظ الحسابات، بناء على حكمه الخاص، شكا بليغا حول استمرارية الاستغلال.
- عندما يلاحظ محافظ الحسابات تأخر معتبرا وغير اعتيادي في ضبط الحسابات السنوية، لاسيما عند تطبيق المادة 676 من القانون التجاري، التي تنص على الطلب من الجهة القضائية التي تنص على الطلب من الجهة القضائية، التي تبث بناء على عريضة موعد انعقاد الجمعية العادية والجهاز التداولي المؤهل فإنه يستفسر عن الأسباب التي أدت إلى ذلك.

- **معيار التقرير المتعلق بحيازة أسهم الضمان:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق التي تخص محافظ الحسابات المتعلق بأسهم الضمان التييجب أن يحوز عليها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة لشركات الأسهم وكذا محتوى تقرير محافظ الحسابات.
- يفحص محافظ الحسابات تحت مسؤليته، احترام الأحكام القانونية وأحكام القانون الأساسي المتعلقة باسهم الضمان التي يجب أن يحوزها المتصرفون أو أعضاء مجلس المراقبة، ويجب أن تمثل هذه الأسهم على الأقل 20% من رأس المال الاجتماعي وفقا لأحكام المادة 619 من القانون التجاري، كما يشير عند الاقتضاء على المخالفات المكتشفة في أقرب جمعية عامة وجهاز تداولي مؤهل.
- لا يصيغ محافظ الحسابات خلاصات حول أشغاله، إلا عندما يستخرج اختلالات يجب أن يبلغها إلى الأجهزة المختصة المؤهلة وإلى الجمعية العامة.
- يؤدي غياب الإشارة للاختلالات إلى اعتبار ضمنيا أن محافظ الحسابات لم يكتشفها أثناء القيام بواجباته.
- عندما يلاحظ محافظ الحسابات مخالفات مرتبطة بحيازة الأسهم من طرف المتصرفين وأعضاء مجلس المراقبة، يعلم مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة بذلك، حسب الحالة.
- تطبيقا لأحكام المادة 660 من القانون التجاري، يشير محافظ الحسابات عند الاقتضاء، إلى المخالفة في شكل تقرير، في أقرب اجتماع للجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل.
- لا تطبق أحكام هذا الفصل عندما يكون رأس المال الاجتماعي للكيان كليا أو بأغلبية من حيازة الدولة، ويعفى محافظ الحسابات من تقديم التقرير.

- **معيار التقرير المتعلق بعملية رفع رأس المال:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كم هو منصوص عليه في أحكام المادة 700 الفقرة 3 من القانون التجاري، عند رفع رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يتأكد محافظ الحسابات من أن المعلومات الواردة في تقرير الهيئة المختصة المقدم للجمعية العامة المستدعاة لترخيص عملية رفع رأس المال تشمل:
- المبلغ وأسباب رفع رأس المال المقترح.
- أسباب اقتراح إلغاء الحق التفاضلي في الاكتتاب.
- كيفيات تحديد سعر الإصدار .
- يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص رفع رأس المال المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة تتضمن الفحوصات المنجزة ولا سيما حول كيفيات تثبيت سعر الإصدار وحول احترام الحق التفاضلي للاكتتاب.
- استنتاجات تشير للملاحظات حول عملية رفع رأس المال.

- **معيار تقرير المتعلق بعملية تخفيض رأس المال:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات كم هو منصوص عليه في أحكام المادة 712 الفقرة 2 من القانون التجاري، عند تخفيض رأس المال الاجتماعي وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- يدرس محافظ الحسابات إذا كانت أسباب وشروط تخفيض رأس المال المقرر تستند إلى القانون ويتأكد من:
- أن عملية التخفيض لا تخفض مبلغ رأس المال أقل من الحد القانوني الأدنى.
- احترام المساواة بين المساهمين أو المشاركين .
- احترام مجمل الأحكام القانونية والتنظيمية بصفة عامة.

يتضمن تقرير محافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية وللجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص تخفيض رأس المال المعلومات التالية:

- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة حول الفحوصات المنجزة
- خلاصات تتضمن ملاحظات أو تشير لغياب ملاحظات حول عملية تخفيض رأس المال.
- عندما يقوم مجلس الإدارة وجهاز التسيير المؤهل بتخفيض رأس المال غير المسبب للخسائر، يتأكد محافظ الحسابات من أن هذه العملية قد تم ترخيصها من طرف الجمعية العامة والجهاز التداولي.

- في حالة السماح الجمعية العامة والجهاز التداولي المؤهل، لمجلس الإدارة أو جهاز التسيير المؤهل حسب الحالة، يشراء عدد قليل من الأسهم الخاصة قصد إلغائها، لتسهيل رفع رأس المال أو إصدار سندات قابلة للتحويل إلى أسهم أو الدمج أو الانقسام، يصرح محافظ الحسابات بنظامية العملية المقررة.
- في حالة إذا نتج تخفيض في رأس المال عن إلغاء الأسهم المكتسبة تبعا لنقل الذمة بصفة شاملة أو تبعا لقرار قضائي، يحدد محافظ الحسابات ضمن تقريره أسباب العملية المرتقبة ويشير فيما إذا لم تكن من النوع الذي يمس بالمساواة بين المساهمين.

- **معيار تقرير المتعلق بإصدار قيم منقولة أخرى:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات عند إصدار قيم منقولة أخرى وكذا محتويات التقرير الخاص لمحافظ الحسابات.
- إذا طلب من الجمعية العامة غير العادية أن تفوض سلطات تحديد كيفيات إصدار القيم المنقولة أو سندات الاكتتاب، يتحقق محافظ الحسابات من أن المعلومات الضرورية والكافية قد تك إدراجها في تقرير الهيئة المختصة، ويقدر ما إذا كان تقديمها من شأنه توضيح العملية المقترحة للمساهمين، وكذا أسباب اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب عند الاقتضاء.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير أول يرسله إلى الجمعية العامة الغير العادية وإلى الجهاز التداولي المؤهل، يتضمن ملاحظاته حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها ويعبر عند الاقتضاء، عند استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية التي يمكن من خلالها القيام بالاصدار لاحقا.
- يفحص محافظ الحسابات احتواء تقرير الجهاز المختص على كل البيانات المفيدة حول سير شؤون الاجتماعية منذ بداية السنة المالية، وكذا إذا لم تعقد بعد الجمعية العامة أو الجهاز التداولي المؤهل المستدعى للبت في الحسابات خلال السنة المالية السابقة.
- يفحص محافظ الحسابات احترام الأحكام المنصوص عليها في النصوص التشريعية والتنظيمية ويتأكد من أن التقرير واضح بشكل كاف، خصوصا حول أسباب الإصدار، وعند الاقتضاء، حول اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب وكذا كيفيات تحديد سعر الإصدار لسندات رأس المال الواجب إصدارها.
- يتأكد محافظ الحسابات في حالة وجود اقتراح إلغاء حق التفاضل في الاكتتاب، من أنه يتطابق مع العملية الخاضعة لمصادقة المساهمين وأنه لا يمس بالمساواة بين المساهمين.
- يتضمن التقرير الأول لمحافظ الحسابات المقدم للجمعية العامة غير العادية والجهاز التداولي المؤهل الذي يرخص الإصدار المفوض للهيئة المختصة، المعلومات التالية:
- التذكير بالنصوص التشريعية والتنظيمية المطبقة.
- فقرة حول الفحوصات المنجزة
- إشارة تبين أن الواجبات قد تمثلت في التحقق من كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها، مثلما هي مبينة في التقرير المنجز من طرف الهيئة المختصة.
- استنتاجات مرفقة عند الاقتضاء مرفقة بملاحظات حول كيفيات تحديد سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها.
- الإشارة إلى استحالة إبداء الرأي حول الشروط النهائية للإصدار وأنه سيتم إصدار تقرير تكميلي عند تحقيق الإصدار.

- يحرر خلاصة حول صدق المعلومات المقدمة بالأرقام المأخوذة من حسابات الشركة والواردة في تقرير الجهاز المختص.
- يقدم ملاحظات، لاسيما في حالة نقص المعلومات في تقرير المختص حول عناصر حساب سعر إصدار سندات رأس المال الواجب إصدارها أو حول مبلغه.
- عند الانتهاء من العملية، يحرر محافظ الحسابات تقريرا تكميليا من خلاله:
- يقدر المعلومات المقدمة في تقرير الجهاز المختص للجمعية العامة.
- يبين فيما إذا وجدت ملاحظات حول مطابقة شكل العملية بالنظر إلى التصريح الممنوح من قبل الجمعية والبيانات المقدمة لها أو لا.
- يدلي برأيه، بالنظر إلى الشروط النهائية للإصدار، حول المبلغ النهائي وكذا حول تأثير الإصدار على وضعية أصحاب السندات والقيم المنقولة التي تسمح بدخول رأس المال، المقدر مقارنة برؤوس الأموال الخاصة.

- **معيار التقرير بتوزيع التسبيقات على أرباح الأسهم:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص توزيع التسبيقات على أرباح الأسهم من قبل مؤسسة تجارية، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.
- يتحقق محافظ الحسابات من أن الميزانية المنجزة من طرف المؤسسة قصد توزيع تسبيق على أرباح الأسهم، تظهر إحتياطات ونتائج صافية قابلة للتوزيع، كما هو محدد في القانون وتكفي للسماح بتوزيعها.
- يحرر محافظ الحسابات تقريرا يصادق من خلاله على مطابقة مبلغ التسبيقات على أرباح الأسهم المقررة.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير، بمناسبة قرار مرتقب لدفع التسبيقات على أرباح الأسهم يتضمن البيانات التالية:
- أهداف تدخل محافظ الحسابات.
- الجهاز المختص لضبط الحسابات قصد إجراء توزيع الأرباح على الأسهم وتحديد مبلغ هذه التسبيقات.
- خلاصة حول عملية التوزيع المرتقبة.
- ترفق القوائم المالية المنجزة بهذه المناسبة بالتقرير.

- **معيار التقرير المتعلق بتحويل الشركات ذات الأسهم:**

- يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحويل شركة ذات أسهم إلى شركة أخرى، وكذا محتويات تقرير محافظ الحسابات.
- إذا تمت عملية التحويل خلال الدورة، يتم ضبط حسابات وسيطة من طرف الجهاز المختص للكيان، تكون هذه الحسابات موضوع تقرير محافظ الحسابات.
- يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير حول تحويل الشركات ذات الأسهم يحتوى على المعلومات التالية:
- فقرة حول الواجبات المنجزة.
- خلاصة مصاغة في شكل وجود أو عدم وجود ملاحظات معبر عنها مع التأكيد من أن المبلغ الأصول الصافية يعادل على الأقل رأس المال الاجتماعي المطلوب للشكل الجديد للشركة.

- **معيار التقرير المتعلق بالفروع والمساهمات والشركات المراقبة:**

– يهدف هذا المعيار إلى التعريف بالمبادئ الأساسية وتحديد كيفيات التطبيق المتعلقة بتدخل محافظ الحسابات بخصوص تحديد الفروع والمساهمات وشركات لمراقبة حسب مفهوم المادة 40 من المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 المؤرخ في 26 مايو 2008 والعمليات المرتبطة بها، وكذا المعلومات المقدمة في ملحق القوائم المالية المنصوص عليها في القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي.

– يلزم محافظ الحسابات بإلحاق تقريره العام للتعبير عن الرأي بتقرير متعلق بوضعية المساهمة أو إكتساب أكثر من نصف رأس المال لشركة، خلال الدورة وذلك بإبراز:

– الاسم والمقر الاجتماعي، رأس المال الاجتماعي، الحصة المكتسبة في رأس مال الكيان، تكلفة الاكتساب بالعملة الوطنية وبالعملة الأجنبية عند الاقتضاء

رابعا: دراسة حالة لإعداد التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات وتقرير خاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية:

في دراسة حالة سنبين كيفية إعداد كل من التقرير العام للتعبير عن رأي محافظ الحسابات بالمصادقة بتحفظ أو بدون تحفظ على انتظامية وصحة القوائم المالية وكذا صورتها الصحيحة.

والتقرير الخاص بتقييم نظام الرقابة الداخلية لمؤسسة افتراضية باسم : شركة: AAA من طرف محافظ الحسابات متليلي الشعانبة وذلك للمصادقة على الحسابات لدورة 2022.

ومن خلال تقييم محافظ الحسابات لنظام الرقابة الداخلية ومعاينة الوثائق والمستندات المحاسبية والسجلات القانونية وكذا حسابات الشركة تبين ما يلي :

- غياب هيكل تنظيمي واضح حسب نشاط ومهام كل مصلحة
- غياب دليل إجراءات شامل ودليل إجراءات لكل مصلحة .
- عدم وجود مصلحة لتسيير المخزونات مستقلة عن مصلحة الانتاج
- عدم وجود نظام معلومات لتسيير المخزونات .
- يقوم المسير بالتحصيل من الزبائن بدلا عن مصلحة المبيعات ، كما يقوم بمهمة التموين وعمليات التحصيل للشيكات والسيولة وعمليات الدفع سواء بالشيكات أو نقدا والتي هي من مصلحة المالية الغير موجودة في الهيكل التنظيمي .
- لم تقم الشركة بالجرد المادي للتثبيتات السنوي وهو إجباري حسب القانون التجاري ولكن تمكن محافظ الحسابات من مراقبة حسابات الصنف 03 نظرا لغياب قائمة متابعة حركة المخزونات و الجرد المادي للمخزونات، بالوقوف الفعلي على إحصاء وجرد التثبتات والمخزونات .

ومنه يكون نموذج التقرير لمحافظ الحسابات كالتالي:

أولا: التقرير العام

مكتب محافظة حسابات متليلي الشعانبة

إلى السيد أعضاء الجمعية العامة لمؤسسة AAA

التقرير العام للتدقيق الخارجي

في إطار قيامنا بتدقيق القوائم المالية بمؤسسة AAA بمتليلي والمثمتلة في : الميزانية العامة وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول حركة رؤوس الأموال وكذا الملاحق التوضحية للقوائم المالية والمنتهية في: 31 2022/12 و يتعلق الأمر بدورة (2022)، أما مسؤوليتنا والمتمثلة في التعبير عن الرأي عن تلك القوائم المالية والمعدة تحت مسؤولية إدارة المؤسسة .

و بناءا على عملية التدقيق التي قمنا بها لمؤسستكم بمقتضى:

- معايير التدقيق المتعارف عليها (GAAS)؛
- قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، العدد 42، الصادرة 11 جويلية 2010.
- الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم؛
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:
- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

حيث تتطلب منا القوانين والمعايير المذكورة أعلاه أن تؤدي عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول عما إذا كانت الحسابات تعبر عن الصورة الصادقة لها وتخلو من التحريف الجوهري، وتتضمن عملية التدقيق فحص على أساس إختبارات لدليل الإثبات المؤيد للقيم والإفصاحات للتقارير الداخلية وكذا في القوائم المالية، كما تتضمن عملية التدقيق تقييم المبادئ المحاسبية المستخدمة والتقديرات الجوهرية التي قامت بها الإدارة .

ومع الأخد بعين الاعتبار بأن التسويات المطلوبة والمتمثلة في القيام بالجرد المادي القانوني لكل من التثبيتات والمخزونات والتي كان من الممكن تحديد ضرورتها إذا تمكنا من الاقتناع بالكميات الفعلية والحقيقة للمخزونات والتثبيتات .

وبناءا على جميع الملاحظات التي تم الإشارة إليها من خلال هذا التقرير نصادق بتحفظ على أن الحسابات والقوائم المالية للمؤسسة في 2022/12/31 ، منتظمة وصادقة في جميع جوانبها المعتبرة وفقا المبادئ والقواعد المحاسبية المعمول بها.

حرر بتاريخ 15 أفريل 2022.

ثانيا: التقرير الخاص

مكتب محافظة حسابات متليلي الشعانبة

إلى السيد أعضاء الجمعية العامة لمؤسسة AAA

التقرير الخاص بإجراءات الرقابة الداخلية

بمقتضى الأحكام التالية:

- المادة 25 من قانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد؛
- الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1359 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 المؤرخ في 26 ماي 2008، المحدد لمعايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وآجال إرسالها؛
- القرار المؤرخ في 25 جوان 2013، المحدد لمحتوى معايير تقارير محافظ الحسابات؛
- المقرر رقم 23 المؤرخ في 15 مارس 2017، يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق:
- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي

قمنا بتقييم إجراءات نظام الرقابة الداخلي لمؤسسة AAA بمتليلي في الفترة ما بين 01 /01 /2022 إلى غاية 31 2022/12 .

حيث تعتبر سلامة ومصداقية المعلومات المحاسبية ذات صلة باجراءات نظام الرقابة الداخلي للمؤسسة و المتواجدة في القوائم المالية الختامية، بحيث تستمد هذه الأخيرة دليل صحتها وسلامتها من قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

وفي إطار أداء مهمة التدقيق وبعد الاطلاع وفحص مختلف الإجراءات والوسائل، نود أن نلفت انتباهكم إلى أن إجراءات الرقابة الداخلية على مستوى الشركة حيث لاحظنا وجود ضعف لنظام الرقابة الداخلي وهو ما يحول دون تحقيق الأهداف المرجوة.

وعليه بغية تحسين نظام الرقابة الداخلية على مستوى المؤسسة يتطلب الأمر:

وضع هيكل تنظيمي واضح يتضمن ويفصل بين المصالح اللازمة (مصلحة تسيير المخزون، مصلحة المشتريات، مصلحة المالية، مصلحة الإنتاج، مصلحة المبيعات..)، الفصل بين مهام المسير والمهام الأخرى (تموين، تحصيل، تسديد).

وضع دليل إجراءات عام وخاص بكل مصلحة ،التعامل بالوصولات والطلبيات مع الزبائن والموردين واستعمال وثائق الإدخال والإخراج للمخزون، القيام بالجرد المادي السنوي للمخزونات والتثبيتات.

غرداية في: 15 أفريل 2022

محافظ الحسابات.

خامسا: خلاصة.

لقد أصبحت مهنة المحاسبة الآن تلعب دورا فاعلا من خلال مجموعة من الأساسيات والمقومات يساهم التنسيق فيما بينها بزيادة مقدرة المحاسب على تفسير وتحليل المعلومات المالية، مما يلبي حاجيات مستعملي القوائم المالية والتي يجب أن تتميز بالثقة والشفافية وقابلية المقارنة وتعكس الصورة الصادقة للمؤسسة لاتخاذ قرارات سليمة ورشيدة ، و لا يكون ذلك إلا من خلال جملة من الإصلاحات والقوانين منها القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي جاء بعد بتبني النظام المحاسبي المالي، الذي دخل حيز التطبيق منذ بداية سنة 2010 م ، ومن المؤكد أن تطبيق هذه الإصلاحات وتطبيق القانون ينعكس تأثيره على الجوانب المرتبطة بالمحاسبة، والمتمثلة أساسا في ممارسة مهنة المحاسبة ومنها مهنة محافظ الحسابات والاستفادة من مخرجاته والمتمثلة في التقارير التي يصدرها محافظ الحسابات سواء التقرير العام بإبداء الرأي حول عدالة وصدقة القوائم المالية أو التقارير الخاصة حسب الظروف والأحداث ، ومن هنا يمكن أن نخلص إلى أن محافظ الحسابات له مهام حدد قانون المهنة 10-01 تتمثل في :

- التأكد من صحة و انتظام الحسابات السنوية المتمثلة في القوائم المالية وذلك بتكوين ملفات العمل (الجاري /الدائم) وأخذ معلومات عامة حول المؤسسة محل التدقيق ومن تم تقييم نظام رقابتها الداخلية بإعداد برنامج عمل مناسب لفحص وتدقيق الحسابات والتأكد من حالات الغش و المخالفات والأخطاء المكتشفة، والأفعال غير المشروع .
- الخروج برأي فني محايد يمثل في التقرير النهائي العام للمعبر عن عدالة وانتظام القوائم المالية والتقارير الخاصة التابعة للتقرير العام المنصوص عليها في المرسوم التنفيذي رقم: 11-202 المؤرخ في: 2011/05/26 ، ومحتويتها الواردة في القرار المؤرخ في 2013/06/24 .
- القيام بإيصال ذلك الرأي إلى مستخدمي القوائم المالية من مساهمين أو إدارة المؤسسة أو الأطراف الأخرى كالمقرضين والزبائن والموردين و مصالح الضرائب والهيئات الحكومية، وباقي أطراف المجتمع المهتمين بتقاريره.

سادسا: المراجع:

- الأمانة العامة للحكومة، قانون 10/01 المؤرخ في 29 جوان 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة بتاريخ 11 جويلية.
- الأمر رقم 75 – 59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1359 الموافق لـ 26 سبتمبر 1975 والمتضمن القانون التجاري، المعدل والمتمم
- قانون رقم 02/04 المؤرخ 23 يونيو سنة 2004، يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية، الجريدة الرسمية، العدد 41، الصادرة بتاريخ 27 يونيو 2004.
- يوسف محمود جربوع ، مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الورق عمان، الأردن، 2000.
- محمد السيد سرايا، أصول قواعد المراجعة والتدقيق، دار المعرفة، الإسكندرية، مصر، 2002.

- خالد راغب الخطيب وخليل محمود الرفاعي، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، دار المستقبل للنشر، عمـــان، الأدردن، ط1، 2018.
- رزاق أبو زيد الشحنة، تدقيق الحسابات: مدخل معاصر وفقا لمعايير التدقيق الدولية، الإطار النظري، دار وائـــل للنشـــر، ط1، الأردن، 2015.
- عبد الفتاح محمد الصحن وآخرون، أصول المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- محمد الفاتح محمود المغربي، المراجعة والتدقيق الشرعي، دار الجنان للنشر والتوزيع، الأردن، 2016.
- المادة 02 من القرار المؤرخ في: 12 جانفي 2014، يحدد كيفيات تسليم تقارير محافظ الحسابات، الجريدة الرسمية للجمهوريـــة الجزائرية، العدد 2 الصادرة في 30 أفريل 2014.

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جـــــامـــــعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي الاجتماعي والمهني بالمؤسسات الجزائرية

تنظم بالتعاون مع: فرقة بحث معتمدة **PRFU** الموسومة بمرتكزات مهنة المحاسبة والتدقيق في بناء الاصلاح المحاسبي الجزائري

مشروع كتاب جماعي دولي بعنوان:

متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل

المحور الثاني: عولمة مهنتي المحاسبة والتدقيق من خلال مجالس المحاسبة الدولية المتعددة

عنوان المداخلة:

تطور معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في ظل التقارب مع معايير المحاسبة الامريكية

الاسم واللقب: محمد قبايلي الرتبة العلمية: أستاذ محاضر المؤسسة: جامعة البليدة 2 الهاتف: 01 36 03 0699 العنوان الالكتروني: mohamedkeb@hotmail.fr	الاسم واللقب: محمد حواس الرتبة العلمية: أستاذ محاضر المؤسسة: جامعة البليدة 2 الهاتف: 51 96 26 0674 العنوان الإلكتروني: houasmohamed@hotmail.fr

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى توضيح تطور معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في ظل مشروع التقارب مع معايير المحاسبة الامريكية، من خلال دراسة الإطار النظري والتنظيمي لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)، والتعريف بالهيئات المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية والتطورات التي عرفتها، والتطرق إلى أهم انجازات مشروع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية الامريكي. وقد توصلت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: تتميز المعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية أنها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، تفضيلها لمصلحة المستثمرين، إعطائها نظرة اقتصادية للمؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات، كما أثمرت جهود التقارب المبذولة بين المرجعية الدولية والامريكية في العديد من المشاريع المشتركة والمشاريع قصيرة الأجل من خلال تعديل بعض المعايير الأمريكية والمعايير الدولية الموجودة مسبقا لتقليل الاختلافات بينها.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية؛ معايير الإبلاغ المالي الدولية؛ مجلس معايير المحاسبة الدولية؛ مجلس المحاسبة المالية الأمريكي؛ مشروع التقارب.

Résumé:

L'objectif de cette contribution est de mettre en lumière l'évolution des normes comptables internationales et celles de reporting financier (dites: les IAS-IFRS) dans le cadre du projet de rapprochement avec les normes comptables élaborées aux USA ; et cela à travers l'exposition du cadre conceptuel des normes IAS-IFRS، les différents organismes participants dans l'élaboration des normes internationales ainsi que، les grandes lignes ou les réalisations de ce projet du rapprochement. De multiples résultats ont été tirés à travers cette étude، à savoir : les normes comptables internationales et celles de reporting financier sont inspirées du modèle de normalisation comptable anglo-saxon ; proposent de nombreux privilèges en faveur des investisseurs ; proposent une vision économique de l'entreprise permettant une meilleure prise de décision. Enfin، dans le cadre du rapprochement des deux référentiels de comptabilité plusieurs projets en communs ont été réalisés ainsi que، des amendements ou une révision globale des normes IAS-IFRS ou celles des USA a eu lieu afin de réduire les divergences des deux référentiels.

Mots clés : les normes comptables internationales ; les normes internationales de reporting financier، le conseil international des normes comptables ; le conseil américain de la comptabilité financière ; le projet du rapprochement.

مـــــقـــــــدمـــــة:

أصبحت الحاجة ملحة بعد النمو الهائل للتجارة الدولية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات العملاقة إلى وجود تنسيق وتوافق في المجال المحاسبي، بل لا بديل عن إعداد معايير محاسبية دولية تعمل بها كافة المؤسسات عند إعداد قوائمها المالية، ولأهمية المحاسبة الدولية وحتمية تطبيقها في الشركات الدولية المختلفة سواء في تعاملاتها أو في قوائمها المالية، فكان لزاما على الهيئات المهنية للمحاسبة وعلى رأسها مجلس معايير المحاسبة الدولية حاليا أن تحوي هذه الآثار من خلال وضع المعالجات المحاسبية المناسبة التي تعزز من موضوعية وفائدة مخرجاتها وتلبية احتياجات مستخدميها على المستوى الدولي والإقليمي أو المحلي، فهذه المعايير تتناول المشاكل المحاسبية وطرق معالجتها، ولهذا يجب إجراء مقارنة بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الامريكية.

ومن أهم القضايا التي طرحت مع هذا التطور الحاصل هي عملية تنسيق المعايير المحاسبية الدولية، وهذا ما أدى إلى ظهور هيئات دولية عملت على إرساء مفهوم التوحيد المحاسبي بين الدول، غير أن الهيئة المشرفة على ذلك هي لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي تم إعادة هيكلتها سنة 2001 لتصبح تحت إسم مجلس المعايير المحاسبية الدولية.

ولهذا تسعى الورقة البحثية للإجابة على الإشكالية التالية:

" **فيما تتمثل أهم تطورات معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية وما مدى تقاربها مع معايير المحاسبة الامريكية ؟** "

وللإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة إلى المحاور التالية:

المحور الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

المحور الثاني: تطور الهيئات المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية.

المحور الثالث: التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية الامريكي.

المحور الأول: الإطار النظري لمعايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS)

سنحاول من خلال هذا المحور التطرق إلى ماهية المعايير المحاسبية الدولية ومعرفة طبيعتها، والتي مهما اختلفت وتباينت فإن استحداثها جاء أساسا لخدمة المنتج المحاسبي، المتمثل في خدمة المعلومات المحاسبية والمالية من خلال معرفة شكلها، قياسها وعرضها ومسار المعالجة الذي يولد هذه المعايير.

أولا: تعريف معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي الدولية

جاءت تسمية معيار من خلال ترجمة كلمة « STANDARD » بالإنجليزية والتي تعني القاعدة المحاسبية، حيث يقصد بكلمة معيار في اللغة، بأنه نموذج يوضح ويقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، كما يمكن تعريف المعيار محاسبيا على أنه المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها، ودرجة إيصال المعلومات لمستخدميها، ويهدف المعيار المحاسبي إلى تحديد الطريقة السليمة للإفصاح عن عناصر القوائم المالية، وتأثيرها على المركز المالي للمؤسسة.

أما حسب المنظمة العالمية للمعايرة (ISO)، فإن المعيار هو وثيقة تم إعدادها بصفة جماعية ومصادق عليها من قبل هيئات معترف بها، وهذه المعايير تعالج مشاكل مشتركة ومتكررة، فهي قواعد تعطي مواصفات لأنشطة مختلفة بهدف ضمان تنظيم أمثل في سياق معين.

وبالتالي فإن معايير المحاسبة تعبر بوضوح عن أدوات قياس محاسبية في مجال التقييم المحاسبي خاصة وأن هذه المعايير تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية.

وحتى تكون للمعايير منهجية وفاعلية من حيث تطبيقها، ينبغي أن تتخذ أشكال نموذجية ومحددة، ولذلك فكل معيار محاسبي ينبغي أن يحتوي على عنوان وهدف، رقم التسجيل، مجال التطبيق و مجال التنمية والتطوير.

أما فيما يخص اللغة المستعملة لإعداد المعايير المحاسبية فنجد أنه يتم نشر مسودات الإعلان المعتمدة للمعايير المحاسبية الدولية باللغة الإنجليزية، ويقوم الأعضاء المسؤولون بموجب سلطات المجلس بإعداد الترجمة لهذه المسودات والمعايير، وتصدر بلغة بلدهم، وتوضح هذه الترجمة اسم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة.

ثانيا: خصائص معايير المحاسبة الدولية

يجب تحديد ماهية معايير المحاسبة الدولية وخصائصها بكل دقة، حيث تتميز معايير المحاسبة الدولية بمجموعة من الخصائص يمكن إيجازها فيما يلي :

- ✓ تت

ميز معايير المحاسبة الدولية بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، ومعد من طرف الممارسين المختصين لمهنة المحاسبة؛

- ✓ إ

عداد هذه المعايير يتم بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات المالية وذلك بتغليب جوهر هذه العمليات على شكلها القانوني؛

- ✓ تت

م معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة أي وفق إطار تصوري، وتوحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية وأهمية الملاحق؛

- ✓ تف

ضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة؛

- ✓ تأ

خذ معايير المحاسبة الدولية بعين الاعتبار قياس الخسارة والتدهور الفعلي في قيمة الأصول؛

- ✓ إد

خال مفهوم القيمة العادلة للتمكن من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

- ✓ الت

طبيق الاختياري لكل هذه المعايير المحاسبية الدولية والتفسيرات المتعلقة بها وليس إجباري.

ثالثا: أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية

يمكن إدراج أهداف إصدار معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

- ✓ إ

عداد ونشر معايير المحاسبة التي يتم الاسترشاد بها لإعداد القوائم المالية والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا؛

- ✓ ال

عمل على تحقيق وتحسين التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية .

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء المجلس والذين يعملون على إصدار ونشر معايير المحاسبة الدولية بالدول التي ينتمون إليها وأن يبذلوا جهودهم لتحقيق ما يلي :

- ✓ الت

أكد من أن القوائم المالية المنشورة قد أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عن ذلك؛

- ✓ إق

ناع الحكومات والشركات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بتبني معايير المحاسبة الدولية والإلتزام بها؛

- ✓ إق

ناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال والمنظمات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الإلتزام؛

- ✓ إق

ناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام الشركات بإتباع معايير المحاسبة الدولية لإعداد وتحضير القوائم المالية؛

- ✓ ال

عمل على اكتساب الدعم الدولي وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

رابعا: مزايا استخدام معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية

يمكن اختصار المزايا الناتجة عن استخدام معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية في العناصر التالية:

- –معايير الإبلاغ المالي الدولية قائمة على المبادئ: تستند معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية على المبادئ ويمكن تطبيقها في مناطق عديدة وفي إطار أنظمة قانونية مختلفة .حيث ينص النظام الأساسي لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي على وجوب استناد المعايير على مبادئ مصرح عنها بوضوح من خلال الإطار المفاهيمي، وليس وفق قواعد تفصيلية واجبة الاتباع بحسب الحالات.
- تحقيق ميزة قابلية البيانات المالية للمقارنة: استخدام المرجع المحاسبي الدولي (IAS/ IFRS) يجعل من الممكن ليس فقط مقارنة البيانات المالية للشركات العاملة في نفس قطاع ولكن أيضا إمكانية المقارنة بين شركات تنتمي إلى قطاعات مختلفة.
- معايير الإبلاغ المالي الدولية ليست إلزامية من حيث المبدأ: باعتبار أن معايير الإبلاغ المالي الدولية يرجع أصلها إلى" القانون العام " فالمبادئ الواردة في الإطار المفاهيمي لهذا المرجع الدولي لا تأخذ صفة إلزامية.
- تحقق مزايا للشركات الناشطة في الخارج: يضمن استخدام المعايير الدولية في البلدان التي أقيمت فيها فروع شركة معينة إمكانية توظيف هذه الفروع لمختصين ماليين محليين تم تدريبهم وفق نفس المبادئ المحاسبية التي تعمل على أساسها مجموعة الشركة، وهو ميزة لفائدة الشركات ذات النشاط في الخارج يجب مراعاتها بالنسبة لبيئة الرقابة الداخلية، وهذه الميزة ناجمة عن الامتداد الجغرافي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية.
- الجمع بين خصائص الشفافية والمساءلة والكفاءة: تشير مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية إلى أن معاييرها ذات جودة عاليـــة، حيث أنها تجمع بين خصائص الشفافية والمساءلة والكفاءة للأسواق المالية في جميع أنحاء العالم .وفيما يلي شرح مختصـــر لهـــذه الخصائص:

- ✓ تح

قيق الشفافية يكون من خلال تعزيز قابلية المقارنة الدولية للمعلومات المالية وجودتها، وتمكين المستثمرين وغيرهم من المشاركين في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة؛

- ✓ تع

زز معايير الإبلاغ المالي المساءلة من خلال تقليص الفجوة بين أصحاب الأموال والأشخاص الذين عهد إليهم بإدارة الأمـــوال، وتوفر لهم المعلومات اللازمة لتولي الإدارة كما أن لتلك المعايير أهمية بالنسبة للهيئات التنظيمية في جميع أنحاء العالم باعتبارهـــا مصدرا لمعلومات قابلة للمقارنة عالميا؛

- ✓ ت

ساهم المعايير في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، وبالتـــالي تحسين عملية تخصيص رأس المال بالنسبة للشركات، يؤدي استخدام لغة محاسبية واحدة موثوق فيها إلى خفض تكلفة رأس المال وتقليل تكاليف إعداد التقارير المالية الدولية.

المحور الثاني: تطور الهيئات المصدرة لمعايير المحاسبة الدولية

أثمرت جهود الهيئات الدولية للتوحيد والتوافق المحاسبيين في تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973، والتي بدورها اهتمت بوضع أسس محاسبية دولية مشتركة إضافة إلى هيئات أخرى، وهذا ما سنراه في هذا المحور.

أولا: تقديم لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

تعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية، من بين الهيئات التي سعت وعملت على وضع أسس ومعايير محاسبة دولية متفق عليها.

1. نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 29 جوان 1973 بلندن، إثر إتفاق بين الجمعيات والمعاهد الرائدة في كل من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، اليابان والولايات المتحدة الأمريكية تحت إشراف "HeryBenson"، كان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية الدولية، وأن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، واعتبرت لجنة معايير المحاسبة بعد تشكيلها هيئة مستقلة ذات مسؤولية، تصدر بإسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

كانت تمول أنشطة لجنة معايير المحاسبة الدولية عن طريق المساهمة والدعم من المنظمات المهنية والمنظمات الأخرى ذات العضوية في مجلسها والشركات المتعددة الجنسيات والمؤسسات المالية ومكاتب المحاسبة والتنظيمات الأخرى، بالإضافة إلى إيرادات منشورات لجنة الإتحاد الدولي للمحاسبين.

قامت اللجنة منذ نشأتها سنة 1973 إلى غاية هيكلتها في نهاية سنة 2000 بإصدار 41 معيار محاسبي دولي (IAS)، كما أصدرت أكثر من 18 تفسير لتلك المعايير بواسطة اللجنة الدائمة للتفسيرات معايير المحاسبة الدولية، كما تقدم أيضا الهيئة الإدارية إرشادات حول معنى هذه المعايير.

2. أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية

تتمثل الأعمال التي سعت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيقها في النقاط التالية:

- ✓ صـ

ياغة ونشر معايير محاسبة ذات النفع العام والواجب العمل بها عند عرض القوائم المالية، وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم ؛

- ✓ الـ

عمل بشكل عام على تحسين وانسجام المعايير والإجراءات المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية؛

- ✓ ضـ

مان عدم تعارض معايير المحاسبة الدولية والمحلية من أجل ضمان حلول عالية الجودة.

3. أسباب ودواعي إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية

واجهت معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية، عدة صعوبات خصوصا فيما يتعلق بالمصداقية والجودة والشفافية وكذا مستوى القبول العالمي لها، هذا ما أدى إلى الحاجة لوجود تنظيم جديد للجنة، وفيما يلي أهم العوامل التي ساهمت في إظهار الحاجة إلى تنظيم جديد لجنة معايير المحاسبة الدولية فيما يلي :

- ✓ س

رعة نمو الأسواق الرأسمالية العالمية؛

- ✓ ا

لمجهودات التي تبذلها المنظمات العالمية (البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة) والإقليمية (الاتحاد الأوربي) في القضاء على العوائق التي تواجهها التجارة العالمية ؛

- ✓ الت

وجه نحو تدويل تنظيم الأعمال؛

- ✓ ز

يادة تأثر معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الأمريكية؛

- ✓ ت

سارع ظهور العمليات الاقتصادية الجديدة؛

- ✓ ز

يادة الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوق بها.

ثانيا: تقديم مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

بعد أن تطرقنا في الجزء السابق للجنة معايير المحاسبة الدولية، فإننا سنحاول في هذا المطلب التعرف على مجلس معايير المحاسبة الدولية.

1. نشأة و تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية

ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير، ليصبح الشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية والذي يقع على عاتقه مسؤولية تطوير معايير المحاسبة الدولية، ففي 20 ماي 2000 باسكتلندا تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية والشكل القانوني لها، لتسمى بعدها بمجلس معايير المحاسبة الدولية، والذي أعتبر ابتداء من أفريل 2001 المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية، وقد قام هذا الأخير منذ سنة 2001 بإصدار ثمانية عشر (18) معيارا دوليا للإبلاغ المالي مع تغيير تسمية المعايير من أجل التمييز بين المعايير الجديدة وتلك التي ورثها عن اللجنة.

كما اتفق على تعميم مصطلح معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) على كل معايير المحاسبة الدولية (IAS) ومعايير الابلاغ المالي الدولية (IFRS). فمعايير(IFRS) كافية لأنها أوسع وأشمل وتتضمن في مضمونها كلا من الجانب المالي والمحاسبي. ولأن هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية أساسا، هو المعلومة المالية وليس المعلومة المحاسبية. وابتداء من 2001 أصبح المجلس هيئة حرة، مستقلة،

غير حكومية، لا تهدف إلى الربح؛ تسهر على تحضير وتبني ونشر المعايير، تعديلها وإلغائها أحيانا. كما اتخذ قرار بحيث كل معيار ألغي لا يستعمل رقمه واسمه من جديد وكل معيار جديد ظهر ابتداء من 2001 يظهر بإسم معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم... (IFRS).

2. مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية

يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمجموعة من المهام والمتمثلة في:

- ✓ إ

عداد ونشر المعايير الدولية للإبلاغ المالي؛

- ✓ ن

شر مذكرات الإيضاح حول مشاريع المحاسبة الجارية؛

- ✓ ت

شكيل اللجان الاستشارية المتخصصة في تقديم رأيها حول المشاريع الاستشارية المهمة؛

- ✓ ال

قيام بدراسات في الدول المتقدمة والناشئة للتأكد من قابلية المعايير الدولية للإبلاغ المالي للتطبيق في محيط متنوع ومتباين؛

- ✓ تع

يين الإداريين وكل الأعضاء القائمين على المجلس.

3. الهيكل التنظيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية

يتشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر (14) عضوا يتم تعيينهم على أساس خبرتهم وكفاءتهم، بحيث يشغل 12 عضوا منهم للقيام بمهامهم ويسخرون كل وقتهم لأعمال المجلس، ويتقاضون على ذلك أجرا ويتوزعون حسب الشروط التالية:

- ✓ خم

سة (5) أعضاء على الأقل لديهم خبرة في ممارسة المراجعة؛

- ✓ ث

لاثة (3) أعضاء على الأقل لديهم خبرة في إعداد القوائم المالية؛

- ✓ ث

لاثة (3) أعضاء على الأقل لديهم خبرة كمستعملين للقوائم المالية وعضو واحد على الأقل لديه خبرة أكاديمية (باحث جامعي).

كما أن من بين الأعضاء الاثنا عشر (12) الذين يعملون وقتا كاملا، سبعة أعضاء (7) توكل إليهم مسؤوليات رسمية للربط بين الهيئات الوطنية للتوحيد، حتى يتسنى تحقيق تقارب بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية.

إضافة إلى إثنا عشرة عضوا السابق ذكرهم هناك عضوان يعملان بوقت جزئي بمعنى أنهم لا يسخرون كل وقتهم في المهام الموكلة لهم، كما أنهم يتقاضون أجرا كذلك.

يشغل أعضاء المجلس مهامهم لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، شريطة أن يتخل الأعضاء الدائمين عن كل العقود التي تربطهم مع الجهات التي توظفهم، خصوصا إذا كانت لهذه العلاقات تأثير على استقلالية أعضاء المجلس.

و يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الإداريين، من بين أعضاء المجلس المكلفين بتوظيف الطاقم الإداري للمجلس ونجد:

- الم

دير الفني: والذي يشترط أن يكون عضو بالمجلس، ويكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له الحـــق في التصويت.

- الم

دير التجاري: باعتباره مسؤولا عن النشر وحقوق إعادة النشر والاتصال مع الموظفين.

ثالثا: تقديم المجلس الاستشاري للمعايير ولجنة التفسيرات

إضافة إلى الهيئات المحاسبية الدولية السابقة هناك هيئات أخرى ساهمت في تطوير مهنة المحاسبة وتقليل الفروقات المحاسبية بين الدول.

1. المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية

المجلس الاستشاري لمعايير الإبلاغ المالي الدولية هو الهيئة الاستشارية الرسمية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وأمناء مؤسســـة معـــايير الإبلاغ المالي الدولية .تم إنشاؤه سنة 1981، وينصب تركيزه على تقديم الدعم والمشورة الاستراتيجية لمؤسسة معايير الإبلاغ المالي. حيث تتمثل الأهداف الرئيسية للمجلس الاستشاري فيما يلي:

- ✓ تق

ديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يتعلق بأولويات عمله؛

- ✓ إ

علام المجلس بمضامين وانعكاسات المعايير المقترحة على مستخدمي ومعدي القوائم المالية؛

- ✓ تق

ديم المشورات الأخرى لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو الأمناء.

ومن بين مهامه لتحقيق تلك الأهداف نذكر:

- ✓ م

راجعة استراتيجية المجلس وخططه والتعليق عليها؛

- ✓ إ

عداد تقرير سنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه والقيام بأعماله.

يتألف المجلس الاستشاري من مجموعة واسعة من الأعضاء الذين يمثلون أفرادا ومؤسسات لها مصلحة في إعداد التقـــارير الماليـــة الدولية، فهو يضم 50 عضوا من الأطراف المعنية على المستوى الدولي ويتم تعيين رئيسه من قبل أمناء المؤسسة، ولا يمكن لهذا الرئيس أن يكون عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو أحد موظفيه، كما تتم دعوته لحضور اجتماعات الأمناء والمشاركة فيها، ويجتمع المجلس الاستشاري في لندن مرتين في السنة على الأقل وذلك لمدة يومين.

2. لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRIC)

لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية هي الهيئة التفسيرية لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وهي تعمل مع المجلس في دعم تطبيق هذه المعايير .وقد أنشأ الأمناء هذه اللجنة في شهر مارس من سنة 2002 لتحل محل لجنة التفسيرات المالية التي أنشأت في سنة 1996، وهدفها توضيح كيفية تطبيق المعايير وذلك بتقديم التوضيحات اللازمة حول المعايير المحاسبية إذا استلزم الأمر.

وتتكون هذه اللجنة من أربعة عشر (14) عضوا يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد ويتمثل دورها في:

- ✓ التفسير والتعليق وقياس تطبيق معايير المحاسبة الدولية ضمن نطاق الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وذلك بشكل متجانس للمعايير بالإضافة إلى تنفيذ المهام التي يطلبها المجلس؛
- ✓ تقديم التفسيرات والحلول التطبيقية لإثراء الجمهور المهتم، كما تنسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان حلول ذات جودة عالية.

المحور الثالث: التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية الامريكي

ينبغي التذكير والتأكيد، على وجود مرجعيتين دوليتين في المحاسبة: المرجعية المحاسبية الدولية (IFRS) التي يتولى تحضير معاييرها وتبنيها ونشرها مجلس معايير المحاسبة الدولية والمرجعية المحاسبية الأمريكية (US GAAP) التي يتولاها مجلس المحاسبة المالية الأمريكي وهو مجلس تأسس في سنة 1973 من طرف (AICPA) ويؤثر كثيرا على العالم الانكلوساكسوني (الولايات المتحدة، أستراليا كندا وانجلترا).

أولا: عرض مشروع التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية الامريكي

لقد ساعدت الأحداث التي وقعت بين منتصف العام 2000 وأواخره على زيادة الضغط على اللجنة وتسريع وتيرته من أجل تحقيق التقارب التام بين مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما ومعايير الإبلاغ المالي الدولية، وتم إضفاء الطابع الرسمي على التقارب الأساسي طويل المدى بين المرجعين شهر أكتوبر من سنة 2002، عندما وقع كل من مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية على اتفاقية التقارب بين المرجعين الدوليين.

هذه الاتفاقية المعروفة باسم اتفاقية نورولك "Norwalk Agreement" تعبر عن التزام كل من المجلسين بتطوير معايير عالية الجودة ومتوافقة، والتي يمكن استخدامها لكل من الإبلاغ المالي المحلي والدولي، وذلك من خلال القضاء على الاختلافات الرئيسية بين معايير الإبلاغ المالي الدولية ومبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموما، وأيضا تنسيق الأنشطة المستقبلية.

أصدرت مذكرة تفاهم وافق من خلالها المجلسان على التزامهما بتطوير معايير محاسبية متوافقة وعالية الجودة يمكن إستخدامها على الصعيدين المحلي والعابر للحدود، كما تعهد المجلسان باستخدام أفضل المعايير بأسرع ما يمكن تطبيقه على إثرها أصدر مجلس (IASB) سنة 2006، وتنسيق برنامج عملهما للمحافظة على التوافق كلا المجلسين سلسلة من المشاريع القصيرة والطويلة الأجل تهدف إلى القضاء على الإختلافات بين مجموعتي المعايير، كما اتفقا على أنه في حالة ما إذا كان أحد المعيارين سواء كان دولي أو أمريكي هو الأفضل بشكل واضح، فعلى الطرف الآخر أن يعتمد هذا المعيار، أما في حالة معايير كلا المجلسين تحتاج إلى تحسين فيجب العمل سويا على تحسينها.

تم تحديث هذا الإتفاق عدة مرات (2006 و2008) ، لكن الهدف كان دائما هو تحقيق التقارب بين مجموعتي المعايير على أن يكون هذا التقارب في المبادئ وليس في نصوص الكلمات، وقد تم تأييد المشروع المشترك بين المجلسين بشكل متكرر من طرف العديد من المجموعات وذلك باعتباره خطوة أساسية للطريق نحو مجموعة واحدة من العالمية مثل مجموعة (G-20) 20، التي يؤكدان فيها على هدفهما المشترك، ويوضحان بأن:" مجموعة مشتركة من المعايير العالمية عالية الجودة " تظل الأولوية الإستراتيجية طويلة الأجل، وقد تم تحديد برنامج عمل مشترك يهدف للوصول إلى معايير محاسبية مشتركة ذات جودة عالية تستعمل على مستوى الأسواق المالية الدولية.

وقد تم تحقيق خطوة هامة جدا في شهر نوفمبر 2007 نحو إستخدام معايير التقارير المالية الدولية في الولايات المتحدة الأمريكية عندما قامت هيئة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة (SEC) بإلغاء شرط تسوية القوائم المالية بالنسبة للشركات الأجنبية التي تستخدم المعايير الدولية ، مع ذلك من أجل(FASB & IASB) .

ثانيا: إنجازات التقارب بين مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس المحاسبة المالية الامريكي

يمكن القول أنه تم الإنتهاء من بعض مواضيع التقارب بنجاح، كما تم الإنتهاء من مواضيع أخرى مع نجاح جزئي في التقدم نحو معايير متقاربة، ولكن لا تزال بعض الاختلافات، وبعض المشاريع إما توقفت أو أدت إلى إنشاء معايير مختلفة لأنه في نهاية المطاف المجلسين لم يتوصلا إلى توافق في وجهات النظر حولها، بالإضافة إلى وجود مواضيع أخرى تم تأجيلها من أجل التركيز أكثر على المواضيع التي صنفت ذات أولوية عالية، والتي لا يزال المجلسين يعملان عليها حتى يومنا هذا.

مع هذا فقد أثمرت الجهود المبذولة في العديد من المشاريع المشتركة والمشاريع قصيرة الأجل تعديل بعض المعايير الأمريكية والمعايير الدولية الموجودة مسبقا لتقليل الاختلافات بينها، كما تم اعتماد بعض المعايير الأمريكية والدولية الجديدة ذات المحتوى نفسه أو تقريبا نفسه، ويمكن عرض بعض الإنجازات الهامة التي تحققت، فيما يلي:

- أ

نجز المجلسين مشروعا مهما فيما يخص المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال أين كانت النتيجة هي إصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (03).

- الت

قدم المحقق في المحاسبة عن شهرة المحل، أين قام (IASB) باستبدال معيار المحاسبة الدولي (IAS 22) بالمعيار (IAS 36) والذي لا يسمح بإطفاء شهرة المحل.

- الت

قدم الملموس في المحاسبة عن العمليات المتوقفة، أين تم الإتفاق على أن المعيار الأمريكي هو الأفضل، وقام (IASB) باستبدال المعيار (IAS 35) بمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (05) الأصول الثابتة الموجهة للتنازل.

- ف

يما يتعلق بـ " التغيرات المحاسبية "، قام (FASB) بتعويض الرأي APB20 الذي يتطلب وجود أثر تراكمي للتغير

في مبدأ محاسبي لم يتم أخذه بعين الإعتبار في الفترة التي حدث فيها التغير وأصدر معيارا جديدا رقم 154 متوافق مع المعيار (IAS 08) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية و تصحيح الأخطاء.

- الت

قدم المنجز في المرحلة الأولى الخاصة بالأهداف والخصائص النوعية من العمل المشترك حول مشروع الإطار المفاهيمي 2010.

- أم

ا فيما يخص القيمة العادلة فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (13) في ماي 2011 بعنوان قياس القيمة العادلة الذي كان ساريا ابتداء من جانفي 2013، وكان هذا المعيار متوافق مع (SFAS 157) من حيث تعريف القيمة العادلة ومستويات قياسها ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها.

- إ

صدار معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (15) " الإيراد من العقود مع العملاء " في شهر ماي 2014 وبدأ تطبيقه في جانفي 2018، يقارب هذا المعيار بين معايير المحاسبة الدولية والمعايير الأمريكية بشأن الاعتراف بالإيرادات، حيث سيحسن هذا المعيار التقارير المالية عن الإيرادات ويحسن قابلية المقارنة بين الإيرادات في القوائم المالية على الصعيد العالمي.

- ك

ما صدر تحت مظلة جهود التقارب بين الجهات المختصة بوضع معايير المحاسبة الأمريكية ومعايير المحاسبة الدولية، معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (16) "عقود الإيجار" في جانفي 2016 وبدأ تطبيقه في جانفي 2019، يلغي المعيار الجديد استخدام النموذج المحاسبي المزدوج للمستأجرين بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (17) عقود الإيجار والذى يميز بين عقود التأجير التمويلي ضمن الميزانية وعقود التأجير التشغيلي خارج الميزانية بدلا من ذلك يقترح المعيار نموذجاً بديلاً للمحاسبة ضمن الميزانية.

مع ذلك شهد الجدول الزمني للمشروع المشترك تأخيرا كبيرا عن الوقت الذي حدد فيه أصلا، حيث تم في البداية تحديد سنة 2011 كموعد لانتهاء التقارب في المشاريع الرئيسية إلا أنه لم يتم الوصول إلى الأهداف المسطرة لتراجع التاريخ المستهدف إلى ما بعد 2012 ولا يزال إلى حد اليوم، ويبقى السؤال ما إذا كان هدف الوصول إلى مجموعة واحدة من المعايير سيتحقق بسبب وجود الكثير من التحديات والصعوبات التي لا تزال قائمة.

خـــاتـــــمة:

من خلال ما تم تناوله في هذه الدراسة يتضح لنا جلياً، أن كلا من التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين لم يكن تبنيهما من قبل دول العالم كخيار وإنما جاء كحتمية فرضتها التطورات المختلفة الحاصلة في عدة مجالات، والتي أسفرت عن مشاكل بسبب إختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول، ومن أجل التقليل من هذه الإختلافات ظهرت هيئات ومنظمات محاسبية دولية كثيرة سعت كلها إلى إرساء قواعد وأسس محاسبية متفق عليها عموما، ونجد من أهمها لجنة المعايير المحاسبية الدولية التي استطاعت تحقيق قبول معتبر من قبل الكثير من الدول، ليواصل عملها بداية من عام 2001 مجلس المعايير المحاسبية الدولية الذي سعى للتحقيق التقارب مع مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي ليساير ويواكب التغيرات الاقتصادية السائدة في البيئة الامريكية وتكريس الممارسة المحاسبية الدولية وفق المعايير المحاسبية الدولية بشكل واضح مما يزيد من موثوقية وجودة المعلومات المالية.

نتائج الدراسة: من خلال هذه الدراسة يمكن الوصول إلى النتائج التالية:

- ✓ تهدف المعايير الدولية للمحاسبة إلى مساعدة المستثمرين الدوليين في اتخاذ قرارات الاستثمار في الأسواق المالية العالمية، بتوفير معلومات مالية شفافة وموثوق فيها وقابلة للمقارنة دوليا عن الوضعية المالية والأداء المالي وسيولة الخزينة في المؤسسات.
- ✓ كما تهدف هيئات المحاسبة الدولية إعداد ونشر معايير المحاسبة التي يتم الاسترشاد بها لإعداد القوائم المالية بما يحقق المصلحة العامة، مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عمليا؛ والعمل على تحقيق وتحسين التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية .
- ✓ أهم ما يميز المعايير الدولية للمحاسبة ولإعداد التقارير المالية هو أنها مستمدة من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوسكسوني، تفضيلها لمصلحة المستثمرين، إعطائها نظرة اقتصادية للمؤسسة ومساعدتها في اتخاذ القرارات.
- ✓ تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة يسمح للمؤسسات الجزائرية بالولوج إلى الأسواق المالية الدولية، والتي من بين شروطها تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، وذلك ما يمكنها من إدراج أسهمها في الأسواق المالية الدولية والبحث عن موارد مالية جديدة.
- ✓ أثمرت جهود التقارب المبذولة بين المرجعية الدولية والامريكية في العديد من المشاريع المشتركة والمشاريع قصيرة الأجل تعديل بعض المعايير الأمريكية والمعايير الدولية الموجودة مسبقا لتقليل الاختلافات بينها، كما تم اعتماد بعض المعايير الأمريكية والدولية الجديدة ذات المحتوى نفسه أو تقريبا نفسه.

الهوامش والمراجع:

1. عبد المؤمن تاني ويوسف بوعيشاوي، **متطلبات الافصاح المحاسبي في ظل معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية**، مجلة أبحاث اقتصادية معاصرة، مجلة علمية محكمة دولية متخصصة دورية تصدر عن كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة عمار ثليجي بالأغواط، الجزائر، العدد الاول، 2019.
2. م

عايير المحاسبة الدولية، **الصفحات الزرقاء**، الجزائر، 2008.

3. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية** (IAS/IFRS)، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداود، الجزائر،2009.
4. مح

مد محمود عبد ربه، **المعايير المحاسبية المصوبة ومشكلات التطبيق**، جامعة عين الشمس لنشر، الأردن، 2005.

5. م

نشورات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردنيين، **المعايير المحاسبية الدولية**، عمان، الاردن، 2014.

6. ي

وسف محمود جربوع، سام عبد الله حلمي، **المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية**، مؤسسة الوراق، الأردن، 2002.

.7 ز

هير بركم ، **محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية**، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية علوم مالية ومحاسبية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي –أم البواقي، السنة الجامعية 2018-2019.

.8 م

دني بن بلغيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية بالتطبيق على حالة الجزائر**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

.9 و

منذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كل المنظمات المحاسبية المهنية والأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين والذي كان يضم 200 هيئة.

10. حمدان مأمون، عضو جمعية المحاسبين القانونيين، **محاضرات مقدمة حول المعايير المحاسبة الدولية**، كلية الإقتصاد، قسم المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا.

11. حسين القاضي وحمدان مأمون، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008.

12. جمعة حميدات وابراهيم النخالة، **منهاج خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS Expert)**، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.

13. حمزة العرابي، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق**، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية علوم التسيير، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2013.

14. لخضر لعلاوي، **معايير المحاسبة الدولية (دروس وتطبيقات محلولة)** ، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2012.

15. جميلة الجوزي، **المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS**، مطبوعة ملخصة لمعايير المحاسبة الدولية، موجهة لطلبة السنة الثانية مالية ومحاسبة وطلبة ماستر محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر03، 2004.

16. مرزوقي مرزقي و محمد حولي، **مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة منادية للتوحيد المحاسبي**، ورقة بحثية مقدمة ضمن فعاليات الملتقى العلمي الدولي حول: الإصلاح المحاسبي في الجزائر، من تنظيم كلية العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح –ورقلة، المنعقد يومي 29 و 30 نوفمبر 2011.

17. علي جلابة والهادي لرباع، **مستقبل المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال الأمريكية**، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارة، مجلة علمية دولية محكمة سداسية تصدر عن مخبر المحاسبة والمالية والجباية والتأمين بالتعاون مع كلية العلوم الاقتصادية، جامعة العربي بن المهيدي أم البواقي، العدد الثامن، ديسمبر2017.

– تجدر الإشارة الى أن القواعد المحاسبية في أمريكا والعالم الانكلوساكسوني لا تفرضها نصوص قانونية وتنظيمية عكس ما هو عليه الحال في الدول الأخرى.

– ولقد استخدمت لغة الاتفاقية مصطلح **التوافق** بدلا عن **التقارب**، ولكن الأهداف المعلنة كانت واضحة حول التقارب.

– في شهر فيفري من سنة 2006 نشر مجلسا معايير المحاسبة الدولية والمحاسبة المالية "مذكرة التفاهم".

- يتضمن برنامج العمل جزئيين. جزء يخص التنسيق والتقارب للمدى القصير 2008، وجزء يخص مشاريع أخرى. اجتمع الطرفان في 2008/09/11 من أجل المصادقة على ما تم إنجازه خلال الفترة 2006/ 2008 وحددا المشاريع المشتركة التي يجب إنهاؤها إلى غاية 2011.

- E ric Daucasse، **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS، De Boeck**، Paris، 2005.
- B ernard Raffounier، Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS، 2ème éd، Economica، Paris، 2005.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير

مخبر التطبيقات الكمية و النوعية للارتقاء الاقتصادي الاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

فرقة بحث معتمدة : مرتكزات مهنة المحاسبة و التدقيق في بناء الإصلاح المحاسبي الجزائري **PRFU**

مداخلة بعنوان :

تحديات مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل التعليم المحاسبي في الجزائر

محور المداخلة: التعليم المحاسبي وارتباطه بجودة مهنتي المحاسبة والتدقيق

المشاركين:		
الاسم واللقب	منال حاجي	حنان عجيلة
المؤسسة الجامعية	جامعة قاصدي مرباح–ورقلة–	جامعة غرداية
الكلية	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير	كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
الدرجة	طالبة دكتوراه	أستاذ محاضر ب
التخصص	محاسبة وجباية معمقة	انظمة المعلومات ومراقبة التسيير
البريد الالكتروني	menal1997hadji@gmail.com	hananeadjila@yahoo.fr
رقم الهاتف	0667197865	0658835152

الملخص :

تسعى هذه الدراسة لتسليط الضوء على مهنتي المحاسبة و التدقيق و إبراز أهم التحديات التي تواجه هذه المهن في ظل التعلـــيم المحاسبي في الجزائر من خلال معالجة إشكالية تتمحور حول : ما هي أهم التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في ظل التعلـــيم المحاسبي في الجزائر؟ وللخروج بنتائج للدراسة اتبعنا المنهج الوصفي وذلك بالتطرق لمختلف مفاهيم مهنة المحاسبة والتدقيق وتناولنا أهم شروط مزاولة هذه المهن كما تم التطرق لدور التعليم المحاسبي في تطوير مهاراتها المهنية و التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر .

الكلمات المفتاحية : مهنة المحاسبة ، مهنة التدقيق ، تعليم محاسبي ، تأهيل علمي ، مدقق داخلي.

Summary :

This study seeks to shed light on the professions of accounting and auditing and to highlight the most important challenges facing these professions in the light of accounting education in Algeria by addressing a problem centered around: What are the most important challenges facing the profession of accounting and auditing in light of accounting education in Algeria? In order to come up with the results of the we followed the descriptive approach by touching on the various concepts of ،study .the accounting and auditing profession

Keywords: the accounting profession ،the audit profession ،accounting education ، internal auditor.،scientific qualification

مقدمة :

إن كل ما يمر به العالم الاقتصادي من تحديات التي فرضتها عليه العولمة و كذلك الأزمات الاقتصادية التي معظمهـــا أزمـــات مالية، وحتى لا يخفى علينا أن السبب الرئيسي لهذه الأزمات مرتبط بمهنة المحاسبة والتدقيق لذلك نجد معظم دول العالم تولي أهمية كبيرة لهذه المهن وذلك بإنشاء جمعيات ومنظمات تهتم بها و بناء مهارات بتأهيلها علميا وعمليا لرفع من مستوى المهنة بهدف الحصول على تقارير حيادية وموضوعية ومصداقية الحسابات لتجنب حدوث هذه الأزمات.

والجزائر كغيرها من الدول تسعى لتطوير المهنة و الوصول بها إلى أعلى مستوى من التوافق المهني من خلال تكـــريس كـــل هياكلها ومؤسساتها الأكاديمية والتعليمية، لكن على الرغم من كل الجهود المبذولة من طرف الدولة للسير قدما بمهنتي المحاسبة والتدقيق إلا أنه يبقى هناك قصور تشوبها من حيث طرق التعليم و التكوين و نقص الدورات ومراكز التأهيل .

إشكالية البحث: على ضوء المعلومات المطروحة سابقا يمكننا صياغة الإشكالية الرئيسية التالية:

ما هي أهم التحديات التي تواجه مهنتي المحاسبة والتدقيق في ظل التعليم المحاسبي في الجزائر ؟

الأسئلة الفرعية : وفي هذا الإطار يمكن طرح التساؤلات الفرعية الآتية :

- ما المقصود بمهنة المحاسبة و مهنة التدقيق ؟
- ماهي أهم الشروط التي يجب توفرها لمزاولة مهنتي المحاسبة والتدقيق ؟
- ماهي العلاقة التي تربط التعليم المحاسبي بكل من مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق ؟

فرضيات الدراسة :

- أبرز التحديات التي تواجه مهنتي المحاسبة و التدقيق هو ضعف التكوين و التعليم المحاسبي .
- أهم الشروط التي يجب توفرها لمزاولة مهنتي المحاسبة و التدقيق هي التأهيل العلمي و العملي.

أهداف البحث :

- التعرف على مهنتي المحاسبة والتدقيق
- إبراز دور التعليم المحاسبي في تطوير من مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق.
- التعرف على التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر .

منهج الدراسة :

- استخدمنا المنهج الوصفي بهدف الإجابة على الإشكالية الرئيسية و التساؤلات الفرعية وإثبات صحة الفرضيات .

محاور البحث :

- تم تقسيم هذه الورقة البحثية إلى ثلاثة محاور، بحيث يتناول المحور الأول مدخل عام لمهنة المحاسبة والتدقيق، والمحور الثاني تطرقنا فيه للعلاقة بين التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والتدقيق، كما تطرقنا في المحور الثالث للتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق.

المحور الأول: مدخل عام لمهنة المحاسبة والتدقيق

أولا: مهنة المحاسبة

❖ **مفهوم مهنة المحاسبة :**

المهنة لغة :تعني العمل ،والعمل يحتاج إلى خبرة ومهارة أما **اصطلاحا:** فهي مجموعة من الأعمال التي تتطلب مهارات معينة يؤديها الفرد.

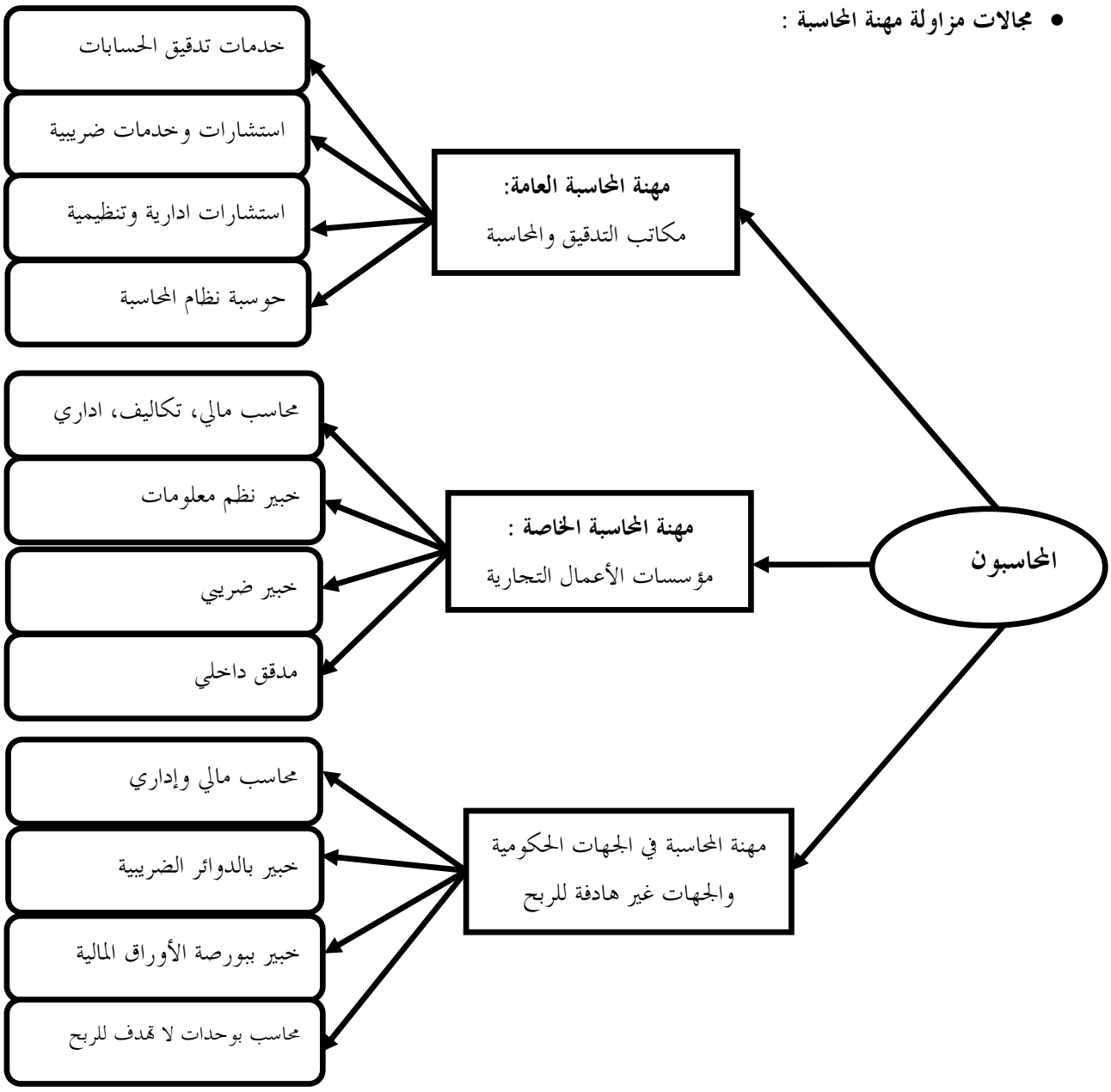
ووفق ما ورد في موسوعة العلوم الاجتماعية في مقالها عن المهن فقد عرفت المهنة على أنها " ميزة إمتلاك أسلوب فكري معين مكتسب بالتدريب الخاص و الذي بالإمكان تطبيقه في كل ناحية من نواحي الحياة المختلفة" كما عرفتها الموسوعة أيضا على أنها " الحرفة التي تشتمل على مجموعة من المعارف العقلية ، فضلا عن مجموعة ممارسات أو خبرات أو تطبيقات تهيكل المهنة".

تعريف مهنة المحاسبة : هي مهنة منظمة تختص بتسجيل و تلخيص و تبويب الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفيد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدات الاقتصادية ، كما أن المحاسبة هي ضمن العلوم الاجتماعية يمتاز بمعرفة مصنفة لها مادتها العلمية التي أمكن الوصول إليها عن طريق الدراسة و الخبرة معا عبر مراحل مختلفة من الزمن.

- **أنواع المحاسبين:**

- **مهنة الخبير المحاسب:** يعد خبيرا محاسبيا كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم وفحص وتقويم و تحليل المحاسبة و مختلف أنواع الحسابات للمؤسسات و الهيئات في الحالات التي نص عليها القانون و التي تكفله بهذه المهمة بصفة تعاقدية لخبرة الحسابات.
- **مهنة محافظ الحسابات** :يعد محافظ حسابات كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات و الهيئات و انتظامها و مطابقتها لأحكام التشريع المعمول به .
- **مهنة المحاسب المعتمد:**يعد محاسبا معتمدا ، المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات و حسابات التجار و الشركات أو الهيئات التي تتطلب خدماته.

- **مجالات مزاولة مهنة المحاسبة :**



المصدر: رضوان حلوة حنان: **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري والتطبيقات العملية**، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 20.

- **شروط مزاولة مهنة المحاسبة :**

✓ **التأهيل العلمي :**

على المحاسب أن يكون على درجة كبيرة من التحصيل العلمي في مجال المحاسبة والذي يتحقق من خلال الدراسة الأكاديمية في المعاهد والكليات و المراكز المتخصصة بذلك إذ يجب أن يتوج ذلك بشهادة جامعة عليا معترف بها دوليا. فالمحاسب مطالب وبصفة مستمرة بتحديث معلوماته و الالمام باحث التطورات العلمية و التكنولوجية في محيط المهنة إذ يجب أن يحصل على دراسات مجانية على نفقة الدولة أو المنظمة أو المؤسسة لفائدة محاسبيها وذلك لتنمية المهارات الفنية لهؤلاء كما يتطلب الأمر من المؤسسات الأكاديمية

خاصة تحديد المقررات الدراسية بما يوافق تغيير البيئة المحاسبية كوسيلة فعالة للاحتفاظ بالكفاءة المطلوبة للمحاسب في مجالات التخصص وموضوع التعليم المستمر.

إن هذا المعيار لا يجب أن يقتصر فقط على الجوانب المحاسبية ولكن يتطلب جوانب المعرفة الأخرى مثل العلوم السلوكية و الإدارة طرق الاتصال بالإضافة إلى الطرق الكمية المختلفة كالإحصاء ،البحوث العلمية و تكنولوجيا المعلومات و التي تمكن المحاسب من إنجاز الأعمال بدقة لأن الأفراد الذين يخططون ليصبحوا محاسبين أكفاء يجب أن يتميزوا بالاجتهاد و الاتجاه السليم نحو التعلم و تطبيق ما هو جديد و الذي ينبع من الشعور الذاتي بأن الدور المنوط بهذه المهمة ثقيل جدا.

- ✓ **التأهيل العملي (الخبرة المهنية) :**

إن تحقيق الكفاءة المهنية تبدأ من المستوى الأكاديمي للمحاسب ثم تمتد إلى الخبرة الميدانية التالية ،إذ يجب على كل مهني أن يجري التدريب الملائم لمقابلة متطلبات المهام التي تنتظره عن طريق قضاء فترة زمنية محددة لدى مزاولي المهنة أي يجب أن يحصل على المهارة المهنية من شخص أكثر منه خبرة ودراية ليحصل على الخبرة الكافية لكي يصبح محاسب متميز و مؤهل.

ثانيا : مهنة التدقيق

I. نبذة عن مهنة التدقيق في الجزائر:

لقد مرت مهنة التدقيق في الجزائر بخمس مراحل أساسية نوجزها فيما يلي:

مرحلة قبل الاستقلال : كانت المهنة خاضعة لقوانين المستعمر الفرنسي.

مرحلة غداة الاستقلال : كما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات و المؤسسات التي خلفها الاستعمار عانى فراغا كثيرا و العديد من المشاكل إلا على المستوى التعليم و التنظيم و التسيير أو على التأطير و الكفاءات ، وظلت مهنة التدقيق خاضعة للنصوص المستمدة من ايفان والقانون الأساسي.

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

المرحلة مابين 2001/1992 : عرفت هذه المرحلة بإنشاء المصف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين ثم إنتخابه من طرف المهنيين المحاسبين و بالتالي اعتبرت هذه المرحلة ببداية الممارسة الحرة المهنية.

مرحلة ابتداءا من سنة 2002 : إنشاء المجالس الجهوية ، حيث عرفت هذه المرحلة الكثير من الاضطرابات على مستوى المهنة مما أدى إلى وضع حد للطابع الحر لممارسة المهنة و إعادة إخضاعها لوزارة المالية .

II- مفهوم مهنة التدقيق

عرفت جمعية المحاسبين القانونيين السعوديين مهنة التدقيق بأنها عبارة عن وظيفة مستقلة و موضوعية تقوم بفحص وتقويم أنشطة الشركة المختلفة وذلك بغرض مساعدة المسؤولين داخل الشركة في القيام بمسؤولياتهم بدرجة عالية من الكفاءة و الفاعلية وذلك عن طريق توفير التحليل والتقويم، التوصيات والمشورة.

