



دور المراجعة الخارجية للحسابات في مصداقية  
القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية  
دراسة حالة عن طريق الاستبيان

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر (أكاديمي) في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق  
إعداد الطالب: رافع قندوز

لجنة المناقشة

الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
رئيسا	أستاذ محاضر	1. سعيد يحي
مقررا ومشرفا	أستاذ محاضر	2. السعيد قاسمي
عضوا مناقشا	أستاذ مساعد	3. عريوة رشيد

السنة الجامعية: 2011/2012

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى:

"وقل رب زدني علما"

الآية 114 من سورة طه.

## الإهداء

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أفتتح إهدائي هذا إلا بمن قال فيهما الحق عز وجل ﴿وقل ربي ارحمهما كما

ربياني صغيراً﴾

إلى من أحق الحبيب المصطفى لها حق المصاحبة ثلاثاً، إلى الحبيبة التي لطالما تحملت الألم من أجل سعادتني، إلى من أعطتني رعايتها وكانت بجوارتي في كل وقت

إليك كل الوفاء وإليك اهدي

أمي أمي أمي

إلى من كبرت بين أحضانهم إليكم اهدي

جدي وجدتي

إلى من ملكني له خير البريئة، إلى من أراد أن أكون أنا، إلى من رباني ونصحتني و أعانني في كل خطوة  
خطوتها، إليك اهدي

أبي

إلى جميع الأهل والأقارب، وخاصة أشقائي، حمزة، عبد الحق، رامي، وشقيقاتي وأولادهم و اخص بالذكر  
الصغيرة "ريان" وأعمامي وأخوالي وأولادهم.

إلى من كانوا سنداً لي وعوناً لي أصدقائي

إلى كل من لي مكانة في نفسه، إلى كل من لي موضع في قلبه، إلى كل راغب في العلم وعاشق  
للمعرفة، إليكم اهدي

## شكر وعرافان

ربي أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل عملاً صالحاً ترضاه وأدخل برحمتك في عبادك الصالحين، فالحمد لك حتى ترضى والحمد لك إذا رضيت.

وأسألك الله أن تجعل عملي هذا صالحاً لوجهك الكريم وأن تنفعني به وتنفع كل من يقرأه.

أتقدم بالشكر إلى الأستاذ المشرف السيد أ: السعيد قاسمي الذي تابعتني طيلة هذا العمل ولم ييخل علي بنصائحه وتوجيهاته وكان نعم الموجه فشكراً كل الشكر والامتنان.

كما أشكر جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير وأخص بالذكر: الدكتور سعدي يحيى والأستاذ عريوة رشيد الذين استفدنا من نصائحهم وتوجيهاتهم.

مقدمة عامة

التطورات الاقتصادية التي يشهدها العالم كان لها اثر كبير في توسع المؤسسات الصغيرة ذات العمليات التجارية البسيطة إلى مؤسسات ضخمة، وهذا ما أدى إلى انفصال الملكية عن الإدارة نظرا لعدم توفر أصحاب رؤوس الأموال والمساهمين على الكفاءة والتأهيل العلمي في تسيير إدارة المؤسسة.

لقد أدرك أصحاب المصالح في المؤسسة، أن المراجعة الخارجية تمكن من الحكم على مدى تعبیر مخرجات الحاسبة على الواقع الفعلي لها، وذلك من خلال قيام المراجع الخارجي في نهاية مهمته بإبداء رأيه الفني المحايد بشأن صحة ودقة ومصداقية المعلومات المتضمنة في تلك القوائم المالية المعدة من طرف إدارة المؤسسة المعنية.

نظرا لأهمية القوائم المالية لأصحاب المصالح في اتخاذ قراراتهم، فيجب أن تعد القوائم وفق إطار محدد، يعتمد عليه المراجع الخارجي في قياس مدى مصداقية تلك القوائم، إلا أنه بصدور المعايير المحاسبية الدولية، وإلزامية تطبيقها في الكثير من الدول، فقد أصبح لزاما على المراجع الخارجي الاعتماد على المعايير المحاسبية الدولية عند الوقوف على مصداقية القوائم المالية محل المراجعة.

قد قطعت الجزائر شوطا كبيرا وتميزا في الإصلاحات الاقتصادية والمحاسبية، وظهر النظام المحاسبي المالي ليحسد هذه الإصلاحات، إذ أصبحت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في الوقت الحالي خاصة تلك التي لها شكل الشركة التجارية، سواء أكانت ملكيتها خاصة أم عامة، بحاجة ملحة إلى الخدمات المحاسبية والرقابية الجيدة والتي تنتجها مصالحتها المتخصصة أو باللجوء إلى مكاتب ومراكز وهيئات المحاسبة والمراجعة المستقلة، إذ أنه يتوجب على الجهة التي تؤدي هذا النوع من الخدمات أن تعي ثقل المسؤولية المحيطة بها في سبيل حماية الملكية وضمان صدق المعلومة، ولا بد لها أن تتوفر على محاسبين ومراجعين في مستوى المهمة الموكلة إليهم، حيث يجب على كل فرد ممن يقوم بأعمال المحاسبة والمراجعة، أن يكون ملما ومتلقيا لتكوين علمي عال جدا ومتميز ويجري تربصا مهنيا ملائما لطبيعة المهنة، وكافيا من حيث اكتساب الخبرة الضرورية للممارسة العملية وأن يلتزموا بدقة فائقة بالضوابط والمعايير المحلية والدولية التي تحكم مهنتي المحاسبة والمراجعة حتى يؤدون عملهم على علم وبصيرة.

انطلاقاً مما سبق، وفي ظل التغيير الذي سيمس مخرجات المحاسبة نتيجة التوجه نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، فإن ذلك يحتم علينا دراسة انعكاس ذلك على المراجعة الخارجية وهذا من خلال معالجة موضوع "دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر".

### 1- إشكالية البحث:

وبناء على هذا فإن إشكالية بحثنا تتمحور حول التساؤل الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة المراجعة الخارجية للحسابات في مصداقية المعلومات المتضمنة في القوائم المالية في ظل

تطبيق الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية؟

ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- ❖ ما المقصود بالمراجعة الخارجية؟
- ❖ ما هي أهم المعايير والإجراءات التي تقوم عليها المراجعة الخارجية؟
- ❖ ما المقصود بالقوائم المالية؟
- ❖ كيف يتم إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية؟

### 2- فرضيات البحث:

لمعالجة الإشكالية المطروحة وجملة الأسئلة الفرعية نفترض ما يلي:

- ❖ المراجعة الخارجية لها دور في مصداقية القوائم المالية المعدة وفقاً للنظام المالي المحاسبي المكيف وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.
- ❖ القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في الجزائر تلبى احتياجات مستخدميها من المعلومات المالية اللازمة.
- ❖ تخضع الممارسة المهنية في الجزائر إلى تنظيم رسمي وتستند إلى معايير.

### 3- الدراسات السابقة: فعلى مستوى كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير كل الدراسات التي تتعلق

بموضوع المراجعة تأس بصفة عامة المراجعة الداخلية<sup>1</sup>، فتلك التي تخص موضوع "دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية" قليلة.

<sup>1</sup> من بينهم موضوع المراجعة المالية للأستاذة عابد، موضوع المراجعة الجبائية للسيد خلاصي، أو موضوع

l'Apport de l'Audit Interne dans l'Efficacité de Gestion de l'Entreprise للسيد برزوان، والبعض الآخر تكلم على معايير المراجعة، عمر ديلمي، أثر المراجعة الخارجية على

مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير.

#### 4- مبررات اختيار الموضوع:

لقد جاء اختيارنا لهذا الموضوع للأسباب التالية:

- ❖ الرغبة في ممارسة المهنة.
- ❖ دراستنا الخاصة في مجال المحاسبة والتدقيق تحتم علينا الإلمام بهذا الموضوع.
- ❖ سعياً منا إلى محاولة الربط بين مجالي المراجعة والمحاسبة كونهما متلازمين.
- ❖ محاولة معرفة تأثير البيئة الاقتصادية الحديثة على مهنة المراجع سواء على الصعيد الدولي أو المحلي.
- ❖ التعرف على كيفية مواكبة الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية من خلال صدور النظام المحاسبي المالي.

#### 5- أهداف الدراسة:

- ❖ إضافة إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي، واختبار الفرضيات فإن هذه الدراسة تهدف إلى:
- ❖ إظهار واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية على الصعيد الدولي والجزائري.
- ❖ الوقوف على التحول الذي مس النظام المحاسبي الجزائري تبعاً لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.
- ❖ محاولة تصور الأبعاد المستقبلية لدور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفق العرض الجديد للقوائم المالية.

#### 6- صعوبات البحث : أثناء إجرائنا لهذا البحث لقينا عدة صعوبات وواجهنا عدة عراقيل أهمها:

- ❖ قلة المراجع التي تناولت هذا الموضوع .
- ❖ الترجمة من اللغة الفرنسية إلى اللغة العربية مع عدم وجود مرادفات بالعربية لبعض المصطلحات.
- ❖ إستخراج المادة العلمية من النصوص القانونية .
- ❖ احتكار المعلومات من طرف المنظمات و الجمعيات ( رفض إعطاء التفسيرات) .
- ❖ قلة وجود مراجع تقنية تخص حالة الجزائر .
- ❖ جهد شاق مبذول خلال فترة التربص و صعوبة الحصول على القوائم المالية لعرضها في الحالة التطبيقية.

#### 7- منهجية الدراسة:

تستدعي طبيعة البحث أن يكون المنهج المستخدم، وصفيًا في الجوانب النظرية للموضوع، بالإضافة إلى المزج بين الوصف والتحليل، من خلال استعمال استمارة الاستقصاء.

### 8- خطة وهيكل البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، ومعالجة الإشكالية والتساؤلات الفرعية، ولاحظبار الفرضيات، تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول تسبقهم مقدمة وتعقبهم خاتمة، وتضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة البحث، ثم عرض النتائج المتوصل إليها:

الفصل الأول سنتناول فيه "المراجعة الخارجية وتطورها في الجزائر"، من خلال التطرق إلى ماهية المراجعة الخارجية، تنظيم مهنة المراجعة الخارجي، وأخيراً المراجعة الخارجية في الجزائر.

كما سنتناول في الفصل الثاني "القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي والمالي في الجزائر"، حيث تم دراسة ماهية المعايير المحاسبية الدولية، وكذا الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية، ليختتم بإعداد القوائم المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي الجديد المكيف وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية.

أما الفصل الثالث والأخير فستتطرق إلى " دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري (دراسة ميدانية)"، من حيث تقديم الإطار المنهجي للدراسة الميدانية، دراسة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر، وأخيراً دراسة تحليلية لدور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية.

## الفصل الأول

المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر

### تمهيد:

إن تطور المؤسسات وتعدد أصنافها ألقى على بعضها فصل الملكية عن التسيير من جهة، ومن جهة أخرى أعطى صلاحيات التصرف على مستوى مديريات المناطق المنتشرة جغرافيا كالشركات المتعددة الجنسيات، وقد تطلب ذلك تبني عمليات المراجعة والمراقبة مما دفع إلى الاهتمام البالغ من طرف العديد من الخبراء والمعاهد والجمعيات المالية الدولية بذلك بعدما كانت المحاسبة تحظى بالقسم الكبير من الاهتمامات المالية.

إن المراجعة وسيلة لمراقبة أعمال المسيرين يلجأ أصحاب رأس المال والمساهمين ومختلف الهيئات التي تستخدم القوائم المالية، كالبنوك ومصالح الضرائب ضمنا لحقوقها وحماية ممتلكاتها وهذه الوسيلة تهدف أساسا لإبداء رأي فني محايد حول صدق وشرعية الحسابات التي تتضمنها القوائم المالية.

سنتناول في هذا الفصل المراجعة الخارجية للحسابات، وقد قسم إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية.

المبحث الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية.

المبحث الثالث: تطور مهنة المراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر.

## المبحث الأول: ماهية المراجعة الخارجية

إن ظهور عملية المراجعة كان أمرا حتميا بسبب توسع وكبر حجم المؤسسات وتشعب أنشطتها وتفرعها جغرافيا، الأمر الذي صعب على الملاك والمساهمين مراقبة تسيير المؤسسة خاصة من ناحية التدفقات المالية والنقدية، مما أدى إلى ظهور وتطور عملية المراجعة والتي مرت بأشواط كبيرة للوصول إلى ما هي عليه الآن من معايير ومبادئ وأنواع وأهداف ومسؤوليات.

## المطلب الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية ومفهومها

نتناول من خلال هذا المطلب التطور التاريخي للمراجعة، ثم نعرض مفهومها.

## الفرع الأول: التطور التاريخي للمراجعة الخارجية

يمكن تقسيم المراحل التي مرت بها تطور المراجعة الخارجية إلى ثلاث مراحل:

## المرحلة الأولى: الفترة من العصر القديم حتى سنة 1500

في أوائل هذه الفترة كانت المحاسبة تقتصر على سلطات الدولة والمشروعات العائلية التي كانت تهتم خاصة بجرد المخزون السلعي، حيث تكون هذه العملية متكررة عدة مرات في الفترة الواحدة والهدف منها الوصول إلى الدقة ومنع أي تلاعب أو الغش في الدفاتر كما تتميز هذه الفترة بممارسة المراجعة عن طريق الاستماع إلى الشخص الذي يقوم بهذه العملية للحسابات التي كانت تتلى عليه واستعمال تجربته لمدى دقة ما كان يسمعه، فهذه العملية التي كانت يستعملها ملاك الأراضي حتى يرقبوا أعمال فلاحهم<sup>1</sup>.

## المرحلة الثانية: الفترة ما بين 1500 - 1905

تميزت هذه المرحلة بالتمهيد للثورة الصناعية ولعل ما يمكن استخلاصه من هذه الأخيرة هو انفصال الملكية عن الإدارة وظهور شركات المساهمة كشكل قانوني جديد من أشكال المشروعات، كما أن اتساع دائرة رأس المال المتاح للاستثمارات في الصناعة أظهرت الحاجة إلى وسيلة يطمئن بها المساهمون بأن الحسابات الختامية المعروضة عليهم من مجلس الإدارة تعطي صورة صادقة عن المركز المالي للشركة وعن نتيجة أعمالها فكان الحل المنطقي أن يقوم المساهمون بتعيين مراجع يقوم بفحص الحسابات بالنيابة عنهم

<sup>1</sup> - عمر ديلمي: أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008 - 2009، ص. 2.

جميعاً، وكان المراجع المعين لهذا الغرض أحد المساهمين وكان في غالب الأحيان لا يتوافر على المؤهلات الفنية للقيام بهذا العمل حيث كانت عملية المراجعة آنذاك تتم بصفة صورية غير فعالة<sup>1</sup>.

كنتيجة لأحداث المراحل السابقة فقد تم في إنجلترا إصدار قانون الشركات سنة 1856 والذي يقضي بإلزام الشركات بتعيين مراجع خارجي بناء على طلب 20% من المساهمين، وكذا قانون 1863 الذي أوجب تعيين مراقب الحسابات أو أكثر تختارهم سنويا الجمعية العامة للمساهمين ويعهد إليهم بتقدير المركز الحقيقي للشركة والتحقق من صحة إجراءات الجرد السنوي وتناججه وأن يراجع حسابات الشركة وميزانيتها<sup>2</sup>.

بصدور قانون الشركات لسنة 1900 أصبحت المراجعة إلزامية لجميع شركات المساهمة، فبعد كل هذه التطورات أصبح المجال مفتوحاً للمراجعة حتى تبرز كمهنة ونشاط مهم لا يستهان به خاصة بعد تدعيمها بقوانين. أما بالنسبة لأهداف المراجعة خلال هذه الفترة فقد تمثلت فيما يلي:

❖ اكتشاف الغش والتلاعب بالدفاتر والسجلات المحاسبية.

❖ اكتشاف الأخطاء الفنية والأخطاء المتعلقة بتطبيق المبادئ المحاسبية.

### المرحلة الثالثة: الفترة من 1905 إلى الآن

ما يمكن ملاحظته في هذه الفترة هو ظهور الشركات الكبرى، والاعتماد على أنظمة الرقابة الداخلية من طرف المراجع اعتماداً كبيراً في عملية المراجعة المسجلة، والاعتماد على المراجعة الاختبارية، أي استخدام أسلوب العينات الإحصائية في المراجعة.

كما أصبح الهدف الأساسي للمراجعة هو إبداء الرأي الفني المحايد على عدالة وصدق القوائم المالية ومدى تمثيلها للمركز المالي الحقيقي والنتائج المسجلة.

<sup>1</sup> - مصطفى عيسى خضير: المراجعة (المفاهيم - المعايير - الإجراءات)، مطابع الملك سعود، المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية 1996، ص. 2.

<sup>2</sup> - علي سيد القاسم: مراقب الحسابات، دراسة قانونية لدور مراقب الحسابات في شركة المساهمة، دار الفكر العربي، القاهرة 1991، ص. 16.

- الفرع الثاني: مفهوم المراجعة الخارجية: تعددت مفاهيم المراجعة الخارجية، وسوف نذكر بعضها
- ❖ تعريف أمين السيد لطفي على أنها: " تمثل عملية منهجية منظمة للحصول على التقييم بموضوعية لأدلة الإثبات المتعلقة بتأكيدات خاصة بالتصرفات والإجراءات الاقتصادية للتأكد من درجة التطابق بين تلك التأكيدات والمعايير المقررة وتوصيل النتائج للمستخدمين المعنيين"<sup>1</sup>.
- ❖ كما تعرف على أنها: " عملية انتقادية للقوائم المالية الختامية من خلال فحص جميع الدفاتر والسجلات المحاسبية والأدلة المدعمة للتسجيلات المرتبطة بها المؤسسة، وكذا التحقق من مدى مطابقة عناصر هذه القوائم للواقع الفعلي لها، وهي عملية تمكن المراجع من إبداء رأيه الفني والمحايد حول مدى دلالة القوائم المالية للمؤسسة عن مركزها المالي الحقيقي ومدى الالتزام بتطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها"<sup>2</sup>.
- ❖ أما تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية فتري أن المراجعة هي: "عملية منظمة للحصول بموضوعية على أدلة الإثبات وتقييم هذه الأدلة للحصول على تأكيدات بشأن التصرفات والأحداث الاقتصادية لتحديد درجة التطابق بين هذه التأكيدات والمعايير المعلنة وتوصيل النتائج للمستخدمين"
- نلاحظ من خلال هذا التعريف أنه قد جاء عاما لدرجة أنه يشمل كافة أنواع المراجعة المختلفة كالمراجعة الداخلية التي يقوم بها العاملون بالوحدات الاقتصادية، أو مراجعة الوحدات الحكومية والتي يقوم بها العاملون بمكاتب وأجهزة المراجعة الحكومية، والمراجعة الحيادية التي يقوم بها المحاسب القانوني<sup>3</sup>.

### المطلب الثاني: أهداف وخصائص المراجعة الخارجية

نتناول من خلال هذا المطلب أهداف وتطور وأهمية المراجعة الخالية.

#### الفرع الأول: أهداف المراجعة الخارجية

- 1- الأهداف العامة :** يمكن التطرق إلى تطور أهداف المراجع عبر التاريخ وكذا مدى الفحص الذي يجريه المراجع ودرجة الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية من خلال الجدول التالي:

<sup>1</sup> - أمين السيد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 7.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر: مسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات (الإطار النظري والممارسة التطبيقية)، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2003 ص. 1.

<sup>3</sup> - وليام توماس: أمرسون هتكي، المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حجاج، دار المريخ، القاهرة، الجزء الأول، ص. 18.

الجدول رقم (01): تطور المراجعة الخارجية

أهمية الرقابة الداخلية	مدى الفحص	الهدف من المراجعة	الفترة
عدم الاعتراف بها	بالتفصيل	اكتشاف التلاعب والاختلاس	قبل عام 1500
عدم الاعتراف بها	بالتفصيل	اكتشاف التلاعب والاختلاس	1850-1500
عدم الاعتراف بها	بعض الاختبارات ولكن الأساس هو المراجعة التفصيلية	اكتشاف التلاعب والاختلاس اكتشاف الأخطاء الكتابية	1905 - 1850
الاعتراف سطحي	بالتفصيل مع مراجعة إختبارية	تحديد مدى سلامة وصحة المركز المالي اكتشاف الأخطاء والتلاعب	1933 - 1905
بداية الاهتمام	مراجعة اختبارية	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	1940 - 1933
تركيز واهتمام كبير	مراجعة اختبارية	تحديد مدى سلامة وصحة تقرير المركز المالي	1960 - 1940

المصدر: محمد سمير الصبان: عبد الوهاب نصر علي: المراجعة الخارجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص. 05.

يتضح من الجدول ما يلي:

❖ قبل عام 1900 كان الهدف من المراجعة اكتشاف التلاعب والاختلاس والأخطاء، لذلك كانت

المراجعة تفصيلية ولا يوجد أي نظام للرقابة الداخلية.

❖ من 1905 - 1940 كان الهدف من المراجعة تحديد مدى سلامة المركز المالي وصحته بالإضافة إلى

اكتشاف الأخطاء والتلاعب لذلك بدأ الاهتمام بالرقابة الداخلية.

