

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

ط/د. ديلمي ناصر الدين

جامعة سطيف 1

ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر محافظ الحسابات في الزيادة من قيمة المعلومة المحاسبية المفصح عنها من قبل الشركات الجزائرية، حيث حاولت الدراسة التعمق في الواقع الجزائري من خلال البحث فيما إذا كان هناك وعي وتقدير لقيمة الإفصاح المحاسبي، وكذا التأكد من أن القائمين بإعداد القوائم المالية على دراية كافية بمفهوم الإفصاح المحاسبي. ومن ثم العمل على قياس مدي تأثير المراجع الخارجي (محافظ الحسابات) على عملية الإفصاح المحاسبي من بعد قيامه بعملية المراجعة. وقد خلصت الدراسة إلى أن هنالك فجوات كثيرة بين الناحية النظرية لهذا الموضوع وبين ما هو مطبق في الواقع الجزائري، حيث يسود في هذا الأخير الكثير من الممارسات التدليسية التي تحول دون توفر المعلومة المحاسبية اللازمة وبالشكل المثالي. الكلمات المفتاحية:

-محافظ الحسابات - الإفصاح المحاسبي - القوائم المالية.

Abstract:

The aim of this study was to measure the effect of the accounting portfolios on the increase in the value of the accounting information disclosed by the Algerian companies. The study attempted to deepen the Algerian reality by examining whether there is awareness and appreciation of the value of the accounting disclosure, Familiar with the concept of accounting disclosure. And then to measure the extent to which the external auditor (the governor of accounts) has affected the accounting disclosure process after conducting the audit.

The study concluded that there are many gaps between the theory of this subject and what is applied in the Algerian reality, where the predominant in the latter a lot of practices that prevent the provision of the necessary accounting information and in the ideal form.

Key words:

- Accounts - Accounting Disclosure - Financial Statements.

المقدمة:

تزايد الاهتمام بعد الأزمة المالية الأخير لسنة 2007 بموضوع دور المراجعة الخارجية وتأثيرها على كل من شفافية وصحة المعلومات المالية، وكذا الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المعدة من طرف الشركات والتي تستخدم من قبل أطراف متعددة لها مصالح مختلفة.

فما قام به مكتب التدقيق العالمي أثر أندرسون من تدليس وإعطاء معلومات مضللة عن الشركات التي كان يراجعها، وما ترتب عنه من مشاكل وإنهيارات عالمية. أدى إلى إعادة النظر في مدى تحقيق المراجعة الخارجية للدور المطلوب وهو إضفاء الثقة والمصدقية على القوائم المالية المفصح عنها من طرف الشركات. فهذا ما دفع بالاقتصاديات في الوقت الحاضر تهتم بجودة المعلومات المفصح عنها وبمصادقيتها وعدالتها وصحة تمثيلها للواقع، ويهتم المجتمع المالي باستخدام المعلومات من أجل اتخاذ القرارات الإدارية التي تبنى على المعلومات المحاسبية الرشيدة. ويعد مبدأ الإفصاح المحاسبي أحد المبادئ الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومة المهمة، والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم المالية، وإن إخضاع هذه القوائم

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

للمراجعة من طرف محافظ حسابات يتمتع بالاستقلالية يعمل على تعزيز والرفع من قيمة وعدالة ومصداقية وشفافية هذه القوائم.

مشكلة الدراسة:

تعمل هذه الدراسة على إيجاد جواب على التساؤل الرئيسي التالي:

هل إخضاع القوائم المالية للشركات الجزائرية للفحص من طرف محافظ الحسابات سوف يرفع ويعزز الإفصاح المحاسبي فيها؟ ويتفرع عن هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

- هل محافظ الحسابات الجزائري يعي بدوره في تفعيل الإفصاح المحاسبي ضمن القوائم المالية للشركات التي يقوم بمراجعتها؟
 - هل البيئة الجزائرية مستعدة لتقبل فكرة الإفصاح المحاسبي وتطبيقه؟
 - هل توجد آليات تسمح لمحافظ الحسابات من فرض على الشركات القيام بالإفصاح عن المعلومات المحاسبية وفقا للمتطلبات العالمية؟
- أهمية الدراسة:

يستمد البحث أهميته من النقاط التالية:

- تزايد الاهتمام بموضوع الإفصاح المحاسبي في السنوات الأخيرة، كون هذا المصطلح من المفاهيم الحديثة النشأة على المستوى المحلي.
 - وجود إصلاحات مبدولة من طرف الدولة لتحقيق الشفافية والمصداقية في المعلومات المحاسبية المفصح عنها من طرف الشركات الجزائرية.
 - ظهور دور حديث لمهنة المراجعة الخارجية بحيث لم تعد تقتصر على البحث على الأخطاء وعمليات الغش الحاصلة في القوائم المالية والتسجيلات المحاسبية، بل تعدت إلى تبيان مدى دقة التعبير الصادق عن الوضع الحقيقي للشركة.
- أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى ما يلي:

- التعرف على الجوانب النظرية والفكرية للإفصاح المحاسبي وكيفية تطبيقه.
 - تبيان الواقع الجزائري من خلال التعرف على مدى وجود الوعي والدراية بالإفصاح المحاسبي من طرف معدي القوائم المالية بالشركات.
 - قياس أثر محافظ الحسابات على تقوية درجة الإفصاح لدى الشركات الجزائرية.
- فرضيات الدراسة:

إجابة على التساؤل الرئيسي وكذا الأسئلة الفرعية نحاول من خلال هذه الدراسة إثبات صحة الفرضيات التالية:

- لا يوجد أي أثر على الإفصاح المحاسبي في الشركات الجزائرية من طرف محافظ الحسابات.
- غياب تام لثقافة الإفصاح المحاسبي لدى معدي المعلومات المحاسبية بالشركات الجزائرية.
- تفعيل دور محافظ الحسابات من خلال توسيع صلاحياته القانونية وكذا الرفع من درجة استقلاليته بابتكار طرق جديدة للتعين.