III- أنواع المدققين :

يمكن تقسيم الأشخاص (أو المؤسسات) الذين يقومون بتدقيق الأنشطة الاقتصادية إلى الأنواع التالية:

- ✓ **المدقق المستقل (الخارجي)**: وهو ذلك الشخص المؤهل والمستقل و المجاز لإنجاز تدقيق البيانات المالية و اقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته ، و على سبيل المثال مدقق حسابات شركات المساهمة العامة و الذي يقدم تقريره إلى الهيئة العامة التي عينته أو إلى مجلس الإدارة و المساهمون.
- ✓ **المدقق الداخلي** : وهو ذلك الشخص الموظف في المؤسسة التي يقوم بتدقيقها ، إذ أن جميع المؤسسات (الشركات الكبيرة) تقوم بإيجاد (إما برغبتها أو بواسطة القوانين والتعليمات) أن يكون لديها قسم للرقابة الداخلية و الذي يشمل فحص أنشطة المؤسسة وتقديم تقرير حولها إلى الإدارة العليا أو إلى لجنة التدقيق لأجل مساعدة هذه الإدارة للوصول إلى أغراضها ويشمل عمل المدقق الداخلي تدقيق النشاط وتدقيق الرقابة وإعطاء الاستشارات الضرورية للمستويات الادارية المختلفة .
- ✓ **مدققي الحكومة**: وهم الموظفون في الحكومة المركزية أو من قبل دائرة الضريبة للقيام بواجبات التدقيق المطلوبة من قبل القوانين واللوائح الحكومية.

ثالثا: الفرق بين مهنتي المحاسبة والتدقيق:

يوجد خلط لدى العديد من مستخدمي المعلومات المحاسبية و الأفراد العاديين في المجتمع بشأن كل من المراجعة (التدقيق) والمحاسبة، ويحدث هذا الخلط لأن العديد من عمليات المراجعة تتعلق بالمعلومات المحاسبية ، و لأن العديد من المراجعين (المدققين) يمتلكون خبرة كبيرة في المحاسبة.

فالمحاسبة هي تسجيل وتصنيف و تلخيص الأحداث الاقتصادية بشكل منطقي بهدف إمداد متخذي القرار بالمعلومات المالية، وتتمثل وظيفة المحاسبة في توفير أنواع معينة من المعلومات الكمية التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات بواسطة أفراد الإدارة و الآخرين، ولتوصيل المعلومات الملائمة يجب أن يتوفر لدى المحاسب فهما عميقا عن المبادئ و القواعد التي تمثل أساس إعداد المعلومات المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك ، يجب أن يتمكن المحاسب من تصميم النظم التي يمكن من خلالها ضمان تسجيل الأحداث المالية بالوحدات الاقتصادية على نحو ملائم و في الوقت المناسب وبتكلفة معقولة.

أما **مراجعة (تدقيق)** بيانات المحاسبة فمحور اهتمامها هو تحديد ما إذا كانت المعلومات المجمعة بشكل مناسب تعكس الأحداث الاقتصادية التي تمت خلال الفترة التي يتم المحاسبة عنها. ونظرا لأن قواعد المحاسبة تمثل المعايير التي يتم من خلالها تقييم ما إذا كانت المعلومات المحاسبية قد تم تسجيلها على الوجه الصحيح، فيجب أن يتوافر للمراجع (المدقق) فهما عميقا لهذه القواعد، ويجب على المراجع (المدقق) أن يكون خبير في جمع و تفسير أدلة المراجعة وهذه الخبرة هي التي تميز المراجع عن المحاسب، حيث أن تحديد إجراءات المراجعة المناسبة وتحديد نوع وحجم العناصر التي يجب اختبارها و تقييم النتائج تعد مشكلات تخص المراجع وحده.

المحور الثاني: علاقة التعليم المحاسبي بمهنة المحاسبة والتدقيق.

أولا: ماهية التعليم المحاسبي.

طبيعة التعليم المحاسبي و أهميته:

يمثل التعليم بصورة عامة أحد أهم المجالات في حياة المجتمعات و الذي من خلاله يمكن الحصول على الكفاءات و المهارات اللازمة لإدامة مسيرة مختلف المجالات وفي شتى نواحي الحياة ، ومن هنا فإن أي استعمال للوسائل التقنية في أي مجال من مجالات الحياة لابد أن يصاحبه قدرة وكفاءة على استعمال تلك الوسائل و الاستفادة منها في ذلك المجال، لذلك فيجب أن يؤدي التعليم إلى طرح كوادر مؤهلة للعمل تمتلك المعارف والمهارات التي تمكنها من ممارسة عملها بشكل طبيعي.

وفي مجال المحاسبة ، فالتعليم المحاسبي يحتل أهمية كبيرة إلى جانب كثير من الاختصاصات الأخرى وتأتي هذه الأهمية نظرا لخصوصية النظرة إلى المحاسبة و الحاجة المستمرة والدائمة إلى العمل المحاسبي في نطاق أي مجتمع من المجتمعات وعليه فإن التعليم المحاسبي هو عملية مستمرة لها أهداف وتمثل العوائد التي تعود على طالب المحاسبة مع ضرورة إجراء تقييم لتلك العوائد بشكل مستمر للتأكد من أن أهداف التعليم المحاسبي قد تم تحقيقها .

ثانيا : التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة

إن التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة هما مجالان لا يمكن فصلهما عن بعضهم البعض ، فالتعليم المحاسبي الجيد يجب أن يؤدي في النهاية إلى إخراج محاسب مؤهل أكاديميا ليقوم بدوره المهني في سوق العمل بكل كفاءة. وقد أوضحت الدراسات السابقة أن قلة التعاون والتنسيق بين التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة سوف يؤدي إلى إهدار المصادر الطبيعية للدولة أو على الأقل بطء تطور مهنة المحاسبة في الدولة و بالتالي عدم الإستجابة السريعة للتحديات في الإقتصاد الحديث أو التعامل السليم مع الأزمات المالية والاقتصادية، ولكي يثق الجمهور في مهنة المحاسبة يجب أن يعرف الاشخاص الذين يريدون الانضمام لهذه المهنة مؤهلين تأهيلا مناسبا لذلك دأبت كثير من الدول على إخضاع من يرغب في الحصول على ترخيص لممارسة مهنة المحاسبة القانونية إلى الآتي (أسامة عبد اللطيف، ص ص 3-4) :

- الحصول على برنامج تعليمي يحقق المعلومات الضرورية العامة والنظرية ويطور مهاراته المختلفة و قيم المهنة.
- تقديم امتحان مهني ينظمه مجلس مهني معتمد.
- إجتياز فترة تدريبية عملية تحت إشراف مهنيين تمكن المحاسب من إبراز قدراته مما حصل عليه من معلومات و قيم ضرورية للنجاح في هذه المهنة (غالبا لا تقل الخبرة عن ثلاث سنوات).

ثالثا: دور التعليم المحاسبي في تطوير مهارات المهنة

أشارت جمعية المحاسبة الأمريكية إلى ضرورة أن يساعد التعليم المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة من خلال تطوير المهارات المهنية للمحاسبين، لكن أوضحت جمعية المحاسبة الأمريكية إلى أن هناك فجوة بين مناهج التعليم المحاسبي ومهارات وخبرات المحاسبين المهنيين وهذه الفجوة تنعكس سلبا على نوعية خريجي المحاسبة إذ يصبحوا غير قادرين على الإستجابة للمشاكل التي تواجههم في الحياة العملية. ومن خلال ما تقدم يرى الباحث أن هناك مجموعة من الأمور التي ينبغي أخذها بعين الاعتبار حتى يتمكن التعليم المحاسبي من تطوير المهارات المهنية لطلاب المحاسبة وهي كالآتي:

- اعتماد المدخل الحديث في التعليم المحاسبي و بما يساعد طالب المحاسبة في تنمية مهاراته على الانتقاد والتعلم الذاتي والتفكير المنطقي والمستقل ومواجهة المشاكل و محاولة حلها.
- يجب مراعاة انسجام المناهج العلمية المحاسبية مع التغييرات والتطورات البيئية وحاجات المجتمع من خلال السعي نحو التوافق بين المنهج الأكاديمي لمقررات المحاسبة ومتطلبات المهنة.
- تضمين التعليم المحاسبي المهارات والسلوكيات واخلاقيات المهنية.
- التعاون بين مؤسسات التعليم العالي والمؤسسات المهنية المحاسبية مع التركيز على موضوع التعليم المستمر للمحاسبين بعد التخرج.
- إن الفترة التي يقضيها الطالب في التدريب الصيفي يجب أن تكون كافية إلى أن يتكيف الطالب مع العمل ويطلع على أهم مشاكله على أن يتم اختبار قدراته في ذلك.

المحور الثالث: تحديات مهنة المحاسبة والتدقيق في الجزائر.

أولا: التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة

I. التحديات المتعلقة بالتأهيل العلمي والتدريب العملي :

تواجه مهنة المحاسبة العديد من التحديات يمكن أن نوجز أهمها فيما يلي:

- ضعف التأهيل النظري والعملي للمحاسب في الجامعات و المعاهد للقيام بالمهمات التي تتطلبها المهنة بخصوص السلوك المهني للمحاسب.
- عدم وجود دورات تأهيلية للمحاسب في بدء تعينه لتعريفه بالقواعد الأخلاقية للسلوك المهني و القوانين التي تشير إلى ذلك.
- عدم توافر الفرصة لمواكبة مستجدات المهنة من خلال الاشتراك بالندوات و المؤتمرات المتخصصة بقواعد السلوك المهني.
- عدم كفاية الدورات التدريبية على العمل المحاسبي المطلوب من المحاسب بشكل عام أو التعريف بقواعد السلوك المهني.
- عدم توفر مراكز خبرة و تدريب في مجال المحاسبة توضح القواعد الأخلاقية للمهنة على الرغم من الحاجة إليها .

II.التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة في الجزائر :

مهنة المحاسبة كغيرها من المهن لها دورها و مكانتها و أهميتها في المجتمعات منذ القدم ، و ازداد الاهتمام بها مع التطور الاقتصادي الذي يعرفه العالم وانفتاح الاقتصاديات على بعضها البعض فأصبح ضرورة أن تكون المعلومات المحاسبية المنشورة على درجة عالية من الدقة والموثوقية لذلك يجب أن يقوم بها أشخاص تتوفر فيهم الخبرة و الدراية و التكوين الكافي لإعدادها على أحسن صورة، لكن ما تعيشه المهنة المحاسبية منذ فترة طويلة يعتبر ظرفا مقلق جدا بالنسبة للمهتمين بالشأن المحاسبي الجزائري، فقد عرفت اختلال وانتكاسات عديدة ويرجع ذلك لجملة من الأسباب لعل أهمها:

- غياب سياسة تكوين حقيقية تعد المحاسب الجزائري للعمل وفق قواعد المهنة بشكل جيد، وكذلك تعده للعمل وفقا للتطبيقات الدولية المتمثلة في المعايير المحاسبية الدولية ومعايير المراجعة الدولية.
- تعاني المهنة المحاسبية الجزائرية من محاولات دخول خبرات محاسبية أجنبية للسوق الجزائرية عن طريق مكاتب خبرة حاسبية عالمية لا يمكن للمحاسبين ولا الخبراء ولا محافظي الحسابات الجزائريين منافستهم بإمكانياتهم المتواضعة .

- وغياب المهنة عن المساهمة الجادة في عملية الإصلاح ، نتيجة لضعفها و عدم تأثيرها في بيئة المحاسبة الجزائرية وهذا ناتج من عدة أسباب لعل أهمها سوء العلاقة بينها وبين المجلس الوطني للمحاسبة، وكذا افتقادها لهياكل مهنية قوية، بالإضافة إلى الغياب شبه كلي عن المنظمات و الهيئات الدولية التي تجمع أصحاب المهنة عبر العالم.

ثانيا: التحديات التي تواجه مهنة التدقيق في الجزائر

في ظل العولمة والتطورات المتسارعة في الاقتصاد العالمي، وفي إطار السعي لوضع إصلاحات ممنهجة وشاملة تحكم و تنظم مهنة التدقيق بما يتماشى مع متطلبات المهنة على المستوى العالمي وتحديدا الالتزام بمعايير التدقيق الدولية وما ينجر عنه من إيجابيات تعود بالمنفعة و تغير من مسار مهنة التدقيق بأكمله مع الأخذ في عين الاعتبار عديد التحديات التي تواجه المهنة و التي نوردها أساسا فيما يلي:

- **الثقة في مهنة التدقيق:** حيث تواجه هذه المهنة مسألة الثقة فيها من طرف المساهمين و الأطراف ذات الصلة، فكلما زادت الثقة في التدقيق زادت أهميته وحتى تثبت للتدقيق مكانته ينبغي للمدققين المساهمة في تطوير المفاهيم المتعلقة بالمهنة وتحسين أدائهم وفقا لما تمليه أخلاقيات المهنة ومعايير التدقيق الجزائرية والدولية، فالاختلالات والفضائح المالية التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية في الجزائر تضع المهنة محل شك باعتبارها المسؤولة عن حماية الأموال و الإبلاغ عن أي تجاوزات تثير الشكوك مع تحمل المسؤولية الكاملة عنها.
- **فشل التدقيق** : من بين التحديات التي تواجه المهنة أيضا فشل التدقيق الناتج عن إصدار تقارير خاطئة لعدم الالتزام بمتطلبات معايير التدقيق المتعارف عليها حيث تضع حالات الإخفاق مهنة التدقيق في أزمة ، مما يوجب على المدققين تطوير وسائل، أساليب وإجراءات التدقيق المتبعة والالتزام بمحتوى معايير التدقيق المقبولة عموما حتى يتمكنوا من إبلاغ الحقائق و في الوقت المناسب، والملاحظ في الجزائر عدم استيعاب الأطراف ذات الصلة لهذا الأمر.
- **ضعف نظم الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية:** حيث يواجه المدققون العديد من المشكلات أثناء عملية التدقيق كسوء الأداء مع زيادة التكاليف والوقت مما يوجب إتباع أنسب الطرق للتغلب عليها مع التمتع بالتدريب المستمر و الخبرة الكافية ، إضافة أن أغلب المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ذات طابع صغير ومتوسط ولا يشمل هيكلها التنظيمي على نظام واضح للتدقيق الداخلي فمعظمها مؤسسات عائلية أو فردية تجعل التدقيق ضرورة قانونية لا أكثر.
- **استقلالية التدقيق** : يجد المدققون أمام تحدي الاستقلالية و الحياد في كل ما يتعلق بالمهام المكلفون بها فلا يكفي الاستقلال الظاهري للمدقق بل يجب أن يكون مستقلا واقعيا نابعا من المستوى الأخلاقي للمدقق الذي يمكن أن يقع في بعض التجاوزات التي تخرج به عن الإطار المحدد لممارسة المهنة أو يمكن ألا يحصل على المعلومات الكافية أو يتعرض لضغوطات تحمله على التواطؤ مع أدارة المؤسسة مما يجعل مهنة التدقيق تفقد أهم مبادئها وهي الإستقلالية التامة التي تؤدي إلى نتائج وتقارير موضوعية.
- **تطور المهنة على المستوى الدولي** :في الوقت الذي تقوم الجزائر بإعادة تنظيم مهنة التدقيق وفقا لما تتبعناه مما سبق من التشريعات القانونية ، نجد أن المهنة على المستوى الدولي بلغت مستويات عالية الأداء ، وبالتالي عند الحديث على مستوى مهنة التدقيق في الجزائر لابد من التأكيد على أنها لا تلقى الرضا المطلوب سواء من ممارسيها أو المستفدين من خدماتها ، لأسباب عديدة أهمها

إنعدام الإرادة الفعالة للرقي بهذه المهنة ، فبدلا أ، تكون الممارسة المهنية للتدقيق فعالة في الجزائر بمشاركة واضحة لممارسيها في تطوير المهنة بما يتماشى مع التطورات على الصعيد العالمي.

الخاتمة :

لقد حاولنا من خلال هذه الورقة البحثية تسليط الضوء على كل الجوانب المتعلقة بموضوع الدراسة، بحيث تطرقنا لأهم عناصر مهنتي المحاسبة والتدقيق قمنا بتوضيح أهم المفاهيم المرتبط لهما و دراسة علاقتهم بالتعليم المحاسبي في الجزائر كل هذا للإجابة عن إشكالية بحثنا والمتمثلة في أهم التحديات التي تواجه مهنتي المحاسبة و التدقيق في ظل التعليم المحاسبي في الجزائر، و قد توصلنا في هذه الدراسة لأهم النتائج المتمثلة فيما يأتي :

النتائج :

- شهدت مهنة المحاسبة ومهنة التدقيق العديد من الإصلاحات والتطورات في العالم عامة والجزائر خاصة.
- من أهم التحديات التي واجهة مهنتي المحاسبة والتدقيق هو ضعف التأهيل العلمي والتعليم المحاسبي و نقص الدورات التكوينية والتأهيلية.
- مهنة المحاسبة تختلف عن مهنة التدقيق لكن بينهما علاقة تكاملية.

التوصيات :

- ضرورة تحديث برامج التعليم المحاسبي دوريا و التركيز على برامج التأهيل المهني.
- التحسين من جودة التعليم والتكوين و المحاسبي .
- القيام بدورات مكثفة لكلا من المحاسبين والمدققين المبتدئين
- ضرورة إنشاء مراكز تدريبية في مجال المحاسبة و التدقيق .
- مراجعة أساليب التعليم المحاسبي لضمان تأطير خبراء و مهنيين بإمتياز.

المصادر والمراجع:

- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائريةالديمقراطية الشعبية.الصادرة في (11جويلية2010)، العدد 42.
- جيمس لوبك الفين أريتز. (2009). **المراجعة مدخل متكامل** . (مراجعة أحمد حامد حجاج، المحرر، و محمد عبد القادر الديسطي، المترجمون) الرياض، السعودية: دار المريخ للنشر .
- حسام الدين خداش ، محمود نصار أسامة عبد اللطيف.. **دور التعليم البمحاسبي في ترسيخ الممارسات الأخلاقية لمهنة المحاسبة والتدقيق و الحد من الفساد :دراسة تطبيقية للجامعات الأردنية**. جامعة الأردن .
- حيرش أحمد قاسمي السعيد.. **محاولة تقييم لواقع مهنة التدقيق في الجزائر على ضوء دراسة مكاتب التدقيق بولاية المسيلة الجزائرية مع إمكانية الإستفادة من التجربة المصرية**، ورقة بحثية.
- خيام محمد كامل مدوخ. (2014). **واقع تطور مهنة المحاسبة بين التأهيل المهني و التكنولوجي للمحاسبين في الشركات العاملة في قطاع غزة. المحاسبة و التمويل . فلسطين**: الجامعة الإسلامية.

- رضوان حلوة حنان. (2009). **مدخل النظرية المحاسبية الإطار الفكري و التطبيقات العملية** (المجلد2). الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
- طه أحمد حسين أرديني. (2007). **التحديات التي تواجه تطبيق أخلاقيات مهنة المحاسبة في العراق(دراسة لأراء مجموعة من المحاسبين في مدينة الموصل)**. تنمية الرافدين .
- عبد الرحمن مخلد سلطان عريج المطيري. (2012). **قواعد سلوك و آداب مهنة التدقيق و أثرها على جودة عملية التدقيق في الشركات الصناعية الكويتية**. الكويت: جامعة الشرق الأوسط.
- علي عبد الحسين هاني الزاملي. **التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة (دراسة استطلاعية)**. مجلة الإدارة و الإقتصادية ، الثالثة (الثاني عشر).
- عمور جمال. **ضرورة اصلاح مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر و تكييفها مع المعايير الدوليلا للمراجعة** ، ورقة بحثية. (جامعة سعد دحلب، المحرر) مجلة الأبحاث الإقتصادية .
- غندير عون شعيب. (2019). **أهمية الإبداع المحاسبي في تطوير مهنة المحاسبة في الجزائر**. أطروحة دكتوراه الطور الثالث في المحاسبة و الجباية المعمقة ، جامعة غرداية، الجزائر.
- فريد عوينات مداني بن بلغيث. (2011). **الإصلاح المحاسبي في الجزائر دراسة تحليلية تقيمية. الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر**. جامعة ورقلة.
- هادي التميمي. (2006). **مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية و العملية** (المجلد 3). عمان: دار وائل للنشر.

استمارة المشاركة

الاسم واللقب:	د. محمد لمين علون	د. خديجة رفيف	د. ريمة بن بايرة
الرتبة:	استاذ محاضر –أ–	استاذ محاضر –أ–	استاذ محاضر –أ–
التخصص:	محاسبة	محاسبة	محاسبة
الجنسية:	جزائرية	جزائرية	جزائرية
المؤسسة/الجامعة:	علي لونيسي جامعة البليدة 2	علي لونيسي جامعة البليدة 2	علي لونيسي جامعة البليدة 2
البريد الإلكتروني:	m.alloune@univ-blida2.dz	k.refif@univ-blida2.dz	r.benbaira@univ-blida2.dz
الهاتف :	0655418879	0669138622	0664234243
محور المشاركة:	**المحور الثاني: دور الحوكمة وأثرها على مهنتي المحاسبة والتدقيق**		
عنوان المقال:	**مساهمة التدقيق في انهيار المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة شركتي إنرون للطاقة وآرثر أندرسون للتدقيق** *The Audit contribution in the collapse of economic institutions: Case Study of Enron Corporation and Arthur Andersen Auditing*		

ملخص

تهدف هذه الدراسة لإبراز مساهمة التدقيق في زوال المؤسسات الاقتصادية، من خلال إستخدام المنهج الوصفي والتحليلي، حيث أن الملاحظ في الآونة الأخيرة ازدياد عدد القضايا القانونية المقامة على مكاتب التدقيق العالمية، نتيجة لتورطها في قضايا أخلاقية مهنية ولعدة سنوات متتالية تسببت في إنهيار شركات عالمية مثل شركة "إنرون الطاقة، وشركة وردكوم"، والتي تبعها إنهيار أعظم شركة تدقيق في العالم "آرثر أندرسون" الثبوت مساهمتها والتسبب في سقوط تلك الشركات العالمية، وخلصت الدراسة أنه وكنتيجة لتلك الإنهيارات الضخمة اقتنع مستخدمي القوائم المالية بضعف الدور الذي يؤديه المدقق في تخفيض المخاطر الناتجة عن إصدار قوائم مالية غير دقيقة، لذلك ظهرت الحاجة إلى تدعيم ثقة المجتمع في نوعية التدقيق، وأصبح من المحتم على المدقق إثبات إستقلاليته وحياديته التامة من خلال تطبيق روح القوانين وعدم الاكتفاء بنصها، والالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة، التدقيق، أخلاقيات المهنة، شركة إنرون، مكتب آرثر اندرسون للتدقيق.

Abstract*:*

This study aims to highlight the audit contribution in the collapse of economic institutions through using descriptive and analytical methods, as recently it has been noticed the increasing number of legal issues against global auditing firms, as a result of its involvement in a professional and ethical issues for several sequential years caused the collapse of global institutions such as “Enron Corporation” for energy, “WorldCom” Company, which followed by the collapse of the greatest auditing firm in the world “Arthur Andersen” as it was proved its contribution in the collapse of those institutions.

The study concluded that as a result of those huge collapses, the users of financial statements realized the weakness of the role played by auditor in reducing the risk resulting from the issuance of inaccurate financial statements, it has emerged the need to strengthen the community's confidence in the quality of audit, it has become mandatory for the auditor to prove independence

and neutrality by applying the spirit of laws not only its text, and the adherence to ethics and rules of professional conduct.

Keywords: Accounting, Auditing, Professional Ethics, Enron Corporation, Arthur Andersen Auditing,

مقـــــدمة:

شهدت بداية الألفية الثالثة جدلاً واسعاً حول دور ومسؤولية المدققين في الهزات التي تتعرض لها الشركات عامة أو خاصة وتصاعد هذا الجدل كثيرا بعد انهيار شركة إنرون وما تلاه من اختفاء شركة آرتر اندرسون، وانهيار كبير لبعض الشركات الأمريكية والعالمية مع ملاحظة أن كل هزة تتعرض لها إحدى الشركات، ان هناك ما يشير إما من طرف مخفي أو صريح إلى دور مدقق الحسابات. لان رأي المدقق الممثل بتقريره قد يكون مظللا في بعض الأحيان مما يؤدي إلى تظليل قراء القوائم المالية الممثلين بالمستثمرين، والدائنين، وجميع الأطراف الأخرى المتعاملة مع الشركة مما يؤدي في معظم الأحيان إلى تلاعبات واختلاسات وتضخيم للأرباح في هذه الشركات.

وعلى ضوء ما سبق الإشكالية المراد دراستها يمكن صياغتها على النحو التالي:

كيف ساهم عدم الإلتزام بأخلاقيات مهنة التدقيق في إنهيار كل من شركة انرون للطاقة وشركة آرثر أندرسون للتدقيق؟"

ومن خلال هذه الورقة البحثية سوف يتم الإجابة عن هذه الإشكالية وفقا للمحاور التالية:

المحور الأول: عموميات حول مهنة التدقيق وأخلاقيات المهنة.

المحور الثاني: دور مكتب آرثر أندرسون للتدقيق في انهيار شركة إنرون للطاقة.

المحور الأول: عموميات حول مهنة التدقيق وأخلاقيات المهنة

أصبح لمهنة التدقيق أهمية كبرى في الواقع الاقتصادي، حيث زادت حاجة مسيري الشركة إلى تبني جو رقابي يحكم تسيير نشاطها بفعالية وكفاءة، تضمن به تحقيق أهدافها ومحاولة التقليل أقصى ما يمكن من الانحرافات التي من الممكن أن تظهر عند ممارستها للأنشطة.

أولا: ماهية التدقيق

1- مفهوم التدقيق: هناك العديد من التعاريف للتدقيق نذكر منها:

- عرف التدقيق بمعناه المهني أنه: " اختبار تقني صارم مبني بأسلوب منظم من طرف مهني مؤهل ومستقل، بغية إعطاء رأي معلل على نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف الشركة، وعلى مدى احترام الواجبات في إعداد هذه المعلومات في كل الظروف وعلى مدى احترام القواعد والقوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها في صورة صادقة على الموجودات والوضعية المالية ونتائج الشركة."

- وعرف التدقيق أيضا: "أنه النشاط الذي يطبق باستقلالية ووفقا لمعايير الإجراءات المترابطة والفحص بقصد التقييم ومدى الملاءمة، ودرجة الثقة، وسير جميع أجزاء النشاط داخل الشركة وهذا وفق معايير محددة لها."

- وعرفته جمعية المحاسبة الأمريكية كما يلي:" التدقيق هو عملية نظامية ومنهجية لجمع وتقييم الأدلة والقرائن بشكل موضوعي والتي تتعلق بنتائج الأنشطة والأحداث الاقتصادية وذلك لتحديد مدى التوافق والتطابق بين هذه النتائج والمعايير المقررة وتبليغ الأطراف المعنية بنتائج التدقيق."

- وعرف التدقيق على أنه: عملية فحص مستندات ودفاتر وسجلات الشركة فحصا فنيا انتقاديا محايدا للتحقق من صحة العمليات وإبداء الرأي في عدالة البيانات المالية للشركة اعتمادا على قوة نظام الرقابة الداخلية.

ويمكن تعريف مهنة التدقيق بأنها تلك المهنة أو ذلك العمل الذي تقوم به جهة مستقلة، تتصف بالحيادية والموضوعية بغية الوصول إلى تقرير عادل يوضح فيه المدقق مدى صدق وعدالة المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة.

2- أهداف التدقيق: يمكن حصر أهداف التدقيق على النحو التالي:

- إبداء الرأي الفني المحايد حول تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة ومدى توافقها مع القواعد والأعراف المحاسبية المتعارف عليها ؛
- بيان مدى مصداقية المعلومات التي تحتويها لكافة الأطراف المعنية، وذلك عن طريق التأكد من دقة وصحة البيانات المحاسبية والمالية المثبة في دفاتر الشركة، وتقرير درجة الاعتماد عليها؛
- اكتشاف ما قد يوجد في الدفاتر والسجلات من أخطاء متعمدة أو غير متعمدة؛
- تقليل فرص ارتكاب الأخطاء والغش لشعور منفذ العمليات بأن ما يقوم به من عمل خاضع للرقابة والتدقيق؛
- المساعدة في القضاء على مظاهر الإسراف في استخدام الموارد الإنتاجية في الشركة عن طريق تحليل البيانات المالية؛
- المساعدة في إعداد الخطط ومراقبة تنفيذها، وتقييم نتائج أعمال في ضوء الخطط الموضوعة؛
- خدمة كافة الأطراف التي تستخدم القوائم المالية وتعتمد عليها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات كالإدارة أو المستثمرين أو رجال الأعمال والمحللين الماليين والاقتصادي والهيئات الحكومية؛
- المساعدة على التوفيق ما بين هدف تحقيق أقصى ربح ممكن للمؤسسة وهدف تحقيق الرفاهية للمجتمع.

3- الخدمات التي يقدمها التدقيق: يقدم التدقيق الخدمات التالية:

ا- خدمات تأكيدية: وهي خدمات مهنية مستقلة تؤدي لتحسين جودة المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات والتي تتطلب استقلالية وأن يبذل العناية المهنية بشكل معقول، وتتمثل في خدمات إبداء الرأي أو التصديق وتشمل تدقيق القوائم المالية، الفحص المحدود للقوائم المالية، وخدمات أخرى لإبداء الرأي.

ب- خدمات التأكيد الأخرى: إن هذه الخدمات تتمحور حول مصداقية وملاءمة معلومات معيّنة، وهي تشترك مع خدمات التصديق وإبداء الرأي في خاصية تحسين جودة المعلومات التي يستخدمها متخذي القرارات، ويتمثل جوهر الاختلاف بينهما في أن هذه الخدمات لا تتطلب من المدقق تقريرًا مكتوبًا، كما أن التأكيد قد لا يكون عن مدى الوثوق في القوائم المالية التي أعدّها الإدارة.

كما أنّ هناك خدمات أخرى يُقدمها التدقيق وتتمثل في الآتي:

ج- الخدمات الضريبية: أدركت الشركات أهمية خدمات إعداد الإقرارات الضريبية بسبب الكم الهائل من اللوائح والقوانين الضريبية التي تصدرها الدولة، وتُعدّ هذه الخدمة امتدادا طبيعيًا لخدمات التي يقدمها المدقق ومساعدة عملائه في تخطيط العبء الضريبي وفي مختلف القضايا والأمور المتعلقة بالضرائب.

د- الخدمات الاستشارية: ومن أمثلة هذه الخدمات دراسة وتقييم أنظمة المحاسبة الآلية للشركة، تدقيق النظام المحاسبي الإداري، الدراسات التسويقية، التخطيط المالي، وضع نظام للموازنات وغيرها.

ه- خدمات المحاسبة: يقوم بعض المدققين بتقديم العديد من خدمات المحاسبة لعملائهم، وخاصة الذين حجم أعمالهم صغير، حيث لا تتوفر لديهم أفراد مؤهلين لإمساك الدفاتر وإعداد القوائم المالية، وفي هذه الحالة لا يقدم المدقق أيّ رأي عن مدى عدالة هذه القوائم أو يقدم أيّ ضمان بصددها.

ثانيا: ماهية أخلاقيات المهنة

أصبح موضوع أخلاقيات الأعمال من المواضيع التي تحظى باهتمام متزايد في السنوات الأخيرة نتيجة لأسباب عديدة في مقدمتها تزايد الفضائح الأخلاقية والنقد الموجه لإدارة الأعمال والمعايير التي تعتمدها بعيدا عن إطار أخلاقي وشفاف.

1- تعريف أخلاقيات المهنة: يمكن تعريف أخلاقيات العمل في المؤسسة بأنها: "إتجاه الإدارة وتصرفها إتجاه موظفيها وزبائنها والمساهمين والمجتمع عامة وقوانين الدولة ذات العلاقة بتنظيم عمل المؤسسات إذ ينطبق هذا التعريف بذاته على عمل الأفراد"

- وقد أوضح دافت DAFT بأن الأخلاقيات: "تتعلق بالقيم الداخلية والتي هي جزء من البيئة الثقافية للمؤسسة إذ إن المسألة الأخلاقية تؤثر على تصرفات الفرد أو المجتمعات أو المؤسسة بشكل (سلبي أو إيجابي) على الآخرين".

- في حين وصف KOONTZ أخلاقيات العمل: "بأنها كل ما يتعلق بالعدالة وبعض النواحي مثل توقعات المجتمع والمنافسة بنزاهة والإعلان والعلاقات العامة."

من خلال ما سبق يمكن تعريف الأخلاقيات بأنها مجموعة من القيم أو المبادئ الأخلاقية والتي يمتلكها كل فرد وتمثل الخصائص التي يتعين أن تتوفر في السلوك الأخلاقي لهم.

2- مبادئ قيم وأخلاقيات المهنة: وتتمثل في ما يلي:

ا- الأمانة: وهي تعبر عن الصدق والصراحة والنزاهة، بمعنى أن الفرد يجب أن يكون صريحا لا يتعامل بالغش ولا يمارس الكذب والخداع.

ب- الاستقامة: بمعني أن يكون الفرد صاحب مبادئ وأمين وشجاع ويعمل بما يقتنع به بحيث لا يعمل بمبدأ الغاية تبرر الوسيلة.

ج- حفظ الوعد: بحيث يكون الفرد محلا للثقة عن طريق حفظ العهد وتنفيذ الإلتزامات وإحترام الإتفاقيات، وعدم إيجاد إعذار وتبريرات لخرق أي تعهدات.

د- الولاء والإخلاص: يتعين أن يكون الفرد مخلص للأسرة والوطن والعمل والمهنة، بحيث لا يفصح المعلومات تمثل أسرارا، ويحافظ على القدرة الخاصة بالتوصل إلى الحكم المهني المحايد مع تجنب أي تأثيرات غير ملائمة أو تعارض المصالح

3- أهمية أخلاقيات المهنة: تلعب أخلاقيات الاعمال دورا كبيرا في نجاح المؤسسات ويمكن إبراز أهميتها في النقاط التالية:

ا- تساعد مختلف الشرائح المكونة للموارد البشرية للمؤسسة بالإلتزام بالأهداف المرسومة لهم بالاستناد إلى قيم المؤسسة التي تؤثر فيهم؛

ب- تسهيل عملية صنع القرار وتحقيق إحترام كل الأطراف سواء من داخل أو خارج المؤسسة؛

ج- تولد لدى العاملين الشعور بالثقة والفخر بالإنتماء للمؤسسة؛

د- تعزيز سمعة المؤسسة على صعيد البيئة المحلية والإقليمية والدولية وهذا أيضا له مردود إيجابي علي المؤسسة.

المحور الثاني: دور مكتب آرثر أندرسون للتدقيق في انهيار شركة إنرون للطاقة.

أولا: لمحة عن شركة إنرون وسيناريو إنهيارها:

1- التعريف بشركة إنرون للطاقة: تأسست شركة إنرون للطاقة نتيجة لإندماج شركة هيوستن للغاز (Houston Gas) مع شركة (Inter North Inc) عام 1985 على يد رجل الأعمال الأمريكي كينث لاي، في مدينة هيوستن بالولايات المتحدة الأمريكية لتصبح خلال 14 سنة من تاريخ إنشائها أكبر شركة طاقة في العالم بعد أن كانت شركة مغمورة في مجال خطوط أنابيب الغاز، وقد نجحت شركة إنرون في إنشاء حوالي 38 ألف ميل من خطوط الغاز الطبيعي سواء للربط بين الولايات الأمريكية المختلفة أو للربط بين بعض المدن في نفس الولاية.

ولقد ساهمت شركة إنرون بشكل أساسي في خلق سوق قوي لتجارة الطاقة والتي أصبحت سلعة هامة يتم الاتجار فيها مثل بقية السلع كالبترول، وكنتيجة حتمية لتلك الإنجازات أصبحت شركة إنرون أحد النجوم شديد التوهج في أسوق المال حيث تم تصنيفها في المركز الثامن عشر حسب تصنيف مجلة فورتشن المتخصصة في مجال أسواق المال، ضمن قائمة أفضل خمسمائة شركة أمريكية خلال عام 2000، والجدير بالذكر أن الشركة كان لها فروع كثيرة في العديد من الدول مثل فروعها في أستراليا واليابان وبعض دول أمريكا الجنوبية وأوروبا و لم ينتهي الأمر عند ذلك بل كانت إنرون أكبر شركة أجنبية تعمل في مجال الطاقة في المملكة المتحدة.

وتنقسم أنشطة الشركة إلى ثلاث أنشطة رئيسية، وهي كالتالي:

أ- تسويق المنتجات: كان هذا الفرع مسئولا عن التسويق بالجملة للعديد من منتجات الشركة بما يسمح للشركات العاملة في مجال الطاقة سهولة الحصول على تلك البضائع بالإضافة إلى تقليل مخاطر تقلبات الأسعار وذلك عن طريق سهولة ترتيب عمليات البيع والشراء بشروط تتوافق مع احتياجات تلك الشركات.

ب- خدمات الطاقة: كان هذا الفرع مسئولا بصفة رئيسية عن أنشطة البيع بالتجزئة ويوفر هذا الفرع الكثير من الخدمات التي تساعد عملاء إنرون على تطوير وتنفيذ إستراتجياتهم المختلفة.

ج- **الخدمات الدولية:** ويختص هذا الفرع بالإشراف على الأنشطة التالية:

- خط أنابيب أمريكا الشمالية. - محطة الغاز بولاية فلوريدا.
- الخدمات الخاصة بالنقل الغاز الطبيعي في الولايات المتحدة الأمريكية
- الخدمات الدولية الأخرى التي تقدمها الشركة في العديد من دول العالم.

و لم تكتف شركة انرون Enron بقطاع الطاقة فقط بل وسعت نشاطها لتستثمر في:

- قطاع المياه - الفحم. - الألياف الضوئية. - الصحافة المكتوبة. - شراء وبيع الممتلكات...

2- أهم الأحداث التي مرت بها شركة إنرون:

أ- في بداية الثمانينات: تم تحرير قطاع الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، الحدث الذي كان له عظيم الأثر في النمو الكبير لشركة إنرون، وتجدر الإشارة بأن شركات الطاقة العاملة في الولايات المتحدة الأمريكية ومن ضمنها شركة إنرون شكلت مجموعة ضغط على الحكومة الأمريكية لتحرير هذا القطاع مبررين ذلك بأن زيادة المنافسة سوف تعود بالمنفعة على المستهلكين بالإضافة إلى جميع الشركات العاملة في هذا المجال، واعتمادا على تحرير سوق الطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية تمكنت إنرون من توسيع نشاطها ليشمل مجال الكهرباء بالإضافة إلى الغاز الطبيعي، كما دخلت الشركة مجال التوريد المياه ومجال التداول على العقود الخاصة بالمخاطر المتعلقة بحالة الجو.

ب- في عام 1989: دخلت شركة إنرون مجال تداول العقود المستقبلية على الغاز الطبيعي، وحققت أرباح طائلة نتيجة استخدام تلك الأسواق عن طريق تداول العقود المستقبلية للغاز الطبيعي بين الموردين والمستهلكين، حيث استطاعت الشركة أن توقع التحركات السعرية المستقبلية للغاز الطبيعي في تلك الأسواق بكفاءة كبيرة.

ج- في عام 1990: دخلت شركة إنرون مجال البضائع المتعلقة بالطاقة، حيث كانت تسيطر في ذلك الوقت على حوالي ربع سوق الغاز في أمريكا، وكان هذا النجاح غير مسبوق لشركة في وقت قصير حافز أساسي لإدارة إنرون لخلق أسواق جديدة لعدد كبير من المنتجات المتعلقة بنشاط الطاقة مثل الصلب والفحم، و لم تكتف الشركة بذلك حيث قامت في نهاية التسعينات بتوسيع نطاق أنشطتها في تلك الأسواق لتشمل بعض القطاعات غير متعلقة بالطاقة فعلى سبيل المثال قامت الشركة بالدخول في مجال التداول على العقود الخاصة بالمخاطر المتعلقة بحالة الجو، كما أنها قامت بالتوسع على المستوى العالمي حيث دخلت مجال المياه في المملكة المتحدة، ومجال توليد الطاقة في الهند.

د- في عام 2000: ومع انتعاش قطاع شركات الإنترنت، وضعت شركة إنرون خطة طموحة لاستغلال هذا الانتعاش في تداول المنتجات والعقود المستقبلية المشار إليها سابقا، ونتيجة لتلك الأفكار الجديدة واستنادا إلى خلفية مالية قوية لإدارة الشركة بدأت أسعار أسهم الشركة في الإرتفاع بشدة، حيث يوضح التقرير السنوي لشركة إنرون لعام 2000 أن إجمالي الإيرادات من جميع الأنشطة بما فيها الأنشطة الدولية قد بلغ 100 مليار دولار أمريكي بزيادة قدرها 40% عن ثلاث السنوات السابقة وعليه قد ارتفع سعر السهم الشركة إلى أعلى معدلاته وسجل في ذلك الوقت حوالي 90 دولار أمريكي.

يوضح الجدول التالي أهم أحداث انرون Enron ما بعد الألفين:

الجدول رقم 01: تطورات شركة Enron ما بعد الألفين

السنة	الحدث
2000	- وضعت شركة Enron خطة طموحة لاستغلال انتعاش الانترنت في تداول العقود المستقبلية. - الارتفاع الشديد في أسهم شركة Enron الى حوالي 90 دولار للسهم.
2001	- أسهم شركة Enron في وضع ممتاز حيث قدر سعرها ب 83 دولار للسهم. - تحقيق Enron لايرادات قدرت ب 4.4 مليون دولار أمريكي خلال الربع الثاني لعام 2001 وذلك بنسبة زيادة قدرها 40% عن العام السابق.
جوان	- وضع الحكومة الأمريكية لبعض الحدود السعرية على منتجات الكهرباء.

2001	- اتهام شركة Enron بالتلاعب في أسعار الطاقة و استغلال تحرير هذا القطاع الربح. - انهيار أسهم شركة Enron الى أقل من 40 دولار للسهم.
نوفمبر 2001	- انخفاض سعر السهم الى أقل من 10 دولارات للسهم وقبل اشهار Enron افلاسها كان السعر قد هبط الى أقل من5 دولارات.

Source : Benston,G.J and Hartgraves, A.L, **Enron : What Happened and What We Can Learn From It,** Journal of Accounting and Public Policy, USA, Summer 2002, p105.

ويوضح الجدول الموالي بصورة مقارنة التطور في حجم العمال وحجم الأصول وعدد الدول العاملة بها شركة إنرون Enron عن الفترة الممتدة من سنة 1985 حتى سنة 2000.

الجدول رقم 02: تطور نشاط إنرون Enron من سنة 1985 حتى سنة 2000

البيان	1985	2000
عدد الموظفين	15076	18000 +
عدد الدول العاملة بها	4	30 +
حجم الأصول	12.1 مليار دولار أمريكي	33 مليار دولار أمريكي
خطوط الأنابيب المملوكة	37000 ميل	32000 ميل
مشروعات تحت التنفيذ	1	14 في 11 دولة
مشروعات تحت التشغيل	1	51 في 15 دولة
ترتيب الشركة حسب مجلة فورتشن	لا يوجد ترتيب	7

المصدر: عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)**، ج4، **المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009، ص 139.

من خلال الجدول السابق يتضح لنا ما يلي:

- ارتفاع عدد الموظفين حيث كان يقدر عددهم سنة 1985 بـــ: 15076 موظفا ليزيد إلى 18000 موظفا سنة 2000؛
- التضاعف الهائل لعدد الدول العاملة بها الشركة حيث كان عددها 4 دول فقط سنة 1985 ليصل سنة 2000 إلى 30 دولة؛
- نمو أصول شركة إنرون فقد كانت تقدر بـــ: 12.1 مليار دولار أمريكي في حين قدرت سنة 2000 بـــ: 33 مليار دولار أمريكي؛
- خطوط الأنابيب المملوكة عرفت انخفاض في عددها حيث قدرت سنة 1985 بـــ: 37000 ميل لتتراجع سنة 2000 إلى 32000 ميل؛

- أما فيما يخص المشاريع تحت التنفيذ والمشاريع تحت التشغيل فقد شهدت إنرون نموا ملحوظا فقدرت الأولى بمشروع واحد سنة 1985 نموا ملحوظا فقدرت الأولى سنة 2000 أما الثانية فمن مشروع واحد سنة 1985 إلى 51 مشروع في 15 دولة سنة 2000.

- وكنتيجة حتمية لما سبق ذكره أصبحت شركة إنرون ضمن قائمة أفضل 500 شركة أمريكية.

3- سيناريو سقوط شركة إنرون: ويمكن وصف خلفيات هذا السقوط الكبير لهذه الشركة العملاقة وبمختلف مراحله، وكيف أن هذا السقوط قد ارتبط بفقدان الكثير من الأخلاقيات والسلوك الذي كان ينبغي أن يتحلى به كل من مكتب المراجعة والأطراف التي بداخل الشركة، كما يلي:

أ- مايو 2001: قام السيد كليفورد باكستر أحد المديرين التنفيذيين الرئيسيين للشركة بتقديم إستقالته، ولقد قيل في ذلك الوقت أنه تشاجر مع الرئيس التنفيذي للشركة السيد جيفري سكيلينج حول الصحة القانونية للعمليات التي تتم بين الشركة وشركائها، ومن الجدير بالذكر السيد باكستر قد قام بالإنتحار في وقت لاحق لإستقالته من الشركة.

ب- أوت 2001: وتحديدا في الرابع عشر قدم جيفري سكيلينج إستقالته من منصبه كرئيس تنفيذي للشركة بعد 6 أشهر من وصوله للمنصب وبررها ببعض الأسباب الشخصية، وتولى السيد كينث لاي هذا المنصب، وقد لاحظ المراقبون أنه في الاشهر التي سبقت خروجه، وكان قد باع علي الاقل 450،000 سهم من اسهم انرون تقدر قيمتها بحوالي 33 مليون دولار قبل رحيله، في 16 عشر من نفس الشهر أعلنت شركة إنرون عن خسائر بقيمة 618 مليون دولار.

ومع ذلك، قام المدير التنفيذي للشركة في اليوم التالي بطمأنة المحللين مؤكدا ان هناك "بالتأكيد فإن الاستقالة غير متعلقة بالمحاسبة، ولا التجارة، ولا الاحتياطيات."

والجدول الموالي يبين تصرفات بعض موظفي شركة انرون قبل اعلان افلاسها:

الجدول رقم 03: تصرفات بعض موظفي شركة انرون قبل اعلان افلاسها

المنصب	التصرف الذي قام به
مدير مالي	باع أكثر من مليون سهم.
عضو بلجنة التعويضات	باع 1.7 مليون سهم في عام 2000
رئيس لجنة مكافآت المدراء التنفيذيين	باع 2 مليون سهم في مايو 2001
رئيس لجنة مكافآت مكتب المراجعة	باع 841 ألف سهم.
رئيس لجنة سياسات الشركة	حصل على 12 مليون دولار مكافأة في عام 2000 كما أنه ضارب في أسهم بقيمة 123 مليون، ثم حصل على مكافأة 10.6 مليون في عام 2001 وباع أسهم بقيمة 50 مليون في نفس العام.
كبير المدراء التنفيذيين بالشركة	حصل على 6.5 مليون دولار مكافأة في عام 2001 وباع أسهماً بقيمة 62 مليون في عام 2000
نائب كبير المدراء التنفيذيين ومسؤول مالي	حصل على 3 مليون دولار مكافأة عن شهري يناير وفبراير لعام 2001 كما

بالشركة	أنه جمع 30 مليوناً كشريك لإحدى الشركات التابعة للشركة.
مسؤول مالي بالشركة	باع أسهم في الشركة بقيمة 268 مليوناً بسعر يصل إلى 72 دولاراً للسهم.

المصدر: اعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات من موقع قناة الاتجاه http://www.aletejahtv.org، 22-02-2022، 13:30.

وفي نفس الشهر قامت السيدة شيرون واتكينز المديرة التنفيذية لقطاع التطوير بالشركة بإرسال مذكرة إلى السيد لاي تحذره فيها من بعض المخالفات المحاسبية التي قد تهدد مستقبل الشركة، وفي 31 أوت بدأت لجنة الأوراق المالية تحقيقاتها حول الشركة.

وقد فوجئ مستثمرو ومساهمو الشركة بتلك التطورات الأمر الذي أصابهم بالفزع الشديد والخوف على أموالهم المستثمرة بالشركة، وقد زاد من ذلك الفزع كثرة الشائعات المتداولة في السوق وعدم الشفافية في ما يخص المعلومات المتوفرة عن الشركة وقد خلق ذلك موجة بيع شديدة لأسهم الشركة، وقام المساهمون ببيع ملايين الأسهم مما أضر بشدة بسعر الأسهم الذي وصل إلى 40 دولار لسهم في الأسبوع الثالث من شهر أوت 2001.

ج- سبتمبر 2001: وبالتحديد في التاسع من هذا الشهر لاحظ واحد من ابرز مديري صناديق الاستثمار أن هناك تعتيم كبير علي المعلومات الخاصة بالمخزون لدي شركة إنرون، وقال إن المزعج في الأمر هو اعتراف الشركة مرارا باستخدام "معاملات الأطراف أو الكيانات ذات الصلة" التي يخشى البعض أن تؤدي إلي حدوث خسائر كبيرة للشركة ويمكن استخدام خسائر الأطراف ذات الصلة لنقل الخسائر التي قد تظهر على إنرون نفسها في الميزانية.

د- أكتوبر 2001: أعلنت إنرون عزمها على البدء في عملية تخفيض للأصول بسبب خسائر لصالح تمويل الأنشطة الأساسية والغاز الطبيعي والكهرباء، ادعت هذه الخسائر يرجع أساسا إلى الخسائر في الاستثمارات المتعثرة وإلى جانب رسوم تدفع لمرة واحدة من أكثر من 1 مليار دولار ينفق في إعادة هيكلة الشركة.

هذه الخطوة لتخفيض الأصول شملت بيع شركة "بورتلاند جنرال إلكتريك" لصالح "أوريجون شمال غرب للغاز الطبيعي" بنحو 1.9 مليار دولار نقدا و جزء من المخزون.

وفي 27 أكتوبر بدأت الشركة بعملية اقتراض تقدر قيمتها بحوالي 3.3 مليار دولار من عدة بنوك، في محاولة لتبديد مخاوف المستثمرين من ضعف مركز الإمدادات النقدية للشركة، وتمت عملية الاقتراض على الرغم من التقديرات المالية للشركة كانت تؤكد أنها غير مؤهلة للاقتراض.

هـ- في نوفمبر2001: في اليوم الثاني من هذا الشهر نجحت شركة إنرون في تأمين مبلغ إضافي قدره 1 مليار دولار للتمويل، ولكن الخبر لم يعجب المستثمرين علي الرغم أن هذا الدين مضمون مع شركة transwestern للغاز الطبيعي وخطوط الأنابيب، وفي الثامن من شهر نوفمبر قامت شركة إنرون ببعض الإجراءات المحاسبية غير العادية والتي تم بمقتضاها تعديل أرقام أرباح الشركة خلال الأربع السنوات السابقة، وإعترفت إدارة إنرون في ذلك الوقت أنها قامت بتضخيم الأرباح في السنين السابقة عن طريق حجب بعض الديون، وفي التاسع من نفس الشهر وكدليل على حالة الضعف الشديدة التي آلت إليها إنرون قدمت شركة دينرجي أحد منافسي إنرون الصغار عرضا لشراء الشركة.

الجدول رقم 04: أثر التعديلات المحاسبية التي أجرتها إنرون

العام	الأرباح المعلنة	الأرباح الحقيقية	مقدار تخفيض حقوق الملكية	مقدار زيادة المديونية
1997	105 مليون	77 مليون	258 مليون	711 مليون
1998	703 مليون	600 مليون	391 مليون	561 مليون
1999	893 مليون	645 مليون	710 مليون	685 مليون
2000	979 مليون	880 مليون	754 مليون	628 مليون

المصدر: ظاهر القشي، حازم الخطيب، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة اربد للبحوث العلمية، المجلد 10، العدد 01، عمان، 2006، ص ص 01-36.

وبحلول منتصف نوفمبر إنرون أعلنت أنها تعتزم بيع نحو 8 مليارات دولار قيمة الأصول المتداولة، إلى جانب خطة عامة لتخفيض حجم الأصول من اجل مصلحة الاستقرار المالي للشركة.

وفي 19 نوفمبر 2001 اضطرت شركة إنرون للكشف أمام الجمهور مزيدا من الأدلة الحاسمة للوضع الأكثر صعوبة هو أن الشركة تواجه التزامات سداد الديون في حدود 09 مليارات دولار بحلول نهاية عام 2002 وان هذه الديون "تتجاوز بكثير" النقدية المتاحة للشركة.

كما أن نجاح التدابير للحفاظ على السيوله لم تكن مضمونة إلا بعد القيام بمبيعات لبعض الأصول وإعادة تمويل الديون، وإلا فان النتائج السلبية فيما يتعلق بسداد هذه الديون، من المرجح أن يكون له اثر سلبي على قدرة إنرون على الاستمرار كشركه عاملة في السوق.

وفي 28 نوفمبر 2001، شركة إنرون تحقق أسوأ النتائج بانخفاض أسعار أسهمها إلى 0.61 دولار في نهاية اليوم التجاري، وتفشل صفقة بيع شرك إنرون لشركة "دينيرجي" بعد اعترافات إنرون تلاعبها بالمبادئ المحاسبية.

و- ديسمبر 2001: قامت الشركة في ذلك الشهر بتقديم طلب إلى السلطات لإشهار إفلاسها كما قامت بمقاضاة شركة دينرجي لقيام الأخيرة بسحب عرض الشراء والذي سبق وأن قدمته في التاسع من الشهر السابق، وبالتالي خسر موظفو الشركة وظائفهم بالإضافة إلى استثماراتهم في أسهم الشركة.

ز- جانفي 2002: في التاسع من هذا الشهر قام السيد كينيث لأي مؤسس إنرون بتقديم استقالته من منصبه كرئيس تنفيذي للشركة، تحولت القضية إلى جناية بإعلان وزارة العمل الأمريكية بدايتها بالتحقيق الجنائي حول شركة إنرون، وفي العاشر من نفس الشهر إعلنت شركة أندرسون المدققة لحسابات إنرون إتلافها لبعض وثائق الشركة.

4- أسباب إنهيار شركة إنرون: بعد الإطلاع على حيثيات انهيار شركة إنرون، تبين أن جذور هذا الانهيار قديمة تمتد إلى عام 1993 ولولا الهجوم على الولايات المتحدة الأمريكية في 11 سبتمبر 2001 وتضرر السوق المالي لظل التلاعب مخفيا، ويعد انهيار شركة إنرون من قضايا العصر المهمة، لما كان لها من تأثير رهيب ليس على الولايات المتحدة الأمريكية فقط بل على العالم بأسره، ولقد قام مجلس شركة إنرون بتشكيل لجنة تحقيق للوقوف على معرفة الأسباب التي أدت إلى هذا الانهيار وقد قدمت اللجنة تقريرها الذي ركز على جانبين رئيسيين هما الجانب المحاسبي وجانب الإفصاح، وكان من أهم أسباب **انهيار الشركة** ما يلي:

– قيام الشركة بتقديم بيانات مضللة لتحقيق الأرباح وتضخيمها عن طريق تعديل بياناتها المالية بالاتفاق مع مكتب التدقيق، وتقديم هذه البيانات المعدلة لهيئة الأوراق المالية؛

– عدم توفر السيولة الكافية لسداد الالتزامات المترتبة على الشركة؛

– استخدام المقاييس المحاسبية القديمة التي لم يكن بإمكانها الإفصاح عن عقود آجلة أبرمتها الشركة في مجال المشتقات والمستقبليات المتعلقة بصناعة الطاقة؛

– قامت إدارة الشركة بتضخيم أرباح الشركة إلى حوالي مليار دولار في العام الذي سبق انهيار الشركة، كما أن الرقابة الداخلية في الشركة قد فشلت من الناحية الأخلاقية والمالية كنتيجة للخداع المستمر، إضافة إلى أن المكتب الذي كان مكلفا بتدقيق حسابات الشركة كان يقوم بالتدقيق الداخلي أيضا بالإضافة لكونه يُقدم خدمات استشارية هائلة؛

– عدم الكشف عن بعض الحسابات في الميزانية العامة تبين أنها مطلوبات على الشركة؛

– اتخاذ تدابير وإجراءات مالية تتسم بأنها معقدة للتهرب من الضرائب والتغطية على المركز المالي للشركة؛

– القيام بإنشاء وحدات خاصة لمكافأة المسئولين التنفيذيين في الشركة، التي تم تأسيسها لأغراض خاصة تدار من قبل هؤلاء المسئولين التنفيذيين الذين يتقاضون المكافآت؛

– النمو الهائل والسريع في موجوداتها حيث أنها امتلكت أصولا في 15 دولة في مختلف بقاع المعمورة، مخالفة بذلك المعايير الأمريكية العامة؛

– تركز اهتمام المسئولين الماليين في الشركة في جهة واحدة وهي متطلبات الأسواق المالية وذلك للمحافظة على سعر السهم دون التركيز على المتطلبات الأخرى؛

– إن مجلس الإدارة أوكل مهمة تدقيق الصفقات التي تقوم بها الشركة للجنة فرعية داخل الشركة، و لم تقم اللجنة إلا بعمليات تدقيق خاطفة سريعة لتلك الصفقات، كما أن مجلس الإدارة أخفى معلومات في غاية الأهمية كان من الممكن أن تؤدي معرفتها إلى اتخاذ بعض الإجراءات المناسبة.

ويمكن تحديد **مسؤولية** هذا الانهيار لعدة شخصيات نوجزها في الجدول الموالي:

الجدول رقم 05: المسؤولين عن إنهيار شركة إنرون Enron

الشخصية	العلاقة بشركة إنرون	التهمة الموجودة
ووكر بوش	– صديق قديم لمدير الشركة "كينث لاي". – كان "لاي"؛ أكبر مساعديه الماليين عن طريق ضخ مئات الدولارات في الصناديق الانتخابية.	شكوك التدخل لإنقاذ صديق قديم على حساب المستثمرين
ديك تشيني	– اجتمع 6 مرات على الأقل مع مسؤولي الشركة لمناقشة سياسة الطاقة؛ – نائب الرئيس "بوش".	شكوك حول البحث عن سبل إنقاذ على حساب المستثمرين
توماس وايت	– كان مديرا تنفيذيا للشركة ثم وزير للجيش.	كان عالما بأزمة الشركة.

جون اشكروفت	- تلقى 57499 دولار من إنرون لتمويل حملته الانتخابية عام 2000. - شغل منصب وزير العدل	لم يعد له الحق في الشهادة
كارل روف	- مستشار سياسي في البيت الأبيض. - حضر اجتماعات سياسة الطاقة، وكان يسعى لبيع أسهمه في الشركة.	استغلال معلومات رسمية لمصلحة شخصية
لاري ليندسي	- كان خبيرا لدى الشركة ثم مستشار "بوش" الاقتصادي.	الشك في محاولة التستر على الشركة.
بات وود	- من أصدقاء "كينث لاي". - منظم الطاقة الفيدرالي.	الشك بتدخل "لاي" لتعيينه في منصبه وساعده في التستر على الأزمة.
روبرت زوليك	- كان عضو في مجلس إدارة الشركة ثم ممثل التجارة الأمريكي.	كان عليه حماية مصالح ممثليه بدل التستر على الأزمة
سبانسر إبراهم	- تلقى تبرعات من الشركة. - ناقش أزمة إنرون مع "لاي" بعد أن أصبح وزير.	شارك في تأجيل الفضيحة
هارفيب بينيث	- كان رئيس محامي أندرسون قبل دخوله في إدارة "بوش".	حجب معلوماته
دون إيفانس	- وزير التجارة. - ناقش الأزمة مع صديقه "لاي".	عمل فعلي للتستر

المصدر: من إعداد الباحثين بالإعتماد على موقع ويكيبيديا، https://ar.wikipedia.org/wiki، 16:25، 23-03-2022.

ثانيا: لمحة عن شركة آرثر أندرسون للتدقيق:

1- التعريف بالشركة: كانت آرثر أندرسون إحدى الخمس الكبار (الذين أصبحوا فيما بعد الأربع الكبار) شركة ذات مسؤولية محدودة تم تأسيسها سنة 1913 من قبل آرثر أندرسون شيكاغو، الولايات المتحدة الأمريكية، بالإضافة إلى خدمة تدقيق الحسابات، كانت تقدم خدمات استشارية وقانونية، أي كانت مسؤولية عن إبداء رأي فني محايد عن تعبير القوائم المالية للشركة بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي للشركة ونتيجة نشاطها، حيث كانت تعتبر من الشركات العملاقة حيث يعمل في هذه الشركة 85.000 موظف في سنة 2002، وكما يقال فإن عدد العاملين فيها أكبر من عدد سكان كثير من المدن الأمريكية، وكان هؤلاء الموظفون يعتبرون من الطبقة العالية اجتماعيا ومهنيا، فالأعمال المحاسبية هي من المهن المطلوبة بشدة في الولايات المتحدة الأمريكية، ويحصل العاملون فيها على دخول فوق المتوسط العام في تقسيمات الدخول الأمريكية، فهي تعطي للعاملين فيها، متوسط راتب سنوي مقداره 70 ألف دولار، أي ما يزيد عن 6700 دولار شهريا، فالدخل السنوي للشركة يتجاوز 3 بلايين دولار.

إلا أنها قامت الشركة وبشكل طوعي بتسليم رخصتها لمزاولة مهنة المحاسبة القانونية في أمريكا بعد أن وجدت مذنبة في تهم إجرامية متعلقة بتدقيقها لشركة إنرون، مما أدى إلى خسارة 85 ألف وظيفة على الرغم من أن الحكم قد تم قلبه من قبل محكمة

الولايات المتحدة الأمريكية العليا، إلا أنها لم تعد شركة فعالة، كما تعد مسئولة أيضا عن تغاضيها وإغفالها لعمليات الغش أو التلاعب التي قامت بها إدارة إنرون في القوائم المالية.

2- أسباب انهيار مكتب آرثر ومساهمته في زوال شركة إنرون: لعل من أهم تلك الأسباب نذكر:

جمعت شركة آرثر أندرسون بين وظيفتين حساستين لشركة إنرون هما تقديم خدمات استشارية للشركة بالإضافة إلى تدقيق حساباتها، وبالتالي حصولها على مبالغ مالية ضخمة لقاء ذلك، الأمر الذي أدى إلى الاستياء من قبل الخبراء، كما كان مكتب آرثر أندرسون يقوم إضافة إلى المهمتين السابقتين بمهمة التدقيق الداخلي للشركة نفسها، وهو الأمر الذي ساهم بشكل كبير في حدوث تلك الفضائح المالية.

ولذلك فشلت شركة آرثر أندرسون أن تدلي برأي صادق وعادل بسبب الضعف في المعايير الأخلاقية المهنية وهو ما أدى إلى انهيارها وخروجها من ميدان المنافسة. ولعل ما حدث من شركة آرثر أندرسون يعيد للأذهان موضوع فجوة التوقعات بين الواقع العملي الذي قد يكون مؤلما وبين طموحات وآمال الفئات الأخرى. وقد أقر رئيس مكتب التدقيق العالمي بأن هناك خطأ ارتكب في مجال التقدير المهني في بشأن إحدى الشركات التابعة لشركة إنرون التي لم يتم إدراجها القوائم المالية الموحدة لشركة إنرون وشركاتها التابعة، ولذلك عمد شريك المكتب والمسئول عن عملية تدقيق القوائم المالية لشركة إنرون إلى إصدار أوامره إلى معاونيه بالتخلص من الأوراق والمراسلات العادية والإلكترونية الداخلية والخارجية ذات الصلة بهذه العملية مما يعد تصرفا غير مقبول. إن هذه الفضيحة التي وقعت لشركة آرثر أندرسون تعد الأكبر في مهنة المحاسبة التي تعد ثاني أقدم المهن في العالم، إذ إن شركة آرثر أندرسون كانت تتقاسم مع شركة إنرون مكاتبها وتمزيق الأوراق المجاني حيث قامت بتمزيق مئات الأرطال من وثائق شركة إنرون مقابل 52 مليون دولار سنويا.

وقد تقاضى مكتب أندرسون مبلغ 25 مليون دولار كأتعاب لقيامه بتدقيق حسابات إنرون سنة 2000، في حين أنه تقاضى مبلغ 27 مليون دولار لقيامه بالأعمال الاستشارية لنفس الشركة وفي العام نفسه.

بالإضافة إلى أن مدققي مكتب آرثر أندرسون لم يكونوا قادرين على فهم القوائم المالية لمثل ذلك النوع المعقد من الشركات، كما أن هؤلاء المدققين تعاملوا مع شركة إنرون منذ أن كانت مجرد منتج وموزع للغاز واستمروا في تدقيق حساباتها حتى بعد أن أصبحت التاجر الرئيسي للسندات المالية والمسؤولة عن المضاربات الجديدة في السوق، كما أن شركة آرثر أندرسون نفسها لم تقم بتغيير هؤلاء المدققين ذوي الخبرة رغم التطورات التي حصلت لشركة إنرون، وبقية فريق العمل لم يكونوا مدربين على تبني نظرة الشك المهنية والتي كان عليهم تبنيها ولذلك كانوا يقبلون وبكل سهولة بتقديرات وتوجهات الإدارة في القضايا والصفقات المالية.

وقد أخفقت آرثر أندرسون في اكتشاف ما تم إخفاؤه من قبل مديري الشركات من حقائق وأحداث مالية سلبية من خلال اختراع أدوات استثمارية معقدة يصعب معالجتها محاسبيًا، ولم تسعف معايير التدقيق المعتمدة بشركة آرثر أندرسون في اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب سواء بقصد أم دون قصد، وشهدوا صراحة بعدالة التقارير المالية التي دققوها لكونها أعدت حسب معايير المحاسبة المتعارف عليها، دون النظر إلى عدالتها المجردة كما يطالب به عامة المستفيدين.

ثالثا: الدروس المستفادة من انهيار الشركتين: ومن الدروس المستفادة نذكر:

1- أن شركاء مكتب آرثر أندرسون وبقية فريق العمل لم يكونوا مدربين على تبني نظرة الشك المهنية Skepticism التي كان عليهم تبنيها ولذلك كانوا يقبلون بكل سهولة تقديرات وتوجهات الإدارة في القضايا والصفقات المالية، بل إن شركة إنرون احتاجت لدى عقدها إحدى الصفقات وإجرائها بعض الممارسات المحاسبية الخاطئة لرأي خطي من مكتب التدقيق يبرر تلك الممارسة، ولذا "تم عقد اجتماع بين الطرفين بل تم "ارتهان" المدقق وذلك بوضع كرسي عند باب الاجتماع والتصريح بعدم فتحه حتى تتسلم الشركة الرأي الخطي من مدقق "أندرسون". وبعد شيء من الخداع والتبريرات والضغوط وافق المدقق على كتابة الرأي الخطي وعند ذلك تمت إزاحة الكرسي عن الباب وسمح للمدقق بالمغادرة"، إن اجتماعاً كهذا لا يمكن تخيله قبل سنوات قليلة سابقة لتلك الكارثة عندما كان ينظر إلى المدققين كحكام على الشركات التي يعملون فيها وليسوا منحازين لها.

2- من العجيب أن ثلاثة من أعضاء لجنة التدقيق الستة في شركة إنرون كانوا يملكون بنحو 100 ألف سهم بقيمة تقارب 7.5 مليون دولار، ولذلك تساءل بعض الكتاب "هل أعمى الطمع أعين اللجنة لئلا تكتشف المخالفات التي كانت موجودة في القوائم المالية"، بل إن بعض مديري الشركة إضافة إلى أعضاء لجنة التدقيق الثلاثة باعوا 17.3 مليون سهم بقيمة وصلت إلى 1.1 مليار دولار أثناء إصدار القوائم المالية التي كشفت لاحقاً عن الكارثة الكبرى، كذلك فإن شركة إنرون قامت بإصدار أسهم لإحدى الشركات مقابل الحصول على سندات مما أدى إلى تضخيم الأصول وحقوق المساهمين بنحو 1.2 مليار دولار دون وجود تدفقات نقدية حقيقية نتيجة للمعالجات المحاسبية الخاطئة التي أدت إلى اعتبار بعض المعلومات بنوداً خارج الميزانية. وقد اعترفت إدارة شركة إنرون بتضخيم الأرباح بمبلغ 586 مليون دولار وإخفاء ديون بمبلغ 2.6 مليار دولار. وبذلك اهتزت صورة الشركة لدى المستثمرين والمحللين الماليين وبرزت تساؤلات عن حقيقة الشركات التي تتعامل معها "إنرون" وطبيعة تلك المعاملات، وأدى ذلك إلى ظهور المزيد من الخسائر والالتزامات غير المعلنة مما ساهم في حدوث الانهيار.

3- فشل لجنة التدقيق في التقرير عن المخالفات الكامنة في شركة إنرون كان بسبب ضعف المتطلبات النظامية في هذا الخصوص، غير أن الدراسة التي قام بها بعض الباحثين بينت أن لجنة التدقيق في الشركة كانت متوافقة مع متطلبات بورصة الأوراق المالية وبورصة نيويورك للأوراق المالية وبقية الجهات الأخرى، مما يدل على أن القضية ليست قضية قوانين ومتطلبات نظامية ولكن القضية تبدو أخلاقية إلى حد بعيد. لقد وجد في شركة إنرون "صورياً" نظام لحوكمة الشركات يشمل ميثاقاً أخلاقياً ولجنة تدقيق، غير أنه لا شيء من ذلك حقيقي كان موجوداً على أرض الواقع.

ومما أفرزته نتائج الانهيار أن الأكاديميين وأصحاب الخلفيات النظرية ليس لهم في كل الأحوال خلفية تطبيقية، فقد كان يوجد ضمن أعضاء لجنة التدقيق في شركة إنرون ثلاثة أعضاء لهم ثقل علمي كبير أحدهم على درجة أستاذ محاسبة متقاعد والآخر حاصل على الزمالة المهنية ومنهم رئيس سابق لمجلس اللوردات في المملكة المتحدة ومع ذلك لم يستطيعوا أن يسألوا سؤالاً بسيطاً جداً وهو: لماذا مع وجود هذه الأرباح الهائلة للشركة على مدى سنوات متعاقبة لا يوجد احتياطي كاف؟

4- إن انجراف الكثير من أعضاء مجلس إدارة شركة إنرون وإدارتها وأعضاء لجان التدقيق نحو التعويضات والمكافآت وراء مطامع شخصية أمر كشفه سير واقع الحال لدى الشركة المذكورة. إن معظم أعضاء مجلس الإدارة لدى شركة إنرون أمضوا أكثر من 14 عاماً في عضويتهم حيث اعتادوا على التمتع بالأفضل من كل شيء، إذ تقلهم إحدى طائرات أسطول شركة إنرون من المكان الموجودين فيه مباشرة إلى مكان انعقاد الاجتماع حيثما كانوا مما يوفر عليهم الكثير من الوقت الذي كان يمكن قضاؤه في المطارات

وإمكانية فقدان الأمتعة وتأخر الرحلات. وكانت اجتماعات الشركة تعقد دائماً في أكثر الأماكن أناقة وفخامة ويتقاضون أعلى الأجور، إذ ينال كل عضو مستقل مبلغ 50 ألف دولار في السنة لقاء العضوية ومبلغ 1250 دولار عن كل اجتماع حيث بلغ متوسط ما قبض سنوياً 87500 دولار نقداً وعلى شكل أسهم مجانية من شركة إنرون مقابل عمل مدته نحو أسبوعين دون تحمل عبء كبير. وذكر البعض أنه ما لم يتمتع المديرون غير التنفيذيين بالاستقلال فإنهم سيمتنعون عن عض اليد التي تطعمهم.

وقد ظهر الكثير من المفارقات المثيرة للدهشة وهي تظهر مقدار تورط الأشخاص الذين كان يفترض فيهم حماية حقوق المساهمين وبقية الأطراف الأخرى في تسلم مكافآت ضخمة من الشركة، كما أنهم كانوا يمتلكون حصصاً كبيرة من أسهم الشركة وقد قاموا ببيعها بطريقة مثيرة للريبة قبيل إعلان سقوط الشركة بمبالغ مرتفعة وكأنهم كانوا يتوقعون ما سيحدث للشركة من انهيار حاد في قيمة أسهمها.

5– ومن أهم ما نتج عن انهيار هذه الشركتين والعديد من الشركات الأمريكية في ذلك الوقت ظهور قانون أوكسلي، بحيث في يوم 31 من تموز لعام 2002 صادق الكونغرس الأمريكي على قانون (ساربينز – أوكسلي) نسبة إلى الأشخاص الذين أنيطت بهم مهمة إعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية الأمريكية (أعضاء الكونغرس)، وينص القانون على تشكيل هيئة للرقابة مهمتها مراقبة أداء المدققين القانونيين الذين يدققون القوائم المالية للشركات العامة، كما انه يقضي بوجوب إنشاء لجنه للتدقيق في كل شركة عامة، وأن تصدر إدارة الشركة ضمن التقارير المالية السنوية المنشورة تقارير يسمى تقرير الرقابة الداخلية يؤكد مجلس الإدارة بموجبه مسؤوليته عن احتفاظ الشركة بنظام رقابة داخلي وأن ينفذ هذا النظام بفاعلية، كما يقضي القانون بتقديم المدقق القانوني للشركة تقارير يسمى بتقرير فحص تأكيدات يتم استخدامه لإيضاح رأي هذا المدقق حيال ما تضمنه التأكيد المقدم من مجلس الإدارة حول الرقابة الداخلية للشركة.

ويهدف القانون الى تقوية روابط الثقة، والمسؤولية بين مختلف الأطراف من أجل توفير حماية أفضل للمستثمرين، بهدف إعادة الثقة على مستوى الأسواق المالية، ويقوم على مبادئ أهمها: صحة الحسابات ودقتها، توفر المعلومة، استقلالية المراجعين. ويؤثر هذا القانون على شركات التدقيق والمحامين الذين تستخدمهم هذه الشركات، المساهمين، حملة الأسهم، البنوك، المستثمرين وسماسرة سوق الأوراق المالية، بحيث يرسي قواعد جديدة من المسؤولية الجماعية على جميع المشاركين في العمليات المالية.