❖ من 1940 - 1960 : كان الهدف من المراجعة هو تحديد مدى سلامة المركز المالي، وتم التحول

إلى المراجعة الاختبارية التي تعتمد على متانة و قوة نظام الرقابة الداخلية ولذلك تم الاهتمام

والتركيز على قوة نظام الرقابة الداخلية<sup>1</sup>.

**2- الأهداف الميدانية:** بعد التطرق إلى أهداف المراجعة العامة أو التقليدية، نتناول الأهداف الميدانية والتي

هي كالآتي:

**أ- الوجود أو التحقق:** يسعى مراجع الحسابات إلى التأكد من أن جميع الأصول والخصوم وجميع

العناصر الواردة في الميزانية وفي القوائم المالية الختامية موجودة فعلا.

**ب- الملكية والمديونية:** تعمل المراجعة في هذا البند إلى إتمام البند السابق من خلال التأكد من أن كل

عناصر الأصول هي ملك للمؤسسة وأن الخصوم التزام عليها

**ج- الشمولية و الكمال:** إنه من الضروري على نظام المعلومات المحاسبية توليد معلومات معبرة وشاملة

من خلال احتواء هذه المعلومة على المعطيات والمركبات الأساسية التي تمد بصلة للحدث، كما أنه أهم أهداف

المراجعة لإعطاء المصدقية لمخرجات نظام المعلومات المحاسبية.

**د- التقييم والفحص:** تهدف المراجعة من خلال هذا العنصر إلى استعمال الطرق المحاسبية المعروفة عند

تقييم الأحداث المحاسبية، كحساب الإهلاكات وإطفاء المصاريف الإعدادية.

**هـ- العرض والإفصاح:** أي الإفصاح عن مدى صحة وصدق المعلومات المحاسبية والوثائق المالية الموجودة

والمبنية من المؤسسة ومدى موافقتها مع معايير الممارسة المهنية وتماشيا مع المبادئ المحاسبية.

<sup>1</sup> - حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2008 - 2009، ص. 15.

و- إبداء رأي فني: يسعى المراجع من خلال عملية المراجعة إلى إبداء رأي فني محايد حول المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المولد لها، لذلك ينبغي على هذا الأخير وفي إطار ما تمليه المراجعة القيام بملخص والتحقق من: الإجراءات والطرق المطبقة، عناصر الأصول والخصوم، التسجيل السليم للعمليات، والأعباء والنواتج التي تخص السنوات السابقة، محاولة كشف أنواع الغش والتلاعب والأخطاء، تقييم الأهداف والخطط، تقييم الهيكل التنظيمي.

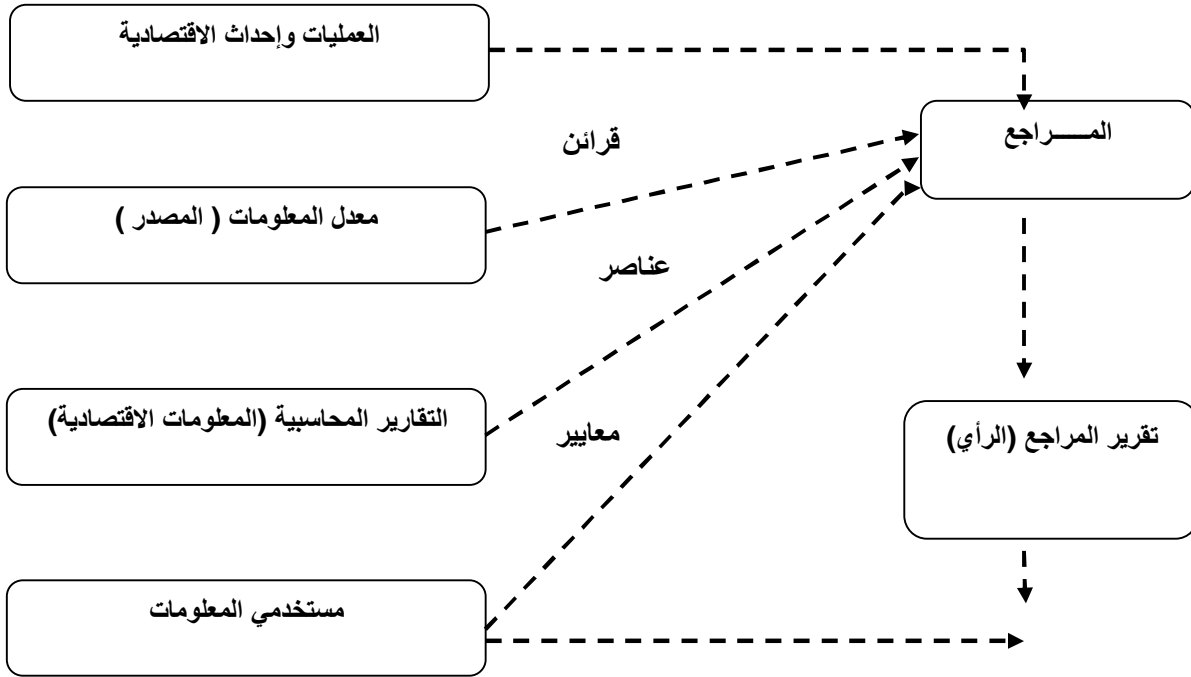
### الفرع الثاني: أهمية المراجعة الخارجية.

إن أهمية المراجعة الخارجية تكمن في أنها وسيلة تخدم جهات كثيرة تعتمد اعتمادا كبيرا على القوائم المالية التي يعتمدها مراجع الحسابات الخارجي المستقل، ومن بين هذه الأطراف<sup>1</sup>:

1. **إدارة المؤسسة:** تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المراجع الخارجي للإثبات أنها قد مارست أعمالها بنجاح مما يؤدي إلى إعادة انتخاب وتحديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذلك زيادة مكافآتهم.
2. **المستثمرون:** يطمئن المستثمرون سواء الحاليون أو المحتملون بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة نتيجة قيام المراجع بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.
3. **البنوك التجارية:** إن فحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات المقترضة من قبل مراجع حسابات قانوني ومستقل ومحايد يعطي ضمانا على قدرة تلك المؤسسات على سداد قروضها مع الفوائد في المواعيد المحددة.
4. **الجهات الحكومية:** تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض منها: مراقبة النشاط الاقتصادي أو رسم السياسات الاقتصادية للدولة أو فرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بذلك دون الاعتماد على قوائم مالية موثوقة ومعتمدة من جهات محايدة.

<sup>1</sup> - يوسف جربوع: مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص. 8.

الشكل رقم (01): أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لمختلف الأطراف



المصدر: محمد سمير الصبان: عبد الوهاب نصر علي: مرجع سابق، ص. 9.

### الفرع الثالث: تقسيمات المراجعة الخارجية

لازال بعض الكتاب يقسم المراجعة الخارجية من حيث نطاق العمل إلى مراجعة كلية ومراجعة جزئية، أو من حيث الجهة التي تقوم بهذه الخدمة إلى مراجعة داخلية ومراجعة خارجية، أو من حيث زمن المراجعة إلى مستمرة ونهائية، أو من حيث درجة الإلزام إلى إلزامية وغير إلزامية. ولكن التقسيم الحديث للمراجعة يشمل الأنواع التالية<sup>1</sup>:

أ- مراجعة القوائم المالية.

ب- المراجعة التشغيلية (مراجعة النشاط).

ت- مراجعة الالتزام.

أ- **مراجعة القوائم المالية:** تهتم مراجعة القوائم المالية، بفحص ما إذا كانت القوائم المالية تعطي صورة حقيقية أو عادلة تعرض بعدالة القوائم المالية طبقاً لمعايير مقرررة ( مبادئ محاسبية مقبولة متعارف عليها

<sup>1</sup> - هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص. 23.

(GAAP)، معايير المحاسبة الدولية، أو القوانين أو اللوائح السارية)، هذا النوع من المراجعة يتم من قبل شخص مستقل ومحايّد ومؤهل ومدرب علمياً وعملياً ومجاز للممارسة في مهنته<sup>1</sup>.

**ب- المراجعات التشغيلية:** تهتم المراجعة التشغيلية، بفحص كافة أو بعض أجزاء من الإجراءات التشغيلية للمؤسسة لأغراض تقييم فعالية وكفاءة التشغيل. وفي بعض الأحيان يسمى هذا النوع من المراجعة بمراجعة الإنجازات أو مراجعة النشاط. ولا تقتصر عمليات المراجعة التشغيلية على المحاسبة فقط، وإنما تتضمن تقييم الهيكل التنظيمي والتسويق وطرق الإنتاج وتشغيل الحاسب الإلكتروني، أو أي نشاط من أنشطة المؤسسة يخضع للتقييم، وعادة ما يتم تقديم توصيات للإدارة لأغراض تحسين الأداء<sup>2</sup>.

**ج- مراجعات الالتزام:** تمثل مراجعة الالتزام عملية فحص لإجراءات المؤسسة لتحديد ما إذا كانت المؤسسة تتبع الإجراءات المقررة أو القواعد أو اللوائح المحددة عن طريق سلطة أعلى، كما تقيس تقييد المؤسسة بالمعايير المقررة. وتتمثل نتائجها في تقارير توجه عادة إلى الجهات التي قامت بوضع السياسات والإجراءات<sup>3</sup>.

### المطلب الثالث: فروض المراجعة:

إن إيجاد فروض للمراجعة عملية ضرورية لحل مشاكل المراجعة والتوصل إلى نتائج تساعدنا في إيجاد نظرية شاملة لها، ومن الملاحظ أنّها لم تلقى الاهتمام الكافي كما هو الحال في المحاسبة، وبوجه عام تتمثل فروض المراجعة في ما يلي:

- 1- قابلية البيانات المالية للفحص.
- 2- عدم وجود تعارض حتمي ضروري بين مصلحة كل من مراقب الحسابات والإدارة.
- 3- خلو البيانات المالية وأية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية.
- 4- وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء.
- 5- التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال.
- 6- العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي وسوف تكون كذلك في المستقبل.
- 7- مراقب الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط.

<sup>1</sup> - أمين السيد لطفي: التطورات الحديثة في المراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 23.

<sup>2</sup> - هادي التميمي: مرجع سابق، ص. 24.

<sup>3</sup> - أمين السيد لطفي: مرجع سابق، ص. 28.

8- يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب مع المركز.

### أولاً: قابلية البيانات المالية للحسابات

ينبع هذا الفرض من المعايير المستخدمة لتقييم البيانات المحاسبية والخطوط العريضة التي سنستعرضها فيما يلي لإيجاد نظام للاتصال بين معدي المعلومات ومستخدميها وتمثل هذه المعايير في العناصر الآتية<sup>1</sup>:

**1- الملائمة:** والمقصود بها ضرورة ملائمة المعلومات المحاسبية لاحتياجات المستخدمين المحتملين وارتباطها بالأحداث التي تعبر عنها.

**2- القابلية للفحص:** معنى ذلك إذا قام شخصان أو أكثر بفحص المعلومات نفسها فإنه لا بد أن يصلوا إلى نفس المقاييس أو النتائج التي يجب التوصل إليها، وتنبع أهمية هذا المعيار من ابتعاد مستخدمي المعلومات عن مصدر إعدادها، وتعارض مصالحهم مع مصالح معدي تلك القوائم.

**3- البعد عن التحيز:** نعي ضرورة تسجيل الحقائق بطريقة عادلة وموضوعية.

**4- القابلية للقياس الكمي:** لأن القياس الكمي يضيف منفعة نتيجة تحويل المعلومات إلى معلومات أكثر فائدة من خلال عمليات حسابية.

### ثانياً: عدم وجود تعارض حتمي بين مصلحة المراقب ومصلحة إدارة المشروع

هناك تبادل للمنفعة بين الإدارة ومراجع الحسابات، فالإدارة تستفيد من المعلومات التي تم مراجعتها بدرجة أكبر من تلك التي لم يتم مراجعتها. الأمر الذي يستوجب وجود نوع من التكامل والتعاون بين الإدارة والمراجع الخارجي بقدر الإمكان مما يسرع ويساعد عملية المراجعة<sup>2</sup>.

### ثالثاً: خلو القوائم المالية وأية معلومات أخرى تتقدم للفحص من أية أخطاء غير عادية أو تواطئية

يشير هذا الفرض إلى مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء الواضحة عن طريق بذل العناية المهنية اللازمة، وعدم مسؤوليته عن اكتشاف الأخطاء والتلاعبات التي تم التواطؤ فيها خاصة عند تقيده بمعايير المراجعة المتفق عليها.

<sup>1</sup> - عباس مهدي الشيرازي: نظرية المحاسبة، مكتبة السلاسل، الكويت، 1990، ص. 199.

<sup>2</sup> - ظاهر يوسف القشي: مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيد والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003، ص. 48.

رابعاً: وجود نظام سليم للرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الأخطاء

يرتكز هذا الفرض على أساس أن نظام الرقابة الداخلية يبعد احتمال حدوث الخطأ مما يجعل من الممكن إعداد برنامج المراجعة بصورة تخفض من مدى الفحص (المراجعة الاختبارية).

خامساً: التطبيق المناسب لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها يؤدي إلى سلامة تمثيل القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال

يعني هذا أن مراجعي الحسابات يستندون إلى المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للحكم على سلامة تلك القوائم المالية ونتائج الأعمال والمركز المالي، كما تكون لهم سندا لتعزيز رأيهم.

سادساً: العناصر والمفردات التي كانت صحيحة في الماضي، ستكون كذلك في المستقبل

تستمد هذه الفرضية من أحد المبادئ المحاسبية الذي هو "استمرارية نشاط المؤسسة في المستقبل"، وإذا اتضح لمراجع الحسابات أن مسيري المؤسسة يديرونها بطريقة رشيدة وأن نظام الرقابة الداخلية يفترض أن يستمر الوضع كذلك في المستقبل، إلا إذا وجد الدليل على عكس ذلك .

سابعاً: مراجع الحسابات يزاول عمله كمراجع فقط

يعني هذا الفرض أنه على المراجع أن ينظر إلى الخدمات الأخرى التي يقدمها لعملائه أثناء عملية المراجعة على أنها خدمات ذات أهمية ثانوية، كما يعني عدم وجود تعارض بين المراجع وعملياته يحول دون استقلاله أثناء قيامه بعملية المراجعة.

ثامناً: يفرض المركز المهني لمراقب الحسابات التزامات مهنية تتناسب وهذا المركز

يعني هذا الفرض أن المكانة المهنية التي يتمتع بها المراجع المستقل تفرض عليه أن يكون ملتزماً في مسكته بطريقة تتناسب مع هذه المكانة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> - عبد الفتاح محمد الصحن: وآخرون، مرجع سابق، ص. 21.

### المبحث الثاني: تنظيم مهنة المراجعة الخارجية

ترتكز المراجعة على جملة من المعايير التي توجه وتعطي الإطار الذي تنشط فيه، بالإضافة إلى ذلك فإنها تقوم بتوجيه المراجع أثناء القيام بعمله، إذ أن هذا الأخير يستند على مراحل يقوم بتنظيم الجانب التنفيذي لها.

#### المطلب الأول: المنظمات المهنية العربية والدولية التي تؤثر على مهنة مراجعة الحسابات

تلعب المؤسسات المهنية والمعاهد والجمعيات والنقابات العاملة في مجال المحاسبة ومراجعة الحسابات دورا هاما في تضييق فجوة بين النظرية والتطبيق، وذلك لما تقوم به هذه المؤسسات من تدريب وتأهيل لتعميق الوعي والمعرفة، وتطوير المهارات المهنية للعاملين في مهنة المراجعة والمحاسبة، وتأتي أهمية هذه الأخيرة من كونها أسست بمبادرات من العاملين في المحاسبة والمراجعة ومن أساتذة الجامعات المتخصصين والمهتمين بالمهنة.

نتيجة للضغوط المتزايدة من الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من المساهمين والمستثمرين، والدائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وأجهزة حكومية شكلت عدة منظمات بهدف وضع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وكذلك تهيئة المناخ المناسب لتطبيق هذه المعايير. ومن أهم هذه المنظمات ما يلي:

- 1- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- 2- لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC).
- 3- الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب.
- 4- فريق خبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير المحاسبية الدولية.

نستعرض بإيجاز لحة تاريخية عن هذه المنظمات وعلى النحو التالي:

#### الفرع الأول: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

ظهر الاتحاد الدولي للمحاسبين نتيجة للمبادرات التي تمت في عام 1973، والتي تم اعتمادها رسميا من قبل المؤتمر الدولي للمحاسبين في ميونيخ في عام 1977، ومهمته هي تطوير وتعزيز مهنة المحاسبة في مختلف أنحاء العالم من خلال معايير متوافقة قادرة على تقديم خدمات ذات نوعية جيدة بشكل مستمر للصالح العام، والاتحاد الدولي للمحاسبين هو منظمة دولية لهيئات المحاسبة لا يسعى إلى تحقيق الربح وغير حكومي وغير سياسي. ومن خلال التعاون مع الهيئات والأعضاء والمنظمات العالمية الأخرى يقوم الاتحاد

الدولي للمحاسبين ببذل وتنسيق وتوجيه الجهود لتحقيق إصدارات دولية فنية وأخلاقية وتعليمية لمهنة المحاسبة<sup>1</sup>.

### الفرع الثاني: اللجنة الدولية لممارسة المراجعة (IAPC)

لقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المحاسبة الدولية والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس (IFAC) على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها<sup>2</sup>. يتم تعيين أعضاء لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IPAC) من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، حيث يتمتع بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط، وتتضمن لجنة ممارسة المراجعة الدولية أعضاء من 13 دولة وهي استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، إنجلترا، الولايات المتحدة الأمريكية.

تبدأ إجراءات العمل في لجنة ممارسة المراجعة الدولية باختيارها مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية، بعد أن يتم تأسيس لجان فرعية لهذا الغرض، حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية، بدراسة المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها .

تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات والأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت بحسب قواعد الأغلبية عند إصدار المعيار أو البيان يحدد سريلان.

<sup>1</sup> - أشرف عبد الحليم محمود كراجه: مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2004، ص. 28.

<sup>2</sup> - صلاح الحواس: التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثرها على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007، ص. 137-

### الفرع الثالث: فريق الخبراء العامل الحكومي المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي (ISAR)

أنشئ هذا الأخير بموجب القرار رقم (1982/67) للمجلس الاقتصادي والاجتماعي، وهو الفريق الوحيد في منظمة الولايات المتحدة الأمريكية الذي يكرس جهوده لتحقيق التناسق الدولي بين الممارسات الوطنية للمحاسبة والإبلاغ على مستوى الشركات. وتجري الانتخابات أثناء انعقاد الدورة التنظيمية للمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، وتقوم الأمانة العامة للأونكتاد (مجلس التجارة العالمية) بتنظيم أعمال اجتماعات الفريق الذي يشتمل على المنظمات الحكومية وغير الحكومية وهيئات الأمم المتحدة والوكالات المتخصصة الأعضاء في الأونكتاد، ويجتمع الفريق مرة في العام لبحث المواضيع المتعلقة بالمعايير المحاسبية الدولية والإبلاغ والمواضيع المتعلقة بمهنة المراجعة والمحاسبة<sup>1</sup>.

### الفرع الرابع: الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

تأسس الإتحاد العام للمحاسبين والمراجعين ( المدققين ) العرب في بداية الستينيات من نقابات المحاسبين والمراجعين العرب والمنظمات والمؤسسات التي تقوم مقامها وتتولى اختصاصها في الدول العربية المنظمة للإتحاد أو التي ستتنضم إليه.

يعمل الإتحاد على تحقيق أهدافه، والتي اتضح من خلالها مدى الفائدة المتحققة على مستوى المهنة والعاملين بها، فقد عزز الإتحاد تنظيم وتقوية التعاون بين المحاسبين والمراجعين العرب وتطوير المهنة ورفع المستوى المهني والأدبي والثقافي لمزاويلها.

### المطلب الثاني: معايير المراجعة

إن الحاجة التي أدت إلى ظهور مراجع الحسابات أدت بالضرورة إلى وجود معايير أو قياسات تتحكم في عملية المراجعة، فالمعيار باعتباره بمثابة القاعدة التي توجه فعل المراجع، فقد عرفها (Moyer): " بأنها مقاييس للأداء يتم وضعها بواسطة السلطات المهنية أو عن طريق الاتفاق العام بين أعضاء المهنة لتكون مرشدا عاما يوضح طريقة العمل بحيث تمثل مقياسا عاما للأداء"<sup>2</sup>.