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

الإطار النظري للدراسة:

أولاً: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر

لضمان السير الحسن لمهنة المراجعة الخارجية وضعت الدولة مجموعة من الهيئات تسهر على تنظيم والإشراف على مهنة المراجعة الخارجية فيها، والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة والمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

1. الهيئات التي تشرف على مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر:

أ- المجلس الوطني للمحاسبة: نصت المادة 4 من القانون 10-01 على أنه "ينشأ مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية ويتولى مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية"¹.

كما نصت المادة 5 منه على أنه "تنشأ لدى المجلس الوطني للمحاسبة اللجان متساوية الأعضاء الآتية:

➤ لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية.

➤ لجنة الاعتماد،

➤ لجنة التكوين،

➤ لجنة الانضباط والتحكيم،

➤ لجنة مراقبة النوعية².

المهام:

يتولى المجلس طبقاً للمادة 4 من القانون رقم 10-01 مهام الاعتماد والتقييس المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

يتولى رئيس المجلس تمثيل المجلس لدى الهيئات الوطنية والدولية للتقييس المحاسبي والمهن المحاسبية، والعمل على انجاز كل الدراسات والتحليل التي تهدف الى التقييس المحاسبي³. كما يقوم الأمين العام تحت سلطة رئيس المجلس لا سيما بما يأتي⁴:

➤ تنفيذ كل القرارات والتوجيهات المصادق عليها من المجلس،

➤ استقبال كل الإرسالات الموجهة للمجلس؛

➤ مسك الملفات المتعلقة بالاعتماد والتسجيل والشطب من جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين؛

➤ العمل على اعداد مقررات الاعتماد بعد دراستها من لجنة الاعتماد وعرضها على الوزير المكلف بالمالية للتوقيع عليها؛

➤ ضمان تنسيق اشغال اللجان المتساوية الاعضاء ومتابعتها؛

➤ تنظيم الجمعيات العامة واجتماعات مكتب المجلس.

يقوم المجلس باستقبال طلبات الاعتماد وإعداد نشر قائمة المهنيين وإستقبال كل الشكاوى التأديبية في الحق المهني والفصل فيها، كما يقوم بتنظيم ومراقبة النوعية المهنية وبرمجتها كما يقوم المجلس بمتابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير المعايير الدولية للتدقيق.

قام المجلس الوطني للمحاسبة بهدف ترقية مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر بإصدار مجموعة من المعايير الجزائرية ففي المقرر رقم 002 المؤرخ في 04/ 02/ 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تم وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية⁵:

➤ المعيار الجزائري للتدقيق رقم 210 اتفاق حول احكام مهام المراجعة؛

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 505 التأكيدات الخارجية؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 560 أحداث تقع بعد اقفال الحسابات والاحداث اللاحقة؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 580 التصريحات الكتابية.
- كما جاء في المقرر رقم 150 المؤرخ في 11/ 10/ 2016 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تم وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية⁶:
- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 300 تخطيط تدقيق الكشف المالية؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 500 العناصر المقنعة؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 510 مهام المراجعة الاولى- الارصدة الافتتاحية؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 700 تأسيس الرأبوتقرير المراجعة على الكشف المالية.
- وفي المقرر رقم 23 المؤرخ في 15/ 03/ 2017 الذي يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق تم وضع حيز التنفيذ اربعة معايير جزائرية للتدقيق الآتية⁷:

- المعيار الجزائري للتدقيق رقم 520 الاجراءات التحليلية؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 570 استمرارية الاستغلال؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 610 استخدام اعمال المدققين الداخليين؛
 - المعيار الجزائري للتدقيق رقم 620 استخدام اعمال خبير معين من طرف المدقق.
- ب - التنظيمات المهنية: نصت المادة 14 من القانون 10 - 01 انه "ينشا مصف وطني للخبراء المحاسبين وغرفة وطنية لمحافظي الحسابات ومنظمة وطنية للمحاسبين المعتمدين، يتمتع كل منها بالشخصية المعنوية ويضم الاشخاص الطبيعيين او المعنويين المعتمدين او المؤهلين لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومهنة محافظ الحسابات ومهنة المحاسب المعتمد، ويسير كل من: المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بمجلس وطني ينتخبه مهنيون"⁸

يكلف كل من المصف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بما يأتي⁹:

- السهر على تنظيم المهن وحسن ممارستها؛
- الدفاع عن كرامة اعضائها واستقلاليتهم؛
- السهر على احترام قواعد المهن واعرافها؛
- اعداد الانظمة الداخلية التي يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية وينشرها في اجل شهرين من تاريخ ايداعها؛
- اعداد مدونة لأخلاقيات المهنة؛
- ابداء الراي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها.

2. مارسو مهنة المراجعة الخارجي في الجزائر:

أ - محافظ الحسابات: يعرف محافظ الحسابات في الجزائر حسب نص المادة 22 من القانون 10 - 01 ب "يعد محافظ حسابات في مفهوم هذا القانون، كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهمة المصادقة على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول"¹⁰.