ويتضمن قانون أوكسلي جملة من الأهداف الداعية إلى النهوض بالبيئة المحاسبية واكتساب ثقة المستثمرين واسترجاعها ومنها الآتي:

– الشفافية في تقديم المعلومات المالية، حيث تتحقق الشفافية بدراسة القوائم المالية السنوية والأولية قبل اعتمادها ونشرها بغرض التوصل إلى قناعة بأنها لا تتضمن أي عبارات أو بيانات غير صحيحة، وان تكون ذات أهمية نسبية، والتأكد من أنه لم يحذف من هذه القوائم أي بيانات أو معلومات أو مبالغ من شأنها أن تجعل من هذه القوائم مضللة؛

– التحقق من صحة وكفاءة نظام الرقابة الداخلية في الشركة، ومدى فاعليته في الحد من عمليات الغش والأخطاء واكتشافها فور وقوعها وقدرتها على القيام بتنفيذ الأنشطة الرقابية بطريقة تمكن من التحقق من جودة تنفيذ هذه الأنشطة والثبات في تنفيذها؛

– دراسة السياسات المحاسبية التي تتبناها الشركة، وأي تغيير في هذه السياسات المتبعة، والأخذ بعين الاعتبار مدى ملاءمة هذه السياسات لطبيعة عمل الشركة وأثرها على المركز المالي ونتائج أعمالها؛

– الإشراف على عمليات التقصي والبحث عن الغش والأخطاء التي من شأنها أن تحدث في الشركة؛

- دراسة التقارير والملاحظات التي يقدمها المدقق والأخذ بالآراء الواردة فيها؛

- التحقق من استقلالية المدققين الداخليين، ووضع نظام للتدقيق الداخلي في الشركة ونطاق الفحص والتقارير الصادرة عنها؛

- تقديم اقتراحات من شأنها تأكيد الاستقلالية لمدققي الحسابات الداخليين والرفع من كفاءة ما يقومون به من الأعمال؛

- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة مخالفة إحدى الشركات للأنظمة والقوانين حيث تفرض أشد العقوبات على المدراء والرؤساء وفرض إجراءات صارمة على جميع الخدمات المقدمة من المدققين.

الخـــــــاتمة:

بعد الكشف عن عدة إخفاقات محاسبية في بعض الشركات أدى إلى انهيارها في الأخير، تم اتخاذ المزيد من التدابير التنظيمية المحاسبية الصارمة. حيث تم إقرار قانون أوكسلي في عام 2002 نتيجة لهذه الإخفاقات والتلاعبات والذي ألزم الشركات الأمريكية بموجبه باعتماد سياسة رقابية صارمة، وإرسال تقارير مالية تفصيلية منتظمة إلى السلطات الفدرالية. وهذا يتطلب من مكاتب التدقيق السعي إلى رفع كفاءة مهنة التدقيق والالتزام بأخلاقيات وقواعد السلوك المهني لإزالة الصورة المظلمة عن هذه المهنة بسبب اشتراك كبرى شركات التدقيق في عمليات تضليل وتزييف الواقع.

وبناءا على هذه الورقة تم التوصل إلى **النتائج** التالية:

1- إن مسؤولية ممارسي مهنة التدقيق لا يقتصر على تلبية احتياجات الزبون وصاحب العمل وإنما تشمل بصورة كبيرة المصلحة العامة أي أن للمحاسبين والمدققين دور مهم في المجتمع.

2- ان المصالح الشخصية لهيئة الإدارة قد تؤدي إلى أن تفرض على المدقق الإفصاح في تقريره بشكل يتلاءم مع مصالحها.

3- إن ما حصل من انهيار للشركتين موضوع الدراسة لم يكن بسبب قصور في معايير المحاسبة الدولية أو معايير التدقيق المعمول بها، ولكن المشكلة الرئيسية في أخلاقيات المهنة ذاتها، حيث أن شركت إنرون لم تتقيد بآليات القياس والإفصاح الخاص بالشركات ذات الأهداف المحددة، وتبعها تواطؤ مدققها آرثر أندرسون بعدم الإبلاغ عن ذلك، وإصداره للتقرير النظيف.

4- لقد أظهرت الحقائق فيما بعد أن شركة التدقيق آرثر أندرسون كانت تقوم بعدة أعمال مزدوجة، فهي من جهة المدقق الخارجي لشركة إنرون ومستشارها المالي من جهة أخرى، كما أنها تعتبر المدقق الداخلي لها، أي أن شركة آرثر أندرسون لم تكن مستقلة بل كانت موظف من موظفي شركة انرون، مما جعلها تسلك السلوك اللاأخلاقي.

5- لا يمكن الجزم بأن الإفصاح للقوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يستطيع توفير الحلول المناسبة لمنع الانهيارات، ويحدث ذلك بوضع قواعد ضبط سلوكيات أخلاق المهنة وتطبيقها والتقيد بها.

ومن خلال النتائج المتوصل إليها يمكن اقتراح بعض **التوصيات** تتمثل في الآتي:

1- وجوب تحلي الشركات بالشفافية في إصدار البيانات المالية والإفصاح عنها.

2- انشاء جهاز رقابي حكومي قوي يستمد قوته من كفاءة أعضائه وقدرتهم على التدقيق السليم.

3- تكثيف الرقابة على الشركات التي تظهر أرباحا في قوائمها المالية مع تقصيرها في سداد ديونها.

4- ضرورة تطوير الكفاءة العلمية والمهارات لمدققين من خلال حثهم على المشاركة والندوات التي تعقدها الجهات في المؤتمرات المهنية، وورش العمل التي تبصرهم بمزايا تلك القواعد وبعواقب عدم الالتزام بها.

5- حث مكاتب التدقيق على توفير الفرص لتنمية وتطوير مهارات ومعارف المدققين من خلال برامج التعليم المهني المستمر، وتفعيل عملية الفحص الدوري لممارسات هذه المكاتب، للوقوف على المخالفين لقواعد السلوك المهني ومعاقبتهم.

6- تطوير وإنشاء وسائل تحدد أتعاب المدققين وتحد من المنافسة غير الشريفة لتفادي توجهات بعضهم نحو السلوك اللاأخلاقي.

7- إعطاء المزيد من العناية والاهتمام بحوكمة الشركات وتعديلها بما يحقق المصلحة من إصدارها وذلك لحماية الشركات وحماية حقوق ملاكها وأطراف المصالح الأخرى.

المراجع والمصادر:

1- محمد السيد سرايا، **أصول وقواعد المراجعة والتدقيق– الإطار النظري– معايير وقواعد**، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002.

2- أحمد حلمي جمعة، **المدخل إلى التدقيق والتأكيد الحديث**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.

3- خالد أمين عبد الله، **التدقيق والرقابة في البنوك**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1998.

4- عبد الفتاح محمد الصحن، وآخرون، **أسس المراجعة الخارجية**، المكتب الجامعي الحديث، القاهرة، 2007.

5- محمد الفيومي، عوض لبيب، **أصول المراجعة**، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 1998.

6- الاونكتاد، **السياسات العامة للأعمال وهياكل التنظيم الاساسية**، المنهج الدولي لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2001.

7- أحمد محمود حبيب البوتي ، **أخلاقيات الأعمال وأثرها في تقليل الفساد الإداري**، دار وائل للنشر، عمان، 2009.

8- أمين السيد احمد لطفي، **معايير أخلاقيات المحاسبين المهنيين**، الدار الجامعية، القاهرة، 2008.

9- عبد اللطيف كرزابي، **المسؤولية الاجتماعية إتجاه العاملين في اطار أخلاقيات الاعمال**، مداخلة في الملتقي الدولي حول: منظمات الاعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة محمد طاهري –بشار–، الجزائر، 14-15 فيفري 2012.

10- بورصتي القاهرة والإسكندرية، **الدروس المستفادة من انهيار شركة إنرون**، 2004. ولمزيد من المعلومات أنظر الموقع التالي: www.cma.gov.eg 20: 53 17/09/2013

11- شحاته السيد شحاته، عبد الوهاب نصر علي، **مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.

12- عبد الوهاب نصر علي، شحاته السيد شحاته، **قواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والمراجعة في مواجهة الأزمات المالية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.

13- عبد الوهاب نصر علي، **موسوعة المراجعة الخارجية الحديثة (وفقا لمعايير المراجعة العربية والدولية والأمريكية)**، ج4، **المراجعة وحوكمة الشركات ومسؤوليات مراقب الحسابات في مواجهة الأزمة المالية العالمية**، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2009.

14- حسين عبد الجليل آل غزوي، **حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية(دراسة إختبارية على شركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية)**، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الإدارة والإقتصاد، الأكاديمية العربية في الدنمارك، 2010.

15- علي حسين الدوغجي، أسامة عبد المنعم سيد علي، **دور قانون (ساربنيز–أوكسلي) في رفع كفاءة مهنة التدقيق الخارجي**، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد السادس والثمانون، العراق، 2011.

16- حازم الخطيب، ظاهر القشي، **الحاكمية المؤسسية بين المفهوم وإمكانية تطبيقها على أرض الواقع في الشركات المدرجة في الأسواق المالية**، مجلة إربد للبحوث العلمية، المجلد العاشر، العدد الأول، الأردن، 2006.

17- عبد الرحمان بن صالح الأطرم، **المسؤولية الشرعية للمحاسب القانوني**، مداخلة مقدمة إلى مؤتمر المحاسبة السعودي الدولي الثاني، أيام 29-31 مارس 2009.

18- علام محمد موسى حمدان، **دور التدقيق الخارجي في التنبؤ بالأزمات المالية**، كلية العلوم الإدارية والمالية، الجامعة الأهلية، مملكة البحرين، ص5، ولمزيد من المعلومات أنظر الموقع التالي: www.kantakji.com 22:02 27/08/2014

19- عادل ممدوح غريب، **مدى إدراك واستجابة المستثمرين للمحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات وأثره على قراراتهم الاستثمارية (دراسة تطبيقية)**، كلية اللغة العربية والعلوم الاجتماعية والإدارية، جامعة الملك خالد، السعودية، ص1، و لمزيد من المعلومات انظر الموقع التالي: www.kku.edu.sa *11/09/2014* 14□55

20- يوسف محمود جربوع، **مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله (دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة)**، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد السادس عشر، العدد الأول، فلسطين، جانفي 2008.

21- إحسان بن صالح المعتاز، **أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها(انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة)**، مداخلة مقدمة للندوة الحادية عشرة لسبل تطوير المحاسبة دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، جامعة الملك سعود، الرياض، يومي 05-06 ديسمبر 2006.

22- حسين أحمد دحدوح، **مسؤولية مراجع الحسابات عن اكتشاف التضليل في التقارير المالية للشركات الصناعية والعوامل المؤثرة في اكتشافه**، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 22، العدد الأول، سوريا، 2006.

23- فهيد محسن البصيري، **مدققو الحسابات. والأزمة الاقتصادية العالمية**، ورقة بحثية في اطار مؤتمر الازمة المالية العالمية وكيفية علاجها من منظور النظام الاقتصادي الغربي والإسلامي، كلية إدارة الأعمال، جامعة الجنان، لبنان، يومي 13-14 مارس 2009.

24- LIONNEL.C et GERARD.V, **Audit et Control Interne, Aspects Financiers**, Opération et Stratégiques, 4eme Edition, Dalloze, Paris 1992.

25- Jean Charles Becour, Henri Bouquin. **Audit Opérationnel**, 2eme Edition, Economica, Paris, 1996, Richard L. Daft, **Management**, Harcourt College Pub, USA, 4th ed, 1996, p 136.

26- Amol Gore and Guruprasad Murthy, **A CASE OF CORPORATE DECEIT (THE ENRON WAY),** 2011, p03-36,vue ce cite: www.revistanegotium.org.ve 19/12/2013 20:34.

27- **Enron The Fall from Grace (The World's Biggest Fraud)**, www.efham.net, 12/12/2013, 15:47,

28- Benston,G.J and Hartgraves, A.L, **Enron : What Happened and What We Can Learn From It,** Journal of Accounting and Public Policy, USA, Summer 2002.

29- Healy and Krishna**, the fall of Enron**, journal of economic perspective, volume17, number 02, spring 2003.

30- Jeanne Harris**, Enron and Arthur Andersen**, global perspectives on accounting education, volume3, 2006.

الى سعادة **الدكتورة: سميرة مشراوي** المحترمة

والى سعادة **الاستاذ الدكتور: بن ثابث علال** المحترم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الاغواط

مخبر العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

الكتاب الجماعي العلمي المحكم حول: **محاسبة العمليات المالية الاسلامية 2021**

من إعداد الأساتذة:

الاستاذ الدكتور:محمـــد عجـــيلة – جامعة غارداية

الدكتور:تيماوي عبد المجيد– جامعة غارداية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، التجارة – الجزائر

(00213) النقال: 0668064530، adjila_78@yahoo.fr

(00213) النقال: timaoui2013@gmail.com>0665130740

الورقة العلمية بعنوان:

متطلبات النظام المحاسبي المالي الجزائري ومهنة المحاسبة في الاسلام – منظور الاخلاقي

مقدمة:

على اعتبار المحاسبة علم كبقية العلوم الاجتماعية والإنسانية، تتزايد مع مر الزمان حاجة المؤسسات الاقتصـــادية في مختلـــف الاقتصاديات الدولية إلى المحاسبة لما لها من فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية الوظائف الأساسية سواء كان ذلك في المجتمعات الرأسمالية والاشتراكية، وسواء تعلق الأمر أيضا بالدول المتطورة أو الدول النامية على حدي السواء. وبالرغم من أن المحاســبة كـــان يقتصر دورها في البداية على عرض المعلومات للملاك والمساهمين بهدف إعطائهم الفرصة لمراقبة وتقيـــيم أداء الإدارة في اســـتخدام الإمكانيات والموارد الاقتصادية التي وضعت تحت تصرفهم. فإنه اتسع مجال الدور الذي تلعبه في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجـــة المؤسسات الاقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو ائتمانات تجارية. وحتى تتم هذه العمليـــات باستمرار كان لزاما على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعـــاملين الاقتصاديين. غير أن ذلك لا يكفي إذا لم تتوفر الأطر القانونية التي تنظم وتضبط الممارسة المحاسبية. لذلك عمدت الدول إلى إنشـــاء هيئات مهنية في المحاسبة خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية والمالية التي يكون من شأنها خلق مناخ ملائم يضـــمن تدفق حركة السلع والخدمات، وكذلك حركة الأموال.

أولا: المنطلقات الأساسية للبيانات والمعلومات المحاسبية (بيانات – معلومات)

لقد أدت التغيرات الجديدة التي أفرزتها الثورة العلمية إلى زيادة أهمية نظام المعلومات بصفة خاصة في المؤسسة كما أن تعقد الحاجات وتشابكها جعل من المعلومات مورداً خصبا لجملة من الفعاليات. نجاحها مرهون بمدى صحة ومصداقية المعلومات ودقتها للوقوف على القرار السليم في ظل هذه التغيرات المستمرة المتلاحقة التي تستهدف بيئة ومحيط المؤسسة.

البيانات والمعلومات – مفاهيم وأسس

أ– البيانات: " هي عبارة عن الأعداد والأحرف الأبجدية والرموز التي تقوم بتمثيل الحقائق و المفاهيم بشكل ملائم يمكن إيصالها وترجمتها و معالجتها من قبل الإنسان أو الأجهزة لتتحول إلى نتائج" .

وفي تعريف أخر للبيانات تعرف على أنها "جميع البدائل المتاحة التي تعبر عن الواقع؛ من أفراد وأشياء وأحداث ومبادئ".

أي أن البيانات تكون غير منظمة وغير محدودة القيمة بحيث يمكن أن تكون كمية قابلة للقياس و الحساب، وقد تكون غير كمية (وصفية) لأنها تستعمل مباشر في عملية إتخاذ القرار فهي بمثابة مادة خام، في حين نجد هناك عدة تعار يف للمعلومات نذكر من بينها:

ب – المعلومات:هي البيانات التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنى كاملا يمكن إستخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لإتخاذ القرارات .

المعلومات: هي الناتجة من نظام المعلومات، وهي تتكون من بيانات تم تحويلها وتشغيلها لتصبح لها قيمة وبالتالي فإن المعلومات تمثل معرفة لها معنى وتفيد في تحقيق الأهداف.

وبناء على ما سبق ذكره وما يقع فيه الكثير من خلط في إستعمال اللفظين سوف نحاول التمييز بين المصطلحين من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (01): يوضح التميز بين مصطلح البيانات ومصطلح المعلومات

المجال	البيانات	المعلومات
الترتيب	غير منظمة في هيكل تنظيمي	منظمة في هيكل تنظيمي
القيمة	غير محدودة القيمة	محدودة القيمة بالضبط
الإستعمال	لا تستعمل على الصعيد الرسمي	تستعمل على الصعيدين الرسمي و غير الرسمي
المصدر	متعددة المصادر	محددة المصادر
الدقة	منخفضة	عالية
الموقع	المداخلات	المخرجات
الحجم	كبير جدا	صغيرة نسبيا مقارنة بحجم البيانات

المصدر: حكمت أحمد الراوي، **نظم المعلومات المحاسبية و المنظمة**، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، ط1 ،1999، ص40

من خلال ما سبق نستنتج أن :

ـــ المعلومات تضيف حقائق وأفكار جديدة لمستقبلها أو إستخدامها؛

ـــ المعلومات تساعد على زيادة المعرفة و تخفيض عدم التأكد لدى مستخدمها مما يساعد على إتخـــاذ قـــرارات هادفـــة وفي إطـــار موضوعي؛

ـــ بصفة أشمل المعلومة هي المنتج النهائي الذي على ضوئه يتم إتخاذ القرارات بالنسبة لمستعملها .

2- خصائص المعلومات المحاسبية:

من بين أهم خصائص المعلومات نذكر الخصائص التالية:

أ– الدقة: يقصد بالمعلومة الدقيقة أن تكون حقيقة وخالية من الأخطاء "حيث أن المعلومات الناتجة عن بيانات غير صحيحة أو من مصادر غير موثوق في دقتها، فسوف تكون مضللة لكل من المستفيد و المدير، وبالتالي ينتج عنها توجيه الأعمال وصنع القرارات في اتجاهات خاطئة".

ب– الملاءمة : وتتضمن قدرة المعلومات على تغير موقف متخذ القرار بالنسبة لموضوع قرار معين إذا كان هذا التغيير يؤدي إلى إتخاذ قرار أكثر سلامة ونفعا و أقل خطاء.

ت ـــ الوقتية: بمعنى أن تتاح المعلومات حينما نحتاج إليها فعلا في إتخاذ قرار معين وأن لا تكون المعلومات متقادمة حين إستلامها أو حين الرغبة في إستخدامها

ث– المصداقية: ومعناها خلو المعلومات من الخطأ والتحيز وأنها تنطوي بصدق على الخصائص و السمات المستهدف إبرازها عـــن الموضوع الذي يتم التقرير عنه.

ج– القابلية للفهم : إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات قابليتها للفهم المباشر من قبل المستخدمين ولتحقيق هذا الهدف، فإنه من المفترض أن يتوفر لدى المستخدمين مستوى مناسب من المعرفة عن أعمال ونشاط المؤسسة وقدر من المعرفة بأصول المحاسبة.

ح– القابلية للمقارنة : ويقصد بهذه الخاصية أن تعد البيانات المحاسبية بإستخدام نفس الأساليب والإجراءات المحاسبية من عام لآخر ولنفس المؤسسات التي تعمل في نفس المجال الاقتصادي، ويمكن مقارنة أداء الوحدة الاقتصادية بأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى .

خ– الثبات: تشير خاصية الثبات إلى تطبيق المؤسسات نفس المعالجة المحاسبية على نفس الأحداث من فترة إلى أخرى.

ولقد تم تحديد أهم خصائص المعلومات المحاسبية الصالحة للإستخدام من طرق الهيئات المحاسبية الدولية والتي من بينها :

ـــ جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)

ـــ معهد المحاسبين القانونين الأمريكي (AICPA)

ـــ مجلس معايير الأمريكي (FASB)

ـــ معهد المحاسبين القانونين لانجلترا(ICAWE)

ـــ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

23 الإبداع المحاسبي:

شهد الإبداع المحاسبي اهتمام كبير من قبل الباحثين والدارسين المهتمين بميادين ومجالات النظرية المحاســـبية والمعرفـــة الماليـــة والمحاسبية وبالأخص المهنيين المحاسبين المدققين، وقد أزداد الاهتمام نتيجة التطورات الراهنة للأزمة المالية العالمية والتي أدت إلى إفلاس وانهيار شركات ومنظمات كانت رائدة ومبدعة في مجال عملها نتيجة لعدم اعتماد على معايير المساءلة والمتابعة ونقص الشفافية والدقة

والصدق والسلامة في المعلومات والبيانات المحاسبية المتعلقة بالتدفقات المالية والاقتصادية والمحاسبية والتلاعب بالحسابات، ومن هنا التفكير الجاد في أهم قواعد وميكانيزمات المحاسبية التسجيل والتقييد والترحيل والتقييم والإفصاح والقياس المحاسبي، وضبط مهنة المحاسبة في ظل تحديات المنظمة العالمية للتجارة أو ما يعرف بالعولمة المحاسبية من خلال ثنائية التوفيق والتوحيد المحاسبي.

إذن يعتبر الإبداع المحاسبي أو المحاسبة الإبداعية مصطلح نظري تطبيقي أي قديم وجديد في أبجديات المحاسبة خاصة التطورات الحالية الراهنة فيما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية

- **مفهومه:** استخدام أساليب أو طرق أو إجراءات أو مفاهيم أو معايير أو نظريات جديدة غير مألوفة يمكن استخدامها لتفسير أو تحليل أو حل مشكلة محاسبية تواجه الإدارة، حيث يتمتع المحاسب المبدع بقدرات مميزة
- **خصائص المحاسب المبدع :**

- العقلية المحاسبية والمالية المتسائلة والخلاقة.
- قدرة المحاسب على التحليل والتجميع.
- قدرة المحاسب على التخيل والحدس.
- ان يتمتع المحاسب بالشجاعة والثقة بالنفس.
- اعتماد المحاسب على التعليمات المبنية على الحقائق العلمية وليس التعليمات المستمدة من المراكز الإدارية.
- النقد الذاتى، فالمحاسب المبدع هو الذي يستطيع تطوير ذاته من حيث النقد والتهذيب والتقويم للافكار والمعلومات ووسائل التحليل التى يستخدمها.

- **مجالاته :**

- نظام المعلومات المحاسبي.
- المفاهيم والتعاريف والفروض والأسس والقواعد والمعايير المختلفة للمحاسبة والمراجعة.
- القياس المحاسبى.
- أساليب القيد والعرض.
- طرق توزيع أو تحميل المصروفات المختلفة.
- الاساليب المختلفة لعرض التقارير.
- اساليب التحليل المالي.
- تطوير البرامج الآلية المحاسبية.

ثانيا: النظام المحاسبي – قواعد وآليات

يعرف النظام المحاسبي على أنه أحد الأنظمة الفرعية المستخدمة في تجميع وتبويب ومعالجة وتحليل وتوصيل المعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات إلى الإدارة الداخلية والأطراف الخارجية

"يعرف النظام" على أنه مجموعة من العناصر التي ترتبط مع بعضها سلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف"

وفي تعريف أخر نجد أن النظام "هو مجموعة من المكونات التي تربطها ببعضها البعض وبينها علاقات تفاعلية تمكنها من تكوين كل متكامل".

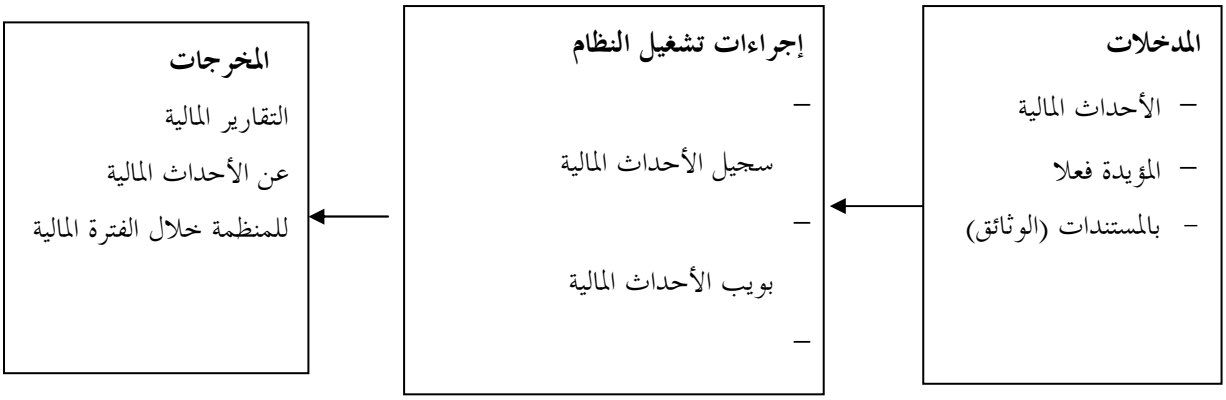
بصفة عامة " النظام مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر (الأفراد، التجهيزات، الآلات، الأموال، السجلات...الخ) التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدفا ومجموعة من الأهداف العامة في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة " فمن خلال هذا التعريف نجد أن النظام يجب أن يتوفر على عدة خصائص من بينها الموارد، الحدود، الأهداف، البيئة.

1– المحاسبة كنظام

توضيحا لمفهوم الأنظمة وجدواها تم اختيار واحدا من هذه الأنظمة وهو النظام المحاسبي، يعتبر النظام المحاسبي جيد التصـــميم نوعا ما، ذلك لأن هذا النظام يتضمن إجراءات تشغيل تهدف إلى تحويل مدخلات معينة إلى مخرجات من نوعية أخرى مع اســـتخدام إجراءات للرقابة الداخلية تتحكم فيه وتحد من التأثيرات الناتجة عن المتغيرات البيئية المحيطة بالنظام .

وتتمثل مدخلات هذا النظام في الأحداث الاقتصادية التي يمكن التعبير عنها ماليا لتصبح أحداثا مالية يهتم النظام لتســـجيلها وتبويبها والتقرير عنها، وتشمل هذه الأحداث المبيعات النقدية و الآجلة أو تحقق الإيرادات الأخرى أو المصروفات، وتتولى إجراءات تشغيل النظام المحاسبي تسجيل تلك الأحداث الاقتصادية بوضعها أحداثا مالية في شكل قيود لليومية، وتدوين تلك الأحداث في صورة حسابات وتلخيصها في شكل ميزان أو موازين للمراجعة، ثم التقرير عنها في تقارير مالية متباينة، وتتمثل مخرجات هـــذا النظـــام في التقارير المحاسبية والمالية التي يمكن أن تتمثل في القوائم المالية.

الشكل رقم (1): النظام المحاسبي



المصدر : محمد الفيومي محمد وآخرون،،**نظم معلومات المحاسبة** ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر 2002، ص104

2–مكونات النظام المحاسبي :

ينظر إلى مكونات النظام المحاسبي من وجهة نظر التحليل الساكن في أنها العناصر التي يتكون منها أو المجموعات الوظيفية المكونة له من دفاتر محاسبية بما في ذلك دفتر اليومي و دفتر الأستاذ وميزان المراجعة، غير أن هذه النظرة تقليدية .

أما من وجهة نظر التحليل الوظيفي فان مكونات النظام تتمثل في الوظائف الأساسية التي يتم انجازها بواسطة عناصره الأساسية إضافة إلى الأنشطة التي يجب انجازها لتحقيق أهدافه، ويلاحظ من هذه الأخيرة أنها ركزت على وظائف النظام بدرجة اكبر من تركيزها على هيكل النظام أو المجموعات الوظيفية المكونة له.

ثالثا: الإطار العلمي والعملي للنظام المحاسبي المالي الجديد:

1- الإطار التصوري: يمكن اعتبار الإطار التصوري حسب (FASB) أنه عبارة عن نظام متماسك يتكون من أهداف و مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي معايير فنية، وتبين طبيعة، دور و حدود المحاسبة و القوائم المالية، حيث تمثل الأهداف النهاية التي تصبوا إليها المحاسبة التي لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة، مهيكل بطريقة جيدة بحيث:

- يمثل الإطار التصوري دليلا مهماً للمهنة المحاسبية في وظيفة التوحيد؛
- يمثل الإطار التصوري مرجعاً لحل المشاكل المحاسبية، التي لا توجد أية معايير لحلها؛
- يمكن من الرفع في إمكانية المقارنة، و ذلك بالتقليل من عدد الطرق المحاسبية البديلة؛
- يسمح بتحديد حدود الرأي المهني عند إعداد القوائم المالية؛
- يمثل الإطار التصوري وسيط في تحسين التدريب المحاسبي، حتى يصبح المحاسب الممارس قادراً على الجمع بين الجانب النظري و الجانب التطبيقي للمحاسبة؛
- الإطار التصوري يحمي مهنة المحاسبة من كل أشكال الضغط السياسي و الهجمات، لأنه يمدها بتبريرات منطقية تمكنها من تباين عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة.

2- الإطار التصوري و المبادئ المحاسبية و المعايير المحاسبية:

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية و معايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية في الاستغلال، القابلية للفهم، الدلالة، المصداقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية، وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

- يشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند ما تكون هناك بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار.
- كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل الأصول، الخصوم المنتجات والأعباء ومجال التطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية، كما يجد طريقة تقييمها إضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية و كيفية عرضها.

3- الغرض من الإطار التصوري للمحاسبة المالية:

يركز هذا الإطار على التقارير المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المنشأة، ويكمن الغرض الرئيسي لهذا الإطار في ما يلي:

أ) مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير المحاسبة المالية بتوجيه جهودها في وضع المعايير ،و لكي يكون هذا الإطار المنطلق الرئيسي لاشتباه تلك المعايير؛

ب)مساعدة المحاسبين المعتمدين و محافظي الحسابات وغيرهم (مثل إدارة المنشأة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمور التي لم تصدر لها معايير محاسبية مالية بعد؛

ج) زيادة فهم مستخدمي التقارير المالية للمعلومات التي تشملها و فهم حدود و استخدام تلك المعلومات، ومن ثم زيادة مقدرتهم على استخدامها؛

- ليس الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي يجب أن تتضمنها التقارير المالية لمنشأة ما حتى تكون مفيدة لمستخدميها، و إنما الغرض من إيضاح أهداف التقارير المالية هو تحيد الوظيفة الأساسية لتلك التقارير بشكل عام و طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها، و نظراً لأن الوظيفة الرئيسية للتقارير المالية و طبيعة المعلومات التي يجب أن تحتويها تتوقف على المعلومات التي يحتاج إليها مستخدمو هذه التقارير بصفة أساسية، فإن هذا الإطار يحدد أيضاً تلك الاحتياجات بصورة عامة.
- ليس الغرض من إيضاح حدود استخدامات التقارير المالية سرد جميع المعلومات التي لن تطهر في هذه التقارير، و ذلك لأن الأطراف المختلفة تسعى وراء أنواع مختلفة من المعلومات التي تتلق بالمنشأة، و ليست المحاسبة الملية أو التقارير التي تعد على أساسها تقديم كافة أنواع المعلومات التي تنشدها كل هذه الأطراف المختلفة، و إنما الغرض من بيان حدود استخدامات هذه التقارير هو تحديد الوظائف التي يتعذر على التقارير المالية–بصورة عامة–تأديتها لأسباب من بينها التناقض بين الوظيفة الرئيسة للتقارير المالية و بين غيرها من الوظائف التي يراد لهذه التقارير أن تؤديها، و قصور المحاسبة المالية في مرحلة تطورها الحالي عن إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف.
- لا يعتبر هذا الإطار معياراً محاسبياً، و عليه فإنه لا يحدد كيفية القياس أو الإفصاح عن أي أمر.
- من خلال النقاط السابقة يمكن القول بأن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يهدف إلى تطوير المعايير، كما يساهم و بشكل كبير في تحضير الكشوف المالية، كما يقدم تفسيراً لمستعملي المعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.

4– النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات

يسمى بالنظام المحاسبي المالي، و هو نظام لتنظيم المعلومات المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، ثم تصنيفها، تقييمها وتسجيلها، و عرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية و ممتلكات الكيان(شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

- تضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية و القوائم المالية، كما يتضمن:
- تصنيف الكتل المحاسبية و المجموعات؛
- تحديد الحسابات؛
- وضع القوائم المالية؛
- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية؛

5– طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية:

- بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد؛
- إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء و النواتج؛
- تحديد طرائق التقييم المحاسبي؛
- تنظيم مهنة المحاسبة؛
- إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية، و وضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة؛
- تحديد الحسابات و المجموعات؛
- تحديد قواعد و ميكانيزمات سير الحسابات؛

6- تنظيم مهنة المحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي يجب على المؤسسات والخاضعين لهذا النظام مراعاة واحترام المبادئ والقواعد التالية:

- المحاسبة ينبغي أن تحترم فيها مبادئ الحيطة و الحذر، الدقة و المصداقية و الشفافية و الإفصاح؛
- كل العمليات تقاس بالعملة الوطنية و تحول العمليات المدونة بالعملة الأجنبية إلى العملة الوطنية حسب المعايير المحاسبية؛
- ينبغي أن يكون داخل كل مؤسسة دليل عمل للمراقبة و المراجعة الداخلية و الخارجية؛
- عناصر الخصوم والأصول ينبغي أن تخضع للجرد الدائم على الأقل مرة في السنة بالكمية والقيمة، على أساس فحص مادي و إحصاء للوثائق الثبوتية، ويجب أن يعكس الجرد الوضعية الحقيقية للأصول و الخصوم؛
- كل تسجيل محاسبي ينبغي أن يخضع لمبدأ القيد المزدوج بحيث يكون هناك حساب مدين و الأخر دائن، يجب أن تكون المبالغ المدينة مساوية للمبالغ الدائنة، مع مراعاة التسلسل الزمني في عملية التسجيل كما يجب تحديد مصدر كل تسجيل محاسبي؛
- كل تسجيل محاسبي يجب أن يتم انطلاقاً من وثائق مؤرخة و مكتوبة في شكل يضمن المصداقية؛
- دليل أعمال نهاية الدورة يجب أن يكون موثق بصفة واضحة في كل مؤسسة؛
- كل مؤسسة يجب أن تقوم بإعداد دفتر اليومية، دفتراً كبيراً- الأستاذ- دفتر الجرد، و يمكن إعداد دفاتر مساعدة لدفاتر اليومية بالقدر الذي يتوافق مع حجم كل كيان(مؤسسة)،مع مراعاة المؤسسات الصغيرة، في حالة مسك الدفاتر المساعدة فإن المجاميع الشهرية فقط هي التي تحول إلى الدفاتر العامة؛
- يسجل في دفتر اليومية حركة الأصول، الخصوم، المنتجات، الأعباء، و منتجات الكيان؛
- يتضمن الدفتر الكبير أو دفتر الأستاذ مجاميع و أرصدة حركة الحسابات خلال فترة محاسبية معينة؛
- تنقل في دفتر الجرد الميزانية و حسابات النتائج للكيان خلال فترة محاسبية معينة؛
- كل الدفاتر المحاسبية التي يتم إعدادها و الوثائق المتعلقة بها يجب أن يحتفظ بها لمدة (10) سنوات على الأقل؛
- يرقم و يؤشر على الدفاتر المحاسبية رئيس المحكمة أين يوجد المقر الاجتماعي للكيان، و تمسك هذه الدفاتر دون ترك بياض أو أي تغيير أو نقل في الهوامش؛

- تمسك الكيانات الصغيرة محاسبة مبسطة تتضمن الإيرادات والنفقات اليومية و تحتفظ لمدة (10) سنوات ابتداءً من تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية؛
- ينص النظام المحاسبي المالي على مسك المحاسبة يدوياً أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي؛
- تشمل الكشوفات المحاسبية الميزانية، حسابات النتائج ،جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة و الملاحق؛
- يجب أن تعرض الكشوف المحاسبية الوضعية المالية للكيان و نجاعته و كل تغيير يحدث على الحالة المالي، كما يجب أن تعكس هذه الكشوف كل المعاملات و الأحداث المتعلقة بنشاط الكيان(المؤسسة)؛
- تضبط الكشوف المحاسبية تحت إشراف المسؤولين خلال مدة لا تتجاوز الأربعة أشهر من تاريخ الإقفال؛
- كما يجب أن تتوفر الكشوف المحاسبية على معلومات تسمح بإجراء مقارنة مع الدورة المحاسبية السابقة؛
- يجب أن تتضمن الملاحق إيضاحات في شكل مقارنة وصفية عددية و تشمل كل التعديلات في الطرائق المحاسبية و غير ذلك من التوضيحات و التي من خلال يمكن قراءة القوائم المالية بشكل يسمح بمقارنة دورة محاسبية بأخرى؛
- كل مؤسسة لها مؤسسات فرعية يجب أن تنشر الكشوف المحاسبية المدمجة للمؤسسة الأم ككل سنوياً؛
- يمكن أن يلجأ الكيان الى أعادة التقدير بغرض تحسين مستوى و نوعية المعلومات المحاسبية التي يتضمنها الكشوف المالية؛
- ترتكز عملية اعادة التقدير على الظروف التي تمت على أساسها هذه العملية و التي تعتمد على معلومات جديدة بهدف الحصول على معطيات أكثر موثوقية؛
- لا يتم أي تغيير في الطرائق المحاسبية الا اذا فرض في اطار تنظيم جديد أو اذا كان يهدف الى تحسين نوعية الكشوف المالية.

رابعا: أخلاقيات مهنة المحاسبة في الإسلام:

كل مهنة ووظيفة لا يمكن أن تحقق الغاية المرجوة منها إلا إذا تحققت أخلاقياتها وقيمها المتصلة بها، والمحاسبة بدورها هي أحد الوظائف الشريفة التي روعيت فيها هذه الأخلاق والصفات، ويعتبر الدين الإسلامي مصدراً أساسيا من المصادر التي أعدت في ضوئها قواعد وأخلاقيات وسلوكيات هذه المهنة، وهي تعتبر بمثابة مقاييس مثالية للسلوك المهني، ومن بين هذه الصفات التي يتعين على المحاسب التحلّي بها:

أ: الثقافة الفقهية الكافية:

والمقصود بذلك أن يكون للمحاسب رصيد فقهي كاف يتعلق بالحلال والحرام من المعاملات المالية، ومعرفة الحدود الفاصلة بينهما، وقواعد الكسب والملكية والعقود، حتى لا يقع في ظلم لغيره أو تطفيف، كما حذّر من ذلك رسول الله – صلى الله عليه وسلم – في قوله : "لا يحل مال امرئ مسلم إلا بطيب نفس منه".

ب: الأخلاق الحسنة:

قد تلخصت الرسالة المحمدية كلها في حسن الخلق، ففي الحديث عنه – صلى الله عليه وسلم – يقول : "إنما بعثت لأتمم مكارم الأخلاق"، وكان يقول: "أقربكم مني منزلا يوم القيامة أحاسنكم أخلاقا"، والمحاسب المستقيم على دينه يتصف بالخلق الحسن الذي يقتضيه منه تديُّنه، والذي هو سر نجاح العملية الحسابية، ومن هذه الأخلاق:

1- **الورع:**

وذلك حتى لا يتجرأ على ارتكاب الحرام ولا المشتبه فيه، أو إقراره أو كتابته، ويتمسك بالمبادئ والأصول الشرعية، ويحجزه عن مخالفتها.

والإمام الغزالي يقسم الورع عن الحرام إلى أربع درجات:

1- ورع العدول :وهو الورع عن كلِّ ما تحرمه فتاوى الفقهاء.

2- ورع الصالحين :وهو الامتناع عما يتطرق إليه احتمال التحريم ولكن المفتي يرخص في التناول بناء على الظاهر، فهو من مواقع الشبهة على الجملة.

3- ورع المتقين :وهو ما لا تحرِّمه الفتوى ولا شبهة في حلِّه، ولكن يُخاف منه أداؤه إلى محرم، "لا يبلغ العبد أن يكون من المتقين حتى يدع ما لا بأس حذرا لما به بأس " . فإذا كان لبعضهم مائة درهم على إنسان فحملها إليه فأخذ تسعة وتسعين وتورع عن استيفاء الكل خيفة الزيادة وكان بعضهم يتحرز فكل ما يستوفيه يأخذه بنقصان حبة وما يعطيه يوفيه بزيادة حبة ليكون ذلك حاجزا من النار.

4- ورع الصديقين :وهو ما لابأس به أصلا ولا يخاف منه أن يؤدي إلى ما به بأس، ولكنه يتناول لغير الله، وعلى غير نية التقوِّي به على عبادة الله .وقد روي أن الصديق تقيأ من اللبن (لما لم يعلم مصدره) خيفة من أن يحدث الحرام فيه قوة مع أنه شربه عن جهل وكان لا يجب إخراجه ولكن تخلية البطن عن الخبيث من ورع الصديقين

2- **الأمانة :**

وهي دليل كمال الإيمان وبلوغه أعلى مراتبه، قال رسول الله – صلى الله عليه وسلم – : "لا إيمان لمن لا أمانة له"، وفي قصة موسى مع تلك المرأتين اللتان سقى لهما ﴿ قالت إحداهما يا أبت استأجره إن خير من استأجرت القوي الأمين ﴾، [القصص : ٢٦]. فعللت طلبها بالقوة في العمل، والأمانة في أدائه. وكذلك في قصة يوسف عليه السلام عندما قال: ﴿ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ﴾ [يوسف: 55] فعلل طلبه بالحفظ والأمانة على الشيء الذي يتولاه، والعلم بكيفية التدبير والتصرف.

وعلى هذا فالمحاسب ينبغي أن يكون أمينا بعيدا عن الخيانة والغش والرشوة والزور.

3- **النزاهة والحياد:**

وهما من مقتضيات الأمانة، ويستوجبان منه أن لا يتطاول على حقوق أي من الأطراف التي لها علاقة بالحساب الذي يشرف عليه، ولا يتحيّز لأي طرف، وأن يلتزم الصدق في جميع تقاريره، فلا يُقدِم على تقديم عبارت خاطئة، أو معلومات غير ثابتة بيقين، أو يخفي بعضها حتى يبرّر نجاح المشروع. ويدل على هذا المبدأ قوله تعالى: ﴿أَلَّا تَطْغَوْا فِي الْمِيزَانِ وَأَقِيمُوا الْوَزْنَ بِالْقِسْطِ وَلَا تُخْسِرُوا الْمِيزَانَ﴾ [الرحمن: 8-9].

وحتى يتمكن من التزام الحياد يجب على الجهات المسؤولة توفير الحماية الكافية له؛ لأنه معرّض للضغوطات التي تسبب له الضرر، وقد دلّ على هذا قوله تعالى: ﴿ وَلَا يُضَارَّ كَاتِبٌ وَلَا شَهِيدٌ﴾ [البقرة: 282].

4- **السرية:**

فالمحاسب استأمنه الناس فاستودعوه أسرارهم، فيحرم عليه أن يسرّها، أو يستخدمها في مصالحه الشخصية، ويدل على أن هذا الخلق ضرب من الأمانة ما قاله – صلى الله عليه وسلم-: «إذا حدَّث الرجل الحديث ثم التفت فهي أمانة».

ج: الشروط المهنية: وذلك بأن يعلّم بها ويتصف بها، وتتلخص هذه الشروط فيما يلي:

1- الكفاءة والمقدرة:

وذلك حتى يتحقق المقصود من المحاسبة من إعطاء كل ذي حق حقه، وإيصال هذه الحقوق إلى أصحابها، قال شيخ الإسلام ابن تيمية: "وينبغي أن يعرف الأصلح في كل منصب، فإن الولاية لها ركنان: القوة والأمانة ...، والقوة في كل ولاية بحسبها:... فالقوة في الحكم بين الناس ترجع إلى العلم بالعدل الذي دل عليه الكتاب والسنة، وإلى القدرة على تنفيذ الأحكام..."، إن استئجار غير الكفؤ للعمل أمر فيه تقصير ومسؤولية سواء المحاسب أو من ولاه .

والإمام الغزالي اشترط أن يكون العمل مقدورا على تسليمه حسا وشرعا فلا يصح استئجار الضعيف على عمل لا يقدر عليه ويجب أن يتصف المحاسب بالفطانة والذكاء، قال النويري: " فسمي الكتّاب باسمهم لحذقهم بالأمور "

وأن يكون ذا كفاءة خبيرا بمهنته التي يعمل محاسبا لها "ليشارك رب كل صنعة بنظره ولسانه ولا يكون في ذلك مقلدا جملة بل يشاركهم فيما هم فيه ...لأن هذه الصناعات زائدة على وظيفته ولازمة لأولئك .وأيما رجل اجتمعت فيه هذه الأوصاف تعين على ولي الأمر ندبه للمباشرة وقرر له كفايته وألزمه إن امتنع ".

ولهذا اشترط ابن قدامة على محاسب الأبنية الإلمام بالمعرفة الهندسية والحسابية.

ويذكر الإمام الماوردي أن الكفاءة تستوجب): حفظ القوانين ، واستيفاء الحقوق ، وإثبات الرقوع ، ومحاسبات العمـــال ، وإخراج الأموال ، وتصفح الظلامات .

2- الدقة:

إن من مقتضيات تحقيق العدالة وإيصال الحقوق لأصحابها الدقة في المحاسبة، والله عز وجل في القرآن الكريم دائما يذكر الظلم في مقابل الميزان والقسط ودقة الحساب؛ مما يدل على أن التقصير فيها يؤدي إلى الظلم؛ كما في قوله تعالى: ﴿ونضع الموازين القسط ليوم القيامة فلا تظلم نفس شيئا وإن كان مثقال حبة من خردل أتينا بها وكفى بنا حاسبين ﴾ [الأنبياء : ٤٧]

والمحاسب هو الكاتب العدل الذي يهتم بأدق التفاصيل في تحرّي حقوق الآخرين؛ ولهذا اهتم الفقهاء الذين اعتنوا بعلم المحاسبة قديما بأدق التفاصيل في تحري حقوق الآخرين، فقد راعى النويري في محاسبة الرواتب والأجور فرق أيام السنة الميلادية عن الســـنة الهجرية . واشترط الماوردي لتحقيق الدقة الإلمام في الحساب

3- العناية المهنية:

ينبغي على المحاسب أن يؤدي مهامه بكل اجتهاد وعناية وفقاً للمعايير التقنية المهنية المعمول بها؛ إمتثالا لقول رســـول الله – صلى الله عليه وسلم – القائل: "إن الله يحب إذا عمل أحدكم عملا أن يتقنه").

وهذا يستوجب منه أن يتعرّف على طبيعة عمله، وحدوده، وأهدافه، قبل مباشرته، وأن يكون ذا ثقافة إدارية محاسبية متكاملة، ويسير وفق خطة استراتيجية تضمن له النجاح.

4– **السلوك المهني:**

ويقصد به التزام المحاسب بالقوانين والأنظمة ذات الصلة وتجنب أي عمل قد يسيء إلى سمعة المهنة، فلا ينبغي إبداء إدعاءات مبالغ فيها حول الخدمات التي يمكن تقديمها، أو إشارات مسيئة أو مقارنات غير مؤكدة مع أعمال الآخرين.

5– **الإطلاع على اللوائح والقوانين:** ومن الواجب الاطلاع على اللوائح التي تنظّم سير العمل وتضمن نجاحه.

الخاتمة:

من المعلوم المحاسبة علما من علوم الاجتماعية والإنسانية كما أشرنا سابقا، فإن إمكانية الاعتماد على نظام محاسبي فعال من شأنه إيجاد حلول ناجحة للمشاكل التي تعاني منها المؤسسة سواءا من الناحية التنظيمية أو المالية .ومن هنا تبرز ضرورة وجود نظـــام محاسبي داخل المؤسسة للتأكد من فعالية وتدارك الانحرافات باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في الوقت المناسب.

وتجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات.لإعطاء صورة واضحة عن المحاسبة والنظام المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي، وخصوصا مهنة المحاسبة في الاسلام وفق منظور الاخلاقيات.

المصادر والمراجع:

1- أحمد بسيوني شحاتة، **نظم المعلومات المحاسبية**، الدار الجامعية للطباعة و النشر، 1995.

2- أحمد حسين علي حسين، **نظم المعلومـــات المحاســـبية**، مكتبـــة الإشـــعاع، الإسكندرية، 1997.

3- أحمد حلمي جمعة **تطوير معايير التدقيق والتأكيد الدولي قواعد أخلاقيات المهنة**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للنشـــر والتوزيـــع، عمان ، الأردن،2009.

4- أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، ج2، دون دار نشر، القاهرة ، 2005 _2006.

5- راجع: جمعة، احمد حلمي، **مدى إدراك مدققي الحسابات في الأردن للالتزامات الأخلاقية المهنية المعيارية**، (2010)، المجلـــة العربية للعلوم الإدارية، جامعه الكويت، يناير مجلد 17 ، عدد 1 ،الكويت.

6- شايش محمد العربي، **أخلاقيات مهنة المحاسبة في الإسلام**، ورقة مقدمة للملتقى الدولي الثاني حول متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق ودورهما في الإصلاح المحاسبي الواقع ، المعوقات و الحلول، جامعة غارداية

7- شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبية الدولية**، ج1،مكتبة الشركة الجزائرية بودواو، الجزائر.

8- عبد الرزاق محمد القاسم، **نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية**، ط1، مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1998.

9- عجيلة محمد بن مبروك، **دور الإبداع المحاسبي والمحاسبين في التسيير واتخاذ القرار – دراسة ميدانية حالة الجزائـــر**، أطروحـــة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلـــب البليـــدة،2009–2010، الجزائر.

10- علي فلاح الزعبي، ماجد عبدالعزيز الجريري، **دور وأهمية الإبداع المحاسبي في تحقيق الميزة التنافسية الإقتصادية في مؤسسات المال والأعمال الأردنية (منظور مستقبلي)**، بحث علمي مقدم الى المؤتمر العلمي الخامس لكلية العلوم الإدارية والمالية في جامعة فيلادلفيا،4 – 5 / تموز / 2007، الأردن.

11- كمال الدين الدهراوي، سمير كمال محمد، **نظم المعلومات المحاسبية**، دار الجامعة الجديدة النشر، مصر، 2000.

12- محمد الفيومي محمد وآخرون , ،**نظم معلومات المحاسبة** ،دار الجامعة الجديدة للنشر ،الإسكندرية ،مصر 2002.

13- مدني بلغيث، **أهمية أصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر،2004 .

14- مفيد عبد اللاوي، **النظام المحاسبي المالي الجديد**، ط1، مزوار للطباعة والنشر، الجزائر،2008.

15- منال محمد الكردي، جلال إبراهيم العيد، **مقدمة في نظم المعلومات الإدارية (النظرية، الادات، التطبيقات)**، الدار الجامعية، الإسكندرية.

16- يحي محمد أبو طالب، **المعايير المحاسبية في ضوء نظرية المحاسبة**، بدون دار النشر، بدون بلد نشر،2001.

"États financiers selon les normes (IAS/IFRS) au service du diagnostic financier :Cas de Sonatrach"

أ.د. بادي عبد المجيد، جامعة غرداية

د. بيشي إسماعيل، جامعة غرداية

د. عجيلة حورية، جامعة غرداية

ملخص:

يعالج هذا البحث القراءة الجديدة للقوائم المالية، التي تعتبر المصدر الرأسي والصورة الصادقة للمعلومات المالية التي يحتاج إليها مختلف الأطراف الفاعلة في المؤسسة أثناء اتخاذ القرار.

وقد جاء النظام المحاسبي المالي (2007)، المبني على أساس المعايير المحاسبة الدولية ، بخمسة قوائم مالية(الميزانية، حساب النتيجة، قائمة تدفقات الخزينة ، قائمة تغيرات الأموال الخاصة وملحق قوائم المالية). وفي هذا الإطار فقد تم إعداد تلك القوائم بإتباع مقاربة تعتمد على إ استعمال مبادئ جديدة، كإعطاء الأهمية للواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، التقييم بالقيمة العادلة للأصول والخصوم، وتجهيزها بالخصائص النوعية كالملاءمة والموثوقية ، كل هذا من شأنه أن يرفع من قيمة المعلومات المالية للقوائم التي ستحسن العلاقة بين الأطراف الفاعلة في حوكمة المؤسسات.

وقد تبين من الدراسة التطبيقية على مؤسسة سونطراك، بأن المؤسسة العمومية الاقتصادية قد ألتزمت عند إعداد قوائمها المالية بما جاءت به معايير المحاسبة الدولية عند الإعداد والتقديم تلك القوائم كما تبين انها تسهل كثيرا في الجهد والوقت عند اجراء الفحص المالي للمؤسسة.

كلمات مفتاحيه: معايير المحاسبة الدولية، قوائم مالية، قيمة عادلة، عناصر جارية وغير جارية، تشخيص مالي.

Ce travail traite la nouvelle lecture des états financiers qui sont considérés comme la source la plus abondante de l'information financière, dont ont besoin les parties prenantes de l'entreprise pour leurs prises de décisions. Le système comptable financier (SCF 2007), basé sur les normes (IAS /IFRS), présente cinq états financiers (un bilan, un compte de résultat, un tableau de flux de trésorerie, un tableau de variation de capitaux propres et annexes des états financiers). La démarche d'établissement de ces derniers, est fondée sur l'utilisation de nouveaux principes, tels que la primauté de la réalité économique sur la forme juridique et la juste valeur, pour présenter des états financiers fortes qualité informationnelle telles que la pertinence et la fiabilité susceptible d'améliorer la gouvernance de l'entreprise.

L'étude pratique démontre que l'entreprise publique économique cas de Sonatrach présente ses états financiers conformes aux normes comptables internationales et Cela s'est également montre que ces états financiers ont facilité le travail du diagnostic financiers de l'entreprise.

Mots clefs : Normes comptables Internationales, Etats financiers, juste valeur, Eéments coutants et non courants, Diagnostic financier. .

مقدمة :

قدمت معايير المحاسبة الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF 2007)،الذي تم تطبيقه على المؤسسات الجزائرية في 1 جانفي 2010 ، مجموعة من القوائم المالية، حيث تم تبني في إعدادها مقاربة مبنية على تطبيق مفاهيم ومبادئ جديدة كاستخدام القيمة العادلة، وتقديم الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، والإلتزام عند تجهيزها بالخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية من الملاءمة والمصداقية، ساعدت على قراءة جديدة للقوائم المالية ذات جودة معلوماتية يتم الإعتماد عليها في تلبية الإحتياجات المتزايدة من المعلومات من قبل الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وخاصة فئة المستثمرين الذين حظو بالأفضلية عند الإفصاح عن القوائم المالية من قبل مجلس المعايير(L'IASB) للإعتماد عليها في القرارات الهامة .

وقد أصبحت المعلومات المالية التي تضمنتها القوائم المالية بمثابة الرابط الأساسي بين فئة المساهمين والمسيرين ضمن حوكمة المؤسسات للتقليل من تصادم المصالح بين الطرفين الأساسيين .

وما الفضائح المالية التي عرفتها بعض الشركات الكبرى الدولية (ENRON ، WORLDCOM) إلا شاهد على أهمية القوائم المالية، بسبب الإفصاح عن معلومات مالية غير صادقة ومغشوشة، بغية تضليل طرف على حساب طرف آخر مقابل أهداف شخصية ضيقة.

وعلى هذا الأساس يرتكز هذا البحث على الإشكالية التالية:

ما تأثير معايير (IAS/IFRS) في القراءة الجديدة للقوائم المالية ،حالة قائمتي الميزانية وحساب النتيجة؟

وللإجابة على هذا التساؤل الرئيسي تم الاستعانة بالأسئلة الفرعية التالية :

- متى تكون القوائم المالية ذات محتوى مالي عالي ؟
- أين يكمن تأثير معايير المحاسبة الدولية في إعداد القوائم المالية ؟
- ماهي القوائم المالية التي جاءت بها معايير المحاسبة الدولية ؟ وكيف يتم عرضها بالنسبة للمؤسسة الجزئرية (حالة قائمتي الميزانية وحساب النتيجة) ؟

الفرضيات :

لمعالجة إشكالية البحث تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- منذ تطبيق معايير المحاسبة الدولية ساهمت في إعداد قوائم مالية ذات جودة معلوماتية.
- تلتزم المؤسسة الاقتصادية الجزائرية عند إعداد قائمتي الميزانية وحساب النتيجة بما ينص عليه معيار(IAS1) .
- عرض الميزانية وحساب النتيجة، حسب معايير المحاسبة الدولية سهل كثيرا القيام بالتحليل المالي والتوصل إلى تشخيص مالي سليم.

وللإجابة على الإشكالية والتأكد من الفرضيات تم تقسيم البحث إلى المحاور التالية :

- القيمة المعلوماتية للقوائم المالية.
- تأثير معايير المحاسبة الدولية في قراءة القوائم المالية.
- عرض القوائم المالية، حالة الميزانية وحساب النتيجة.

- دراسة حالة شركة سونطراك قائمة الميزانية سنة 2019.

1- القيمة المعلوماتية للقوائم المالية

عملت معايير (IAS/IFRS) على إثراء المعلومات المالية المحتواة في القوائم المالية، والحكم على جودتها يتوقف على درجة ما تحمله من خصائص نوعية كالملاءمة ،الموثوقية والصورة الصادقة، حتى تفي بمهمتها في تمكين مستخدميها من التقييم الصحيح للحالة الصحية للمؤسسة .

1-1- الخصائص النوعية للمعلومات المالية

حدد مجلس المعايير (L'IASB) مجموعة من الخصائص النوعية التي يجب أن تحتويها القوائم المالية لتمكينها من مساعدة الأطراف الفاعلة في المؤسسة لاتخاذ القرار المناسب، وقد تبنى نظام SCF نفس الخصائص في الفقرة (1- 124) كما يلي:

الملاءمة (Pertinence)، الموثوقية (المصداقية) (Fiabilité)، الصورة الصادقة والأولوية للمضمون على الشكل، الحياد، الحيطة، المقارنة، القابلية للفهم ، المداومة بين التكلفة والعائد و التوقيت المناسب.

الشكل رقم (01) : الخصائص النوعية للمعلومات المالية

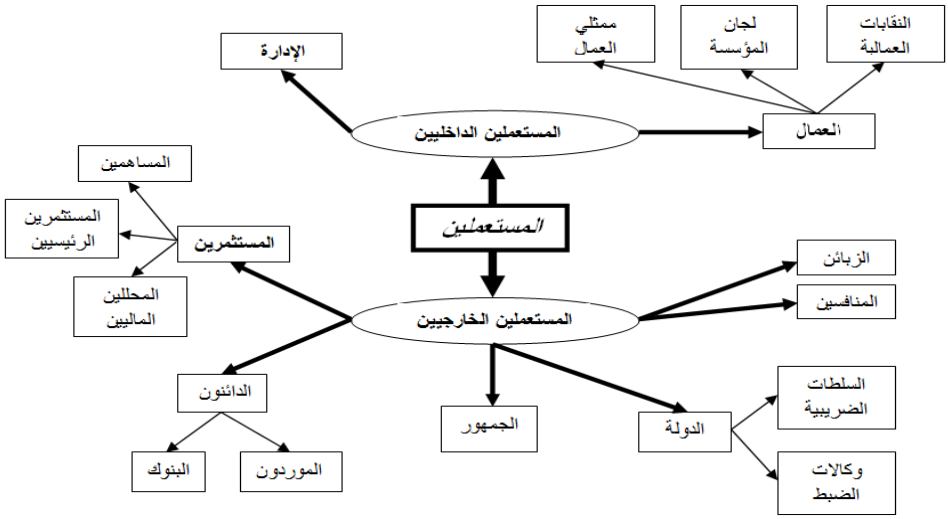
المصدر : بادي عبد المجيد، تحليل القوائم المالية وفق منظور التحليل المالي، كتاب بيداغوجي ،المطبعة العالمية، غرداية،2022، ص 09 .

ولا يكفي أن تتضمن القوائم المالية تلك الخصائص فقط، بل يجب أيضا،أن يتحلى مُعد تلك القوائم بروح اخلاقيات الأعمال (Ethiques business) والسلوك الحضاري، حتى يسود النشاط الإقتصادي والمالي الإستقامة والشفافية حتى لا تكرار الفضائح المالية التي عرفتها كبريات الشركات العالمية (ENRON) للطاقة، وشركة الإتصالات (WORLD COM) عندما زيفت قوائمها المالية، بإيهام الأطراف الفاعلة بوجود وضع صحي للشركتين، وعندما تبين أمرهما فقدت ثقة الجمهور وتكبدتا خسائر فادحة.

1-2- الأطراف المستخدمة للقوائم المالية

تعتبر القوائم المالية من أبرز مصادر المعلومات المالية التي يستخدمها مجموعة عريضة من الأطراف الفاعلة والمهتمين بحياة المؤسسة، لاستعمالها في بناء القرارات التي سوف يتخذونها، هؤولاء الأطراف متعددون نجد في مقدمتهم المستثمرون الذين يحضون بالأفضلية من قبل مجلس(L'IASB) بسبب المخاطر التي قد تصيب أموالهم المستثمرة، كما نجد المحللين الماليين للقيام بالتحليل المالي للمؤسسة للتعرف على فاعلية الأداء المالي، المسيرين، الدائنين، الزبائن، الدولة، الباحثين، العمال، النقابات، وأخيرا الجمهور العريض الذي يعتبره الكثير من المهتمين بالمحاسبة والمعلومات المالية وعلى رأسهم (B.COLASSE) بأن الإفصاح عن القوائم المالية، وما تتضمنه من معلومات مالية هو مطلب جماهيري من حيث الإهتمام بعمليات التوظيف واستيعاب اليد العاملة، وأيضا من حيث معرفة الحالة المالية للمؤسسات المكونة للنسيج الاقتصادي للحكم على ربحيتها وتوزيعها للاكتتاب في السندات التي تصدرها.

الشكل رقم (02) مجموع مستعملي المعلومات المالية



Source : F.Platet – Pierrot, l'information financière a la lumière d'un changement de cadre conceptuel comptable : Etude du message du président des sociétés cotées françaises, thèse de doctorat, université de Montpellier 1, 2009 , p 93

2- المحتوى المالي القوائم المالية

يؤدي تدويل الأسواق المالية إلى المزيد من الرغبة والحاجة إلى وجود معلومات مالية تتميز بالشفافية والملاءمة لترفع من الصورة الصادقة للقوائم المالية لتتلاءم مع متطلبات الإبلاغ المالي لأغراض المستثمرين الذين يكونون المصدر الرئيسي لرؤوس الأموال حتى يتسنى لهم اتخاذ القرار الإستثماري المناسب، حيث الاعتماد على التكلفة التاريخية أساس لقياس الأصول وخاصة الأسهم والسندات كثيرا ما يقلل من قيمتها السوقية التي تكون أعلى من قيمتها التاريخية. ومن بين هذه الأسباب جعل معايير (IAS/IFRS) تتبنى مفهوم القيمة العادلة في تقييم الأصول أو البعض منها، وسيادة الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني لإعطاء الأهمية للممتلكات التي تضمها الميزانية على حساب جدول النتيجة كل هذه المعطيات ترفع وتثري المحتوى الإعلامي للقوائم المالية .

2-1- إستخدام مفهوم القيمة العادلة (la Juste valeur)

إن تطبيق مفهوم القيمة العادلة لتقييم عناصر الأصول والخصوم قد يثري المعلومات المالية المفصح عنها في الميزانية وبقية القوائم الأخرى، ويقلل من الوقت الذي كان يقضيه المحللون الماليون في إعداد الميزانية للتحليل المالي ودراسة وضعية المؤسسة باستخدام النسب ومؤشرات التوازن المالي للمؤسسة، لأن عناصر الميزانية تقاس مبدئيا بالتكلفة التاريخية ويعاد قياسها بالقيمة العادلة .

وتعرف القيمة العادلة حسب معايير المحاسبة الدولية بأنها المبلغ الذي يمكن بموجبه تبادل أصل أو سداد خصم بين أطراف لديهم الإطلاع والنية في التبادل في سوق ذات منافسة وبالتالي ماهي إلا سعر التبادل في السوق، وتُطبق حسب مجلس المعايير (L'IASB) على جميع المعايير وخاصة المعايير التالية:

- إعادة تقييم التثبيتات المادية والمعنوية (IAS16 et IAS38)
- المنافع والخسائر الناتجة عن تعهدات التقاعد (IAS19).
- القرض الإيجاري (IFRS 15).
- إنخفاض قيمة التثبيتات (IAS36) .
- تغيرات أسعار الصرف للعملات الأجنبية (IAS21).
- الأدوات المالية (IAS39) .

ومن النقائص والقصور المحسوبة على المحاسبة بالقيمة العادلة هو حالة عدم وجود سوق لتبادل الأصول، فرغم أنه يمكن تعويضه بطرق أخرى وخاصة طريقة القيمة الحالية كما تنص عليه معايير (IAS/IFRS) إلا أن هذه الأخيرة تتضمن صعوبات عملية كبيرة (كاختيار معدل الخصم)، مما أدى بالممارسين للمحاسبة يتحفظون على طريقة القيمة العادلة ويخشون من الصعوبات التقنية التي قد تنطوي على قدر كبير من الحكم الشخصي عند التقييم .

وفي الجزائر بالرغم من تبني النظام SCF التقييم بالقيمة العادلة على التثبيتات المالية، فإنه يصعب على المحاسبين والماليين التقييم بالقيمة العادلة بسبب عدم وجود سوق مالي نشط من جهة، ومن جهة أخرى فإن اللجوء إلى استخدام القيمة الحالية والنماذج الرياضية المعقدة ليست دائما في متناول الممارسين.

2-2- الأفضلية للميزانية على جدول حساب النتيجة

إن لجوء معايير (IAS/IFRS) إلى مبدأ الأسبقية للواقع الإقتصادي على المظهر القانوني أعطى قراءة جديدة للقوائم المالية بالإهتمام بعنصر الممتلكات (Patrimoines) في الميزانية بحقيقتها الإقتصادية، فاعتبار عقود الإيجار أو الإيجار التمويلي بمثابة ممتلكات المؤسسة وإدراجها في أصولها غير الجارية تعبر بصدق على سيادة الواقع الإقتصادي على الشكل القانوني، لأن الأهمية تكمن في ما يوفره العنصر من منافع إقتصادية مستقبلية .

واعتماد طريقة انخفاض قيمة الأصول (Dépréciation D'actif) بإجراء اختبارات على الأصل لقياس مقدار النقص حسب معيار (IAS36) سوف يؤدي إلى تعزيز جودة القوائم المالية لأنه يترتب عليه إعطاء الصورة الصادقة على وضعية المؤسسة .

كما أن لإلغاء ومنع إدراج المصاريف الإعدادية كعنصر من عناصر الأصول أثر بشكل واضح على الصورة الصادقة للميزانية التي أصبحت خالية من العناصر بدون قيمة حقيقية (sans-valeurs)، فحسب المعايير والنظام SCF لا يمكن اعتبار المصاريف الإعدادية من عناصر الأصول، بل تسجل فقط ضمن الأعباء حسب الطبيعة وتدخل ضمن حساب النتيجة.

2-3- الأسبقية للمستثمرين والمساهمين عند الإفصاح عن القوائم المالية

تهتم معايير (IAS/IFRS) بتلبية إحتياجات مستخدمي القوائم المالية من محتوى عال من المعلومات المالية وفي وفي مقدمة هؤولاء الأطراف ترجع المفاضلة لفئة المستثمرين الذين يحتاجون إلى معلومات تتميز بالملاءمة والمصداقية لاتخاذ القرار الإستثماري. وينصب هذا الاهتمام بسبب المخاطر التي قد تصيب أموالهم المستثمرة، هذا الاهتمام المفرط بالمستثمرين في الإفصاح يفسره التوجه نحو نظام محاسبي مستقل عن الدولة باعتبار أن مجلس (L'IASB) جهاز خاص غير حكومي يخدم مصالح المستثمرين بالدرجة الأولى.

3- تقديم القوائم المالية حسب (IAS/IFRS)

تعتبر القوائم المالية من أهم ما جاءت به معايير المحاسبة (IAS/IFRS)،حيث يقدم كل من معياري (IAS1) و(IAS7) الإطار العام لعرض القوائم المالية ومحتواها الإعلامي مع ترك بعض المرونة الكافية للمؤسسات لتكييف هذه القوائم مع احتياجات مستعمليها، بشرط أن تتوفر فيها الخصائص النوعية لجودة المعلومات المالية التي تبناها مجلس المعايير (L'IASB)، وقد شملت القوائم المالية خمسة قوائم، خصص معيار (IAS1) إلى عرض أربعة منها وخصص معيار (IAS7) لعرض قائمة جدول تدفقات الخزينة، وتشمل القوائم ما يلي :

الميزانية (قائمة المركز المالي) ، حساب النتيجة (قائمة الدخل)، جدول تدفقات الخزينة (النقدية)، جدول تغيرات الأموال الخاصة، ملحق القوائم المالية .

كما يصف معيار (IAS1) الفرضيات والمبادئ الواجب الإلتزام بها عند إعداد وتحضير القوائم المالية وتشمل على: مبدأ الاستمرارية في النشاط، مبدأ محاسبة الإلتزام، الصورة الصادقة، التوافق مع المعايير الدولية، عدم المقاصة.

بالإضافة إلى تلك القوائم يشجع معيار(IAS1) المؤسسات على تقديم تقرير التسيير السنوي الذي يوضح فيه الملامح الرئيسية للأداء المالي (Un état de performance)، يشرح الوضعية الحقيقية للمؤسسة.

3-1- الميزانية

تعتبر الميزانية من أهم القوائم المالية التي تشكل منبع المعلومات الأكثر شمولية وغزارة، وتوضع تحت تصرف المحلل المالي ليستعملها في معرفة الحقيقة المالية للمؤسسة .

وكان (André barbier 1984) قد أطلق عليها الصورة الصادقة (L'image fidèle) باعتبارها أكثر تعبيرا على وظيفتها المتمثلة في الحالة المالية للمؤسسة في وقت معين، لاحتوائها على ملخص نشاطها من حيث قوتهاوتطورها عند القيام بتحليلها، بعد إجراء القراءات المناسبة. فهي تحتوي على موجودات المؤسسة (الأصول) وما عليها من حقوق المساهمين والديون (الخصوم)، ومن بين القراءات الجديدة للميزانية حسب معايير (IAS/IFRS) هو تصنيف والتمييز بين العناصر الجارية (Les éléments courants) وغير الجارية (Non courants) للأصول والخصوم(انظر ملحق رقم01و02)، وهذا التصنيف سوف يساعد كثيرا المحللين الماليين في ربح الوقت والجهد المبذول في إعادة ترتيب عناصر الأصول حسب درجة السيولة وعناصر الخصوم حسب درجة الإستحقاق.

3-1-1- الأصول

التعريف الجديد الذي جاءت به معايير (IAS/IFRS) وتبناه نظام SCF بأن الأصول هي الموارد التي تسيرها المؤسسة نتيجة لأحداث سابقة وتتوقع الحصول من خلالها على منافع إقتصادية مستقبلية، ومراقبة الأصول هي قدرة الحصول على منافع إقتصادية مستقبلية تُوفرها هذه الأصول.

وباعتبار أن معايير (IAS/IFRS) تهتم بالمظهر الإقتصادي على الشكل القانوني أُدرج ضمن الأصول القرض الإيجاري (IAS17) ضمن كتلة التثبيتات المادية لأنه تم تأجيره بهدف الإستغلال وبالتالي له مظهر إقتصادي يدر منافع إقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

3-1-1-1 التمييز بين الأصول الجارية وغير الجارية

بين معيار (IAS1) شروط اعتبار الأصل جاري وغير جاري وحددها بالمدة التي يقضيها الأصل في الدورة التشغيلية للمؤسسة، وبالتالي فهو يميز بين الأصول الموجهة لخدمة نشاط المؤسسة بصورة دائمة ويطلق عليها الأصول غير الجارية (أكثر من 12 شهر) وبين الأصول التي ليست لها هذه الصفة فإنها تشكل الأصول الجارية (أقل من 12 شهرا).

أ- الأصول غير الجارية:

هي الأصول الموّجهة للاستعمال المستمر في احتياجات نشاط المؤسسة كالتثبيتات المادية والغير مادية، وتلك التي تتم حيازتها لغرض توظيفها للأجل الطويل أو تلك التي يتم إنجازها في مدة تفوق إثنا عشر شهرا.

- التثبيتات المعنوية: تحتوي على حقوق البراءات والعلامات، برامج المعلوماتية، فروق الإقتناء (Goodwill) والمحل التجاري، تعالج هذه الكتلة ضمن متطلبات (IAS 38).
- التثبيتات المادية : كالأراضي والمباني، المعدات وتعالج هذه الكتلة ضمن متطلبات(IAS 16).
- التثبيتات المالية : من أسهم وسندات وقروض للمؤسسات الصديقة.

وعلى هذا الأساس لا شك بأن ماجد في مفهوم الإهلاك والإهلاك بالتجزئة (Par composants) ،إضافة إلى مفهوم انخفاض قيمة الأصول (Dépréciation D'actifs) سوف تساهم في القراءة الجديدة لقوائم الوضعية المالية ولما تكتسبه هذه الكتلة في التحليل المالي .

ب- الأصول الجارية :

هي الأصول المتداولة التي يتم الحصول عليها بهدف المتاجرة والتي تم شراؤها أو إنتاجها خلال دورة الإستغلال العادي تقل عن إثناء عشر شهرا (12 شهر)، وتتضمن هذه الكتلة كل من المخزونات بأنواعها، الزبائن و الحسابات المدينة والخزينة.

3-1-2- الخصوم

الخصوم هي الإلتزامات الحالية للمؤسسة الناتجة عن أحداث إقتصادية ماضية، تؤدي في المستقبل إلى خروج تدفقات لصالح الغير.كما يمكن إعتبارها مصادر تمويل لاستخدامات المؤسسة، فنجد الأموال الخاصة التي تمثل الأموال الداخلية سواء كانت خاصة فردية أو جماعية وتعتبر فائض الأصول عن الخصوم والإلتزاماتالتي تتمثل في الخصوم الجارية وغير الجارية.

ونميز بين الخصوم الجارية وغير الجارية كما يلي:

أ- الخصوم غير الجارية: وهي الديون التي يتم تسويتها خلال أكثر من دورة إستغلال تفوق إثناعشر شهرا فنجد القروض والديون المالية، ضرائب مؤجلة، مؤونات للخسائر والتكاليف وديون أخرى غير جارية.

ب- الخصوم الجارية: تصنف ضمن هذه الكتلة كل الإلتزامات التي ينتظر تسويتها خلال دورة الإستغلال العادية أقل من إثناعشر شهرا نجد منها من الموردين والديون التي تقل عن (12شهرا) والخزينة السالبة (كشوفات بنكية)،وتشكل مع كتلة الأصول الجارية في الجهة المقابلة عناصر الإستغلال التي تحدد إحتياجات رأس المال العامل (BFR).