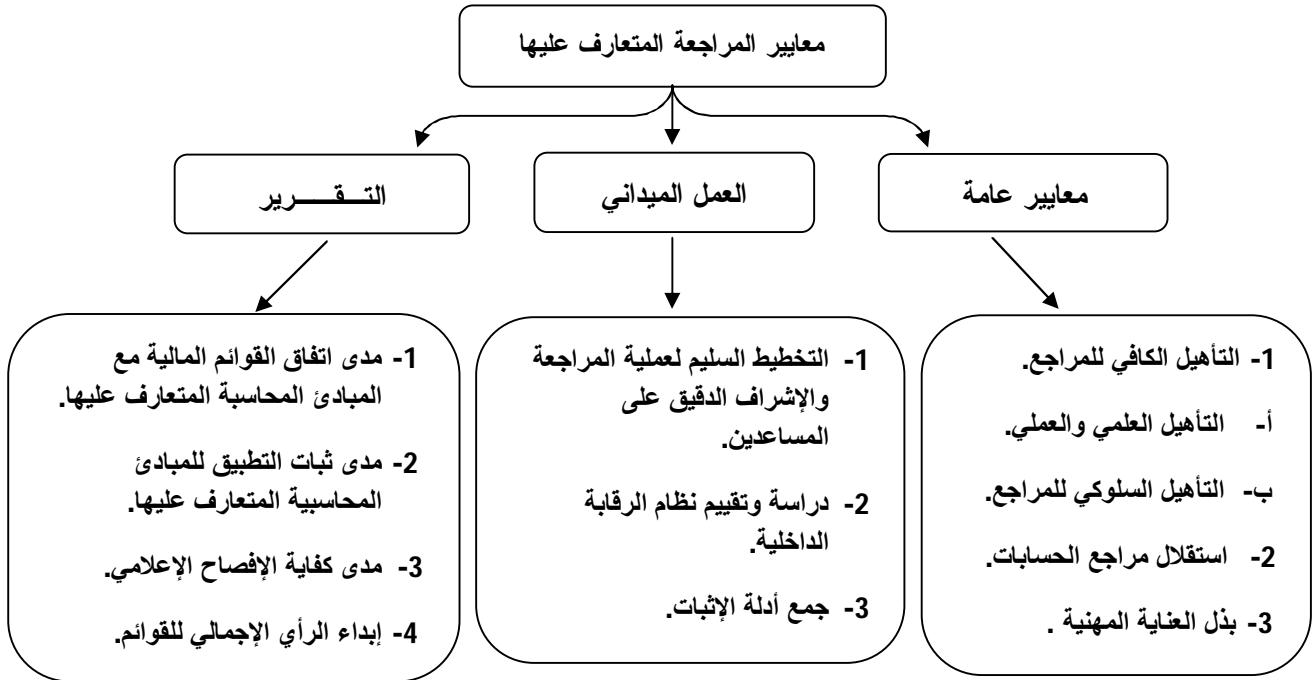
فقد أصدر مجلس المحاسبين الأمريكيين (AISPA) بواسطة مجلس معايير التدقيق، حيث تم تبويبها

في ثلاث مجموعات رئيسية كما في الشكل التالي :

<sup>1</sup> - أشرف عبد الحلیم محمود كراجه: مرجع سابق، ص. 31.

<sup>2</sup> - إبراهيم شاهين: "مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية"، مجلة المحاسبين، العدد 05، نوفمبر 1995، الكويت، ص. 36.

الشكل رقم (02): معايير المراجعة المتعارف عليها



المصدر: O.Ray Whittington, Kurt Pany: principes of auditing, twelfth edition, McGraw- Hill, New York, 1998, p37

حيث تضمنت هذه المجموعات المعايير التالية والتي سيتم تفصيلها على النحو التالي :

**الفرع الأول: المعايير الشخصية (العامة)**

تتعلق المعايير العامة بالتكوين الشخصي للقائم بعملية المراجعة، والمقصود بهذه المعايير أن الخدمات المهنية يجب أن تقدم على درجة من الكفاءة المهنية بواسطة أشخاص مدربين، وتوصف هذه المعايير بأنها عامة لأنها تمثل مطالب أساسية تحتاج إليها لمقابلة معايير العمل الميداني وإعداد التقرير بصورة ملائمة، وتعتبر شخصية لأنها تنص على الصفات الشخصية التي يجب أن يتحلى بها المدقق الخارجي، وبالتالي فإنه يمكن القول بأنه للحصول على تقرير يتضمن رأياً فنياً محايداً له أهمية ومغزى يتعين أن يكون المدقق على درجة من الكفاءة وأن يتمتع بالاستقلال المطلوب، ويتبع قواعد السلوك المهني المتعارف عليها<sup>1</sup>. وتتكون هذه المعايير من<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - عمر ديلمى: مرجع سابق، ص. 13.

<sup>2</sup> - غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر (الناحية النظرية)، دار المسيرة، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2009، ص. 39.

أولاً: معايير التدريب و الكفاءة

يعني أنه على الشخص القائم بفحص القوائم المالية أن يتمتع بكفاءة معينة وأن تتوفر مواصفات فنية تظهر تلك الكفاءة، كما أنه لا بد أن يتمتع بالتدريب والتأهيل المناسب، حتى تكون هناك ثقة لدى الأطراف المستعملة لأراء المراجع فيجب أن تتوفر فيه شروط التأهيل العلمي والعملية والاستقلال عند إبداء الرأي، ولتحديد معيار الكفاءة لا بد من تحديد القدر المناسب من التأهيل العالمي والعملية.

1- **التأهيل العلمي:** معنى ذلك أن يكون لدى المراجع مؤهلاً جامعياً في المحاسبة والمراجعة، وكذلك الإلمام بمختلف العلوم ذات العلاقة بهما، ويعتبر هذا المؤهل غير كافي فيجب عليه في كل مرة زيادة معرفته الفنية عن ما يستجد في المحاسبة والتدقيق وتعديل المعايير المختلفة وكذا مختلف العلوم ذات العلاقة.

2- **التأهيل العملي (الخبرة المهنية):** فمهنة المراجعة كأى مهنة أخرى تحتاج إلى التدريب العلمي والتمرين عن طريق الممارسة، بمعنى أنه يجب على الشخص الذي يرغب في أن يكون مدققاً قضاء فترة من الزمن للتدريب العملي ومعرفة أصول المهنة تحت إشراف أصحاب الخبرة.

ثانياً: الاستقلال و الحياد

يعني قدرة المدقق على العمل بتزاهة وموضوعية دون التحيز إلى طرف من الأطراف، وقد حددت بعض الكتابات مفهوم الاستقلال في مجالين<sup>1</sup>.

1- **الاستقلال:** أي عدم وجود مصالح مادية للمدقق أو أحد أفراد أسرته في المؤسسة التي يعمل فيها وذلك خلال الفترة التي تخضع للفحص وهذا باستثناء أتعابه المتفق عليها .

2- **الاستقلال الذاتي أو الذهني:** يعني عدم وجود ضغوط أو تدخل من جانب العميل أو السلطة العليا في الدور الذي يقوم به المدقق بشأن التحقق من سلامة الدفاتر ودقة تمثيل القوائم لنتائج الأعمال و المركز المالي.

ويتحدد استقلال المراجع بالتركيز على ثلاث جوانب:

❖ الاستقلال عند وضع برنامج المراجعة.

❖ الاستقلال عند القيام بالفحص.

❖ الاستقلال عند إعداد التقرير.

<sup>1</sup> - محمد سمير الصبان: عبد الوهاب نصر علي: مرجع سابق، ص. 60.

ثالثاً: العناية المهنية

ينص المعيار الثالث من المعايير العامة على أنه " يجب أن يبذل المراجع العناية المهنية الواجبة في القيام بعملية الفحص وفي إعداد التقرير"، لذلك يجب على المراجع أن يخطط لعملية المراجعة تخطيطاً كافياً، وأن يجمع قدر كافٍ من أدلة الإثبات المقنعة، وإعداد أوراق العمل بعناية، وتقييم القوائم المالية، وإعداد التقرير الذي يحتوي على رأيه بكل دقة.

ويرى البعض أن العناية المهنية تتم وفق الشروط التالية<sup>1</sup>:

- ❖ أن يبذل جهده لتطوير نفسه عن طريق الحصول على أنواع المعرفة المتاحة والتي ترتبط بالمراجعة والتنبؤ بالأخطار التي يمكن أن تلحق العميل.
- ❖ أن يأخذ بعين الاعتبار الظروف التي يمكن أن تحدث عند قيامه بعملية التخطيط لعملية المراجعة، أو أثناء قيامه بعملية المراجعة نفسها.
- ❖ أن يعطي أهمية أكبر للمخاطر التي تظهر من خلال خبرته السابقة في التعامل مع العميل.
- ❖ أن يقوم بإزالة أي شكوك أو استفسارات تتعلق بالعناصر المهمة في إبداء الرأي.
- ❖ أن يعمل دائماً على تطوير خبراته المهنية.
- ❖ الاهتمام بمراجعة عمل مساعديه على أن يكون مقتنع في ذلك.

الفرع الثاني: معايير العمل الميداني

هي تلك المعايير التي تطبق عند أداء مهمة المراجعة، فتلك المعايير تحدد إطار العمل لأداء عملية المراجعة وهي<sup>2</sup>:

- 1- تخطيط عملية المراجعة.
- 2- دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- 3- الحصول على أدلة الإثبات.

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة؛ مرجع سابق، ص. 41.

<sup>2</sup> - أمين السيد لطفي؛ التطورات الحديثة في المراجعة، مرجع سابق، ص. 15.

أولاً: تخطيط عملية المراجعة

❖ **التنظيم الداخلي لمكتب المراجع:** بصفة عامة في حالة ما إذا كان المراجع يمارس عمله لوحده فإنه يجمع في أدائه كل الوظائف، أما إذا كان المكتب ملكاً لشركة من المراجعين ( خبراء المحاسبين أو محافظي الحسابات ) فإنه يكون مقسماً إلى قسمين رئيسيين هما<sup>1</sup>:

**القسم الأول:** يشمل مختلف أعمال المراجعة والضرائب والمحاسبة بمختلف أنواعها.

**القسم الثاني:** يشمل مختلف المستخدمين وإدارة المكتب الداخلية.

تتطلب مهمة المراجع مجموعة من الأشخاص ذوي التكوين المحاسبي والمالي، وسيتم إعطاء الترتيب التالي

الصادر من المعهد الفرنسي للخبراء المحاسبين (IFEC) كما يلي :

**المستوى الأول:** الشركاء ( الخبراء المحاسبين ).

**المستوى الثاني:** مديرو الأقسام.

**المستوى الثالث:** المساعدون الرئيسيون ( مساعدو التأطير ).

**المستوى الرابع:** المساعدون أو المندوبون ( مساعدون مثبتون ).

**المستوى الخامس:** المساعدون تحت التمرين.

كما يمكن أن يحتوي المكتب على أطراف أخرى على خلاف المستويات السابقة مثل: خبراء الضرائب،

فيما يتعلق بعمليات المراجعة وكذلك أحد المحامين المسؤولين عن الشؤون القانونية لمكتب المراجعة.

❖ **الخطوات التمهيديّة لعملية المراجعة:** من أجل تحسين فعالية وكفاءة المراجعة، يجب على المراجع تتبع

بعض الإجراءات المتمثلة في التأكد من: صحة تعيينه، نطاق عملية المراجعة، المعرفة الشاملة بالمؤسسة محل

المراجعة، دراسة مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، تنفيذ الإجراءات التحليلية الأولية .

أ- **التأكد من صحة التعيين:** حيث يختلف التعيين باختلاف الشكل القانوني للمؤسسة محل المراجعة

(مؤسسات الأفراد، مؤسسات المساهمة)<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - خالد أمين عبد الله: علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2000، ص. 204.

<sup>2</sup> - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، دار الصفاء للنشر، عمان، 2000، ص. 129.

ب - التأكد من نطاق عملية المراجعة: يتم ذلك تبعا للمؤسسة محل المراجعة، ففي المؤسسة الفردية فإنه يتحدد في العقد المبرم مع المراجع، أما في مؤسسات المساهمة فليس هناك تحديد لنطاق المراجعة كون أن مراجعتها إلزامية وتمكن المراجع من الاطلاع على كافة الدفاتر والسجلات.

ت- المعرفة الشاملة بالمؤسسة : مهما تكن المهمة الملقاة على عاتق المراجع، فإن أول ما يقوم به هو الإلمام الكافي بالمعلومات الخاصة بالمؤسسة محل الفحص والتي تشمل دراسة<sup>1</sup>: التقارير المالية للسنوات السابقة، أوراق العمل لسنوات سابقة، القيام بالزيارات الميدانية للمؤسسة محل المراجعة، إجراء الحوارات والمقابلات، الإطلاع على السجلات والدراسات الميدانية... الخ.

ث- مخاطر المراجعة والأهمية النسبية: بناء على ما سبق سيحدد المراجع العمليات الأكثر عرضة للخطر، وكذلك العناصر التي تكثر فيها الأخطار سواء أثناء تنفيذ العمليات أو عند المتابعة<sup>2</sup>.

ج- تنفيذ الإجراءات التحليلية: حدد المعيار الدولي 520 للمراجعة الإجراءات التحليلية على أنها: " عبارة عن النسب والمؤشرات المهمة ومن ضمنها نتائج البحث في التقلبات أو تلك التي تنحرف فيها عن المبالغ المتنبأ بها"<sup>3</sup>، ويمكن أداء الإجراءات التحليلية في ثلاث مراحل من عملية المراجعة<sup>4</sup>:

❖ **مرحلة التخطيط:** والذي يبين أهداف وإجراءات المراجعة التي يتعين إتباعها لجمع أدلة الإثبات لاختبار دقة أرصدة الحسابات.

❖ **مرحلة الاختبار:** بغية توجيه الاهتمام إلى التحريفات المحتملة في القوائم المالية وتخفيض الاختبارات الجوهرية.

❖ **المرحلة النهائية للمراجعة:** لتقدير إمكانية استمرارية المنشأة والإشارة إلى التحريفات الحاصلة في القوائم المالية وتصحيحها.

ح- برنامج المراجعة: يمثل هذا الأخير أهم مرحلة في عملية التخطيط للمراجعة، حيث يعطي توضيح الخطوات العريضة التي تقوم عليها، كما يساعد على تحديد الإجراءات التفصيلية والتعليمات اللازمة لتنفيذ هذه الإجراءات وتحديد أوقاتها بطريقة منظمة ومعقولة، مع إبلاغ هذه التعليمات لكافة الأقسام التي تدخل في

<sup>1</sup> - السيد محمد: المراجعة والرقابة المالية، دار الكتاب الحديث، الإسكندرية، 2008، ص. 239.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص. 240.

<sup>3</sup> - أحمد حلمي جمعة: المدخل الحديث لتدقيق الحسابات، مرجع سابق، ص. 139.

<sup>4</sup> - مصطفى عيسى خضير: مرجع سابق، ص. 240.

بجال المراجعة، وحتى يكون برنامج المراجعة ذو جودة عالية وفعالية، يمكن تحديد أهم ما يجب أن يتضمنه برنامج المراجعة من عناصر كالآتي<sup>1</sup>:

- ❖ تحديد خطوات الفحص والمراجعة تحديدا واضحا ومنطقيا.
- ❖ توقيت أداء وإنجاز كل خطوة من هذه الخطوات.
- ❖ هدف كل الخطوة وكل إجراء من إجراءات المراجعة.
- ❖ التعريف بالكلمات والتعابير والمفاهيم العينية المستعملة في المجال تنفيذ برنامج المراجعة.
- ❖ تحديد مسؤولية كل مراجع من المساعدين عن تنفيذ مرحلة من المراحل التي يتكون منها البرنامج.
- بشكل عام يشير الواقع الميداني عند التخطيط لعملية المراجعة أن برامج المراجعة نوعين<sup>2</sup>:
- ❖ **برنامج التدقيق الثابت (قبل التنفيذ):** وهي نماذج مطبوعة ثابتة تحتوي على كل الخطوات التي يطلب من مساعدي المراجع القيام بها مع تعديلها في نقطة أو أكثر في ضوء ما يحصل عليه من بيانات ومعلومات على المؤسسة.
- ❖ **برنامج التدقيق أثناء التنفيذ:** يتم إعداد هذا الأخير أثناء التنفيذ، حيث أنه يتطلب مراجع لديه خبرة علمية ودراية حيث أن هذا البرنامج يضمن الخطوات الرئيسية لعملية التدقيق والأهداف، مع ترك الإجراءات التفصيلية ومستوى الاختبارات التي يعتمد عليها أثناء القيام بعملية التدقيق.
- د- أوراق العمل:** تعتبر أوراق العمل دليلا ماديا عن الوقت المستغرق في عملية المراجعة، لذا بات من الضروري على أي مراجع الاهتمام بهذه الأوراق باعتبارها ركيزة أساسية في كتابة التقارير، لذلك تعرف أوراق العمل بأنها: "سجلات يحتفظ بها المراجع للإجراءات التي يتم تنفيذها والاختبارات التي تم إجراؤها والمعلومات التي تم الحصول عليها والاستنتاجات الملائمة التي توصل إليها في مهمة المراجعة."<sup>3</sup> وتنقسم إلى نوعين من الملفات:

❖ **الملف الدائم:** يشمل هذا الملف البيانات الخاصة بالمؤسسة والمذكرات الدائمة والمستمرة التي لها علاقة بنشاط المؤسسة منها: نبذة تاريخية عن المؤسسة، عقد تأسيس المؤسسة والنظام الداخلي، النظام المحاسبي،

<sup>1</sup> - محمد الفيومي: عوض لبيب: أصول المراجعة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1998، ص. 189.

<sup>2</sup> - حولي محمد: المراجعة المحاسبية في المؤسسة، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، الجزائر، 2008-2009، ص. 54.

<sup>3</sup> - Robert Castell et François Pasqualini : Le Commissaire aux Comptes ,collection Droit Poche – Economica, 1995.

نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، تقارير المدققين السابقين، الدفاتر المحاسبية (مالية، إحصائية والحسابات الختامية)، الجوانب الفنية للمؤسسة، ملخص القرارات الهامة التي أصدرها مجلس الإدارة والجمعية العامة والخاصة بالحسابات والمركز المالي... الخ.

❖ **الملف الجاري :** يعد هذا الملف لحفظ المستندات والمذكرات والبيانات المتعلقة بالمراجعة للسنة الحالية، ويتضمن هذا الملف ما يلي: صورة التقرير النهائي عن عملية التدقيق، المصادقات والشهادات التي تم الحصول عليها من الغير، محاضر الجرد المختلفة، التقارير الدورية عن سير إجراءات المراجعة، صورة تقرير المراجع نتيجة دراسة نظام الرقابة الداخلية، برنامج المراجعة الذي تم إعداده<sup>1</sup>.

### ثانيا: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية

**1- ماهية نظام الرقابة الداخلية:** تتضمن الرقابة الداخلية الخطة التنظيمية، وكافة الطرق التي تتبناها المؤسسة بحماية أصولها وضبط الدقة والثقة في بياناتها المحاسبية، والارتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الالتزام بالسياسات الإدارية الموضوعة مقدما.

تعتبر إدارة المؤسسة مسؤولة بشكل كامل عن تصميم وتنفيذ وكذلك التأكد من مدى تنفيذ بنية الرقابة الداخلية بفعالية<sup>2</sup>. كما تهدف الرقابة الداخلية " إلى إدراك وكشف الأخطاء وتحديد الانحرافات بطريقة عملية وسريعة، كما أنها تتأكد من أن الجرد والتسجيل المحاسبي مطابقان للحقيقة والقواعد الخاصة بالمؤسسة"<sup>3</sup>. يقصد بالرقابة الداخلية " كل السياسات والإجراءات التي تتبعها الإدارة للمساعدة في تحقيق أهدافها وضمان سير العمل طبقا لسياسات الإدارة، بما في ذلك حماية الأصول ومنع واكتشاف الغش والخطأ ودقة واكتمال السجلات المحاسبية والإعدادات المناسب للبيانات المالية التي يمكن الاعتماد عليها"<sup>4</sup>.

تتكون الرقابة الداخلية من خمسة مكونات تشمل: محيط الرقابة، تحديد المخاطر، المعلومات والاتصال، الأنشطة الرقابية، ومراقبة الأنشطة الرقابية، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي :

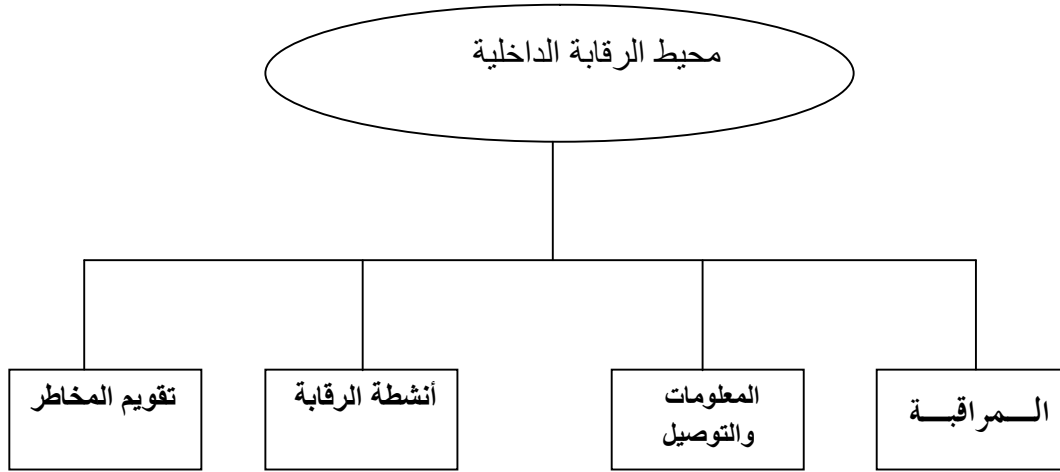
<sup>1</sup> - محمد التهامي طواهر: مسعود صديقي، مرجع سابق، ص. 129.