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

يقوم محافظ الحسابات بفحص قيم ووثائق الشركة او الهيئة ومراقبة مدى مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها دون التدخل في التسيير، وتتمثل المهام التي يقوم بها فيما يلي¹¹:

- يشهد بان الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة ومطابقة تماما لنتائج عمليات السنة المنصرمة وكذا الامر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة والهيئات؛

- يفصح صحة الحسابات السنوية ومطابقتها للمعلومات المبينة في تقرير التسيير الذي يقدمه المديرون للمساهمين او الشركاء او حاملي الحصص؛

- يبدي رأيه في شكل تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من مجلس الادارة ومجلس المديرين او الميسر؛

- يقدر شروط ابرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها المؤسسات او الهيئات التابعة لها او بين المؤسسات والهيئات التي تكون فيها للقائمين بالإدارة او الميسرين للشركة المعنية مصالح مباشرة او غير مباشرة؛

- يعلم الميسرين والجمعية العامة او الهيئة المداولة المؤهلة، بكل نقص قد يكتشفه او اطلع عليه، ومن طبيعته ان يعرقل استمرار استغلال المؤسسة او الهيئة؛

- عندما تعد الشركة حسابات مدمجة او حسابات مدعمة، يصادق على صحة وانتظام الحسابات المدعمة والمدمجة وصورتها الصحيحة وذلك على اساس الوثائق المحاسبية وتقرير محافظ الحسابات لدى الفروع او الكيانات التابعة لنفس مركز القرار. ويترتب على مهنة المحافظ الحسابات اعداد مجموعة من التقارير والمتمثلة في التالي¹²:

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

- تقرير المصادقة على الحسابات المدعمة او الحسابات المدمجة عند الاقتضاء؛

- تقرير خاص حول الاتفاقيات المنتظمة؛

- تقرير خاص حول تفاصيل اعلى خمسة تعويضات؛

- تقرير خاص حول الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين؛

- تقرير خاص حول تطور نتيجة السنوات الخمس الاخيرة والنتيجة حسب السهم او حسب الحصة الاجتماعية؛

- تقرير خاص حول اجراءات الرقابة الداخلية؛

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

وتم تحديد معايير التقرير واشكال واجال ارسال التقارير الى الجمعية العامة والى الاطراف المعنية عن طريق التنظيم في قرار مؤرخ في 24/ 06/ 2013 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات.

يتم تعيين محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة او الجهاز المكلف بالمداولات وعلى اساس دفتر شروط من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية¹³، ويمكن لجنة المراجعة تعيين محافظ الحسابات. وتحدد عهدة محافظ الحسابات ب 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ولا يمكن تعيين نفس محافظ الحسابات بعد عهديتين متتاليتين إلا بعد مضي 3 سنوات، وفي حالة عدم المصادقة على حسابات الشركة او الهيئة المراقبة خلال سنتين ماليتين متتاليتين يتعين على محافظ حسابات اعلام وكيل الجمهورية المختص اقليميا بذلك، وفي هذه الحالة لا يجري تجديد عهد محافظ الحسابات¹⁴.

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

تحديد اتباع محافظ الحسابات من طرف الجمعية العامة او الهيئة المكلفة بالمداولات في بداية مهمته، ولا يمكن له تلقي اي اجرة او امتياز مهما يكن شكله، ولا يمكن احتساب الاتعاب على اساس النتائج المالية المحققة من الشركة او الهيئة المعنية¹⁵.

يتم ممارسة مهنة محافظ الحسابات حسب ما جاء في المواد 31- 32- 33- 34- 36- 39 القانون رقم 10- 01 وفق الكيفية التالية:

- يمكن لمحافظ الحسابات الاطلاع في اي وقت وفي عين المكان على السجلات المحاسبية والموازنات والمراسلات والمحاضر وبصفة عامة كل الوثائق والكتابات التابعة للشركة او الهيئة؛

- يمكن ان يطلب من القائمين بالإدارة والاعوان والتابعين للشركة او الهيئة كل التوضيحات والمعلومات وان يقوم بكل التفتيشات التي يراها لازمة؛

- يمكن لمحافظ الحسابات ان يطلب من الاجهزة المؤهلة، الحصول في مقر الشركة على معلومات تتعلق بالشركات مرتبطة بها او شركات اخرى لها علاقة مساهمة معها؛

- يقدم القائمون بالإدارة في الشركات كل ستة 6 أشهر على الاقل لمحافظ الحسابات كشفا محاسبيا، بعد حسب مخطط الحصيلة والوثائق التي ينص عليها القانون؛

- يحضر محافظ الحسابات الجمعيات العامة كلما تستدعي للتداول على اساس تقريره؛

- يتعين على محافظ الحسابات الاحتفاظ بملفات زبائنه لمدة 10 سنوات.

ب- -شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات: يمكن لتجمع الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات طبقا لأحكام المادة 12 من القانون 10- 01 تكوين شركات اسهم او شركات ذات مسؤولية محدودة او شركات مدنية او تجمعات ذات منفعة مشتركة لممارسة مهنتهم كل على حدة، شريطة ان يحمل جميع الشركاء الجنسية الجزائرية.

لتشكيل شركة الخبرة الحاسبية لممارسة مهنة الخبير المحاسب حسب نص المادة 47 من القانون 10- 01 يجب ان يكون على الاقل ثلثي (2/ 3) الاعضاء الشركة مسجلين بصفة فردية في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين بصفة خبراء محاسبين ويمتلكون على الاقل ثلثي (2/ 3) راس المال. كما نصت المادة 48 من نفس القانون انه يمكن تكوين شركة محافظة حسابات لممارسة مهنة محافظ الحسابات عندما يشكل الاعضاء في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمسجلين بصفة فردية في الجدول بصفة محافظي الحسابات على الاقل ثلثي (2/ 3)

الشركاء، ويملكون على الاقل ثلثي (2/ 3) راس المال. ويشترط في الثلث (1/ 3) الشريك غير المعتمد وغير المسجل في الجدول، ان يكون جزائري الجنسية وحاملا لشهادة جامعية وله صلة مباشرة او غير مباشرة بالمهنة.