2-1-3- شكل الميزانية

الكتل الواجب الإفصاح عنها في صلب قائمة الميزانية كحد أدنى تشمل على ما يلي:

جدول رقم (01) :الكتل الواجب تقديمها في الميزانية

الأصول	ن	ن-1	الخصوم	ن	ن-1
الأصول غير الجارية			**الأموال الخاصة**		
التثبيتات المعنوية			**الخصوم غير الجارية**		
التثبيتات المادية			قروض وديون مالية		
التثبيتات المالية			مؤونات الخسائر والتكاليف		
الأصول الجارية			**الخصوم الجارية**		
المخزونات			الموردون وديون أخرى أقل من سنة		
الزبائن			خزينة سالبة (كشوفات بنكية)		
الحقوق الأخرى					
المتاحات					

المصدر: معد من معيار (IAS1)

نلاحظ إن الميزانية في شكلها الحالي تتضمن معطيات مالية خاصة بالسنة الجارية و بالسنة السابقة، بالإضافة إلى ترتيب الأصول والخصوم، حسب تصنيف جارية وغير جارية، مثل هذا العرض سوف يفي باحتياجات المحلل المالي من المعلومات المالية للقيام بتحليل الميزانية.

4- دراسة حالة شركة SONATRACH قائمتي الميزانية لسنة المالية 2018 /2019.

سنستعين في ميزانيتي 2019/2018 للشركة الوطنية سونطراك في محاولة تطبيق الجزء النظري بمثال واقعي.

وسوف تقتصر الدراسة على إعداد الميزانية المختصرة وتحليلها باستخدام بعض أدوات التشخيص المالي للوقوف على الوضع المالي للمؤسسة.

4-1- تقديم المؤسسة

شركة سوناطراك، هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم ، مقيمة في بورصة الجزائر، مقرها الرئيسي الجزائر العاصمة، متخصصة في مجال المحروقات من البحث والاستكشاف والاستخراج ونقل وتسويق المحروقات، تضم أربعة (154) مؤسسة فرعية على المستوى الوطني والدولي حيث تحتل مرتبة مرموقة في ترتيب أضخم الشركات البترولية على المستوى الدولي.

تتميز السنة المالية 2019، بتحقيق نتيجة مالية صافية تقدر 338 مليار دينار، مسجلة تراجعا بنسبته % 18 مقارنة بالسنة المالية السابقة. 2018 . علمنا أن النتيجة الصافية وحدها لا تكفي للحكم على الأداء المالي للمؤسسة، فكثير من المؤسسات تعرضت للإفلاس برغم من تحقيقها للربح بسبب عدم تمكنها من تحقيق خزينة قادرة على الوفاء بالتزاماتها، فما هو وضع خزينة **سوناطراك** في هده الحالة.

الجدول رقم (02): الميزانية المالية المختصرة لسنة 2019/2018 الوحدة: ألاف دينار

الكتل	2019		2018		الفروق	التطور %
	القيم الصافية	%	القيم الصافية	%		
الأصول غ/ الجارية (ANC)	7011	%58.76	6367	%56.34		
الأصول الجارية (AC):					644	%2.42
المخزونات (Stocks)	522	%4.37	458	%4.05	63	%0.32
الحقوق (Créances)	4176	%35	3219	%28.48	957	%6.52
المتاحات(Disponibilité)	223	%1.87	1257	%11.13	-1034	- %9.26
مج الأصول	**11932**	**100%**	**11301**	**100%**		
الخصوم:						
رؤوس الأموال الخاصة(CP)	6854	%57.44	6577	%58.20	277	0.75
الخصوم غ الجارية(PNC)	436	%3.65	371	%3.28	65	0.37
الخصوم الجارية(PC)	4642	%38.91	4353	%38.52	289	0.39
مج الخصوم	**11932**	**100%**	**11301**	**100%**		

المصدر: من إعدادنا

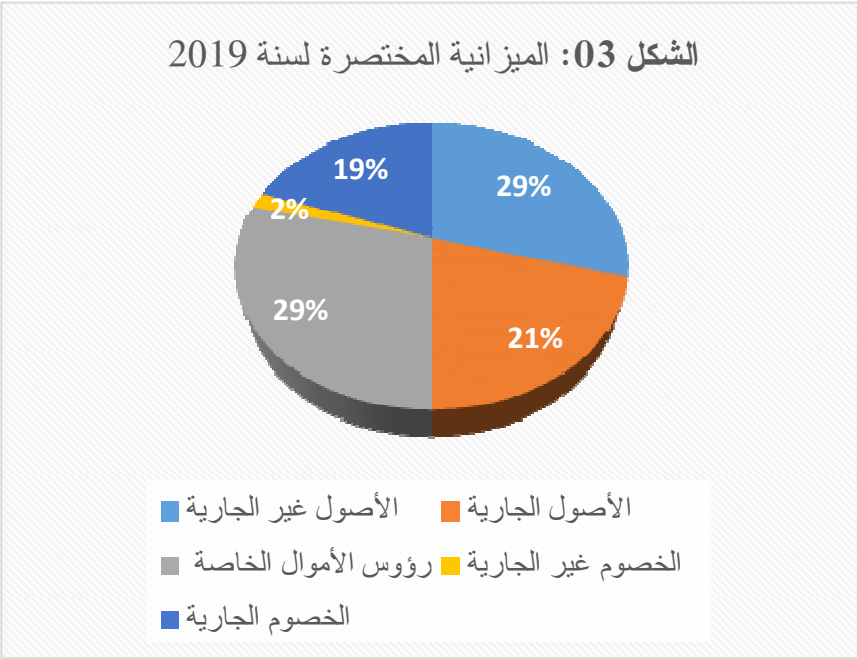
يتضح من الجدول أعلاه ما يلي:

- من خلال الميزانيات المختصرة وتمثيلها البياني نلاحظ أن مؤسسة **سونطراك** تحافظ على توازن هيكلها المالي من حيث احترامها للقاعدة الصناعية لصناعة استخراجية ، فالأصول غير الجارية تفوق الأصول الجارية حيث بلغت في 2019 نسبة 58,76% من اجمالي الاصول هده النسبة تدعى نسبة صلابة الاصول وهي تبين ثقل الاصول غير الجارية في هيكل الاصول وتبين نشاط المؤسسة، ورأسمالها الخاص بلغ نسبة 57,44% من اجمالي الميزانية ويفوق الخصوم غير الجارية و الجارية.
- ارتفاع في قيمة الأصول غير الجارية لسنة 2019 مما يدل على ان الشركة التجأت الى استثمارات جديدة.

- الارتفاع قيمة المخزونات مما يدل على ان المؤسسة التجأت الى شراء مواد أولية جديدة، كما ارتفعت قيمة حقوق الشركة لدى الغير، وهذا راجع إلى التباطؤ الشديد في دوران المخزون ومنح آجال طويلة للعملاء وقبول آجال قصيرة للموردين.
- انخفاض في قيمة المتاحات لسنة 2019 بنسبة 9.26 مما يدل على أن سونطراك قامت بالالتجاء الى تمويل استثمارات جديدة تفوق قدرتها المالية.
- ارتفاع قيمة الخصوم الجارية بنسبة 0.39 عن السنة الماضية، مما يدل على ان المؤسسة قامت بالالتجاء الى الاقتراض القصير الاجل.

وعليه يتبين من الميزانية المالية المختصرة ان شركة سونطراك لم تحرص على تحقيق التوازن المالي في سنة 2019. والشكل التالي يوضح الميزانية المختصرة لسنة 2019:

الشكل 03: الميزانية المختصرة لسنة 2019



المصدر: من إعدادنا

1. التشخيص المالي باستخدام مؤشرات التوازن المالي:

- **دراسة التوازن الهيكلي**: يتم دراسة التوازن الهيكلي باستخدام المؤشرات التالية :

- رأس المال العامل الصافي Fonds de roulement(FR)
- إحتياجات رأس المال العامل Besoins en fonds de roulement(BFR)
- الخزينة Trésorerie (TR)

هذه المؤشرات تحدد التوازن المالي وخاصة رأس المال العامل الصافي الذي يعتبر هامش أمان للمؤسسة

1.1. مؤشر رأس المال العامل: يحسب رأس المال العامل بإجراء الفرق بين الموارد الدائمة والاستخدامات المستقرة، وهذا موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (03) مؤشرات التوازن المالي

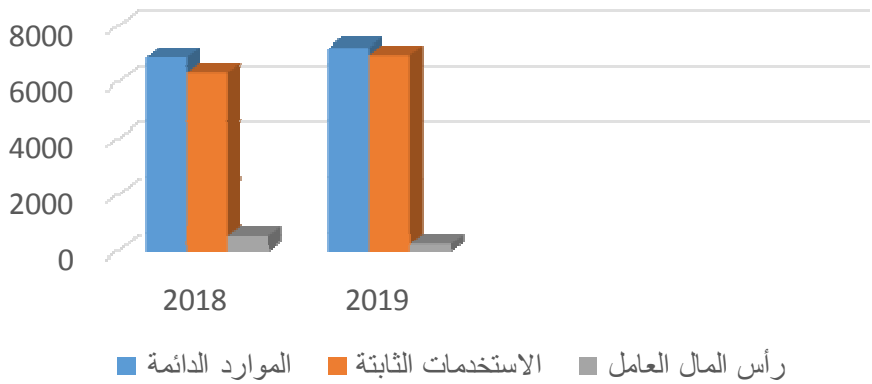
الوحدة : بالآلاف دج

المكونات	2019	2018
1) الأموال الخاصة + الخصوم غيرالجارية 2) الأصول غير الجارية	7290 (7011)	6948 (6367)
3) رأسمال العامل الصافي (IAS/IFRS) (1 – 2)	**279**	**581**
4) المخزونات + الحقوق 5) الخصوم الجاري	4698 (4642)	3677 (4353)
6) إحتياجات رأس المال العامل BFR (4 – 5)	**56**	**676_____**
7) رأس المال العامل FR 8) إحتياجات رأس المال العامل BFR	279 (56)	581 (676_____)
9) الخزينة TR (7–8)	**223**	**1257**

المصدر: من إعدادنا

يظهر من خلال الجدول أن رأس المال العامل FR انخفض في سنة 2019 من **581** الى **279**، وهذا يعبر على عدم قدرة الشركة على تمويل استثماراتها الإجمالية المادية والمعنوية والمالية باستخدام مواردها الدائمة المتمثلة في الأموال الخاصة والديون المتوسطة وطويلة الأجل في سنة 2019، حيث لم تتمكن شركة سونطراك من تمويل كافة استثماراتها وتحقيق فائض مالي يمكن استخدامه في تمويل احتياجات دورة الاستغلال، الخزينة موجبة باعتبار أن رأسمال العامل الصافي يغطي احتياجات الدورة والفائض يمكن المؤسسة من الإيفاء بالتزاماتها الفورية، هذه الحالة تعتبر حالة مالية جيدة. وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 04: حساب رأس المال العامل لسنة 2018-2019



المصدر: من إعدادنا

2. التشخيص المالي باستخدام نسب التوازن المالي:

1.2. نسب السيولة: تهتم بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة من خلال دراسة وتحليل قدرتها على الوفاء بتسديد التزاماتها، ومن أهم هذه النسب:

- **نسبة التداول = الأصول المتداولة/ الديون قصيرة الأجل**
- **نسبة التداول السريعة = الأصول المتداولة – المخزون/ الديون قصيرة الأجل**

الجدول رقم 4: تطور نسب السيولة لسنة 2018-2019

البيان	8201	9201
نسبة التداول	%113.35	%106.01
نسبة التداول السريعة	%102.83	%94.79

المصدر: من إعدادنا

يبين الجدول أن نسبة التداول لنسبة 2019 و2018 جيدة، وهو ما تترجمه الأرقام المحسوبة، حيث تفوق الواحد، مما يدل على أن المؤسسة قادرة على الالتزام بتسديد ديونها القصيرة الأجل بالأصول المتداولة مما يضمن لها هامش أمان، وبالنسبة لنسبة التداول السريعة فهي تتراوح بين 0.94 و1.02 وبالتالي هذه النسب مقبولة وأقل من النسب المعيارية، وهذا ما يدل على أن المؤسسة لا تستطيع أن تسدد ديونها قصيرة الأجل بالكامل إلا إذا باعت جزء من المخزون السلعي.

2.3. نسب الاستغلال:

- **معدل دوران المخزون = صافي المبيعات/ مخزون المنتجات التامة**
- **فترة البيـــــع = 365 يوم/ معدل دوران المخزون**
- **معدل دوران الزبائن= مبيعات/ متوسط رصيد الزبائن والحسابات الملحقة**

- ✓ **متوسط فترة التحصيل= 365 يوم/ معدل دوران الزبائن**

– معدل دوران الموردين= مشتريات/ متوسط رصيد الموردين والحسابات الملحقة

- ✓ **متوسط فترة التسديد= 365 يوم/ معدل دوران الموردين**

يوضح الجدول التالي تطور هذه النسب خلال فترة الدراسة:

جدول رقم 5: تطور نسب النشاط لسنة 2018-2019

البيان	2018	2019
معدل دوران المخزون	147.91	860.6
فترة البيع	يومان	يوم واحد
معدل دوران الزبائن	195.24	307.4
متوسط فترة التحصيل	يومان	12 يوم
معدل دوران الموردين	0.52	0.93
متوسط فترة التسديد	701 يوم	392 يوم

المصدر: من إعدادنا

يتضح من خلال الجدول أن معدل دوران المخزون شهدت ارتفاعا سنة 2019، وهذا يدل على زيادة حركة المخزون وسرعته من بداية التخزين إلى عملية خلق المبيعات، وهو ما انعكس على انخفاض فترة البيع نظرا للعلاقة العكسية بينهما، ففي سنة 2018 كانت قيمة معدل دوران المخزون منخفض نظرا لسرعة تصريف المخزونات وهذا يدل على احتفاظ الشركة بالمخزونات خلال تلك الفترة، وبالنسبة لفترة التحصيل والتسديد نلاحظ من خلال الجدول رقم (06) أن فترة التحصيل تتراوح ما بين يومان إلى 12 يوم، وتعد هذه المدة منخفضة مقارنة بفترة الدفع التي تتراوح من 392 يوم إلى 701 يوم، وهذا وضع غير جيد لشركة سونطراك خاصة من ناحية السيولة.

الخزينة موجبة باعتبار أن رأسمال العامل الصافي يغطي احتياجات الدورة والفائض يمكن المؤسسة من الإيفاء بالتزاماتها الفورية، هذه الحالة تعتبر حالة مالية جيدة.

الخاتمة:

لاشك أن معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) لم تكن محايدة اتجاه القوائم المالية، فقد كان لها تأثير من حيث عدد القوائم التي أصبحت إلزامية على المؤسسات التي تطبق تلك المعايير، ولا من حيث المحتوى الإعلامي لما تتضمنه من معلومات مالية.

فكان التأثير واضحاً على قائمتي الميزانية، حيث تم إثراء والرفع من قيمتها المعلوماتية، عن طريق تبني مقاربة تستند إلى إدراج مفاهيم جديدة في التصنيف والتقييم، فكان إدخال مفهوم القيمة العادلة في تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم، وكل هذا يندرج ضمن الوصول إلى إمكانية الوثوق في المعلومات المالية التي تتضمنها تلك القوائم لخدمة مستخدميها للإعتماد عليها في اتخاذ القرارات المناسبة .

وقد أظهرت دراسة الحالة التطبيقية شركة سونطراك أن هناك إلتزام من قبل المؤسسة الإقتصادية الجزائرية بتطبيق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية أثناء تجهيز قوائمها المالية ،حيث تبيّن من إعداد قائمتي الميزانية وحساب النتيجة مايلي :

- الميزانية معدة على أساس التمييز بين الأصول والخصوم الجارية والغير جارية.
- تقديم الميزانية وفق معيار (IAS1) سهل ووفر الوقت والجهد عند القيام بتشخيص والحكم على الوضع المالي للمؤسسة.

الهوامش والمراجع:

1- التقرير المالي للحسابات الاجتماعية 2019

2- Pascal Barneto et George Gregorio, Finance, manuel et application, édition Dunod, 2eme édition, paris,2009.

3- Giodano- Spning Sophie , Lacroix Monique, Juste valeur et reporting de performance : débat conceptuels et théoriques , in revue comptabilité – contrôle-audit, décembre 2007 , paris .

4- Simon Claude J, valeur et comptabilité, in encyclopédie comptabilité, contrôle, audit, 2000, paris, p 12Sibrie Lepicier,Yann Le Tallec, Pratique des normes IAS/IFRS par la profession banque, R.B Banque édition , paris, 2005.

5- André barbier, les répercussions du nouveau plan comptable sur l'analyse financière, revue banque , N435, 1984, paris.

6- Joel Mabudu , IFRS, et analyse financière, https://fr.scribd.com/doc/92367561/Impact-IFRS-Sur-Analyse-Fin-2, paris 2011.

Sustainability accounting and its significance in developing sound institutional strategies

د. زواويد لزهاري & د. اولاد ابراهيم ليلى & دقيش جمال

[2،1] جامعة غرداية

[3] جامعة غليزان

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة الاستدامة في بناء الإستراتيجيات السليمة للمؤسسات، حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لإبراز هذا الدور من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة والتعرف على أثرها في دعم التنمية المستدامة وإبراز أهم الإسهامات الدولية في تعزيز محاسبة الاستدامة بالمؤسسات، وبناء تصور نظري يبرز أهمية محاسبة الاستدامة في بناء الإستراتيجيات السليمة للمؤسسات، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تطبيق معايير الاستدامة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية يفيد ويُسهم في تقويم أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية بصفة خاصة والمحاسبة المالية بصفة عامة، وأن تطبيق هذه المعايير من شأنه توفير إبلاغ متكامل لأداء المؤسسة الاقتصادية بمعنى أنه يتضمن معلومات مالية وغير مالية (معلومات الاستدامة).

الكلمات المفتاحية: محاسبة الاستدامة، استدامة بيئية، إبلاغ بيئي، مسؤولية اجتماعية، استراتيجيات سليمة.

Abstract:

This study aimed to highlight the relevance of sustainability accounting in developing solid institutional strategies. The descriptive-analytical approach was used to highlight this role by addressing the conceptual framework of sustainability accounting, identifying its impact in supporting sustainable development, highlighting the most important international contributions to enhancing sustainability accounting in institutions, and developing a theoretical perception that emphasizes the importance of sustainability accounting in developing sound institutional strategies. The study came to a number of conclusions, the most significant of which is that the use of accounting sustainability standards in economic institutions benefits and aids in assessing the fundamentals of financial accounting in general and social and environmental responsibility accounting in particular, and that the use of these standards would result in integrated reporting of the performance of the economic institution in the sense that it includes financial information (sustainability information).

Keywords: Sustainability accounting, Environmental sustainability, Environmental reporting, Social responsibility, Sound strategies.

مقدمة

يرتبط مدلول محاسبة الاستدامة بالكشف عن المعلومات غير المالية المتعلقة بأداء المؤسسات من خلال التركيز على أبعاد الاستدامة البيئية والاجتماعية والاقتصادية والحوكمة. تسعى المؤسسات إلى توفير البيانات المعرفية المناسبة حول اهتماماتها في قضايا الاستدامة بطريقة متسقة. القرارات التنفيذية والسياسات المعتمدة تترجم رؤية المؤسسة إلى رؤية تزيد الأرباح وتجذب المستثمرين وتحافظ على قيمة المؤسسة أمام المجتمع.

في السابق لم يكن الإفصاح المحاسبي يلبي احتياجات المستفيدين من المعلومات والبيانات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والبيئية، لذلك تم توسيع نطاق الإفصاح ليشمل الجوانب المالية وغير المالية لترجمة مصالح المؤسسة الاجتماعية والبيئية وجهودها لتطوير مواردها البشرية ومجتمعها.

يناقش العديد من العلماء والمهنيين النماذج التي تعزز إفصاحات المحاسبة الاجتماعية من خلال ربط المعلومات بالبعد الاجتماعي للمحاسبة للموظفين أو المنتجين. تعتبر المحاسبة البيئية اليوم واحدة من أكثر أشكال محاسبة الاستدامة تطوراً، والتي حفزت أيضًا اهتمام المجتمع الدولي لبدء محاسبة الاستدامة، مثل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي. ليس هذا فقط، ولكن من خلال المشاريع والمقترحات البحثية، تسعى الجامعات ومراكز الأبحاث المشهورة عالميًا إلى التحقيق في تأثير محاسبة الاستدامة على المجتمع. يمكن أن يساعد تطبيق المعايير المالية لمحاسبة الاستدامة وتحسين مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية في تحقيق الشفافية وتعزيز ثقة المستثمرين من خلال توفير البيانات المالية وغير المالية في عملية صنع القرار وتحسين عملية الاستثمار.

إشكالية الدراسة:

ترتكز مشكلة هذه الدراسة في إبراز دور محاسبة الاستدامة في بناء الاستراتيجيات السليمة للمؤسسات، وكذا إلقاء الضوء على عناصر ومكونات محاسبة الاستدامة. وبذلك يمكن تلخيص مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي الآتي:

هل بإمكان تطبيق معايير محاسبة الاستدامة أن يُسهم في بناء الاستراتيجيات المحاسبية السليمة للمؤسسات؟

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية البحث من أهمية تطبيق متطلبات ومعايير محاسبة الاستدامة وأهمية الاستدامة بوصفها أحد مصادر ديمومة واستمرارية حياة الوحدة الاقتصادية وكيفية استثمار الموارد المتاحة في ظل ندرتها وأثر تطبيقها في تقويم وتحسين أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية بصفة خاصة والمحاسبة المالية بصفة عامة.

أهداف الدراسة: نظرا لأهمية الموضوع فإن الدراسة تهدف إلى تحقيق عدة أهداف من أهمها:

- التعرف على مفهوم محاسبة الاستدامة ونظرياتها؛
- بيان العناصر المكونة لمحاسبة الاستدامة؛
- التعرف على مساهمات الجمعيات والمعاهد المحاسبية للاهتمام بمحاسبة الاستدامة؛
- إبراز الدور الذي تلعبه محاسبة الاستدامة في بناء الإستراتيجيات السليمة للمؤسسات.

منهج الدراسة: تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في هذه الدراسة بعدّه الأنسب للإجابة على إشكاليتها، ولكونه ملائما لهذا النّوع من الدراسات.

تقسيمات الدراسة: تم تقسيم هذه الدراسة إلى 3 محاور رئيسية وفق الآتي:

- الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة.
- الإسهامات الدولية في تعزيز محاسبة الاستدامة بالمؤسسات.
- أهمية ودور محاسبة الاستدامة في بناء الاستراتيجيات السليمة للمؤسسات.

المحور الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة الاستدامة

1- اتجاه ومدلول المصطلح

تتوافق محاسبة الاستدامة مع نظرية المؤسسة، والتي مفادها أن المشروع الاقتصادي هو بالأساس تنظيم اجتماعي له دور إنساني يتوجب أن يلعبه، وكذا مسؤوليات اجتماعية اتجاه فئات المجتمع عليه تحملها، على غرار المساهمين، المقرضين، الموظفين، العملاء والجهات الحكومية المختلفة، وبالتالي فإن ما يتخذ من قرارات سيؤثر حتما على هذه الأطراف جميعا، ويتسع دور الإدارة ليشمل استخدام الموارد الاقتصادية والاجتماعية أفضل استخدام، وتوفير فرص نمو واستمرارية المؤسسة لصالح جميع الفئات ذات العلاقة، ليتم توزيع العائد المحقق منها على جميع هذه الأطراف، بصفة أن لهم جميعا مصلحة في استمرارية المؤسسة، وتتحمل المؤسسة المسؤولية اتجاههم جميعا.

تأتي المحاسبة في مقدمة الأدوات التي تسهم في تحقيق التنمية المستدامة لما لها من إمكانية في قياس نتائج الأعمال والالتزامات المحتملة تجاه الآخرين مما يسهم في تقديم معلومات ذات بعد اقتصادي لاتخاذ قرارات من أصحاب المصالح.

2- مفهوم محاسبة الاستدامة

تعرف محاسبة الاستدامة بأنها: "نظام معلومات يختص بوظيفتي قياس الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة".

يتم تعريف محاسبة الاستدامة أيضًا على أنها تقارير متعلقة بالاستدامة تدرجها المؤسسة في تقريرها السنوي جنبًا إلى جنب مع الأنشطة الاقتصادية أو في شكل منفصل أنشطتها الاجتماعية والبيئية للتعبير عن درجة مشاركتها في المجتمع وتحسين صورتها وتقييم أدائها من قبل الجميع أصحاب المصلحة.

يتم تعريفها أيضًا على أنها بيان واضح للمؤسسة لأصحاب المصلحة بشأن نهجهم تجاه جميع الأنشطة الاقتصادية والبيئية والاجتماعية ودرجة التزامهم بالمسؤولية الاجتماعية، ووصف المخاطر التي تواجهها المؤسسة في مسارها بوضوح وتوفير المزيد من الوضوح لعملياتها بشفافية عالية.

من خلال التعريفات السابقة يمكن القول أن محاسبة الاستدامة هي نظام متكامل يستخدم بهدف القياس والإفصاح عن التأثيرات البيئية والاجتماعية للمؤسسة، وهي بذلك تجسد التزام هذه الأخيرة بالشفافية وأن الانحرافات ليست دائما اقتصادية، بحيث يمكن أن تكون بيئية أو اجتماعية، وعليه فالمحاسبة ضرورية لجميع الانحرافات.

3- نظريات محاسبة الاستدامة

يستند مفهوم محاسبة الاستدامة إلى ثلاث نظريات أساسية، وهي:

3-1- نظرية المشروعية (Legitimacy Theory): تهدف المؤسسة وفق هذه النظرية إلى الحرص على أن تكون أنشطتها التشغيلية مشروعة وفق ما يعرف بالعقد الاجتماعي (Social Contract) الذي يربطها مع المجتمع من حولها، وعليه فاستمرارية المؤسسة تكون مرهونة بقدرتها على الوفاء بالالتزامات المتوقعة منها إزاء المجتمع، وليس فقط بقدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه الملّاك، ومن ثم فإن عدم امتثال المؤسسة لالتزاماتها الاجتماعية، يبرر تطبيق الجزاءات القانونية المحددة في نطاق العقد الاجتماعي، وبالتالي ترتكز نظرية المشروعية على العلاقة القائمة بين المؤسسة والمجتمع بجميع فئاته.

3-2- نظرية أصحاب المصلحة (Stakeholders Theory): تهدف نظرية أصحاب المصلحة إلى التركيز على علاقة المؤسسة بكل فئة من أصحاب المصلحة على حده، وأخذ مصلحة كل منها بعين الاعتبار، أي مراعاة تعدد مصالح تلك الفئات، على الرغم من تعارضها وتضاربها، نظرا لتعدد وجهات النظر فيما بينها نحو نشاط المؤسسة: إذ بينما يوجد نمط واحد للعقد الاجتماعي وفقا لنظرية المشروعية، تتعدد أنماط العقد الاجتماعي حسب ما يراه (Deegan) وفقا لنظرية أصحاب المصلحة، بمعنى أن مسؤولية المؤسسة تتسع لتلبية احتياجات هذه الفئات جميعها.

3-3- نظرية المؤسسة (Institution Theory): تعود هذه النظرية في جذورها الفكرية إلى نظرية المنظمة (Organization Theory) التي تهتم بدراسة الهيكل التنظيمي ونمط التصميم التنظيمي الذي يناسب المنظمات المختلفة، بصفة أن المؤسسة هي كيان اجتماعي له حدود واضحة المعالم ويتميز برابطة الاستمرارية في العلاقة بين التنظيم والعاملين في هذا التنظيم الذي يسعى بشكل دائم لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة وفق رؤيا المنظمة (Vision) ورسالتها (Mission) في المجتمع، وتلعب هذه النظرية دورا هاما في مجال نظم المعلومات المحاسبية وفي تحديد نطاق وطبيعة الإبلاغ الاختياري عن المعلومات المالية وغير المالية (Voluntary Disclosure). كما تعد نظرية المؤسسة مكملة في أغراضها بوجه عام، لكل من نظريتي المشروعية وأصحاب المصلحة.

4- العناصر المكونة لمحاسبة الاستدامة

تتكون محاسبة الاستدامة من المكونات الآتية:

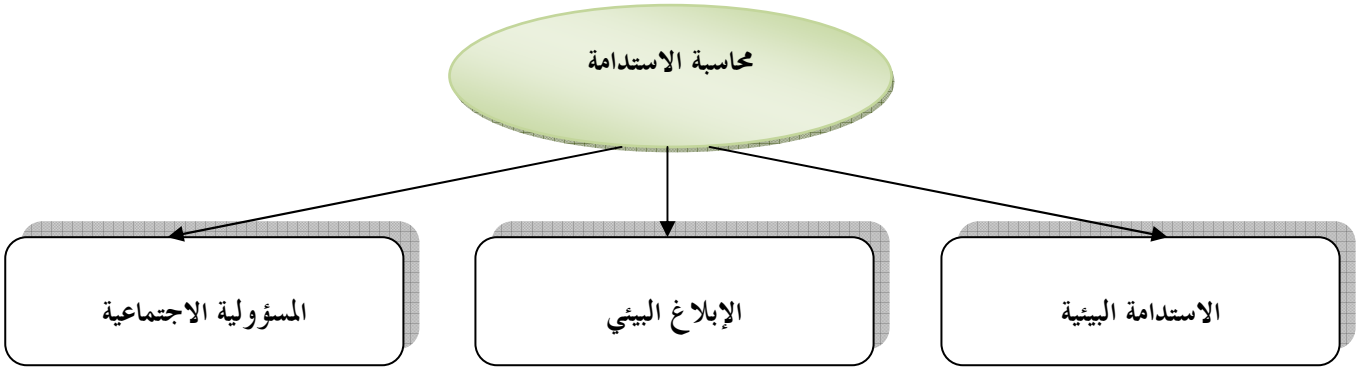
4-1- الاستدامة البيئية: ويشمل المجال الذي يؤدي إلى التخفيف أو الوقاية من التلوث البيئي والذي يمتد نطاقه إلى ما وراء المنطقة الجغرافية للمؤسسة والذي ترتبط أنشطته بامتثال المؤسسة للمتطلبات القانونية لتجنب أسباب تلوث الأرض والهواء والماء والضوضاء، وتطوير برنامج مخصص لمعالجة النفايات الصلبة واستخدام أكثر الأساليب التقنية كفاءة لتقليل أحجام النفايات.

4-2- الإبلاغ البيئي: يمثل إعداد التقارير البيئية مجموعة من عناصر المعلومات المتعلقة بأداء وأنشطة الإدارة البيئية للمؤسسة، بالإضافة إلى التأثيرات المالية السابقة والحالية والمستقبلية. في الآونة الأخيرة، كانت هناك زيادة في عدد المؤسسات التي تقوم بالإبلاغ عن المعلومات البيئية في تقاريرها المالية. ولذلك فإن إعداد تقارير محاسبة الأداء البيئي هي وسيلة أو أداة تستخدمها الوحدة المحاسبية بغية إبلاغ جميع المستفيدين بأنشطتها المختلفة التي لها تأثير على البيئة وتأثيرها في البيانات المالية.

4-3- المسؤولية الاجتماعية: رافق تطوير المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات تصاعد التأثير الاجتماعي والضغط على إدارة هذه المؤسسات لتبني المزيد من الأهداف والتطلعات الاجتماعية. تدفع هذه الضغوط المؤسسات إلى تقديم المزيد من الالتزامات تجاه احتياجات المجتمع، سواء تم فرضها من خلال القوانين أو المبادرات التطوعية لتلبية متطلبات المجتمع.

من خلال ما سبق يمكننا تمثيل العناصر المكونة لمحاسبة الاستدامة من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم 01: العناصر المكونة لمحاسبة الاستدامة



المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على ما سبق

إن إبلاغ المؤسسات عن مسؤوليتها تجاه المحافظة على البيئة يحقق عدة منافع اقتصادية أهمها:

- الحصول على معاملة ضريبية مميزه من حيث الإعفاء أو تخفيض الضرائب المفروضة عليها، وتعد الولايات المتحدة من أوائل الدول اهتماماً بتشجيع المؤسسات على حماية البيئة.
- دعم ثقة واحترام المجتمع والأفراد في المؤسسات، ومن ثم زيادة الإقبال على منتجاتها والتوسع في استثماراتها، مما ينعكس أثـــره في النهاية على نتيجة نشاطها ومركزها المالي.
- تخفيض تكلفة الإنتاج بسبب الدعم المادي أو التمويل منخفض التكلفة أو المعاملة الضريبية المميزة مما يؤدي إلى زيادة حجم نشاط المؤسسة، فقيام المؤسسة باستخدام مواردها بأكبر كفاءة ممكنة وفي الوقت نفسه حماية البيئة من الآثار الضارة التلوث بساعدها علـــى زيادة الأرباح.
- إن الإبلاغ عن النفقات البيئية بصورة منفصلة في القوائم المالية سوف يسمح بقياس منفعتها مثل مساعدة المستثمرين ليروا بوضوح السياسات التي تطبقها المؤسسة لحماية البيئة.

5- أهداف وأهمية محاسبة الاستدامة

لمحاسبة الاستدامة عدة أهداف من أهمها:

- توفير معلومات محاسبية لأصحاب المصالح وفقا لمبادئ الاستدامة من أجل ترشيد قراراتهم؛
- تقييم الأداء البيئي والاجتماعي من خلال إدارة رأس المال غير المالي (البيئي والاجتماعي)؛
- تقييم مخاطر وفرص الاستدامة لترشيد قرارات التمويل والاستثمار؛
- تحديد المسؤوليات وتحقيق التوازن بين جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- تحسين وتطوير أبعاد النظام المحاسبي المعتمد.

إن الدوافع التي تدفع المؤسسات اليوم إلى النظر في الاستدامة باعتبارها واحدة من أهدافها الرئيسية لم يتم تطويرها بعد، تنبـــع أهمية الاستدامة في الإنسان كونه المنطلق الرئيسي لكل عمليات التنمية التي تستجيب لكل حاجات المجتمع الحالي مع عدم التضـــحية

باحتياجات الأجيال المستقبلية وعلى حسب إمكانياتهم لتوفير حياة حرة كريمة، كما تتحقق أهمية محاسبة الاستدامة من خلال الأهداف الموضوعة والفوائد التي تنعكس منها والتي تبرز بشكل الآتي:

- تسهم في وضع استراتيجية لتحديد الخيارات ورسم سياسة برؤية مستقبلية أكثر اتزانا وعدلا؛
- تبدأ الأهمية بتجنب الازدواجية في التعامل مع الطاقة المتاحة والموارد أي بمعنى تنطلق من تحليل الظروف الاجتماعية والاقتصادية والإدارية؛
- تعمل على تحشيد الجهود بين القطاعات الخاصة والحكومية وتوحيدها بما يتفق بتلبية الحاجات الأساسية من أهداف وبرامج للمجتمع ككل؛
- العمل على تنشيط وتوفير الخبرات والأفكار المتميزة بما يسهم في تطوير وتدريب وتحفيز الذي يحقق الانجاز.

المحور الثاني: الإسهامات الدولية في تعزيز محاسبة الاستدامة بالمؤسسات.

1- أثر المحاسبة على دعم الاستدامة

ازدادت في الآونة الأخيرة مطالبة الكثير من الأطراف بشكل متزايد عن المعلومات المتعلقة بالأداء الاجتماعي والبيئي للشركة وظهور مفاهيم النزعة الاستهلاكية واستخدام التكنولوجيا الحديثة والانترنت جعلت العديد من الشركات تحت ضغوطات كثيرة مما دفعها لاتخاذ قرارات حول أدائها الفعلي والذي لم يقتصر على النواحي المالية فقط، وبذلك أصبحت الشركة ملزمة على تقديم المعلومات حول أدائها بصورة كاملة والتي تشمل كافة الجوانب الاجتماعية والبيئية وبالتالي فإن اتخاذ مثل هذه القرارات لا يمكن تحقيقها إلا من خلال التعاون بين المدراء والمحاسبين في الشركات من خلال دعمهم لجهود تحقيق التنمية المستدامة، والذين يستطيعون تحقيق ذلك من خلال تعزيز دقة الإفصاح والشفافية والمهنية المطالب بها من قبل الأطراف ذات العلاقة، كما أن تطور عمل المحاسبين والذي يخدم الاستدامة يأخذ صور مختلفة تشكل ما يأتي:

- **محاسبة الإدارة البيئية:** تستخدم لتحديد التكاليف والإيرادات من خلال تحديد العوامل المرتبطة بالبيئة التي تؤدي إليها.
- **تكاليف الاستدامة:** تستخدم لتحديد سعر موضوعي للأحداث الخارجية الناتجة عن التأثير على عمليات المؤسسة ومخرجاتها.
- **المحاسبة الاجتماعية:** تستخدم لوصف فهم المؤسسة واستجابتها لعلاقاتها مع أصحاب المصلحة، بما في ذلك سلاسل التوريد، ومزايا الموظفين، وحماية العملاء، والفوائد غير الملموسة. تشمل المحاسبة الاجتماعية أيضًا التأثير البيئي.

كما أن أداء محاسبة الاستدامة الجيد والإبلاغ عن الاستدامة له مزايا متعددة منها ما يأتي:

- يقيس تقرير الاستدامة فعالية المبادرات التي تم إطلاقها وتنظيمها كدليل ومرجع للمبادرات المستقبلية للمساعدة في تأمين فرص جديدة؛
- القدرة على زيادة التأثير الاجتماعي؛
- كفاءة التكلفة، وبالتالي تقليل المخاطر؛
- مراقبة التقدم ودعم العملاء لتحقيق رغباتهم وطموحاتهم؛
- إشراك المؤثرين في عملية تبادل المعلومات؛
- تفضيل ما تقوم به المؤسسة في قضايا البيئة والصحة والسلامة؛

- ترسيخ مبادئ الحوكمة من أجل التنمية المستدامة؛
- توفير بنية تحتية متطورة وفعّالة لإرساء أساس متين لبناء مدينة مستدامة وبناء اقتصاد حيوي يوفر نموًا طويل الأجل.

2- مساهمات الجمعيات والمعاهد المحاسبية للاهتمام بمحاسبة الاستدامة.

من خلال متابعة مستجدات جمعيات المحاسبة العالمية، نلاحظ توجه تلك الجمعيات نحو مفهوم الاستدامة كمفهوم إستراتيجي لمؤسسات الأعمال، وبالتالي يتوقع أن تتركز البحوث والدراسات والمؤتمرات العلمية في مجال المحاسبة للسنوات المقبلة نحو هذا المفهوم، نوجزها كالآتي:

2-1- مجلس معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة.

أطلق مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB مبادرة رسمية من أجل إنشاء مجلس معايير محاسبة الاستدامة (SASB)، وهو منظمة غير ربحية محلية مقرها الولايات المتحدة ، FASB أطلق مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (US)، بدأت في مهمتها المعلنة 4 أكتوبر 2012، أنشأت لتطوير ونشر معايير المحاسبة عن التنمية المستدامة لأغراض إعداد التقارير المتكاملة حول قضايا التنمية المستدامة في الصناعة، ومعايير SASB هي مناسبة للإفصاح في الإبلاغات القياسية (مثل نموذج 10-K و20-F في سياق US)، ولكنها تنطبق على نطاق واسع وأهمية على الصعيد العالمي للمؤسسات التي تتطلع إلى تقديم تقرير عن قضايا الحوكمة والمجالات البيئية والاجتماعية (ESG)، يتم وضع معايير لـ: 88 من الصناعات في 10 قطاعات باستخدام أصحاب المصلحة المتعددين عملية شفافة، معايير نصف كل من الآثار وكذلك الفرص للابتكار، مع أنها تميز وضع المؤسسة فيما يتعلق بقضايا الاستدامة والقدرة على خلق القيمة على المدى الطويل.

يمكن القول أن تطبيق معايير محاسبة الاستدامة سينتج عنها تحسين لأسس المحاسبة بشكل عام فضلا عن توفير معلومات محاسبية متميزة ومفيدة لاتخاذ وترشيد القرارات، وذكر مجلس معايير محاسبة الاستدامة خمسة أبعاد ينبغي تحقيقها من أجل تنظيم الاستدامة، يمكن إيجازها في الجدول التالي.

الجدول رقم 01: أبعاد تنظيم محاسبة الاستدامة وفق SASB

البعد	الاهتمام
رأس المال الاجتماعي	يهتم هذا البعد بإدارة العلاقة مع الجهات الخارجية والداخلية للمؤسسة مثل الزبائن وحماية الفئات الضعيفة والموظفين وما شابه ذلك.
التأثيرات البيئية	يتمثل هذا البعد باستخدام الموارد غير المتجددة كمدخلات لعوامل الإنتاج مما ينتج عنها تأثير على الحالة المالية للمؤسسة.
رأس المال البشري	يهتم هذا البعد بإدارة الموارد البشرية كالموظفين وبوصفهم أصول بشرية لها قيمة طويلة الأجل.
القيادة والحوكمة	يهتم هذا البعد بإدارة القضايا الخاصة بنموذج العمل والتي تكون عبارة عن صراعات مع أصحاب المصالح مما يخلق في نهاية الأمر مسؤولية محتملة ويشمل ذلك إدارة المخاطر والسلامة والفساد

	والرشوة وتضارب المصالح وما شابه ذلك.
نموذج الأعمال والابتكار	يتضمن هذا البعد دمج القضايا البيئية والاجتماعية والإنسانية عند إنشاء قيمة لدى المؤسسة ومنها الكفاءة والمسؤولية في التصميم.

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على دراسة ريم سعدي الخزرجي، حيدر كاظم التميمي، ص: 190

يتألف المجلس من خمسة إلى تسعة أعضاء بما فيهم الرئيس لغرض التنويع في وجهات النظر الأساسية بما فيها وضع المعايير، وإعداد التقارير المرحلية والاستثمار والتحليل المالي . كما يعد المسؤول عن توجيه عملية وضع المعايير وجودة نتائجها، ويعمل وفق الوثائق الإدارية الرئيسية والإطار المفاهيمي الصادر عنه وإطار الاستدامة و القواعد الإجرائية فضلا عن تحديد النظام الداخلي للعمليات والممارسات التي يتبعها في أنشطته المتعلقة بوضع المعايير وفي الإشراف على الأعمال ذات العلاقة التي يتولاها موظفو المجلس ويعمل في دوره التوجيهي والإشرافي في هيكل كل قطاع الذي يعين ما لا يقل عن ثلاثة من أعضاء المجلس لكل قطاع للرقابة والمناقشة والتواصل مع الموظفين. بدأ المجلس بإصدار ونشر معايير محاسبة الاستدامة تحت مسمى نظام تصنيف الصناعة المستدام Sustainable Industry Classification System (SICS™) التي تساعد الشركات بالإفصاح عن عوامل الاستدامة الأساسية الثلاث (ESG) حسب قطاع الصناعة التي تعمل فيها. والتي يمكن توضيحها من خلال الجدول الآتي.

الجدول رقم 02: التسلسل الزمني لإصدار معايير محاسبة الاستدامة

ت	المعايير حسب الصناعة	تاريخ الإصدار	الملاحظات
1	الرعاية الصحية	2013/07/31	يشتمل كل معيار من هذه المعايير على اثنين من المواضيع الأساسية وهي (إرشادات الإفصاح، ومواضيع الاستدامة المادية والمقاييس المحاسبية)
2	المصادر غير المتجددة	2014/01/14	
3	المالية	2014/02/25	
4	التكنولوجيا والاتصالات	2014/04/02	
5	وسائط النقل	2014/04/18	
6	تحويل الموارد	2014/07/10	
7	الخدمات	2014/07/16	
8	الاستهلاك (الأول)	2014/08/04	
9	الاستهلاك (الثاني)	2015/01/13	
10	الموارد المتجددة والطاقة البديلة	2015/07/07	
11	البنى التحتية	2015/12/01	

Source: Fahad Sulaiman & M. Alnafea, 2014, p: 18

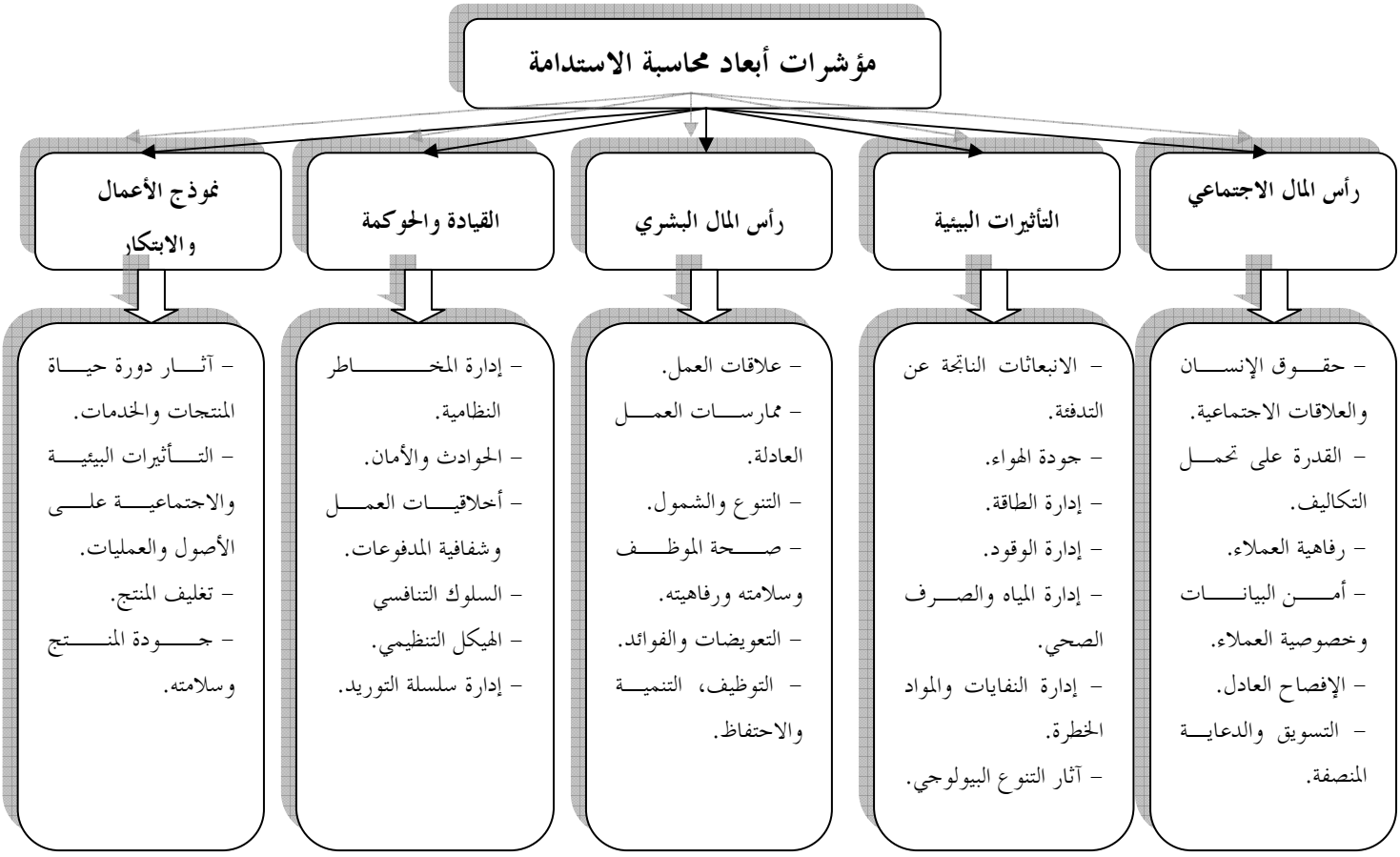
كما توجد ثلاث مراحل لعملية تطوير معايير محاسبة الاستدامة (SASB) إذ تتضمن المرحلة الأولى من خلال جمع الأدلة المرتبطة بقضايا الاستدامة لكل صناعة تشمل الإفصاح عن القضايا المادية والمقاييس المحاسبية المقترحة.

أما المرحلة الثانية لعمل المجلس تشتمل على دراسة التعليقات والمقترحات عن طريق مجموعة من الأعضاء كممثلين عن المصارف بالإضافة إلى مجموعة من المشاركين في الأسواق المالية وأصحاب المصالح حول أهم قضايا الاستدامة

أما المرحلة الثالثة تتضمن إصدار مسودة تعرض للتعليق العام لمدة (90) يوم بعدها يتم جمع هذه التعليقات ليتم دمجها مع المعيار، إذ يعرض المجلس هذه المعلومات ويصدر معيار مؤقت لمدة عام لمعرفة ردود الفعل وبعدها يتم تحديث المعيار الخاص بكل صناعة وإزالة التسمية المؤقتة لإصدار المعيار النهائي.

حدد المجلس في إطار وضع المعايير المتعلقة بالاستدامة مجموعة من المؤشرات التي يركز عليها كل بعد من الأبعاد الخمسة السابقة يمكن توضيحها من خلال الشكل الآتي.

الشكل رقم 02: مؤشرات أبعاد محاسبة الاستدامة



Source: (SASB), 2017, pp: 2-3.

2-2- الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين (IFAC)

الاتحاد الدولي للمحاسبين هي المؤسسة العالمية لمهنة المحاسبة مكرسة لخدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز المهنة والمساهمة في تنمية الاقتصاديات العالمية، ويتألف IFAC من 159 من الأعضاء والشركاء في 124 دولة، وهو ما يمثل أكثر من 2,5 مليون محاسب في الممارسة العامة والتعليم والخدمات الحكومية، والصناعة، والتجارة.

وأشار الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أن المعلومات غير المالية تتمثل في: معلومات عن الانبعاثات والنفايات واستهلاك المياه، ومعلومات تتعلق بالغرامات والعقوبات البيئية واستخدام الطاقة ومعلومات عن الإنفاق الرأسمالي في مجال التكنولوجيا وممارسة

الاستدامة، ومعلومات عن حوادث العمل ومعدلات الإصابات والتدريب، ومعدل دوران العاملين، ومعدل التغيب عن العمل، ونسبة النساء في العمل وتمثيلها في مجلس الإدارة، ورضا العاملين، واستقلال مجلس الإدارة وهياكل الأجور، إدارة المخاطر ومعلومات عن مشاركة أصحاب المصالح ومخاطر تقاضي التبرعات.

كما أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين إلى اثنتين من الإجراءات الأساسية والتي على قادة مجموعة العشرين التركيز عليها بسبب استمرار جائحة كورونا: دعم مبادرة معايير الاستدامة التي أطلقتها مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومناصرة الإدارة المالية العامة، فالالتزام بتنفيذ تلك الإجراءات التي تستند إلى الأولويات الأربعة التي وضحها الاتحاد الدولي للمحاسبين في دعوة مجموعة العشرين للتحرك لعام 2020 هو أمر ضروري لبناء مستقبل أفضل.

2-3- مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S)

مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) أنشأ في عام 2004 من قبل أمير ويلز بالمملكة المتحدة، حيث وقع الاتحاد الدولي لخبراء المحاسبين ومشروع المحاسبة من أجل التنمية المستدامة الذي يرعاه الأمير ويليامز على مذكرة تفاهم لدعم الدور العالمي لمهنة المحاسبة في تطوير المؤسسات المستدامة، وتتضمن أهم الأولويات لدعم عمل المحاسبين المحترفين في ترسيخ الممارسات المستدامة كما يلي:

- رفع مستوى الوعي وتسيير المشاركة والتعاون في مجتمع المحاسبة العالمي، على سبيل المثال من خلال تطوير أحد المجتمعات؛
- تكوين لجنة دولية متكاملة تعمل على رفع التقارير لوضع نموذج جديد للإبلاغ عن الآثار المتداخلة للعناصر المالية والبيئية والاجتماعية وتلك المتعلقة بالحوكمة، التي تنعكس على مستوى الأداء على المدى الطويل وحالة أحد المؤسسات؛
- دمج مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة في التدريب المهني والتعليم.

لتجسيد برامج الاستدامة حسب A4S تجسد العديد من العناصر التالية:

الجدول رقم 03: برامج تجسيد محاسبة الاستدامة وفق A4S

البرامج	المتطلبات
الإستراتيجية والرقابة	التزام مجلس الإدارة والإدارة العليا/ فهم وتحليل لأبعاد الاستدامة في المؤسسة الاقتصادية/ دمج أبعاد الاستدامة في استراتيجية المؤسسة الاقتصادية.
التنفيذ والتنسيق	ضمان الاستدامة هي مسؤولية الجميع في المؤسسة (وليس فقط لقسم معين)/ تقسيم غايات الاستدامة وأهداف المؤسسة ككل إلى أهداف وغايات ذات دلالة أو معبرة بالنسبة لفروع المؤسسة وأقسام أو إدارتها / صناعة القرار الصائب يتضح بشكل ثابت وباستمرار من العمليات التي تدمج قضايا الاستدامة / شمول وفعالية التدريب المستدام.
الأداء وإعداد التقارير	تقييم الأداء يتضمن أهداف الاستدامة / تعزيز الاستدامة يعتبر كمدخل لتحقيق النجاح / مراقبة الأداء المستدام والتقرير عنه

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على دراسة زروقي زينب، ص: 35

2-4- مبادرة بيرل Pearl initiative

أسس قادة أعمال بارزون من منطقة الخليج مبادرة بيرل في عام 2010 لتكون مؤسسة غير ربحية تُمكّن القطاع الخاص من أخذ زمام المبادرة في تبني معايير عالية في مجالات المساءلة والشفافية والحوكمة المؤسسية.

وتؤمن مبادرة بيرل أن العمل بشكل استباقي على الارتقاء بهذه المعايير يُعزز الابتكار في عالم الأعمال ويسهم في خلق الفرص وتقديم قيمة أفضل. باختصار، إنه المنطق السليم لتحقيق النجاح في الأعمال التجارية على مستوى المؤسسات. أما على المستوى الإقليمي فتُعتبر معايير الحوكمة والنزاهة المؤسسية العالية أحد المحركات الرئيسة للتنافسية والاستثمار وخلق فرص العمل والنمو الاقتصادي المستدام.

تقوم المبادرة بيرل بتنفيذ برنامجا حول التقارير المتكاملة بالاشتراك مع مشروع المحاسبة من أجل الاستدامة (A4S) التابع لأمير ويلز للمشاركة مع جمعية المحاسبين القانونيين المعتمدين (ACCA) ومجموعة أبوظبي للاستدامة، حيث تعقد جلسات في أنحاء المنطقة لزيادة الوعي من خلال التعريف بمفهوم التقارير المتكاملة وفوائدها، كما توفر أيضا شبكة إقليمية يمكن من خلالها للمؤسسات المهتمة الحصول على المعرفة والاستفادة من الدعم المتبادل والمشاركة في الخبرات.

3- الغرض من معايير محاسبة الاستدامة.

يتمثل الغرض من معايير مجلس محاسبة الاستدامة هو إعداد استراتيجية متكاملة لإدارة المؤسسات الاقتصادية تُسهم في تقييم مخاطر عدم الاستدامة والفرص المتاحة للمؤسسة التي تساعدها في اتخاذ قرارات الاستثمار، إذ يمكن للمؤسسة الاقتصادية أن تقيم المعلومات المالية ومعلومات الاستدامة جنبا إلى جنب وتقديم نظرة كاملة لأداء المؤسسة الاقتصادية.

المحور الثالث: أهمية ودور محاسبة الاستدامة في بناء الاستراتيجيات السليمة للمؤسسات

1- إرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة لبناء الاستراتيجيات السليمة للمؤسسات

قدم مجلس معايير محاسبة الاستدامة Sustainability Accounting Standards Board (SASB) نشرة تضمنت مجموعة من الإرشادات التي تساعد المؤسسات والمنظمات في توضيح كيفية تطبيق معايير محاسبة الاستدامة والتقرير عنها، وفيما يلي عرض لهذه القواعد الإرشادية.

1-1- القابلية للتطبيق Applicability

تتضمن توضيحا بأن الإرشادات الخاصة بتطبيق معايير محاسبة الاستدامة والإبلاغ عنها تشمل معايير أو معايير الصناعة، حيث تشير التوجيهات إلى كل معيار صناعي وتعتبر جزءًا من المعيار نفسه. كما تنص على أن معايير الصناعة تشمل موضوعات الإفصاح الخاصة بكل صناعة، ومعايير المحاسبة، والاتفاقيات الفنية ذات الصلة، وتدابير النشاط، ما لم ينص على خلاف ذلك في الاتفاقيات الفنية. في السياق، يتم توفير معلومات وإرشادات إضافية. تخضع المبادئ التوجيهية لتطبيق المعايير لعملية التأهيل وتحكمها الوثائق التأسيسية.

1-2- التوافق والمطابقة للمعاييرStandards Conformance

- يستخدم مصطلح "يجب" في جميع أنحاء معيار SASB للإشارة إلى تلك العناصر التي تعكس متطلبات المعيار.
- يستخدم المصطلح "ينبغي" للإشارة إلى التوجيه، الذي رغم أنه غير مطلوب، يوفر طريقة موصى بها لتنفيذ المعيار.
- يستخدم المصطلح "يجوز" أيضًا للإشارة إلى التعليمات غير المطلوبة، ولكنها توفر طريقة بديلة لتنفيذ المعيار.

– نظرًا لأن استخدام معايير SASB اختياري، فإن متطلبات المعيار (كما هو موضح ببنود "يجب")، جنبا إلى جنب مع الإرشادات الواردة هنا، تشير إلى تلك الشروط التي يجب إتباعها حتى يكون الإفصاح متوافقا مع معيار (معايير) الصناعة المعمول بها.

– تحديد استخدام المعايير عند الإبلاغ باستخدام معيار SASB، يجب على المؤسسة الاستشهاد بمعيار SASB ذي الصلة من أجل أن يكون متوافقا مع المعيار.

1–3– الحذف والتعديلات

تدرك SASB أن الإفصاح الموحد عن الاستدامة المالية المادية للمستثمرين هو مجال ممارسة جديد نسبيًا، وقد يكون من غير الممكن الكشف عن بعض المقاييس المحاسبية على المدى القريب لبعض المؤسسات، وتشجع المؤسسات على إرشادات تطبيق معايير SASB لاستخدام المعايير لتوجيه إفصاحات المستثمرين حتى في حالة حذف و/ أو تعديل بعض موضوعات الإفصاح و/ أو المقاييس المرتبطة. يجب على الكيان الذي يتجاهل موضوعًا واحدًا أو أكثر من موضوعات الإفصاح و/ أو مقاييس المحاسبة الإفصاح عن الإغفال (الإغفالات)، بالإضافة إلى الأساس المنطقي للحذف (الإغفالات).

1–4– حدود الإبلاغ Reporting Boundaries

يجب أن تتضمن حدود التقارير الخاصة إفصاحات متوافقة مع محاسبة الاستدامة لجميع المؤسسات الأم والفرعية الموحدة لأغراض إعداد التقارير المالية، ولا يتم تعديل الإفصاحات الخاصة بالمجمعات الموحدة وفقًا لحقوق مساهمي الأقلية، ويجب استبعاد المؤسسات غير الموحدة من حدود التقارير. ومع ذلك، يجب أن تفصح عن معلومات حول مجمع غير موحد إذا اعتبرت المؤسسة أن هذه المعلومات ضرورية لفهم تأثير واحد أو أكثر من موضوعات الإفصاح SASB على الوضع المالي للمؤسسة أو نتائج العمليات. بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، يتم تعريف المجمع المسؤول عن التقارير على أنه الكيان الذي يختار أو يُطلب منه إعداد البيانات المالية. ينطبق هذا التعريف أيضًا على مصطلح "المؤسسة".

1–5– صياغة التقارير Reporting Format

– استخدام البيانات المالية في الحالات التي تتضمن فيها المقاييس المحاسبية (على النحو المحدد في البروتوكولات الفنية المقابلة) أو مقاييس النشاط في معيار SASB البيانات المالية (على سبيل المثال، الإيرادات وتكلفة المبيعات والمصروفات المفصح عنها للغرامات وما إلى ذلك)، يجب أن تكون هذه البيانات المالية متوافقة مع البيانات المالية المقابلة الواردة في البيانات المالية للمؤسسة.

1–6– مقاييس النشاط والتطبيع

تدرك SASB أن تطبيع بيانات الأداء أمر مهم لتحليل عمليات الإفصاح وفقا للمعايير، لذلك تحتوي معايير الصناعة على مقاييس النشاط المصممة للمساعدة في التقييم الدقيق وإمكانية مقارنة التقارير. يجوز لأي مؤسسة أو مجمع الكشف عن بيانات أعمال إضافية لنفس الغرض بالاقتران مع إفصاحاتها وفقا للمعايير.

1–7– وحدات القياس

ما لم ينص على خلاف ذلك، يجب أن تكون التقارير في النظام الدولي للمؤسسات عندما يتم تحديد عملة التقارير كوحدة قياس، يجب على المؤسسة استخدام عملة التقارير في بياناتها المالية.

1-8- عدم التأكد

تدرك SASB أنه قد يكون هناك عدم يقين عند الإبلاغ عن بعض معلومات الاستدامة قد يكون عدم اليقين هذا مرتبطا بمتغيرات مثل الاعتماد على البيانات من أنظمة الإبلاغ التابعة لجهات خارجية، أو التقنيات الناشئة لجمع وإدارة البيانات البيئية وغيرها. في حالة وجود عدم يقين بشأن الإبلاغ عن البيانات، يجب على المجمع مناقشة طبيعته واحتمالية ذلك.

1-9- التقديرات

- تدرك SASB أن التقديرات القائمة على أساس علمي، مثل الاعتماد على بعض عوامل التحويل أو استبعاد القيم الدنيا، قد تحدث لبعض الإفصاحات الكمية.

- حيثما كان ذلك مناسبًا، لا يثبط معيار معايير المحاسبة المالية (SASB) استخدام التقديرات أو النطاقات أو استبعاد القيم الدنيا.

- عند استخدام تقدير أو نطاق أو استبعاد قيمة دنيا، يجب على الكيان مناقشة طبيعته وإثبات أساسه لإدراجها في محاولة لتقديم محاسبة ذات مغزى وذات صلة للمقياس.

1-10- فترة التقرير: ما لم ينص على خلاف ذلك، يجب أن تتوافق فترة التقرير مع السنة (السنوات) المالية للمؤسسة.

1-11- الحوكمة والرقابة الداخلية والتأكيدات

يجب أن يكون الإفصاح للمستثمرين دقيقا وموثوقا. وبناء على ذلك، يجب على الكيان المسؤول عن إعداد التقارير تصميم وتنفيذ والحفاظ على نظام حوكمة حول تطوير معلومات الاستدامة والإفصاح عنها - بما في ذلك مشاركة الإدارة، ورقابة مجلس الإدارة، والرقابة الداخلية - التي تشبه إلى حد كبير ما تستخدمه لإعداد التقارير المالية. علاوة على ذلك، تم تصميم معايير SASB لتكون بمثابة أساس لمعايير مناسبة إذا اختارت الكيان السعي تأكيدات من الطرف الثالث. عند الكشف عن المعلومات المتعلقة بموضوع الإفصاح المحدد بواسطة المعايير، يجب على الكيانات النظر في تضمين وصف سردي للعوامل المادية اللازمة لضمان اكتمال البيانات المبلغ عنها ودقتها وقابليتها للمقارنة، حسب الاقتضاء. قد يوفر مثل هذا الوصف سياقا للمعلومات الكمية.

2- دراسة الاستراتيجيات المحاسبية السليمة في ضوء متطلبات محاسبة الاستدامة طبقا للمعايير الدولية

2-1- دور محاسبة الاستدامة في تغطية الأنشطة البيئية في ضوء المعايير الدولية IFRS

أصدر مجلس أمناء مؤسسة (IFRS) في فيفري 2012 النسخة الحديثة من المعايير الدولية للتقرير المالي باعتبارها معايير عالمية الجودة، وأعلنوا عن استراتيجية المؤسسة خلال الفترة القادمة، والتي تقوم على أساس وضع معايير مقبولة عالميا، وأن الهدف الطويل الأجل للمؤسسة هو أن يتم تبني معايير IFRS تبنيا كاملا من كافة دول العالم دون إجراء أي تعديل عليها بهدف ضمان احتواء فحواها الإعلامي على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، وذلك من خلال تقديم معلومات بيئية ملائمة وقابلة للفهم وذات موثوقية عالية بالإضافة إلى أنها تساهم في جعل البيانات البيئية للمؤسسة قابلة للمقارنة مع بيانات المؤسسات الأخرى لفترات زمنية متعددة، الأمر الذي يرفع من كفاءة أداء الإدارة ويلبي احتياجات المستثمرين من نوعية تلك المعلومات (من حيث الإفصاح والقياس

للمعلومات البيئية وتحليل التكاليف والأعباء البيئية) الأمر الذي يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات التي تسهم في تخفيض التكاليف والأعباء البيئية والمجتمعية، توسيع نطاق عملية التقييم وتحليل الاستثمار لكي يشمل الأعباء البيئية والمجتمعية الحالية والمحتملة، والمفاضلة بين البدائل الإدارية من حيث الالتزام وعدم الالتزام بالبرامج البيئية، وأخيرا التوصل إلى فهم أفضل للتكاليف البيئية ولأداء العمليات والمنتجات وتسعيرها بدقة.

والجدير بالذكر أن كثيراً من المعلومات الخاصة بالأنشطة البيئية ذات طابع كمي ومالي وتؤثر جوهرياً على أصول المؤسسة ونفقاتها والتزاماتها، ومن ثم فعدم قيام المحاسبين بتقديم معلومات عن آثار أنشطة المؤسسات على البيئة والمجتمع إنما يعني ضمنيا تأييد وتشجيع المؤسسات التي تقوم بتلويث البيئة ومعاقبة المؤسسات بتخصص جزء من مواردها للحد من التلوث.

2-2- دور محاسبة الاستدامة في مجال تغطية الأنشطة البيئية في ضوء ثورة البيانات الضخمة كأحد الآليات المستحدثة لتحقيق متطلبات التنمية المستدامة.

لقد دخل العالم حقبة جديدة من صنع السياسات البيئية القائمة على البيانات والمعلومات، حيث تُعد البيانات والمعلومات هي أدوات الاتصال الجوهرية بين معدي ومستخدمي التقارير المالية والتي تساهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية بشكل سليم بالإضافة إلى تقييم أداء المؤسسات والوقوف على أوضاعها البيئية وبالطبع تأثيراتها المالية، ولاسيما المعلومات البيئية التي لها تأثير على رقم الربح المحاسبي ومكوناته التفصيلية والتي لها أهمية كبيرة لمستخدمي التقارير المالية كأحد المدخلات الهامة في عملية اتخاذ القرارات المالية وتصميم أداء المؤسسة الحالي والمستقبلي، والأخذ في الاعتبار العوامل والمخاطر البيئية التي قد تؤدي إلى تخفيض قياس التقدم المحرز في ما يتصل بأهداف التنمية المستدامة، الأمر الذي يحول دون الوصول إلى قرارات استثمارية رشيدة .

وعليه فإن مخاطر تزايد التفاوت والتحيز التي قد تنتجها ثورة البيانات الضخمة قد تخلق فجوات معلوماتية بين من يملكون البيانات ومن لا يملكونها. وبدون اتخاذ إجراء مناسب وتبني ثورة البيانات الهائلة، والتغلب على معوقات التطبيق من حواجز لغوية وفقر وجهل وغياب الهياكل التكنولوجية الأساسية وبما في ذلك بناء قدرات العنصر البشري قد يعوق دور استخدام البيانات الضخمة كأحد الاستراتيجيات الفاعلة لأغراض تحقيق أهداف التنمية المستدامة.

2-3- دور محاسبة الاستدامة في مجال تغطية الأنشطة البيئة في ضوء تقنية البلوك تشين "تكنولوجيا سلاسل الكتل"

على مستوى المؤسسات، فقد أشارت عدد من الدراسات أهمها (KPMG 2019)أن استخدام الذكاء الاصطناعي كمحدد من محددات تقنية "البلوك تشين" خطوة مهمة على تحقيق أهداف التنمية المستدامة وذلك عبر توفير قناة تواصل جديدة للمتعاملين ومتخذي القرارات، تساعدهم على إنجاز الإجراءات وأيضا إتمام الضوابط البيئية والمجتمعية وتقديم الدعم الفني اللازم بالرد على استفسارات المتعاملين طوال أيام الأسبوع وعلى مدار الساعة بما يساعد على زيادة الإنتاجية في ضوء معدلات غير مسبوقة لتخفيض حجم المخاطر البيئية من خلال تسهيل عملية تبادل المعلومات والتعامل مع الجهات الأخرى وخفض التكاليف التشغيلية حيث يتم استخدام "البلوك تشين" في عملية تصديق جميع الوثائق الرسمية والتأكد من مدى صحة وصلاحية هذه الوثيقة دون الحاجة إلى بذل الجهد والوقت للذهاب إلى الجهات الرسمية. وتطبيق هذه التقنية يوفر الوقت والجهد للتدقيق على الوثيقة إلى جانب خفض التكاليف وسرعة إنجاز المعاملات.

كما تسهم تقنية سلاسل الكتل (Blockchain) في زيادة مستويات الإفصاح والشفافية وتتبع المعاملات ويساعد هذا البنوك وشركات التأمين على إنشاء برامج ولاء ومكافآت أكثر جاذبية لموظفيها تناسب إدارة الأداء على مدار الساعة طوال أيام الأسبوع وتعزز المشاركة والفاعلية على المستوى التشغيلي للوحدات الإنتاجية داخل تلك المؤسسات.

2-4- دور محاسبة الاستدامة في مجال تغطية الأنشطة البيئية في ضوء متطلبات مؤشرات تقييم المخاطر البيئية طبقا للمعايير الدولية والإقليمية (مؤشر الأداء البيئي EPI)

تُعد المؤشرات والتقارير البيئية أحد أهم الأدوات التي تدعم متخذي القرار في التخطيط السليم بهدف تحديد الأولويات في استغلال الإمكانيات والموارد المتاحة الحصول على الأهداف المنشودة، حيث تعكس المؤشرات والتقارير البيئية الوضع البيئي بصورة دقيقة، وذلك في إطار تنفيذ التوجيهات السياسية بضرورة اتخاذ كافة الإجراءات للحفاظ على البيئة من أجل توفير الحياة الآمنة والصحة الجيدة والرغبة في التوجه نحو تحقيق أهداف التنمية المستدامة، حيث يقييم "مؤشر الأداء البيئي EPI" الوضع البيئي للدول وفق مجموعتين أساسيتين هما الصحة البيئية "Environmental health" والنظم البيئية الحيوية "Vitality Ecosystem" ويمنح التقرير الدول تقييماً بالدرجات حول أدائها في عشر قضايا مرجعية. وهي تشمل في فئة الصحة البيئية: نوعية الهواء، مياه الشرب، والصرف الصحي، المعادن الثقيلة. وتشمل في فئة النظم البيئية: التنوع الحيوي والموائل، الغابات، المصائد السمكية، المناخ والطاقة، تلوث الهواء، الموارد المائية، الزراعة. وتُعطى هذه القضايا وزناً وفق الأهمية استناداً إلى 24 مؤشراً فرعيا، بما يضمن تسلط الضوء على الدول الرائدة في الأداء البيئي لتقييم أفضل الممارسات والسياسات البيئية المعمول بها.

كما يعمل مؤشر الأداء البيئي EPI على ترتيب الدول من حيث أدائها في الموضوعات والقضايا البيئية ذات الأولوية، حيث يوفر لمتخذ القرار البيانات البيئية الهامة بصورة منظمة وسهلة، بما يسهل الوقوف على التغير المحقق في الأداء البيئي بمرور الوقت، كما يخلق مناخ من المنافسة الإيجابية بين الدول خاصة المتشابهة الظروف.

الخاتمة:

من خلال ما تمّ عرضه في هذه الدراسة، نخلص إلى أنّ محاسبة الاستدامة وتطبيق معاييرها أضح أمرا واقعا ينبغي العمل على تفعيله على المستوى الوطني وتعزيزه مستقبلا في ظل النظام المحاسبي المالي وتشريعاته، كون مدلول محاسبة الاستدامة له أهمية بالغة ودور كبير بناء اقتصاد وطني سليم ومستدام، لاسيما وأنه يمس ويتعلق بأبرز القطاعات الإنتاجية.

توصل البحث إلى العديد من النتائج المرتبطة بمحاور الموضوع، وعدد من التوصيات يمكن تناولها بإيجاز فيما يلي:

نتائج الدراسة: أفضت دراستنا هذه إلى مجموعة من النتائج نبرزها وفق الآتي:

- تطبيق معايير الاستدامة المحاسبية في المؤسسات الاقتصادية يفيد ويُسهم في تقويم أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية والبيئية بصفة خاصة والمحاسبة المالية بصفة عامة؛
- تطبيق معايير الاستدامة المحاسبية من شأنه توفير إبلاغ متكامل لأداء المؤسسة الاقتصادية بمعنى أنه يتضمن معلومات مالية وغير مالية (معلومات الاستدامة)؛

- المحاسبة عن التنمية المستدامة تتعامل مع الأنشطة والطرق والنظم المطلوبة من أجل التسجيل والتقرير عن الأمور الاجتماعية والبيئية والاقتصادية، والشيء الأكثر أهمية هو قياس التفاعلات والروابط بين القضايا الاجتماعية والبيئية والاقتصادية التي تشكل الأبعاد الثلاثة للمنظور العام للمحاسبة عن التنمية المستدامة والإفصاح عنها في تقرير الاستدامة؛
- تقرير التنمية المستدامة هو تقرير سنوي يتم إصداره من قبل المؤسسات المسؤولة، للإفصاح عن أثارها في المجالات البيئية والاقتصادية والاجتماعية والأخلاقية، حيث يمثل التقرير الوسيلة لقياس الأداء والإفصاح عن دور المؤسسة في مجال ممارسات التنمية المستدامة، انطلاقا من مسؤولية المؤسسة في تعزيز التزاماتها تجاه توقعات الأطراف ذات المصلحة بهدف تحقيق الاستدامة.

توصيات الدراسة: في ضوء نتائج الدراسة وأهدافها، نقترح الآتي:

- العمل على زيادة الوعي حول محاسبة الاستدامة للمؤسسات، وذلك عن طريق الجهات التشريعية والمهنية والمجامع المحاسبية وسوق رأس المال من أجل إصدار التشريعات والمعايير الخاصة بإصدار تقارير الاستدامة لبناء اقتصاد وطني سليم ومستدام وقادر على المنافسة المحلية والعالمية.
- العمل على إيجاد حوافز حكومية مثل الإعفاءات الضريبية للمؤسسات التي تتبنى مستوى درجات إفصاح مرتفعة وخاصة القطاعات الاقتصادية مثل الخدمات والصناعة.
- إجراء المزيد من الدراسات حول مدى مستوى الإفصاح عن عناصر محاسبة الاستدامة، والتركيز على متغيرات أخرى قد يكون لها الأثر على مستوى درجة الإفصاح.
- عقد دورات تدريبية للمحاسبين والمراجعين المحليين بما يتعلق بتقارير الاستدامة للمؤسسات المساهمة النشطة في ربوع الوطن.