<sup>2</sup> - حسين القاضي وآخرون: دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 28، 2006، جامعة تشرين، سوريا، ص. 177.

<sup>3</sup> - Hamini Allel : Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable; OPU; Alger ; 1993 ; Page .22.

<sup>4</sup> - Hand Book of International Auditing IAPS No.1008; " Risk Assessment and Internal control – CIS Characteristic and considiration"; IFAC ; Ethics Pronouncement ;2004 ; Page.8.

الشكل (03): مكونات نظام الرقابة الداخلية



المصدر: حسين أحمد دحدوح: يوسف القاضي: مراجعة الحسابات المتقدمة الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، دار الثقافة للنشر، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص. 282.

**2- خطوات تقييم نظام الرقابة الداخلية :** يمكن أن يقوم مدقق الحسابات بدراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة - محل الفحص - من خلال الخطوات التالية<sup>1</sup>:

**الخطوة الأولى:** فهم هيكل نظام الرقابة الداخلية: يجب على مدقق الحسابات أن يحقق المعرفة الكافية عن نظام الرقابة الداخلية عن طريق الاستفسارات والمستندات التي تصف النظام داخل المؤسسة، ويتحقق ذلك باستخدام العديد من الأساليب مثل قوائم الاستقصاء، خرائط التدفق وغيرها.

**الخطوة الثانية:** تحديد مخاطر الرقابة: يتم ذلك عن طريق تحديد مواطن القوة والضعف في نظام الرقابة الداخلية، مع ضرورة تسجيلها وتوثيقها ضمن أوراق التدقيق.

**الخطوة الثالثة:** اختبارات الالتزام: تهدف هذه الخطوة إلى التحقق من التزام الموظفين بتطبيق أساليب الرقابة بنفس الطريقة التي وضعت بها، ويتم ذلك عن طريق قيام المؤسسة بتدريبهم وأداء المهام المخصصة لكل منهم لكي يكونوا على علم تام بمسؤولياتهم وما هو مطلوب منهم .

**3- طرق فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية:** يمكن تقييم نظام الرقابة الداخلية باستخدام عدد من الوسائل يمكن ذكرها على النحو التالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> - غسان فلاح المطارنة: مرجع سابق، ص. 216.

<sup>2</sup> - خلف عبد الله الوردات: التدقيق الداخلي بين النظرية و التطبيق وفق معايير المراجعة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2006، ص. 96.

أ- الاستبيان: هو عبارة عن أسئلة استفسارية لما يجب أن تكون عليه الرقابة الداخلية. وتقدم هذه القائمة إلى موظفي المؤسسة المتخصصين للإجابة عليها وردها إلى المدقق الذي يقوم بدوره بالتأكد من الإجابات عن طريق الاختبار والمعاينة وذلك للحكم على درجة متابعته، ويتوقف نجاح هذه الطريقة على كيفية صياغة الأسئلة بحيث تدل الإجابات (بنعم) على أنظمة دقيقة للرقابة والإجابة (بلا) على أنظمة ضعيفة.

ب- التقرير الوصفي: يقوم المدقق بوصف الإجراءات المتبعة في المؤسسة لكل عملية مع نظام الرقابة والدورة المستندية. ويتم تحديد نقاط الضعف في النظم المستعملة ومحاسبتها، ومما يعاب على هذا التقرير صعوبة الشرح المطول للأنظمة، وكذلك عدم تغطية جميع الجوانب لأنظمة الرقابة الداخلية.

ت- دراسة الخرائط التنظيمية (خرائط التدفق): يقوم المدقق بدراسة نظام الرقابة الداخلية وتعميمه من خلال دراسة خرائط التدفق المستعملة مثل الدورة المستندية المختلفة للعمليات، وقد يعاب على هذه الطريقة عجزها عن إظهار الإجراءات غير العادية.

### ثالثاً: الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة

#### 1- ماهية أدلة الإثبات

أ- مفهوم أدلة الإثبات: يمكن أن تعرف على أنها أية معلومات يستخدمها المراجع لتحديد ما إذا كانت المعلومات التي تمت مراجعتها قد عرضت طبقاً للمعايير. وتختلف المعلومات بشكل كبير طبقاً للمدى الذي يقتنع فيه المدقق. بما إذا كانت القوائم المالية تتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، وتشمل الأدلة معلومات ينظر إليها المراجع على أنها ذات درجة عالية من الإقناع، ومعلومات ذات درجة أقل من الإقناع<sup>1</sup>.

لكي تكون أدلة الإثبات ذات حجج قوية يجب أن تتناسب مع الظروف التي تم الحصول فيها عليها (أي الملائمة)، كما يجب أن يجمع المراجع الحجم الكافي الذي يقدم درجة عالية من الإقناع تساعد على إبداء الرأي<sup>2</sup>.

لكي يتصف دليل ما بأنه ملائم فيجب أن تتوفر فيه ما يلي<sup>3</sup>: أن يتناسب الدليل مع الهدف من المراجعة، أن يكون مصدر الدليل مستقلاً، أن تكون الرقابة الداخلية في المؤسسة فعالة، أن يتم الحصول عليها مباشرة، أن يكون الدليل موضوعياً، أن يكون توقيت الحصول على الدليل ملائماً.

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: مرجع سابق، ص. 35.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون: مرجع سابق، ص. 162.

<sup>3</sup> - غسان فلاح المطارنة: مرجع سابق، ص. 326.

كما أن المراجع عادة يستعمل تجربته المهنية لتقرير حجم الأدلة، وإن قراره بشأن حجم الأدلة يتأثر بمجموعة من العوامل منها<sup>1</sup>: مادية الفقرة؛ أي مبلغها مقارنة مع الأرصدة الأخرى، طبيعة الفقرة وهل هناك مخاطر ملازمة لهذه الفقرة مثل النقدية، إجراءات التدقيق التي سيتم إتباعها، وقت إجراء التدقيق... الخ.

## 2- إجراءات الحصول على أدلة الإثبات: من بين وسائل المعتمدة للحصول على أدلة الإثبات ما يلي<sup>2</sup>:

أ- الجرد الفعلي: حيث أن إجراء الجرد يمكن من إعطاء دليل أو تأكيد معقول مادي على الوجود الفعلي للأصول، وذلك من خلال النتائج النهائية للعملية في جدول مضمي عليه من الأطراف القائمة بالعملية.

ب- المراجعة الحسابية: حيث يقوم المراجع بالتحقق من صحة العمليات الحسابية والكشوف والدفاتر، والتأكد من أن التوازن حقيقي في العمليات وليس صوريا.

ت- المراجعة المستندية: حيث يقوم المراجع بفحص المستندات بغية التأكد من صحتها وتطابقها مع الشروط الشكلية والموضوعية الواجب توفرها والتحقق من أن كل عملية وتسجيل محاسبي له مستند يعتمد عليه.

ث- المراجعة القياسية: يلجأ إليها المراجع بغرض الحصول على نتائج معينة في وقت قياسي، إذ يقوم المراجع في هذا الإطار بقياس عنصر بعنصر آخر.

ج- المصادقات: هي عبارة عن اعترافات وشهادات من طرف الدائنين والمدينين بصحة الرصيد من عدمها.

ح- الاستفسارات: تساعد هذه الوسيلة في الحصول على أدلة الإثبات وصحة المعلومات المتحصل عليها والتأكد من مدى العمل على تحقيق الأهداف والالتزام بالخطط، ومن أجل تحقيق ذلك يمكن الاستفسار شفويا أو تحريريا، كحالات تقسيم نظام الرقابة الداخلية.

خ- المقاربات: تستعمل للحصول على أدلة تثبت صحة ما تم تسجيله محاسبيا من العمليات، وذلك بمطابقة التسجيلات المحاسبية المتعلقة بيومية البنك بما تم فعلا.

## 3- أنواع أدلة الإثبات: يمكن التمييز بين عدة أنواع من أدلة الإثبات نذكر منها<sup>3</sup>:

<sup>1</sup> - هادي التميمي: مرجع سابق، ص. 104.

<sup>2</sup> - محمد التهامي طواهر: مسعود صديقي، مرجع سابق، ص. 136.

<sup>3</sup> - لقيطي الأخضر: مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر - دراسة حالة عن طريق الاستبيان - رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص. 76، بحث لم ينشر.

- أ- الوجود الفعلي: يعتبر أهم نوع، يعتمد عليه المراجع في التأكد من صحة أرصدة الحسابات خاصة منها الرصيد الدفتری لحسابات الأصول (محاضر الجرد، المخزونات، الصندوق، والمقاربات البنكية)
- ب- المستندات: وثائق قانونية وإدارية مؤكدة تمثل قرائن وأدلة يستند عليها المدقق عند فحصه للدفاتر والسجلات الموجودة في المؤسسة منها فواتير الشراء والبيع.
- ت- المصادقات أو رسائل التأكيد من الغير: هي أيضا أدلة إثبات قوية خاصة وأنها تحمل اعترافا وتوقيع الطرف المعني مباشرة، يحصل عليها المدقق من الموردين والمدنيين، والبنوك ودائنين آخرين، كمصادقات على الحسابات والكشوفات.
- ث- الإقرارات المكتوبة من الإدارة.

### الفرع الثالث: تقرير المراجعة الخارجية

رغم أن تقرير المراجعة لا يشغل أكثر من مجرد سطور قليلة، وبسبب قصره هذا فقد ينظر إليه القراء من غير ذو المعرفة بالمراجعة على أنه لا يمثل أكثر من مجرد ناحية شكلية قانونية ضرورية، مما قد يفقد التقرير جوهره وأهميته البالغة لا شك أن ذلك يعتبر مسألة تتناقض مع واقع الأمر، حيث أن تقرير المراجعة على الرغم من أنه يتضمن فقط مجرد بضع كلمات إلا أنه يتطلب عناية عظيمة، كما أنه يعتبر نتاج استكمال عملية مراجعة مهنية دقيقة وطويلة.

### أولاً: ماهية تقارير المراجعة الخارجية

1- مفهوم تقرير المراجعة: عرفه هادي التميمي: " تقرير المراجع الخارجي عبارة عن خلاصة ما توصل إليه المراجع من خلال مراجعته والتعرف على أنشطة المؤسسة وفحص الأدلة والمستندات والاستفسارات والملاحظات والأدلة المؤيدة الأخرى التي يراها ضرورية، ويعتبر التقرير الوثيقة المكتوبة التي لا بد من الرجوع إليها لتحديد مسؤولية المراجع"<sup>1</sup>. أما مصطفى حسنين خضير فيرى أن تقرير المراجع هو: "الوسيلة التي يعبر بها المراجع عن رأيه في القوائم المالية أو عند اللزوم بمتنع عن إبداء الرأي في القوائم المالية"<sup>2</sup>. من ما سبق يعتبر التقرير وثيقة مكتوبة صادرة عن شخص مهني يكون أهلاً لإبداء رأي في محاييد، بهدف إعلام مستخدمي المعلومات حول درجة التطابق بين المعلومات الاقتصادية، بمعناها المهني المتعارف عليه

<sup>1</sup> - هادي التميمي: مرجع سابق، ص. 161.

<sup>2</sup> - مصطفى حسنين خضير: مرجع سابق، ص. 587.

يهدف إبداء رأي فني محايد عما إذا كانت البيانات المالية التي أعدها المؤسسة تعطي صورة صحيحة وعادلة عن المركز المالي للمؤسسة، ونتائج أعمالها في السنة المالية محل المراجعة<sup>1</sup>.

2- **خصائص تعريف تقارير المراجعة الخارجية:** تتصف تقارير المراجعة الخارجية بجملة من الخصائص نلخصها فيما يلي<sup>2</sup>:

- ❖ يعتبر تقرير المراجع وسيلة الاتصال الرئيسية بينه وبين مختلف المستخدمين من أصحاب المصالح في المؤسسة.
- ❖ من الضروري إعداده في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة كلما كان ذلك ممكناً.
- ❖ لا ينبغي أن يشمل التقرير على أي ملاحظات غامضة، إنما يجب تكون العبارات مختصرة وشاملة.
- ❖ أن تكون جميع العبارات الواردة في التقرير حقيقية ومدعمة بأوراق المراجعة التي يحتفظ بها، ومعرضة بطريقة تمنع أي تأويل أو تحريف غير مقصود.

3- **عناصر التقرير:** تتمثل عناصر التقارير فيما يلي<sup>3</sup>:

- ❖ **عنوان التقرير:** يجب أن يعنون التقرير بعبارة " تقرير مراجع الحسابات " وذلك لتمييزه عن بقية التقارير التي تصدرها جهات أخرى.
- ❖ **الموجه إليهم التقرير:** هي الفئة التي يوجه إليها التقرير وفقاً لظروف المراجعة والقوانين واللوائح وهم: المساهمين، الشركاء المديرين، أعضاء مجلس الإدارة.
- ❖ **الفقرة الافتتاحية:** هي الفقرة الأولى من تقرير المراجع، وتتضمن إشارة واضحة إلى القوائم المالية التي تمت مراجعتها، سنة المراجعة، مسؤولية الإدارة عن إعداد هذه القوائم، مسؤولية المراجع عن مراجعة هذه القوائم.
- ❖ **فقرة النطاق:** هي الفقرة الثانية في التقرير النمطي، وتحتوي على وصف نطاق المراجعة، أداء المراجع لإجراءات المراجعة، الهدف من تخطيط عملية المراجعة، وصف عملية المراجعة.
- ❖ **فقرة الرأي:** هي الفقرة الأخيرة في حالة التقرير النمطي غير المتحفظ، وتحتوي على رأي المراجع في القوائم المالية ككل، وفقاً للمعايير المتعارف عليها.

<sup>1</sup> - أحمد حلمي جمعة: المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث، دار صفاء للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص. 450.

<sup>2</sup> - أحمد نور: مراجعة الحسابات من النظرية إلى التطبيق، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 1990، ص. 563.

<sup>3</sup> - عمر ديلمي: مرجع سابق، ص. 53-54.

- ❖ تاريخ التقرير: يجب أن لا يكون التاريخ سابق على التوقيع أو اعتماد الإدارة للقوائم المالية.
- ❖ عنوان المراجع: وهو المدينة التي يقع فيها مكتب المراجع المسئول عن عملية المراجعة.
- ❖ توقيع المراجع: يجب أن يوقع التقرير باسم المراجع المكلف بمهمة المراجعة كما يجب أن يحمل رقم سجل المحاسبين والمراجعين الخاص به.

#### ثانيا: مراحل إعداد التقرير

يمكن تقسيم المراحل التي يمر بها إعداد تقرير المراجعة الخارجية إلى مرحلتين<sup>1</sup>:

**المرحلة الأولى: الاجتماع النهائي:** وتضم هذه المرحلة كل من المراجع والعميل، وكذا المسيرين ومختلف المسؤولين، حيث يقوم المراجع خلالها بعرض وتوضيح كل نقاط القوة والضعف والأدلة والإثباتات التي تحصل عليها أثناء أداء المهمة ومن ثم مناقشة المشاكل وبعدها التوصيات.

**المرحلة الثانية: إعداد تقرير المراجعة:** فتقرير المراجع هو الشكل النهائي والكتابي للمهمة، إذ ليس من الممكن تصور مراجعة من دون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة الحقيقية.

#### ثالثا: أنواع التقارير.

إن التقسيم الأكثر شيوعا لأنواع تقارير المراجعة هو تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

**1- التقارير العامة:** يقصد بها التقارير السنوية وهي التي يلتزم المراجع بتقديمها إلى الجمعية العامة للمساهمين سنويا، وهي بمثابة الحصيلة السنوية للعناية التي بذلها في فحص دفاتر المؤسسة ومراجعة حساباتها<sup>2</sup>، ووفقا لمعيار الدولي للمراجعة رقم 700 الموسوم "التقرير عن القوائم المالية" فإنه يمكن إصدار أربعة أنواع من الرأي في التقرير العام وهي<sup>3</sup>:

❖ **التقرير النظيف: (غير المتحفظ):** في هذا التقرير يبين المراجع أن القوائم المالية تعرض بعدالة المركز المالي للمؤسسة ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية بالانسجام مع المعيار المتبع سواء كانت المعايير المتعارف عليها أو المعايير الدولية، أو المعايير المحلية.

<sup>1</sup> - بلخيزر سميرة: المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير في التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2001، ص. 36-39.

<sup>2</sup> - علي السيد قاسم: مرجع سابق، ص. 189.

<sup>3</sup> - يوسف القاضي: حسين أحمد دحدوح، مرجع سابق، ص. 333.

❖ **تقرير المراجعة المتحفظ (المقيد):** هو التقرير الذي يتم من خلاله التعبير عن رأي متحفظ نتيجة تحديد نطاق المراجعة، أو الفشل في إتباع المبادئ المحاسبية، وفي كلتا الحالتين يجب أن يضيف إلى التقرير فقرة توضيحية سابقة لفقرة الرأي يشرح فيها أسباب التحفظ<sup>1</sup>.

❖ **التقرير السلبي أو المعارض:** هو عكس التقرير النظيف، وفيه يقرر المراجع بأن القوائم المالية كوحدة تتسم بالتحريف أو التضليل على نحو يتسم بالأهمية النسبية، وأنها لا تعبر عن كل من المركز المالي أو نتائج العمليات التشغيلية والتدفقات النقدي وفق للمبادئ المتعارف عليها.

❖ **الامتناع عن إبداء الرأي:** يتم إصدار تقرير يمتنع فيه المراجع عن إبداء الرأي في حالة عدم مقدرته على الاقتناع بصدق القوائم المالية كوحدة، وقد ترجع ضرورة الامتناع عن الرأي إلى<sup>2</sup>:

— وجود قيود على نطاق المراجعة.

— إذا فقد المراجع استقلالته في علاقته مع الشركة.

— إذا رأى حسب حكمه المهني أنه غير قادر على تقييم فرض الاستمرارية للمؤسسة.

2- **التقارير الخاصة:** تسمى بالتقارير الخاصة لأنها لا تتعلق بجوانب المؤسسة، وإنما تتعلق بأمر محددة نص عليها القانون، وكما أنها تقدم على استقلال من التقرير العام نظرا لأهميتها، ومن أهم الحالات التي يصدر فيها المراجع تقريراً خاصاً هي<sup>3</sup>:

❖ الاتفاقيات المبرمة مع المؤسسة وأحد مؤسسيها أو أحد أعضاء مجلس الإدارة.

❖ إصدار السندات.

❖ المبالغ المالية المدفوعة لمديري المؤسسات.

❖ زيادة أو تخفيض رأس مال الشركة.

❖ اندماج شركة المساهمة.

❖ التقرير على القوائم المعدة وفقاً لأسس أخرى غير المعايير المتعارف عليها.

❖ تقرير حول إعداد القوائم المالية.

❖ التقرير عن بعض عناصر القوائم المالية.

<sup>1</sup> - أمين السيد لطفي: مرجع سابق، ص. 523.

<sup>2</sup> - يوسف محمود جربوع: المرجع السابق، ص. 264.

<sup>3</sup> - حكيمة مناعي: مرجع سابق، ص. 93-94.

رابعاً: معايير إعداد التقارير المتعارف عليها

لقد حدد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين أربعة معايير تعتبر كإرشادات عامة لإعداد التقرير، وهي<sup>1</sup>:

1- معيار الإشارة لمقياس الصدق وعدالة القوائم المالية، والذي يبين أن القوائم المالية معدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

2- معيار الإشارة إلى عدم الثبات في تطبيق مقياس صدق القوائم المالية.

3- معيار كفاية الإفصاح في القوائم المالية وأن المعلومات المتضمنة فيها كافية.

4- معيار وحدة الرأي على القوائم المالية كوحدة واحدة.

المطلب الثالث: قواعد وأخلاقيات السلوك المهني ومسؤوليات المراجع الخارجي

الفرع الأول: قواعد السلوك المهني

لا يوجد تعريف لمصطلح الالتزامات والأخلاقيات غير أنها تمثل المبادئ الأساسية للسلوك الصحيح، أو يمكن تعريفها من خلال تعريف السلوك غير الأخلاقي الذي يعني كل ما يفعله الأفراد خارج نطاق القيم والعادات المتعارف عليها في عمل مهنة أو مجتمع معين.

كما يمكن القول بأن مهنة المحاسبة والمراجعة - كأية مهنة أخرى - لها آداب وتقاليد وسلوك مهني يتعين على مزاولي هذه المهنة الالتزام بها، حيث أنها تبين الواجبات التي يتطلب القيام بها وتنظم العلاقة بين مزاولي المهنة بعضهم البعض، ويعتبر غير المتلزم بها مخالفاً لأحكام المهنة ويتعرض لعقوبات التي تضعها المهنة في هذا الصدد. فيما يلي أهم قواعد السلوك الملزمة للتطبيق على كافة ممارسي المهنة<sup>2</sup>:

**أولاً: الاستقلال:** يعتبر الاستقلال أهم مقومات مهنة المراجعة، حيث لا يجوز لأي مراجع أو الشركة المهنية التي يكون شريكاً فيها إبداء الرأي في القوائم المالية (الأسلوب) الخاصة بإحدى المشروعات إلا إذا كان المراجع أو شركته مستقلين بالنسبة لهذا المشروع.