للحصول على الاعتماد يجب على شركات الاسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة والتجمعات ذات المنفعة المشتركة المشكلة للممارسة مهنة الخبير المحاسب او مهنة محافظ الحسابات ان تتوفر فيها الشروط التالية¹⁶:

- ان تهدف لممارسة مهنة الخبير المحاسب او محافظ الحسابات؛

- ان يديرها او يديرها الشركاء المسجلون في الجدول فقط؛

- ان يرتبط انخراط اي شريك جديد او اي عضو فيها بالموافقة القبلية اما للجهاز الاجتماعي المؤهل لذلك او لحاملي الحصص الاجتماعية بغض النظر عن اي حكم مخالف؛

- ان لا تكون تابعة مباشرة لأي شخص او تجمع مصلحة؛

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

- ان لا تمتلك مساهمات مالية في المؤسسات الصناعية او التجارية او صناعية او الزراعة او البنكية او في الشركات المدنية، غير انه إذا ارتبط نشاط هذه المؤسسات بمهنة الخبير المحاسب او بمهنة محافظ الحسابات، يمكن المجلس المعني الترخيص بأخذ مساهمة؛

3. شروط ممارسة مهنة المراجعة الخارجي في الجزائر

لضمان السير الحسن لمهنة المراجعة الخارجي وتحقيق الغاية من ممارستها وضع المشرع الجزائري مجموعة من الشروط التي يجب توفرها في ممارسي المهنة وفي المقابل يترتب على ممارسة المهن مجموعة من المسؤوليات المدنية والجزائية والتأديبية.

أ- شروط ممارسة المهنة: حددت الشروط الواجب توفرها للممارسة مهنة المراجعة الخارجي في الجزائر في نص المادة 8 من القانون 10 - 01، حيث نصت المادة الزامية توفر الشروط التالية:

- ان يكون جزائري الجنسية؛

- ان يحوز شهادة مهنية لممارسة المهنة على النحو التالي:

- بالنسبة لمهنة الخبير المحاسب، ان يكون حائزا شهادة جزائية للخبرة المحاسبية او شهادة معترف بمعادلتها؛

- بالنسبة لمهنة محافظ الحسابات، أن يكون حائزا شهادة جزائية لمحافظ الحسابات أو شهادة معترف بمعادلتها،

- أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية،

- ألا يكون قد صدر في حقه حكم بارتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة،

- أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية وأن يكون مسجلا في المصف الوطني للخبراء المحاسبين

- أو الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وفق الشروط المنصوص عليها في هذا القانون،

- أن يؤدي اليمين أمام المجلس القضائي المختص إقليميا محل تواجد مكاتبهم بالعبارات التالية:

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

وتمنح شهادات والإنجازات من معهد التعليم المختص التابع للوزير المكلف بالمالية، أو المعاهد المعتمدة من طرفه، ولا يمكن الالتحاق بمعهد التعليم المختص أو المعاهد المعتمدة الا بعد اجراء مسابقة للمتشحين الحائزين شهادة جامعية في اختصاص تحدد من طرف التنظيم.

ب- مسؤوليات محافظ الحسابات في الجزائر: حدد القانون 10-01 في فصله الثامن مختلف المسؤوليات التي يتحملها المدقق الخارجي في الجزائر كما يلي:

- يتحمل محافظ الحسابات المسؤولية العامة عن العناية بمهمته ويلتزم بتوفير الوسائل دون نتائج،

- يعد الخبير المحاسب والمحاسب المعتمد أثناء ممارسة مهامهما مسؤولا مدنيا تجاه زبائنهم في الحدود التعاقدية،

- يعقد محافظ الحسابات مسؤولا تجاه الكيان المراقب، عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويعد متضمنا تجاه الكيان أو تجاه الغير كل ضرر ينتج عن مخالفة أحكام هذا القانون،

- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية الجزائية عن كل تقصير في القيام بالتزام قانوني،

- يتحمل الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات المسؤولية التأديبية أمام اللجنة التأديبية أمام المجلس الوطني للمحاسبة حتى بعد استقالتهم من مهامهم، عن كل مخالفة أو تقصير تقني أو أخلاقي في القواعد المهنية عند ممارسة وظائفهم.

وتمثل العقوبات التأديبية التي يمكن اتخاذها وفق ترتيبها التصاعدي حسب خطورتها في:

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

- الانذار،

- التوبيخ،

- التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 6 أشهر،

- الشطب من الجدول.

نصت المادة 73 من القانون 10-01 على أنه "يعاقب كل من يمارس مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات بطريقة غير شرعية بغرامة من 500.000 الى 2.000.000 دج. وفي العود يعاقب مرتكب هذه الجريمة المخالفة بالحبس تتراوح مدته من ستة أشهر الى سنة واحدة ويضعف الغرامة".

3. رقابة جودة المراجعة الخارجي في الجزائر

تتولى لجنة مراقبة النوعية مهمة نوعية الأعمال التي يقوم بها القائمون على المهنة المراجعة. حيث نصت المادة 27 من القانون 10-01 على أنه "يتعين على محافظ الحسابات أو مسير شركة أو تجمع محافظي حسابات، ابلاغ لجنة مراقبة النوعية، بتعيينه بصفة محافظ للحسابات عن طريق رسالة موصى عليها فيأجل أقصاه خمسة عشر يوما"¹⁷.

حسب نص المادة 22 من المرسوم رقم 11-24 المؤرخ في 2011/01/27، تتولى لجنة مراقبة النوعية، المهام الآتية:

- إعداد طرق العمل في نوعية الخدمات،
- إبداء الآراء واقتراح مشاريع النصوص التنظيمية في مجال النوعية،
- ضمان نوعية المراجعة الموكلة لمهني المحاسبة،
- إعداد معايير تتضمن كفاءات تنظيم المكاتب وتسييرها،
- إعداد التدابير التي تسمح بضمان مراقبة نوعية خدمات المكاتب،
- ضمان متابعة مدى احترام قواعد الاستقلالية والأخلاقيات،
- إعداد قائمة المراقبين المختارين من بين المهنيين من أجل ضمان مهام النوعية،
- تنظيم ملتقيات حول النوعية التقنية للأشغال والأخلاقيات والتصرفات التي يجب على المهنيين التحلي بها في مجال الاستشارة والعلاقة مع الزبائن.