قائمة الهوامش والمراجع:

1- أحمد عدنان العرموطي، **أثر محاسبة الاستدامة على تقارير الإبلاغ المالي في الشركات الصناعية العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2013.

2- اسعد محمد علي وهاب العواد، حسن عبد الكريم الإبراهيمي، **توظيف معايير محاسبة الاستدامة "معيارFNO101" في المصارف التجارية لتعزيز ثقة المستثمرين: بحث تطبيقي في عينة من المصارف التجارية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، المجلد 05، العدد 01، 2021.

3- أكرم سامي مرقص فرج، **الاستراتيجيات المحاسبية الرائدة لدرء المخاطر البيئية ركيزة أساسية لتحقيق التنمية المستدامة "منظور تقييمي لرؤية مصر2030 بين عبقرية الفكرة ومخاطر التطبيق: دراسة ميدانية"**، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد 2، العدد 1، 2018.

4- إيمان يحيى عيسى الخضر، **أثر عناصر المحاسبة البيئية المستدامة في مصداقية المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية في البنوك التجارية الكويتية**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات - العدد 43، 2018.

5- ريم سعدي حسن الخزرجي، حيدر كاظم نصر الله التميمي، **أثر معايير محاسبة الاستدامة على التدقيق الاجتماعي وانعكاسهما على أسس محاسبة المسؤولية الاجتماعية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، عدد خاص بالمؤتمر العلمي لقسم العلوم المحاسبية، 2020.

6- زروقي زينب، **محاسبة التنمية المستدامة واقع وآفاق تطبيقها في بيئة الأعمال الجزائرية: دراسة لبعض من المؤسسات الاقتصادية بولاية المسيلة**، مذكرة ماستر في الإدارة المالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير – جامعة المسيلة، الجزائر، 2018.

7- صفا مهدي راجي، بشائر خضير عباس، **دور محاسبة الاستدامة في تعزيز جودة المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية: بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية العراقية**، مجلة كلية الإدارة والاقتصاد للدراسات الاقتصادية والإدارية والمالية، المجلد 11، العدد 3، 2019.

8- محمد عبد الرسول جابر المعموري، **تأثير تطبيقات الحوكمة ومعايير محاسبة الاستدامة ودورها في تحسين الأداء والإبلاغ المالي لتعزيز الثقة في البيانات المالية: بحث تطبيقي مقارن في عينة من الشركات العراقية والعربية المدرجة في السوق المالي**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد – جامعة كربلاء، العراق، 2019.

9- محمد مطر، موسى السويطي، **محاسبة الاستدامة: الإطار المفاهيمي وتطبيقاته في الممارسة المهنية**، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي الرابع بعنوان "الإبداع والتميز في منظمات الأعمال" (للفترة 29–30 أبريل)، جامعة العلوم التطبيقية – كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الأردن، 2012.

10- نهار سعد مطلق المطيري، **مدى إدراك المحاسبين لإرشادات تطبيق معايير محاسبة الاستدامة**، مجلة رماح للبحوث والدراسات، العدد 50 (خاص)، 2020.

11- Bataineh, M. & Al Zoabi, M.(2011). **The Effect of Intellectual Capital on Organizational Competitive Advantage: Jordanian Commercial Banks (Irbid District) An Empirical Study**, International Bulletin of Business Administration, Issue 10, p: 23.

12- Hughen, Linda & Lulseged, Ayalew & Upton, David R. (2014). **Improving Stakeholder Value through Sustainability and Integrated Reporting**. The CPA Journal, 84(3).

13- NOLA BUHR.(2002). **A STRUCTURATION VIEW ON THE INITIATION OF ENVIRONMENTAL REPORTS**, Critical Perspectives on Accounting, 13 (1).

14- SASB) **Sustainability Accounting Standards Board**,(2013) "Conceplual Frame Work", 2013.

15- Adams, A.A, Gonzalez, C.L (2007). **Engaging with organisations in pursuit of improved sustainability accounting and performance**. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 20(3).

16- Elkington, J.(1999). **Cannibals with Forks:The Triple Bottom Line of 21st.century Business**,Wiley, Oxford Capstone.

17- Fahad Sulaiman. M. Alnafea,(2014),**" Developing the Conceptual Framework of Sustainability Accounting Reporting: Field Study in Saudi Commercial Banking Sector"**, Global Journal of Management and Business Research, Volume 14 Issue 4.

18- https://www.sasb.org/standards/archive/ , Retrieved: 05/15/2022.

19- https://www.ifac.org/ , Retrieved: 05/15/2022.

20- https://www.ascajordan.org/news.aspx?id=9298&group_key=news&lang=ar , Retrieved: 10/18/2022.

21- https://www.hisour.com/ar/sustainability-accounting-40421/, Retrieved: 09/25/2022.

22- https://www.pearlinitiative.org/ar/vision/ ,Retrieved:05/15/2022.(SASB), "Conceplual Frame Work", 2013.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي،

الاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

مشروع كتاب جماعي دولي بعنوان:

متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم

العالي وحاجيات الشغل

عنوان الورقة العلمية:

متطلبات استقلالية المدقق الخارجي في ظل التشريع الجزائري

محور الكتاب:

دور مهنتي المحاسبة والتدقيق في الاقتصاد والشغل

إعداد

أ.د عجيلة محمد

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الإقتصادي،

الإجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

جامعة غراديه – غرداية–

(00213) 0772872682

adjila_78@yahoo.fr

ط.د شوراب خليفة

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الإقتصادي،

الإجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية

جامعة غراديه – غرداية–

(00213) 0799131330

Chaourab.khalifa@univ-ghardaia.dz

ملخص:

يعتبر الهدف من استقلالية المدقق الخارجي هو تطوير مهنة التدقيق والارتقاء بها لما لهذه المهنة من دور في التأثير على زيادة الثقة في المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية لاتخاذ القرارات المفيدة بالنسبة لمتخذي القرارات، ومن هذا المنطلق جاءت هذه الورقة البحثية من أجل التأصيل النظري لمتطلبات استقلالية المدقق الخارجي في ظل التشريع الجزائري؛ وقد خلصت الدراسة إلى أن نجاح استقلالية المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) يعتمد على المقومات الشخصية التي لابد من توفرها في مجال التدقيق، والابتعاد عن الضغوط والمؤثرات والتهديدات التي تهدد استقلاليته، كما أن التشريع الجزائري أولى اهتمام كبير بعنصر متطلبات الاستقلالية من خلال وضع مجموع الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر كقانون 10-01 الذي يعتبر مصدر مهم للمدقق الخارجي حيث أوضح في الكثير من مواده كيفية تحقيق متطلبات استقلاليته.

الكلمات المفتاحية: مدقق الخارجي، استقلالية المدقق الخارجي، مقتضيات، تشريع الجزائري.

Abstract:
The objective of the independence of the external auditor is to develop and upgrade the auditing profession because of the role of this profession in influencing increasing confidence in the information contained in the financial statements to make useful decisions for decision makers. Under Algerian legislation; The study concluded that the success of the independence of the external auditor (accounts governor) depends on the personal elements that must be available in the field of auditing, and to avoid the pressures, influences and threats that threaten his independence. Legislative and regulatory for the auditing profession in Algeria, such as Law 10-01, which is considered an important source for the external auditor, as it explained in many of its articles how to achieve the requirements of its independence.
Keywords: external auditor, independence of external auditor, requirements, Algerian legislation

I – تمهيد:

يتطلب النهوض بالممارسة المهنية للتدقيق الخارجي، تدعيم القاعدة النظرية للتدقيق من مبادئ وفروض وإجراءات ومعـــايير، وكذلك اعتماد منظومة متكاملة من حيث الإطار التشريعي والمهني، من تنظيم الممارسة المهنية وتحديد للمهام ومسؤوليات وواجبات المدقق الخارجي ودعم استقلاليته.

يعتبر استقلال المدقق الخارجي شريان عملية التدقيق، لذلك فإن المنظمات المهنية لمعظم دول العالم اهتمت باستقلال المدقق الخارجي، ونظرا لأهمية هذا الأخير في تحسين جودة خدمات التدقيق، فإن الجهات المختصة بشؤون الرقابة والإشراف على المهنة تولي أهمية خاصة لوضع الضوابط والتشريعات التي من شأنها المحافظة على استقلالية المدقق الخارجي.

وبرغم من هذا فإن المدقق يسعى لتحقيق أقصى درجات الاستقلالية في عمله، إلا أنه يصعب تحقيق ذلك نظـــرا لإرتبـــاط الاستقلالية بمقتضيات متعددة. لذا فإن الاستقلالية في التدقيق لا يمكن تحقيقها إلا من خلال إدراك مقتضيات ودراسة العوامل المؤثرة على استقلال المدقق.

I .1– إشكالية البحث :

مما سبق سنحاول في هذه الدراسة الإجابة على التساؤل التالي: **في ظل التشريع الجزائري ماهي متطلبـــات اســـتقلالية المـــدقق الخارجي؟**

ويتفرع عن الاشكالية الاسئلة الفرعية الآتية:

- ما مفهوم التدقيق الخارجي؟ وماهي أهميته وأهدافه؟ وأنواعه؟
- ما مفهوم استقلالية المدقق الخارجي؟ وماهي أبعاده ومقوماته؟ والعوامل والتهديدات المؤثرة على استقلاليته؟
- ماهي متطلبات استقلالية المدقق الخارجي؟

I .2– أهداف البحث:

- تسليط الضوء على أهمية توفر شروط الاستقلالية لمدقق الخارجي، وعلى القواعد والتعليمات الخاصة بهذه الاستقلالية والمنصوص عليها في التشريعات القانونية الصادرة بشأنها في دولة الجزائر؛
- يهدف البحث إلى تشخيص العوامل والتهديدات المؤثرة في استقلال المدقق الخارجي؛
- تقديم مجموعة من التوصيات والاقتراحات بهدف تحسين ممارسة المهنة وضمان الحفاظ على استقلالية المدققين.

I .3– أهمية الدراسة:

تنبع أهمية الدراسة من ضرورة أهمية ما تمثله استقلالية المدقق الخارجي في جميع القطاعات بالنسبة لمتتبعي اقتصاديات الوحدة الاقتصادية، حيث تعتبر استقلالية المدقق الدعامة الأساسية لمهنة التدقيق وأن استقلالية المدقق الخارجي مطلب من أجل قيام المـــدقق بواجباته على أكمل وجه.

I .4– منهجية البحث:

ومن أجل إنجاز هذه البحث فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي من أجل الإحاطة بمختلف عناصر الدراسة، وذلـــك مـــن خلال جمع البيانات والمعلومات من مصادرها الأولية والثانوية، وعرضها وتحليلها بالأسلوب المناسب للموضوع.

I .5- الدراسات السابقة:

دراسة عبد الرحمان بن عيسى وهشام بن حميدة، (2019)، بعنوان: حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر-دراسة لأراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين. هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أثر تقديم مكاتب التدقيق لخدمات غير خدمات التدقيق على استقلالية مدقق الحسابات، باعتبار أن تقديم مثل هذه الخدمات لنفس العميل أو لعميل أخر من شأنه تشتيت جهود المدقق وتركيزه، كما يشكل تهديدا لاستقلاليته. توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير دائم لخدمات غير خدمات التدقيق على استقلالية عمل المدقق الخارجي وجودة الخدمات التي يقدمها في الجزائر.

دراسة العيد خيراني، (2020)، بعنوان: العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات. هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات. وقد خلصت الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها: لا يوجد تأثير لكل من المصلحة الشخصية، المراجعة الذاتية، التآلف، المضايقة والتأييد على استقلالية مدققي الحسابات في الجزائر.

دراسة نصيرة قاسم، (2020)، بعنوان: العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر -دراسة ميدانية. هدفت الدراسة إلى تبيان العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر وكيفية تأثيرها، وقد خلصت الدراسة إلى أنه توجد عدة عوامل تؤثر على استقلالية مراجع الحسابات أهمها تجديد العهدة والتي يستخدمها العميل في الضغط على المراجع، الخدمات الاستشارية حيث تضعف استقلالية المراجع، عوامل تتعلق بالأتعاب كتحديد الأتعاب وكذا الضغوط التي يمارسها العميل من خلال التباطؤ في سدادها، كذلك عامل لجان المراجعة إذ أن وجود هذه الأخيرة في المؤسسة يدعم استقلالية مراجع الحسابات.

دراسة لباز الأمين، فايزة زرقط وحليمة رقيق، (2021)، بعنوان: العوامل المؤثرة على مدى استقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 10-01. هدفت الدراسة إلى تحديد أهم العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات وكيفية التقليل من تأثيرها حسب النظام 10-01 الخاص بتنظيم مهنة الخبير المحاسبي والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات في الجزائر. وقد خلصت الدراسة إلى أن النظام 10-01 وضع مواد للحد من معظم موانع استقلالية مراجع الحسابات وركز أن لا على تكون صلة من أي نوع سواء مالية أو قرابة أو قانونية بين المراجع والمؤسسة المتعامل معها. واهتم النظام بأن لا تكون هناك منفعة مالية وألا يستفيد بعمل سواء وظيفة أو مساهمة أو أن يقدم خدمات استشارية، و لم يدقق المشرع الجزائري كثيرا على مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على الزبائن حيث لها تأثير على الشفافية وموضوعية تقاريرهم. واكتفى بمنع منح التخفيضات أو العمولات لزيادة الزبائن.

II - مفاهيم أساسية حول التدقيق الخارجي:

ينظر إلى مهنة التدقيق الخارجي في الحياة الاقتصادية بأنه المهنة التي تلعب دورا كبيرا في الحفاظ على الثقة المتبادلة والضرورية في العلاقات المالية بين الأطراف المختلفة في المجتمع، بما تقوم به من تلبية حاجات تلك الأطراف، من خلال رأي فني محايد ومستقل يقدم من طرف المدقق بخصوص الأرقام والبيانات المالية التي تعرضها إدارة المؤسسة.

II .1- تعريف التدقيق الخارجي:

هناك عدة تعاريف أساسية تتعلق بالتدقيق الخارجي يمكن التطرق لها بشكل مختصر كما يلي: تعرف المواصفة إيزو 9000: 2005 للتدقيق: هو عملية نظامية مستقلة وموثوقة للحصول على دليل التدقيق وتقييمه بموضوعية لتحديد مدى الإيفاء بمعايير التدقيق (القزاز، 2010، صفحة 11)

كما يعرف التدقيق الخارجي على أنه عملية منتظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على الأحداث الاقتصادية وتقييمها بطريقة موضوعية، لغرض التأكد من درجة مسايرة هذه العناصر للمعايير الموضوعية، ثم توصيل نتائجها إلى الأطراف المعنية.

ويعرف على أنه عملية منظمة لجمع وتقييم موضوعي للأدلة الخاصة بمزاعم الإدارة بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى تماشي هذه النتائج مع المعايير القائمة وتوصيل نتائج مستخدميها المعنيين بها.

II .2- أهداف التدقيق الخارجي:

تطورت مهنة التدقيق الخارجي عبر الزمن وتطورت أهدافها معها.

أ- الأهداف التقليدية للتدقيق الخارجي:

- التأكد من صحة ودقة البيانات المالية المقيدة في دفاتر وسجلات الشركة؛
- الخروج برأي فني محايد حول مطابقة القوائم المالية لما هو مقيد بالدفاتر؛
- اكتشاف الغش والأخطاء في السجلات والدفاتر والتقليل منه بزيارات المدقق للشركة؛
- مراقبة الخطط الموضوعة من قبل أصحاب الشركة ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم نتائج أعمال الشركة بالنسبة للأهداف المرسومة؛
- تحقيق أكبر قدر من الإنتاجية عن طريق محو التبذير في جميع نواحي نشاط الشركة.

ب- الأهداف الحديثة للتدقيق الخارجي:

- مراقبة الخطط ومتابعة تنفيذها؛
- تقييم الأداء ورفع مستوى الكفاءة والفاعلية في الشركات محل التدقيق؛
- تحقيق أقصى قدر ممكن من الرفاهية لأفراد المجتمع الذي تعمل فيه الشركة؛
- تحقيق أكبر قدر من الربح كهدف عام؛
- العمل على رفاهية المجتمع الذي تعمل فيه الشركة.

II .3- أهمية التدقيق الخارجي:

يعتبر التدقيق الخارجي وسيلة تدعم وتخدم العديد من الأطراف في المؤسسة وخارجها، التي تجد لها مصلحة في التعرف على عدالة المركز المالي للمؤسسة ومن هذه الأطراف نذكر: .

أ- إدارة المؤسسة -المؤسسات المالية والتجارية -الجهات الحكومية.

- **إدارة المؤسسة:** يعتبر التدقيق الخارجي مهم لإدارة المشروع، حيث أن اعتماد الإدارة في عملية التخطيط واتخاذ القرارات الحالية والمستقبلية والرقابة على التخطيط يجعل من عمل المدقق حافزا للقيام بهذه المهام، كذلك يؤدي تدقيق القوائم المالية إلى توجيه الاستثمار لمثل هذه المؤسسة.

- **المؤسسات المالية والتجارية:** يعتبر التدقيق الخارجي ذا أهمية خاصة لمثل هذه المؤسسات حيث أنها تعتمد في عملية اتخاذ قرار منح القرض من عدمه على القوائم المالية المدققة بحيث توجه أموالها إلى الطريق الصحيح والذي يضمن حصولها على سداد تلك القروض في المستقبل.
- **الجهات الحكومية:** تعتمد الجهات الحكومية على القوائم المالية المدققة في الكثير من الأغراض مثل الرقابة والتخطيط، فرض الضرائب ،منح القروض والدعم لبعض النشاطات بالإضافة إلى الاتحادات والنقابات التي تعتمد على القوائم المالية المدققة في حالة نشوب خلاف بين المؤسسة وأي طرف أخر، وقد بينت لجنة الاتحاد الدولي "أن أهمية التدقيق تكمن في المدققون المستقلون يساعدون في المحافظة على أمانة وكفاءة البيانات المالية وكذلك مساعدة خبراء الضرائب في بناء الثقة والكفاءة عند التطبيق العادل للنظام الضريبي، كما أنه يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة".

ب– أهمية التدقيق للاقتصاد الوطني:

يخدم التدقيق الخارجي الاقتصاد الوطني بصفة عامة كنتيجة لخدمتها وأهميتها للفئات السابقة الذكر من خلال مساهمتها الكبيرة والفعالة في تنمية المجتمعات لما تؤديه من خدمات في مجال حماية الاستثمارات ويعتبر المدقق خير عون للدولة لتنفيذ خططها والكشف عن أي انحراف مالي ومعالجته وتقويمه بالسرعة الممكنة لتنمية الاقتصاد.

II .3– أنواع التدقيق الخارجي:

يفرق في الواقع بين ثلاثة أنواع من التدقيق الخارجي كما يلي:

أ– التدقيق القانوني (محافظ الحسابات): أي التي يفرضه القانون، ويتمثل في أعمال المراقبة السنوية الاجبارية التي يقوم بها المدقق.

ب–التدقيق التعاقدي أو الاختياري (خبير محاسبي): التي يقوم به المدقق بطلب أحد الافراد (الداخلية او الخارجية) المتعاملة مع المؤسسة والذي يمكن تجديده سنويا.

ت– الخبر القضائية: التي يقوم بها مدقق خارجي بطلب من المحكمة.

III– مدخل لاستقلالية المدقق الخارجي:

يعد موضوع استقلال المدقق الخارجي من الموضوعات التي حازت على الكثير من الاهتمام، ويعتبر استقلال المدقق الخارجي من أهم معايير التدقيق المقبولة المتعارف عليها، حيث تؤكد أن المدقق يجب أن يكون مستقلا في شخصيته وتفكيره وكل ما يتعلق بعملية التدقيق.

III .1– تعريف استقلالية المدقق الخارجي:

قبل الخوض في تعريف استقلالية المدقق الخارجي نقوم أولا بتعريف المدقق الخارجي حيث يعرف هذا الأخير على أنه "الشخص الذي يقوم بعملية تدقيق الحسابات لاختبار المعاملات الأساسية التي تشكل أساس إعداد القوائم المالية".

اختلفت المصطلحات المستخدمة للاستقلال، فيوجد من يستخدم مصطلح الاستقلال والبعض الآخر يستخدم مصطلح الحياد، ويعود سبب الاختلاف إلى مدى التأثر بالمدرستين المفسرة لمصطلح الاستقلال، فالمدرسة الأمريكية تغلب النظرة الشخصية (الذاتية) وتعتبره

استقلالا في التفكير، في حين ترى المدرسة الإنكليزية أنه يمثل مجموعة من الضمانات القانونية أو ما يسمى بالنظرة الموضوعية، وحاليا يؤخذ بكلا المدرستين في تحديد مفهوم الاستقلال .

يقصد باستقلال المدقق عدم خضوعه لتأثير وسلطة العميل الذي يقوم بتدقيق أعماله سواء عند تنفيذه للأعمال التدقيق أو عندما يوضح نتيجة تلك العمال في شكل تقرير، والمدقق المستقل هو الذي يكون له رأي محايد غير متحيز في الأمور التي يتولى تدقيقها.

كما أن استقلال المدقق الخارجي يشمل أو يتمثل في جانبين وهما:

أ- الاستقلال الظاهري (في المظهر): بمعنى تجنب المدقق لجميع الأمور التي تثير الشك حول استقلاليته بالنسبة لجميع الأطراف المستفيدة من خدمات التدقيق، بأن لا يكون له أي مصالح مادية مع الشركة التي يدقق حساباتها، وألا يكون المدقق أحد المساهمين أو الشركاء في الشركة أو أن يكون من بين العاملين بها.

ب- الاستقلال الذاتي: وهو الاستقلال الذهني بمعنى استقلال المدقق ذهنيا ومهنيا من خلال عدم وجود أي ضغوط أو تدخل من قبل سلطة عليا أو جهة معينة على الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق الخارجي بمجاليه، الأول والثاني دون فصل بينهما، لأن فقدان أحدهما يضعف أو قد يلغى المجال الثاني ومن ثم الاستقلال ككل.

III.2- أهمية استقلال المدقق الخارجي :

لا تخلو بيئة التدقيق غالبا من العلاقات والمصالح المختلفة والمتعارضة في كثير من الأحيان، ومن الطبيعي أن تتأثر استقلالية المدقق بهذه التناقضات من هنا يظهر للباحث مدى أهمية استقلال مدقق الحسابات بصفته وكيلا عن الملاك ويعمل لمصلحتهم وحفظ حقوقهم، وهذه العلاقة هي من أهم العلاقات بالنسبة لمهنة التدقيق ومصداقية تقرير المدقق ومقدار الثقة التي يمكن أن يوليها مستخدمو التقارير المالية لهذا التقرير، لذلك يجب أن يتصف المدقق بالاستقلالية ليكون مؤهلا وقادرا على القيام بدوره الرقابي على أكمل وجه، وأن يبدي رأيه مطمئنا وبشكل حيادي، وبضمير دون خوف من ضرر أو جزاء يقع عليه.

III.3- أبعاد استقلالية المدقق الخارجي :

إن علاقة المدقق بالشركة محل التدقيق قد تتأثر بكثير من العوامل أهمها الضغوط المادية، الالتزامات الاجتماعية، العلاقات الشخصية. وقد تؤثر مثل هذه العوامل مجتمعة أو بصفة مستقلة على استقلال المدقق، لذا ولكي تحافظ المهنة على دورها داخل المجتمع يجب أن يتحقق الاستقلال الكامل للمدقق خلال عملية التدقيق التي تمر في عدد من المراحل، ونتيجة لذلك يمكن تحديد ثلاثة أبعاد لاستقلال المدقق وهي:

أ- الاستقلالية في إعداد برنامج التدقيق:

ويعني ذلك أن يكون للمدقق كامل الحرية عند إعداد برنامج التدقيق من تحديد خطوات العمل وحجم العمل المطلوب أداؤه، وذلك في حدود الإطار العام للمهمات المطلوبة، وهذا يعني عدم تدخل الإدارة في استبعاد أو تحديد أو تعديل أي جزء من برنامج التدقيق، وعدم تدخل الإدارة في تعديل الإجراءات التي حددها المدقق أو التأثير عليه لفحص مجالات لم ترد في البرنامج.

ب– الاستقلالية في مجال الفحص:

يعني ذلك بعد المدقق عن أي ضغوط أو تدخل في عملية اختيار المجالات والأنشطة والسياسات والمفردات التي سوف تخضع لعملية الفحص ويتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- حق المدقق الكامل في الفحص والاطلاع على جميع سجلات ودفاتر مكاتب وفروع الشركة، وكذلك الحق في جمع المعلومات من أي مصادر؛
- التعاون المثمر والفاعل بين المدقق والعاملين في الشركة خلال عملية الفحص وأداء الاختبارات؛
- عدم تدخل الإدارة في محاولة تحديد المجالات والمفردات والمستندات التي تخضع للفحص أو محاولة إلزام المدقق بقبول بعض المستندات دون تدقيق وفحص؛
- البعد عن العلاقات الشخصية وخلق المصالح المتبادلة مما يؤثر على عمليات الفحص وإبداء الرأي؛

ت– الاستقلالية في مجال إعداد التقرير:

ويعني ذلك عدم وجود تدخل أو ضغوط للتأثير على إظهار الحقائق التي تم اكتشافها خلال عملية التدقيق، أو التأثير على طبيعة الرأي النهائي عن البيانات المالية الختامية محل التدقيق، ومن الممكن أن يتضمن ذلك عدة جوانب أهمها:

- عدم وجود أي تدخل أو وصاية من الآخرين لتعديل أية حقائق في التقرير؛
- تجنب استبعاد بعض العناصر ذات الأهمية في التقرير؛
- تجنب استخدام العبارات والألفاظ الغامضة التي تحمل أكثر من معنى وذلك عند إبداء الرأي أو ذكر التحفظات والتوصيات في التقرير؛
- عدم وجود تدخل من أي طرف لكي يحدد المدقق محتويات التقرير سواء بصدد عرض الحقائق أو عند إبداء الرأي الفني عن البيانات المالية محل التدقيق.

III.4– مقومات استقلالية المدقق الخارجي:

لقد عبر تشرشل (Churchill) عن الاستقلال بقوله: "عند القيام بعملية التدقيق فإن الحياد أو الاستقلال يمثل العامل الأساسي في سلوك المدقق، وفي عرضه لنتائج عمله. ويعتمد فرض وجود حياد المدقق على نوعين أساسيين من المقومات هما:

أ– مقومات ذاتية: وهي تتعلق بشخص المدقق وتكوينه العلمي والخلقي وخبراته العلمية.

ب– مقومات موضوعية: تتمثل فيما تتضمنه التشريعات وما تصدره الهيئات المهنية من أحكام وقواعد وضمانات.

وهناك الكثير من الكتاب يؤيدون هذا الاتجاه الثاني، باكتفائهم بعرض النصوص القانونية لتحقيق المقومات الموضوعية، دون الإشارة إلى الجانب الشخصي من مقومات الشخصية. أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين(AICPA) فقد ضل متمسكا بالأخذ بالمقومات الذاتية(الشخصية) لاستقلال المدقق، ثم تخلى اعتبارا من أول يناير 1964 عن موقفه هذا، وأخذ بالمقومات الموضوعية إلى جانب المقومات الشخصية.

III.5- العوامل المؤثرة في استقلالية المدقق الخارجي:

تتمثل أهم العوامل المؤثر في استقلالية المدقق الخارجي فيما يلي:

أ) **المنافسة لجذب العملاء:** المنافسة الشديدة تؤثر على استقلالية المدقق حيث أن المدققين تحت ضغط تلك المنافسة يترددون كثيرا في التحفظ في تقاريرهم حول القوائم المالية خوفا من فقدان الزبائن.

ب) **حجم مكتب التدقيق:** يجب التفرقة بين مكاتب التدقيق الصغيرة والكبيرة إذ غالبا ما تكون الثانية أقل عرضة لفقدان الاستقلالية بالمقارنة مع المكاتب الصغيرة المملوكة لمدقق واحد نظرا لأن مكاتب التدقيق الكبيرة تكون أقل اعتمادا على زبون معين بسبب أتعاب التدقيق من زبون معين تشكل نسبة من إجمالي دخل المكتب بالإضافة إلى أن هناك خصائص معينة في مكاتب التدقيق الصغيرة وزبائنها، من ناحية العلاقة بين الزبون والمدقق بحيث تكون العلاقة الشخصية بين المدقق وزبونه هي العنصر الأساسي في الارتباط مما يؤدي إلى زيادة خطر فقدان الاستقلالية.

ج) **تهديدات التعارف:** طول فترة الارتباط مع الزبون تؤدي إلى توطيد العلاقة بين المدقق وزبونه، مما يؤثر على نوعية التدقيق بالتأثير على استقلالية المدقق. ويحدث أيضا عندما يخل أحد المدققين بموضوعيته بتوطيد علاقته مع زبونه ويكون بقبول الضيافة والهدايا، أو أن يكون أحد أفراد أسرة المدقق يشغل منصبا حساسا في شركة العملاء.

د) **تقديم الخدمات الاستشارية للزبون:** يعد موضوع تقديم المدقق للخدمات الاستشارية للإدارة من المواضيع المهمة والتي دار حولها نقاش وجدل كبير من حيث تأثيرها في استقلالية المدقق الخارجي، في حين يرى بعضهم أنه بإمكان المدقق الاحتفاظ باستقلاليته مع تقديمه الاستشارة للإدارة.

ه) **الحصول على مزايا ومنافع اقتصاديه:** على المدقق أن يكون بعيدا عن أية مصلحة يمكن اعتبارها مهما كان أثرها على أنها متعارضة مع أمانة واستقامة وموضوعية واستقلالية المدقق.

و) **المؤهلات العلمية والعملية للمدقق:** ركز المعيار الأول من المعايير العامة للتدقيق على أن الفحص يتم بواسطة شخص له المعرفة الكافية الفنية والخبرة العملية والكفاءة المهنية التي تؤهله للعمل كمدقق، ويفترض ضمنيا من خلال هذا المعيار أن هناك مطلبا أساسيا وهو التأهيل العلمي ومطلبا أخر بعد ذلك هو استمرار تأهيله العلمي والعملي حيث يهدف تأهيله العلمي والخبرة العملية إلى ضمان استقلالية المدقق أثناء تأدية مهامه.

III.6- تهديدات استقلالية المدقق الخارجي:

إن استقلالية مدقق الحسابات تتأثر بشكل محتمل بوجود تهديدات، حيث يوفر القسم رقم 29 الخاص بالاستقلالية من دليل قواعد السلوك الأخلاقي (IFAC، 2010) منهج إطار المفاهيم للاستقلالية، وينطبق هذا الإطار على تحديد تهديدات الاستقلالية وتقييمها وتطبيق الإجراءات الوقائية عند الضرورة للقضاء عليها أو تقليصها لمستوى مقبول، ولقد قسم دليل قواعد السلوك الاخلاقي تهديدات الاستقلال إلى تهديد المصلحة الشخصية، التدقيق الذاتي، المضايقة، الألفة، التأييد.

كما أن مقترحات الاستقلالية للمفوضية الأوربية تناقش نفس أنواع تلك التهديدات، وفيما يلي تهديدات الاستقلالية:

أ) **تهديد المصلحة الشخصية (الذاتية):** كأن يكون للمدقق مكاسب ومصالح مالية أو أية مصالح أخرى، بحيث تؤثر بشكل غير ملائم على تقدير وحكم المحاسب المهني (مدقق الحسابات) أو سلوكه.

ب) **تهديد التدقيق الذاتي:** وهي أن يقوم المدقق بتكوين رأي حالي بناءا على تقييم نتائج حكم سابق منجز من قبله أو من قبل شريك أو المؤسسة محل التدقيق.

ج) **تهديد التآلف:** ويحدث هذا التهديد نتيجة تشكل علاقات صداقة وألفة بين المدقق ومسؤولي المؤسسة، بحيث يصبح المدقق متعاطفا أ وكثر تقبلا لعملهم.

د) **تهديد التأييد:** يحدث عندما يقوم المدقق بتعزيز أو الدفاع عن موقف أو رأي العميل بالدرجة التي تشير إلى تفريطه في الالتزام بالموضوعية.

ه) **تهديدات المضايقة:** وهو أن يمنع المدقق من العمل بموضوعية بسبب ضغوطات فعلية أو محتملة بما فيها التأثير المفرط على رأي المدقق.

IV- متطلبات استقلالية المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) في ضل التشريع الجزائري:

أولى المشرع الجزائري إلى أهمية واستقلالية وحياد المدقق الخارجي، لهذا أصدر مجموعة من القواعد القانونية التي تضمن متطلبات استقلاليته.

1.IV- استقلالية وحياد المدقق الخارجي (محافظ الحسابات):

إن تنظيم المهنة عن طريق إصدار نص قانوني بحجم القانون 10-01 يعتبر في حد ذاته دعامة إضافية لاستقلالية المهنة من حيث التنظيم، ولكن الشيء المعيب في هذا القانون هو ربط هيئات الإشراف على المهنة بالسلطة التنفيذية في البلاد (المادة 16 من القانون 10-01). إن التبليغ عن أي طرف يحول دون أداء المدقق الخارجي لمهامه على أكمل وجه والمتمثلة في التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسييرية التي لها علاقة بمهمتهم وممارسة مهام الفحص والمصادقة على صحة الحسابات باسمه الخاص وتحت مسؤوليته وإبداء ر أيه حول الحسابات، واحترام القواعد المحاسبية، كل هذا يعبر ويتم بكل استقلالية:

وتتمثل بصفة عامة مظاهر الاستقلالية:

- الاستقلالية في التعين: حيث يعين المدقق من قبل الجمعية العامة-حالة محافظ الحسابات -ولا يكون تابعا لأي هيئة أو لمجلس إدارة أو لإدارة ككل (المادة 26 10-01)؛
- يثبت محافظ الحسابات استقلالية بعدم المصادقة على حسابات الشركة لدورتين (02) متتاليتين، كما يبلغ وكيل الجمهورية بذلك، إلا أن عدم التجديد لعهدة أخرى بسبب هذا التبليغ المذكور، من شأنه التأثير على الاستقلالية (المادة 27 10-01)؛
- إن تعيين محافظ للحسابات يقوم مقام شركة محافظ الحسابات، ويمارس مهامه تحت مسؤوليته المباشرة، يعد دليلا على الاستقلالية في تحمل المسؤوليات (فصل مسؤولية المدقق عن مسؤولية الشركة) (المادة 28 10-01)؛
- تعتبر عملية الاطلاع على أدلة الإثبات بكل حرية وفي أي وقت من بين مظاهر الاستقلال التي يضمنها التشريع؛ (المادة 31 من 10-01)؛

- إن إمكانية إعلام الجمعية العامة كتابيا حول أي عرقلة لممارسة المدقق لمهامه من قبل هيئات التسيير في الشركة، يعد ضمانا من بين الضمانات المساعدة على حفظ استقلاليته؛ (المادة 34 10-01)؛
- الاستقلالية والحرية في احتفاظ المدقق الخارجي (محافظ الحسابات) بحق التدخل في الجمعية العامة للشركة (المادة 36 من 10-01)؛
- إن تحديد أتعاب مهمة التدقيق مسبقا من شأنه المساهمة في استقلالية المدقق الخارجي، والذي يتجلى في الأثر الإيجابي على عملية التدقيق دون التطلع إلى أتعاب إضافية غير متفق عليها مسبقا. (المادة 37 من 10-01)

IV.2- المقتضيات التنظيمية لاستقلالية المدقق الخارجي (محافظ الحسابات): (بن حميدة و بن عيسى ، 2019، الصفحات 81-82)

لقد حدد المشرع الجزائري مجموعة من المقتضيات التي من شأنها ضبط مسألة استقلالية مدقق الحسابات في الجزائر، بمناسبة أدائه للمهام المنوطة به، حيث تم من خلالها مراعاة عدم إمكانية ممارسته لمهام متعارضة فيما بينها في نفس الوقت أو التمتع بصفات تحول دون السماح له بممارسة مهنة التدقيق نهائيا. تتمحور هذه المقتضيات بين حالات تنافي مؤقتة وبين موانع دائمة، تمنع المدقق من تأدية مهام غير مهام التدقيق في نفس الوقت، حيث يمكن عرض هذه المقتضيات فيما يلي:

أ- الموانع: يتوجب على المدقق الخارجي عند قيامه بمهمة التدقيق الخارجي للشركات أو أي هيئة في الجزائر الامتناع عما يلي:

- مراقبة الشركة التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة أو غير مباشرة؛
- القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو غير مباشرة أو بالمساهمة أو الإنابة عن المسيرين؛
- 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 التي راقبها بعد أقل من ثلاث (03) سنوات من انتهاء عهدته. **ب- حالات التنافي:** تحقيقا لممارسة مستقلة ذهنيا وأخلاقيا، كان لزاما تجنب الوقوع في وضعيات منافية لمهنة المدقق الخارجي، والمتمثلة في:
- كل نشاط تجاري ولاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية؛
- كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني؛
- كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري؛
- الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة؛
- كل عهدة برلمانية؛
- كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة؛
- لا تتنافى مع مهام المدقق الخارجي مهام التعليم والبحث في مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكميلية.

V- الخاتمة:

إن توفر الاستقلال والحياد لدى المدقق الخارجي يعزز الثقة في الرأي الذي يبديه في تقريره حول القوائم المالية المنشورة ولهذا فإن استقلال المدقق الخارجي يعتبر الحجر الأساس الذي تقوم عليه مهنة التدقيق وأحد الأسباب لوجودها، ولوحظ أنه في سبيل تعزيز

متطلبات استقلالية المدقق الخارجي حدد المشرع الجزائري ضمن النظام 10-01 الخاص بتنظيم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد ومحافظ الحسابات مواد رادعة لحد ما لكل من موانع وتنافي استقلالية المدقق الخارجي، ويمكن تلخيص أهم النتائج والتوصيات التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة:

النتائج:

- الاستقلال من الخصائص الأساسية التي يجب أن يتميز بها المدقق الخارجي حتى يتمكن من مزاولة عمله بنزاهة وموضوعية، ويكون لرأيه قيمة بالنسبة للأطراف التي تستخدم تقريره النهائي؛
- استقلال المدقق الخارجي يعتمد على مجموعة من المقومات الذاتية والموضوعية التي لابد من توفرها فيه كالنزاهة والأمانة بالإضافة إلى التحصيل العلمي والخبرة العملية في مجال التدقيق وما لذلك من تأثير على تدعيم استقلاليته؛
- هناك مجموعة من الضغوط والمؤثرات والتهديدات التي تهدد استقلال المدقق الخارجي والتي يجب أخذها في الحسبان عند تقدير مدى استقلال المدقق الخارجي من طرف مستخدمي القوائم المالية؛
- التشريع الجزائري أولى اهتمام كبير بعنصر الاستقلالية من خلال وضع مجموع الأطر التشريعية والتنظيمية لمهنة التدقيق في الجزائر، حيث حاول تحقيق استقلالية المدقق الخارجي من خلال تخصيص معظم موانع استقلالية المدقق الخارجي لردعها؛
- يعتبر القانون 10-01 مصدر مهم للمدقق الخارجي في الجزائر لما له من إشارات واضحة فيما يخص استقلالية المدقق الخارجي حيث أوضح في الكثير من مواده كيفية تحقيق استقلال المدقق الخارجي.

التوصيات:

- يتوجب على الجهات المهنية المعتمدة والمختصة بالسلوك المهني إعادة النظر في قواعد السلوك المهني بما يتناسب مع التطورات الحديثة في المجال المهني ووضع ضوابط لأتعاب التدقيق تضمن صيانة استقلال المدقق وتجنبهم الرضوخ لشروط العملاء؛
- التكوين المستمر وزيادة الأنشطة العلمية والمهنية الكفيلة من أجل رفع الخبرة المهنية ومواكبة مستجدات المهنة؛
- تدعيم استقلال المدقق الخارجي في الجزائر من خلال التغيير الإلزامي للمدققين الخارجيين حتى لا يفقد المدقق استقلاليته؛
- اتمام اصدار معايير التدقيق الجزائرية والتي يمكن أن تساهم في منح أكثر استقلالية للمدقق الخارجي.

قائمة المصادر والمراجع:

1- أحمد حلمي جمعة، (2005)، المدخل إلى التدقيق الحديث، الطبعة الثانية، عمان، الأردن، دار الصفاء للنشر والتوزيع.

2- أحمد محمد غنيم الرشيدي، (2012)، مدى توافر شروط الإستقلالية لمدققي الحسابات الخارجيين في دولة الكويت، دراسة مقارنة، مذكرة ماجستير، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، جامعة الشرق الأوسط.

3- إسماعيل إبراهيم القزاز، (2010)، تدقيق أنظمة الجودة، الطبعة الأولى، عمان، دار دجلة للنشر والتوزيع.

4- الأمين لباز، فايزة زرقط، و حليمة رقيق، (2021)، العوامل المؤثرة على مدى إستقلالية مراجع الحسابات في ظل النظام 10-01، مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية، المجلد 03، العدد 02.

5- إيمان بن قارة، (2014)، واقع أخلاقيات مزاولة مهنة التدقيق الخارجي في الجزائر -دراسة إستقصائية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، عنابة، الجزائر، جامعة باجي مختار.

6- خديجة تمار، (2017)، تقارير التدقيق الخارجي في ظل إلزامية تطبيق معايير التدقيق الدولية –دراسة حالة الجزائر،أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، مستغانم، الجزائر، جامعة عبد الحميد بن باديس.

7- خيراني العيد،(2020)، العوامل المهددة لاستقلالية مدققي الحسابات، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد01 مكرر(الجزء الأول).

8- سارة حدة بودربالة، (2014)، محاولة لتحديد العوامل التي تتحكم في جودة المراجعة الخارجية –دراسة ميدانية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الأغواط، الجزائر، جامعة عمار ثليجي.

9- سمير لقويرة،(2019)،مساهمة معايير أدلة الإثبات في تحسين جودة التدقيق الخارجي –دراسة ميدانية لأراء عينة من المدققين الخارجيين في الشرق الجزائري، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، باتنة، الجزائر، جامعة باتنة1.

10- شحاتة السيد شحاته، و عبد الوهاب نصر علي، (2013)، المراجعة المتقدمة في بيئة الأعمال الحديثة، مصر، دار التعليم الجامعي.

11- صلاح الدين شريط، والأخضر لقليطي، (جوان, 2017)، إستقلالية مراجع الحسابات بين التشريع الجزائري والمعايير الدولية للمراجعة، مجلة أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 21.

12- عبد الجليل لخذاري، (2019)، أثر مخاطر المراجعة عى جودة المراجعة الخارجية في البيئة الجزائرية –دراسة عينة من محافظي الحسابات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، جامعة محمد خيضر.

13- عبد الرحمان بن عيسى، (2017)، الاتجاهات الحديثة لتحسين جودة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر في ظل إمكانية تبني المعايير الدولية للمراجعة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، الجزائر، جامعة الجزائر3.

14- فاتح سردوك، (2015)، تطوير مهنة مراجعة الحسابات في مواجهة المشاكل المعاصرة– دراسة حالة واقع وأفاق مراجعة الحسابات في الجزائر، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر، جامعة محمد خيضر.

15- نصيرة قاسم، (2020)، العوامل المؤثرة على استقلالية مراجع الحسابات في الجزائر – دراسة ميدانية، مجلة الأفاق للدراسات الإقتصادية، المجلد 05، العدد 01.

16- هشام بن حميدة، و عبد الرحمان بن عيسى، (جوان, 2019)، حدود استقلالية المدقق الخارجي في ظل ممارسة خدمات غير خدمات التدقيق في الجزائر–دراسة لأراء مجموعة من المهنيين والأكاديميين، المجلة الدولية للأداء الاقتصادي، العدد 03.

متطلبات تحسين جودة برامج التعليم المحاسبي من منظور الاعتماد الاكاديمي

Requirements for improvement the quality of accounting education programs from the perspective of academic accreditation

مريم شرع

[1]:جامعة غرداية، (الجزائر)، ch.meryam@yahoo.com

ملخص:

هدف البحث الى تحديد المفاهيم الاساسية المرتبطة بالاعتماد الاكاديمي من خلال ابراز تعريفاته وانواعه وكذا متطلباته ومعيقات تطبيقه ، واسقاط هذه المفاهيم وغيرها على برامج التعليم المحاسبي الجامعي ،حيث تم التطرق الى المتطلبات الواجب توافرها في برامج التعليم المحاسبي تمهيدا لاعتمادها، وقد تم استعراض بعض الهيئات الدولية والعربية المتخصصة في منح الاعتماد بالاضافة الى عرض تجربة الجزائر في مجال الجودة وضمانها. وما اهم المعيقات التي تواجه المؤسسات والهيئات التعليمية في هذا المجال.

الكلمات المفتاحية: اعتماد اكاديمي؛ دليل ضمان الجودة والاعتماد للبرامج الاكاديمية المرجع الوطني لضمان الجودة الداخلية لمؤسسات التعليم العالي(**RNAQES**) **تصنيف JEL: M49**

Abstract:

The aim of the research is to define the basic concepts related to academic accreditation by highlighting its definitions and types, as well as its requirements and obstacles to its application, and projecting these concepts and others on university accounting education programs, where the requirements that must be met in accounting education programs were addressed in preparation for their approval, and some international and Arab institutions have been reviewed Specialized in granting accreditation, in addition to presenting Algeria's experience in the field of quality and its guarantee, as well as academic accreditation. The most important obstacles facing educational institutions in this field.

Keywords: Academic Accreditation; Guide to Quality Assurance and Accreditation of Academic Programs the National Reference for Internal Quality Assurance for Higher Education Institutions

Jel Classification Codes : M49

مقدمة:

شهدت السنوات الاخيرة اهتماما غير مسبوق وتحولات متسارعة في مجال التعليم واستراتيجياته وتطبيقاته ،حيث ان هذه التطورات ألزمت مؤسسات التعليم العالي من تعزيز قدراتها التنافسية واعتماد معايير الجودة وتحقيق متطلبات الاعتماد الاكاديمي الذي يفتح أفاقا جديدة لها في مواكبة العولمة المعرفية وتحقيق التميز على المستويين المحلي والدولي.

وتعد معايير الاعتماد الأكاديمي وضمان الجودة لبرامج مؤسسات التعليم العالي من القضايا المهمة في مجال تطوير التعليم في العديد من دول العالم خاصة مع تزايد احتياجات سوق العمل وتحقيق جودة الخدمات الجامعية. والمتبع للجهود البحثية الدولية منها والوطنية يلاحظ عمق الاهتمام بموضوع التعليم المحاسبي وقضايا الجودة والاعتماد الاكاديمي وما ينجر عنه من تطوير في مهنة المحاسبة والارتقاء بها، حيث اصبح تطور هذه المهنة مرهونا بحجم الاهتمام الذي توليه مؤسسات التعليم العالي بتقييم جودة خدماتها تمهيدا لتحقيق الاعتماد الاكاديمي الذي اصبح أداة مهمة من أدوات تجويد عناصر العملية التعليمية بهدف اسباغ صفة العالمية وتحقيق الاعتراف والجدارة على المستويين المحلي والدولي. و تسعى مؤسسات التعليم الجامعي الى ضمان تكوين عالي المستوى لمنتسبيها من اجل رفد

المجتمع بخبرات متخصصة؛ تعمل على الوفاء باحتياجاته وخدمة البرامج التنمية بجدارة وتميز، وتعد كليات العلوم الاقتصادية والتجارية –ممثلة بأقسام المحاسبة والمالية –واحدة من هذه الكليات التي تسعى الى تطوير التعليم المحاسبي من خلال برامجها المعتمدة بها. فالأقسام الاكاديمية عامة واقسام المالية والمحاسبة لا يستقيم لها أن تبقى بمنأى عن المستجدات والتغيرات حيث أن ضمان جودة مخرجاتها يتوقف أساسا على كفاءة نظامها التعليمي الذي يتعلق بتجويد عناصر العملية التعليمية بدءً بالمناهج الاكاديمية المعتمدة، ومرورا بالإمكانيات التعليمية المسخرة ، وانتهاءً بتكوين وانتقاء أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعة.

- **مشكلة البحث:** يسعى هذا البحث الى تحديد المفاهيم الاساسية المرتبطة بالاعتماد الاكاديمي من خلال ابراز تعريفاته وانواعه وكذا متطلباته ومعيقات تطبيقه ، واسقاط هذه المفاهيم على برامج التعليم المحاسبي الجامعي حيث تم التطرق الى متطلبات ومدى جاهزية مؤسسات وهيئات التعليم العالي لتطبيقه من خلال استعراض بعض الهيئات الدولية والعربية المتخصصة في منح الاعتماد مع توضيح الشروط الواجب توافرها. كما تسعى الدراسة الى الاجابة على عدة اسئلة اهمها:

- ما المتطلبات الواجب توافرها في برامج التعليم المحاسبي تمهيدا للحصول على الاعتماد الاكاديمي؟
- ماهي معايير الاعتماد الاكاديمي لأي برنامج تعليمي جامعي؟
- ماهي اهم الهيئات المانحة للاعتماد واهم شروطها في منح الاعتماد؟
- ماهي المعوقات التي تحول دون تحقيق هذه المعايير والحصول على الاعتماد الاكاديمي؟

- **أهمية البحث:** يستمد البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يعالجه وهو تحقيق الجودة والاعتماد الاكاديمي لبرامج التعليم المحاسبي وسبل الارتقاء به في البيئة المحلية و كذا العربية، من خلال استعراض اهم المفاهيم المتعلقة بمعايير الجودة والاعتماد الاكاديمي واهم النماذج المحلية والعربية والدولية وشروط منحها للاعتماد.
- **أهداف البحث:** يهدف البحث الى التعريف بمعايير ضمان الجودة والاعتماد من خلال تحديد الإطار العام لعملية ضمان جودة واعتماد البرامج الأكاديمية من خلال المحاور الرئيسة التي تستند إليها هذه العملية، وما يتضمنه كل محور من مؤشرات وعناصر وخصائص يجب تحقيقها بصفتها متطلبات أساسية للتقدم بطلب الحصول على الاعتماد وضمان الجودة.
- **اهم مصطلحات البحث:**

– معايير الاعتماد الاكاديمي : وهي معايير اعتماد متخصصة لبرامج لتعليم الجامعي أو لمحاسبي من قبل منظمات متخصصة في مجال التقييم ومنح الاعتماد.

– معايير الاعتماد الدولية : وهي معايير الاعتماد المحاسبي الصادرة عن الجمعية الدولية لتطوير كليات ومدارس إدارة الاعمال AACSB International لعام 2013 .

– معايير الاعتماد العربية: وهي معايير الاعتماد لبرامج التعليم الجامعي الصادرة عن مجلس ضمان الجودة والاعتماد لاتحاد الجامعات لعربية عام 2011

1. الاطار النظري لمتغيرات الدراسة

أولا: مفهوم الاعتماد الاكاديمي، وأهميته، واهم أهدافه:

قبل استعراض المفاهيم الاساسية المتعلقة الجودة والاعتماد الاكاديمي للبرامج المحاسبية في الجامعات لابد من تحديد مفهوم التعليم المحاسبي اولا والذي يقصد به ذلك النظام المتكامل المكون من مجموعة من العناصر المترابطة لتحقيق أهدافه، وهي تشمل كلاً من:

- **المدخلات:** المتمثلة بالأشخاص الذين يمكن تهيئتهم لممارسة العمل المحاسبي بمختلف أشكاله وأنواعه.
- **العمليات التشغيلية:** المتمثلة بوسائل التعليم التي يمكن استخدامها في التزويد بالمهارات المحاسبية.
- **المخرجات:** المتمثلة بالأشخاص المؤهلين والقادرين على ممارسة العمل المحاسبي الأكاديمي أو المهني بما يحقق الهدف من نظام التعليم المحاسبي بصورة عامة.
- **التغذية العكسية (الرقابة):** من خلال رقابة العناصر السابقة وتقييمها وتطويرها ومحاولة تصحيح أي انحرافات تحدث في أي منه.

أ. تعريف الاعتماد الاكاديمي:

يشير مصطلح الاعتماد لغة الى الثقة ويقال اعتمد الشيء اي وافق عليه وباللغة الانجليزية يشير مصطلح الاعتماد الى كلمة Accreditation والذي يعني الاقرار أو القبول بمعنى الموافقة لجهة أو مؤسسة تعليمية للقيام بنشاطات تعليمية بعد ان توافرت فيها المعايير الواجب توفرها للقيام بمثل هذه المهمات.

و يعرف الاعتماد بأنه العملية التي يتم من خلالها تقييم هيئة حكومية او خاصة جودة مؤسسة تعليم عالي ككل او برنامج تعليمي محدد من اجل الاعتراف بها رسميا وبأنها استوفت الحد الأدنى من المعايير المحددة مسبقا، أو هو رخصة للعمل في غضون فترة زمنية محدودة الصلاحية.

يعتبر الاعتماد وسيلة من وسائل ضمان الجودة التي تتعدى حدود المألوف في حين أن ضمان الجودة كعملية تقييم تتخطى تحقيق الجودة وتمثل نوع من التقييم المؤسسي الشامل والموجه، وقد ينظر الى الاعتماد على أنه نوع من المراجعة الشاملة والتقييم المستمر للبرامج الدراسية(اعتماد البرامج)، أو المؤسسة مثل (الاعتماد المؤسسي).

ب. اهمية الاعتماد الاكاديمي: وتتمثل في:

- سد حاجات المجتمع
- التعليم والمعرفة والخبرة التي يحتاجونها الطلبة
- تأهيل المخرجات ليلائم الوظيفة
- زيادة ثقة لجمهور في برنامج التعليم العالي
- تعزيز التحسين المستمر للجودة.

كما أوضح Brittingham et al;2010 أن استخدام برنامج الاعتماد الاكاديمي من قبل المدارس والجامعات يعني أن الطلبة والجمهور يكونون على ثقة بأن الدرجة العلمية التي تم الحصول عليها لها قيمة ويمكن الاعتماد عليها لذا يمكن ادراج بعض الاهمية التي يمكن ان يحققها الاعتماد الاكاديمي للطلبة والجمهور كالتالي:

✓ **بالنسبة للطلبة:**

- تشجيع الطلبة على القناعة الكافية بأن البرامج التي تم الحصول عليها من قبل الجامعات والكليات معتدة ومرضية.
- يساعد الطلبة ممن يرغبون اكمال دراستهم العليا بأنهم قد استوفوا برامج الجودة.
- يساعد الطلبة في سهولة الحصول على العمل من خلال اقناع ارباب العمل بأن الطلبة قد استوفوا برامج معتمدة في التعليم تؤهلهم للحصول على عمل.
- توفر الحكومة والمؤسسات بعض الدعم المالي للطلبة الذين يتبعون نظام الاعتماد الاكاديمي في دراستهم.

✓ **بالنسبة للجمهور:**

- يؤكد برنامج الاعتماد الاكاديمي الذي تم تطبيقه من قبل المؤسسات مرضي وعادل.
- تعزيز برامج التقييم الخارجي للمؤسسات والجامعات من خلال تطابق الاهداف مع النتائج المتوقعة من خلال معايير الاعتماد
- يساعد في تحديد المؤسسات والبرامج التي تهدف الى تحسين نوعية عمل المؤسسة وبرامجها المهنية لتحقيق النجاح.

ت. اهم اهدافه: وتتمثل فيما يلي:

- منح الاعتماد بمستويات مختلفة لتحسين جودة التعليم.
- حصول المؤسسة التعليمية على الاعتراف بأنها تقدم برامج تعليمية تتفق مع المعايير القومية للتعليم مما يؤكد جودة المستوى التعليمي بها لتحصل على مكانة متميزة في المجتمع وبين المؤسسات التعليمية المختلفة وتشجيع المؤسسات التعليمية على التقويم الذاتي المستمر للبرامج التعليمية المقدمة وللإمكانيات المادية لضمان استمرار التطوير المستمر وذلك بوجود معايير تقييم داخلية بالمؤسسة التعليمية ومساعدة المؤسسات التعليمية ومساعدة المؤسسات على معرفة نقاط القوة والضعف، والفرص المتاحة لها عن طريق مراجعة البيانات الخاصة بالتمويل وطرق استخدامه والذي ينبغي ان يكون محليا.
- توكيد الجودة: عن طريق الاعتماد يمكن توضيح اثر الجودة على المجتمع ،حيث انه مؤشر على ان المؤسسة ا البرنامج التعليمي يتفق مع المعايير المحددة.
- تسهيل عملية النقل او التحويل من مؤسسة تعليمية لأخرى، فاذا كانت المؤسسة التعليمية معتمدة يسهل التحويل والعكس.
- توفير الثقة لدى اصحاب العمل :فخريج المؤسسة التعليمية المعتمدة يجد فرصة اكبر في العمل والتعيين من غيرهم من خريجي المؤسسات التعليمية غير المعتمدة .

ثانيا: نشأة الاعتماد الأكاديمي وتطوره

ان بداية ظهور مفهوم الاعتماد الاكاديمي لمؤسسات التعليم العالي، كانت من الولايات المتحدة الامريكية في بداية القرن العشرين بغرض الارتقاء بمستوى التعليم العالي ضمان جودته، حيث تتميز مؤسسات التعليم العالي بالولايات المحدة الامريكية بدرجة عالية من الاستقلالية، مما ادى الى وجود تنوع وتباين كبير بين هذه المؤسسات من حيث نوعية وجودة أدائها وبرامجها الاكاديمية، الشيء الذي ادى الى ظهور مؤسسات خارجية للاعتماد معترف بها من طرف الحكومة لممارسة نشاطها ،بعد قرار لجنة استشارية وطنية تختص بالتأكد من نزاهة عمليات المراجعة والتدقيق وتوافر مستوى اساسي من الجودة للبرامج والمؤسسات الاكاديمية. بعد ذلك

ظهر نظام الاعتماد الاكاديمي في المملكة المتحدة عام 1992 ،حيث اسندت مهامه الى مجالس تمويل التعليم العالي، ومنحت لها صلاحية تقييم نوعية التعليم العالي. الى غاية 1997 اين انتقلت مسؤولية الاعتماد الاكاديمي الى هيئة ضمان جودة التعليم العالي Quality Assurance Agency (QAA) التي تعمل على تقييم مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة، بالاعتماد على تقرير زيارة ميدانية لمجموعة من الخبراء تابعين لهيئة ضمان الجودة بعد زيارتهم الميدانية للمسة الجامعية في منحها شهادة الاعتماد من عدمه.

وفي الوطن العربي قامت بعض الجامعات بتشجيع بعض الكليات على الحصول على الاعتماد الاكاديمي من طرف المؤسسات والهيئات العالمية المختصة في منح شهادة الاعتماد في التعليم العالي، ولعل ابرز الجهود هي تلك المتصلة بكليات تخصص الهندسة، حيث حصل البعض منها عبر الوطن العربي على ما يكافئ الاعتماد الاكاديمي من الهيئة المتخصصة باعتماد برامج الهندسة والتقنية .

واشار (النبوي،2006) الى ان ظهور الاعتماد الاكاديمي بدا مسبوقا بثلاث مراحل للتحسين المدرسي بدأت الاولى في نهاية السبعينات وبداية التسعينات من خلال فكر Levin kurt وتجسدت في مشروع التحسين المدرسي الدولي أما المرحلة الثانية فكانت بداية التسعينات وكانت نتاج التفاعل بين حركتين هامتين هما حركة الفاعلية المدرسية وحركة التحسين المدرسي ومن خلال هذا التفاعل ظهر الاهتمام بطريقة القيمة المضافة لقياس فعالية الاداء المدرسي. وكان لتأثير التكامل بين حركتي الفعالية المدرسية والتحسين المدرسي ظهور ارهاصات الاعتماد لأكاديمي في الولايات المتحدة والعديد من دول اوروبا كما أدى الى ظهور المرحلة الثالثة منذ منتصف التسعينات ،واشار (المجيد،2008) الى أنه من خلال تتبع الادبيات المتعلقة بتطور الاعتماد يلاحظ وجود بعض السمات والخصائص لتي طرأت على هذه العملية وهي: كان الاعتماد في بداياته عملية اعتراف رسمي بالمؤسسات التعليمية وبرامجها الاكاديمية و لم يكن نظاما لضبط الجودة لبرامج هذه المؤسسات، ونتيجة لذلك فقد تغير دور الاعتماد من أداة للتحكم والسيطرة ومطالبة المؤسسات التعليمية بالإذعان لقرار السلطة الى أداة للتطوير والتحسين المستمر لهذه المؤسسات والبرامج التعليمية. شهد الاعتماد انتقال تدريجي من التركيز على التحقق من سير العملية التعليمية وتوفير المستلزمات لذلك الى التركيز على التغيير والتطوير اللازم للبرامج والمؤسسات لمواكبة التغييرات المجتمعية المتسارعة.

ثالثا: أنواع الاعتماد الاكاديمي

هناك ثلاثة انواع للاعتماد الاكاديمي وهي كما يأتي:

أ. **الاعتماد المؤسسي(العام):** هو تقييما للمنظمة بأكملها اي تقييم كفاءتها وادائها ،ويستخدم من قبل الجامعة أو الكلية لإقناع مؤسسات اخرى لقبول طلبتها، حيث يوفر الاعتماد المؤسسي بشكل فعال رخصة للعمل.

ب. **الاعتماد البرامجي:** اعتماد برنامج فردي بدلا من تقويم المؤسسة التعليمية ككل، ويتم التركيز في هذا النوع على مدى انسجام برنامج المؤسسة مع حاجات المجتمع ومرتبط بأهدافها.

ت. **الاعتماد المهني:** يختص بالاعتراف بأهلية الخريج لممارسة مهنته ويمنح من قبل مؤسسات مثل الاتحادات والنقابات.

– وهناك من ويقسم الاعتماد الأكاديمي بصفة عامة إلى نوعين هما الإعتماد المؤسسي وهو الذي يركز على تقييما لأداء بالمؤسسة بصورة شاملة والاعتماد المتخصص لبرامج أكاديمية محددة مثل البرامج المحاسبية، وتقـــوم بـــه جهات اعتماد متخصصة أو مهنية. و أيا كان نوع الاعتماد الذي ترغب المؤسسة التعليمية في الحصول عليـــه، فإن هناك **نوعين أساسيين** من التقييم يجب القيام بهما، حيث يتمثل النوع الأول في **التقييم الذاتي أو الـــداخلي**، ويمثل الخطوة الأولى في ضمان الجودة حيث تستطيع المؤسسة من خلاله تحديد

موقفها وواقعها ويـــتم تحليـــل مؤشرات هذا الواقع ما يساهم في وضع استراتيجية للتطوير والتحسين المستمر على أساس قياس معـــدل الأداء والإنجاز ويتطلب التقييم الذاتي مشاركة جميع الأفراد العاملين في المؤسسة. أما النوع الثاني من التقييم فيتمثل في **التقييم الخارجي:** ويتم من خلال مقيمين خارجين من أهل الخبرة أشخاصا كانوا أو مؤسسات يقومون بزيـــارة المؤسسة التعليمية لتقييم برامجها وترتكز عملية التقييم على محتوى البرامج التعليمية وتقدم مـــستوى الطـــلاب وأداء خريجي البرامج ومؤهلات الهيئة التدريسية كما تتضمن مقارنة برامج المؤســـسة بالمؤسسات العالمية الأخرى.

رابعا: شروط الاعتماد الأكاديمي:

إن عملية الاعتماد الأكاديمي تتطلب قبل أي مرحلة من الم ارحل، إجزاء التقييم الذاتي الشامل للمؤسسة وب ارمجها في ضوء ما هو متوفر من معايير الجودة والاعتماد المعترف بها عالميا، إلا انه وكما سبق ذكره أن للاعتماد الأكاديمي أنواع، وبالتالي فان شروط ومتطلبات الحصول عليه تختلف من نوع لآخر حسب الآتي:

✓ **الشروط والمتطلبات الخاصة بالاعتماد المؤسسي:**

- أن تكون للمؤسسة رسالة واضحة ومحددة تعكس صورة المؤسسة ودورها في المجتمع المحيط بها.
- أن تكون للمؤسسة أهداف واقعية وواضحة ودقيقة، تتماشى مع مهمتها كمؤسسة للتعليم العالي.
- أن تعمل المؤسسة على التقييم الدائم والمستمر لأدائها للتأكد من أنها تحقق أهدافها وتصل إلى النتائج المنتظرة بفاعلية وكفاءة من اجل التطوير، لتضمن بذلك التكامل بين ممارساتها وعلاقاتها الخارجية.
- توفر المؤسسة على كل الإمكانيات المادية والبشرية والمعنوية اللازمة لتسهيل عملية الالتزام بتطبيق معايير الجودة.

✓ **الشروط والمتطلبات الخاصة بالاعتماد البرامجي:**

يتم اعتماد البرامج الأكاديمية عامة إذا استوفت هذه الأخيرة شروطاً معينه قد تختلف من هيئة لأخرى أو من بلد لآخر. وفي التالي البعض منها:

- إعداد تقرير مفصل يشتمل على نتائج دارسة ذاتية شاملة تقدمها المؤسسة عن البرامج المراد اعتمادها.
- استضافة فريق تقييم فني ليقوم بزيارة المؤسسة التعليمية المراد اعتماد برامجها من أجل الاطلاع على نشأتها وأنشطتها التعليمية.
- استلام التقرير المكتوب المشتمل على النتائج التي توصل إليها فريق التقييم والإجابة على البنود التي يتضمنها التقرير.
- المثول أمام مجلس الاعتماد في الجلسة المخصصة للنطق النهائي بالقرار المتعلق بمنح الاعتماد أو عدم منحه.
- كما يمكن تلخيص شروط ومتطلبات الاعتماد الأكاديمي في النقاط التالية:
- تحقيق الجودة على مستوى كل عناصر العملية التعليمية.
- توفر أهداف تعليمية محكمة لمؤسسة التعليم العالي بما يتوافق ورسالتها
- توفر هيئات متخصصة في التقييم والاعتماد الأكاديمي.
- استيفاء المؤسسة أو البرنامج المقدم للاعتماد لكل معايير الجودة.
- امتلاك المصادر والموارد المناسبة لتحقيق الرسالة والأهداف التعليمية المحددة مسبقا.

- أما **أعضاء هيئة التدريس** المبحوثين فقد حددوا مجموعة من **شروط الاعتماد الأكاديمي** حسب وجهات نظرهم وهي:
- إخضاع البرامج التدريسية باستمرار للتقييم والتقويم بما يناسب متغيرات العصر ومتطلبات سوق العمل.
- تفعيل التخطيط الجامعي في مؤسسات التعليم العالي بهدف تعزيز الثقة الذاتية لديها .
- تأهيل كوادر وطنية على مستوى وازرة التعليم العالي والبحث العلمي، قادرة على القيام بأعمال التقييم والاعتماد لمؤسسات التعليم العالي .
- تشجيع ودعم الأبحاث والمؤتمرات وتبادل الخب ارت في مجال الجودة والاعتماد الأكاديمي.
- تحليل ونشر البيانات والمعل ومات ذات الصلة بالاعتماد الأكاديمي بصفة دورية.
- التقييم المستمر لمستوى مخرجات التعليم العالي مقارنة بالأهداف المسطرة عند بداية التكوين في البرنامج.
- توفير الكادر البشري المؤهل من مختصين وخبراء وهيئة تدريسية .
- توفر الوعي بأهمية الجودة والحصول على شهادة الاعتماد الأكاديمي، والاهتمام بمثل هذه الخطوات التي تعتبر ركيزة أساسية لتطوير المؤسسات التعليمية وتحقيق تميزها وجودة مخرجاتها.

خامسا :معايير الاعتماد: وهي نوعين:

✓ **معايير الاعتماد الدولية:**

أصدرت الجمعية الدولية لتطوير كليات ومدارس إدارة لا أعمال AACSB International تسعة معايير للاعتماد لمحاسبي لعام 2013، وتنص هذه لمعايير على ما يلي:

- **المعيار الأول رسالة الوحدة الاكاديمية المحاسبية:** أن يكون للوحدة التعليمية لمحاسبية رسالة واضحة ومتميزة، تتضمن لمخرجات المستهدفة والاستراتيجيات لتحقيق هذه لا مخرجات، وحدة تعليمية لها تاريخ من الانجاز والتحسين .
- **المعيار الثاني المساهمات الفكرية للوحدة الاكاديمية المحاسبية:** أن يكون للوحدة التعليمية لمحاسبية انتاج فكري ذو جودة عالية منسجم مع رسالتها وأهدافها واستراتيجيتها، وبما يؤثر على نظرية المحاسبة و الادارة و الاعمال وممارستها وتدريسها .
- **المعيار لثالث الخطط الاستراتيجية المالية وتخصيص الموارد:** للوحدة الاكاديمية لمحاسبية خطط استراتيجية لتوفير الموارد لمناسبة والكافية لتحقيق رسالتها وأعمالها .
- **المعيار الرابع: تحتفظ الوحدة الاكاديمية المحاسبية بصلاحيات كافية** وتوزعها بما يضمن مخرجات ذات جودة عبر برامجها التي تقدمها وبما يتسق مع رسالتها، والتأكيد على أن الطلاب في جميع البرامج والتخصصات لديهم فرصة لتلقي تعليم من أعضاء هيئة تدريس مؤهلين بشكل مناسب .
- **المعيار الخامس إدارة لمنهاج لمحاسبي وضمان التعلم:** استخدام الوحدة الاكاديمية المحاسبية لعمليات منتظمة وموثقة لتحديد وتنقيح أهداف البرنامج التعليمي، وتصميم مناهج لبرامج الجامعية وتحسينها وتقديمها لتحقيق أهداف التعلم، وبما يدل على أن أهداف التعلم للدرجة العلمية قد تم استيفاؤها .
- **المعيار السادس محتويات المنهاج:** ملاءمة محتوى لمناهج لكل برنامج محاسبي للتوقعات والمتطلبات المهنية وأهداف التعلم ذات العلاقة.

- **المعيار السابع مهارات ومعارف تكنولوجيا المعلومات لخريجي المحاسبة:** بما يتسق مع الرسالة والمخرجات المتوقعة والاستراتيجيات الداعمة للبرامج المحاسبية الجامعية؛ فإنها تشمل خبرات تعلم تنمي مهارات ومعارف ذات علاقة بدمج تكنولوجيا المعلومات في المحاسبة و الأعمال، كما تشتمل هذه الخبرات على تطوير مهارات ومعارف ذات علاقة بإنشاء لبيانات وتبادلها وتحليلها واستخراجها وإعدد التقارير عن هذه البيانات وتخزينها في لمنظمات.
- **المعيار الثامن الشهادت المهنية للوحدة:** تضم الوحدة الاكاديمية المحاسبية ككل عدد كافيا من الأفراد الذين يحملون ترخيص ومؤهلات وشهادت وخبرات مهنية محاسبية موزعة بطريقة متسقة مع رسالة الوحدة ومخرجاتها المتوقعة واستراتيجياتها الداعمة.
- **المعيار التاسع للمشاركات العلمية:** تحتفظ الوحدة الأكاديمية المحاسبية سواء أكان ذلك بشكل فردي أم جماعي بمشاركات ودعم في التعاقدت والتفاعلات المهنية التي تساند رأس المال الفكري الضروري لدعم المخرجات ذات جودة عالية، وبما يتسق مع رسالة واستراتيجيات الوحدة.

✓ **معايير الاعتماد العربية:**

حدد دليل ضمان جودة البرامج الاكاديمية في كليات الجامعات العربية لعام 2011 والصادر عن مجلس ضمان الجودة والاعتماد لاتحاد الجامعات العربية عشرة محاور للاعتماد البرامجي، كما وضع لكل محور عدة أمور لابد أن تتوفر فيه كحد أدنى، وذلك كما يلي:

المحور الأول أهداف ومخرجات التعلم: يجب أن يكون هناك أهداف واضحة ومحددة وقابلة للقياس للبرنامج الأكاديمي، بالإضافة إلى وجود مخرجات التعلم من معرفة ومهارة قابلة للقياس والتحقق بما ينسجم مع الاهداف المعلنة للبرنامج.

المحور الثاني المنهاج الدراسي ومقرراته: ويركز هذا المحور على المناهج الدراسية بالبرنامج الاكاديمي وللقضايا المتعلقة بها مثل توافق الخطة الدراسية مع أهداف البرنامج ومخرجات التعلم، ووجود خطة تفصيلية للبرنامج، وإسناد الخطة إلى مرجعيات محلية وعالمية وتغطيتها لحقول لمعرفة لمختلفة في التخصص.

المحور الثالث للتعليم والتعلم: يجب أن يكون للبرنامج أساليب تعليم وتعلم فعالة في تحقيق منجزات للطلبة ومخرجات التعلم، وتتوفر فيها عدة أمور منها: تنوع أساليب لتدريس بما يلائم لمنهاج المقرر، وفعالية أساليب لتدريس المستخدمة في تحقيق أهداف للبرنامج الاكاديمي، وتغطية تخصصات أعضاء هيئة التدريس لمجالات لمعرفة في التخصص.

المحور الرابع أعضاء هيئة التدريس: أن يتوفر عدد من أعضاء هيئة التدريس لتحقيق أهداف البرنامج ومخرجات التعلم أي ضرورة توفر كادر تدريسي متفرغ مناسب من حيث العدد والخبرة وتنوع التخصصات، بالإضافة إلى تغطية أعضاء هيئة التدريس لكافة لمجالات لمعرفية للتخصص، والتطوير الاكاديمي المستمر لأعضاء هيئة التدريس على العملية التعليمية وغيرها من النواحي المهمة وذات العلاقة بهذا المحور.

المحور الخامس المكتبة ومصادر التعلم: لابد من وجود مكتبة ومصادر تعلم مثل الأجهزة والكتب والدوريات الفعالة والملائمة للبرنامج الأكاديمي؛ على أن تتوفر بها عدة متطلبات منها: أن تكون هذه الأجهزة والتجهيزات والبرمجيات مناسبة للتخصص، بالإضافة إلى حسن استخدام هذه لمصادر في العملية التعليمية.