**ثانياً: النزاهة والموضوعية:** أي يتعين على المراجع أن لا يسيء في رفض الحقائق وعندما يبدي رأيه في مجالات الضرائب والخدمات الإدارية، عليه أن يقدم الدليل المقبول لوجهة نظره وألا يخضع رأيه للآخرين.

<sup>1</sup> - يوسف محمود جربوع: مرجع سابق، ص. 38.

<sup>2</sup> - عبد الفتاح الصحن وآخرون: مرجع سابق، ص. 148 - 149.

- ثالثاً: قاعدة المعايير العامة: حيث تنص هذه القاعدة على أنه "يجب على المراجع التقيد بالمعايير العامة الآتية، كما تم تفسيرها بواسطة الجهات التي عينها مجلس الجمع ويجب أن يبرر أي انحراف عنها<sup>1</sup>:
- أ- الكفاية المهنية: حيث لا يجوز للمراجع أن يقبل أي عملية لا يستطيع هو أو الشركة التي ينتمي إليها إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية.
- ب- العناية المهنية: يجب أن يمارس المراجع العناية المهنية الواجبة عند أدائه لأي عملية.
- ت- البيانات الكافية والملائمة: يجب على المراجع الحصول على بيانات كافية وملائمة لتكون أساساً معقولاً لنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية.
- ث- لتنبؤات: يجب على المراجع أن ألا يسمح بارتباط اسمه بأي تقديرات لعمليات مستقلة بطريقة قد تحتمل على الاعتقاد بأنه شهد بصحة التقديرات أو التنبؤات وتحققها.
- ج- قاعدة معايير المراجعة: حيث يجب أن يتقيد المراجع عند قيامه بمراجعة وفحص وإعداد القوائم المالية وتقديم خدمات استشارية وإدارية أو ضريبية أو عند أدائه لأي خدمات أخرى مهنية بالمعايير التي أعلنتها وأقرتها الجهات المحددة.
- ح- قاعدة مبادئ المحاسبية: إذا كانت القوائم المالية تحتوي على خروج عن تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فلا يمكن للمراجع أن يبدي الرأي بأن تلك القوائم قد أعدت وفقاً للمبادئ لأنه قد يكون لها تأثير ذو أهمية عليها.
- خ- قاعدة المعايير الفنية الأخرى: تعني هذه القاعدة ضرورة التزام المراجع بالمعايير الفنية الأخرى الصادرة من الجهات المعترف بها، ولها سلطة إصدار المعايير، ويجب على الملتزمين بتلك المعايير تبرير أسباب مخالفتهم لها.
- د- قاعدة سرية معلومات العميل: إذ يجب على المراجع عدم إفشاء أي أسرار خاصة بالعميل يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة العميل ذاته.
- ذ- قاعدة الأتعاب بحسب النتائج: لا يجوز للمراجع الذي يقوم بالحاسبة القانونية تأدية خدمات مهنية أو عرضها بموجب اتفاقية ينص فيها على عدم التقاضي أية أتعاب إلا في حالة التوصل إلى قرار أو نتيجة معينة، أو إذا كانت الأتعاب معلقة بطريقة أو بأخرى على نتائج الخدمات التي يقدمها المراجع على النحو التالي:

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص. 149.

❖ مراجعة القوائم المالية وفحصها .

❖ إعداد القوائم المالية عندما يتوقع المراجع أنه هناك طرف ثالث سوف يستخدم تلك القوائم المالية

❖ فحص القوائم المالية المتوقعة .

ر - اعدة التعدي على ممارسة مراجع آخر: حيث يمنع المراجع من التعاقد مع عملاء مراجع آخر أو إغراء موظفي مراجعين آخرين بترك وظائفهم مقابل عروض مغرية لدى المراجع المتعدي بدون إخطار هؤلاء المحاسبين الآخرين مسبقا.

كما أن هذه القاعدة تنبع من المسؤولية تجاه الزملاء باعتبار أن التعاون والعلاقة الطيبة بين المحاسبين ضرورية لتقدم المهنة ورفع شأنها .

ز - قاعدة الأعمال المخلة بكرامة المهنة: يتعين على المراجع عدم القيام بأي عمل يعتبر مخالفا بقواعد السلوك المهني ويضر بالمهنة ككل.

س - قاعدة الإعلان والوسائل الأخرى لاجتذاب العملاء: يعني أنه لا يجوز لمزاوول المهنة أن يحصل على العملاء من خلال الإعلان و الذي يعتبر ممنوعا.

ش - قاعدة الأتعاب والعمولات:

العمولات: يتعين على مراجع الحسابات أن لا يسدد أي عمولات بغرض الحصول على العملاء أو أن يحصل على عمولات لأي غرض آخر، ولا يشمل ذلك المدفوعات لشراء مكتب المراجعة أو مدفوعات الإحالة إلى التقاعد التي تسدد إلى مزاوول المهنة السابقين.

الأتعاب: يعني ذلك أنه أي عضو يقوم بقبول أتعاب مقابل التوصية أو الإشارة لأي خدمة لمكتب المحاسبة القانوني لأي شخص أو وحدة أو الذي يقوم بدفع أتعاب الحصول على عميل معين يجب أن يفصح على مثل هذا القبول أو الدفع للعميل.

ص - الوظائف المتعارضة: بمعنى أنه يتعين على مزاوول المهنة عدم قبول أي عمل أو الارتباط بأي وظيفة في أي مشروع إما يضعف موضوعيته في تقديم الخدمات المهنية، أو في دوره كأحد المسؤولين في تدعيم تحسين المهنة.

### الفرع الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات

لقد تعددت الآراء بصدد تبويب مسؤوليات المراجع الخارجي والأطراف التي يكون مسئولاً أمامها في كل نوع من أنواع هذه المسؤولية نذكر من بين الآراء الرأي الذي يقسم المسؤوليات إلى<sup>1</sup>:

1- مسؤولية المراجع تجاه العميل.

2- مسؤولية المراجع المدنية تجاه طرف ثالث .

3- مسؤولية جنائية .

أولاً: مسؤولية المراجع تجاه العميل: تتمثل مسؤولية المراجع تجاه العميل في النواحي التالية :

- ❖ ضرورة الالتزام بنصوص العقد المبرم بين المراجع والعميل وتنفيذ جميع بنوده بالكامل، حيث أن فشل المراجع في تنفيذ بنود العقد والخدمات المنصوص عليها يعرضه للمساءلة من طرف العميل.
- ❖ ضرورة بذل العناية المهنية اللازمة المطلوبة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، وأن عدم بذل العناية يعرض المراجع للمساءلة نتيجة الإهمال العادي في أداء المهام المطلوبة.
- ❖ اكتشاف التلاعب وعدم الإدلاء بأية معلومات وآراء يعلم أنها غير حقيقية أو بدون الاعتماد على أسس مقبولة أو الإهمال في ذكر حقائق جوهرية تؤثر على الإفصاح عن الحقيقة.
- ❖ المسؤولية عن الإهمال الجسيم والذي يصل إلى حد التلاعب والذي يعتبر فيه المراجع مسئولاً تماماً عن الإهمال الجسيم كمسؤوليته عن الإهمال العادي أو التلاعب.

### ثانياً: مسؤولية المراجع تجاه الغير

أ- في ظل القانون العام: تنشأ هذه المسؤولية نتيجة للأحكام التي تصدر في مجال المساءلة القانونية لمراقبي الحسابات من جانب الأطراف المتضررة من الاعتماد على رأي المراجع عن القوائم المالية وما تحتويه من معلومات محاسبية، وبالتالي يجب توفر الأجزاء الثلاث التالية والتي تعطي الحق للطرف الثالث بمساءلة المراجع وهي<sup>2</sup>:

❖ وجود قوائم مالية مضللة.

❖ وقوع خسائر مالية للطرف الثالث.

❖ إن السبب الرئيسي في حدوث هذه الخسائر هو الاعتماد على تلك القوائم المالية المضللة.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص. 151-152.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص. 130-131.

ب- في ظل التشريعات القائمة: في إطار اللوائح والقواعد التي تسعى إلى حماية مستخدمي القوائم المالية الذين يعانون من الخسائر في سوق الأوراق المالية، وبالتالي في هذا الصدد فإن دستور مهنة المراجعة والحاسبة قد أوضح الضمانات الواجب توافرها في الأداء المهني للمراجع، بما يضيف الثقة على رأي المراجع عن القوائم المالية محل الفحص. بما يساعد مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستخدمين الخارجيين في تقييم جودة المعلومات المحاسبية المتاحة.

ثالثا: المسؤولية الجنائية للمراجع: حيث أن المراجع الخارجي قد يكون مسئولا جنائيا إذا ما زاول أي فعل يعاقب عليه قانون العقوبات باعتباره أحد أفراد المجتمع، هذا بطبيعة الحال بالإضافة إلى المسؤولية الجنائية التي تختمها الممارسة المهنية.

### المبحث الثالث: مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر

يختص هذا المبحث بإعطاء نظرة عن الأوضاع الحالية لمهنة محافظة الحسابات في الجزائر من ناحية تعريفها و كذلك من ناحية الإعداد العلمي و المهني للمراجعين, و تعتبر هذه الدراسة أمراً ضرورياً حيث يعتبر خاصة من خصوصيات المراجعة الخارجية في الجزائر .

#### المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات

#### الفرع الأول: مفهوم محافظة الحسابات

يعرّف محافظ الحسابات على أنه: "كل شخص يتولى باسمه الخاص وتحت مسؤوليته الخاصة إثبات صدق وصحة حسابات مؤسسات مختلفة، على أن يزاول هذه المهنة بشكل مستمر ومعتاد"<sup>1</sup>.  
يعد محافظ حسابات في التشريع الجزائري: "كل شخص يمارس بصفة عادية باسمه الخاص وتحت مسؤوليته مهنة الشهادة بصحة وانتظامية حسابات الشركات والهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى بموجب أحكام التشريع المعمول به"<sup>2</sup>.

<sup>1</sup>- DJEBARRA Abdelmadjid, Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques. Ecole supérieure de commerce, Alger, 2001, page 88.

<sup>2</sup>- القانون رقم 10-01 المادة 22: يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، دورية، العدد 42، مؤرخ في 29 يونيو 2010، الجمهورية الجزائرية، ص. 07.

الهيئات المنصوص عليها في المادة الأولى من القانون 91-08 هي الشركات التجارية بما فيها شركات رؤوس الأموال وفقا لأحكام القانون التجاري وكذا الجمعيات والتعاضديات الاجتماعية والنقابات.

### الفرع الثاني: المبادئ التي تحكم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

بعد التعريف بمحافظه الحسابات، نتعرض إلى أهم المبادئ المطبقة على المراجعين الماليين، وهي عبارة عن مجموعة من الأسس التي يجب أن تتوفر في كل شخص مهني قائم بالمراجعة، مهما كان إطار عمله سواء محافظة الحسابات (المراجعة القانونية) أو المراجعة التعاقدية، ويمكن تلخيصها فيما يلي<sup>1</sup>:

**1. مبدأ الكمال:** يجب على المراجع أن يكون مستقيما، شريفا وصريحا، أثناء أدائه لمهامه المختلفة في إطار عملية المراجعة.

**2. مبدأ الموضوعية:** أي على كل شخص مهني مراجع أن يكون عادلا، منصفًا وعليه تفادي أثر الآراء المسبقة على موضوعيته أثناء إعداده لتقرير المراجعة.

**3. مبدأ الاستقلالية:** أي أن يكون المراجع حرا، محايدا وغير متحيز في أداء مهامه.

**4. مبدأ الكفاءة:** على المراجع المحافظة على مستوى كفاءته أثناء مزاولته للمهنة وذلك ببذل العناية المهنية والاكتفاء بأداء المهام الموكلة إليه من طرف المشرفين على عملية المراجعة.

**5. مبدأ السرية:** على المراجع المحافظة على سرية المعلومات التي يستعين بها أثناء أدائه لمهامه، وعلى وجه الخصوص عدم نقل هذه المعلومات إلى الأطراف غير المصرح لهم بذلك. وينطبق هذا المبدأ على مساعديه.

**6. احترام قواعد المهنة:** على المراجع احترام المعايير التقنية والعملية للمهنة أثناء أدائه لعمله.

المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر

الفرع الأول: المنظمات المهنية المؤثرة على مهنة محافظة الحسابات

تتمثل أهم المنظمات المهنية المؤثرة على مهنة محافظ الحسابات في الجزائر فيما يلي:

<sup>1</sup> - La compagnie Nationale des commissaires aux comptes (CNCC), Normes professionnelles et code de déontologie. Edition CNCC, 2000, Page 30.

أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة

لقد تم الإعلان عن إنشائه تبعا للمرسوم التنفيذي رقم 318/96 المؤرخ في 25/09/1996 طبقا للمادة (02) من هذا المرسوم، ويعتبر هذا المجلس جهازا استشاريا ذو طابع وزارى ومهني مشترك، ويقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط مقاييس المحاسبة والتطبيقات المرتبطة بها، وبهذه الصفة يمكن للمجلس أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال اختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية.

طبقا للمادة (02) من المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني من<sup>1</sup>: ممثل الوزير المكلف بالطاقة، ممثل الوزير المكلف بالتربية الوطنية، ممثل الوزير المكلف بالتجارة، ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي، ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني، ممثل الوزير المكلف بالصناعة، رئيس المفتشية العامة للمالية، المدير العام للضرائب، المدير المكلف بالتقييم المحاسبي، ممثل برتبة مدير مجلس المحاسبة، ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات، ثلاث أعضاء منتخبين عن المجلس الوطني للمنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات، ثلاث أشخاص يتم اختيارهم لكفاءتهم في مجالي المحاسبة والمالية ويعينهم الوزير.

يتولى المجلس طبقا لأحكام المادة 4 من القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 والمذكورة أعلاه مهام الاعتماد، التقييم المحاسبي وتنظيم ومتابعة المهن المحاسبية.

ثانياً: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

طبقا لأحكام المادة 03 من المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 المتعلقة بتحديد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتنظيمه وقواعد سيره، ويدعى في صلب الموضوع " المجلس": يتشكل المجلس من تسعة أعضاء منتخبين من الجمعية العامة من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات يوزعون طبقا لأحكام المادة 11 من نفس القانون.

يتولى المجلس المهام التالية:

- ❖ إقفال الحسابات السنوية عند نهاية كل سنة مالية وعرضها على الجمعية العامة؛
- ❖ تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة؛
- ❖ ضمان تعميم نتائج الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة ونشرها وتوزيعها.

<sup>1</sup> - الجريدة الرسمية، دورية، العدد 07، المؤرخة في 2 فبراير 2011، الجزائر ص. 4 - 10.

### الفرع الثاني: الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات

أولاً: المؤهلات: يمكن ترجمة المؤهلات بالتكوين النظري والتطبيقي، والذي يشمل المعرفة في ثلاث مجالات<sup>1</sup>:

- 1- معرفة معمقة في المحاسبة والتمكن الكبير من التنظيم المحاسبي وتقنيات المراجعة.
- 2- معارف في الاقتصاد العام وتسيير المؤسسات التي تساعد على فهم المؤسسة جيداً، وليس فقط الناحية المحاسبية ولكن على مستوى أنظمتها، وتنظيمها ومسيرها، ومحيطها الخارجي.
- 3- معارف كافية في قانون الأعمال حتى يعرف حدود مهمته ومسؤولياته.

ثانياً: الاستقلالية: ينظر المشرع الجزائري إلى استقلالية محافظ الحسابات من الزوايا التالية<sup>2</sup>:

- 1- الزاوية الأخلاقية: وتشمل هذه الأخيرة تحلي محافظ الحسابات بالحياد، الإخلاص، وكذا الشرعية المطلوبة.

2- الزاوية المادية: وتتمثل في حالات التنافي لمزاولة محافظة الحسابات في المؤسسة والتمثلة في:

- ❖ الأقراب والأصهار لغاية الدرجة الرابعة في المؤسسة محل المراجعة.
- ❖ أن يقوم برقابة شركات يملك فيها بصفة مباشرة أو غير مباشرة مساهمات.
- ❖ أن يمارس فيها وظيفة مستشار جبائي أو مهمة حبير قضائي لدى شركة أو هيئة يراقب حساباتها.
- ❖ أن يشغل منصبا مأجورا في شركة أو هيئة راقبها قبل أقل من ثلاث سنوات بعد عهده.
- ❖ أعمال التسيير بصفة مباشرة أو بواسطة الاشتراك أو إحلال محل مسيرين.
- ❖ مهام المراقبة المسبقة لأعمال التسيير ولو بصفة مؤقتة.
- ❖ مهام التنظيم والإشراف على محاسبة المؤسسة المراقبة.

أ- الزاوية المهنية: أشارت المادتين 600 و 601 من القانون التجاري، يكون تعيين محافظ الحسابات أو محافظي الحسابات الأوائل عند تأسيس الهيئة أو المؤسسة معفى من الإجراء المنصوص عليه في هذا المرسوم.

<sup>1</sup> - حكيمة مناعي: مرجع سابق، ص. 38.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص. 39.

### الفرع الثالث: شروط الالتحاق

إن ممارسة مهنة محافظة الحسابات في الجزائر تتطلب توفر الشروط التالية<sup>1</sup>:

- ❖ توافر الشهادات المشترطة قانوناً، والمتمثلة في: شهادة ليسانس في العلوم الاقتصادية فرع مالية أو محاسبة، إجراء تربص أو تدريب لمدة سنتين مكملًا للجانب التعليمي.
- ❖ الجنسية الجزائرية.
- ❖ التمتع بكافة الحقوق المدنية.

❖ أن لا يكون المرء قد صدر بشأنه حكم ارتكاب جنائية أو جنحة عمديه.

❖ التسجيل في المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين.

❖ تأدية اليمين أمام المحكمة المختصة إقليمياً.

### المطلب الثالث: تعيين محافظ الحسابات

#### الفرع الأول: طرق تعيين محافظ الحسابات

يتم تعيين محافظ الحسابات بإحدى الطرق التالية<sup>2</sup>:

**أولاً: التعيين في النظام الأساسي (أثناء الجمعية التأسيسية):** حيث يعين القائمين بالإدارة الأولين أو أعضاء مجلس الرقابة، واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات، وذلك عند تحرير الحصص العينية كلها.

**ثانياً: التعيين عن طريق المساهمين:** حيث يعين محافظ الحسابات عن طريق الجمعية العادية للمساهمين وذلك لمدة ثلاث سنوات، يختاروا من بين المسجلين على جدول المصنف الوطني.

**ثالثاً: التعيين عن طريق المحكمة:** ففي حالة وجود مانع أو رفض واحد أو أكثر من مندوبي الحسابات المعينين، يتم اللجوء إلى تعيينهم أو استبدالهم بموجب أمر من المحكمة التابعة لمقر المؤسسة بناء على طلب من مجلس إدارة المحكمة أو مجلس المديرين.

❖ تحدد مدة عهدة محافظ الحسابات في القانون الجزائري بثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

❖ في حالة وقوع أسباب التنافي أو استقالة محافظ الحسابات يمكن استخلاف مندوب للحسابات.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص. 41.

<sup>2</sup> - شريقتي عمر: واقع وآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء التجارب الرائدة في العالم، الملتقى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر، الواقع والآفاق، سكيكدة، يومي 11-12 أكتوبر 2010، ص. 2.

### الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات

يمكن تقسيم مهام محافظ الحسابات إلى مهام دائمة ومهام خاصة:

أ- المهام الدائمة: وفقا لنص المادة 23 من القانون فإن المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات في الجزائر وبصفة دائمة هي كالتالي<sup>1</sup>:

❖ يشهد بأن الحسابات السنوية منتظمة وصحيحة، وهي مطابقة تماما لنتائج العمليات التي تمت في السنة المنصرمة وكذا الأمر بالنسبة للوضعية المالية وممتلكات الشركة.

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

❖ يقدر شروط إبرام الاتفاقيات بين الشركة التي يراقبها والمؤسسات أو الهيئات التي تتبعها أو بين المؤسسات التي يكون فيها للقائمين بالإدارة أو المسيرين للشركة المعنية مصالح مباشرة أو غير مباشرة.

❖ يعلم المسيرين والجمعية العامة أو هيئة المداولة المؤهلة بكل نقص قد يكتشفه وأطلع عليه ومن طبيعته أن يعرقل استمرار استغلال الشركة أو الهيئة.

❖ يبدى رأيه في شكل تقرير خاص حول إجراءات الرقابة الداخلية المصادق عليها من طرف مجلس الإدارة ومجلس المديرين أو المسير<sup>2</sup>.

ب - المهام الخاصة: بالإضافة إلى المهام الدائمة السابقة يقوم محافظ الحسابات بمهام أخرى خاصة أو مؤقتة نلخصها في الآتي:

❖ في حالة تحويل شركات المساهمة، يقوم محافظ الحسابات بإعداد تقرير يشهد فيه أن الأصول تساوي على الأقل رأس مال الشركة، هذا التقرير هو الذي يتخذ على أساسه قرار التحويل<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010، مرجع سابق، ص. 7.