لضمان استقلالية مهنة المراجعة في الجزائر والتي تعتبر معيارا مهما لرقابة على جودة المراجعة الخارجي وضع المشرع مجموعة من النصوص القانونية التي تضمن ذلك نذكر منها ما يلي¹⁸:

- المادة 26 من القانون 10-01 التي نصت على "تعين الجمعية العام أو الجهاز المكلف بالمداولات بعد موافقتها كتابيا، وعلى أساس دفتر الشروط، محافظ حسابات من بين المهنيين المعتمدين والمسجلين في جدول الغرفة الوطنية. ولقد فصل في الأمر مرسوم تنفيذي رقم 11-32 مؤرخ في 22 صفر عام 1432 الموافق 27 جانفي سنة 2011، المتعلق بتعيين محافظ الحسابات.

- والمادة 27 من نفس القانون التي نصت على أنه "تحدد عهدة محافظ الحسابات بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة. ولا يمكن تعيين محافظ الحسابات بعد عهدين متتاليين الا بعد مضي ثلاث سنوات"

- كما نصت المادة 37 من نفس القانون على أنه "تحدد الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة المكلفة بالمداولات، أتعاب محافظ الحسابات في بداية المهمة. ولا يمكن محافظ الحسابات أن يتلقى أي أجر أو امتياز مهما شكله، باستثناء الأتعاب

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

والتعويضات المنفقة في إطار المهنة. ولا يمكن احتساب الأتعاب، في أي حال من الأحوال، على أساس النتائج المالية المحققة من الشركة أو الهيئة المعنية.

- وحددت المادة 64 الحالات التي تتنافى مع مهنة المراجعة الخارجي والمتمثلة فيما يلي:
 - كل نشاط تجاري لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية والمهنية،
 - كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني،
 - كل عهدة إدارية أو عضوية 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 المنتخبة،
 - كما يمنع محافظ الحسابات حسب نص المادة 65 من:
 - القيام مهنيًا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات بصفة مباشرة وغير مباشرة
 - القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الانابة عن المسيرين،
 - قبول ولو بصفة مؤقتة مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،
 - قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة والإشراف عليها،
 - ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير اقتصادي لدى شركة وهيئة يراقب محاسبتها،
 - شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من ثلاث سنوات من انتهاء عهده.
- فعند قيام الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة تعين مدقق الحسابات على أساس دفتر الشروط وتحديد مدة عهده بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة وكذلك تحديد الأتعاب من طرف الجمعية العامة أو الهيئة المؤهلة في بداية المهمة، ولا علاقة لها بنتائج أعمال الشركة محل المراجعة، كل هذا يضمن أداء مهمة المراجعة بقدر كبير من الاستقلالية

ثانياً: الإفصاح في التقارير المالية

اختلفت وجهات نظر الباحثين و المهنيين حول مفهوم الإفصاح خاصة فيما يتعلق بمحتوى الإفصاح ومستواه، فمنهم من لا يحدّد نطاق مشكلة الإفصاح في مجرد درجة تفصيل القوائم المالية المنشورة أو في أساليب تبويب وعرض المعلومات في هذه القوائم، وإنما يتعدى هذا النطاق ليجعل منه عنصر دقة ومصداقية للأرقام المعروضة في هذه القوائم هو أساس مشكلة الإفصاح، في حين أن آخرين يرون أن مشكلة الإفصاح تنحصر فقط في نطاق عرض المعلومات في القوائم المالية المنشورة ومجرد كمية المعلومات المعروضة فيها ومن ثم الشكل الذي يتم فيه عرض هذه المعلومات، أما مسألة صحة ومصداقية الأرقام المعروضة في تلك القوائم فهي مسألة أخرى تتعدى من وجهة نظرهم حدود مشكلة الإفصاح لتدخل في نطاق مشكلة القياس المحاسبي، وفيما يلي عدد من التعاريف حول مفهوم الإفصاح، وأنواع الإفصاح، والعوامل المؤثرة على الإفصاح ومتطلباته، والتوسع في الإفصاح.

1- تعريف الإفصاح:

لقد عرف مفهوم "الإفصاح" بالعديد من التعاريف، وفيما يلي عدد من هذه التعاريف، وقد ركز بعض الباحثين على الغرض من توضيح المعلومات المالية، فقد تطرق كثير من الكتاب إلى مفهوم الإفصاح، وأهميته في اتخاذ القرارات فعرّفوه بأنه نشر المعلومات الضرورية للفئات التي تحتاجها وذلك لزيادة فعالية العمليات التي يقوم بها السوق المالي، حيث أن الفئات المختلفة

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

تحتاج للمعلومات لتقييم درجة المخاطرة التي تتعرض لها الشركة للوصول إلى القرار الذي تستطيع من خلاله تحقيق أهدافه والتي تتناسب مع درجة المخاطرة التي ترغب بها¹⁹

وعرفه خالد أمين "بأنه إظهار القوائم المالية لجميع المعلومات الأساسية التي تهم الفئات الخارجية عن المشروع بحيث تعينها على اتخاذ القرارات الرشيدة"²⁰.

كما عرفه مطر "بأن متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية وفقا لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها تقتضي بتوفر عنصر الإفصاح المناسب في هذه القوائم وذلك بشأن جميع الأمور المادية (الجوهرية)" وعنصر الإفصاح المقصود هنا على صلة وثيقة بشكل ومحتوى القوائم المالية وبالمصطلحات المستخدمة فيها، وأيضا بالملاحظات المرفقة بها، ويمدى ما فيها من تفاصيل تجعل لتلك القوائم قيمة إعلامية من وجهة نظر مستخدم هذه القوائم"²¹.