المحور السادس شؤون الطلاب: يجب أن يتوفر في البرنامج الأكاديمي آليات لتقييم مدى تحصيل الطلبة لمخرجات التعلم التي تؤهلهم للحصول على الدرجة العلمية، ومدى تقدم الطلبة واكتسابهم للمهارت اللازمة لكل مستوى بالإضافة إلى وجود إرشاد أكاديمي ونفسي فعال للطلبة، وغيرها من المتطلبات ذات العلاقة بهذا المحور.

المحور السابع المرفق والخدمات المساندة: يجب أن يتوفر للبرنامج الأكاديمي قاعات تدريس مناسبة مزودة بالأدوات والتجهيزات اللازمة للتخصص، ومكاتب مناسبة لأعضاء هيئة التدريس، بالإضافة إلى توفر مختبرات مناسبة مجهزة بالأجهزة اللازمة للتخصص ومرافق متكاملة، وغيرها من الخدمات المساندة.

المحور الثامن لإدارة الأكاديمية للبرنامج : ويهتم بوجود آليات إدارية فعالة للقسم الذي يتبع له البرنامج الاكاديمي وتتوفر بها عدة متطلبات مثل: توفر رئيس قسم ذي خبرة أكاديمية وإدارية مناسبة للقسم والارتقاء به، ووجود مجلس قسم ولجان مساندة تجتمع بانتظام وتوثق أعمالها وتتابع قرارتها، وتوفر بيئة مناسبة تشجع للعمل بروح الفريق الواحد.

المحور التاسع البحث العلمي والتواصل الخارجي: يجب أن يتوفر بالبرنامج الأكاديمي أعضاء هيئة تدريس لهم بحوث علمية ويساهمون في خدمة لمجتمع ضمن نطاق اختصاصاتهم العلمية، كما يمكن الاستفادة منهم عند عقد أي اتفاقيات أو تعاون مع المجتمع الخارجي والجامعات ومركز الأبحاث، بالإضافة إلى إقامة لقسم لعلاقات وأنشطة متبادلة مع مؤسسات المجتمع المحلي ذات العلاقة، وتمثيل المؤسسات المختلفة في المجالس واللجان وغيرها من الأمور ذات العلاقة بهذا المحور.

المحور العاشر إدارة الجودة وتحسينها: وجود نظام جودة فعال للبرنامج العلمي، وتتوفر فيه عدة متطلبات منها وجود آليات ملائمة ومفعلة للاستمرار في تحسن العملية التدريسية وتطويرها، بالإضافة إلى وجود وحدة لضمان الجودة، ووجود تقويم ذاتي في الجامعة على مستوى التخصصات، ووجود دليل للجودة.

- ✓ **معايير الاعتماد الجزائرية:**

حاولت الجامعات الجزائرية تكريس ضمان الجودة، استدعت مجموعة من الإصلاحات والتطوير ومن هذه الآليات المطبقة نظام ضمان الجودة وذلك منذ سنة **2008**، حيث تم إنشاء المجلس الوطني للتقييم (**CNE**)، ثم أتبع ذلك إنشاء اللجنة الوطنية لتطبيق نظام ضمان الجودة **03-05-2010** (**CIAQES**) ، وانبثقت منها إنشاء خلايا ضمان الجودة في كل مؤسسات التعليم العالي ، ومن تم إصدار المرجع الوطني لضمان الجودة الداخلية لمؤسسات التعليم العالي (**RNAQES**) لأول مرة سنة **2014**، حيث أوكلت المهام لخلية ضمان الجودة (**CAQ**) في مؤسسات التعليم العالي بتطبيق هذا المرجع والتقييم الداخلي وهو الأمر الذي يسمح بمراجعة شاملة وتدقيقية يتم من خلالها ضمان الجودة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي.والتي اوكلت لها المهام التالية:

- إنشاء لجنة وطنية مسؤولة عن صياغة وتتبع أحداث برنامج لتنفيذ نظام ضمان الجودة في مجال التعليم العالي والبحث العلمي.
- وتكلف هذه اللجنة بالتنسيق مع الوكالات والهيئات المعنية بما يلي:
- إنشاء مرجع وطني يتضمن المقاييس والمعايير والمتعلقة بضمان الجودة في ضوء المعايير الدولية ؛
- تحديد معايير انتقاء مؤسسات التعليم العالي الرائدة و المسؤولين عن ضمان الجودة لكل مؤسسة ؛
- وضع برنامج إعلامي يستهدف المؤسسات المعنية ووضع خطة تكوين لفائدة المسؤولين عن ضمان الجودة
- تحديد برنامج لتنفيذ عمليات ضمان الجودة داخل المؤسسات المعنية وضمان متابعة تنفيذها؛

- تنظيم العمليات الأولية للتقييم الذاتي للمؤسسات و الأنشطة المستهدفة .

وبما ان الاعتماد –كما ذكرنا سابقا– هو وسيلة من وسائل ضمان الجودة في حين أن ضمان الجودة كعملية تقييم تتخطى تحقيق الجودة وتمثل نوع من التقييم المؤسسي الشامل والموجه، وقد ينظر الى الاعتماد على أنه نوع من المراجعة الشاملة والتقييم المستمر للبرامج الدراسية(اعتماد البرامج)، أو المؤسسة مثل (الاعتماد المؤسسي)، من خلال هذا فإن **المرجع الوطني لضمان الجودة الداخلية في مؤسسات الجامعية الجزائرية (RNAQES)** أو **المرجعية الوطنية لضمان الجودة في التعليم العالي.(RNAQES)** هي: وثيقة تمثل أساس عملية الجودة والتقييم في المؤسسة الجامعية. تحتوي هذه الوثيقة من جهة على معايير الجودة، ومن جهة أخرى على المؤشرات والأدلة المستخدمة في قياس مدى تطبيقها –يمكن تحميل هذه الوثيقة من موقع اللجنة الوطنية لتطبيق ضمان الجودة في التعليم العالي.(CIAQES)، ويتضمن هذا المرجع كما ذكرنا مجموعة من الميادين والمعايير يؤدي توافرها حتما لتحقق وضمان الجودة وهي كالتالي:

ميدان التكوين:

- وضع عروض التكوين وقيادتها ويتعلق الأمر بإقامة برامج تكوين مفصلة وتوفير الادوات اللازمة وتطوير او تحسين هذه البرامج؛
- مراقبة الطالب في تكوينه من خلال توجيهه وتسهيل اندماجه في المحيط الجامعي؛
- تقييم ومراجعة المواد التعليمية وذلك بتحديث البرامج التعليمية والمتابعة وتقييم العروض التكوين من أجل التحسين البيداغوجي؛
- مراقبة التحصيل المعرفي و العلمي للطلبة من خلال قياس نتائج التكوين من خلال اللجان البيداغوجية و اللجان المداولات؛
- التوجه والإدماج المهني؛
- التكوين في الدكتوراه و يتعلق الأمر بضمان و تحسين تكوين المكونين الباحثين بالاعتماد على تعاون الوطني و الدولي؛
- التكوين المتواصل.

ميدان البحث العلمي:

- تنظيم هيكلة وتطوير البحث العلمي و ذلك بإنشاء هيئات مكلفة بتطوير البحث؛
- العلاقات والشراكات العلمية أي تحديد كيفية الشراكة بينهما و بين مختلف الشركاء؛
- تثمين البحث العلمي يتعلق الأمر بإقامة طرق للبحث على تثمين البحث.

ميدان الحوكمة:

- نظام المعلومات يتعلق الأمر بتزويد المؤسسة بنظام معلومات موثوق به وفعال؛
- شروط إعداد السياسات يعطي وصفا لأدوات إعداد سياسات المؤسسة؛
- تنظيم وقيادة المكونات والمصالح يتعلق الأمر بتحديد الكفاءات ومسؤوليات و مهام الموارد البشرية والإمكانيات المادية التي هي بحاجة إليها؛
- إدارة الوظائف الداعمة في خدمة المهام أي الوسائل والمادية ؛
- مقاربات الجودة أي وضع مقاربات للجودة ملائمة لمهام وقيم المؤسسة.

ميدان الهياكل القاعدية

- الهياكل الإدارية: توفير المؤسسة على مرافق مخصصة للأنشطة الإدارية؛
- الهياكل البيداغوجية: توفير المرافق المخصصة للأنشطة البيداغوجية؛
- الهياكل العلمية والخاصة بالبحث مرافق مخصصة للأنشطة العلمية والبحث؛
- الهياكل الخاصة بالاستضافة أي مرافق مخصصة للاستضافة والإطعام؛
- الهياكل الرياضية والثقافية.

ميدان الحياة الجامعية

- استقبال و التكفل بالطلبة والموظفين؛
- الأنشطة الثقافية والرياضية؛
- ظروف الحياة والعمل والدراسات للجهات الفاعلة (الصحة والنظافة والأمن)؛
- المسؤولية المجتمعية (الأخلاق، المواطنة، والمساواة، في الفرص والتنمية المستدامة).

ميدان العلاقات مع المحيط الاجتماعي:

- المشاركة في تنمية الجماعات المحلية ؛
- العلاقة مع الشركات؛
- البحث والتطوير علاقة شراكة مع المؤسسات.
- التكوين والمتابعة تمتلك المؤسسة خطة تكوين دورية معدة على أساس احتياجات الجماعات المحلية والشركات والشركاء.

ميدان التعاون

- سياسة الانفتاح على العالم يعني إيجاد الوسائل التي تسمح بالانفتاح على العالم؛
- الشراكة و الحركية أي تحديد أنماط الشراكات والحركية للانفتاح على العالم؛
- تبادل المعلومات والاستفادة المشتركة من الموارد.

سادسا: مراحل الاعتماد الأكاديمي

بعد أن يتم التأكد من استيفاء المؤسسة التعليمية لكافة المتطلبات والتأكد من مقدرتها على تنفيذ السياسات والخطوات الخاصة بالاعتماد، يحق للمؤسسة التقدم بطلب للحصول على **الاعتماد الأكاديمي** من هيئة الاعتماد، والتي تتم على عدة مراحل:

إن عملية الاعتماد سواء كانت عملية اعتماد مؤسسي، أو برامجي تمر بالمراحل التالية:

- **إعداد المعايير**: تقوم هيئة الاعتماد المعنية بالاشتراك مع المؤسسات التعليمية ذات العلاقة بإعداد المعايير.
- **القيام بدراسة ذاتية**: تقوم المؤسسة أو البرنامج الذي يطلب الاعتماد بإعداد دراسة ذاتية عن المؤسسة طالبة الاعتماد.
- **التقويم الميداني**: تختار هيئة الاعتماد المعنية متخصصا يزور المؤسسة طالبةً فريق الاعتماد لتحديد مدى تحقيق المؤسسة أو البرنامج لمعايير الاعتماد.

- **الاعلان عن نتائج الاعتماد** :بعد التقويم الميداني، واقتناع هيئة الاعتماد أن المؤسسة أو البرنامج قد حقق معايير الاعتماد يتم الاعلان عن منح الاعتماد لتلك المؤسسة أو البرنامج في قائمة المؤسسات أو البرامج المعتمدة.
- **المتابعة:** تتابع هيئة الاعتماد المعنية كل مؤسسة أو برنامج معتمد سنويا طوال مدة الاعتماد الممنوح، للتحقق من أنها مستمرة في تحقيق المعايير .
- **إعادة التقويم:** تعيد هيئة الاعتماد المعنية بشكل دوري تقويم كل مؤسسة أو برنامج بعد انقضاء مدة الاعتماد .

سابعا: معوقات الاعتماد الاكاديمي:

ويمكن تصنيفها وفق تصنيف مصادرها:

أ. **المعوقات الخاصة بالسياق وخدمات الدعم:** وتتضمن: عدم توفر المبنى الملائم والتجهيزات والوسائل التعليمية الحديثة وزيادة عدد الطلبة في الفصول الدراسية...الخ.

ب. **العوائق القيادية.** وتتضمن: عدم حرص الادارة على تطبيق معايير الاعتماد الاكاديمي، عدم وضوح معايير اختيار القيادات التربوية، عدم نشر الوعي بضرورة تطبيق معايير الاعتماد.

ت. **العوائق المعرفية:** عدم تشجيع التحول المعرفي من التلقين الى الارشاد والتوجيه، ضعف ادراك مفهوم التعلم مدى الحياة-التعليم المستمر-، ضعف حرية التعبير والتفكير النقدي.

ث. معوقات تتعلق بنظام الحوافز: عدم وجود نظام تحفيز للطلبة المتفوقين والمبدعين، عدم وجود نظام تحفيز للمعلمين المتميزين.

2. **الخلاصة:**

في الاخير يمكن القول بأن قضية تقييم اي برنامج جامعي (مهما كان نوع اختصاصه) تمهيدا لمنح الاعتماد الاكاديمي لا بد فيه من المرور بخطوات عدة اهمها ضرورة تبني ممارسات الجودة في كافة عناصر العملية التعليمية ويمكن ان نستخلص اهم النتائج المتوصل اليها:

- مفهوم ضمان الجودة في أي مؤسسات سواء تعليمية أو اقتصادية، أضحت من أهم المعايير الدالة على رقي المجتمعات وتطورها؛
- – ولمواكبة المجتمعات تبنت مؤسسات التعليم العالي في الجزائر نظام الجودة، حيث أنشئت الهيئة الوطنية لتطبيق ضمان الجودة في مؤسسات التعليم العالي (CIAQES) مع إصدار المرجعية الوطنية لضمان الجودة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي (RNAQES)؛
- الاعلان عن اهداف البرامج الاكاديمية المقدمة من طرف الاقسام بالجامعة للطلبة والاساتذة مع ضرورة تحيينها بفضل اعتماد اسلوب التغذية العكسية.
- اعادة النظر في استراتيجية التعليم والتعلم باعتبارها اهم عنصر من عناصر العملية التعليمية وتفعيل الاسلوب التفاعلي والتواصلي بين المعلم والمتلقي من خلال اكتساب مهارات البيداغوجيا وطرق التدريس الحديث وتطوير الاداء.
- ضرورة وجود نظام متكامل للتدقيق والمراجعة الداخلية والخارجية لكافة الميادين المرجع في المرجع الوطني.
- تفعيل مبادئ الحوكمة بمؤسسات التعليم العالي عند تطبيق معايير ضمان الجودة والاعتماد.
- تدريب المسؤولين الإداريين والبيداغوجيين على مفاهيم وثقافة الجودة ونشر الوعي بأهمية الاعتماد.

- اعتماد معايير واضحة لتقييم الأداء للهيئات الادارية والعلمية والبيداغوجية .

الإحالات والمراجع:

1. قطناني خالد، وعويس خالد، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الأزمة المالية. منشورات كلية الزهراء، 2009.
2. كاظم جواد و علي طه، تحديد مدى توافر معايير الاعتماد الاكاديمي AACSB: دراسة حالة في كلية التراث الجامعة ،المؤتمر العلمي السنوي الحادي عشر، كلية التراث الجامعة، دون سنة
3. مسعود يونس وعادل عبد الله الطائي، مدى تكامل متطلبات الاعتماد الاكاديمي وفقا للتحليل العاملي الاستكشافي –دراسة حالة– ،مجلة العلوم الادارية العراقية، المجلد 40، العدد: 01، 2021.
4. حسين حسين وسعيد ئاسو، توظيف ابعاد القيادة التحويلية في تلبية متطلبات الاعتماد الاكاديمي، مجلة كلية الاسلامية الجامعة، 2016، المجلد:01، العدد:40.
5. لؤي جبر، متطلبات جودة البرامج الاكاديمية للحصول على شهادة الجودة والاعتماد–دراسة حالة–، مجلة العلوم الادارية العراقية، المجلد: 02، العدد:03،2018 .
6. حسين هاشم وبتول الناهي،دراسة تقويمية لبرنامج الاعداد المهني في كلية التربية للعلوم الانسانية بجامعة البصرة وفق معايير الاعتماد الاكاديمي العالمي،المجلد :44، العدد : 04ج، 2019.
7. سماح قداري، الاعتماد الاكاديمي الية من اليات الجودة، المجلة العربية للأرشيف والتوثيق والمعلومات، العدد 47، 2020.64
8. حكيم الخزاعي ويوسف أحمد، تقييم واقع تطبيق محور المناهج الدراسية وفقا لمعايير الاعتماد الاكاديمي العراقية دراسة مقارنة لعينة من الجامعات والكليات الحكومية والاهلية .Journal of Economics and Administrative Sciences Vol.26 (NO 2020 (122.
9. خالد عطية وعلاء زهران. نموذج مقترح لتقييم جودة البرامج المحاسبية من منظور الاعتماد الأكاديمي. المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، العدد 2،.2018.
10. جميلة سعيد قمبر، مدى توافر معايير الجودة والاعتماد الأكاديمي في التعليم المحاسبي لكليات الاقتصاد في جامعة الزاوية الليبية ومعوقاتها من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس فيها، المجلة العربية لضمان جودة التعليم الجامعي، المجلد 09، العدد: 24،.
11. نسيل زينب ولعمى فاطمة الزهراء، التقييم الذاتي لميدان الحوكمة وفق المرجع الوطني لضمان الجودة الداخلية ودوره في تحقيق التدقيق الداخلي لمؤسسات التعليم العالي، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية ،2019.
12. المرجع الوطني لضمان الجودة الداخلية في مؤسسات التعليم العالي ، الجزائر ، اصدار 2016.
13. سحر صباح، معوقات حصول كلية الدراسات الإسلامية والعربية بنين على الاعتماد الاكاديمي من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس بها، مجلة كلية التربية جامعة دمياط ،المجلد:37،العدد 83، 2022.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة غرداية كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مخبر التطبيقات الكمية والنوعية للارتقاء الاقتصادي والاجتماعي والبيئي بالمؤسسات الجزائرية ينظم:

مشروع كتاب جماعي دولي بعنوان: متطلبات مهنة المحاسبة والتدقيق بين التعليم العالي وحاجيات الشغل

الباحثين	جمال الدين بكيري	رضا موسى	جيلالي بهاز
الدرجة العلمية	دكتور	طالب دكتوراه	أستاذ محاضر – أ–
الايمايل	bekiri.djameleddine@univ-ghardaia.dz	raida.moussa@univ-ghardaia.com	bahaz.djillali@univ-ghardaia.dz
مؤسسة الانتماء	جامعة غرداية	جامعة غرداية	جامعة غرداية
مخبر الانتماء	التطبيقات الكمية والنوعية (AQQuPESEEA)	التطبيقات الكمية والنوعية (AQQuPESEEA)	التطبيقات الكمية والنوعية (AQQuPESEEA)
الهاتف	00213657-44-99-59	00213662-30-67-48	00213699-59-58-60

المحور الرابع: دور حوكمة الشركات وأثرها على مهنتي المحاسبة والتدقيق

الملخص:

يهدف البحث إلى إلقاء الضوء على مفهوم حوكمة الشركات، دوافع ظهورها، أهميتها وأهدافها، وكذلك استعراض أهم نظرياتها ونماذجها مع التركيز على آلياتها والرقابة ودورها في إرساء الشفافية والمصداقية إلى جانب أهمية الإفصاح المحاسبي وعلاقته بالنظم المحاسبية ومعايير المحاسبة الدولية باعتبارها ابرز دعائم تحقيق هذا المفهوم الجديد، خاصة مع زيادة الاهتمام في السنوات الأخيرة بموضوع الشفافية والإفصاح المحاسبي لما له من دور في توفير المعلومات اللازمة لاسيما فيما يخص أساليب وكيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم، وذلك من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، باتسام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة بقدر من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها.

الكلمات المفتاحية: حوكمة شركات، نظم محاسبية، إفصاح محاسبي.

Abstract:

The research aims at shedding light on the philosophy of corporate governance, the reasons for its development, its significance and goals, as well as examining the most important theories and models with a focus on its processes and regulation and

its role in maintaining transparency and legitimacy. as well as the significance of accountability and its relationship with international accounting.As the most prominent pillars of achieving this new definition, especially with Increased attention in recent years to the topic of transparency and accounting disclosure due to its role in providing the required information, in particular with regard to the methods and modalities for the material, accurate and effective communication of the accounting system's outputs to users, by creating Practice Accounting data in compliance with international accounting principles to standardize the accounting language and to provide a consistent interpretation of the accounts, Batsam information given by the latter as much integrity to be trusted and to be relied on.

Keywords: Corporate governance; accounting systems; accounting disclosure.

1. مقدمة:

نتيجة للمشكلات والانهيارات الاقتصادية التي واجهت العديد من الشركات في العديد من الدول خاصة تلك التي حدثت في السنوات الأخيرة والتي أدت إلى إفلاس العديد من الشركات والمؤسسات العالمية الكبرى وضياع حقوق أصحاب المصالح، أثـــارت مسألة مهمة جداً تتعلق بجودة المعلومات المحاسبية المنشورة في التقارير المالية، كان لابد من البحث عن وسيلة لتغيير هـــذه الصـــورة واستعادة ثقة المستثمرين من خلال تطبيق حوكمة الشركات، وذلك من خلال مجموعة من الآليات، من أبرزها الشفافية والإفصـــاح عن المعلومات المالية وغير المالية وإعدادها وفقا للمعايير المحاسبية ذات الصلة، وكذلك تعزز دور وظيفتي التدقيق الداخلي والخارجي من أجل ترشيد القرارات وضبطها، تحقيقا لأهداف أصحاب المصالح في الشركة سواء من ناحية المسيرين أو الملاّك أو التنفيذيين.

يعد الإفصاح المحاسبي الوسيلة الرئيسية والأداة الفعالة لإيصال نتائج أعمال المستخدمين من اجل دعم قراراتهم خصوصا المتعلقة بمجال الاستثمار والتمويل، ومما لا شك فيه ان القصور في متطلبات الشفافية والإفصاح يجعل البيانات والمعلومات الواردة في القوائم المالية مظللة، الأمر الذي ينعكس على اتخاذ القرارات من جانب المساهمين او المستثمرين المهتمين بهذه المعلومات والبيانات، وبناء على ذلك زاد الاهتمام أكثر فأكثر بحوكمة الشركات وخاصة من الناحية المحاسبية والمالية المتعلقة بإعداد التقارير المالية والقـــوائم الماليـــة المفصح عنها.

1.1 الإشكالية الرئيسية:

وعلى ضوء ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية التالية:

ما مدى مساهمة حوكمة الشركات في إرساء الشفافية والإفصاح المحاسبي؟

إلى جانب السؤال الرئيسي للإشكالية العامة تتبلور التساؤلات الفرعية الآتية:

- ماهي العوامل التي تدفع للاهتمام بحوكمة الشركات؟
- ماهي المقومات الأساسية لتعزيز الإفصاح المحاسبي ؟
- ما دور حوكمة الشركات في شفافية التقارير المحاسبية ؟

2.1 أهداف الدراسة: يمكن تحديدها في النقاط التالية:

- إبراز دوافع ظهور حوكمة المؤسسات واهم نماذجها ونظرياتها وتوضيح مبادئها؛
- معرفة الإفصاح المحاسبي ومستوياته وأهميته في المؤسسة؛
- التعرف على دور المراجع الخارجي في اعتماد القوائم المالية للمؤسسة وعلاقته التعاونية مع مختلف أطراف الحوكمة؛
- إيجاد الرابط بين متخذي القرارات وتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات في المؤسسة.

2. أسس نظرية حول حوكمة الشركات

ساهم حدوث الأزمات والانهيار الاقتصادي لدول جنوب شرق آسيا وروسيا وأميركا اللاتينية وغيرها في تزايد الاهتمام بالحوكمة، فالانهيارات الكبيرة والأزمات العالمية التي طالت الكثير من المؤسسات والشركات كان سببها الأساسي هو نقص الخبرات والكفاءات وعدم توفر إدارات ذات خبرة ومهارة متميزة، أي عدم الأخذ بمبدأ الحاكمية وبالأخص بعد الدور المتنامي والتوسع الهائل للقطاع الخاص في الحياة الاقتصادية.

1.2 تعريف حوكمة الشركات

يوجد أكثر من تعريف لحوكمة المؤسسات لارتباط موضوعها بمجالات وأطراف مختلفة مثل الإدارة ومجلس الإدارة ، المساهمين، حيث قام العديد من الكتاب والباحثين بتقديم تعريفات مختلفة منها مايلي:

- عرف معهد المدققين الداخليين (IIA) حوكمة الشركات بأنها" العمليات التي تتم من خلال الإجراءات المستخدمة من ممثلي أصحاب المصالح من اجل توفير إشراف على إدارة المخاطر، ومراقبة مخاطر الشركات، والتأكيد على كفاية الضوابط لإنجاز الأهداف، والمحافظة على قيمة الشركة من خلال أداء الحكومة فيها".
- عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCED) حوكمة الشركات بأنها " نظام يتم بواسطته توجيه ورقابة أعمال المؤسسة، فهي تحدد هيكل توزيع الواجبات والمسؤوليات بين مختلف الأطراف في المؤسسة وتضع القواعد والأحكام لاتخاذ القرارات الخاصة بشؤون المؤسسات، كما يضع الأهداف والاستراتيجيات اللازمة لتحقيقها، وأسس المتابعة لتقييم ومراقبة الأداء.
- أما مؤسسة التمويل الدولية (IFC) تعرفها على أنها" هياكل وعمليات مراقبة وإدارة الشركات والتحكم في أعمالها، وتتمحور حول العلاقة بين كل من الإدارة، مجلس المديرين، المساهمين، المساهمين ذوي الأقلية وباقي أصحاب المصالح.
- وهناك من يعرفها بأنها "مجموعة القواعد الموجهة لمساعدة المسيرين، في الالتزام بالتسيير بطريقة شفافة، وفي إطار هدف المساءلة على قاعدة واضحة على ان تساهم في ذلك كل الأطراف الفاعلة عبر نشاطات هؤلاء في مجال التسيير والتي لا تستبعد أي عنصر من النشاط الإنساني.

من خلال التعاريف السابقة تتضح أن القاسم المشترك بين المفاهيم المختلفة لحوكمة الشركات يتمثل في مجموعة القواعد والإجراءات التي تنظم مختلف العلاقات في الشركة وتقلل من صور التعارض والاختلاف بين إدارة الشركة والمساهمين وذوي المصلحة، بالإضافة إلى وضع الأهداف ومتابعة وتطوير الأداء، تحقيق الإفصاح والشفافية، الانضباط والعدالة، وحماية حقوق أصحاب المصالح.

2.2 نظريات حوكمة الشركات:

نشأت حوكمة الشركات من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات، واهم النظريات إلى أدت وجودها وتزايد أهميتها بالشركات هي ثلاثة نظريات (نظرية الوكالة، نظرية تكلفة الصفقات، نظرية تجذر المسيرين بالشركة).

1.2.2 نظرية الوكالة:

ظهرت هذه النظرية نتيجة أعمال كل من جونسون وماكلين (Meckling and Jensen 1976) الذين حاولوا دراسة علاقات الوكالة، والوكالة هي بمثابة عقد يقوم فيه المالك بتفويض شخص أو مجموعة من الأشخاص للقيام بتسيير المؤسسة نيابة عنهم وأهم شرط في عقد الوكالة هو ذلك الخاص بقيام الوكيل بأداء مسؤولياته بما يحقق ويعظم مصلحة المالك، وذلك مقابل حصول الوكيل على الأجر المناسب مقابل تأدية مسؤولياته.

2.2.2 نظرية تكلفة الصفقات

تعد جذور نظرية تكاليف الصفقات إلى الحائز على جائزة نوبل عام 1991 Coase Ronald سنة 1937 وذلك في مقاله "طبيعة المنشأة"، حيث قام باستخدام مفهوم تكاليف الصفقات، لكي يقلل المسير أيضا من تكاليف النشاط وتحقيق الأرباح، لابد للمؤسسة من مراعاة مصالح الأطراف الخارجية، وأفكار كوز تنطلق من نقطتين رئيسيتين هما:

- أن حدود المؤسسة مرتبط بالتكنولوجيا ولكنها وحدها لا تكفي، لذا يجب التركيز على مفهوم تكاليف الصفقات والتي تعرف بالتكاليف التي تنشأ من مختلف النشاطات في المؤسسة.
- تكاليف الصفقات تختلف إذا كانت الصفقات تحدث داخل المؤسسة أو غير المؤسسات وهذه المقارنة تعدد حدود المؤسسات فالملاك وقوى السوق تدفع المنشأة لتخفيض تكاليف الصفقات، ولذلك شجع فكرة تخفيض تكاليف الصفقات إلى الصفر بهدف الوصول إلى الكمال.

3.2.2 نظرية تجذر المسيرين

فترض هذه النظرية أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالمؤسسة، والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري بالمؤسسة، خاصة الذين يمكنهم استخدام موارد المؤسسة من اجل التجذر، والرفع من قدراتهم وسلطتهم والحصول على مزايا أخرى (حرية النشاط، الحماية أثناء العمل، المكافئات) تساعد هذه النظرية في إرساء قواعد الحوكمة من خلال الحد من هذه التصرفات السلبية عن طريق المراقبة.

3.2 نماذج حوكمة الشركات

تتعدد نماذج حوكمة الشركات من بلد لأخر وذلك حسب تأثير عدة عوامل مثل البنية القانونية والتشريعية، سياسات كل بلد وثقافاته إلى جانب مستوى تطور الأسواق المالية.

1.3.2 النموذج الأنجلوسكسوني (النموذج الخارجي)

يقوم هذا النموذج على افتراض بأن حوكمة المؤسسات تستخدم لحماية مصالح واهتمامات حملة الأسهم، سواء كانوا أفرادا أو مستثمرا مؤسسيا، لذا يعتبر حملة الأسهم هم الفئة الوحيدة ذات المصلحة التي تسعى المؤسسة لتحقيق مصالحهم ورغباتهم والفئة الوحيدة التي لديها القدرة للتأثير على قرارات الإدارة فالإدارة من منظور هذا النموذج هي وكيل لأصحاب المال (حملة الأسهم)، ووظيفتها الأولى هي تعظيم ثروة حملة الأسهم.

2.3.2 النموذج الياباني– الألماني (النموذج الداخلي)

يأتي النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات الذي يطبق بشكل أساسي في كل من ألمانيا واليابان والذي يعتمد بشكل أساسي على مشاركة البنوك والمستثمر المؤسسي في عملية الحوكمة، حيث تزداد نسبة ملكية البنوك والمستثمر المؤسسي في المؤسسات فهؤلاء المساهمين من المستثمر ين المؤسسيين والبنوك تتوافر لديهم القدرات والإمكانيات التي تمكنهم من الرقابة على الإدارة وضبط أدائها.

الجدول رقم (01): يوضح أهم الفروق بين النموذجين السابقين لحوكمة الشركات

معايير الاختلاف	النموذج الخارجي	النموذج الداخلي
هدف الحوكمة	تحقيق اكبر قدر من تعظيم ثروة الملاك	تحقيق مصالح الفئات المختلفة لأصحاب المصالح
مجلس الادارة	يعتمد على مجلس إدارة واحد لإدارة الشركة	يعتمد على مجلسين
وجود السوق الكفء للرقابة	آلية نشطة حيث تمتاز أسواق رأس المال بالكفاءة	آلية غير نشطة
وجود تركز في الملكية	وجود تشتت في الملكية	وجود نسبة تركز كبيرة للملكية
مكافأة الإدارة التنفيذية	ترتبط بالأداء ومقدار النجاح المحقق	لا يعتمد على ربط مكافآت الإدارة العليا بالأداء

4.2 المبادئ الدولية لحوكمة الشركات

يتطلب التطبيق السليم للحوكمة الالتزام بمجموعة من المبادئ التي تشكل القواعد الأساسية للممارسة الإدارية الرشيدة.

1.4.2 مبادى منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE)

حددت هذه المبادئ من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OCDE) عام 1999 وتمت إعادة صياغتها سنة 2004 وهي تعد الأساس الذي يتم الاستناد إليه في العديد من دول العالم والمتمثلة فيما يلي:

- المحافظة على حقوق المساهمين؛
- المساواة بين المساهمين في المعاملة؛
- دور أصحاب المصالح؛
- الإفصاح والشفافية؛
- مسؤوليات مجلس الإدارة.

2.4.2 مبادئ الشبكة الدولية لحوكمة الشركات

حددت هذه المبادئ من قبل الشبكة الدولية لحوكمة الشركات (ICGN) عام 2005 والمتمثلة فيما يلي:

- غاية الشركة (عوائد المساهمين)؛

- الافصاح والشفافية؛
- المراجعة؛
- مسؤليات وحقوق التصويت.

3.4.2 مبادئ مركز حوكمة الشركات

قدم مركز حوكمة الشركات (CFCG) إرشادات بشان إقامة نظام حوكمة جيد مست الجوانب التالية:

- الإفصاح عن الالتزام بحوكمة الشركات؛
- نظرة حول هيكل الملكية من حيث التنظيم والسياسات ونظم الإدارة المتبعة؛
- علاقات أصحاب المصالح والالتزام للقواعد التنظيمية؛
- القيادة ومكفآت المديرين غير التنفيذيين؛
- دور المساهمين من خلال حقوق الملكية وتعيين المدريين؛
- التقارير المالية والشفافية والأداء؛
- الأداء البيئي والاقتصادي؛
- الأخلاق في مجال الأعمال.

5.2 المواثيق الوطنية لحوكمة الشركات

1.5.2 قانون ساربيز– أوكسلي 2002 للو م أ:

صادق الكونكرس الأمريكي على قانون يسمى قانون ساربيتز أوكسلي نسبةً إلى الأشخاص الذين أنيطت بهم مهمة إعداد هذا القانون وهما عضوان في السلطة التشريعية، وقد صدر هذا القانون كرد فعل لفضائح الشركات الأمريكية العمالقة كشركة (Enron) وشركة (com World)، واكتشاف أن المدراء التنفيذيين يقومون بتحريف الأوضاع المالية لشركاتهم بإخفاء خسائر والتزامات من قائمة المركز المالي للشركة واختلاس أموال الشركة لاستخدام الشخصي، فضلاً عن الفشل في تنفيذ الرقابة الداخلية والعمليات الـــتي تؤكد على دقة التقارير المالية، فضلاً عن وجود ممارسات احتيال وقصور في إجراءات التدقيق التي من شأنها منع الاحتيال والتلاعب.

2.5.2 ميثاق يمثل نموذج البنوك

ينتشر هذا المذهب خصوصا في ألمانيا، حيث يمثل اشتراك البنوك في عملية حوكمة الشركات سمة مميزة للنظام الألماني، مثله مثل اشتراك العاملين، ففي عام 1988 كان ممثلوا اكبر تسعة بنوك يشغلون 94 مقعدا في مجالس الإدارة في 96 شركة من بين اكبر 100، إذ أن البنوك لا تملك أكثر من 5 بالمئة من كافة الأسهم، حيث تشغل هذه الغالبية الوضع الذي تشغله هذه البنوك كمالكة وكجهات استئمان وتمثل البنوك مجتمعة أكثر من أربعة أخماس الأصوات في اجتماعات الجمعيات العمومية، كما تمثل جهة ضرورية لتوفير التمويل الخارجي وبالتالي فهي وسيط قوي، وهي تدرك ذلك في النظام الألماني.

3.5.2 مواثيق صادرة عن دول عربية

عق إطلاق مدونة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالمغرب في جانفي 2008 والإرشادات الخاصة بأفضل ممارسات حوكمة الشركات في تونس في جويلية 2000 انضمت الجزائر الى جيرانها في تبني الحوكمة الرشيدة للشركات حيث قامت جمعيات واتحادات الأعمال الجزائرية بمبادرة لاكتشاف الطرق التي تهيئ تشجيع الحوكمة الجيدة في مجتمع الأعمال بهدف جذب الاستثمار الأجنبي المباشر، ولقيادة هذه العملية قام أصحاب المصالح في القطاعين العام والخاص سنة 2007 بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات تعمل جنبا الى جنب مع المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) لوضع دليل حوكمة الشركات الجزائري، كما تنه عقد مؤتمر وطني في 11 مارس 2009 أعلنت فيه كل من جمعية كيير (CARE) واللجنة الوطنية لحوكمة الشركات في الجزائر عن إصدار دليل حوكمة الشركات الجزائري، وقد تم إعداده بمساعدة كل من المنتدى العالمي لحوكمة الشركات (GCGF) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC).

6.2 التقارير المقدمة لتعزيز حوكمة الشركات:

صدرت أكثر من ستة تقارير حول العالم ومن أهمها نذكر الثلاثة الآتية:

1.6.2 تقرير كادبوري (Cadbury)

قدمت لجنة كاديوري البريطانية لحوكمة الشركات مجوعة من التوجيهات والإرشادات في تقريرها المنشور سنة 1992، وأهم التوصيات التي جاء بها التقرير تضم ثلاثة محاور رئيسية كما يلي:

- **مجلس الإدارة:** عليه أن يتصف بالفعالية التي تمكنه من القيادة والرقابة على الأعمال في نفس الوقت.
- **المراجعة:** الاتفاق على اختصاصات ومسؤوليات المديرين المراجعين عند إعداد وتقديم تقرير حول القوائم المالية للشركة، إضافة إلى العمل على وضع نظام رقابة داخلية.
- **المساهمين:** يحق للمساهمين الاطلاع على تقارير وحسابات أثناء اجتماع الجمعية العامة، ويبقى إشكال كيفية تعزيز مساءلة المساهمين للمديرين.

2.6.2 تقرير فيينو الثاني (viénot 2)

يعد هذا التقرير الثاني تكلمة للتقرير الذي سبقه سنة 1995، تم إعداده بدعم ومساندة الجمعية الفرنسية للمؤسسات الخاصة (AFEP) وحركة مؤسسات فرنسا (MEDEF)، تم فيه مناقشة عدة قضايا مثل وظائف الرئيس بالشركة والمدير العام وكذلك كيفية نشر المكافآت، وخيارات مديري الشركات المدرجة ضمن الجزء الأول والثاني من التقرير، فيما تضمن الجزء الثالث بعض النصائح والتوصيات المتصلة بالمديرين ووظائف مجلس الإدارة واللجان التابعة له، إضافة إلى المعلومات المالية الواجب الإفصاح عنها، وما يخص اجتماع الجمعية العامة.

3.6.2 تقرير كينج الثاني (KING2):

جاء تقرير حوكمة الشركات المدرجة في بورصة جونسا بورغ للأوراق المالية في جنوب إفريقيا سنة 2002، يعد هذا التقرير الثاني في أعقاب التقرير الأول (**KING1**)، نشر تقرير كينج بشان حوكمة الشركات لجنوب إفريقيا لجنة يرأسها قاض سابق في المحكمة العليا، ميرفين كينج (Mervyn King) وتتضمن مدونة لممارسات وسلوك الشركات، وكان يهدف إلى تعزيز اعلي معايير حوكمة الشركات في البلاد حيث شمل المجالات الاقتصادية والجوانب البيئية والاجتماعية للشركات.

3. الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي:

يشكل الإفصاح في القوائم المالية الركيزة الأساسية للمحاسبة وتطبيقاتها ويتم ضمان الشفافية من خلال الإفصاح، حيث يمكن اعتبار أن الشفافية غاية والإفصاح هو وسيلة لتحقيق هذه الغاية

1.3 تعريف الإفصاح المحاسبي:

يتجلى دور الإفصاح المحاسبي في توفير المعلومات التي تساعد في اتخاذ قرارات، وتحقيق فاعلية وكفاءة استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة على مستوى المؤسسات والاقتصاد الوطني بصفة عامة.

- الإفصاح المحاسبي "هو تقديم المعلومات إلى المستفيدين بشكل مضمون، صحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الداخليين، والمستخدمين الخارجيين وهذا يتفق مع تقسيم الإفصاح من حيث المستخدمين، إلى إفصاح داخلي وإفصاح خارجي".
- كما يعرف أيضا على انه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن الإفصاح هو عملية تقديم المعلومات بمختلف الأساليب وفي الوقت المناسب، من اجل إعطاء صورة واضحة عن الشركة لمختلف المستخدمين الذين يفتقدون إلى سلطة الاطلاع، قصد تمكينهم من اتخاذ قراراتهم.

2.3 أنواع الإفصاح ومستوياته:

يعد الإفصاح المحاسبي من أهم المواضيع المثيرة للجدل في الوسط المهني سواء بين المحاسبين أنفسهم أو بينهم وبين إدارة المؤسسة ومراجعي الحسابات، وبين مستخدمي القوائم المالية من جهة أخرى.

1.2.3 أنواع الإفصاح المحاسبي:

يمكن تقسيم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أنواع وذلك كالآتي:

أ) **الإفصاح الكامل أو الشامل:** يرتبط هذا النوع من الإفصاح بنشر جميع المعلومات الملائمة لمستخدمي التقارير المالية، حيث يعتبر هذا النوع من الإفصاح مهم وضروري ويعتبر كمصدر أساسي يعتمد عليه في اتخاذ القرارات ولا يقتصر الإفصاح عن الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية، بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتاريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم.

ب) **الإفصاح العادل:** ويتمثل في الإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة، ويرتبط هذا المستوى بالنواحي الأخلاقية والأدبية عند نشر المعلومات، ويكون الإفصاح عادلا عند معاملة كافة فئات مستخدمي البيانات المالية الخارجية بصورة متماثلة ومتساوية، مما يعني تزويدهم بنفس كمية المعلومات وفي نفس الوقت.

ج) **الإفصاح الكافي:** يشمل تحديد الحد الأدنى الواجب توفيره من المعلومات المحاسبية في القوائم المالية ويمكن ملاحظة أن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح بالدرجة الأولى، كونه يؤثر تأثيرا مباشرا في اتخاذ القرار ناهيك على أنه يتبع الخبرة التي يتمتع الشخص المستفيد.

2.2.3 مستويات الإفصاح

أما عن مستويات الإفصاح المحاسبي فتتلخص في الآتي:

أ) **المستوى المثالي للإفصاح:** وهو الإفصاح النظري الذي يمكن تطبيقه في الحياة العملية ويتحقق في ظل الشروط التالية:

- أن تكون القوائم المالية على درجة عالية من التفصيل.
- أن تكون الأرقام المالية على درجة عاليه من الدقة والمصداقية.
- أن يتم عرض القوائم المالية بالكيفية وفي الوقت الذي يتناسب مع حاجات ورغبات ذوي العلاقة.

ب) **المستوى الواقعي (الممكن أو المتاح) للإفصاح:** بالنظر لصعوبة تحقيق المستوى المثالي عمليا، يشير هذا المستوى إلى مرونة الإفصاح عن المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في التقارير المالية بحيث تتناسب النماذج المختلفة للقرارات وهذا يتطلب أيضا مرونة الأطراف المستخدمة لهذه المعلومات، كما أشارت لجنة التدقيق المنبثقة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلى أن الإفصاح المناسب على صلة وثيقة بمحتويات التقارير المالية وشكلها وبالمصطلحات المستخدمة فيها، أي يجب على التقارير المالية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية وجعلها غير مضللة.

3.3 الإفصاح ومسؤولية المراجع الخارجي:

لقد أكدت قواعد حوكمة الشركات أهمية ودور مراقب الحسابات في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات من خلال استقلاليته في الشركة التي يقوم بإبداء رأيه في حساباتها، ويمكن تلخيص واجبات مراقبي الحسابات فيما يلي:

- مراقبة أعمال الشركة وأن يمارس الأعمال الموكلة إليه باستقلال وحيادية.
- حضور اجتماعات الهيئة العامة للشركة والتبليغ عن أي مخالفة لقانون أو أي أمور مالية أو إدارية ذات أثر سلبي عمى أوضاع الشركة إلى الجهات المختصة.
- تدقيق حسابات الشركة وفق المعايير الدولية والقواعد المهنية المتعارف عليها.
- إبداء الرأي في صحة البيانات المالية وطلب تعديلها إذا كان هناك ما يؤثر على صحتها.
- فحص الأنظمة الإدارية والمالية لمشركة وأنظمة الرقابة الداخلية وإبداء الرأي بخصوص فاعليتها والتحقق من ملكية الشركة لمجوداتها وقانونية الالتزامات المترتبة على الشركة.

4.3 العوامل المؤثرة على الإفصاح في التقارير المالية:

توجد مجموعة من العوامل المؤثرة أهمها مايلي:

أ) **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم:** من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.

ب)**الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح:** وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح حيث تختلف بالاختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد في كل بلد.

ج) **المنظمات والمؤسسات الدولية:** من أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS_B) حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.

5.3 المعوقات التي تحد من الإفصاح:

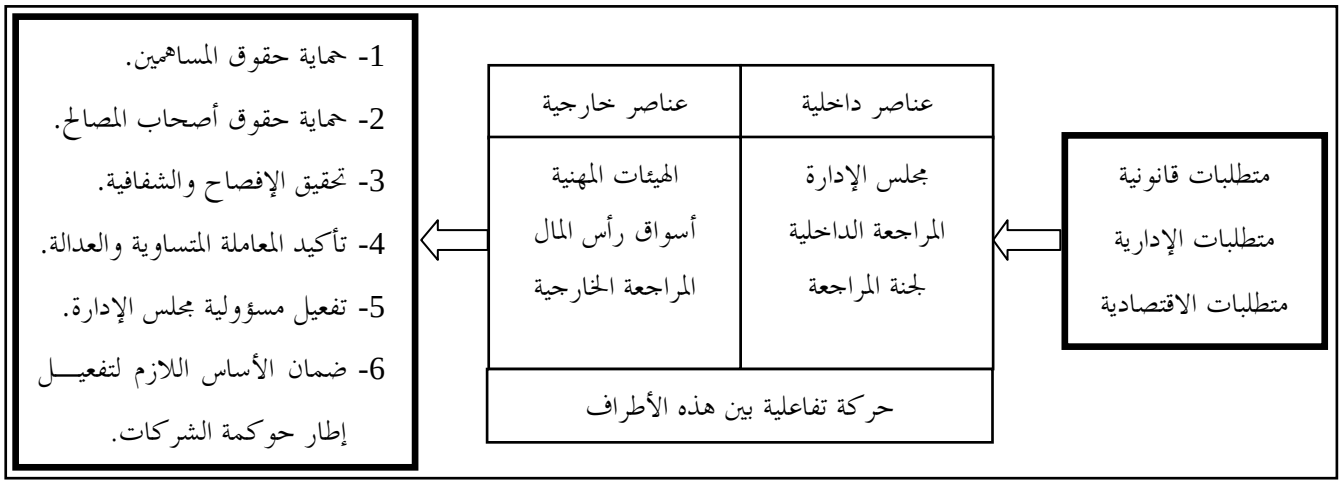
هناك العديد من المعوقات التي تحول دون الوصول إلى الإفصاح الأمثل منها:

- تساعد المنافسين في الحصول على المعلومات الخاصة بالمنشأة الأمر الذي يضر بمصلحتها.
- يؤدي الإفصاح إلى تحسين المناخ التفاوضي مع الاتحادات العمالية مما يزيد التكاليف المرتبة على المنشأة.
- عدم قدرة الفئات المختلفة لمستخدمي البيانات المالية على فهم واستعمال الكثير من المعلومات والبيانات المحاسبية يتم التي الإفصاح عنها.
- لوجود مصادر بديلة تزود متخذي القرارات بالمعلومات اللازمة بتكلفة أعلى من قيام إدارة المنشأة بنشرها في التقارير الدورية.
- عدم إلمام المؤسسة بالاحتياطات المختلفة لفئات مستخدمي البيانات المالية من معلومات، فلا ينتظر أن يكون القرار ملائما طالما تأسس على معلومات غير ملائمة ولا تتوفر فيها معايير جودة المعلومات المالية

6.3 متطلبات الإفصاح في التشريعات:

يتضمن نظام حوكمة الشركات مجموعة من المتطلبات القانونية، الإدارية والاقتصادية كمدخلات والتي تحكمها منهجيات وأساليب مختلفة وتستخدم في ذلك آليات كالمراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية التي تتفاعل فيما بينها وهذا من اجل تحقيق مخرجات أو نتائج تعمل على إدارة الشركة ومراقبتها بما يحفظ حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية.

الشكل رقم (1): نظام حوكمة الشركات



4. الإفصاح والشفافية والحوكمة:

يعتبر مبدأ الشفافية والإفصاح من أهم أعمدة الاقتصاد الحر في العصر الحديث باعتبارنا في عصر المعلومات، ويؤدي عدم توافر الشفافية إلي التأثير السلبي علي قيمة هذه المنظمات وتقليل فرص الاستثمار المتاحة لها، كما أن الحوكمة الجيدة في ظل وجود إفصاح كامل عن المعلومات المالية يعمل على خفض تكلفة رأس المال للشركة، كما تعمل الحوكمة الجيدة على جدب رؤوس الأموال سواء الأجنبية أو المحلية وتقلل من هروبها.

1.4 شفافية التقارير المحاسبية

يعد التطبيق السليم لحوكمة الشركات يشكل المدخل الفعال لتحقيق جودة التقارير المحاسبية والمعلومات الناتجة عنها، ويعتبر احد المعايير الأساسية للحوكمة من خلال إبراز دقة وموضوعية التقارير المحاسبية والالتزام بالقوانين والتشريعات، وبالتالي هناك علاقة وثيقة الصلة بين تطبيق قواعد الحوكمة والمعلومات المحاسبية في التقارير المالية، وتطبيق هذه القواعد يؤثر على درجة ومستوى الإفصاح المحاسبي، مما يؤكد على أن الإفصاح والشفافية وظاهرة الحوكمة وجهان لعملة واحدة يؤثر كل منهما بالأخر ويتأثر به، فقد أصبح الجميع اليوم يطالبون بمزيد من الإفصاح ومزيدا من الشفافية، بهدف أن تكون التقارير المالية صادقة ومعبرة عن المحتوى الحقيقي للأحداث المالية، ولضمان الجودة فيها.

2.4 لجان المراجعة والحوكمة

طرحت فكرة إنشاء لجان المراجعة (Audit Committee) بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المفترض القيام بها بكفاءة وفعالية، ولتدعيم استقلال المراجع الداخلي وحماية حيادية المراجع الخارجي، فضلا عن تحسين جودة أداة نظام الرقابة الداخلية وما يتبعه من رفع أداء عملية المراجعة، باعتبارها قناة اتصال بين الإدارة والمراجعين، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى زيادة فرص احتمال تنفيذ إدارة المنظمة للاقتراحات الملائمة التي يقدمها المراجع وما يليه من تحسين جودة الأداء المهني.

3.4 حوافز المديرين والحوكمة:

شكلت تعويضات وحوافز المدريين موضوعا ساخنا، مطروح بصورة دائمة على طاولة النقاش، كما واجه ارتفاع الأجور المديرين كثيرا من النقد في الأوساط العامة، ومن بين الأسس التي تقوم عليها ترتيبات حوكمة الشركات في وجهها الحالي تفيد بان مجلس الإدارة تفاوض بصفة واسعة في تعاملها مع المدراء التنفيذيين ولا سيما فيما يخص القرارات المتعلقة بترتيبات الأجور هؤلاء، وسعيا منهم إلى خدمة مصالح حملة الأسهم يعمد أعضاء مجلس الإدارة إلى تصميم ترتيبات التعويضات المجدية اقتصاديا التي تزود المديرين بحوافز تدفعهم إلى العمل على تعظيم قيمة رأس المال السهم.

4.4 إدارة المخاطر والحوكمة:

يمكن بيان أهمية إطار إدارة المخاطر للتحكم المؤسسي وبالعكس لكونهما وجهان لعملة واحدة ويعدان من الركائز المحورية والفاعلة للوحدة التي تحاول فرض نظام رقابة داخلية متين لكونهما يمكنان القائمين من توفير أساليب يمكن بموجبها تقديم المشورة والنصح لمجلس الإدارة، وضرورة اعتماد أنظمة وأطر حديثة تقدم الإرشاد والدعم لغرض تقييم وتعزيز نظم الرقابة الداخلية، وتحقيق الأهداف المنشودة، ومنع الاحتيال أو الفساد، وتوفير أساليب حديثة للكشف عن التزوير.

5.4 الاستقلالية والحوكمة:

تركز الحوكمة الحديثة للشركات على مبدأ الاستقلالية، ويقصد بها، استقلالية عضو مجلس إدارة الشركة، بأن لا تربطه بالشركة، أو مدرائها، علاقة تحول دون أداء عمله بالشكل المطلوب، فالاستقلالية يُنظر لها، على أنها ضمانة للتأكد من قدرة الأعضاء المستقلين على القيام، بدور الرقابة والمتابعة للإدارة التنفيذية، بما يحقق مصالح المساهمين، هذه العلاقات التي تخل بالاستقلالية قد تجعل عضو مجلس الإدارة يجامل؛ فيتغاضى عن الأخطاء، أو يخشى من الإعفاء من المنصب؛ فلا يعارض ولا يناقش بشكل فعّال. كما أن مشاركته في اتخاذ القرارات اليومية؛ تمنع استقلاليته وحياديته؛ لأنه سيكون جزءا من الإدارة التنفيذية.

6.4 الحوكمة والأداء المالي:

بدأت معظم الأسواق المالية التفكير في إلزام الشركات المقيدة في البورصة بأن تكون ملتزمة بتطبيق قواعد الحوكمة كشرط جديد من شروط القيد، فالحوكمة ليست مجرد أسلوب أخلاقي جيد يجب إتباعه، بل أن الحوكمة هي وسيلة للتأكد من دقة وحسن أداء المؤسسات المالية والمصرفية بما يؤدي إلى ضمان تحقيق الأهداف والربحية والنمو للاقتصاد بصفة عامة ولمؤسسات الأعمال بصفة خاصة.

5. خاتمة:

ترتبط الحوكمة بالإفصاح عما يتعلق بالملكية والإدارة ومنها الإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، ودورها لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها ولكن يمتد ليشمل أيضا توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها، وتتمثل أهميتها في أربعة جوانب رئيسية وهي الجانب الاقتصادي وذلك من خلال إعادة الثقة للشركة وزيادة الإصلاحات الاقتصادية ووضع أسس السوق الحرة، والجانب المحاسبي والرقابي من خلال المتابعة والرقابة لاكتشاف الانحرافات والتجاوزات وتحقيق الحيادية والنزاهة والاستقامة والجانب الاجتماعي من حيث تحقيق التوازن بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والعمل على تخفيف حدة الفقر وتعزيز حقوق الإنسان، والجانب القانوني لان التشريعات واللوائح هي الأساس لآليات وقواعد حوكمة الشركات.

ومن خلال دراستنا للموضوع توصلنا إلى النتائج التالية:

1.5 نتائج الدراسة

- أصبحت الحوكمة اليوم وسيلة متفقا عليها من طرف مختلف المهتمين بموضوع الإدارة باعتبارها الوسيلة الأكثر ضماناً للوصول إلى مستويات معتبرة من التنمية الاقتصادية؛
- تعد حوكمة الشركات نظاما يرتكز على مجموعة من القواعد والمقومات الأساسية، وتقوم على مجموعة من المبادئ التي تحدد العلاقة بين الشركة والمساهمين وأصحاب المصالح والأطراف المرتبطة بالشركة؛
- تتأثر حوكمة الشركات في كل بلد بالظروف الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية السائدة، وهذا يؤكد عدم وجود نموذج للحوكمة يمكن أن يطبق في جميع البلدان، وهذا ما دفع بالمنظمات الدولية المعنية إلى وضع مبادئ وإرشادات عامة لحوكمة الشركات بحيث يمكن لكل بلد تكييفها بما ينسجم مع ظروفه الخاصة؛
- إن استعمال مبادئ الحوكمة المتمثلة أساسا في الشفافية والإفصاح وضمان حقوق المساهمين ورفع كفاءة أداء عناصر الرقابة الداخلية يساهم في تخفيض مشكلة تضارب المصالح؛
- إن ظهور مفهوم الحوكمة الاجتماعية والبيئية جاء نتيجة للاهتمام العالمي بالبيئة والمجتمع والاتجاه نحو التنمية المستدامة، وعدم الالتزام بالمسؤوليات البيئية والاجتماعية يعتبر من أهم الأسباب التي أدت إلى فساد المؤسسات في العالم.

2.5 التوصيات والاقتراحات:

بناء على النتائج السابقة ارتأينا تقديم الاقتراحات التالية:

- يجب الأخذ بالحوكمة كمنهج أساسي لتحقيق استدامة الأنشطة الاقتصادية وبالتالي التركيز على متطلباتها من رقابة ومحاسبة ومراجعة لتحقيق ذلك؛

- يجب نشر ثقافة الحوكمة في المجتمع وذلك عن طريق وسائل الإعلام ومنظمات المجتمع المدني، فإذا ما أدرك المجتمع أن الحوكمة تمثل خط الدفاع الأول ضد أي فساد يحاول أن يسلب المجتمع ثرواته وأمواله، فانه سوف يدعم تطبيقها وإرساء قواعدها.
- كما يجب محاربة الفساد الإداري، واتخاذ خطوات جادة نحو بناء المؤسسات المستدامة باعتبارها هي الطريق السليم للوصـــول إلى الاستقرار السياسي والاجتماعي والاقتصادي؛
- ضرورة العمل على تكوين المستخدمين والمدراء في مجال الحوكمة ومن المفضل استحداث مراكز متخصصة تهتم بقضايا الحوكمة وتتولى مهمة إعداد برامج تدريبية لترسيخ أهداف ومتطلبات الحوكمة.
- يجب الأخذ بنظر الاعتبار عند تطبيق مبادئ حوكمة الشركات اثر التغيرات البيئية والاجتماعية التي تشهد تغيرات سريعة ومستمرة في جميع الجوانب الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.
- استعمال وسائل التكنولوجيا الحديثة والتحول الرقمي لتقليل حدة التفاوت في حيازة المعلومات المحاسبية بين المالكين والإدارة العليا والقضاء على مشكلة تضارب المصالح.

6. قائمة المراجع.

1.6 باللغـــــــــة العربيـــــــــــــة:

1- أبو العطا، نرمين، **حوكمة الشركات سبيل التقدم مع إلقاء الضوء على التجربة المصرية**، مجلة الإصلاح الاقتصادي، العـــدد8، 2003.

2- احمد زغدار، محمد سفير، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IFRS/IAS)** ، مجلـــة الباحث، العدد السابع، 2009– 2010، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

3- احمد زغدار، محمد سفير، **خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة**، مجلـــة الباحـــث، جامعـــة الجزائر، العدد07، 2010.

4- أسماء كردوسي، **محاضرات في حوكمة الشركات**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة 8 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 2019.

5- إلياس بن الساسي، مريم فيها خير، **قراءة نظرية لآليات حوكمة المنظمات وفق مقاربة اليفار ويليامسون**، الملتقى الدولي حـــول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائـــر، يـــومي 25 26 نـــوفمبر 2013.

6- تيسير جواد كاظم، أحمد حسين نصيف، **العلاقة بين حوكمة الشركات وإدارة مخاطر مشروع الـــ (ERM) دراسة استطلاعية لآراء عينة من الأكاديميين والمهنيين**، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد54، العراق، 2019.

7- حسام الدين غضبان، **دور حوكمة الشركات في تنشيط الأسواق المالية في الدول النامية**، مجلة التنظيم والعمـــل، العـــدد 03، جوان2012.

8- حنان حلوة رضوان، **النموذج المحاسبي المعاصر–دراسة معمقة في نظرية المحاسبة**، دار وائل للنشر والتوزيـــع، عمـــان، الأردن، 2006.

9- خضرة صديقي، **مطبوعة بيداغوجية حول حوكمة الشركات**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة طاهري محمد، بشار، الجزائر، 2016.

10- خيرة الداوي، ربيعة بن زيد، **حوكمة البنوك الإسلامية**، مداخلة ضمن الملتقي العلمي حول آليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي26-25 نوفمبر2013.

11- ريم بن عيسى، **تطبيق حوكمة المؤسسات واثرها على الأداء حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في سوق الاوراق المالية**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2012.

12- سيد عطا الله السيد، **النظريات المحاسبية**، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.

13- عزي وآخرون، **الحكم الرشيد وخوصصة المؤسسات**، مجلة العلوم الإنسانية، العدد27، 2006.

14- فيحاء عبد الله يعقوب، فيصل جدعان الغانمي، **اثر تطبيق حوكمة الشركات في مصداقية التقارير المالية وفي تحديد وعاء الضريبة**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، العدد العاشر، المجلد05، 2010، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق

15- مجدي محمد سامي، **دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 02، المجلد46، 2009، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر.

16- محمد صائب سالم، **أثر الإفصاح الاختياري في جودة الإبلاغ المالي دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد الرابع والخمسين، المجلد01، 2018، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريبت، العراق.

17- محمد مطر، وآخرون، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس والعرض والإفصاح**، دار وائل للنشر، الأردن، 2004.

18- مركز المشروعات الدولية الخاص (CIPE)، **دليل تأسيس حوكمة الشركات في الأسواق الصاعدة**، 2005.

19- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **حوكمة الشركات قضايا واتجاهات**، نشرة دورية يصدرها مركز المشروعات الدولية الخاصة، العدد13، القاهرة، 2009.

20- مصطفى حسين بسيوني، **مدى ارتباط الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وحوكمة الشركات**، بحث مقدم ضمن فعاليات المؤتمر الدولي حول مهنة المحاسبة والمراجعة والتحديات المعاصرة، الإمارات العربية المتحدة، يومي 04-05 ديسمبر 2007.

21- مطبوعات مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية في مجال حوكمة الشركات**، 2004.

22- ميخائيل اشرف حنا، **تدقيق الحسابات في إطار منظومة حوكمة الشركات**، بحوث وأوراق عمل المؤتمر العربي الأول حول التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات، القاهرة، 2005.

23- نسيمة غلاي، **فعالية حوكمة الشركات دراسة ميدانية لمؤسسات تلمسان**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2011.

24- هاني الصالح، **اجر دون أداء الوعود الخاوية–بشان تعويضات المديرين**، شركة مكتبة امتياز التوزيع، المملكة العربية السعودية، 2012.

2.6 باللغات الأجنبية

1- Charles Oman, Steven Fries et Willem Buiter, **LA Gouvernance D'entreprise dans les pays en développement, en transition et les économies émergentes**, Centre de développement de l'OCDE, Cahier de politique économique N° 23,2003.

2- David Carassus , nathalie gardes , **audit légal et gouvernance d'entreprise une lecteur théorique de le**ur **relation** , conférence internationale de l'enseignement et de la recherche en comptabilité , université de pau et des pays , Bordeaux , 29 – 30 septembre 2005.

3- Freeland. C, **Basel Committee Guidance on Corporate Governance for Banks**, paper presented to Coorporate Governance and Reform, Paving the Way to Financial Stability and Development, a conference organized by the Egyptian Banking Institute, Cairo, May 7–8, 2007.

4- Hervé Alexandre et Mathieu paquerot, **efficacité des structures de contrôle et enracinement des dirigeants, finance contrôle stratégie**, N°2 volume 3, juin 2000.

5- International finance corporate (IFC), **corporate governance, why corporate governance**, 2005.

6- **King report on corporate governance for south africa**, cliffe dekker attorneys, **2002** a partir du site: http://www.ecseonline.com consulte le: 06/05/2020.

7- Pige. B, **Enraicinement des dirigeants et Richesse des actinnaire** , Finance contrôle stratégie, vol 1, n°3, 1998.

8- **Rapport du comité sur le gouvernement d'entreprise préside par M.marc viénot, AFEP et MEDEF**, juillet1999, a partir du site : https://ecgi.global/download/file/fid/9211. consulte le : 06/05/2020.

9- Report of the committee on the financial aspects of corporate governance, first published, 01 December 1992. a partir du site : file:///C:/Users/seveur/Downloads/cadbury.pdf, consulte le : 06/05/2020.

10- Tadelis Steve, Segal Ilya, **Lectures in contractual theory**, UC Berkeley and Stanford university nores (econ 282/291), 2005.

11- The Institute Of Internal Auditors, **The Lessons That Lie Beneath**, Tone at The Tope, USA, February 2002.

Towards the development of university accounting education to improve the accounting profession in Algeria

د/ عبد المجيد خطوي د/ منير خطوي د/ عمر **بن** موسى
prof.khatoui@gmail.com mounirkhat @gmail.com aomar0608@gmail.com
جامعة غرداية جامعة غرداية المدرسة الوطنية العليا للمناجمنت

ملخص

تهدف هذه الورقة البحثية إلى عرض واقع التعليم المحاسبي في الجزائر في شقه المتعلق بالتكوين الجامعي وما مدى توافقه مع معايير التعليم المحاسبي الدولي للوقوف على أهم النقائص التي تواجه هذا التعليم، ومحاولة إبراز أهم المتطلبات الضرورية لتطوير التعليم المحاسبي المعتمد في التدريس الجامعي بهدف الارتقاء بمهنة المحاسبة في الجزائر، وقد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي لتقييم محتوى البرامج الأكاديمية المعتمدة في الجزائر وفق المعيار الثاني للتعليم المحاسبي الدولي.

وتوصلت هذه الدراسة أن نجاح التعليم المحاسبي في علاقته التكاملية مع مهنة المحاسبة لابد أن يتوفر على مجموعة من المقومات أهمها التركيز على مستوى مدخلات التعليم المحاسبي واعتماد الأساليب الحديثة في التعليم العالي، وتطوير البرامج المحاسبية لتشمل جوانب مختلفة في عملية التكوين قبل التوجه إلى سوق العمل لتقديم الخدمات المحاسبية بكل كفاءة وفاعلية.

الكلمات المفتاحية: التعليم المحاسبي، معايير التعليم المحاسبي الدولي، مهنة المحاسبة.

Abstract

This research paper aims to present the reality of accounting education in Algeria in its part related to university formation and its compatibility with international accounting education standards in order to find out the most important shortcomings facing this education, and try to highlight the most important requirements necessary for the development of accounting education accredited in university teaching in order to improve the accounting profession in Algeria. The analytical descriptive approach was adopted to evaluate the content of accredited academic programs in Algeria according to the second standard of international accounting education.

This study concluded that the success of accounting education in its complementary relationship with the accounting profession must have a set of elements, the most important of which is the focus on the level of accounting education inputs, the adoption of modern methods in higher education, and the development of accounting programs to include different aspects in the training process before heading to the labor market to provide services. accounting efficiently and effectively.

Keywords: accounting education, international accounting education standards, accounting profession.

مقدمة

إن التغيرات والتطورات السريعة والمتلاحقة في بيئة الأعمال فرضت على المؤسسات التعليمية ضرورة تطوير برامج التعليم المحاسبي التقليدية بهدف الارتقاء بها إلى مستوى يتماشى مع تلك التغيرات والتطورات بكفاءة وفاعلية وذلك من أجل تنمية وتطوير المهارات المهنية لطالب المحاسبة ورفع مستوى أداء الخريجين لذلك، حيث ينظر إلى مؤسسات التعليم العالي كأول جهة تقع عليها مسؤولية تحقيق أهداف التعليم المحاسبي، خصوصا في توفير تكوين قاعدي لطلبة المحاسبة عن طريق التعلم والتدريب، يسمح لهم بعد تخرجهم ممارسة العمل المحاسبي باقتدار، من خلال وضع هذه المؤسسات وتبنيها ومواكبتها الأساليب التعليم المبنية على الكفاءة، أي تلك التي تركز على إكساب الطالب المعارف والمهارات والقيم والأخلاق المهنية خلال فترة التعليم الجامعي، مما يمكن من تلبية احتياجات ومتطلبات الوحدات الاقتصادية المختلفة بكوادر محاسبية تمتلك مهارات مهنية تمكنهم من أداء أعمالهم المحاسبية على الوجه الصحيح.

ويحاول هذا البحث تسليط الضوء على واقع التعليم المحاسبي في شقه المتعلق بالتكوين الجامعي ومهنة المحاسبة في الجزائر وبيان الأسس والأساليب الحديثة في التعليم المحاسبي لصياغة تصور يتوافق مع المعايير الدولية للتعليم المحاسبي مما يجعل مخرجات التعليم المحاسبي تتماشى مع متطلبات سوق العمل لتعزيز مهنة المحاسبة في الجزائر والارتقاء بها.

ومما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

فيما تتمثل المتطلبات الضرورية لتطوير التعليم المحاسبي الجامعي للارتقاء بمهنة المحاسبة في الجزائر؟

1- مهنة المحاسبة في الجزائر

نستعرض في هذا العنصر واقع المهن المحاسبية في ظل القانون 10-01، إضافة شروط ممارسة المهن المحاسبية بالجزائر

1-1 واقع المهن المحاسبية في ظل قانون رقم 10-01

جاء قانون رقم 10-01 مؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 جوان سنة 2010، يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد من أجل إصلاح وترقية مهنة المحاسبة في الجزائر، كما تم اعتماد مجموعة من القواعد نذكرها كالآتي:

- إنشاء ثلاث منظمات مهنية للمحاسبة وهي: المصف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛
- ممارسة الوصاية من قبل هيئة تابعة للدولة، ممثلة في وزارة المالية على المنظمات المهنية الثلاث من خلال المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)؛
- منح اعتماد لممارسة المهنة من قبل وزارة المالية؛
- رقابة النوعية المهنية والتقنية لأعمال الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات؛
- التكفل بتكوين الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات بواسطة مؤسسة للتعليم المتخصص تحت وصاية كل من وزارة المالية ووزارة التعليم العالي والبحث العلمي؛
- التكفل بتكوين المحاسبين المعتمدين من قبل مؤسسات التكوين المهني أو من قبل مؤسسات معتمدة من قبلها؛
- منع ممارسة مهنة المحاسب من قبل مهنيين أجانب.

2-1 شروط ممارسة المهن المحاسبية بالجزائر

حددت المادة 08 من القانون 10- 01 الشروط التي يجب توافرها لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد نوجزها في التالي:

- أن يكون جزائري الجنسية؛
- أن يحوز شهادة لممارسة المهنة؛
- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية؛
- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة؛
- أن يكون معتمدا من طرف الوزير المكلف بالمالية؛
- أن يكون مسجل في المصف الوطني للخبراء المحاسبين أو في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات أو في المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وفق الشروط المنصوص عليها في القانون؛
- أن يؤدي اليمين بعد الاعتماد وقبل التسجيل في المصف الوطني أو الغرفة الوطنية أو المنظمة الوطنية أمام المجلس القضائي.

3-1 ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر:

يتمثل ممارسو مهنة المحاسبة في الجزائر في الخبير المحاسبي، محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد وفق القانون 10-01:

1-3-1 الخبير المحاسبي:

تعرف المادّة 18من القانون 10-01: الخبير المحاسبي " كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة تنظيم، فحص، تقويم 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 ممارسة وظيفة محافظ الحسابات.

يقوم الخبير المحاسب أيضا بمسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات والهيئات التي لا يربطه بها عقد عمل، وتتمثل مهام الخبير المحاسبي في ما يلي:

- تنظيم وفحص وتقويم وتحليل المحاسبة؛
- مسك ومركزة وفتح وضبط ومراقبة وتجميع محاسبة المؤسسات؛
- التدقيق المالي والمحاسبي للشركات والهيئات وهو المؤهل الوحيد للقيام بذلك؛
- تقديم استشارات للشركات والهيئات في الميدان المالي والاجتماعي والاقتصادي؛
- إعلام المتعاقدين معه بمدى تأثير التزاماتهم والتصرفات الإدارية والتسيير التي لها عالقة بمهمته.

2-3-1 محافظ الحسابات:

حيث أن المادة 22 من القانون 01/10 عرفته أنه" كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به"، وحدد القانون 10- 01 مهام محافظ الحسابات المذكورة في المواد 23،24،25، وهي كالآتي:

- 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 طرف 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 المعنية ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المحاسبية المعمول بها دون التدخل في التسيير
- بالإضافة إلى المهام السابقة يتعين على محافظ الحسابات عندما تعد الشركة أو الهيئة حسابات مدمجة أو حسابات مدعمة، أن يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدمجة والمدعمة وصورها الصحيحة، وذلك على أساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظي الحسابات لدى الفروع أو الكيانات التابعة لنفس مركز القرار.

1-3-3 المحاسب المعتمد : عرفت المادة 41 المحاسب المعتمد على أنه " المهني الذي يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته"، ولقد حددت المواد:42، 43 من القانون مهام المحاسب المعتمد في النقاط التالية:

- مسك وفتح وضبط المحاسبات والحسابات؛
- يقوم المحاسب المعتمد بعرض الكتابات المحاسبية وتطور عناصر الممتلكات الشركة أو التاجر أو الهيئة التي أسندت إليه مهمة مسك الحسابات، بناء على الوثائق والأوراق المحاسبية المقدمة إليه؛
- يمكن أن يقوم المحاسب المعتمد بإعداد جميع التصريحات الاجتماعية والإدارية والجبائية المتعلقة بالمحاسبة التي كلف بها؛
- يمكنه مساعدة زبونه لدى مختلف الإدارات المعنية؛
- يمكن للزبون أن يلتمس من المحاسب المعتمد القيام بالمهام المساعدة في إعداد الجداول المالية.

2- التعليم المحاسبي الجامعي في الجزائر

سيتم في هذا العنصر عرض واقع التعليم المحاسبي الجامعي في الجزائر، ومحاولة إجراء مقارنة بين معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني وبرنامج التعليم المحاسبي المعتمد في الجامعة الجزائرية.

2-1 واقع التعليم المحاسبي الجامعي في الجزائر

يمثل التعليم المحاسبي الجامعي نقطة الانطلاقة نحو التأهيل العلمي والعملي لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر، إذ أولى القانون رقم 10-01 المنظم للمهن المحاسبية في الجزائر أهمية بالغة للتأهيل والتعليم المحاسبي، حيث يتم تكوين الخبراء المحاسبين والمحافظين حسابات

للحصول على شهادة الخبرة المحاسبية وشهادة محافظ الحسابات عن طريق الحصول على شهادة ليسانس للترشح لامتحان الدخول التكوين المتخصص كمرحلة أولى، ومرحلة التكوين المتخصص للحصول على شهادة خبير محاسب وشهادة محافظ الحسابات كمرحلة ثانية، وهذا وفق المرسوم التنفيذي رقم 208/22 المؤرخ في 5 جوان 2022، الذي يُحدد نظام الدراسات والتكوين للحصول على شهادات التعليم العالي، وكذا القرار رقم 811 المؤرخ في 2022/07/07 الذي يحدد برنامج التعليم لنيل شهادة ليسانس في ميدان "علوم اقتصادية والتسيير وعلوم التجارية"، شعبة "علوم مالية ومحاسبة"، تخصص "محاسبة" لدى المؤسسات الجامعية بهدف الحصول على شهادة ليسانس باعتبارها شهادة مؤهلة لممارسة مهنة المحاسبة في الجزائر.