<sup>2</sup> - القانون رقم 10-01 المادة 22: يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، الجريدة الرسمية، دورية، عدد 42، مؤرخ في 29 جويلية 2010، الجمهورية الجزائرية، ص. 19.

<sup>3</sup> - المادة 715 مكرر 16 من المرسوم التشريعي رقم 93-08، المؤرخ في 25 أبريل 1993، القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية، منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2009، ص. 256.

❖ في حالة مشروع الإدماج أو الانفصال، يقدم محافظو الحسابات تقريراً عن طرق الإدماج وخاصة عن مكافأة الحصص المقدمة للشركة المدججة، ويوضع هذا التقرير في المقر الرئيسي للشركة تحت تصرف الشركاء أو المساهمين في ظرف الخمس عشر يوماً السابقة لانعقاد الجمعية المدعوة للنظر في مشروع الإدماج أو الانفصال، وفي حالة الاستشارة الكتابية فإن التقرير يوجه للشركاء مع قرار المشروع المعروض عليهم .

❖ إعداد التقارير الخاصة في العديد من الحالات نذكر منها الآتي<sup>1</sup>: الاتفاقيات التي تعقد بين الشركة ومؤسسة أخرى وإلغائها، تقارير عن تفاصيل أعلى خمس تعويضات، عقد جمعية عامة غير عادية، قرار الشركة بزيادة أو تخفيض رأس المال.

### الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات

يتحمل محافظ الحسابات في الجزائر ثلاث أنواع من المسؤوليات<sup>2</sup>؛ مسؤولية مدنية، مسؤولية جزائية، مسؤولية انضباطية أو تأديبية وفقاً للآتي:

**1- المسؤولية المدنية:** يعد محافظ الحسابات مسئولاً عن الأخطاء التي يرتكبها أثناء تأدية مهامه، ويتحمل بالتضامن في حالة تعدد محافظي الحسابات - سواء تجاه الشركة أو الهيئة أو الغير الأضرار الناجمة عن مخالفة أحكام القانون المنظم للمهنة، ولا يتبرأ من مسؤوليته فيما يخص المخالفات التي لم يشترك فيها إلا إذا برهن على أنه قام بالمتطلبات العادية لمهنته، وأنه أعلن وأدان هذه المخالفات في مجلس الإدارة، وإن لم تتم معالجة ذلك بصفة ملائمة في الجمعية العامة الأقرب انعقاداً بعد إعلامه بذلك<sup>3</sup>.

**2- المسؤولية الجزائية:** وفقاً لأحكام المادة 62 من القانون 10-01 فإن محافظ الحسابات يتحمل المسؤولية الجزائية طبقاً لقانون الإجراءات الجزائية تجاه كل تقصير في القيام بالالتزام قانوني.

ويعتبر ممارسة غير شرعية لمهنة محافظ حسابات، كل شخص غير مسجل أو وقف أو سحب تسجيله، وما زال يقوم بمهام محافظ الحسابات أو يستمر في القيام بها، كما يعد ممثلاً للممارسة غير الشرعية لمحافظة الحسابات انتحال صفة محافظ الحسابات أو تسمية شركة خبيثة في المحاسبة أو أية صفة أخرى ترمي إلى خلق تشابه أو خلط مع هذه الصفة أو التسمية.

<sup>1</sup> - القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010: مرجع سابق، المادة 25، ص 07.

<sup>2</sup> - شريقي عمر: مرجع سابق، ص. 8.

<sup>3</sup> - القانون رقم 91-08: مرجع سابق، المادة 45، ص. 21.

**3- المسؤولية الانضباطية (التأديبية):** وفقا لأحكام المادة (53) من القانون 91-08 فإن محافظ الحسابات يمكن أن يترتب عليه مسؤولية انضباطية تجاه المنظمة الوطنية عن كل مخالفة أو تقصير في القواعد المهنية، ومن بين الوضعيات التي تعتبر كمخالفات أو تقصير في القواعد المهنية نذكر:

❖ خرق القانون والقواعد المهنية.

❖ التقصير المهني الخطير (التهاون).

❖ السلوك غير اللائم والمتعارض مع نزاهة وأمانة وشرف المهنة، حتى وإن لم يتعلق بالمهنة.

أما العقوبات التأديبية التي يمكن أن يتحملها محافظ الحسابات حسب درجة خطورة الخطأ الذي ارتكبه

بصفة تصاعدية فهي كالتالي :

❖ الإنذار.

❖ التوبيخ.

❖ التوقيف المؤقت لمدة أقصاها 06 أشهر.

❖ الفصل النهائي (الشطب من الجدول) \* .

**الفرع الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات**

**أولاً: حقوق محافظ الحسابات:** حتى يؤدي محافظ الحسابات مهمته على أكمل وجه خول له القانون عدت حقوق أهمها:

**1- الحق في الاطلاع:** حيث أشار القانون إلى أنه يمكن لمحافظ الحسابات في كل وقت أن يطالع على

السجلات والموازنات والمراسلات والمحاضر، وبصفة عامة على كل الوثائق وكل الكتابات التابعة للشركة أو الهيئة دون نقلها.

**2- حق التفصي عن البيانات والإيضاحات:** كما أنه لمحافظ الحسابات الحق في طلب أي بيانات

وإيضاحات أو تفسيرات من مسؤولي الشركة وأعوامها، يراها ضرورية لأداء مهمته على الوجه الأمثل، لاسيما إذا رأى أن الدفاتر والمستندات المطع عليها غير كافية.

**3- حق استدعاء الجمعية العامة:** لقد خول القانون لمحافظ الحسابات صلاحية استدعاء الجمعية العامة

الاستثنائية خاصة عند خسارة ثلاث أرباع (4/3) رأس المال الاجتماعي.

\* وهي نفسها المسؤوليات التي تحدث عنها القانون 10-01 المؤرخ في 29 يونيو 2010 في مواده من 59 إلى 63.

4- حق الحصول على صور الإخطارات والبيانات المرسلّة إلى المساهمين.

5- حق المشاركة في اجتماعات مجلس الإدارة.

ثانياً: واجبات محافظ الحسابات: إن الطابع القانوني لمهنة محافظ الحسابات، يحتم توفر سلوك خاص في ممارسة المهنة وأهم العناصر المتعلقة بهذا السلوك هي:

1- السر المهني: إن الطبيعة القانونية لمهمة محافظ الحسابات تسمح له قانوناً بالحصول على معلومات سرية، كما تفرض عليه في نفس الوقت الالتزام بالسر المهني، إلا أن هناك حالات استثنائية تبيح إفشاء هذا السر والمتمثلة في:

- ❖ إلزامية إطلاع إدارة الضرائب على الوثائق المقررة.
- ❖ إذا رغب أحد موكلهم في ذلك.
- ❖ عندما يدعون للإدلاء بشهادتهم أمام غرف المصالحة والتأديب، والتحكيم.
- ❖ بعد فتح بحث أو تحقيق قضائي بشأنهم.

2- عدم التدخل في التسيير: لقد تطرق المشرع الجزائري في عدة نصوص إلى مبدأ عدم التدخل في تسيير المؤسسات العمومية حيث جاء في القانون 10-01 المؤرخ في 10/06/29 المتعلق بالمهن الثلاث في مادته (65) التي تشترط: "... مهام محافظي الحسابات عبارة عن فحص قيم ووثائق الشركة أو الهيئة ومراقبة مطابقة المحاسبة للقواعد المعمول بها باستثناء التدخل في التسيير".

3- الإشراف الشخصي: إن مهمة محافظ الحسابات هي شخصية ولا يمكنه انتداب المهمة كلياً إلى شخص آخر، بل يجب عليه أن ينفذ مسؤوليته الشخصية حتى ولو التجأ إلى تكليف مساعديه بمهمة معينة، تكليف خبير للقيام بمهام معينة.

4- الالتزام بالعناية المهنية الكافية: حيث تركز عناية محافظ الحسابات على الطرق أو المناهج المتبعة للبحث عن عناصر الإثبات ومنها اكتساب معرفة حول المؤسسة، التحليل والتدقيق في نظام الرقابة الداخلية، الاستعمال الجيد للتقنيات المتاحة، الفطنة في التقييم.

## 5- الفرع الخامس: إنهاء مهام محافظ الحسابات

تنتهي مهام محافظ الحسابات نتيجة للأحداث التالية<sup>1</sup>:

- ❖ انتهاء مدة العهدة لمحافظ الحسابات.
- ❖ الأسباب الفجائية مثل: (المرض، عدم القدرة على إتمام المهمة، الاستقالة، ظهور إحدى حالات التنافي).
- ❖ وجود خطأ في تنفيذ المهمة أو التدخل في التسيير، أو وجود مانع جسدي.
- ❖ اختفاء أحد طرفي العقد (موت محافظ الحسابات، انحلال الشركة محل المراجعة).

<sup>1</sup>- Pierre Feuillet: Pratique du commissariat aux comptes, Edition Sirey, Paris, 1978,P66-67.

### خلاصة الفصل الأول:

مما سبق ذكره يتضح لنا أن المراجعة تطورت على مر التاريخ وواكبت تطور المؤسسات والمنشآت، واستخلصنا تعريفا شاملا للمراجعة على أنها تشمل عل فحص البيانات والحسابات والتحقق منها وإعداد تقرير حولها، وعرفنا أيضا مختلف أنواع المراجعة والأسس المتبعة لتصنيفها، وعرفنا أيضا أن المراجعة الخارجية ترتبط ارتباطا وثيقا بالشخص القائم بها ألا وهو محافظ الحسابات ولها أهمية كبيرة في تجسيد الوقائع وتبين الوضعية الحقيقية للمؤسسة من خلال فحص مختلف السجلات والقوائم المالية وكذا العمليات المحاسبية وإعداد تقارير توضح صحة وصدق الحسابات.

## الفصل الثاني

القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

والنظام المالي المحاسبي الجزائري

تمهيد:

يعد التوحيد المحاسبي وظيفية لازمة لطبيعة التحول الذي يميز النظام الاقتصادي من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية على المعلومات المحاسبية التي يكون هذا النظام بحاجة إليها وعليه فالتوحيد المحاسبي يعد مطلباً أساسياً لضمان ملائمة ومسايرة الممارسة المحاسبية للتغيرات والتحويلات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة. يتضمن النظام المحاسبي المالي إطاراً تصوّرياً للمحاسبة المالية، ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد قوائم مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها دولياً، حيث يشكل هذا الإطار دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

سيتم تناول فصل تكيف القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية في الجزائر في ثلاث مباحث كالتالي:

المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثاني: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.

المبحث الثالث: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للنظام المالي الجزائري.

## المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية

تتم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام بقياس النشاط الاقتصادي والوقت الذي يتم فيه عمل هذا القياس وتسجيل الأنشطة الاقتصادية وكذلك الإيضاحات التي تحيط بتلك الأنشطة وإعداد وتقديم ملخص بالأنشطة الاقتصادية في القوائم المالية، وهذه المبادئ هي نتاج للبيئة الاقتصادية التي تقدم فيها، وعادة ما ينتج عن الجوانب والأنشطة العملية مبادئ محاسبية معقدة .

### المطلب الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية

نتناول في هذا المطلب مفهوم وأهمية وخصائص وأسباب نشوء معايير المحاسبة الدولية.

#### الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

لغويًا: يعود أصل كلمة معيار (Norme) إلى الكلمة اللاتينية (Norma) والتي تعني بمفهومها الأصلي؛ أداة قياس مكونة من قطعتين متعامدتين تعطي الزاوية القائمة وتسمح بالقياس الهندسي<sup>1</sup>، فالمعيار هو المكيال أو المقياس الذي يجب أن يكون عليه الشيء.

أما اصطلاحًا فلقد ترادف استعمال كلمة (Norma) مع مفهوم القاعدة (Règle) النموذج والمثال<sup>2</sup>. والمعيار المحاسبي هو: " بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية، ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التوصيل المناسب<sup>3</sup> .

ويرى "Littleton" بأن المعيار هو: " أساس متفق عليه في التطبيق المحاسبي السليم ويستخدم عادة كأداة للمقارنة"<sup>4</sup>.

انطلاقًا مما سبق يمكن القول بأن المعيار المحاسبي هو " نمط أو نموذج أو مؤشر تصدره هيئات مهنية وقانونية لتحديد ما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة "

<sup>1</sup> - Bergeret J : La personnalité normale et pathologique " les structures mentales, le caractère, les symptômes", Dunod 2<sup>ème</sup> Ed, Paris, 1985,p14.

<sup>2</sup> -Ibid, p14.

<sup>3</sup> - توفيق محمد شريف: رؤية مستقبلية نحو الحوار الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، سبتمبر 1987، الرياض، ص. 174-175.

<sup>4</sup> - يوسف جربوع: سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الأردن، 2001، ص. 34.

### الفرع الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية

تأتي أهمية المعايير المحاسبية عموماً من خلال<sup>1</sup>:

أ- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة.

ب- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.

ت- تحديد الطرق الملائمة للقياس.

ث- تمكين المستخدمين من اتخاذ القرارات المناسبة عند اعتماد المعلومات الأساسية على المعيار الملائم.

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية قد يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة أو تؤدي إلى استخدام المؤسسة طرق متباينة، مما يؤدي إلى إعداد قوائم مالية متباينة، قد يصعب فهمها والاستفادة منها من قبل المستخدمين الداخليين والخارجيين، كما يؤدي غياب المعيار إلى اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة الواحدة أو المؤسسات المختلفة ومن ثم يصعب تحقيق القابلية للمقارنة.

### الفرع الثالث: أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية

إن المعاملات بالعملة الأجنبية وآثار معدلات التضخم المختلفة، بالإضافة إلى الحاجة إلى وجود قوائم مالية موحدة، هذه العوامل أدت إلى ضرورة تدويل المعايير المحاسبية، من أجل التضييق من الاختلافات الدولية على المستوى المعايير المحاسبية، والعمل على استعمال لغة محاسبية موحدة، قابلة للفهم والمقارنة، لأن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث تجعل من الصعوبة القيام بتحليل ومقارنة هذه القوائم، فخاصية القابلية للمقارنة تعتبر أمراً هاماً في عالم التجارة والاستثمار المالي، لأن عملية وضع المعايير المحاسبية، تعني ضرورة تطبيق نفس المعايير المحاسبية عالمية النطاق، وتتضمن تلك العملية إتاحة القابلية للمقارنة بشكل كامل، حتى تصبح مؤشرات قوائم الدخل (جدول حسابات النتائج) والمركز المالي (الميزانية)، أكثر تجانساً بين الشركات متعددة الجنسيات<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - أمين السيد لطفي: مرجع سابق، ص. 371.

<sup>2</sup> - شنوف شعيب: التغيرات المحاسبية بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط الوطني المحاسبي الجديد للمؤسسات، الملتقى الوطني، المؤسسة على ضوء التحولات الدولية، عنابة، 22/21 نوفمبر 2007، ص. 27.

### الفرع الرابع: خصائص معايير المحاسبة الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بمجموعة من الخصائص أهمها<sup>1</sup>:

- ❖ قدرتها على تحقيق الإجماع، خاصة بعد الإصلاحات الأخيرة التي عرفتها هيئة معايير المحاسبة الدولية، والتي نتج عنها توسيع مجال الاستشارة، دون إهمال وجهة نظر الهيئات الوطنية.
- ❖ قوتها التي اكتسبتها من خلال التوفيق بين التباين الذي يميز الممارسة المحاسبية الوطنية، حيال المواضيع التي تكون مجالاً للمعايير، وهو ما أكسبها نوعية عالية من الجودة.
- ❖ مرونتها نتيجة لما تقدمه من حلول ترضي مختلف مستعمليها، إذ أن أهم ما يميز المعايير ليس ما تسمح به بل ما تمنعه.

❖ غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون أو التنظيم.

### المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB)

#### الفرع الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

نشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)\* سنة 1973 بمبادرة من الهيئات المحاسبية المهنية لتسع دول ألمانيا، استراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا وانجلترا. وفي الفترة الممتدة من 1973 إلى سنة 2000 بذلت اللجنة (IASB) جهودات لإيجاد اتفاق بين مختلف الهيئات الوطنية، وذلك من خلال إشراك أكبر عدد ممكن من الأعضاء مما أدى إلى وجود تنوع في الخيارات التي تثير المحاسبة من المراجع الوطنية، لقد أصدرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية 41 (IAS) التي غطت أغلب المواضيع المحاسبية<sup>2</sup>.

بالرغم من أهمية هذه المعايير إلا أن هذه النصوص لم تطبق في الواقع إلا بنسبة قليلة، باستثناء الدول الأنجلو سكسونية، فإن أعضاء لجنة المعايير (IASB) لم يقوموا بإعداد القواعد المحاسبية الوطنية، حتى تعطي لهذه

<sup>1</sup> - شناي عبد الكريم: تكييف القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، رسالة ماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008 - 2009، ص. 10.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص. 08.

المعايير الحظ الأكبر في التطبيق، وعليه قرروا التخلص من وصاية المنظمات المهنية والتقرب من هيئات التقييس الوطنية، مما أدى إلى تحويلها إلى هيئة مستقلة تدعى (IASB)<sup>1\*</sup>.

ففي 6 فيفري 2001، تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS بدل من معايير المحاسبة الدولية. IAS.

### الفرع الثاني: تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

لقد كانت هيكلية تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كآلي:

#### أولاً: مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

تتكون لجنة معايير المحاسبة الدولية من تسعة عشر أميناً، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين، ويشترط في هذه التركيبة أن تمثل الأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية، وذلك حسب التوزيع التالي<sup>2</sup>:

❖ 06 أعضاء من أمريكا الشمالية.

❖ 06 أعضاء من أوروبا.

❖ 04 أعضاء من آسيا.

❖ 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

يتم تعيين الأمانة لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتشمل مهمتهم<sup>3</sup>:

أ- تعيين أعضاء المجلس، ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير.

ب- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة ومدى فعاليته.

ت- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل.

ث- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، و المجلس الاستشاري للمعايير.

<sup>1</sup> -Bernard Raffournier : Les Normes Comptables Internationales (IFRS /IAS) , Edition Economisa,2005, p.09.

\*IASC : International Accounting StandardsCommitte.

\*IASB : International Accounting Standards Board.

<sup>2</sup> - Pascal Barneto : Normes IFRS- Application aux états Financiers, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris,2006,P25.

<sup>3</sup> - حكيمة مناعي: مرجع سابق، ص. 135.

ج- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة مع بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.

#### ثانيا: مجلس معايير المحاسبة

يتكون المجلس من أربعة عشر عضواً (اثنا عشرة منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، تكمن مهامه:

أ- إصدار وتطوير معايير المحاسبة (IFRS) عالمية وموحدة ذات نوعية عالية، تساعد القوائم المالية على إنتاج معلومات ذات شفافية قابلة للفهم والمقارنة.

ب- العمل على ضمان حسن استخدام معايير المحاسبة الدولية.

ت- القيام باتصالات مكثفة مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حدة) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من أجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دولياً.