وفي هذا الصدد اقترحت جمعية المحاسبين الأمريكيين خمسة خطوط عريضة للاسترشاد بها عند توصيل المعلومة المحاسبية للمستفيدين منها الإفصاح عن عمليات المشروع وأوجه نشاطه عند إعداد التقارير المالية بطريقة تفيد متخذي القرارات وتساعدهم على تقييم نشاطه²².

كما أشار معهد المحاسبين الأمريكيين أيضا وبشكل قاطع إلى ضرورة التزام المراجعين بالقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، وتوصيات وآراء لجنة معايير المحاسبة المالية (FASB)، ولجنة المبادئ المحاسبية (APB)²³ وعدم إبداء رأي يتعارض مع هذه القواعد والتوصيات إلا إذا كانت هناك ضرورة تستدعي ذلك²⁴.

نخلص من ذلك إلى أن الإفصاح كمفهوم نسبي يحقق كثيراً من المزايا للمستثمرين والدائنين وإدارة المشروع وغيرهم من المستفيدين، يقتضي إعلام متخذي²⁵ القرارات الاقتصادية بالمعلومات المهمة، ويهدف إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات والاستفادة من استخدام الموارد بكفاءة مما ينعكس بالتالي على زيادة درجة الرفاهية للاقتصاد القومي عامة.

2- أنواع الإفصاح:

هناك مت يميز بين مفهومين للإفصاح هما:²⁶

أ- الإفصاح المثالي: وهو الذي لا يتحقق إلا بتحقيق الشروط التالية:

1. أن تكون القوائم المالية المنشورة على درجة عالية من التفصيل.
2. أن تكون أرقام القوائم المالية على درجة عالية من الدقة والمصادقية.
3. أن يتم عرض القوائم المالية بالصورة وفي الوقت الذي يتناسب مع احتياجات ورغبات كل طرف من الأطراف ذات المصلحة على حده.

ب- الإفصاح الواقعي: وهو الذي يركز على الموازنة ما بين الفائدة أو العائد الذي سيتحقق من المعلومات و بين كلفة نشر تلك المعلومات، و يمكن تعريفه بأنه الإفصاح الممكن أو المتاح، ومعيار هذا الإفصاح هو المرونة في إطار عناصره الرئيسية التي تشمل طبيعة المعلومات، بمعنى أنه يجب على التقارير المحاسبية أن تفصح عن جميع المعلومات الضرورية الكفيلة بجعلها غير مضللة، و نلاحظ أن هناك اتجاه نحو زيادة حجم المعلومات المفصّل عنها، والتركيز على المعلومات التي تحتاج لدراية و خبرة في استخدامها وخاصة تلك التي يحتاجها المحللون الماليون و وسطاء الاستثمار²⁷.

يتبين من تعريف مفهوم الإفصاح الواقعي بأنه سهل المنال في الواقع العملي أكثر من مفهوم الإفصاح المثالي، وأنه يتضمن مفاهيم الإفصاح الثلاثة وهي الإفصاح المناسب والعاقل والكافي وهذه المفاهيم يمكن تعريفها كما يلي:²⁸

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

• الإفصاح المناسب: وهو الحد الأدنى من الإفصاح الذي يجب أن تتضمنه القوائم المالية حتى لا تكون مضللة عند اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة.

• الإفصاح العادل: ويتضمن تزويد جميع مستخدمي القوائم المالية بنفس كمية المعلومات في وقت واحد.

• الإفصاح الكافي: وهو تزويد الفئات المختلفة بالمعلومات التي تعتبر مفيدة لاتخاذ القرارات الرشيدة، حيث أن المعلومات الكثيرة التي ليس لها معنى و دلالة تؤدي إلى ضياع المعلومات المهمة والمفيدة مما يضلل مستخدمي البيانات المالية عند اتخاذ القرارات، ويعتمد احتفاظ التقارير المالية بدورها كأداة لنشر البيانات ونجاحها في أداء هذه المهمة على مدى مواكبتها للتطور في البيئة الاقتصادية، وقدرتها على استيعاب احتياجات مستخدميها من المعلومات، لذلك يفترض أن يمتد مفهوم الإفصاح ليعطي مجالات جديدة لم تكن تقع ضمن إطاره في السابق ولكنها أصبحت ضرورية لاتخاذ القرارات الاقتصادية.

3 - العوامل التي تؤثر على الإفصاح:

يوجد عدد من العوامل التي تؤثر على درجة الإفصاح بالتقارير المالية وقد أمكن تقسيمها إلى:

أ- عوامل بيئية: تختلف التقارير المالية من دولة لأخرى لأسباب اقتصادية واجتماعية وسياسية²⁹، وعوامل أخرى ناتجة من حاجة المستفيدين إلى مزيد من المعلومات الإضافية عن التغيرات البيئية³⁰ وأثرها على المشروع، بغرض المقارنة بين الوحدات الاقتصادية مع بعضها وتحديد المسؤولية الاجتماعية لكل منها.