وبصدور القرارات الوزارية الأخيرة تم تقليص عدد التخصصات في شعبة "علوم مالية ومحاسبة" إلى 3 تخصصات أساسية، حيث تم استبدال تخصص "مالية المؤسسة" بـ "مالية"، وإدماج تخصصي "محاسبة ومالية" و"محاسبة وجباية" في تخصص واحد "محاسبة" واستحداث تخصص "التكنولوجيا المالية" كتخصص ثالث ضمن البرنامج الجديد.

التكوين في تخصص محاسبة موجه للطلبة الذين يودون الحصول على شهادة ليسانس تؤهلهم لممارسة مهنة المحاسبة، وهو ما يتطلب اتمام أربع سداسيات بنجاح، اثنان منها في السنة الأولى جدع مشترك لميدان العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، وسداسيان متعلقان بالسنة الثانية شعبة علوم مالية محاسبية، حيث أنه للحصول على شهادة ليسانس أكاديمي تخصص " محاسبة" لابد من النجاح في ستة سداسيات دراسية تتشكل من محاضرات وأعمال موجهة في مختلف المواد التي تدرس في هذا التخصص والتي تتكون من وحدات دراسية أساسية، ووحدات منهجية وأخرى استكشافية. وفي السداسي السادس والأخير يقوم فيه الطلبة بإعداد مذكرات التخرج في موضوع من مواضيع المحاسبة.

2-2 مقارنة برامج التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية مع معيار التعليم المحاسبي الدولي (IES02).

يوضح لنا الجدول التالي مقارنة بين معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني وبرنامج التعليم المحاسبي المعتمد في الجامعة الجزائرية لنيل شهادة ليسانس في شعبة علوم مالية ومحاسبة تخصص "محاسبة":

الجدول رقم 01 :مقارنة برامج التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية مع معيار التعليم المحاسبي الدولي (IES02)

محتوى التعليم المحاسبي للاتحاد الدولي	المستوى	المواد المتوفرة في الجامعة الجزائرية	العدد
المحاسبة المالية واعداد التقارير	السنة الأولى جدع مشترك	محاسبة عامة	02
	السنة الثانية	/	0
	السنة الثالثة	– المحاسبة المالية المعمقة – محاسبة الشركات	01 01
المجموع			**04**
المحاسبة الادارية والرقابة	السنة الأولى جدع مشترك	/	0
	السنة الثانية	محاسبة الادارية	01
	السنة الثالثة	محاسبة التكاليف	01

المالية والادارة المالية	السنة الأولى جدع مشترك	/	0
	السنة الثانية	– اقتصاد نقدي وأسواق رأس المال	01
		– المالية العامة	01
		– مالية المؤسسة	01
		– التحليل المالي	01
	السنة الثالثة	/	0
المجموع			**04**
الضرائب	السنة الأولى جدع مشترك	/	0
	السنة الثانية	/	0
	السنة الثالثة	/	0
المجموع			**0**
التدقيق والتأكيد	السنة الأولى جدع مشترك	/	0
	السنة الثانية	/	0
	السنة الثالثة	التدقيق المالي والمحاسبي	01
المجموع			01
معايير المحاسبة والتدقيق	السنة الأولى جدع مشترك	/	**0**
	السنة الثانية	معايير المحاسبة الدولية	01
	السنة الثالثة	معايير المحاسبة الدولية	01
المجموع			**02**

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معيار التعليم المحاسبي الدولي IES02 والقرار رقم 811 المؤرخ في 2022/07/07 الـــذي يحدد برنامج التعليم لنيل شهادة ليسانس في تخصص "محاسبة"

يلاحظ من الجدول أعلاه أن المواد التي تدرس في برنامج التعليم المحاسبي في مختلف الجامعات الجزائرية تتطابق بشكل عام مع محتوى برنامج التعليم المحاسبي الدولي التي نص عليها المعيار الثاني(IES02)، لكن في المقابل يلاحظ نقص في بعض المواد التي لا تدرس وفق محتوى البرامج المحاسبية المعتمدة بالجامعة الجزائرية على غرار محاسبة الضريبية، وهذا بالرغم من التعديلات الطفيفة التي مســـت برنامج التعليم لنيل شهادة ليسانس بعد صدور القرارات الوزارية الجديدة(809، 801،..) التي تحدد التكوين في شعبة علوم ماليـــة ومحاسبة وفق المرسوم التنفيذي الجديد رقم 22-208 المؤرخ في 05 جوان 2022، وعليه يجب اعادة النظر عند وضع وتصـــميم برامج التعليمية المحاسبية بإدراج المواد التعليمية المحاسبية التي تفتقر لها برنامج المعتمد في الجامعة الجزائرية والموجودة ضمن محتوى برنامج

التعليم المحاسبي الدولي، كما يلاحظ أيضا ان المواد التي تدرس يغلب عليها الجانب النظري أكثر من الجانب العملي والتطبيقي مما يحول امام اكتساب الطلبة الخبرة العلمية اللازمة والقدرة الجيدة لممارسة العمل المحاسبي بكفاءة وفعالية.

3- متطلبات تطوير التعليم المحاسبي للارتقاء بمهنة المحاسبة

من أجل نجاح التعليم المحاسبي في علاقته التكاملية مع مهنة المحاسبة لابد أن يتوفر على مجموعة من المقومات أهمها التركيز على مستوى مدخلات التعليم المحاسبي واعتماد الأساليب الحديثة في التعليم العالي، وتطوير البرامج المحاسبية لتشمل جوانب مختلفة في عملية التكوين قبل التوجه إلى سوق العمل لتقديم الخدمات المحاسبية.

3-1 سياسات القبول والدراسة في المحاسبة:

سياسات القبول والتعيين تشير إلى الإجراءات والشروط التي بموجبها يتم قبول الطلبة للالتحاق ببرامج تعليميه وكذلك الشروط والاجراءات التي بموجبها يتم تعيين اعضاء هيئه التدريس الجامعي، وبالتالي فان تحسين نوعية هذه الشروط وضبطها يمكن أن تساهم في تحسين فعالية التعليم المحاسبي من خلال جذب الطلاب من ذوي الكفاءات والقدرات العالية على التعلم من جهة، ومن جهة اخرى استقطاب اعضاء هيئة التدريس ذوي الكفاءة والذي لديهم مهارات تدريس عالية.

3-2 تحديث مناهج التعليم المحاسبي

إن تطور المحاسبة يتطلب تطوير التعليم المحاسبي خاصة فيما تعلق بالمناهج التعليم المحاسبي المعتمدة في المؤسسات الجامعية في الجزائر والعمل على تحيين هذه المناهج بما يتوافق مع معايير التعليم المحاسبي الدولي لمواكبة التغيرات التي طرأت على مهنة المحاسبة، الأمر الذي يؤدي في النهاية إلى طرح مخرجات محاسبية مهنية قادرة على مواجهة متطلبات واحتياجات العمل المحاسبي، وعليه فإن هناك ضرورة لصياغة المناهج العلمية بالشكل الذي يكفل تمكين الطالب من ممارسة التحليل والتعلم الذاتي وتناول المسائل من زوايا غير تقليدية والتفكير بحلول المشاكل بصورة منطقية، وعليه تساعد جودة مناهج التعليم المحاسبية في تنمية وتطوير المهارات المهنية للطلاب المحاسبة وبالشكل الذي يساعدهم ليصبح اعضاء فاعلين في المهنة وزيادة قدرتهم على مواجهة اي تغيرات في البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية أضف إلى ذلك المساعدة في نجاحهم في عملهم.

3-3 محتوى البرامج المحاسبية حسب معايير التعليم المحاسبي الدولية

تتولى مؤسسات التعليم العالي مسؤولية إعداد محاسبين مؤهلين يمتلكون المهارات المهنية ويتم ذلك من خلال قيام هذه المؤسسات بوضع وتبني ومواكبة أساليب التعليم المبنية على الكفاءة والفاعلية في الإعداد المهني للمحاسبين كما وقد دعت المنظمات المهنية وعلى رأسها الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى ضرورة التحرك نحو أساليب العلمية الحديثة في التعليم المحاسبي بهدف التركيز على اكتساب المتعلم القدرات والمهارات المهنية اللازمة، وقد أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ستة (06) معايير دولية تضع الاسس العالمية لتعليم المحاسبين وتنمية مهاراتهم، حيث تضمن معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني(التطوير المهني الأولي- الكفاءة المهنية) أهم المعارف التي يكتسبها طالب المحاسبة، والتي تم تصنيفها إلى: المحاسبة والتمويل والمعارف المرتبطة بها، المعارف المرتبطة بالتنظيم والأعمال، المعارف المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات، بحيث لا يقتصر دور المحاسب على استخدام نظم المعلومات ولكن ليستطيع لعب دورا هاما كجزء من فريق تقييم وتصميم إدارة نظم المعلومات.

4- أساليب التدريس

أكدت معايير التعليم المحاسبي الدولية على ضرورة التكوين الجيد للأساتذة والمدربين من خلال العمل على تطوير أساليب التعليم الحديثة وفق مقاربة الكفاءات في اعداد المهني السليم للمحاسبين والتي من خلالها يتم اكتساب المتعلم لمهارات التعلم الذاتي وادارة ذاته بعد مرحلة التخرج، مع ترك الحرية للأساتذة لتكييف أساليبهم قياسا بكفاءة هذه الاساليب ومردوديتها، وكذا تشجيع العمل التطوعي في عمليه التطوير وقد اصدر معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني الأساليب الآتية:

- استخدام الحالات الدراسية وغيرها من الوسائل لمحاكاة مواقف الممارسات العملية؛
- تشجيع العمل ضمن مجموعات؛
- مواءمة الاساليب وطرق التدريس لمسايرة التغير المستمر في بيئة العمل الذي يعمل بها المحاسب المهني؛
- انتهاج مساق يشجع الطلاب على التعلم الذاتي بعد التأهيل؛
- تشجيع الطلاب على المشاركة الفعالة في عملية التعلم؛
- استخدام طرق القياس والتقييم التي يعكس المعارف والمهارات والقيم اللازمة للمحاسب المهني.

5- البحوث المحاسبية العلمية:

تساهم البحوث المقدمة من قبل المتخصصين في المجالات المحاسبية المختلفة في تطوير التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة على حد سواء، وذلك من خلال مناقشة الأفكار والمعوقات التي يتم تحديدها ومن ثم المساهمة في إعطاء الرأي العلمي بشأنها وحلها بما يضمن تسهيل فهمها وتطبيقها من قبل الباحثين أو المحاسبين للعمل المحاسبي و لكي تكون هناك بحوث متميزة وجديرة بالاهتمام يجب أن يكون هناك مقابل مادي يشجع الباحث على القيام بإعداد وإجراء البحوث.

وفي هذا الإطار يمكن العمل على تطوير البحوث العملية في مجالات المحاسبة والتدقيق من خلال دراسة مختلف المشاكل التي تواجه المؤسسات الاقتصادية في التطبيق العملي، مع توفري التمويل اللازم وكذا مختلف المراجع والمصادر التي تسهل عمل الطالب والأستاذ خلال عملية التوجيه.

6- تبني التعليم الإلكتروني في عملية التعليم المحاسبي

أشار معيار التعليم المحاسبي الدولي الثاني حول محتوى برامج التعليم المحاسبي أن استخدام التكنولوجيا وتطوير التعليم الالكتروني يعمل على تطوير مهارات المحاسب المهني الفكرية والسلوكية من خلال تنمية مهارات التفكير الانتقادي، نظرا لما توفره أجهزة الحاسوب من الخيارات المتعددة لمختلف المشاكل المحاسبية، وتمكين المحاسب من الاستعانة بالإرشادات التي يوفرها البرنامج في الوصول لحل المشكلة.

كما أن الاستفادة من تقنيات المعلومات التي تساعد في تسهيل توصيل المادة العلمية للمساقات المحاسبية من قبل لأعضاء هيئة التدريس إلى الطلبة، من خلال الاستفادة من وسائل الاتصال بمختلف أنواعها، حيث تساعد استخدام تقنيات المعلومات في التعليم

المحاسبي في تسهيل القيام بعمليتي التعليم والتعلم، مع التأكيد على أهمية التزود بالمعرفة التقنية لكل من أعضاء هيئة التدريس والطلبة بكيفية تحديد احتياجاتهم من تلك الوسائل وكيفية تحقيق الاستفادة القصوى منها في ذلك.

خاتمة:

الواقع الذي يمر به التعليم المحاسبي الجامعي بشكل خاص في الجزائر ينعكس بالضرورة على تنظيم مهنة المحاسبة، فالتعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة هما مجالان لا يمكن الفصل بينهما، فالتعليم المحاسبي الجامعي الجيد يؤدي في النهاية إلى إخراج محاسب مؤهل أكاديميا ليقوم بدوره المهني في سوق العمل بكل كفاءة وفعالية، ولضمان إعداد محاسبين مؤهلين على المستوى الوطني وتعزيز جودة المخرجات المحاسبية يتطلب إعادة النظر في برامج التعليم المحاسبي على مستوى الجامعات الجزائرية وتقويمها بصفة دورية وذلك لمواكبة ما يستجد على مستوى مهنة المحاسبة، وهذا بالاعتماد على المناهج المتوافقة مع معايير التعليم المحاسبي الدولي لتطوير برامج التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية، وبالتالي الارتقاء بمهنة المحاسبة وتحقيق أهدافها.

النتائج:

على ضوء ما سبق في هذه الورقة، تم التوصل إلى جملة من النتائج التالية:

- عدم تناسب برامج ومناهج التعليم المحاسبي من ناحية الربط بين الجوانب الأكاديمية والعملية، وعدم مواكبتها للتطورات في تكنولوجيا المعلومات نتيجة ضعف التقييم الدوري للبرامج المحاسبية بأبعاده المختلفة؛
- اقتصار المناهج التعليم المحاسبي على الجوانب النظرية والاعتماد على الطرق التقليدية في التدريس، وكذا وجود فجوة المهارات في استخدام تكنولوجيا المعلومات؛
- مناهج التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية غير كافية لتزويد خريجي المحاسبة بالمعارف المحاسبية التي تتماشى مع احتياجات سوق العمل، فهي مناهج قديمة وتحتاج للتحديث المستمر
- لا تواكب المقررات الدراسية في مناهج التعليم المحاسبي الجامعي في الجزائر التطورات العالمية في مهنة المحاسبة وممارستها؛
- لم يتم وضع برامج التعليم المحاسبي في الجزائر بشكل يستوفي معايير التعليم المحاسبي الدولي، والتي تتعلق بثلاثة محاور تتعلق أساسا بالمعرفة المحاسبة، المعرفة المرتبطة بالتنظيم والأعمال، المعرفة المتعلقة بتكنولوجيا المعلومات؛
- تقليص عدد التخصصات في شعبة "علوم مالية ومحاسبة" إلى 3 تخصصات أساسية، حيث تم استبدال تخصص "مالية المؤسسة" بـ "مالية"، وإدماج تخصصي "محاسبة ومالية" و"محاسبة وجباية" في تخصص واحد "محاسبة"، ولكن تبقى البرامج والمواد المدرسة متشابهة لحد التداخل بين المحاسبة والمالية؛
- يتطلب نجاح التعليم المحاسبي في علاقته التكاملية مع مهنة المحاسبة لابد أن يتوفر على مجموعة من المقومات أهمها التركيز على مستوى مدخلات التعليم المحاسبي واعتماد الأساليب الحديثة في التعليم العالي، وتطوير البرامج المحاسبية لتشمل جوانب مختلفة في عملية التكوين قبل التوجه إلى سوق العمل لتقديم الخدمات المحاسبية.

التوصيات:

بناء على النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الورقة، يمكن اقتراح التوصيات التالية:

- العمل على تحيين المواد ومناهج التعليم المحاسبي وفق متطلبات معايير التعليم المحاسبي الدولي، لاسيما المعيار الثاني (IES2)، من خلال استخدام هذه المعايير الدولية كدليل مرجعي عند إعداد وتقييم برامج التعليم المحاسبي؛
- ضرورة ربط مواد وبرامج التعليم المحاسبي بواقع سوق العمل، حتى لا تتكون لدى خريجي المحاسبية فجوة بين مناهج التعليم المحاسبي وبين الواقع العملي المحلي الجزائري؛
- خلق تعاون بين الجامعات والمنظمات الأعمال وذلك بتوجيه مشاريع التخرج لطلبة المحاسبة نحو المشاكل العملية الفعلية التي تتعرض لها تلك المنظمات، وتقديم الحلول اللازمة مما يساعد خريجي المحاسبة على اكتساب مهارات البحث والتطوير؛
- صياغة مناهج التعليم المحاسبي بما يمكن الطالب من القدرة على التحليل والتعليم الذاتي، والعمل على إدخال المهارات والكفاءات المطلوبة لتلائم احتياجات مهنة المحاسبة في الجزائر؛
- ادخال التقنيات وتكنولوجيا الحديثة في مناهج التعليم المحاسبي في مختلف المراحل الجامعية، بحيث يشمل تدريب الأساتذة على استخدام تكنولوجيا المعلومات في العملية التعليمية؛
- إعادة تأهيل وتكوين الأساتذة في تخصصات المحاسبية من خلال دورات تعليمية تدريبية علمية وعملية وفق الحاجة لتطوير التعليم المحاسبي الجامعي؛ وجعله يتماشى مع التغيرات والتطورات التي تطرأ على مهنة المحاسبة بكل كفاءة وفاعلية.

المراجع:

1. محمد سعيد جوال، شرع مريم، مدى ملائمة برامج التعليم المحاسبي الجامعي لمتطلبات سوق العمل، الملتقى الدولي حول المحاسبة والمراجعة في ظل بيئة الأعمال الدولية، جامعة المسيلة، يومي 4-5 ديسمبر 2012.
2. علي عبد الحسين هاني الزاملي، التعليم المحاسبي ودوره في تطوير المهارات المهنية لخريجي قسم المحاسبة (دراسة استطلاعية لآراء عينة من أعضاء هيئة التدريس وخريجي قسم المحاسبة بجامعة القادسية)، مجلة الادارة والاقتصاد، المجلد3، العدد 12، الجامعة المستنصرة.
3. كيحلي عائشة سلمة، قمو آسية، زرقون عمر الفاروق، تقييم واقع التعليم المحاسبي في الجزائر- دراسة مقارنة بين محتوى التعليم الأكاديمي وفق معيار التعليم المحاسبي الدولي 02 ومتطلبات ممارسة مهن المحاسبة في الجزائر، مجلة إضافات اقتصادية، المجلد 06، العدد01، 2022.
4. خالد قطناني، خالد عويس، مدى ملائمة مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات العمانية لمتطلبات سوق العمل في ظل تداعيات الازمة المالية، المؤتمر العلمي الدولي السابع لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول تداعيات الازمة الاقتصادية العالمية على منظمات الاعمال، جامعة الزرقاء الخاصة، الأردن، يومي 10-11 نوفمبر 2009.
5. عبد الله بن صالح، أهمية تطوير التعليم المحاسبي في ضوء مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية ودورها في تحرير الخدمات المحاسبية في الدول العربية، أطروحة دكتوراه في علو م التسيير، جامعة الشلف،2017.

6. رنده عطية بوفارس، التعليم المحاسبي المهني الواقع وسبل التطوير، المؤتمر العلمي للتعليم المحاسبي أكاديمية دراسات العليا، طرابلس، ليبيا، يوم 31 مارس2007.

7. السقا زياد هاشم، الحمداني خليل إبراهيم، دور التعليم الإلكتروني في زيادة كفـــاءة وفاعليـــة التعليم المحاسبي، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، المجلد1، العدد2، جامعة ورقلة، 2013.

8. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010، المتعلق بمهن الخبير المحاسب، محافظ الحسابات، الخبير المحاسبي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 42، الصادر بتاريخ 11 جويلية 2010.

9. القرار رقم 811 المؤرخ في 2022/07/07 الذي يحدد برنامج التعليم لنيل شهادة ليسانس في تخصص "محاسبة"

10. المرسوم التنفيذي رقم 208/22 المؤرخ في 5 جوان 2022، الذي يُحدد نظام الدراســـات والتكوين للحصول على شهادات التعليم العالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديموقراطية الشعبية، العدد 39، الصـــادر بتاريخ 08 جوان 2022.

11. Pascal Barneto et George Gregorio, Finance, manuel et application, édition Dunod, 2eme édition, paris,2009.
12. Giodano- Spning Sophie , Lacroix Monique, Juste valeur et reporting de performance : débat conceptuels et théoriques , in revue comptabilité – contrôle-audit, décembre 2007 , paris .
13. Simon Claude J, valeur et comptabilité, in encyclopédie comptabilité, contrôle, audit, 2000, paris.
14. Sibrie Lepicier,Yann Le Tallec, Pratique des normes IAS/IFRS par la profession banque, R.B Banque édition , paris, 2005 .
15. André barbier, les répercussions du nouveau plan comptable sur l'analyse financière, revue banque , N435, 1984, paris.
16. Joel Mabudu , IFRS, et analyse financière, https://fr.scribd.com/doc/92367561/Impact-IFRS-Sur-Analyse-Fin-2, paris 2011.

الرقابة على نشاط المحافظة العقارية وأثرها على تحسين أداء التسيير والمحاسبة

– دراسة قانونية–

Activity control of land conservation and its impact on improving management and accounting performance

-legal study -

زرباني محمد مصطفى وخطوي عبد المجيد

جامعة غرداية، (الجزائر)

البريد الإلكتروني: mohamedzerbani@gmail.com

ملخص:

استندت الدراسة إلى الرقابة التي تخضع لها المحافظة العقارية، وأثرها على تحسين أداء التسيير والمحاسبة، والناجم عن تحصيل موارد مالية بواسطة الرسوم العقارية.

وقد تساءلت عن فعالية اساليب الرقابة ومدى تأثيرها على تحسين الأداء. فتوصلت الى ضرورة توحيد الجهود الرقابية والاهتمام أكثر بالرقابة الوقائية، بإنشاء هيئة عليا تنسق العمل مع الجهات الرقابية القائمة. وضبط صلاحيات الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين، وتوضيح المسئوليات لتفادي الاخلال أو التهاون في التحصيل المالي. والاهتمام بتكوين الموظفين وفق المعايير الحديثة.

الكلمات المفتاحية: الرقابة؛ المحافظة العقارية؛ الرسوم العقارية؛ التحصيل المالي؛ الاداء الاداري والمحاسبي.

Abstract:

The study was based on the control to which land conservation is subject. and its impact on the improvement of management and accounting performance, resulting from real estate rights. It questions the effectiveness of control methods and their impact on performance One of its results is the need to unify control efforts and pay more attention to Preventive control. By setting up a higher institution that coordinates with the existing supervisory authorities. and control of the powers of authorizing officers and public accountants, and Clarify responsibilities to avoid failures in budget execution or negligence in financial recovery. And Support training according to modern standards.

Key words: control; real estate registry ; real estate rights; financial recovery

مقدمة:

يكتسي موضوع "الرقابة على نشاط المحافظة العقارية وأثرها على تحسين الأداء الاداري والمحاسبي"، أهمية بالغة، خاصة من حيث أنه من جهة، يتعلق بالرقابة كأداة قانونية وقائية تهدف الى تحسين الأداء، ومن جهة أخرى كونها مرتبطة بمصلحة ادارية، لها دور أساسي في التحصيل المالي بواسطة تنفيذ قوانين المالية في مجال الرسوم العقارية، لفائدة الخزينة العمومية. ايضا، بحكم طبيعة المحافظة العقارية التي تتميز بتوفير الأمن القانوني والاستقرار للملكية العقارية بالقيد والاشهار واعداد الدفتر العقاري.

واذا أردنا التعمق أكثر والبحث في الأصول القديمة للرقابة، نجدها عند قدماء المصريين والآشوريين، لما استخدموا انظمة واساليب للرقابة على صحة الحسابات التي كانت توكل الى اشخاص يؤهلهم الملك ويشرف عليهم. وكان مراجع الحسابات يستمع الى القيود الواردة بالدفاتر للتأكد من صحتها وسلامتها من الاخطاء او التلاعب بها.

كما عرفها المسلمون عبر مختلف عصور الحضارة الاسلامية، فنجد أنهم اهتموا بتنظيم الاموال وتأسيس بيت مال المسلمين، لتسيير الموارد المالية الناتجة عن الجزية والخراج والفيء والغنائم والزكاة، وغيرها. ومنها ظهر نظام الحسبة والمحتسب الذي يراقب الأسواق، ويحث على اخراج الزكاة.

وكان الخلفاء الراشدون يمارسون الرقابة على انفسهم أولا، وعلى الولاة وعمال الدولة، كما انهم لم يخرجوا على حدود السلطات المخولة لهم في تصريف الامور وانفاق الاموال. ومنهم عمر بن الخطاب- رضي الله عنه- الذي كان قدوة لغيره في الاحساس بالمسئولية، فنظم دواوين بيت المال، وتميز بالشدة والصرامة مع الولاة في الأمصار، وكان يستكتب لهم عهد الولاية، ويحصي اموالهم عند تقليدهم المناصب وبعد عزلهم، فاذا وجد زيادة غير مشروعة يصادرها لبيت المال حرصا على مصلحة الامة. وهو أول من اصدر أوامره للولاة يمنعهم من ممارسة التجارة ما داموا عمالا للدولة، حتى لا يكونوا سبيلا للاستغلال.

ومعنى ذلك أنه فرض رقابة ادارية ومحاسبية عليهم، وهو الاجراء الذي يشبه في عصرنا الحالي صلاحيات مجلس المحاسبة وهيئات الرقابة.

اما الرقابة المعاصرة، فقد عرفت تطورا كبيرا، لحماية الاموال وضمان اعداد الميزانية العامة للدولة وحسن تنفيذها ومراقبة صرفها. وقد ساهمت التشريعات القانونية في تطويرها وتعدد مصطلحاتها، فأصبح يقصد بها "الرقابة المالية" أو "تفتيش المصالح" أو "تدقيق الحسابات" أو "التحقيقات المالية والاقتصادية"، وكلها تهدف الى تحقيق الغرض من المراقبة الادارية والمحاسبية.

كما تعددت انواعها وهيئاتها، وانقسمت الى رقابة ادارية، داخلية وخارجية، ورقابة نيابية بواسطة المجالس المحلية والوطنية، ورقابة هيئات مستقلة، الى جانب الرقابة القضائية. وقد تتطور أكثر، خاصة في ظل ظهور تكنولوجيا المعلومات والرقمنة، أين يفترض ان تتحول الى "رقابة بواسطة آليات رقمية"، للحد من ظاهرة الفساد الذي أنهك المؤسسات المالية، الادارية والاقتصادية.

وعليه، فان الدراسة البحثية تهدف الى توضيح الدور الوقائي والعملياتي للرقابة الادارية والمحاسبية على نشاط المحافظات العقارية، من أجل تحسين الأداء في مجال التسيير الاداري والمحاسبي. كما تهدف الى إبراز أهمية المحافظة العقارية ودورها في التحصيل المالي لفائدة الخزينة العمومية.

من هذا المنطلق، وبالنظر للأبعاد المتباينة التي تطرحها فكرة الرقابة ومحاولة إسقاطها على المحافظة العقارية. هل يمكن القول ان الآليات المتبعة في الرقابة على نشاط المحافظة العقارية، تعتبر فعالة وضامنة لتحسين أداء التسيير وتحصيل الرسوم العقارية، أم أنها في حاجة الى تطوير أكثر؟

وعليه، يمكن أن تتفرع عن الاشكالية المطروحة، مجموعة من التساؤلات، وهي:

- ما المقصود بالمحافظة العقارية؟
- ما هي الطبيعة القانونية للرقابة؟
- ماهي أنواع الرقابة التي تخضع لها المحافظة العقارية؟
- كيف تتم عملية الرقابة على المحافظة العقارية؟

للإجابة على ذلك، نعتمد منهجا وصفيا لضرورة الدراسة البحثية، ثم نطبق المنهج التحليلي، للوقوف على الأهداف المرجوة وتحقيق النتائج البحثية. ولهذا نتطرق أولا: الى الرقابة باعتبارها أداة قانونية وقائية قائمة بذاتها، فنحدد مفهومها، وانواعها في المنظور القانوني، والهيئات الموكلة بها. وفي المحور الثاني: نوضح الاجراءات القانونية والضوابط الرقابية التي تخضع لها المحافظة العقارية. وفي الختام نعرض اهم النتائج التي نتوصل اليها، ثم تقديم المقترحات.

المبحث الأول: الرقابة أداة قانونية وقائية قائمة بذاتها.

للتطرق الى الرقابة باعتبارها أداة قانونية وقائية، نحدد مفهومها الاساسي كمصطلح عام، فنتطرق الى تعريفها اللغوي والاصطلاحي، ثم نوضح تعريفها القانوني، بعد ذلك نرصد الرقابة وأنواعها في القانون الجزائري، وعلاقتها بالرقابة على نشاط المحافظة العقارية.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة بوجه عام.

لتحديد مفهوم عام للرقابة، نبحث في الجانب اللغوي والاصطلاحي، ثم نحدد مفهومها القانوني.

الفرع الأول: الرقابة في اللغة والاصطلاح.

الرقابة لغة، من المراقبة والملاحظة بمعنى رقبه، لاحظه – حرسه وحفظه. وجاء في المعجم الوجيز، أن الرقابة: من رقب ورقوبا ورقابة: لاحظه- ورقبه، حرسه وحفظه. والرقابة: بمعنى المراقبة: أي عمل من يراقب الكتب أو الصحف قبل نشرها. ورقبه: رقبا، ورقوبا، ورقابة: انتظره، لاحظه، حرسه، وحفظه.

والرقابة في الاصطلاح، تؤدي معنى التدقيق والضبط. والتحقق من أن الانجاز قد تم بكفاية وفق الخطط والاهداف المحددة.

كما ان هناك من يرى أن المراقبة في الاقتصاد السياسي: تعني تدخل الحكومة أو البنوك المركزية للتأشير في سعر الصرف وتسمى: رقابة الصرف.

الفرع الثاني: الرقابة في المنظور القانوني.

في الأصل تعتبر وظيفة من وظائف الادارة تقوم من خلالها بقياس وتصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكد من أهداف المنشأة والخطط الموضوعة لبلوغها قد تم تحقيقها.

كما تعرف بانها تنطوي على التحقق عما اذا كان كل شيء يحدث طبقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة، وأن غرضها هو الاشارة الى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها.

والرقابة الادارية: الغرض منها تبيان ما اذا كان العمل الاداري الذي تم ملائما او غير ملائم، وموافقا او غير موافق للقواعد المقررة.

ومراقبة الميزانية: تعني مراقبة الميزانية في الحدود المرسومة في قانون بسط الميزانية، ويقوم بها عادة ديوان المحاسبة والمجلس النيابي. وقد تكون المراقبة سابقة للتنفيذ او لاحقة له.

وبهذا المفهوم فان الرقابة على التسيير والتنفيذ المحاسبي تعتبر آلية قانونية فرضها القانون، وتتميز أيضا بكونها أداة وقائية، لأنها تهدف الى تصحيح الأخطاء وتفادي وقوعها، قبل التصديق الرسمي على العمليات المحاسبية بصفة عامة.

وبناء على ما سبق، فان الرقابة لها مفهوم واسع يتضح حسب المعيار المعتمد في عملية الرقابة وينطلق من طبيعة الأداء. فالرقابة على التسيير الاداري، غير الرقابة على التسيير المالي، ورقابة الميزانية، غير رقابة التنفيذ المحاسبي.

المطلب الثاني: الرقابة بصفة عامة والجهات المختصة بها.

تعتبر المهام المنوطة بالرقابة عملية تقنية معقدة أحيانا تنصب على التسيير الاداري ومدى احترام تطبيق القانون، وعلى التنفيذ المحاسبي والمالي ومدى احترام تنفيذ الميزانية الممنوحة. لذا وجب التمييز بين الرقابة الداخلية، التي تتم في اطار الرقابة المالية القبلية السابقة على التنفيذ التي يقصد بها كل عملية مراقبة تتم قبل خروج الاموال من الخزينة العمومية وتشمل المراقبة السلمية التي يباشرها كل رئيس على مرؤوسيه. كالمراقب المالي على النفقات الملتزم بها، والمحاسب العمومي الموقع على النفقة، الذي هو حسب القانون كل شخص يعين قانونا للقيام بعمليات تحصيل الايرادات ودفع النفقات وحراسة الاموال والسندات وحفظها وتداولها.

وقد منح القانون للمحافظ العقاري ورئيس مفتشية املاك الدولة صفة المحاسب العمومي الذي يقوم بتحصيل الرسوم العقارية والأتاوى المالية، وحفظها، وليست له صفة أمر بالصرف.

الفرع الأول: الرقابة الداخلية.

غالبا ما تتم بأسلوبين أساسيين، وهما: رقابة سابقة على تنفيذ الميزانية، ورقابة لاحقة على التسيير والتنفيذ المحاسبي. وهي لا تعني المحافظ العقاري في شيء، باعتباره محاسب عمومي وليس آمر بالصرف. وعليه، يمكن توضيح ذلك أكثر.

أولا: رقابة الخزينة العمومية على حسابات المحافظة العقارية.

وهي شبه رقابة داخلية يقوم بها أمين الخزينة العمومية بعد قيام المحاسبين العموميين، ومنهم المحافظ العقاري بعملية ايداع الأموال المحصلة لدى حسابات الخزينة العمومية والناتجة عن رسوم الاشهار العقاري وغيرها، المنصوص عليها وفق أحكام قوانين المالية، تقتطع بصفة اجبارية بعد أداء الخدمة الناتجة عن مختلف المعاملات العقارية الرامية الى انشاء أو نقل أو تعديل حقوق عينية عقارية أو أحداث حقوق اضافية على عقار. وفي هذه الحالة، يعتمد المحافظ العقاري على ثلاثة حسابات رئيسية تابعة للخزينة العمومية، وهي:

أ) حساب ميزانية الدولة:

يعتمده المحافظ العقاري باعتباره محاسب عمومي للدولة ويقوم بإيداع الاموال المحصلة نقدا وبصفة نهائية.

وينقسم هذا الحساب الى خطين اساسيين هما:

1- الخط الأول: المخصص لإيداع الاموال الناتجة عن رسوم الاشهار العقاري.

2- **الخط الثاني:** مخصص للرسوم المحصلة نتيجة خدمات المحافظة العقارية للجمهور عند استخراج وطلب الوثائق ونسخ من العقود المشهرة وتحرير شهادات عقارية سلبية. وعلى المحافظ العقاري ان يقوم بتصفية الصندوق يوميا وايداع المبلغ المحصل في الحساب، وعليه أن لا يحتفظ في الصندوق بالمبالغ التي تفوق خمسمائة (500د.ج) دينار جزائري.

وهنا دور المراقب او المفتش الذي يجب عليه التنبيه في حالة عدم تصفية الصندوق.

ب) حساب القيد المؤقت أو الانتظار.

وهو حساب خاص بالخزينة العمومية يستعمله المحافظ العقاري عند ايداع الاموال المنقولة نقدا او بواسطة الصكوك البنكية، وتبقى في الانتظار الى غاية دفعها او اتمام المعاملات الخاصة بها نهائية. بحيث يتم تحويل المبلغ المالي من القيد المؤقت الى القيد النهائي في حساب ميزانية الدولة.

ج) حساب المصاريف البريدية.

حساب مفتوح على مستوى الخزينة، يمثل مختلف الحقوق المتعلقة برسوم الحوالات البريدية الناتجة عن معاملات مع الخزينة العمومية وهذا الحساب يستعمله المحافظ العقاري في حالة تعذر الدفع المباشر مع الخزينة. ويجب على مسئول السجل العقاري تصفية حساب البريد الجاري في بداية كل شهر محاسبي.

كما يجب على المفتشين ان يقدموا توجيهات في حالة اكتشاف عدم التزام المحافظ العقاري بتصفية حسابات الخزينة المخصصة له.

ثانيا: الرقابة التي يختص بها المراقب المالي.

تندرج ضمن رقابة وزارة المالية باعتبارها مكلفة بميزانية الدولة والجباية الضريبية وتسيير اموال الدولة، لذا تم انشاء مديرية عامة للميزانية ضمن هيكلة الوزارة وعلى المستوى المحلي توجد مصلحة المراقب المالي التي تعتبر رقابته داخلية والذي من مهامه اعداد تقارير تتعلق بعمليات تنفيذ الميزانية من طرف المؤسسات والهيئات الخاضعة لتأشيرة المراقب المالي وارسالها الى الجهة المركزية العليا.

وتؤكد المادة 62 من قانون المحاسبة العمومية على خضوع تسيير الآمرين بالصرف لمراقبة وتحقيقات المؤسسات والاجهزة المؤهلة قانونا.

وبما ان المحافظ العقاري باعتباره محاسب عمومي ليست له صلاحية الآمر بالصرف، بل هو تحت سلطة هذا الأخير، فان الرقابة التي يمارسها المراقب المالي والصلاحيات المخولة له، لا يخضع لها المحافظ العقاري، باعتباره مسيرا اداريا ومحاسبيا للمحافظة العقارية.

ثالثا– رقابة محافظ الحسابات

عرف باسم مندوب الحسابات في القانون الجزائري منذ سنة 1970م كمهمة يقوم بها في مجال المحاسبة الخاصة بالمؤسسات الاقتصادية العمومية والشركات شبه عمومية. وبظهور المفتشية العامة للمالية سنة 1980م ومجلس المحاسبة، تقلص دور مندوب الحسابات. ثم أكد قانون المالية لسنة 1985م، على تعيين مندوبي حسابات لدى المؤسسات التابعة للقطاع العام ولدى الشركات التي تمتلك فيها الدولة حصة من اموالها.

وبعد الاصلاحات الاقتصادية التي عرفتها البلاد منذ دستور 1989م، جاء القانون رقم08/91، المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد الذي عرفه القانون، بأنه: كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسئوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الهيئة التي ينتدب لرقابة حساباتها.

وتجدر الاشارة الى ان محافظ الحسابات ليس من اختصاصه مراقبة المحافظات العقارية، لكن يمكن الاستعانة به عند الاقتضاء، بطلب من المفتش الذي يباشر عملية مراقبة وتفتيش للمحافظة العقارية، والذي يجب ان توافق عليه الجهة الوصية المكلفة بالتفتيش.

كما أن المحافظ العقاري، يمكنه تقديم خدمات أو معلومات عقارية يطلبها محافظ الحسابات نيابة عن شركة في مرحلة التصفية أو غيرها.

الفرع الثاني: الرقابة الخارجية على أعمال المحافظة العقارية.

الرقابة الخارجية، في الواقع، هي: رقابة بعدية او اللاحقة على التنفيذ المحاسبي للميزانية والتسيير الاداري بصفة عامة، وتختص بها الهيئات التالية:

اولا– رقابة المجلس الشعبي الوطني:

تعرف الرقابة البرلمانية بأنها: سلطة تقصي الحقائق عن اعمال السلطة التنفيذية للكشف عن عدم التنفيذ السليم للقواعد العامة في الدولة، وتقديم المسئول عن ذلك للمسائلة سواء كان الحكومة بأسرها أو أحد الوزراء. وعليه، فان البرلمان يقوم بمراقبة الميزانية على مرحلتين حسب الدستور، اذ تقدم الحكومة عرضا عن استعمال الاعتمادات المالية المخصصة لكل قطاع لإقرارها في كل سنة مالية جديدة. فيؤدي البرلمان دوره في الرقابة قبل التصويت على الميزانية. وفي هذه المرحلة يمكنه استعمال آليات الرقابة القبلية: كالاستجواب، والاسئلة الشفوية والكتابية التي توجه لأعضاء الحكومة.

ومن جانب أخر، يمكن للمجلس انشاء في اي وقت لجان تحقيق في قضايا المصلحة العامة، يمكنها الانتقال الى اي مرفق عمومي لمراقبة التسيير المالي والمحاسبي. غير ان هذا الاجراء لا يؤخذ به الا في حالة وصول تقرير من مواطنين يتضمن سوء تسيير مالي او اختلاس اموال أو تحويل عقارات ملك للدولة بطرق غير مشروعة.

أما مرحلة الرقابة البرلمانية البعدية فتتم من خلال عدة آليات، نذكر منها:

أ) قانون ضبط الميزانية

الذي يكون عادة بعد اقفال السنة المالية وتنفيذ الميزانية، بحيث تكون الحكومة ملزمة بتقديم قانون ضبط الميزانية الذي يكون مرفقا بقانون المالية للسنة اللاحقة.

ب) التقارير السنوية

التي تكون تقارير ميدانية مشفوعة بإبداء الرأي، يتلقاها المجلس الشعبي الوطني من لجان المراقبة، والمفتشية العامة للمالية، ومجلس المحاسبة، والمجالس الشعبية المحلية.

ثانيا– رقابة مجلس المحاسبة

ظهر مجلس المحاسبة منذ سنة 1976م، وتشكل رسميا كهيئة مكلفة بالرقابة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة ويرفع تقريرا سنويا الى رئاسة الجمهورية. وفي سنة 1980م، توسعت صلاحياته ليشمل بالإضافة الى مراقبة كشوفات حسابات الآمرين بالصرف والمحاسبين الى امكانية انتقال المراقبين الى عين المكان لمراقبة كل ما يتعلق بالحسابات العمومية بحيث تشمل كل العمليات المالية بما فيها الايرادات.

كما أكد دستور 1996/11/28م، على تأسيس مجلس محاسبة يكلف بالرقابة البعدية لأموال الدولة والجماعات الاقليمية والمرافق العمومية كما اعتبر هيئة قضائية وادارية. وبعد تعديل الدستور اعتبره مرة اخرى مؤسسة عليا مستقلة للرقابة على الممتلكات والأموال العمومية.

وقد جاء في المادة 61 من قانون المحاسبة العمومية ان تنفيذ الميزانيات والعمليات المالية للدولة والمجلس الدستوري والميزانيات اللاحقة ومجلس المحاسبة والمؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري، تخضع كلها لمراقبة أجهزة ومؤسسات الدولة المخول لها صراحة بذلك. وبذلك يكون من صلاحيات مجلس المحاسبة مراقبة السجل العقاري باعتباره فرع لمؤسسة عمومية ذات طابع اداري.

ثالثا– رقابة المفتشية العامة للمالية

المفتشية العامة للمالية، ظهرت سنة1980م، تحت وصاية وزارة المالية. ونتيجة التحولات الاقتصادية والسياسية التي عرفتها الجزائر مطلع التسعينيات، تم تعديل اختصاصاتها ومنحها صلاحيات رقابية واسعة. منها اعداد برنامج تفتيش سنوي يغطي كافة قطاعات الدولة فيما يتعلق بالسير المالي والمحاسبي، ومراقبة استعمال الاموال والموارد التي تسيرها مختلف القطاعات العمومية، وكل الهيئات أو الجمعيات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي التي تستفيد من مساعدة الدولة او الهيئات العمومية.

وتخضع مصلحة السجل العقاري، لرقابة المفتشية العامة للمالية وفق برنامج سنوي مسطر، او كلما اقتضت الضرورة الى ذلك حسب الحالات المصرح بها بناء على ثغرات مالية لدى المحاسبين العموميين او الآمرين بالصرف. او يفتح تحقيق في ملفات تخص عقارات تابعة للدولة بناء على شكوى من مواطنين.

وبناء على ما سبق، فان الرقابة بصفة عامة ومهما تعددت أنواعها هي نظام قانوني قائم بذاته، لأنها تتميز بكونها مبدأ نابع من الدستور، وذلك عندما حدد مؤسسات الرقابة، ونص في المادة 184، على تكليف المؤسسات الدستورية وأجهزة الرقابة بالتحقيق في مطابقة العمل التشريعي والتنظيمي للدستور وفي كيفيات استخدام الوسائل المادية والأموال العمومية وتسييرها.

رابعا– رقابة مفتشية مصالح المحاسبة.

ظهرت بموجب المرسوم التنفيذي رقم:198/95، المؤرخ في 1998/07/25م المتعلق بتحديد اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها. وهي هيئة تحت وصاية المدير العام للمحاسبة بوزارة المالية، وقد حدد المرسوم اعلاه صلاحياتها ، التي منها: التأكد من تطابق العمليات المالية والمحاسبية التي تندرج ضمن المهام التي يقوم بها المحاسبون العموميون، مع التشريعات المعمول بها.

والحقيقة ان هذه الرقابة تختص فقط في المصالح التابعة للخزينة العمومية، ولا تتجاوزها الى مصالح أخرى. باستثناء ما تقوم به في اطار تنسيق المعلومات المحاسبية مع الجهات الرقابية الاخرى. ومع المحاسبين العموميين الذين لهم حسابات خاصة بالخزينة العمومية.

المطلب الثالث: أهداف الرقابة على المحافظة العقارية.

تهدف الرقابة المفروضة على نشاطات السجل العقاري، الى تحقيق غايات محددة، نذكر منها:

– ضمان شروط التسيير الاداري والمحاسبي للسجل العقاري وتطابقها مع النصوص القانونية واللوائح التنظيمية.

– تقديم المساعدة الضرورية للمسيرين من أجل إيجاد الحلول للصعوبات التي تصادفهم أثناء القيام بمهامهم. وفي نفس الوقت السعي لتطوير تكوينهم ومعارفهم.

– تقييم نشاط السجل العقاري، وتبليغ الجهات الوصية بالنتائج لاتخاذ الاجراءات المناسبة لتطوير النشاط وتحسين مردوديته.

المبحث الثاني: اجراءات الرقابة على نشاط المحافظة العقارية.

يسير المحافظة العقارية ويمسك سجلاتها ووثائقها محافظ عقاري، بصلاحيات حددها قانون السجل العقاري لسنة 1976م، وعليه، فإن اجراءات الرقابة الادارية والمحاسبية على مختلف النشاطات التي تقع على عاتق المحافظة العقارية، تندرج ضمن الرقابة البعدية التي تقوم بها الأجهزة والهيئات العمومية المكلفة بالرقابة، ولا تتميز عنها في شيء الا من حيث الاجراء الرقابي المنصب على طبيعة النشاط العقاري الذي تختص به المحافظة العقارية. وللتوضيح أكثر، نتطرق اولا الى تعريف المحافظة العقارية، ثم الى ضوابط الرقابة والتفتيش الاداري والمحاسبي على نشاطها.

المطلب الأول: تعريف المحافظة العقارية.

نتطرق فيه الى تحديد أهم التعاريف الواردة على المحافظة العقارية، سواء في القانون أو في الفقه القانوني.

الفرع الأول: التعريف القانوني.

أن قانون السجل العقاري الجزائري الصادر عام 1975م، لم يعرف المحافظة العقارية واكتفى بالتأكيد على احداثها وعلى تسييرها من طرف محافظ عقاري.

كما أنه لم يعرف السجل العقاري الذي ينشأ على مستوى المحافظة العقارية، وأكتفى بالقول بأنه: يعد الوضعية القانونية للعقارات ويبين تداول الحقوق العينية.

وقد أكد المرسوم المنشأ للمحافظة العقارية، على ان دورها يكمن في التحديد والعمل على معرفة طرق الملكية والحقوق العينية الاخرى الموجودة على العقارات، عن طريق الاشهار العقاري.

وبالمقابل، نجد أن التشريع المصري، قدم تعريفا مختصرا للسجل العقاري، بأنه: مجموعة الصحائف التي تبين أوصاف كل عقار وتبين حالته القانونية.

أما القانون اللبناني، فقد عرفه بانه: مجمل الوثائق التي تبين فيها اوصاف كل عقار، وتعين بها حالته الشرعية، وتذكر فيها حقوقه وأعباؤه، وتورد فيها الانتقالات والتعديلات الطارئة عليه.

وبحكم الاطلاع الميداني على السجل العقاري، نلاحظ ان تعريف القانون اللبناني يعتبر اقرب وصف للسجل العقاري. الذي يخضع الى الرقابة الموضوعية. بحكم احتوائه على الوثائق والبطاقات العقارية، والتي ينتج عنها تحصيل مختلف الرسوم التي حددها قوانين المالية.

الفرع الثاني: التعريف الفقهي

من الناحية الفقهية، عرف البعض السجل العقاري مباشرة دون تعريف للمصلحة المكلفة به، بأنه: مجموعة وثائق تبين وضع العقار من الناحيتين المادية والحقوقية.

وبناء عليه، يمكن القول ان المحافظة العقارية في الشكل الظاهري، تعتبر مصلحة ذات طابع اداري تختص بشؤون المعاملات العقارية من رهون ونقل ملكيات واثبات وثائق مسح الأراضي بإعداد وتسليم دفاتر عقارية وتسليم معلومات عقارية. ويترتب عن هذا النشاط دفع مصاريف عقارية ورسوم محددة في قوانين المالية. وفي الشكل الباطني تضم السجل العقاري بكل ما يحتويه من وثائق وعقود وبطاقات ودفاتر عقارية.

المطلب الثاني: ضوابط الرقابة والتفتيش الاداري للمحافظة العقارية

ان الاختبار الحقيقي لأي عمل اداري او مراقبي يكمن فيما حققه من نتائج، ولا يمكن الوصول الى ذلك الا ببذل الجهود. كما ان تطبيق هذا الاختبار يقتضي وجود معيار لتقييم الاعمال والنتائج واتخاذ الاجراءات التصحيحية، لان احتمال الخطأ والانحراف عن الهدف وارد، بسبب التخطيط السيء والتنظيم غير المرن والتوجيه غير الفعال، فتكون وظيفة الرقابة ضرورية باعتبارها احدى وظائف الادارة التي تقوم بقياس وتصحيح أداء المرؤوسين لغرض التأكد من تحقيق الأهداف المنشأة والخطط الموضوعة لبلوغها.

وعليه، فان مهام التفتيش والرقابة على المحافظة العقارية، يمكن ان تمارس قبل التنفيذ المحاسبي وخلاله او بعده، مما يعطيها صفة وقائية وعلاجية في وقت واحد، بشرط ان تتم بطريقة منتظمة وبشكل فعال، سواء كانت وفق برنامج سنوي معد مسبقا أو حسب المستجدات والوقائع المطلوب مراقبتها وتفتيشها، التي هي عملية تتم بطريقة فجائية.

ومع ذلك تبقى الصلاحيات الممنوحة في مجال التفتيش قاصرة، لأنها ببساطة لا تعني امكانية الاطلاع على جميع المعلومات الواردة على العمليات المالية الخاصة بالإيرادات والنفقات. لذا يجري التفتيش على اساس اختيار القضايا التي يعتقد انها هامة، وكثيرا ما تتم الرقابة استنادا لمعلومات وردت من مصادر مختلفة، فتنتدب لها وحدات متنقلة للتفتيش يشرف عليها رؤساء فرق تقوم بأعمال المعاينة والمراجعة ميدانيا.

تتميز عملية الرقابة بأنظمة وتوجيهات داخلية، تفرض على المحقق القيام بمهامه في اطار تعليمات خاصة بالشكل الذي يحقق الغاية المنشودة، ويضمن الفائدة من قيام عملية المراقبة، وتنفيذ البرنامج السنوي للتفتيش. او تتم وفق برنامج استثنائي يوضع عند الضرورة، او بناء على تكاليف بمهمات خاصة للنظر في شكاوى مواطنين، تصدر عن:

- وزير المالية او المدير العام للأملاك الوطنية
- المفتش الجهوي لأملاك الدولة والحفظ العقاري

وفي هذه الحالة فان المحقق عليه ان يقدم ملاحظاته وفق التوجيهات التي حددتها مذكرة صادرة عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، كما يلي:

أ) في الجانب المتعلق بتسيير المستخدمين:

- يقوم المفتش بتقييم انضباط الأعوان من خلال مراقبة ورقة الحضور اليومي أو أية وسيلة يراها مناسبة لذلك، ومنها استدعاء جميع الموظفين وتسجيل الغائبين.
- يحق للمفتش طرح الاسئلة عليهم وسماعهم، ويعد مرتكبا لمخالفة ادارية كل موظف لا يلبي طلب المفتش لسماع شهادته. كما يحق له اثناء التفتيش ان يكلف الموظفين أو جزء منهم بالعمل خارج ساعات الدوام الرسمي، وان يطلب ايقاف الاجازات والعطل خلال مدة التفتيش.

- كما يمكن للمفتش فرض عقوبات على الموظفين الدائمين في حالة المخالفات أو محاولة وضع العراقيل أثناء مرحلة التفتيش.
- ابداء الرأي حول التأطير وهيكلة الأقسام.
- ظروف العمل داخل الهيئة المعنية.
- النظر في مسألة استفادة الموظفين من برامج التكوين والتربصات.
- النظر الى مدى الالتزام بتطبيق القوانين والتعليمات الصادرة عن الجهات الوصية.

ب) تقييم خدمات المواطنين

- الاطلاع على سجل جرد المنقولات
- ظروف استقبال المواطنين وضبط أيام الاستقبال ومدى احترامها
- معاينة سجل الملاحظات الخاص بالمواطنين

ج) جانب الاحتياطات الأمنية

- مراعاة مدى حرص المسير على توفير الاحتياطات الأمنية، كالحراسة، وجود صندوق فولاذي للأموال، جرس الانذار..

د) فحص ومعاينة وثائق السجل العقاري ومراعاة كيفيات حفظها

- مدى توفر وسائل حفظ الأرشيف.
- فحص عينات من العقود والدفاتر العقارية المشهرة.
- الاطلاع على بطاقات عقارية ومقارنتها بالعقود والدفاتر.
- الاطلاع على سجل الايداع والقيد.
- طرق تسليم المعلومات العقارية .

هذا بالإضافة الى ملاحظات اخرى قد يراها المفتش ضرورية، لتصحيح التسيير الاداري لمصلحة السجل العقاري.

المطلب الثالث: اختصاصات المفتش والتزاماته في المجال المحاسبي.

لضمان السير الحسن لعملية الرقابة والتفتيش على السجل العقاري، وفي ظل غياب قانون أساسي للمفتش، فان التعليمات الادارية وضحت للمفتش بعض الصلاحيات والاختصاصات التي يجب عليه أن لا يتجاوزها، وفي نفس الوقت تقابلها التزامات محددة، نحاول توضيحها:

الفرع الأول: الصلاحيات المحاسبية للمفتش.

يتمتع المفتش بجميع الصلاحيات اللازمة في عملية الرقابة والتفتيش، التي يقوم بها وهو لا يتلقى اية تعليمات او توجيهات في شأن سير مهمته الا من رؤسائه وتخول له مهمة التفتيش الحق في:

- يقوم بمعاينة الصندوق المحاسبي، ويبدي ملاحظاته للمحافظ العقاري، باعتباره محاسب ومسؤول عن تصفية الصندوق، وفق التعليمات والمذكرات التوجيهية.
- الاطلاع على المستندات والسجلات والوثائق المحاسبية، ويمكنه تصويرها أو نسخها لضرورة مهمة التفتيش.

- يحق له الاطلاع على الملفات التي يعتبرها المحافظ العقاري سرية، ويمكنه اخذ صور او نسخ عنها، بعد تفويض خاص من الجهة العليا الوصية على الرقابة.
- يحق للمفتش طلب معلومات ومستندات محاسبية من الادارات العمومية التي يراها مناسبة لمهمته التفتيشية. كما يمكنه طلب الاستعانة بخبير محاسب، لكن بعد موافقة رئيس ادارة التفتيش المركزية او الجهوية، وان يتولى تكليف الخبراء بنفسه وان يحدد أتعابهم عند الاقتضاء ضمن حدود الاعتمادات المخصصة في الموازنة.
- على المفتش ان يهتم بعملية تحصيل الرسوم العقارية، وعليه ان ينبه المحافظ العقاري الى تحيينها وفق ما جاء في قوانين المالية، لأن الرسوم المالية متغيرة تقريبا في كل خمس سنوات، ومن الممكن أن يغفل عن تحيينها المحافظ العقاري.
- كذلك على المفتش ان ينظر الى مدى مطابقة تحصيل الرسوم مع سجل المحاسبة. وعلى سبيل المثال: نجد بعض الحقوق المحصلة مقابل خدمات تقدمها المحافظات العقارية، تتعلق باستخراج وثائق السجل العقاري، كتسليم المعلومات العقارية لطالبها مقابل دفع رسوم ثابتة التي يمكن أن تتغير بموجب أحكام قانونية. منها ما جاء في القرار المؤرخ في 1992/01/15م، المعدل للقرار المؤرخ في 1987/03/25م، المحدد للمبلغ الواجب دفعه للخزينة عن الحقوق المحصلة، وهي:
  - في حالة تسليم معلومات في شكل وثائق تستنسخ بوسائل ميكانيكية أو بالتصوير.
  - عن كل صفحة مستنسخة من عقد منقول او منشور 20د.ج
  - عن كل صفحة مستنسخة من استمارة 20د.ج
  - عن صورة من الدفتر العقاري 100د.ج.

ومنها ايضا، أحكام المادة 305 من قانون التسجيل المعدلة بموجب أحكام المادة22 من قانون المالية لسنة2015. وكذلك رسوم الاشهار العقاري المبينة بموجب قانون المالية لسنة 2018. والمتعلقة بالعقود والقرارات القضائية والرهون وغيرها من الوثائق المودعة للإشهار. وكذلك الرسوم الثابتة الناتجة عن الاجراء الاول لمسح الاراضي.

وعليه، فان مسألة تحيين الرسوم تقتضي متابعة دقيقة ومستمرة لقوانين المالية، سواء من طرف المحاسب العمومي او من المفتش الذي يقوم بعملية الرقابة، وذلك للسهر على التطبيق الصحيح للقانون.

والملاحظ ان اهداف الرقابة والتفتيش قد توسعت واصبح من واجب المفتش القيام بانتقادات للدفاتر والسجلات، ويبدي رأيه التقني بكل حياد وموضوعية والوصول الى تحديد الأخطاء والغش.

الفرع الثاني: الالتزامات وواجب التحفظ أثناء المهمة الرقابية

فيما يتعلق بالتزامات المفتش، فإلى جانب الصلاحيات المخولة له اثناء التفتيش والرقابة، يترتب عليه واجبات وتحفظات يلتزم بها، لصيانة التحقيق والحفاظ على المصلحة العامة، منها:

- المحافظة على سرية التفتيش ولا يجوز له ان يطلع على سيره ونتائجه الا الجهات الوصية على مهمة الرقابة والتفتيش.
- يلتزم بالاتصال الفوري لمباشرة عملية التفتيش بالمسؤول الاول عن ادارة السجل العقاري المكلف بتفتيشها (المحافظة العقارية)، وفق المهمة والتاريخ المحدد، والتعريف بهويته ووظيفته وصورة عن المهمة الرسمية التي جاء من اجلها.

- لا يحق له اعطاء اي امر او توجيه للموظفين الذين يتولى التحقيق معهم حول طريقة عملهم العادي، لكن يمكنه اقتراح ما يراه مناسبا في تقريره من توجيهات مفيدة لسير العمل.
- الالتزام بتقديم تقرير مفصل عن مهمته الرقابية والتفتيشية، يوضح فيه حيثيات عملية التفتيش ومجرياتها بكل موضوعية ودقة، ويوثق في التقرير نقاط الضعف والثغرات والمخالفات المحاسبية التي لاحظها مع ابداء ملاحظاته ومقترحاته.

الفرع الثالث: مضمون تقرير المراقبة والتفتيش

يشكل تقرير التفتيش أهمية بالغة، فهو يعبر عن انتهاء عملية الرقابة والتفتيش ويعتبر وثيقة ادارية ومحاسبية لها دلالات قوية وحجية ثابتة لتصحيح الأخطاء والالتزام بالمردودية في القطاع الخاضع للرقابة. خاصة عندما يتعلق بالتحصيل المالي بواسطة الرسوم العقارية. فلا شك أن التقرير يبين الكثير من نقاط الضعف في السجل العقاري، ويدفع المحاسب العمومي المكلف بالسجل العقاري الى الانضباط والالتزام بالتوجيهات المؤكدة في التقرير. ويعمل على تصحيح المخالفات المحاسبية. مع العلم ان التقرير يرفع الى الجهات العليا المختصة بالمالية ومجلس المحاسبة للتدقيق والمتابعة.

خاتمة:

في الاخير، نستنتج ان عملية الرقابة الادارية والمحاسبية على المحافظة العقارية تؤدي دور اساسي في تحسين الاداء الوظيفي والمحاسبي، باعتبارها اقرب وسيلة قانونية الى الميدان واضمن طريقة لحماية الميزانية والمال العام من الفساد الاداري، وذلك لعدة اعتبارات، منها: مرونة الاجراءات الرقابية وكونها اجراءات وقائية تهدف الى تصحيح الأخطاء ومعالجة الصعوبات، والفعالية في تحقيق النتائج، وفي نفس الوقت تحمل صفة الردع والترهيب. ومع ذلك فإن دورها من جهة، مرهون بمدى تنفيذ نتائجها بكل حزم وصرامة واتخاذ القرارات المناسبة في حالات الأخطاء الجسيمة، خاصة تعمد عدم تصفية الصندوق الذي يمسكه المحاسب، وذلك للحد من ظاهرة الفساد التي اصبحت تعاني منها مؤسسات الدولة. ومن جهة أخرى، ضرورة توضيح مهمة المفتش وصلاحياته بقانون أساسي خاص.

وعليه، فان الرقابة على المحافظة العقارية لها نتائج ايجابية هامة، يمكن استعراضها فيما يلي:

- تساهم في الاصلاح الاداري والمحاسبي من خلال مراقبة التنظيم وتحسين سير النشاط الذي تقوم بها المحافظة العقارية.
- تتوصل الى ضبط المخالفات والتحكم فيها بوضع التدابير الاحترازية للحفاظ على المال العام من جهة، و/او احالة الاشخاص المتورطين في الفساد المالي على الجهات الادارية التأديبية او على الجهات القضائية، فتكون الاجراءات رادعة لمسؤولين اخرين.

ولمنح الفعالية والصرامة للرقابة الادارية والمحاسبية بالنسبة للمحافظة العقارية، نقترح ما يلي:

- ضرورة توحيد عمليات الرقابة في هيئة واحدة تعمل بالتنسيق مع جهات اخرى ذات الصلة، كالمفتشية العامة للمالية او توسيع صلاحيات مجلس المحاسبة وتحويله الى هيئة قضائية عليا مختصة في الرقابة والمحاسبة المالية.
- ضبط برامج تكوين متخصصة للقائمين بالعمل الرقابي تخضع الى معايير حديثة واساليب متطورة تراع فيها القيم الاخلاقية والتأهيل العلمي المناسب والخبرة المكتسبة ميدانيا.
- وضع دليل شامل للرقابة المحاسبية يحدد كيفيات واساليب العملية الرقابية في مجال المحاسبة وكيفية اعداد التقارير

- ضبط النصوص القانونية المتعلقة بعمليات الرقابة المحاسبية والتفتيش المالي بشكل يضمن نوع من التقييد في صلاحيات الآمرين بالصرف اتجاه تعاملهم مع ميزانية الدولة أو المحاسبين العموميين اتجاه تحصيلهم للأموال العامة او المحاسبين المهنيين، وتوضيح مسئولياتهم في حالات الاخلال او التلاعب بالميزانية الموضوعة تحت تصرفهم، او حالات التهاون والاهمال لعمليات التحصيل المالي.
- التأكيد على وضع قانون أساسي للمفتش يتضمن صلاحياته والتزاماته وكيفيات القيام بالمهام المكلف بها.
- ضرورة تعميق البحوث في مجال الرقابة المحاسبية وقوانين المالية، لتوضيح الكثير من المسائل وتسهيل التعامل معها وتوفيرها للمتعاملين والمحافظين العقاريين وغيرهم.

قائمة المصادر والمراجع:

اولا: الكتب

1- ابراهيم مدكور: المعجم الوجيز، مجمع اللغة العربية، دون بيانات نشر.

2- ابراهيم النجار واخرون: القاموس القانوني- فرنسي- عربي، مكتبة لبنان، 1983م، بيروت.

3- بن داود ابراهيم: الرقابة المالية على النفقات العامة، دار الكتاب الحديث، طبعة2009م.

4- محمد التهامي طواهر ومسعود صديقي: المراجعة والتدقيق، 2003م، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

5- ر. تركي وم. كبابي: القاموس القانوني، المؤسسة الوطنية للكتاب، ط/4، 1986،الجزائر.

6- سهيل حسيب سماحة: معجمي الحي، مكتبة سمير، ط/1، 1984

7- جميل احمد توفيق: مذكرات في ادارة الاعمال، دار الجامعات المصرية، 1975م.

8- مولود ديدان و اخرون : ابحاث في الاصلاح المالي، دار بلقيس، الجزائر.

9- حسن عواضة: المالية العامة- دراسة مقارنة – دار النهضة العربية ، ط/3، 1973م، بيروت ،لبنان.

10- حسين عبد اللطيف حمدان: نظام السجل العقاري، ط/1، منشورات الحلبي الحقوقية، 2005م، بيروت.

11- مصطفى احمد أبو عمرو: الموجز في شرح نظام السجل العقاري، ط/1، منشورات الحلبي الحقوقية، 2010، بيروت.

12- جورج شدراوي: الوجيز في التحديد والتحرير والسجل العقاري، المؤسسة الحديثة للكتاب، 2005م، بيروت.

13- عباس عمار: الرقابة البرلمانية على عمل الحكومة في النظام الدستوري الجزائري، دار الخلدونية، 2006م، الجزائر.

14- عبد الغني بسيوني عبد الله: نظرية الدولة في الاسلام، الدار الجامعية، طبعة 1986م، بيروت.

15- عبد الرؤوف جابر: الرقابة المالية والمراقب المالي من الناحية النظرية، دار النهضة العربية، 2004، بيروت.

16- صابر عبد الرحمان طعيمة: الاسلام والتقدم الاجتماعي، منشورات المكتبة العصرية، ط/2، 1973م.

17- سعدي أبو جيب: القاموس الفقهي – لغة واصطلاحا، دار الفكر، ط/2، 1988م، دمشق، سورية.

18- سعيد بن عيسى: الجباية، شيه الجباية، الجمارك، أملاك الدولة- الوعاء والتعريفة- ط/1، مارس 2003م، دون دار نشر.

19- رفعت السيد العوضي: موسوعة الاقتصاد الاسلامي، م/1، دار السلام، ط/1، 1420هـ/2009م، القاهرة.

ثانيا: النصوص القانونية

1- دستور 1976م

2- دستور1996/11/28م، المعدل والمتمم

3- الأمر رقم 74/75، مؤرخ في1975/11/12م، يتعلق بالمسح العام للأراضي وتأسيس السجل العقاري.

4- القانون رقم01/80المؤرخ في1980/1/12م، المعدل والمتمم للأمر:97/76المؤرخ في: 1976/11/22م

5- الامر:97/76المؤرخ في: 1976/11/22م، المتعلق بمجلس المحاسبة

6- القانون العضوي رقم02/99 مؤرخ في1999/3/8م، المحدد لتنظيم المجلس الشعبي الوطني ومجلس الامة

7- قانون المالية لسنة 1985م .

8- القانون 21/90، المؤرخ في 1990/08/15م، المتعلق بالمحاسبة العمومية

9- قانون المالية لسنة 2015م، جريدة رسمية عدد2014/78

10- قانون المالية لسنة 2018م، جريدة رسمية عدد 2017/76

11- مرسوم تنفيذي رقم78/92المؤرخ في1992/2/22م، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية. المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم272/08المؤرخ في2008/9/9م.

12- مرسوم تنفيذي رقم:414/92 مؤرخ في:1992/11/14م، المتعلق بالرقابة السابقة للنفقات العمومية، المعدل والمتمم بالمرسوم التنفيذي رقم:374/09 المؤرخ في:2009/11/16م

13- مرسوم تنفيذي رقم:173/70 مؤرخ في:1970/11/16م يتعلق بمهام وواجبات مندوب الحسابات.

14- المرسوم التنفيذي رقم 311/91، مؤرخ في 1991/9/7م، يتعلق بتعيين المحاسبين العموميين واعتمادهم

15- المرسوم التنفيذي رقم:198/95، المؤرخ في 1998/07/25م المتعلق بتحديد اختصاصات مفتشية مصالح المحاسبة وتنظيمها، ج ر عدد 1998/42.

ثالثا: مذكرات وتعليمات مصلحية

أ) باللغة العربية

1- تعليمة صادرة عن المديرية العامة لأملاك الوطنية تحت رقم2625 و المؤرخة في 1988/6/4م. والتعليمة رقم 1626 المؤرخة في 1993/4/1، المتعلقتين بالمحاسبة العمومية الخاصة بأملاك الدولة و الحفظ العقاري.

2- تعليمة مركزية رقم:6118 المؤرخة في :1992/12/14

3- مذكرة مركزية رقم 5570 مؤرخة في 1997/12/13م، صادرة عن المديرية العامة للأملاك الوطنية، الجزائر.

ب) باللغة الأجنبية

1- Ministère de l’économie :Guide pratique pour la vérification des services , juillet ,1991, Alger.

الدين إسماعيل/ أستاذ مؤقت – جامعة غرداية

جعني أمينة/ أستاذة مؤقته – جامعة غرداية

بن ساحة علي / أستاذ – جامعة غرداية

ملخص: يهدف هذا البحث إلى التعرف على المفاهيم والممارسات الحديثة لأخلاقيات المهنة هذا المفهوم الذي تزايد الاهتمام والعمل به من خلال تطور وتنفيذ أفكار التي تمثل حلولا للقضايا الاجتماعية والثقافية والبيئية السائدة في المنظمات وفي المجتمع حيث أن الحجم الكبير والمتزايد للمشاكل المنظمات جعل الاهتمام بالأخلاقيات المهنة مطلبا ضروريا لتحقيق العدالة بين الموظفين وتحسين صورة المنظمة في المجتمع، وأصبحت المنظمات تحرص على نشر الوعي للأفراد من خلال وضع لوائح القوانين وإرشادات أخلاقية في مداخل المنظمات والحرص على تنقيدها.

ولعل أهم ما برز في الأونة الأخيرة من أفكار وحلول في هذا المجال هو ميثاق الأخلاق الذي يتجدد كل مرة جراء المشاكل التي تحصل في المنظمات ومن هنا أصبحت هذه الأخيرة تسهر على تطبق ميثاق لما له من حلول فعالة لمشاكلها وتتسابق على حصول على علامة الأيزو في الأخلاق.

الكلمات المفتاحية: أخلاق، مهنة، أخلاقيات مهنة، ميثاق أخلاق، لوائح قانونية.

Abstract:

This research aims to identify modern concepts and practices of professional ethics. This concept has increased interest and action through the development and implementation of ideas that represent solutions to social, cultural and environmental issues prevailing in organizations as well as in society, since the large and increasing volume of organizational problems has made interest in professional ethics a necessary requirement to achieve justice between employees and improving the image of the organization in society, and organizations are keen to spread awareness to individuals by setting regulations and ethical guidelines at the entrances of organizations and ensuring that they are reviewed.

Perhaps the most important ideas and solutions that have emerged recently in this field is the Code of Ethics, which is renewed every time as a result of updated problems that occurs in organizations.

Keywords: ethics, profession, professional ethics, code of ethics, legal regulations

مقدمة:

أصبح موضوع أخلاقيات المهنة من المواضيع التي تحظى باهتمام متزايد خلال السنوات الأخيرة نظرا لعدة أسباب، منها تزايد الفضائح الأخلاقية والنقد الموجه لإدارات والمعايير التي تعتمدها لا تنتمي إلى ميثاق الأخلاق.

حيث أن تنمية الالتزام بالمثل والقيم الأخلاقية والسلوكيات الإيجابية تعتبر في المقام الأول والتي توصل الجميع نحو تحسين الأداء ورفاهية المجتمع بالأخير.

كما أن أخلاقيات المهنة تتمثل في التزام الموظف بواجباته الوظيفية كما يحددها القانون، حيث يعتبر الموظف مقيد بالقواعد المهنية وتعليماتها ومن أهم الصفات التي يتحلا بها الموظف، نظرا لظهور بعض المظاهر السلبية داخل المنظمات والتجاوزات الأخلاقية كالرشوة، المحسوبية والحصول على أعمال بطرق غير شرعية كما أصبحت المنظمات تولي أهمية كبيرة بالجانب المادي على حساب الجانب الأخلاقي، وطموحها إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح، ولهذا اصبح من الضروري على المنظمات تبني ميثاق الأخلاق، وهذا من أجل ضبط السلوكيات المهنية وتجنب حدوث الصراعات المهنية والذي يؤدي إلى تحقيق الأهداف المرجوة.

- **الإشكالية:** تلعب الأخلاقيات المهنة دورا أساسيا في المنظمات إذ تعد من أهم الجوانب التي يجب التركيز عليها من قبل الرؤساء إذ تقوم بضبط سلوكيات الموظفين داخل المنظمة وتعتبر حلا لتجنب الصراعات المهنية، كما تم رصد بعض المنظمات تصارع من أجل البقاء والاستمرار من خلال التركيز على الجانب المادي دون الالتفات إلى الجانب الأخلاقي للمهنة ومن هذا المنطلق سأحاول من خلال هذه الدراسة تسليط الضوء على أخلاقيات المهنة.

ومما سبق نطرح الإشكالية التالية: **ما دور أخلاقيات المهنة في فاعلية منظمات الأعمال؟**

وينبثق من الأشكل مجموعة من الأسئلة تتمثل في التالي:

- **أسئلة الدراسة:** من خلال العرض السابق للمشكلة البحثية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي أخلاقيات وأخلاقيات المهنة؟
- وما هي أهمية أخلاقيات المهنة للموظف والمنظمة والمجتمع؟
- ما اهم التحديات والعراقيل التي تعرفها المنظمة لتبني ميثاق أخلاقيات المهنة؟

- **الأهداف البحثية:** فقد تمثلت في:

- بناء إطار نظري مناسب يسلط الضوء على مفردات بحثنا الأساسية وذلك من خلال القيام بعرض نظري لمتغير الدراسة وهي: أخلاقيات المهنة، أهميتها، وأهدافها ومبادئ التي ترتكز عليها...الخ.
- محاولة التعرف على أخلاقيات المهنة والدور الذي تلعبه في المنظمة وما يترتب عليها.
- التعرف على اهم المعوقات والتحديات التي تعرفها المنظمة التي تسعى لتطبيق ميثاق أخلاقيات المهنة.
- بالإضافة إلى تقديم وصياغة مجموعة من التوصيات في ضوء نتائج هذه الدراسة.

- **المنهج المعتمد:** حسب ضرورة البحث وما يقتضه، تم الاعتماد في معالجة إشكالية البحث على المنهج الوصفي في عرض الجانب النظري للدراسة بحيث تم ذلك من خلال اعتماد أسلوب المسح المكتبي لعرض بعض المفاهيم النظرية لمتغير البحث من خلال اعتمادنا على الكتب والدوريات والمراجع المتخصصة.
- **مبررات الدراسة:** تتزايد أهمية القضايا الاقتصادية والاجتماعية على الرغم من المجهودات المبذولة من طرف الدول والحكومات لتطبيق ميثاق أخلاقيات المهنة في المنظمات والمنافسة النزيهة بينها وما ينتج عنه من حماية لحقوق أطراف المتنافسة والمتعاملين وتقديم حلول مبتكرة للصراعات المهنية والمشاكل الاجتماعية الراهنة التي تحقق الرفاهية والتنمية المستدامة لاحقا.