#### ثالثا: المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC)

يتكون هذا المجلس من 49 عضواً<sup>1</sup>، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة<sup>2</sup>، يرأس (SAC) رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويوجه أعمال (IASB) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلع على انعكاسات المعايير المفتوحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشارته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

#### رابعا: لجنة تفسيرات التقرير المالي الدول

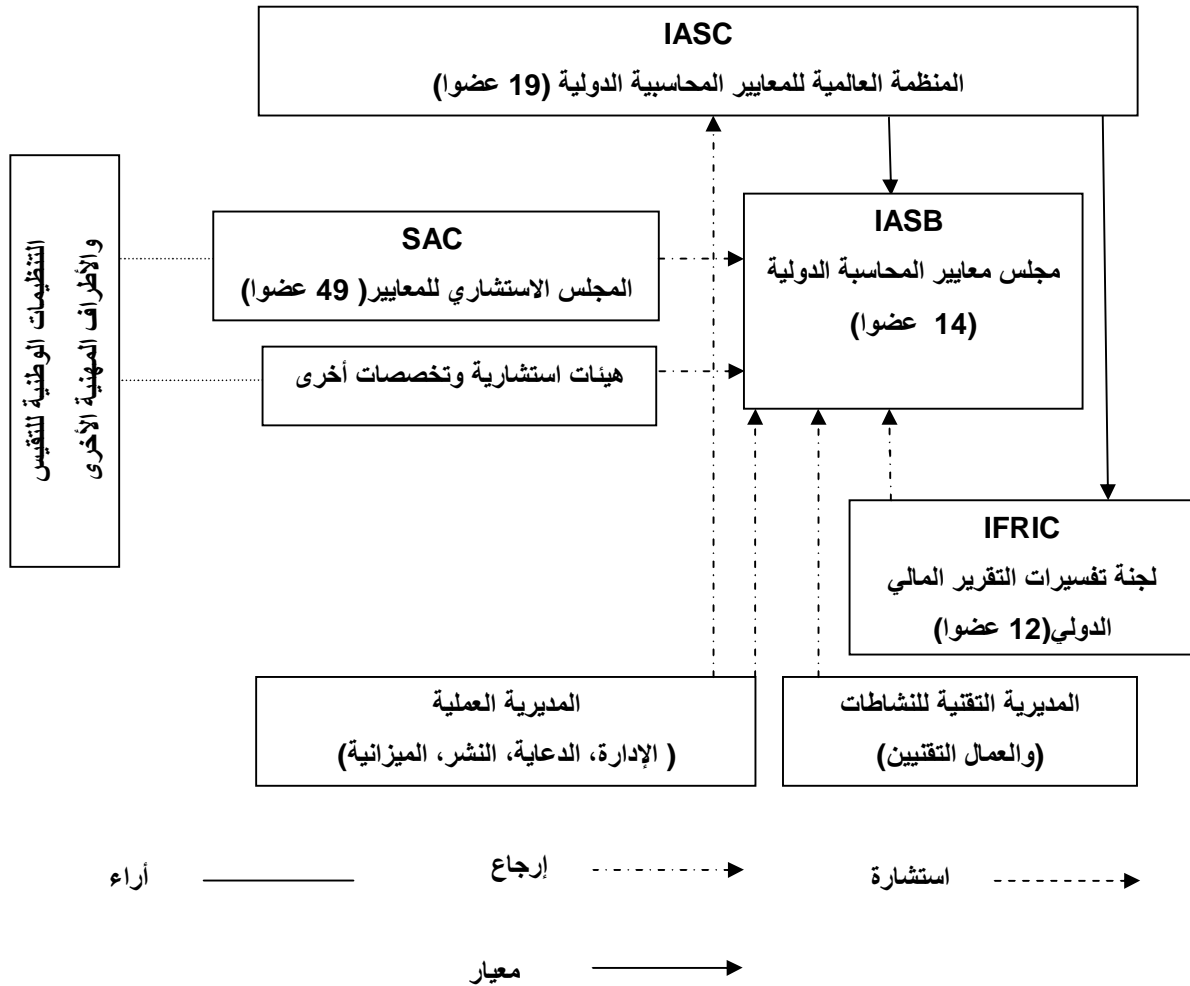
شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRSC) لتحل محل اللجنة السابقة (SIC). وتتكون هذه اللجنة من 12 عضواً يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد، وتتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر

<sup>1</sup> - Odile Dandon, Laurent Didelot : Métriser Les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2<sup>ème</sup> Ed, Paris, 2006,P.16.

<sup>2</sup> - Pascal Barneto : Op.cit.P26

مشاريع تفسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين بإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع الهيئات لضمان حلول ذات الجودة العالية<sup>1</sup>.

الشكل (04): يوضح الهيكل الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية



المصدر: شناي عبد الكريم: مرجع سابق، ص. 13.

<sup>1</sup> - ريتشارد شرويدر وآخرون: تعريب أحمد كاجيجي: إبراهيم محمد فال: نظرية المحاسبة، درا المريخ للنشر، الرياض المملكة العربية السعودية، 2006، ص. 124.

### الفرع الثالث: مراحل إصدار المعيار المحاسبي

يتم إصدار المعيار المحاسبي بالمرحلة التالية<sup>1</sup>:

**المرحلة الأولى:** يتم تحديد المشكلة التي تتطلب إعداد معيار، وتشكيل فوج عمل يرأسه عضو من المجلس ويضم ممثلي هيئات توحيد لثلاث دول على الأقل.

**المرحلة الثانية:** يتم تحديد مختلف المسائل المرتبطة بالمشكلة المطروحة، واستعراض مختلف الحلول الممكنة لها، ثم مطابقتها مع الإطار المفاهيمي، وذلك بغرض تحديد النقاط التي سوف يتناولها.

**المرحلة الثالثة:** يتم الرد على الاقتراحات المقدمة من طرف المجلس، وبذلك يتم نشر مشروع أولي للمعيار يتضمن مختلف الاقتراحات والحلول الممكنة والتبريرات المرفقة لها، ويتم توزيعها بشكل بغرض إثرائه خلال فترة ستة أشهر.

**المرحلة الرابعة:** بعد تلقي الردود حول المشروع، يتم تحرير الوثيقة النهائية التي تتضمن إعلان المبادئ بحيث تعرض على المجلس للمصادقة.

**المرحلة الخامسة:** بعد المصادقة من المجلس ( بأغلبية 3/2 من الأعضاء)، يتم إعداد مذكرة إيضاح للمعيار يتم نشرها لإثرائها و تلقي الردود عليها خلال فترة شهر.

**المرحلة السادسة:** بعد تلقي الردود ودراستها، يتم إعداد المشروع النهائي للمعيار، يعرض على المجلس ويتم اعتماده إذا حظي بموافقة (4/3) من أعضاء المجلس على الأقل.

وإلى حد الآن، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيارا محاسبي تحت غطاء (IAS) في الفترة الممتدة من (1973 - 2001)، و 08 معايير تحت غطاء (IFRS) من الفترة (2001 - 2008) ، كما أصدرت أكثر من 33 تفسيرا لتلك المعايير، بحيث يتم إصدار ملاحظات لكل معيار محاسبي، كما يتم إصدار نشرات وكتيبات ومطبوعات تساعد على فهم وتتبع الموضوعات المختلفة للمعايير.

<sup>1</sup> - مدني بلغيث: أهمية الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص. 134، بحث لم ينشر.

## المبحث الثاني: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

تعد وتقدم القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين من قبل العديد من المنشآت حول العالم، ورغم أن القوائم المالية قد تبدو متشابهة بين بلد وآخر، إلا أن هناك فروقا بينها تتسبب فيها ربما ظروف اجتماعية، اقتصادية وقانونية مختلفة، وبسبب ما تتصوره بلدان مختلفة من حاجات للمستخدمين المختلفين للقوائم المالية عندما تخضع للمتطلبات الوطنية.

إن لجنة المعايير المحاسبة الدولية ملتزمة بتضييق هذه الفروق من خلال السعي لزيادة توافق التشريعات ومعايير المحاسبة والإجراءات المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية. ويعتقد أن المزيد من هذا التوافق يمكن أن يتحقق بشكل أفضل من خلال التركيز على القوائم المالية التي تعد لأغراض توفير المعلومات المفيدة في صنع القرارات الاقتصادية.

### المطلب الأول: تقديم الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

#### الفرع الأول: عموميات حول الإطار المفاهيمي للقوائم المالية

أولاً: أهداف الإطار المفاهيمي: تتمثل أهداف الإطار المفاهيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يلي<sup>1</sup>:

- أ- المساعدة في إعداد المعايير المحاسبية المستقبلية ومراجعة المعايير الحالية.
- ب- مساعدة هيئات التوحيد الوطنية على تطوير المعايير الوطنية.
- ت- مساعدة المراجعين على إبداء آرائهم حول مدى مطابقة القوائم المالية مع المعايير المحاسبية الدولية.
- ث- مساعدة المستعملين على فهم القوائم المالية.
- ج- توضيح طريقة إعداد المعايير المعتمدة من طرف (IASB).

ثانياً: مستعملي القوائم المالية: حسب الإطار المفاهيمي للجنة المعايير (IASB)، توجد سبعة فئات من مستعملي القوائم المالية رتبت حسب أهميتها، ودرجة أفضليتها وهي<sup>2</sup>:

المستثمرون، العاملون، المقرضون، الموردون والدائنون الآخرون، العملاء، الجهات الحكومية، والجمهور العام.

<sup>1</sup> - ريشاردشرويدر وآخرون: مرجع سابق، ص. 136-137.

<sup>2</sup> - Odile Dandon : Op.cit.P 12.

ثالثاً: أهداف القوائم المالية: تهدف القوائم المالية وفقاً للإطار المفاهيمي للجنة (IASB) إلى إمداد مستعملي القوائم المالية بالمعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة، والمتمثلة أساساً في ما يلي<sup>1</sup>:

أ- الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة.

ب- أداء المؤسسة.

ت- التغيير في الوضعية المالية للمؤسسة خلال ما تقدمه جداول تدفقات الخزينة.

فقد أشار هذا الإطار إلى أن مسؤولية إعداد وعرض القوائم المالية، هي أولاً وقبل كل شيء من مسؤولية إدارة المؤسسة، وعليه بيان أنها قد مارست الدقة والاكتمال في إعدادها سواء مركزها المالي أو نتائج الأعمال، كما أنها تتحمل المسؤولية الكاملة عن حدوث أخطاء جوهرية أو غير جوهرية بما<sup>2</sup>.

### الفرع الثاني: المبادئ والاتفاقيات المحاسبية

أولاً: الفروض الأساسية: يبين الإطار المفاهيمي بأن هناك فرضيتين أساسيتين يعتمد عليهما إعداد القوائم المالية، وهما أساس الاستحقاق وفرض الاستمرارية<sup>3</sup>:

أ- أساس الاستحقاق: يتطلب معيار المحاسبة الدولي الأول إعداد القوائم المالية حسب أساس الاستحقاق باستثناء قائمة التدفقات النقدية ويتطلب أساس الاستحقاق الاعتراف بالمصروفات التي تخص الفترة المالية سواء تم دفعها أم لم يتم ذلك، والاعتراف بالإيرادات المكتسبة والمكاسب الأخرى سواء تم قبضها أم لم يتم، أي بغض النظر عن واقعه الدفع أو القبض النقدي.

ب- فرضية استمرارية المؤسسة: إن إعداد القوائم المالية بموجب المعيار الأول الدولي يتم بموجب فرض استمرارية المؤسسة وفي حالة وجود تأكيدات أو مخاوف كبيرة لدى إدارة المؤسسة يفيد بعدم قدرة المؤسسة على الاستمرارية لوجود نية لدى الإدارة إما لتصفية المؤسسة أو التوقف عن المتاجرة أو لوجود أية ظروف أخرى تحول دون الاستمرارية فيتوجب الإفصاح عن ذلك وعن الظروف التي أدت لهذه الحالة عند تقدير الإدارة لفرض الاستمرارية يتوجب على الإدارة الأخذ بعين الاعتبار جميع المعلومات والحقائق المتوفرة لفترة قادمة تتعلق بعمدة لا تقل عن 12 شهر.

<sup>1</sup> - Ibid, P 54.

<sup>2</sup> - يوسف محمود جربوع: سالم عبد الله حلس: المرجع السابق، ص. 72.

<sup>3</sup> - محمد أبو نصار: جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص. 24.

### ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين وتمثل الخصائص الأساسية في القابلية للفهم، الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، وقد بين مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه لا تتحقق خاصية الموثوقية إلا من خلال الخصائص التالية<sup>1</sup>:

**القابلية للفهم:** هي من إحدى الخصائص الأساسية للمعلومات الواردة في القوائم المالية، وهي قابلة للفهم المباشر من قبل المستخدمين، ولهذا من المفترض أن يكون لدى المستخدمين مستوى معقول من المعرفة بالأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.

**الملائمة:** تعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية والمستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

**الموثوقية:** تمتلك المعلومات هذه صفة إذا كانت خالية من الأخطاء الهامة، ومحايدة وخالية من التحيز، ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين كمعلومات تمثل بصدق العمليات والأحداث أو من المتوقع أن تمثل الأحداث المستقبلية بمعقولة. وبالتالي يجب عرضها تماشياً مع طبيعتها وحقيقتها الاقتصادية وليس فقط شكلها القانوني، وأن تكون متماشية مع سياسة الحيطة والحذر وعرض القوائم المالية ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة وأن يتم عرضها بصورة كاملة حتى لا تتأثر القرارات الاقتصادية للمستخدمين لها.

**القابلية للمقارنة:** يقصد بها إمكانية مقارنة القوائم المالية لفترة مالية معينة مع قوائم مالية لفترات أخرى سابقة لنفس المؤسسة أو لأخرى، وتقتضي عملية المقارنة الثبات في استخدام السياسات المحاسبية والثبات في أسلوب عرض القوائم المالية.

### المطلب الثاني: إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية

#### الفرع الأول: عموميات حول القوائم المالية

**أولاً: مفهوم القوائم المالية:** يصف الإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية، عناصر القوائم المالية على أنها فئات متعددة تمثل العمليات المالية والأحداث التي تمت لدى المؤسسة، والتي سينجم عنها

<sup>1</sup> - محمد أبو نصار: جمعة حميدات: مرجع سابق، ص. 08.

أحداث مستقبلية نتيجة أحداث تتعلق بالفترة الحالية، وتشمل: قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية.

وتعرف عناصر هذه القوائم كما يلي<sup>1</sup>:

### 1- عناصر قائمة المركز المالي: قائمة المركز المالي تتميز بثلاثة عناصر أساسية هي:

❖ **الأصل:** هو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة للأحداث السابقة، ومن المتوقع تدفق منافع اقتصادية مستقبلية للمؤسسة.

❖ **الالتزام:** هو تعهد حالي على المؤسسة ناتج عن أحداث سابقة، ومن المتوقع أن يتطلب سداده تدفقات خارجة من الموارد التي تملكها المؤسسة والتي تنطوي على منافع اقتصادية.

❖ **حقوق الملكية:** هي المنافع المتبقية في أصول المؤسسة بعد طرح كافة التزاماتها.

2- **عناصر قائمة الدخل:** وردت في الإطار المفاهيمي العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل، وهي الإيرادات و المصروفات<sup>2</sup>.

❖ **الإيرادات:** هي عبارة عن الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات داخلية من الأصول، أو زيادة في الأصول، أو نقص في الالتزامات، مما ينشأ عنها زيادة في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بمساهمات الملاك.

❖ **المصروفات:** هي النقص في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في شكل تدفقات خارجة من الأصول، أو استهلاكها، أو تحمل التزامات، مما ينشأ عنه نقص في حقوق الملكية عدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك.

**ثانياً: الاعتراف بعناصر القوائم المالية:** الاعتراف هو عملية الإدراج في الميزانية العمومية أو قائمة الدخل للبند الذي يحقق تعريف العنصر ويفي بمعايير الاعتراف وهذا يشمل وصف البند بالكلمات وبالبالغ وشمول هذا المبلغ في مجاميع الميزانية العمومية أو قائمة الدخل.

<sup>1</sup> - أمين السيد أحمد لطفي: إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص. 83.

<sup>2</sup> - LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Normes comptables internationales guide pratique, Editions The World Bank/ FIDEF, Washington, 2003, P7.

إن البند الذي يفي بتعريف العنصر يجب أن يعترف به إذا<sup>1</sup>:

1- كان من المحتمل أن منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة به سوف تتدفق إلى أو من المؤسسة.

2- له تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

**ثالثا: قياس عناصر القوائم المالية:** عرف مجلس معايير المحاسبة الدولية في عرضه لإطار إعداد وعرض القوائم المالية القياس بأنه عملية تحديد للعناصر التي سيعترف بها في القوائم المالية، وهذا يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم استخدام أسس مختلفة للقياس يمكن عرضها كما يلي<sup>2</sup>:

أ- **التكلفة التاريخية:** حيث تسجل الأصول بالمبالغ النقدية التي دفعت، أو ما يعادلها، أو بالقيمة العادلة، لما أعطي بالمقابل تاريخ الحصول عليها، وتسجل الالتزامات بالمبالغ المستلمة في مقابل الدين.

ب- **التكلفة الجارية:** تسجل الأصول بالنقد أو ما يعادل النقد والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتسجل الالتزامات بالمبالغ المخصومة من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.

ت- **القيمة القابلة للتحويل:** تظهر الأصول بمبلغ النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتظهر الالتزامات بالقيم المستحقة الأداء، أي المبالغ غير المخصومة النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات.

ث- **القيمة الحالية:** تظهر الأصول بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها خلال النشاط العادي له، وتظهر الالتزامات بالقيمة الحالية المخصومة لصافي التدفقات النقدية الخارجة المتوقع احتياجها للوفاء بالالتزامات.

### الفرع الثاني: مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال

أولاً: مفاهيم رأس المال: لقد تم في هذا الإطار التفرقة بين مفهوم رأس المال المادي والمالي<sup>3</sup>:

أ- **المفهوم المادي لرأس المال:** يقصد به القدرة التشغيلية، حيث يعتبر رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للمؤسسة.

<sup>1</sup>- BRUN Stéphane : L'essentiel des normes comptables internationales IAS /IFRS, Gualiano éditeur, Paris 2004, P44.

<sup>2</sup>- طارق عبد العال حماد: التقارير المالية - أسس الإعداد والعرض و التحليل - الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص. 114-115.

<sup>3</sup>- ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سابق، ص. 140.

ب- المفهوم المالي لرأس المال: يقصد به الأموال المستثمرة، وهو مرادف لصافي الأصول وحقوق الملكية في المؤسسة.

حيث انه إذا كان اهتمام المستخدمين بـ:

❖ بالمحافظة على رأس المال الاسمي المستثمر أو القوة الشرائية له، فيعد هذا تبني للمفهوم المادي.

❖ أما إذا اهتم بالقدرة التشغيلية للمؤسسة، فيعد هذا تبني للمفهوم المادي لرأس المال.

ثانيا: الحفاظ على رأس المال: يمكن استخدام أحد المفاهيم للحفاظ على رأس المال<sup>1</sup>:

أ- الحفاظ على رأس المال المالي: في هذه الحالة يكتسب الربح فقط عندما تكون القيمة المالية (النقدية) لصافي الأصول في نهاية الدورة قيمتها في بداية الدورة، بعد استبعاد كافة التوزيعات على الملاك أو مساهماتهم خلال الدورة، حيث يقاس رأس المال إما بالوحدات النقدية أو بوحدات ذات قدرة شرائية.

ب- الحفاظ على رأس المال المادي: وفقا لهذا المفهوم، لا يكتسب الربح إلا إذا كانت الطاقة الإنتاجية المادية في نهاية الفترة تفوق الطاقة الإنتاجية في بداية الدورة، وذلك بعد استبعاد التوزيعات على الملاك أو مساهماتهم خلال الدورة.

### الفرع الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية

اهتمت المعايير الحاسبية بالقوائم المالية حيث أفردت لها معيار خاص بها والموسوم " عرض القوائم المالية " والذي يهدف إلى بيان أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، والذي سيتم تناوله كآلاتي:

أولا: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي الأول: نص المعيار الدولي على مجموعة من الاعتبارات، نوجزها كما يلي:

أ- هدف المعيار: يهدف معيار المحاسبة الدولي الأول إلى بيان ووصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية وإمكانية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال، وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب أن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية وموثوقية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - Odile Dandon, laurent Didelot: Op, cit, P32-33.

<sup>2</sup> -حكيمة مناعي: مرجع سابق، ص. 153.

ب- نطاق التطبيق: ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المؤسسات بما في ذلك شركات التأمين والبنوك، ويتولى مجلس الإدارة أو الهيئة المديرة أو مدراء المالية الإشراف على إعداد وتقديم القوائم المالية.

ج- الغرض من القوائم المالية: تهدف القوائم المالية إلى<sup>1</sup>:

1- عرض المعلومات حول المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمؤسسة بما يحقق العدالة في العرض.

2- الإفصاح عما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تفرضه المعايير الدولية وكذا الإفصاح عن أية مخالفات لمتطلبات معايير المحاسبة الدولية وعرض الأثر المالي لذلك.

3- يجب عرض كل بند مادي بشكل منفصل في القوائم المالية، وتجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المتشابهة.

4- الإفصاح عن المعلومات المقارنة.

5- تحديد كل المكونات المالية بشكل واضح وعرض المعلومات التالية بشكل واضح وصحيح: اسم المؤسسة صاحبة القوائم، توضيح عائدة القوائم المالية للمؤسسة الفردية أو لمجموعة من المؤسسات، تاريخ القائمة أو الفترة التي تغطيها، العملة المستخدمة في القائمة.

ثانيا: مكونات القوائم المالية: عرض المعيار المحاسبي الدولي الأول مكونات القوائم المالية فيما يلي<sup>2</sup>:

قائمة المركز المالي (الميزانية)، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، قائمة التغير في حقوق المساهمين، الإيضاحات والإفصاحات المتممة للقوائم المالية، والمواد التفسيرية متضمنة ملخص عن السياسات المحاسبية والملاحظات والجدول التوضيحية.

أ- قائمة المركز المالي: (الميزانية): توفر هذه القائمة معلومات عن المركز المالي، وقد نص بخصوصها المعيار المحاسبي الأول على ما يلي:

1- المعلومات التي يجب عرضها في قائمة المركز المالي: يجب أن تشمل الميزانية كحد أدنى العناصر التالية:

❖ الممتلكات وتجهيزات الإنتاج والمعدات، الموجودات المالية، المخزونات، الحقوق التجارية والحسابات المدينة المماثلة، النقد والنقد المعادل، حسابات الحقوق الدائنة، أصول (أو خصوم) ضريبة مؤجلة.

<sup>1</sup> - المرجع نفسه، ص. 154.

<sup>2</sup> - المرجع نفسه، ص. 154 - 155.

❖ رأس المال والاحتياطات الالتزامات المتداولة وغير المتداولة المنتجة للفوائد، المخصصات والمؤونات، حصة الأقلية.

2- التمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة: يجب على كل مؤسسة أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والالتزامات المتداولة وغير المتداولة كفئات منفصلة في صلب قائمة المركز المالي، إلا إذا كان العرض حسب درجة السيولة يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة.