ويبدو ذلك من المقارنة بين التقارير المالية التي تعد في كل من إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية³¹ حيث يحدد قانون المؤسسات في إنجلترا التقارير التي يجب إعدادها وطرق عرض المعلومات المالية في القوائم المالية والعلاقة بين هذه المعلومات والمعلومات الأخرى الواردة بتقرير الإدارة، وأشار قانون المؤسسات الإنجليزي أيضا إلى ضرورة توزيع هذه التقارير على المساهمين لمناقشتها قبل إقرارها. بينما لا يوجد في الولايات المتحدة الأمريكية قانون للشركات يحدد المعلومات التي يجب أن ترد بالتقارير المالية، وإنما تعد في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة، وهي تحوي غالبا تقرير مجلس الإدارة و قائمة الدخل و قائمة المركز المالي، وقائمة التدفق النقدي، بالإضافة إلى بعض المعلومات الإحصائية الأخرى، وقد يرجع أسباب هذا الاختلاف بين التقارير المالية والمعلومات الواردة بها في كل من إنجلترا وأمريكا إلى السلطة التي تشرف وتراقب على هذه الشركات، ومدى حاجة المستفيدين أو من يمثلهم من المعلومات المالية حيث يهتم المستثمر في أمريكا أساسا برقم صافي الدخل بينما يهتم المستثمر في إنجلترا بقيمة المبالغ الموزعة ومدى قدرة المشروع على سداد التزاماته في المستقبل.

ب- عوامل تتعلق بالمعلومات: تتأثر درجة الإفصاح في التقارير المالية بالمعلومات التي يتم الإفصاح عنها و مدى توفر عدد من الصفات للحكم على كفاءتها وأهمها أن تكون المعلومات ملائمة للقرارات التي سيقوم باتخاذها أغلب المستفيدين منها وأن تكون هناك ثقة في هذه المعلومات عند الاستفادة منها، بالإضافة لقابليتها للتحقق والمقارنة وفي هذا الصدد أشارت لجنة معايير المحاسبة المالية كما هو مبين إلى أن المعلومات الواردة في التقارير المالية ليست إلا أداة تتوقف منفعتها على مدى الاستفادة منها، و ذلك من خلال تعريف اللجنة.

ج- عوامل تتعلق بالوحدة الاقتصادية: وهذه المجموعة من العوامل ترتبط بالوحدة الاقتصادية مثل حجم المشروع، عدد المساهمين، صافي الربح ... إلى غير ذلك من العوامل.

و قد تؤثر على درجة الإفصاح في ظل فروض معينة و يبدو ذلك فيما يلي:

• حجم المشروع (مجموع الأصول).

• عدد المساهمين.

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

- تسجيل الشركة بسوق الأوراق المالية.
- المراجع الخارجي.
- متطلبات الإفصاح العامة.

هذا وقد وضعت بعض الجهات العلمية و المهنية متطلبات خاصة للإفصاح و أهمها APB. FASB كما يتضح من الجدول رقم (1):

جدول رقم (1) يوضح أهم متطلبات الإفصاح لكل من لجنة المبادئ المحاسبية و لجنة معايير المحاسبة المالية

طرق الإفصاح	متطلبات الإفصاح
1- لجنة المبادئ المحاسبية ³² APB Opinions	يتعين الإفصاح عن: أ- مكافأة نهاية الخدمة للعاملين. ب- ضريبة الدخل و المدفوع منها. ج- اهتلاك الأصول، طرق الاهتلاك و الاهتلاكات المتجمعة. د- عائد السهم. - معلومات عن الاندماج و الطريقة التي تم بها. - معلومات عن الاستثمارات و طريقة معالجتها محاسبيا. - وصف لأهم السياسات المحاسبية.
2- لجنة معايير المحاسبة المالية ³³ FASB Statement	و أهم ما جاء منها: - الإفصاح عن مصروفات البحوث و التطوير. - أثر التغييرات المحاسبية على صافي الدخل. - متوسط دخل السهم. - أثر الديون المعدومة كبيرة القيمة.

4- منهج التوسع في الإفصاح:

يعتبر منهج التوسع في الإفصاح الحل العملي والمنطقي لمشكلة عدم إمكانية تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية من المعلومات، فهناك تعدد وتنوع لأصحاب المصلحة في التقارير المحاسبية وأن احتياجات هؤلاء المستثمرين من الخدمة المحاسبية غير معروفة بالتحديد في الوقت الحاضر، ولذلك يرى البعض ضرورة الاتجاه نحو التوسع في الإفصاح حتى يمكن تغطية أكبر قدر ممكن من الاحتياجات إلا أنه في نفس الوقت لا يمكن تصور أنه ليس هناك حدود لعملية التوسع في الإفصاح، ولذلك سيتعرض الباحث في هذه الدراسة لنموذج الإفصاح المحاسبي مع بيان المحاولات المختلفة للتوسع فيه والمشاكل المختلفة التي يثيرها هذا النموذج.

أ- الحاجة إلى التوسع في الإفصاح:

لقد زادت أهمية التوسع في الإفصاح بصفة خاصة مع ازدياد أهمية الملائمة باعتبارها أحد الخصائص النوعية الرئيسية للمعلومات والعلاقة بين الملائمة وبين الإفصاح المحاسبي يمكن أن ينظر إليها من جانبين:³⁴

- الملائمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرار: إن تطبيق هذا الاتجاه سوف يكتنفه مشاكل كثيرة أهمها: تعدد نماذج اتخاذ القرارات التي يجب استخدامها مع تعدد مجالات الاستخدام وتعدد المشاكل والمواقف التي يتعين مواجهتها إلا أنه بصفة عامة يلاحظ

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

أن تطبيق الملائمة بالنسبة لنماذج اتخاذ القرارات يعتبر أحد المبررات التي تدعو إلى التوسع في الإفصاح حتى يمكن مقابلة أكبر قدر ممكن من الاحتياجات المشتركة.

• أما بالنسبة للملائمة من حيث علاقتها بالأهداف: فإنه يتطلب منا تحديد احتياجات مستخدمي التقارير المحاسبية من المعلومات، وهنا تقابلنا مشكلة تعدد وتنوع الطوائف ذات المصلحة في تتبع اقتصاديات الوحدة المحاسبية، ولذلك فإن المعلومات التي يراد الإفصاح عنها سوف تعتمد على طبيعة الاحتياجات الخاصة، سواء كانت احتياجات فعلية أو مفترضة بكل الفئات وهنا يلاحظ أن هناك اختلافا في المعلومات المطلوبة حتى داخل الفئة الواحدة.