أولا: الأخلاق:

أ) **لغة:** الخلق في اللغة السجية والمروءة والطبع والدين.

تعريف الأخلاق في القاموس (Webster) على أنها كل ما يتعلق بالخلق والسلوك من وجهة النظر الخطأ والصواب.

ب)اصطلاحا: مجموعة القيم والمعايير التي يعتمدها أفراد المجتمع في التمييز بين ما هو جيد أو ما هو سيء وبين ما هو صواب وما هو خاطئ، ادن مفهوم الخطأ والصواب في السلوك.

ومن ناحية أخرى فان كلمة الأخلاق تعني مجموعة معايير أو مستويات السلوك يجمع مجتمع على أنها مقبولة وبالتالي فان أي تصرف من الفرد أو جماعة خارج نطاق هذه المعايير يعتبر تصرف غير أخلاقي.

ومنه نستنتج أن الأخلاق هي تلك القيم المستمدة من الدين الحنيف ومن عادات وتقاليد المجتمع الذي نعيش فيه.

ثانيا: المهنة لغة واصطلاحاً.

أ)المهنة: لغةً: الحِذْق بالخدمة والعمل ونحوه.

ب) اصطلاحً: هي مجموعة من الأعمال تتطلب مهارات معينة يؤديها الفرد من خلال ممارسات تدريبيه،" **النشاط الحياتي الذي يتخذه المرء وسيلة لكسب معاشه وإعالة أهله".**

هي مجموعة من الأعمال ذات الواجبات والمهمات المختلفة، يمارس الأفراد خلالها أدواراً محددة لهم وفق أهداف مرسومة يعملون من أجل تحقيقها، ويلتزمون أثناء ذلك بمجموعة من القواعد الأخلاقية تحكم سلوكهم المهني عندما يمارسون تلك المهنة.

ومن التعاريف السابقة يمكن القول بأن المهنة هي مجموعة من الأعمال والمهام التي يقوم بها الفرد وفق أهداف محدد ومرسومة مسبقا.

ثالثا: مفهوم أخلاقيات المهنة وأهميتها:

إن المؤسسات في مختلف دول العالم وشركات الكبرى ومتعددة الجنسيات على اختلاف نشاطاتها وأشكالها وبيئة عملها تركز جهدها لكي تطوير السلوك الأخلاقي والمهني لدى موظفيها كأدوات لتقليص من الظواهر السلبية والمعضلات الأخلاقية، وبذلك يتم تعزز أخلاقيات المهنة في العمل وإيجاد مدونات أخلاقية يرجع إليها في حالة الاختلاف عن الجوانب السلوكية والأخلاقية في العمل.

إن المقصود بالمهنة عمل يشغله الفرد بعد تلقيه دراسة نظرية كثيفة وتدريبات عملية طويلة أما المقصود بأخلاقيات المهنة فهي المبادئ والمعايير التي تعتبر أساسا لسلوك أفراد المهنة المستحب والتي يتعمدون بالتزامها، كما أنها أحد مقومات المهنة سواء في استقلالها المهني أو في تنظيم سلوك أعضائها المهني في الممارسة، ويفترض أن تكون المسؤولية الأخلاقية للمهنة مستوعبة للمسؤولية القانونية وتتجاوز ذلك حيث أن الموظف لا يلتزم فقط بالمسؤولية القانونية للمهنة، بل بالمسؤولية الأخلاقية لها.

كما تعرف أيضا:

- "

تلك القيم والمعايير الأخلاقية التي تستند لها المؤسسة لغرض التمييز بين ما هو صحيح وما هو خطأ في المواقف المختلفة لأنه ببساطة تؤثر في توجه وصناعة واتخاذ القرارات من خلال تمكين المديرين من التفرقة بين الصحيح والجيد وما هو خاطئ وسيء في "الأعمال".

- "مجموعة الصفات الحسنة التي لابد من توافرها في صاحب المهنة ليؤدي عمله على الوجه "الأمثل".

- و

يمكن تعريفها بانها: «**بأنها اتجاه الإدارة وتصرفها اتجاه موظفيها وزبائنها والمساهمين المجتمع عامة وقوانين الدولة ذات العلاقة بتنظيم عمل المؤسسات**".

كما عرفت: "**وهي مجموعة من المعايير والمبادئ التي تهيمن على السلوك الإداري والمتعلقة بما هو صحيح أو ما هو خطأ**".

نظرا لتعدد تعاريف أخلاقيات المهنة وتشعبها حسب اختلاف مجالاتها وزاوية النظر اليها من قبل الباحثين يمكن إعطاء تعريف خاص بنا كالآتي: هي مجموعة من القيم والمبادئ والمعايير التي تحكم وتسير سلوك الأفراد داخل المؤسسة والتي تشير إلى ما هو صحيح وما هو خطأ وتوجههم إلى تحقيق الأهداف المسطرة والتي يتم من خلالها الحكم على قرارات المديرين بصحة أو الخطأ.

ثانيا: أهمية أخلاقيات المهنة

يعود سياق ظهور مفهوم أخلاقيات المهنة إلى مرحلة زيادة وعي المجتمعات والمستهلكين ومستواهم الثقافي، رغم ارتباط الأخلاق والمعاملة الحسنة بالجذور الدينية وخاصة الإسلام، الذي يحث على حسن الأخلاق واحترام الغير، حتى مع اختلاف العقيدة أو الجنس أو اللون... وحرم التعرض للأخرين في أنفسهم أو أملاكهم أو شرفيهم...الخ.

إضافة إلى ارتفاع مستوى الوعي الاجتماعي نتيجة التطور التكنولوجي والفكري، فقد لعبت المنافسة الاقتصادية الحاسمة بين الشركات والمؤسسات على استقطاب الجماهير نحو سلعها أو خدماتها، دورا كبير في زيادة الاهتمام بأخلاقيات المهنة.

وعليه فان تطبيق مبادئ أخلاقيات المهنة نتيجة التزام الجميع مسؤولين وموظفين وزبائن بأخلاقيات المهنة أو العمل، لها نتائج إجابيه وأهمية كبيرة تتمثل أهميتها فيما يلي:

بالنسبة للموظفين:

- تح

قيق العدالة بين جميع أفراد المنظمة وتكافؤ الفرص كل حسب قدراته؛

- ت

وفير جو الملائم للعمل والعلاقات الاجتماعية المهنية؛

- ت

رسيخ روح الانتماء والولاء لديهم نحو المنظمة؛

- تح

كم في مظاهر الصراع والتراعات المهنية في المنظمة؛

بالنسبة للمنظمة:

- تح

سين سمعة وصورة المنظمة ودرجة قبولها في المجتمع والسوق؛

- م

نح المهن والوظائف لأفضل وأكفأ الأفراد؛

- إ

تاحة الفرصة للجميع بالتقدم والأبداع الإداري والمهني؛

- ت

قويم وتصحيح الأخطاء المهنية؛

- ح

صول المنظمة الملتزمة بأخلاقيات المهنة على شهادات أيزو؛

- أ

ن المؤسسة قد تتكلف الكثير نتيجة تجاهلها الالتزام بالمعايير الأخلاقية وبالتالي يأتي التصرف الأخلاقي ليضع المؤسسة في مواجهـــة الكثير من الدعاوي القضائية وغيرها؛

- تج

اهل الأخلاق في المهنة يؤدي إلى ردود فعل على المؤسسة من لأطراف الأخرى التي سوف تكون سلبية بالتأكيد والتي تؤدي إلى وقوع أضرار على المؤسسة;

بالنسبة للمجتمع:

- أ

حداث تنمية اقتصادية واجتماعية وإظهار أثارها على كل فئات المجتمع؛

- ز

يادة تقه المواطنين في المنظمات؛

- ا

نتشار القيم والمبادئ الأخلاقية وتكريسها في مختلف ميادين؛

- ت

وطيد أواصر العلاقات الأسرية والاجتماعية؛

ويرى الباحث أن أهمية أخلاقيات المهنة تكمن فيما يلي:

- أ

ن تبني ميثاق أخلاقيات في المنظمة يحقق لها ما تطمح اليه؛

- س

يادة الجو الأخوي بين الموظفين جراء المساواة بينهم؛

- تح

قيق المنظمة لأهدافها نتيجة تحسين الأداء الموظفين؛

- ز

يادة الرضا والولاء الموظفين لظمأن حقوقهم؛

- ج

دب الموظفين الأكفاء نتيجة معاملة المنظمة؛

رابعا: أهداف أخلاقيات المهنة وتتمثل في:

- ض

بط السلوك المهني الشخصي الذي يجب أن يتحلى به المؤتمنون على مصالح الدولة;

- ف

هم الواجبات المهنية والتذكير بنظام الجزأة الإيجابية والسلبية كوسيلة من الوسائل الناجحة لتفادي بعض المظاهر السلوكية المحظورة;

- ض

مان التوازن بين الأحكام الأخلاقية وضرورة المحافظة على حريات وحقوق الموظفين;

- إ

زالة الطابع التسلطي الذي يمكن أن تتصف به إدارة ما;

ويرى الباحث أن أهداف تكمن في:

- تح

ديد المهام الوظيفية للموظف وطريقة العمل؛

- مح

اربة الفساد الإداري وتفشي المحسوبية؛

- ت

رسيخ العدالة في المنظمة؛

- ك

سب تقه المجتمع ونظرته تجاه المنظمة؛

خامسا: مبادئ أخلاقيات المهنة

إن الالتزام بالأخلاق في المؤسسات عند توظيف موظفين أو مشرفين أو مدراء جدد ضرورة ملحة ومن المتطلبات الأساسية والضرورية لسير الحسن ولتجنب الأخطاء يتطلب أن تكون وفق مبادئ معينة والتي تضمن:

- و

ضع مدونات أخلاقية وتطويرها المستمر والاطلاع عليها من أجل الالتزام بالمنافسة الشريفة ولالتزام الأخلاقي;

- إ

دراك ومقاومة الحساسيات في محيط العمل وتجاوزه;

- س

رعة حل الخلافات في العمل من قبل المسؤولين;

- ال

تزام المؤسسات بشفافية وإطلاع الزبون على الأضرار ومخاطر الناجمة عن سلعتها;

- ت

فضيل المصلحة العامة على المصلحة الخاصة وتقييم الجهد المبذول من قبل الموظفين;

- ا

لالتزام بالمعايير الأخلاقية في التعامل مع الموظفين والمشرفين والمدراء;

- ال

تطلع دائما للأفضل وإرساء معايير عالية في الإنتاج وإظهار المخاطر الناجمة على نشاط المؤسسة في المجتمع;

- ت

كوين كوادر قيادية تكون قدوة في الانضباط من خلال تنظيم جداول العمل والتعاون وتشاور بين الزملاء;

- ت

شجيع روح الفريق في المؤسسة لتقليل الجهد والتعب والملل في العمل;

وهناك من يرى أن مبادئ أخلاقيات المهنة تكمن في:

- ا

لكفاءة: أي الجدارة والاستحقاق، وهو القدرة على القيام بالوظيفة وتنفيذ مهامها وتحقيق أهدافها بكل فعالية ونجاعة.

- ا

لالتزام: وهو الاستقامة وتطبيق أو احترام الواجبات الوظيفية، من وقت الدخول والخروج، والحفاظ على الممتلكات، والأموال، وأسرار الوظيفة، واثقان العمل وجودته...الخ.

- ح

سن المعاملة: سواء مع الرؤساء أو المرؤوسين أو المراجعين، أي تحقيق احترام الجميع أو عدم السخرية أو الانتهازية أو التعسف والظلم والتكبر.

– ء

دم إساءة استخدام المنصب: أي عدم استغلال النفود والسلطة لتحقيق أغراض شخصية، وعدم استعمال ممتلكات المهنية لأغراض خاصة لتبادل منافع خارج القانون.

– ا

لموضوعية وعدم التحيز: أي المساواة في التعامل المهني مع الزملاء أو المرؤوسين أو المراجعين وعدم التحيز حسب الانتماء السياسي أو الجهوي أو الطائفي.

– تح

مل المسؤولية: أي عدم الهروب من تحمل تبعات الأخطاء المهنية سواء المقصودة أو غير المقصودة، حتى يحافظ الموظف أو المسؤول على مصداقيته أمام الجمهور.

– ا

لتخلق بالآداب العامة: أي أن تكون تصرفات الموظف وسلوكياته مهذبة وإنسانية وتحترم عادات وتقاليد وخصوصيات الأخرين وقيم المجتمع الذي يعمل فيه.

سادسا: مصادر أخلاقيات المهنة.

أ) **المصدر الديني**: تعد الأديان السماوية أهم مصدر من مصادر الأخلاقيات، وقد أكدت السنة النبوية الشريفة وفصلت ما ورد في القرآن الكريم.

وروي عنه صلى الله عليه وسلم أنه قال "**علموا ولا تعنفوا، فإن المعلم خير من المعنف**". وقال "**علموا وأرفقوا ويسروا ولا تعسروا وبشروا ولا تنفروا** ".

ب)

الثقافة العربية الإسلامية: كان موضوع أخلاقيات مهنة التعليم من الموضوعات الرئيسة التي تناولها العرب والمسلمون بالدراسة وسبقوا فيها غيرهم، وكانوا أول من أدركوا في كتبهم أهمية المبادئ والأسس الأخلاقية التي تقوم عليها المهنة.

ج) ا

لتشريعات والقوانين والأنظمة: تعد التشريعات والقوانين والأنظمة المعمول بها من المصادر الأخلاقية، فهي تحدد للموظف الواجبات الأساسية المطلوب إليه التقيد بها وتنفيذها، ويقصد بالتشريعات دستور الدولة، وجميع القوانين الصادرة سواء من السلطة التنفيذية أو التشريعية المنبثقة عنه.

د) ا

لعائلة: حيث تمثل الأساس الذي يخرج منه الفرد والمصدر الأكبر الذي يأخذ منه صفاته والشخصية والأخلاقية وتعد العائلة المصدر

للأخلاق والنواة الأولى لبناء السلوك لدى الفرد ولهذا ركزت الأديان والمجتمعات الحضارية على بناء العائلة وأكدت على البنـــاء السليم وتماسكها لأن الفرد يبدأ اكتساب سلوكه من هدا المصدر.

ه) إ

علام الدولة والصحافة: تعتبر الصحافة مرات المجتمع ويرى البعض بأنها الأداة التي تنقل الحقيقة وتمتاز بالحياد وهي أدوات واسعة الانتشار وكبيرة التأثير، فإذا لم تكن هده الصحافة حرة وصادقة ومهنية فإن بعدا واحدا سيطغى عليها وتصبح بتالي ذات تـــأثير سلبي كبير على المجتمع.

و) ا

لعادات والتقاليد والقيم: يعتبر المجتمع الذي يعيش فيه الفرد ويتعامل معه في علاقات متشابكة ومتداخلة مصدراً مهماً من المصادر التي تؤثر في أخلاقيات المهنة للأفراد الذين يتعاملون ويتعايشون في هذا المجتمع سواءً على مستوى علاقة الموظف بالمجتمع المحلي أم على مستوى علاقته مع زملائه داخل المؤسسة، أما إذا كان أستاذا فسوف تؤثر على علاقته مع الطلبة.

ز) ج

اعات الضغط: إن جماعات الضغطة بجميع أشكالها وأنواعها من المصادر المهمة في تكوين السلوك داخل المؤسسة نتيجـــة لتـــأثر الموظفين والعمال بها، وتمتعه بأخلاقيات معينة تجاه الإشكالات والقضايا المطروحة يؤثر سلبا أو أيجابا على هده القضايا.

ح) ا

لخبرة المهنية المتراكمة والضمير الإنساني: فلخبرات التي يملكها الأفراد داخل المؤسسة تعتبر مصدرا مهما لتكوين شخصية الفرد وتوجه سلوكه سواء على نفسه أو بنسبة إلى زملائه، أما الضمير الإنساني فيعتبر الموجه الأساسي لسلوك الفرد وهدا يجعل الموظف يتمتع بأخلاق معينة تجاه مواجهته الظروف والمشاكل المطروحة وطرق مواجهتها.

ط) ا

لمناهج التربوية الحديثة: جل المناهج التربوية الحديثة ونضم التربوية تركز كل اهتمامها على سلوكيات الأخلاقية والمهنية ونجـــد منها:

- إتقان العمل وإعطائه أهمية كبيرة وإخلاص فيه.
- احترام المتبادل مع الأفراد العاملين في نفس المؤسسة.
- التحلي بصبر والهدوء وسعة الصدر والانفتاح الدهني.
- المعاملة بالعفوية وتجنب التكلف في تعامل وتواضع مع الأخرين والقناعة التحلي بالتواضع والعفو.
- الرفق مع الصغير واحترام الكبير واللين في المعاملة.
- تجنب الاعتزاز بنفس وسوء الظن والطمع خصوصا في ممتلكات الغير والغضب لأتفه سبب.

سادسا: دور أخلاقيات المهنة في الحياة التنظيمية

إن الالتزام بأخلاقيات العمل يُسهم في تحسين المجتمع بصفة عامة، إذ تقل الممارسات غير العادلة، ويتمتع الناس بتكافؤ الفرص، ويجني كل امرئٍ ثمرة جهده، أو يلقى جزاء تقصيره، وتسند الأعمال للأكثر كفاءة وعلمًا، وتوجَّه الموارد لما هو أنفع، وتضيق الخناق على المحتالين، والانتهازيين، وتوسَّع الفرص أمام المجتهدين، كل هذا وغيره يتحقق إذا التزم الجميع بالأخلاقيات كما أنها تؤدي إلى:

– دعم الرضى والاستقرار الاجتماعيين بين غالبية الناس، إذ يسود العدل ويحصل كل ذي حق على حقه مما يجعل غالبية الناس في حالة رضا، واستقرار.

– ت

وفر بيئة مواتية لروح الفريق وزيادة الإنتاجية، وهو ما يعود بالفائدة على الجميع.

– ز

يادة ثقة الفرد بنفسه وثقته بالمؤسسة، والمجتمع، ويقلل القلق والتوتر بين الأفراد.

– ت

قلل تعريض المؤسسات للخطر، لأن المخالفات، والجرائم، والمنازعات تقل؛ إذ يتمسك الجميع بالقانون الذي هو أولا وأخي قيمة أخلاقية.

– إ

ن وجود مواثيق أخلاقية معلنة، يوفر المرجع الذي يحتكم إليه الناس ليقرروا السلوك الواجب، أو ليحكموا على السلوك الذي وقع فعلا.

– و

تعتبر القيادة الإدارية المرجع الأول والأهم لجميع الموظفين العاملين تحت لوائها، كما أنها المثل الأعلى لجميع الموظفين في أثناء تعاملهم اليومي مع بعضهم بعض، وكذلك مع الجمهور، لذا فإن من الواجب أن تكون القيادة الإدارية قدوة ذات كفاءة عالية من الناحية الوظيفية، والمقدرة الإنتاجية في العمل، إلى جانب سلوكها القويم.

سابعا: العوامل المؤثرة في الأخلاقيات المهنية في المنظمات

هناك العديد من العوامل المؤثرة على الأخلاقيات المهنية في المؤسسة التي لا يمكن حصرها، وهدأن المؤسسة ليست نظام مغلق فهي نظام مفتوح تتأثر وتؤثر في البيئة التي تعمل بها حيث أن هده البيئة تتكون من مجموعة عوامل اجتماعية اقتصاديه سياسية وتشريعية ويكون التأثير عن طريق الموظف والذي هو المواطن الذي يعيش في بيئة المؤسسة والدي ينقل إليها قيم المجتمع الذي يعيش فيه حيت أنه يتأثر بقوانينه التي يلتزم بها وتوجهاته السياسية، كل هدا يكون معه داخل المؤسسة وبتالي يؤثر على سلوكه داخل المؤسسة.

ولعل من أهم العوامل التي تؤثر على أخلاقيات المهنية في المؤسسة نجد منها:

أ) ا

لبيئة الاجتماعية:

ويمكن القول بأن البيئة الاجتماعية ما هي إلا البيئة التي تجمع بين المنزل، والحي، والعمل، والمجتمع الذي يعيش فيه الفرد، وما يسودها من تقاليد، وعادات، ومعتقدات، وأحوال اقتصادية، واجتماعية، وسياسية، والتي تساهم مساهمة كبيرة في تشكيل سلوك الفرد وتكوين اتجاهاته.

ولهذا نجد أن البيئة الاجتماعية تساهم بشكل مباشر وفاعل في عملية التنشئة الاجتماعية، من خلال تنمية وتطوير السلوك الإنساني، وتساعد الفرد على أن يكون أكثر إدراكا للأشياء المحيطة به، وتكسبه معرفة لنفسه ولغيره، وكذلك تنمي لديه الكثير من الأحاسيس كالخوف، والعاطفة، ومشاعر الاحترام تجاه الوالدين.

ب)

البيئة الاقتصادية:

تلعب الأوضاع الاقتصادية دورا مهما في المجتمع الذي يعيش فيه الموظف من حيث غنى، وفقر، وارتفاع مستوى المعيشة مقابل تدني الأجور ومستوى المعيشة وهدا له دورا كبير في تكوين الأخلاقيات الوظيفية من مبادئ واتجاهاتٍ وسلوكيات، كما أنها تؤدي إلى نشوء طبقاتٍ اقتصاديةٍ متعددة داخل المجتمع الواحد ويجب تسليط الضوء هنا على أن أثر العنصر المادي في أخلاقيات الموظفين، وظهوره في الدول النامية ، إذ أن الفرد في الدول النامية، له متطلباته وطموحاته الكبيرة، التي لا تتناسب مع ما تستطيع الدولة توفيره من خدمات وسلع، كما أن الموظفين لهم تطلعاتهم في تحسين أوضاعهم المعيشية، وزيادة وسائل الراحة والرفاهية و هم لا يملكون غير رواتبهم الضئيلة، ولذا فإن احتمالات الانحراف كبيرة سواءً من قبل المواطن الذي يريد أن يحصل على السلعة، أو الخدمة دون غيره أو أكثر منه، أو من قبل الموظفين أنفسهم الذين يريدون الحصول على دخول إضافيةٍ حتى ولو عن طُرق غير مشروعة .

ج) البيئة السياسية:

لا شك أن البيئة السياسية التي يعيش فيها الموظف في ظلها، تلعب دورا مهمًا في تكوين اتجاهاته وأنماط سلوكه، ويقصد بالبيئة السياسية، المناخ السياسي الذي يعيشه المجتمع، كشكل النظام السياسي، ومدى تمتع الأفراد بحرية التعبير ونمط الحكم السائد.

وكذلك مدة فعالية الرقابة (إدارية، تشريعية، سياسية، شعبية) على أنماط السلوك الإداري للموظف، بحيث تحفِّز السلوك الإداري الأخلاقي، وتردع أو تعاقب السلوك الإداري الغير أخلاقي.

لذا فإن غياب الرقابة، وضعف الجهاز القضائي، وفساد السياسيين، وافتقار الدولة لمعايير الحساب، كلها تسهِّل الانحراف في سلوك الموظفين وتزيد الخرق للقوانين، وتسهِّل عملية التخلص من العقاب؛ فيستشري الفساد الأخلاقي ويختفي الولاء لأهداف أجهزة الدولة.

وفي ظل غياب الرقابة التشريعية والإدارية والشعبية، قد يُبدي الموظف العام أحيانًا سلوكًا إداريًا تنظيميًا يهدف إلى إرضاء وإشباع رغبات السلطة التنفيذية على حساب المصلحة العامة، ويعود السبب في ذلك إلى تخوّف الموظف من هؤلاء الذين يملكون حق التعيين، والطرد، والترقية.

ومما سبق يتضح لنا أن للبيئة تأثير مباشر وكبير سواء على تصرفات الموظفين أو على سلوكياتهم الشخصية والأخلاقية داخل محيطهم المهني باعتبار المؤسسة نظام مفتوح على البيئة فهي تتأثر كتأثر موظفيها وبتالي يكون هنالك نمط معين فيها ويكون التأثير

متبادل، نميك عن القيم التربوية التي نشاء فيها الفرد والمجتمع الذي يعيش فيه و الظروف الاقتصادية فهده الأخيرة لها ضغوطها الخاصة فهي قد توجه الموظف إلى السلوكيات أخلاقية مهنية حميد أو مدموم، وهدا كله يقودنا إلى القول أن البيئة التي ينشأ فيها الموظف هي التي توجه سلوكه الأخلاقي إدا نشاء في بيئة محافظة وتمتاز بالالتزام تولد لديه شخصية ملتزمة ومتحلية بسلوك أخلاقيات المهنة ومتقيدة بالأنظمة والقوانين المهنة و الاحترام للوظيفة وإنجاز المهام الموكلة إليه بضمير والعكس إدا كان في بيئة تمتاز بتسيب فيولد لديه شخصية متسيبة والعمل دون أدنى مسؤولية و ابتعاده عن السلوك الأخلاقي المهني في المنظمة.

ثامنا: أسباب الانهيارات الأخلاقية في عالم المهن:

أصبح موضوع أخلاقيات المهنة على مستوى المنظمات الشغل الشاغل لدى الكثير من فئات المجتمع، وتشير الدراسات إلى أن النشاطات غير أخلاقية على مختلف المستويات تتم بشكل يومي ومتزايد ومن أهم العوامل المؤدية لهذا:

- **تقبل الرشاوي:** التي تعتبر المصدر الرئيسي الذي يثقل على المنظمات ومن أكثرها تفشيا؛
- **تضارب المصالح:** أي تفضيل المصلحة الشخصية على المصلحة العامة؛
  - التمييز بين الموظفين وانتهاك الحقوق؛
  - الضغوطات الممارسة من قبل المسؤولين؛
  - الخوف من تبليغ على التجاوزات في المنظمة
  - وجود صراعات مهنية بين الموظفين؛

تاسعا: وسائل ترسيخ أخلاقيات المهنة في المنظمة:

- **الرقابة الذاتية:** وهو شعور الموظف بالالتزام اتجاه وظيفته والخوف من الله ومراقبة نفسه قبل مراقبة مسؤول عليه.
- **التعاون:** وهو تعاون الموظفين فيما بينهم لتجنب الوقوع في الأخطاء نتيجة التعصب والتصرفات غير المسؤولة؛
- **التعلم:** وهو اكتساب الخبرات من الأخرين ومن التدريب على فعل الأشياء بالشكل الصحيح؛
- **الحوافز والعقوبات:** وضع حوافز للملتزمين بتطبيق القوانين وتبني أخلاقيات المهنة ومعاقبة المقصرين؛
- **اللوائح الأخلاقية والقانونية:** وضع لواحات ميثاق الأخلاق في منظمة لتذكير الموظف بما له وما يجب عليه؛
- **الخاتمة:**

من خلال ما سبق يمكن القول بأن أخلاقيات المهنة كمفهوم جديد ومتجدد قد جاء من أجل مجابهة التحديات والمشاكل المهنية والأخلاقية التي تعرفها المنظمات والمجتمع بعيدا عن سلوكيات الأفراد بحد ذاتهم، وقضية التعرف عليها واقتراح حلول مبتكرة لترسيخ ميثاق أخلاق في المنظمة والعمل على تبني كل فرد فيها لهذا الميثاق ومع تكريس مبدأ الرقابة الذاتية جنبا إلى جنب مع الرقابة المسؤول والدولة لتجنب التجاوزات والحفاظ على تطبيق الجيد للقوانين؛ ويتم تحقيق ذلك من خلال:

- توفير المناخ الملائم للعمل في المنظمة عن طريق توفير كل متطلبات الموظفين؛
- الاهتمام بالتعريف بالأخلاقيات المهنة والتجاوزات الحاصلة والنتائج المترتب عنها؛
- نشر الوعي بين الأفراد وتشجيع روح التعاون بينهم لتجنب الوقوع في الخطأ؛
- تشجيع الملتزمين بالأخلاق ومكافئتهم عليه لغرس هذه الخصال لديهم ولغيرهم؛

- **المراجع:**

- أيسر فائق جهاد الحسني الألوسي، **الأخلاق في الكتاب والسنة**، جامعة الأنبار كلية العلوم الإسلامية قسم العقيدة والدعوة والفكر، سنة مجهولة.
- زكي مبارك، **الأخلاق عند الغزالي**، كلمات عربية للترجمة والنشر، القاهرة، 2012.
- سعيد بن ناصر الغامدي، **أخلاقيات العمل (ضرورة تنموية ومصلحة شرعية)**، رابطة العالم الإسلامي للنشر، مكة المكرمة، السعودية، 2009.
- صالح العامري، منصور الغالي، **المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- طاهر محسن منصور الغالي، **إدارة واستراتيجية منظمات الأعمال المتوسطة والصغيرة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- طاهر محسن منصور الغالي، صالح مهدي محسن العامري، **المسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال والمجتمع**، ط1، دار وائل، عمان، 2008.
- عبد الرحمان الجاموس، **إدارة المعرفة في منظمات الأعمال وعلاقتها بالمداخل الإدارية الحديثة**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، سورية، 2013.
- قلام

ين صباح، محاضرات في فلسفة الأخلاق، سلسلة المحاضرات العلمية، جامعة خميس مليانة، عين الدفلة الجزائر، 2015.

- نجم عبود نجم، **أخلاقيات الإدارة ومسؤولية الأعمال في شركات الأعمال**، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- نور الدين زمام، حميدة جرو، **المهنة في التراث السيسيولوجيا وعوامل تغير مكانتها**، مخبر المسألة التربوية في الجزائر في ظل التحديات الراهنة جامعة بسكرة.
- وافية شراد، **مساهمة أخلاقيات العمل في مكافحة الفساد الإداري**، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الرابع عشر، 2013.
- أسامة محمد خليل الزيناتي، **دور أخلاقيات المهنة في تعزيز المسئولية الاجتماعية في المستشفيات الحكومية الفلسطينية**، رسالة مقدمة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير في برنامج "**القيادة والإدارة**" تخصص قيادة وإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا بالمشاركة مع جامعة الأقصى، سنة 2014.
- العراضة رائدة، **مستوى القيادة الأخلاقية لمديري المدارس الثانوية الحكومية في عمان وعلاقته بمستوى ممارسة سلوك المواطنة التنظيمية من وجهة نظر المعلمين**. رسالة ماجستير، كلية العلوم التربوية، جامعة الشرق الأوسط، سلطنة عُمان، 2012.
- أنظر الرابط التالي:http://www.hiamag.com، لمبادئ الأساسية للأخلاقيات المهنة،2010/12/12، تم الاطلاع عليه: 2023/01/15.

Company Performance Assessment Techniques

Yassine ALI BELHADJ
Lecturer
Faculty of Economics, Management and commercials Sciences,
University of Tlemcen, Algeria
abayi2002@yahoo.fr
Amina Djazia CHIB
Lecturer
Faculty of Economics, Management and commercials Sciences,
University of Tlemcen, Algeria
djazia.chib@univ-tlemcen.dz

Abstract
This paper is part of the evaluation of the company using performance indicators. Several techniques are presented, the basis of which is the very nature of these indicators, in particular economic, accounting and stock market. Performance evaluation supports the propagation of the culture of value creation and the alignment of the company's strategy. It guarantees a global vision, and precise estimation of the value of the company.
Key words : Performance measurement; Evaluation indicators; Nature of indicators; Valuable creation ; Company valuation.

ملخص

يصب اهتمام هذه الورقة في تقييم المؤسسة بالاستناد إلى مؤشرات الأداء. التقنيات المقدمة مبنية على طبيعة هذه المؤشـــرات خصوصا الاقتصادية المحاسبية والمتعلقة بالبورصة. تقييم الأداء مرتبط بمفهوم خلق القيمة ومواءمة استراتيجية المؤسسة. يضمن تقيـــيم الأداء رؤية شاملة وتقدير دقيق لقيمة المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : تقييم الأداء ؛ مؤشرات التقييم ؛ طبيعة المؤشرات ؛ خلق القيمة ؛ تقييم المؤسسة.

Company Performance Assessment Techniques

Introduction

The evaluation of the company requires collecting all the information concerning its internal and external environment (Eccles, 1991). It is essential to carry out a diagnosis of the activities of the company and of the foreseeable evolution of this one.

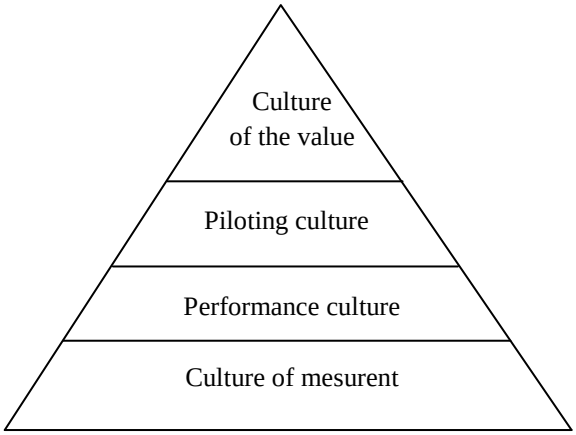
According to Drucker (1995), managers need information that allows them to make informed judgments. This information relates to markets, customers and consumers, current technologies, the international financial situation and developments in the world economy. A good indicator ensures the convergence of individual interests with the objectives of the organization and facilitates comparisons between divisions. The assessment of the company focuses on the real know-how of the company (innovation, research and development) and its competitive advantage in its long-term market. The value attributed to the company allows certain figures to be put into perspective during merger or acquisition operations. It informs the decision-maker of his state of health, by displaying essential statistical information, in order to manage the company, taking into account all the stakeholders.

1. Definition of business valuation

The valuation of the company is an important step in order to know its value. Company valuation can be defined as an attempt to measure with quantitative methods, a value made up of objective and subjective elements. Enterprise value corresponds to the fundamental valuation of the activity regardless of its financial situation treasury.

The evaluation of the company is done through performance indicators. According to Lorino (2003), indicators are constructed by the actor in relation to the objectives he pursues. They are carried out on data available by the actors of the organization who give judgments on organizational performance (Morin et al, 2001). The designed indicators must be compared with the judgment criteria, past performance and industry standards in order to validate them. Value analysis is based on a measurement mechanism which, developed at the strategic and operational levels, makes it possible to assess the contribution of activities to the creation of value. It embodies a lever allowing to support the strategic thinking of the company. The following figure illustrates this positioning.

Fig. 1 *Pyramid of value*



2. Construction of evaluation indicators

The construction of business evaluation indicators is one of the major challenges facing a business. According to Neely (2002), the design of these indicators takes the form of a process. Lowe and

Jones (2004) have shown that the formulation of evaluation indicators takes the form of an emergent and iterative decision-making process. The construction of evaluation indicators generally includes the following steps:

Step 1.Choice of variables that reflect financial goals. What is the best expression of the division's financial performance: operating profit, net profit, rate of return on assets or turnover ?,…

Step 2 Define the parameters of the variables of step 1. Are assets represented by total assets or by net assets? ...

Steps 3. Choosing a method for evaluating the parameters of the variables in step 1. Are the assets valued at historical cost, current market value or present value? ...

Performance indicators must be constructed contingent on the choice of modes of action (Kaplan and Norton, 1996). Indeed, it is necessary to calibrate the indicators selected by setting the benchmarks for comparison and to clarify the meaning and the limits of interpretation of these indicators. The construction and calibration of evaluation indicators constitute an essential act and a prerequisite for any activity management. Finally, the subjective nature of evaluation indicators, based on interpretations by the actors, is inherent in human action and increases with the complexity of this action.

3. Nature of the indicators

The different value creation models use the *cost of capital* invested (CMPC) as a benchmark to measure the performance of the company. To create value, we must recognize that capital has a cost. Equity is not a free resource and its holders demand a high rate of return. If this capital is not correctly remunerated, it will be reallocated to other sectors likely to provide it with a higher return. It is by using this benchmark that the recurring enrichment of the company is calculated. Locked-in capital is that of donors, shareholders and lenders, who are remunerated on the basis of the risks taken (Patienté, 2006). The place taken by the theme of *valuable creation* has led to the development of indicators to measure it. These indicators can be economic, accounting and stock market.

3.1. Economic indicators

The profit to be taken into account to know if a company creates value is not the *net profit* where the *accounting profit*. Indeed, even if the accounting profit takes into account most of the costs borne by the company (purchases, salaries, financial expenses, taxes, etc.), it does not take into account the *cost of capital*. Profit is calculated as if the funds provided by shareholders (capital providers) were free and could be satisfied with any level of remuneration. However, shareholders only gain from investing in the company if the resulting profitability is better than offsetting the opportunity cost of capital. Hence the notion of economic profit, that is, the profit that remains after all costs have been covered, including the cost of capital. The economic profit is therefore zero when *return on invested capital* (ROIC) is equal to *cost of capital*. It becomes positive when profitability exceeds the cost of capital, and negative in the opposite case.

Economic profit = Capital invested * (ROIC - WACC)

The *cost of capital* Where *weighted average cost of capital* (WACC), denoted k, corresponds to the sum of two costs weighted in market value, shareholders (CP) and borrowed capital (D). This average also takes into account the fact that interest on loans is tax deductible.

$$k = k_{vs} (CP / CP + D) + k_d(1-T) * (D / CP + D)$$

k_{vs} (the cost of own funds); k_d (the cost of financial debts); T (the average tax rate).

The company only creates value if its economic profit is positive. The *value of a company* is the sum of its *cash flows* future discounted at the cost of capital, which is mathematically equal to the sum of investments and future economic profits discounted at the cost of capital. Discounting has the effect of evaluating the income and expenses associated with a project as if they had all been received or paid on the same date. Discounting applies to cash flows and in no case to operating income and expenses recorded by conventional accounting. The interest underlying the discount method depends on the date of receipt of a receivable or payment of a debt. The principle of independence of financial years and the practice of calculated charges have nothing to do with discounting (Horngren and Bhimani, 2009).

3.1.1. Actual net value

Net present value (VAN) translates the *creation or destruction of value* released by the allocation of company resources. Value creation means that investors anticipate the existence of a certain rent over a certain period of time, the present value of which allows the economic assets of the company to be worth more than its book amount. *The net present value of a financial security is the difference between the present value of that security and its market value.* For the investor, it represents the value of the cash flows linked to the investment, discounted at the rate of return required by the market, taking into account the risk of this investment. It therefore represents the amount of value creation anticipated on the investment. Just as for the choice of the allocation of resources, for the choice of a source of financing, it is necessary to refuse to use the accounting cost, but to determine the value of the financing document issued and to deduce there from the required rate of return. An investment can be undertaken as soon as its *actual net value* is positive, since it will normally create value. The *actual net value* will be retained, at *internal rate of profitability* (SORTING) when it comes to choosing between two mutually exclusive investments. This method relates to *cash flow* takes into account the time value of money (Annex).

$$V \text{ Current Net} = 0 = \sum_{p=1}^{p=N} (FTp / (1+TRI)p) - I$$

FT_p : amount of ofthep-th cash flow
p: the date on which the FT_p is cashed,
N: the number of FT (excluding investment),
I: initial investment (at date0)
IRR: internal rate of return sought (discount rate or the weighted average cost of capital, WACC).

A *current adjusted net value,* substantially equal to the *actual net value* traditional, is broken down into *basic net present value* and in *net present value of financing*. The first measures the value created by the investment project under the assumption of full equity financing. The second measures the additional value resulting from mixed equity financing and debt or leasing. The*actual net value* remains a predictive assessment tool based on information that remains difficult to predict, in particular the Gross operating surplus. Indeed, it is necessary to be able to forecast the sales and the expenses related to the project and especially the discount rate. With the *actual net value*, it is not possible to calculate the value creation for each year.

3.1.2. Economic Value Added

The added economic value (Economic Value Added, EVA), was developed and marketed by the American consulting firm Stern & Stewart. This is an excellent indicator for management decisions and performance monitoring. It consists in identifying a level of result, from which value is created, while reflecting the impact of the actions of the leaders. Its interest is to allow the remuneration of directors based on the profits generated while taking into account the importance of the capital invested to obtain the results in question. It is a tool for measuring value creation used to:

- Better invest (at lower risk);
- Define the objectives of the managers of the responsibility centers;
- Manage communication with investors and distribute bonuses.

To improve the EVA, managers need to make more profit with the same capital. EVA measures enrichment over a period of time and takes into account the cost of debt and equity (Otley, 1999). It measures the economic rate of return in excess of the weighted average cost. This difference is multiplied by the book amount of the economic asset at the beginning of the period for the value creation of the period.

$$EVA = \text{Economic asset} * (Re - WACC)$$

Re: the after-tax accounting economic rate of return (ROI)

$$EVA = [RNE * (1- t)] - [CE * CMPC]$$

RNE: Restated net operating income,
t: tax rate
CE: Capital employed (equity + issue premiums in cumulative gross value + provisions and quasi-equity + financial debts net of cash receivables).

To improve the *added economic value* (EVA), leaders need to make more profit with the same capital, employ less capital, or use the capital for more profitable projects.

3.1.3. Cash value added

The *added value of Treasury* (Cash Value Added, CVA) introduces the concepts of *valuable creation* and of *cash flow*. It has the advantage of measuring the performance of the company in terms of the additional cash generated over and above the cash expected by investors, and no longer only in terms of the additional income generated by the company.

$$CVA_t = FToperational_t - WACCt* \text{ Active Economic}_{t-1}$$

$$\text{Operational FT (Operational Cash Flow)} = \text{ROP after tax} + DAP - \text{Maintenance invest}$$

A business creates value when the operating profit for the year exceeds the cost of capital employed. The updating of the creation or destruction of values during successive financial years makes it possible to go from the book value of the capital employed to their market value.

3.2. Accounting nature indicators

Regarding accounting indicators, the company communicated, until the mid-eighties mainly, on the *net profit* Where *earnings per share,* eminent parameters of accounting but also eminently subject to manipulation. But a second generation of accounting indicators appeared when the reasoning

passed in terms of*profitability*. In this sense, we can consider three indicators of value creation, namely the*earnings per share*, the *accounting rates of return* and the *equity per share*.

3.2.1. Earnings per share

The *earnings per share* (BPA) 1 is the company's net profit divided by the number of shares that make up its capital. It is one of the valuation parameters of an action and it allows an assessment of the performance of the company. The *earnings per share* (BPA) reflect the theoretical enrichment of a shareholder. Its use is based on the following beliefs :

- The *earnings per share* takes into account the cost of capital and therefore the risk;
- Accounting data has an influence on the value of the company;
- Any financial decision that increases the *earnings per share* will grow in value.

It is possible to assimilate the growth of *earnings per share* and *valuable creation.* Indeed, earnings per share become a relevant indicator of value creation if the following conditions are met:

- The risk of the economic asset must be the same from one financial year to the next, or before and after an operation (merger, capital increase, investment, etc.);
- The growth rate of the results is the same before and after a given operation;
- The financial structure of the company must be the same from one year to the next, or before and after a given transaction.

In addition, the *earnings per share* is used to determine the *Price Earning Ratio* (PER) called on *profit capitalization coefficient*. This is calculated as follows:

PER = share value / EPS

The *Price Earning Ratio* (PER) provides a measure of the cost of a security. This aggregate indicates how many times the stock exchange agrees to pay the profit. In other words, it allows you to calculate and assess the valuation of a company by comparing price and profitability. It relates the value of the business to its bottom line. Overall, we then have:

PER = market capitalization / net income

We are talking about *Ratioprospective Price Earning* when using the estimate of *net earnings per share* the current exercise to calculate it, and *Historical Price Earning Ratio* when we report the last *net earnings per share* published at today's share value.

3.2.2. Accounting amount of equity

The carrying amount of equity where the *Price to Book Ratio* (PBR) is the coefficient measuring the ratio between the market value of equity (market capitalization) and its book value. It is calculated by dividing the market capitalization (the share price at a time (t) multiplied by the number of securities) by its net assets.

ACB = market value of equity / book value of equity
ACB = (Price x number of securities) / Net assets

The *Price to Book* (PBR) makes it possible to compare the valuation of the company by the market with its accounting valuation. It is a way of appreciating how management has managed a shareholder money unit (creating value (PBR> 1) or destroying it (PBR <1).

3.2.3 Equity

There is no single definition of equity. This concept can take several definitions and has a different meaning depending on the analyzes and accounting standards used. In general, shareholders' equity includes starting capital, the reserve (corresponding to the profits that have not been redistributed as a dividend), retained earnings and the result for the year, as follows:

Total Equity = Share capital + Reserves + Retained earnings + Profit

It should be noted that after the appropriation of results and the distribution of dividends, shareholders' equity is reduced by the sums distributed to shareholders. The *clear situation* is the sum of share capital, reserves and retained earnings, constituting a more restrictive definition of the carrying value of the company.

Equity or equity or net assets = shareholder's wealth

Equity per share gives an image of the shareholder's assets. They represent the accounting estimate of the value of a share. The importance of shareholders' equity in total resources, in relation to debts, makes it possible to measure the financial soundness of the company and the level of its independence vis-à-vis creditors. When the business experiences losses, the retained earnings become subtractive and decrease equity. If the amount of equity becomes much lower than the share capital, the shareholders will have to quickly rectify the situation. On the contrary, in successful or long-established companies, the amount of equity capital may be out of proportion with social capital, a concept that is more legal than financial. For the financier, the amount of share capital is irrelevant compared to the amount of equity. The composition of shareholders' equity may be greater because the profit reserve remains reversible. Dividends can in fact be paid to shareholders in the absence of profit for the period, by charging these dividends to historical results placed in reserves or carried forward.

3.2.4. Accounting rate of return

The accounting rate of return is the ratio between the increase in wealth (the result) and the capital invested. A distinction is made between accounting profitability and equity, called financial profitability (*Return on equity,* ROE) and the accounting profitability of the economic asset, called the economic profitability (*Return on capital employed,* ROCE *or Return on Assets,* ROA). The difference between them comes from the leverage effect of the debt.

Profitability represents the evaluation of the performance of the resources invested either by providers of capital or other holders of the liabilities of the company. It takes the form of a rate (a financial or economic ratio) indicating the ratio between a result obtained and the capital resources implemented to obtain it. It is therefore the valuation tool favored by financial analysis. However, the profitability analysis is not a tool that can be used directly (from operating income or net income) to evaluate companies because it is biased by the time lags of the company (Due to payment deadlines for example). Only cash flows can provide a reliable assessment of the profitability necessary for financial analysis (Horngren and Bhimani, 2009).

The rate of return on equity (financial return)

Traditionally, the creation of shareholder value is measured by the *return on equity*. Defined as the accounting result divided by accounting equity, it expresses the capacity of the capital invested to generate a certain profit.

$$Rf = \text{net income} / \text{equity}$$

The rate of economic assets (Economic Profitability)

Economic profitability measures the performance of the company with the use of all of its capital employed. It determines the income that the company manages to generate according to its resources. Economic profitability is the ratio between gross operating surplus (EBITDA) and invested capital (CI). It corresponds to the secretion of wealth achieved by the productive potential of the company.

$$Re = EBE / CI = RE * (1-T) / CP + Debts$$

RE: Operating Result ; T: Taxes ; CP: Equity

When the economic profitability is higher than the cost of the borrowed capital (that is to say the real interest rates), it is in the entrepreneur's interest to go into debt to invest. The company can improve its economic profitability either, at constant sales volume, by increasing the margin made on each product, or at constant unit margin, by increasing the amount of sales. Or combine these two avenues to improve economic profitability.

In the case of economic profitability, we compare the Gross Operating Surplus (EBITDA) to all the capital invested (including capital borrowed from the banking system or on the financial markets), while in the case of financial profitability, we only compare the EBITDA to the capital contributed or kept in the company. Financial profitability is of more interest to the partners because it is the profitability of the capital that they have placed in the company. Economic profitability is of greater interest to financial investors such as banks. If recourse to debt can make it possible to obtain a return on equity greater than economic profitability, it also poses a greater financial risk for shareholders, whose demand for profitability increases accordingly. *The leverage effect of debt* is the difference between economic profitability and financial profitability.

3.3. Stock market indicators

The amount of equity gives a simple accounting indication. Stock market investors update this indication by setting a market value to equity based on the company's profitability outlook. This is the market value of the business. Indicators of a stock market nature in particular, the creation of stock market value (Market Value Added, MVA) and the total shareholder return (TSR) are strongly influenced by the stock market situation, and measure what the management of the firm is capable of. to create or destroy from the invested capital.

3.3.1. Market value creation

The *stock market value creation* where the *market value added* (MVA) is defined as the difference between the market value of the company (market capitalization) and the capital that is immobilized (capital and debts). 1A positive MVA indicates that the market believes that the company will later generate returns above its cost of capital (goodwill). A negative MVA corresponds to the case where the market anticipates that the company will generate returns lower

than its cost of capital (Badwill). The *market value added* (MVA) quantifies the total value that the business can create over this period. This indicator gives an order of magnitude of the capital gain that shareholders would generate from the sale of the company after deduction of the amounts they have invested.

MVA = Market value - Accounting amount capital of the economic asset

It is the best external measure of executive performance, because it indicates how the market judges the efficiency with which the executives of a company have used the resources placed under their control. However, in most cases, in the absence of information, the*stock market value creation* (MVA) is approximated by the difference between market capitalization and *the carrying amount of equity* (Price to book ratio).

MVA = Market value - book amount of equity

The *stock market value creation* (MVA) is an extrapolation obtained by discounting the flows of *added economic value* (*Economic Value Added*, EVA) over a visibility period. Since EVA is calculated on an annual basis, the value added market. The sequence of future flows of the EVA makes it possible to determine, in a second step, the MVA by discounting them at the weighted average cost of capital.

$$MVA=\Sigma^{n}_{t=1}(EVA / (1+CMPC)t)$$

For there to be value creation, the return on investment (ROI) must be greater than their cost. Otherwise, even if there is growth in operating income, the company destroys value. It is not growth in itself that is a source of wealth, but the ability to generate operating income above the cost of all capital employed.

3.3.2. Share rate of return

Developed by the Boston Consulting Group (BCG), the share's rate of return *(Total Shareholder Return*, TSR) represents the rate of remuneration of shareholders. It measures the change in the market value of a business. Shareholders have access to two types of earnings. On the one hand, the dividends paid to them by the company which result from recent profits, and on the other hand the capital gains, that is to say the capital gains which result from the increase in the value of shares they hold. 2 The sum of dividends and capital gains is called total shareholder compensation or TRS (*total Return to Shareholders*). To maximize shareholders' wealth, therefore, the TRS must be maximized. The (*Total Shareholder Return*, TSR) is measured by the change in the company's capitalization over a year, to which is added the amount of dividends paid, expressed as a percentage of capitalization at the start of the period. This is an actuarial rate of return which must be calculated over a long enough period in order to smooth the impact of erratic stock market fluctuations (Olsen et al, 2004). The TSR can be increased by improving the fundamental value which represents the present value of the future cash flows of the project, based on its margin, productivity, growth, and cost of capital. You can also improve TSR by distributing dividends to shareholders. Assuming that there has been no issue or redemption of securities, the TSR can be calculated as follows:

TSR = (Course end of period - Course start of period + Dividends) / Price start of period

Conclusion

The evaluation takes into account the success of the company and its performance becomes multi-criteria. The needs in terms of value analysis are complex and integrate several dimensions, including the investment axis and the time axis. The first is confronted with the plurality of different natures of gains and the plurality of beneficiaries of the investment. The time axis must represent an expected horizon for the investment to have a full value creation effect. Thus, the construction of indicators for the evaluation of the company is, from now on, one of the great challenges facing a company. The value analysis must be based on the use of a measurement method which necessarily includes the definition of the valuation perimeter. In order to make the company's value estimate more comprehensive and precise, the article details the quantification process using value points.

Annex

Tab1. *Broad categories of evaluation methods*

Assessment method	Valuation by	Assessment is determined by examining
Heritage method	Heritage value Adjusted net assets Goodwill	Assets owned by the company Fixed assets (premises, equipment), inventories, intangible assets (brands, reputation).
Profitability value	DCF method Stock market value Yield value Productivity value EBIT method	Results generated by the company: net profit, dividends, cash flow, EBIT, forecast cash flow.
Comparable method	Scale of goodwill	Comparisons with unlisted companies that have been the subject of a recent known transaction. Comparisons with listed companies with a similar activity.

Heritage method : The patrimonial method is based on the conception that the value of a company is all of its net assets, in other words, total assets minus debts. It is by careful examination of the annual accounts (the company's balance sheet) that the valuation operation is carried out.

Profitability value: The profitability value is based on the company's ability to generate results: net profit, dividends, cash flow, EBIT (Earning Before Interest and Taxes), forecast cash flows.

Comparable method: The comparables method, or the analogy method, compares the company studied with others presenting similarities (sector of activity) for which a market value is known (stock market value if the comparable company is listed on the stock exchange or transaction if the company is not listed but has been the subject of a recent transaction).

Adjusted net assets: Calculate the real market value of fixed assets, for example, to know the value of the business.

Corrected net assets = corrected total assets - debts

Goodwill: The value of the company often exceeds the value of the adjusted net assets because it has not been taken into account difficult to estimate elements called goodwill or goodwill. This method is based on the added value of the company generated by its position on the market that the company adds (its notoriety, its brands, its technological and innovation level, its know-how, the quality of its customers, the quality of its teams, its location, etc.). The calculation of goodwill, or goodwill, depends on the profitability of the business. If the profitability of the company exceeds the profitability of a current investment with risk (excess profit obtained), we will say that there is goodwill. Otherwise, there will be badwill.

Asset value with Goodwill = Adjusted net assets + Goodwill value

DCF method : This is the approach by *net cash flow*, Where *discounted cash flows*. It is an evaluation method, which rather than relying on the history of the company, will focus on its future results. The acquisition of a business therefore appears to be a special case of investment choice. The value of the company will then be equal to the sum of future cash flows generated by the company discounted at the required rate of return.

Ve = V Economic asset - V Net Financial Debt

In the absence of a precise forecast of annual profits, this formula can be used as a simple first approach to the total value of a company based on its annual cash flow and its predictable growth rate. Let us therefore remember that future profit, growth and the cost of capital are the three main determinants of a company's value.

Scale of business assets: The elements that can be included in a goodwill fall into two categories, intangible assets (customers, goodwill, brand and trade name, brands, patents, software) and tangible assets (goods, materials).

Bibliographical references

- **Drucker. P,** (1995) "The information executives truly need". Harvard Business Review;
- **Eccles. RG,** (1991) “The performance measurement manifesto” Harvard Business Review,
- **Horngren. C, Bhimani. TO,** (2009)" Management control and budget management ”. New Horizons;
- Kaplan. RS, Norton. DP, (1996) " Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, ”Harvard Business Review;
- **Lorino. P,** (2002) " Towards a pragmatic and semiotic theory of tools applied to management instruments ”, ESSEC Research Document, DR;
- **Lorino. P,** (2003) "Methods and practices of performance". Organization editions, Paris;
- **Lowe. A, Jones. TO,** (2004) " Emergent Strategy and the Measurement of Performance: The Formulation of Performance Indicators at the Micro level ”. Research Paper, University of Waikato, New Zealand. ;
- **Morin. EM, Savoie. TO,** (2001) " Representations of organizational effectiveness: recent developments ”, Revue psycologica, n ° 27, Portugal ;
- **Neely. TO,** (2002) " Business Performance Measurement; theory and practice ”, Cambridge

University Press ;

- **Olsen. E, Stelter. D, Xhonneux. P**, (2004) " building an integrated strategy for value creation ".www.bcg.com ;
- **Otley. D,** (1999) " Performance Management and Strategy Implementation: The Role of Management Accounting in the Modern Organization "4th International Management Control Systems Research Conference. University of Reading, UK.
- Waited. S, (2006) " Financial analysis and business valuation ". Synthex Collection: Pearson Education ;

Human Resources' Accounting -Theoretical Study

Author N°01: Dr. Guembour Abderraouf
Lecturer Master -A-, Department of management, Faculty of economic, commerce, and management sciences, University of Ghardaia, Algeria.
E-Mail: guembour.abderraouf@univ-ghardaia.dz

Author N°02: Dr. Raki Nadira
Contractual Master, in University of Ghardaia, Algeria.
E-Mail: nadi_doctorat@yahoo.fr

Abstract.- This article aims to identify the role of human resources accounting methods and models in measuring human resources' value by demonstrating the various concepts of human resources accounting, their importance and objectives in a fast-changing environment, and their historical evolution, as well as the most important methods and models to measure human resources' value, such as Historical cost, Present value, Opportunity Cost, Replacement Cost, The Lev & Schwartz, and Hermenson.

We have arrived at a set of conclusions in this article: human resources accounting collects all human resource operations expenses and capitalizes them in the organization's assets, so gaining the loyalty of its human resources. Organizations must assess their human resources in order to have a better understanding of their problems and capabilities. And financial data on human resources is critical to the organization's success and is a necessary component for making sound decisions.

Key words: accounting, human resources, human resources accounting, measurement, value.

1. Introduction

The necessity for high levels of performance and interest in human resources, which are the beating heart of any business, arose as a result of economic factors and severe rivalry among institutions. As a result, new ideas have evolved that deal with determining the value of human resources and treating them as an asset of the company, as well as the need of including them in financial statements to aid decision-making inside the company.

To this purpose, a number of approaches and models for calculating the value of human resources have arisen, taking into account the different expenditures invested by the company in getting effective human resources that would help it attain greatness.

From this point, we can formulate our main question:

"How can we rely on human resources' accounting ?"

This main question can be divided into these sub-questions:
- What is a good accounting for human resources?
- How does H.R.A evolved over time ?
- What are human resources accounting methods and models?

This article aims to achieve these goals:
- The accounting for human resources identification.
- In the realm of human-resource accounting, there will be an exchange of experiences.
- demonstrating the significance of human resources accounting in the development of effective business practices.

To achieve the aforementioned goals, we have divided our essay into two pieces. The first portion is about human resources accounting ideas, where we will focus on the definition of human resources accounting, its relevance, its purposes, and its historical history. In the second section, we'll go through the most common methodologies and models for calculating the value of human resources, such as historical cost, present value, opportunity cost, replacement cost, and so on. Lev and Schwartz's model, as well as Hermenson's model.

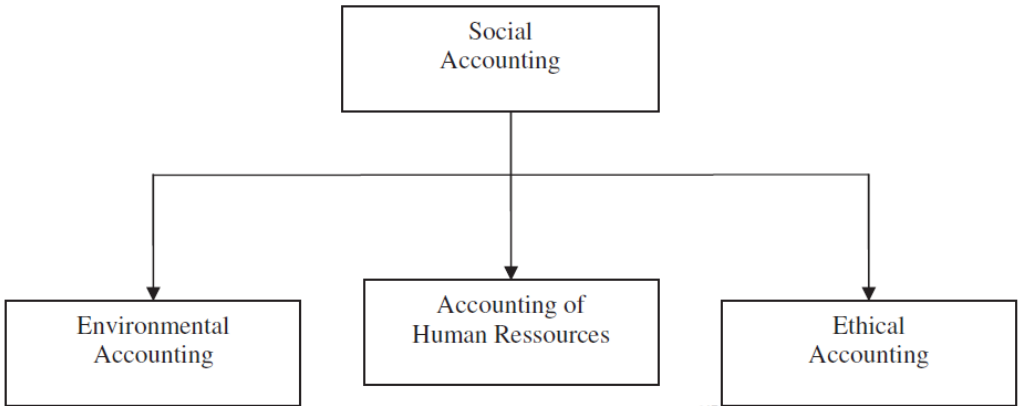
2- Concepts of human resources accounting:

In this section, we will highlight on the Definition of human resources accounting, its importance, its objectives, and its historical evolution.

2-1-Definition of human resources accounting:

Accounting of human resources forms direct part of the social accounting with the environmental and ethical accounting:

Figure (01): Relation between Social Accounting and HR accounting



Source: Cornescu Alina, Motoniu Ioan Dumitru, Vatasoiu Cristian Ionel (2010), **"Human resources accounting – accounting for the most valuable asset of an enterprise,"** Annals of the University of Oradea Economic Science, volume 1, issue 2, Bihor, Romania, P 926.

This is why many researchers have defined human resources accounting from their own point of view, and we find:

The American Accounting Association's Committee on Human Resource Accounting has defined Human Resources Accounting as":the process of identifying and measuring data about human resources and communicating this information to interested parties".

Eric Flamholtz has defined Human Resources Accounting as:"Human resources accounting is the accounting of individuals as organizational resources, and includes costs achieved by the organization through the recruitment, selection, training and development of human assets, as well as measuring the economic value of individuals for the organization".

Newman has defined Human Resources Accounting as: "the measurement of the abilities of all employees of a company".

A thorough definition of human resources accounting may be derived from the following definitions. Financial accounting, without a doubt, focuses on the expenses of an organization's assets, but human resources accounting views human resources as capital rather than a cost. HR accounting displays the organization's investment in its employees and how their values develop over time, as well as assessing human resources and presenting them to decision-makers as financial reports.

The following is a list of features of human resources accounting that may be found in the preceding definition:

-A technique for identifying human resources in accounting.

-The organization's human resources are being invested in.

-Measuring the value of human resources is included.

-Keep track of how the value of human resources has changed over time.

- HR Accounting offers decision makers with HR data in the form of financial reports.

2-2- Importance of human resources accounting:

Human Resource Accounting (HRA) is a type of accounting that accounts for the management of a company's operations as well as its employees as human resources, all of which have potential advantages. Human resources expenses are recorded as assets on the balance sheet under the HRA method, as opposed to human resources expenses being shown as expenditures on the statement of income that lower profit in the traditional accounting technique. Human resource accounting's goal is to make it easier for management to get information on the cost and value of human resources, hence improving the quantity and quality of goods and services. This provides information on the cost of human capital to those who are interested, as well as a comparison of the benefit obtained from its utilization. Human resources accounting is used to give cost-effective information for making suitable and successful management choices on human resource acquisition, allocation, production, and maintenance with the goal of accomplishing cost-effective organizational objectives. It also aids the organization in making decisions in areas such as direct recruitment vs. promotion, transfer vs. retention, retrenchment vs. retention, impact on budgetary controls of human relations and organizational behavior, decision on plant reallocation, closure of existing units, and development of overseas subsidiaries, among others. It aids in analyzing the cost of providing further education and training to employees in terms of the benefits received. It assists a company in making managerial decisions based on the availability and demand for human resources, it gives the investor and other client's true insight into the organization and its future potential. The proper valuation of human resources helps an organization to eliminate the negative effects of redundant labor.

2-3- Objectives of human resources accounting:

Human resources accounting has a lot of objectives, among it we can find that:

- HRA offers management with essential information on human resource capital, allowing them to make informed decisions about recruiting, training and development, promotion, retrenchment, salary, and performance appraisal, among other things.
- This is seen to be a highly valuable tool for assessing the effectiveness of HR policies and initiatives. Human Resource strengths and weaknesses can be identified. When employees are treated as assets rather than costs, they experience a high level of pleasure and gratitude.
- It helps to determine the importance of an organization's human capital. If two companies provide the same rate of return on capital employed on the basis of the same technology, HRA will enable potential investors to determine which one company should be chosen to make investment by providing details on their human resources.
- HRA information assists management in controlling various sorts of human resource costs and, as a consequence, improving the organization's profitability. Management might also assess the current worth of its future commitment to pay employee remuneration.

- HRA aided management in revealing the worth of its human resources. Such data is more useful and trustworthy than the traditional accounting system, which uses "Return on Capital Employed" as a metric for performance.
- If intellectual capital is legally stated in the Balance Sheet (as specified by country legislation or Accounting Norms by Accounting Bodies like India's ICAI), the stock market environment would change dramatically.

2-4- Historical evolution of human resources accounting:

The historical evolution of human resources accounting has gone through time in six stages, which are listed as follows:

2-4-1- Inference of the basic concepts of human resource accounting (1960-1966):

During this time, there was a surge in interest in human resource accounting. Human resources were viewed solely as an expense to be contained and minimized, but many philosophers and theorists advocated the notion of viewing human resources as an asset of the business and seeking to objectively analyze it throughout this time period. Human resources are also vital to any firm, according to organizational psychologists like Likert.

2-4-2- Emergence of the primary models of human resources accounting (1967-1970):

This period corresponded with the formation of university research teams to develop and analyze the validity of the historical cost determination model as well as the value of human capital. During this period, work was done to evaluate present and future human resource accounting software as a tool for financial information managers and users. This entails putting forth the effort to formulate potential. Early in 1967, a group of researchers led by Likert Bromet, Pile, and Flamholtz devised plans to develop HRA principles and methodologies. Bromet and colleagues (1968) presented the findings of this study, and the phrase "human resource accounting" was used for the first time. They looked into the complaints about the expenditure of human cost being seen as an asset rather than being calculated.

2-4-3- The increasing theoretical interest in human resources accounting (1971-1977):

In the 1970s, there was a steady growth in interest in human resource accounting, which included a lot of academic work all over the world, as well as an increase in interest at the organizational level. During this time, a lot of effort on implementing the HRA idea within companies took place. The American Accounting Association established a committee to oversee the development of human resource accounting (Flamholtz et al. 2002). Several writers have claimed that human resource accounting has an impact on decision-making, including Tomassini (1974), who found that HRA data may be useful for management choices pertaining to employee prioritizing, retention, and selection. Flamholtz (1979) investigated the impact of data linked to the worth of human resources on the judgments of official accountants. The findings of this study revealed a statistically significant difference between decisions based on traditional techniques of personnel selection and those based on the value of human capital, encompassing both monetary and non-monetary items. During this time, Flamholtz (1971–1972) proposed a model based on the idea that an individual's worth is determined by the services he or she will deliver to the company.

2-4-4- The decreasing interest from the practical side of human resources accounting (1978-1980):

During this period, interest in the HRA waned but did not completely fade, and significant efforts related to the HRA were carried out. HRA was proposed as a management strategy by

Flamholtz and Ansari (1978). One of the reasons for the decline in interest in the HRA is that prior exploratory investigations relating to the HRA were simple, however the subsequent studies were complex. Furthermore, organizations' interest and collaboration were required for the implementation of the relevant studies for the deployment of HRA. However, because the execution of these studies necessitated a significant outlay of funds and there was inadequate assurance about the cost-benefit ratio, companies were unwilling to implement it.

2-4-5- Interest in human resources accounting expanded to the international level (1981-1989):

In 1981, interest in the HRA grew once more. During this period, research was carried out in order to establish and execute the HRA. The American Marine Management Organization, for example, wished to apply the HRA concept to its own human resources. During this time, many countries had transitioned from an industrial economy focused on physical assets to a new industrial economy centered on intellectual capital rather than physical assets. In such situations, the intellectual capital of the organization, rather than the physical capital, determines its future success (total human capital and intangible assets). As a result, businesses should place a greater emphasis on human capital development. The first report on intellectual capital was delivered to the Scandia Company, the largest insurance and financial services provider in the Scandinavian nations, in 1995. During this time, firms such as Intel and Microsoft arose as symbols of a new age. Human resources are more important in these businesses than they were in the industrial economy. Unfortunately, accounting is unable to adapt to changes in the current circumstances. Accounting is now centered on the state of the industrial economy, with tangible assets taking center stage. Companies in today's world want data that allows them to regularly assess employees' skills and capacities. The HRA is the same information-gathering instrument for human capital.

2-4-6- Developing HR Accounting Concepts and Models (1990-present):

Over time, the focus of human resource accounting has shifted from evaluating human resources and giving hard accounting data to a system that focuses more on delivering soft data. The use of accounting as a human resource management strategy is the subject of a recent paper. Given all of the effort, the hurdles of implementing human resource accounting in practice are considerable.

3- Methods and models of human resources accounting:

In this section we will highlight on Historical cost model, Present value model, Opportunity Cost Model, Replacement Cost Model, The Lev & Schwortz Model, and Hermenson Model.

3-1- Historical cost model:

This model was developed by William Pyle, Brummet, and Eric Flamholtz in 1968. In this model, human resources are invested against current sacrifice for future benefits, so all expenditure on recruitment, selection, recruitment, training and development of staff and their presentation as a budget asset. Under this method, capital expenditure on human assets is amortized over the life expectancy of human assets. If an employee leaves early, an unamortized portion of capital expenditure will be treated as a loss and charged to profit and loss. However, it remains extremely difficult to know the actual age of human assets and determine the amortization rate to be employed.

3-2- Present value model:

Flamholtz et al (2002) proposes in his present-value approach that citizens should be compensated at the present value of the planned potential services to be provided to the

organization. We describe the importance of the individual to the organization as the present value of the collection of potential services that the person is expected to provide during the time he/she is expected to stay in the organization.

3-3- Opportunity Cost Model:

It is based on a conceptual economic approach, which is the value of an employee, in this case, in his best alternative. That is, valuation of human resources should be based on the worth of labor in terms of the value an employer is prepared to pay for an alternative company or industry. Quantifying HR value is difficult under this method because alternative use of HR within the organization is restricted and at the same time, the use may not be identifiable in the real industrial environment.

3-4- Replacement Cost Model:

According to this model, the value of employees is estimated as the cost of replacement with a new employee of equivalent ability and efficiency. There are two costs, individual replacement cost and positional replacement cost in this model. Cost of recruiting, selecting, training and development and familiarization cost are accounts in individual replacement cost. When an employee present position to another or leave the organization cost of moving, vacancy carrying and other relevant costs reflect in individual replacement cost. Positional replacement cost refers to the cost of filling different positions in an organization and this model is highly subjective in nature.

3-5- The Lev & Schwortz Model :

The Lev and Schwartz model states that the human resource of a co is the summation of value of all the Net present value (NPV) of expenditure on employees. The human capital embodied in a person of age r is the present value of his earnings from employment. Under this model, the following steps are adopted to determine HR Value:

- Classification of the entire labor force into certain homogeneous groups like skilled, unskilled, semiskilled. And in accordance with different classed and age wise.eg. In Infosys the classification is based on software professionals & support staff, etc.
- Construction of average earnings stream for each group.eg. At Infosys Incremental earnings based on group/ age have been considered.
- Discounting the average earnings at a predetermined rate in order to get present value of human resources of each group.
- Aggregation of the present value of different groups, which represent the capitalized future earnings of the concern as a whole.

$$V_r = \frac{I(t)}{(1+r)^{t-r}}$$

Where, Vr = the value of an Individual r years old

I(t) = the individual's annual earnings up to retirement

t = retirement age

r = a discount rate specific to the cost of capital to the company.

3-6- Hermenson Model:

This model uses compensation as a surrogate measure of persons' value to the firm. Compensation means the present value of future stream of wages and salaries to employees of the firm. The discounted future wages stream is adjusted by an 'efficiency ratio' which is weighted

average of the ratio of the return on investment of the given firm to all the firms in the economy for a specified period, usually the current year and the preceding four years. The weights are assigned in the reverse order i.e., 5 to the current year and 1 to the preceding fourth year.
The following formula is used:
Efficiency Ratio =

$$5\ \frac{RF\ (0)}{RE(0)} + 4\frac{RF(1)}{RE(1)} + 3\frac{RF(2)}{RE(2)} + 2\frac{RF(3)}{RE(3)} + \frac{RF(4)}{RE(4)}$$

Where:
RF(0) is the rate of accounting income on owned assets for the firm for the current year.
RE (0) is the rate of accounting income on owned assets for all the firms in the economy for the current year.
RF(4) is the rate of accounting income on owned assets for the firm for the fourth previous year.
RE(4) is the rate of accounting income on owned assets for all the firms in the economy for the fourth previous year.

4-Conclusion:

Human resources accounting is important inside the business since it allows for the value measurement of human resources using the tools and models we've discussed, which helps with decision-making. We learned about the many approaches and models that enable us to quantify the value of the services that employees provide, how to handle the value of these services in accounting, and how they are managed using data from financial statements as a result of this research.
From this article, we derived to these results:
- Human resources accounting collects all human resource operations expenses and capitalizes them in the organization's assets, resulting in increased employee loyalty.
- Organizations must assess their human resources in order to have a better understanding of their problems and capabilities.
- Financial data on human resources is critical to the organization's success and is a necessary component for making sound decisions.
In order to improve human resources accounting, we propose these recommendations:
- Human resources are critical to the success of a company because their success affects the entire organization's success, and their failure affects the entire organization's failure. That is why, in order to generate more revenue, businesses must invest in their human resources.
- Companies must look after their human resources, equip them with the tools they need, and meet their requirements in order for people to have a sense of belonging to these organizations and, as a result, offer great performance.

5-References

Cornescu Alina, Motoniu Ioan Dumitru, Vatasoiu Cristian Ionel (2010), **Human resources accounting – accounting for the most valuable asset of an enterprise**, Annals of the University of Oradea Economic Science, Bihor, Romania,volume 1, issue 2.
Osemeke Monday (2017), **Human Resources Accounting: Issues, Benefits and Challenges**, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences, New York, USA.

Neerja Kashive (2013), **Importance of Human Resource Accounting Practices and Implications of Measuring Value of Human Capital : Case study of Successful PSUs in India**, XIMB Journal of Case Research, Xavier Institute of Management, Bhubaneswar, India, Volume 4, Issue 02.

Juhi Chatterjee, Partha Chatterjee (2018), **Human Resource Accounting- Role and Challenge for Accountants**, International Journal of Business and Management Invention, India, Volume 7, Issue 6, Ver. II.

Fatemeh Babaei, Jamal Mohamade, Payam Mahmoodi (2013), **Human Resource Accounting: From Theory to Practice**, European Online Journal of Natural and Social Sciences, Prague, Czech Republic,Volume 2, Number3.

Thomas Arkan (2016), **Human Resources Accounting: A Suggested Model for Measurement and Valuation**, Journal of Finance, Financial Markets & Insurance, Szczecin, Poland,.

Agyemang Fredua Sylvester Prempeh, Evans Kwabena Asare, Li Kao Dui, Liu Ruiwen (2019), **Exclusion of human resource accounting in statement of financial position and its effects on performance : empirical evidence of Ghana**, Journal of business and economic research, Nevada, USA, Volume 9, Number 2.

Bader Aljamaan (2017), **Human resources accounting: concepts, objectives, models and criticism**, Global Journal of Human Resource Management, Kent, UK, Volume 5, Number 7.

Dr. V. Murugan (2018), **Issues and challenges in human resource accounting**, International Journal of advanced Scientific Research & Development, Puducherry, India, Volume 5, Issue 03.

M.Sripriya (2016), **Human Resource Accounting Based On Flamholtz Model**, International Journal of scientific research and management, Madhya Pradesh, India, Volume 04, Issue 08.

Dr. Mahesh chandra garg (without year), **Human Resource Planning and Development**, Courses for Master in commerce, G J University of Science & Technology, Hisar, India.