وهكذا نجد أن هناك حالات متعارضة في احتياجات الفئات من المعلومات، كما أن هناك حالات قد تكون فيها احتياجات متجانسة إلى حد ما، ومن هنا كان الاتجاه نحو المزيد من التوسع في مجال الإفصاح بحيث يمكن لكل فئة أن تختار ما يلائمها من معلومات ومما لا شك فيه أن هذا الاتجاه يعتبر مدخلا عمليا لمواجهة مشكلة عدم التجانس.

ب - حدود التوسع في الإفصاح:

إن التوسع في الإفصاح له تأثير على جانبيين رئيسيين يؤثران على درجة الاستفادة من المعلومات:

الجانِب الأول: مع زيادة المعلومات تتضح علاقات جديدة، ووقائع لم تكن معروفة، الأمر الذي يزيد من درجة التعقيد التي يجب أن يواجهها متخذ القرار، هذا الجانب يمثل جانب المدخلات، فكلما زادت المعلومات زادت المدخلات للعملية القرارية.

الجانِب الثاني: يمثل جانب الإدراك أو الاستيعاب المصاحب لكل زيادة في المعلومات المفصح عنها، فالمعلومات تؤدي إلى زيادة وضوح الوضع القائم بتعقيداته وعلاقاته المتشابكة وبالتالي سوف يكون لذلك تأثير على درجة الإدراك الشخصي وقدرته على استيعاب هذه العلاقات التي تزداد تعقيدا مع كل إضافة إلى المعلومات المتاحة حاليا، ومن ناحية أخرى فإن القدرة على الاستيعاب تتطلب درجة من التجريد لا يمكن الحصول عليها دون الاعتماد على نموذج أو أكثر من النماذج القرارية، ومن الطبيعي أنه مع زيادة درجة التعقيد للوضع المراد التعامل معه ومع زيادة عدد المتغيرات التي يجب معالجتها فإن الأمر يتطلب الاعتماد على نماذج قرارية متقدمة.

قائمة المراجع:

- 1- قانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 42، 2010، المادة 4.
- 2- المرجع نفسه، المادة 5.
- 3- المرجع نفسه، المادة 7.
- 4- المرجع نفسه، المادة 8.
- 5- مقرر رقم 002 المؤرخ في 2016/02/04 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، المادة 1.
- 6- مقرر رقم 150 المؤرخ في 2016/10/11 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2016، المادة 1.
- 7- مقرر رقم 23 المؤرخ في 2016/03/15 يتضمن المعايير الجزائرية للتدقيق، المجلس الوطني للمحاسبة، وزارة المالية، الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2017، المادة 1.
- 8- قانون 01-10، مرجع سبق ذكره، المادة 14.
- 9- المرجع نفسه المادة 15.

أثر محافظ الحسابات في الرفع من درجة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للشركات الجزائرية

- 10- المرجع نفسه، المادة 22.
- 11- المرجع نفسه، المواد 23، 24.
- 12- المرجع نفسه، المادة 25.
- 13- المرجع نفسه، المادة 26.
- 14- المرجع نفسه، المادة 17.
- 15- المرجع نفسه، المادة 37.
- 16- المرجع نفسه، المادة 51.
- 17- المرجع نفسه، ص 8.
- 18- قانون 01-10 المؤرخ في 2010/06/29، المرجع سبق ذكره، ص 7-8.
- 19- خالد أمين عبد الله، " الإفصاح ودوره في تنشيط التداول في أسواق رأس المال العربية"، مجلة القانون العربي، العدد 92، تشرين أول 1995، ص 38.
- 20- نفس المرجع، ص (38-44).
- 21- محمد مطر، "تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية"، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، 1990/10/28، ص 119.
- 22: AAA , A Statement of Basic, Accounting Theory, Evanston, Illionois: 1997, PP19-27.
- 23 Committee on Auditing Procedure of the AICPA, Statement on Auditing Standards, No. I, as cites by Stephen L, Busboy, "The Boundaries of Adequate Disclosure", The Singapore Accountant, Vol. 35, 1997, p. 83.
- 24 AICPA Code of Professional Ethies, as cited by L.D Mecullers and R.G Schroeder, Accounting Theory, NewYork: John – Willey & Sons, 1997, p. 540.
- 25 محمد عبد السلام، "علاقة الربط بين نظرية الاتصالات و مبدأ الإفصاح الكامل في المحاسبة"، مجلة الإدارة، العدد الرابع، أبريل 1984، ص.ص 51-59.
- 26 محمد مطر، "تقييم مستوى الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية"، مجلة دراسات الجامعة الأردنية، المجلد 120، العدد 3، 1993، ص 116-127.
- 27 محمد مطر، مرجع سابق، ص 116-127.
- 28 محمد مطر، المرجع السابق، ص 116-127.
- 29 Eldon Hendriksen, « Disclosure Insight into Requirement in U.S.A and U.K », The International Journal of Accounting, Vol.65 Spring 1992, p.21-32.
- 30 AAA, Report of Committee on Environmental Effects of Organizational Behavior, Accounting Review, Supplement to Vol. 72, No 4, 1997, pp 72-120.
- 31 Eldon Hendriksen, Disclosure Insights, Op. Cit, pp21-32.
- 32 Kenneth S.Most, « Accounting Theory », Second Edition, Grid Publishing, 1992
- 33 FASB, Accounting Standards, Vol.I Nework : Me Graw- Hill, Co.
- 34 عباس الشيرازي، نظرية المحاسبة، الكويت: ذات السلاسل، الطبعة الأولى، عام 1990، ص ص 416-429.