## 2-1 الأصول المتداولة: تتضمن الأصول المتداولة ما يلي:

❖ الأصول التي يتوقع أن يتم تحقيقها أو الاحتفاظ بها للبيع أو الاستهلاك في الدورة التشغيلية العادية.

❖ الأصول التي يحتفظ بها بصفة رئيسية للمتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن تحقق خلال اثني عشرة شهرا.

❖ أن تكون القيمة النقدية أو ما يعادلها مقيدة من حيث الاستخدام.

## 2-2 الالتزامات المتداولة: تتضمن الالتزامات المتداولة ما يلي:

❖ الالتزامات التي يتوقع أن يتم تسويتها في دورة التشغيل العادية.

ب- قائمة الدخل: يتم عرض الأعباء إما حسب الوظيفة، أو حسب الطبيعة، ويجب أن تشمل كحد أدنى العناصر التالية: الإيرادات، نتائج الأنشطة التشغيلية، أعباء التمويل، حصة الشركة حليفة والمشاريع المشتركة في الأعباء والخسائر، الأعباء الضريبية، الأرباح والخسائر من النشاطات العادية، العناصر غير العادية، حصة الأقلية، صافي الأرباح والخسائر للسنة المالية.

ج- قائمة التدفقات النقدية: تعتبر قائمة التدفقات النقدية، من بين مكونات القوائم المالية التي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي الأول، ونظرا لأهمية هذه القائمة فقد أفردها معيار كامل حمل رقم (07) "التدفقات النقدية"، حيث نص على ضرورة عرض قائمة التدفقات النقدية، وذلك بتصنيف هذه التدفقات وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، وقد عرف المعيار المذكور التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.

د- قائمة التغيرات في حقوق الملكية: تعكس تلك القائمة معلومات بشأن الزيادة أو التخفيض في صافي الأصول أو الثروة، حيث تظهر ما يلي:

❖ صافي ربح أو خسارة الفترة، وأرصدة الأرباح والخسائر المتراكمة.

- ❖ المعاملات الرأسمالية مع المساهمين، والتوزيعات والتغيرات في حقوق المساهمين.
- ❖ كل عنصر من عناصر الإيرادات أو الأعباء التي لها علاقة بحقوق المساهمين.
- ❖ حركة الأسهم والاحتياطي.
- ه- الإيضاحات المتتممة: ينص المعيار الدولي الأول على ما يلي:
  - ❖ يجب توضيح مدى الامتثال للمعايير المحاسبية الدولية.
  - ❖ تقديم المعلومات المالية الضرورية وغير الموجودة في القوائم المالية سابقة الذكر.
  - ❖ السياسات والطرق المحاسبية المعتمدة.

### المبحث الثالث: عرض القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي الجزائري

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد أفضل خيار لتحسين النظام المحاسبي الجزائري، والذي يندرج في إطار تحديث الآليات التي تصاحب الإصلاح الاقتصادي حيث يحتوي هذا النظام في تطبيقه على جزء مهم من معايير الحاسبة والتقارير المالية الدولية المنصوص عليها في إطار عرض القوائم المالية.

#### المطلب الأول: تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير الحاسبة الدولية

##### الفرع الأول: أسباب التوجه إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)

يمكن تلخيص أهم الأسباب التي دفعت بالجزائر للتوجه إلى النظام المحاسبي الجديد في ما يلي<sup>1</sup>:

- ❖ التمكين من إعداد معلومات دقيقة تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية للمؤسسات.
- ❖ الاقتراب من الممارسات المحاسبية العالمية والسماح بالعمل على مبادئ أكثر ملائمة مع الاقتصاد المعاصر.
- ❖ النقائص والثغرات التي خلفها المخطط المحاسبة الوطني الذي يتلاءم والنظام الاقتصادي السابق لاقتصاد السوق.
- ❖ إمكانية تطبيق المؤسسات الصغيرة لنظام معلومات مبني على محاسبة مبسطة.
- ❖ الاعتماد على مبادئ وقواعد واضحة التي تساعد التوجه المحاسبي للمعاملات، تقييمها وإعداد القوائم المالية، الأمر الذي سيسمح بالتقليل من أخطار التلاعب الإداري وغير الإداري بالقواعد، وتسهيل مراجعة الحسابات.
- ❖ محاولة جلب المستثمرين الأجانب من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايتهم من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية من حيث الإجراءات أو من حيث إعداد القوائم المالية.

<sup>1</sup> - ايت حمد مراد: أبحري سفيان: النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف"، المنتدى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة البليدة، ص. 03.

## الفرع الثاني: فلسفة النظام المحاسبي المالي

في البداية لا بد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري ومجموعة المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعي التناسق والتنظيم، وهذا على عكس النص السابق الذي استعمل عبارة المخطط والتي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب النظري أو التنظيمي. من المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون خاصة إذا كان بمثابة التشريع المحاسبي يستدعي المرور بالمرحل الخمسة التالية<sup>1</sup>:

أ- إصدار نص الإطار العام ( القانون).

ب- إصدار النص التطبيقي الذي يشرح بعض مواد القانون ( المرسوم التنفيذي).

ت- إصدار المعايير المحاسبية التي هي موجهة للعمل المحاسبي.

ث- إصدار مدونة الحسابات التي تتضمن التجانس في المعالجة المحاسبية.

ج- إصدار توجيهات المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق.

لغاية منتصف 2009، صدرت المستويات الأربعة الأولى حيث أصدر القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي (ج. ر رقم: 2007/74)، وصدر المرسوم التنفيذي رقم: 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم: 11/07 (ج. ر رقم: 2008/27)، والقرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات (ج. ر رقم: 2009/19) والشيء الجديد هو صدور المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المؤرخ في 2009/04/07 (ج. ر رقم: 2009/ 021) والذي ينظم عملية المسك المحاسبي بالطريقة الآلية وخاصة عملية تحديد وتأطير برامج المحاسبة الآلية.

## الفرع الثالث: عرض الإطار المفاهيمي وكيفية تنظيم المحاسبة وفقا لمشروع (SCF)

أولاً: عرض الإطار المفاهيمي: كما سبقت الإشارة أعلاه، فقد تضمن مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد في بابه الأول، من الجزء الأول ثلاث نقاط هي<sup>2</sup>:

❖ مجال التطبيق وتعريف.

❖ المبادئ والفروض الأساسية.

<sup>1</sup> - مسامح مختار: النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيقه في ظل اقتصاد غير مؤهل، الملتقى الدولي الأول- النظام المحاسبي المالي الجديد SCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17- 18 جانفي 2010، جامعة المدية، ص. 12.

<sup>2</sup> - القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007: المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 27، مايو 2008.

❖ تعاريف خاصة بالأصول، الخصوم، رؤوس الأموال الخاصة، التكاليف والنواتج.

أ- **مجال التطبيق وتعريف:** لا يوجد اختلاف مع المخطط المحاسبي الوطني ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مبسطة، وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأس المال وعدد المستخدمين (المادة 05)، ودون شك عند التطبيق ستحدد هذه الكيانات انطلاقاً من رقم أعمالها كما هو الحال بالنسبة للنظام الجبائي المبسط الذي يحدد عتبة رقم الأعمال بأقل من عشرة ملايين دينار<sup>1</sup>.

كما قد أعطى المشروع تعاريف محددة للأصول، الخصوم، رأس المال الخاص، الأعباء والنواتج، وهي تتماثل مع تلك المقدمة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.

ب- **المبادئ والفروض الأساسية:** يعتمد مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد على جملة من المبادئ والفروض المعتمدة في تحضير القوائم المالية، يمكن التطرق إلى أهمها فيما يلي<sup>2</sup>:

**1- الفروض المحاسبية:** تم التأكيد على فرضيتين اثنتين، هما: استمرارية الاستغلال، ومحاسبة الالتزامات (أساس الاستحقاق).

**2- المبادئ الأساسية:** تم إدراج اثني عشرة مبدأ في مشروع النظام المحاسبي، وتتمثل هذه المبادئ في: الدورية، الوحدة المحاسبية، الأهمية النسبية، ثبات الطرق، إجبارية الميزانية الافتتاحية، عدم التعويض (المقاصة)، استقلالية الدورات، الوحدة النقدية، الحيطة والحذر، طرق التقييم (مبدأ التكلفة التاريخية)، أولوية الحقيقة الاقتصادية على نصوص القانون؛ الصورة الصادقة.

**3- الخصائص النوعية للمعلومات المالية:** يجب أن تتوفر المعلومات المالية التي تحتويها القوائم المالية على الخصائص التالية: الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، الوضوح.

**4- مستخدمي القوائم المالية:** يتمثل مستخدمي القوائم المالية في المستثمرون، المسيرون، المقرضون (بنوك، مساهمون)، إدارة الضرائب، شركاء آخرون (زبائن، موردين، أجراء).

<sup>1</sup> - مسامح مختار: مرجع سابق، ص. 13.

<sup>2</sup> - Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Projet de système Comptable Financier , juillet 2006, P 6-8.

ثانيا: تنظيم المحاسبة وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF): أشار النظام المحاسبي المالي بوضوح إلى جملة من التعليمات التي يتعين الأخذ بها لتنظيم المحاسبة والتي من أهمها<sup>1</sup>:

- ❖ تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية.
- ❖ كل تسجيل محاسبي يكون مرفق بوثيقة إثبات.
- ❖ كل مؤسسة ملزمة بمسك اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد.
- ❖ يتم الاحتفاظ بالوثائق لمدة 10 سنوات.
- ❖ يتم مسك المحاسبة يدويا أو آليا.
- ❖ تصميم دفتر الإجراءات.
- ❖ محتوى الدفاتر يكون إجباري ومحدد.

ثالثا: قواعد التقييم وفقا للنظام المحاسبي المالي: تركز طريقة تقييم العناصر المقيدة في الحسابات، كقاعدة عامة على اتفاقية التكاليف التاريخية، في حين يعتمد حسب بعض الشروط التي يحددها هذا التنظيم وبالنسبة إلى بعض العناصر إلى مراجعة تجري على ذلك التقييم بالاستناد إلى<sup>2</sup>:

- ❖ القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة).
- ❖ قيمة الانجاز.
- ❖ القيمة المحينة (أو قيمة المنفعة).

#### حالات خاصة:

- ❖ قد ينتج عن عملية إعادة التقييم، ارتفاع أو انخفاض القيمة المحاسبية للأصل المادي، وهذه النتيجة تقيد ضمن رؤوس الأموال الخاصة في حساب "فارق إعادة التقييم".
- ❖ تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج حسب طبيعة المخزون، وفي حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد، يجب اعتماد إحدى الطريقتين: إما طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة، أو طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO، CMP).

<sup>1</sup> - Ibid, P 11-12.

<sup>2</sup>-القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات (ج. ر رقم: 2009/19).

❖ يتم تقييم النواتج الناجمة عن مبيعات أو تقديم خدمات وغيرها من الأنشطة العادية بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المطلوب استلامه في تاريخ إبرام الصفقة.

#### الفرع الرابع: مكانة المعايير المحاسبية الدولية من النظام المحاسبي المالي

لقد أشارت المادة 08 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى المعايير، وتركت تحديدها عن طريق التنظيم، وجاءت المادة 30 من المرسوم التنفيذي الخاص بإجراءات تنفيذ القانون لتحديد المعايير المحاسبية، ولكن دون إشارتها إلى علاقة ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية، وتركت الأمر مبهما وضمن ثلاث احتمالات<sup>1</sup>:

**الاحتمال الأول:** أن الجزائر ستطبق المعايير المحاسبية الدولية بالتدرج، وأن ما أدرج في المادة 30 هو اختيار لما يمكن تطبيقه حاليا، لعدم ملائمة ما تبقى من المعايير للاقتصاد الجزائري.

**الاحتمال الثاني:** أن هذه المعايير المشار إليها في المادة 30 هي نفسها، فقط موضوعة على أساس المجموعات الأساسية للعمليات، أو نوع النشاط، وبالتالي هناك معايير مدججة في أخرى دون الاحتفاظ بترقيمها الدولي.

**الاحتمال الثالث:** أن الجزائر ستضع معايير خاصة بها مثلما هو موجود في عدد من الدول، مع الإشارة أنه عند عدم وجود معيار وطني يعالج عملية خاصة ما، فيجب العودة إلى المعيار الدولي المناسب، أما المعايير التي جاء بها المرسوم التنفيذي في المادة 30 فهي مصنفة إلى أربع مجموعات حسب الجدول التالي:

<sup>1</sup> - مسامح مختار: مرجع سابق، ص. 14.

جدول رقم(02): مقارنة بين المعايير الجزائرية المستقبلية والمعايير المحاسبية

رقم المعيار أو المعايير الدولية المقابلة	تسمية المعيار	المجموعة
رقم: 28،27،16،25،38 رقم: 32 رقم: 02،11	التثبيتات العينية التثبيتات المالية المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	المعايير المتعلقة بالأصول
رقم: 01 رقم: 20 رقم: 37 رقم: 01،23،39،32	رؤوس الأموال الخاصة الإعانات مؤونات المخاطر القروض والخصوم المالية الأخرى	المعايير المتعلقة بالخصوم
رقم: 01 رقم: 01،18	الأعباء النواتج	معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة
رقم: 18،23 رقم: 39 IFRS 04 رقم: 03 رقم: 11 رقم: 12 رقم: 17 رقم: 19 رقم: 21	تقييم الأعباء والنواتج المالية الأدوات المالية عقود التأمين العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير العقود طويلة الأجل الضرائب المؤجلة عقود إيجار - تمويل - امتياز المستخدمين العمليات المنجزة بالعملة الصعبة	معايير ذات الصلة الخاصة

المصدر: مسامح مختار: مرجع سابق، ص. 5.

## المطلب الثاني: القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي (SCF)

تعتبر القوائم المالية من العناصر الأساسية التي تقدم من خلال حوصلة نشاط المؤسسة في شكل وثائق شاملة تقدم في نهاية كل دورة محاسبية، وحسب ما جاء في نص النظام المحاسبي للمؤسسات فإن<sup>1</sup>:

❖ كل مؤسسة مطالبة بإعداد القوائم المالية في نهاية كل دورة والمتمثلة في:

الميزانية.

جدول النتيجة ( جدول حسابات النتائج).

جدول التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة).

جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة.

جداول ملحقة وإيضاحات.

❖ تضبط القوائم المالية تحت مسؤولية مسيري المؤسسة، ويتم إصدارها خلال مهلة أقصاها أربعة أشهر

إلا أن سنة 2010 حالة استثنائية وقد مددت إلى نهاية شهر سبتمبر 4 أشهر تلي تاريخ إقفال السنة

المالية.

❖ يجب أن يتم توضيح المقر الاجتماعي للشركة، طبعة القوائم المالية (قوائم مجمعة، قوائم خاصة

بالوحدات)، تاريخ إقفال القوائم المالية، العملة المستعملة في قياس القوائم المالية.

❖ يتم عرض القوائم المالية بشكل يمكن مستخدمي هذه القوائم من مقارنتها بقوائم الدورات السابقة،

بحيث يتم تقديم الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة، بعمودين، واحد لأرصدة الدورة

السابقة والثاني يخص الدورة الحالية.

### الفرع الأول: الميزانية

تصف الميزانية عناصر الأصول والخصوم وتحتوي على عمودين، الأول للسنة الحالية والثاني للسنة السابقة،

بحيث تبرز من خلال الميزانية البنود التالية<sup>2</sup>:

أولاً: الأصول: تتضمن ما يلي:

<sup>1</sup> - حكيمة مناعية: مرجع سابق، ص. 187.

<sup>2</sup> - Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, op cit, P36-38.

- ❖ التثبيتات المعنوية.
- ❖ التثبيتات العينية.
- ❖ الاهتلاكات.
- ❖ الأصول المالية.
- ❖ المساهمات.
- ❖ المخزونات.
- ❖ أصول الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ❖ الزبائن، المدينين الآخرين والأصول المماثلة.
- ❖ خزينة الأموال الإيجابية.

ثانيا: الخصوم: تتضمن ما يلي:

- ❖ رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع المقررة أو المقترحة عقب تاريخ الإقفال.
- ❖ الخصوم غير الجارية التي تتضمن فائدة.
- ❖ الموردون والدائنون الآخرون.
- ❖ خصوم الضريبة (مع تمييز الضرائب المؤجلة).
- ❖ المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة.
- ❖ خزينة الأموال السلبية ومعدلات الخزينة السلبية.

#### الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج

حسابات النتائج هو بيان ملخص للأعباء والإيرادات المنجزة من المؤسسة خلال السنة المالية، ولا يأخذ في الحساب التحصيل أو تاريخ السحب، ويبرز بالتميز النتيجة الصافية المقدمة في حسابات النتائج، والمعلومات الدنيا المقدمة في حسابات النتائج<sup>1</sup>:

- ❖ تحليل الأعباء حسب الطبيعة، الذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي للاستغلال.
- ❖ منتجات الأنشطة العادية.

<sup>1</sup> - Ibid, P39.

- ❖ المنتجات المالية والأعباء المالية.
- ❖ أعباء المستخدمين.
- ❖ الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة.
- ❖ المخصصات للاهلاك والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية.
- ❖ المخصصات للاهلاك والخسائر القيمة التي تخص التثبيتات المعنوية.
- ❖ نتيجة الأنشطة العادية.
- ❖ العناصر غير العادية (منتجات وأعباء).
- ❖ النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع.
- ❖ النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة للشركة المساهمة.

### الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية)

الهدف من جدول سيولة الخزينة هو إعطاء مستعملي الكشوف المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية. يقدم جدول سيولة الخزينة مداخيل ومخارج الموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية حسب منشورها ومصدرها<sup>1</sup>:

- ❖ التدفقات التي تولدها الأنشطة العملية (الأنشطة التي تتولد عنها منتجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل).
- ❖ التدفقات المالية التي تولدها أنشطة الاستثمار (عمليات سحب الأموال عند اقتناء أصول غير جارية، وتحصيل أموال عند بيع أصول طويلة الأجل).
- ❖ التدفقات الناشئة عن أنشطة التمويل (أنشطة تكون نتيجتها تغيير الأموال الخاصة أو القروض).
- ❖ تدفقات أموال متأتية من فوائد وحصص أسهم تقدم كلا على حدة وترتب بصورة دائمة من سنة مالية إلى أخرى في الأنشطة العملية للاستثمار والتمويل.

<sup>1</sup> - Ibid, P 40.

يمكن تقديم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملية إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة:<sup>1</sup>

فالتريقة المباشرة : تتمثل في:

❖ تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الإجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب) قصد إبراز تدفق مالي صافي.

❖ تقريب هذا التدفق المالي الصافي إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

أما الطريقة غير المباشرة : فتتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ في الحسبان:

❖ آثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، تغيرات المخزون، تغيرات الموردون).

❖ التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة).

❖ التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة...) وهذه التدفقات تقدم كل على حده.

الفرع الرابع: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة

يتمثل جدول تغيرات الأموال الخاصة، تحليلاً للحركات التي قد تؤثر في أي بند من البنود التي تتألف منها رؤوس الأموال الخاصة خلال السنة المالية.

يجب أن يتضمن هذا الجدول كحد أدنى المعلومات التي تخص الحركات المتصلة بما يلي<sup>2</sup>:

❖ النتيجة الصافية للسنة المالية.

❖ تغييرات الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل أثرها مباشرة في رؤوس الأموال.

❖ النواتج والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة.

❖ عمليات الرسملة (الزيادة، التخفيض، التسديد).

❖ توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

<sup>1</sup> -Ibid, P41.

<sup>2</sup> - Ibid, P41.

### الفرع الخامس: ملحق القوائم المالية

يشمل ملحق القوائم المالية على معلومات تخص النقاط أدناه، إذا كانت تلك المعلومات تكتسي طابعا هاما أو كانت مفيدة لفهم العمليات الواردة في القوائم المالية<sup>1</sup>:

- ❖ القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك الحسابات وإعداد القوائم المالية (يجب تحديد التطابق مع المعايير، وأي مخالفة لها يجب تفسيرها وتبريرها).
- ❖ الإيضاحات المتممة والضرورية للفهم الجيد لمحتوى الميزانية وحسابات النتيجة، وجدول التدفقات النقدية وجدول تغير رؤوس الأموال الخاصة.
- ❖ المعلومات التي تخص المؤسسات المشاركة والمؤسسات المشتركة، والفروع أو الشركة الأم وكذلك المعاملات التجارية التي تتم عند الاقتضاء مع تلك المؤسسات ومسيرتها: طبيعة العلاقات، نمط المعاملات، سياسة تحديد الأسعار التي تخص تلك المعاملات.
- ❖ المعلومات ذات الطابع العام أو التي تخص بعض العمليات الخاصة والضرورية للحصول على صورة عادلة.

---

<sup>1</sup> - Ibid, P42.

### خلاصة الفصل الثاني:

يتضح مما سبق أن معايير المحاسبة الدولية ليست وليدة اليوم، بل كانت قائمة في الأصل منذ عام 1973، من خلال لجنة مهنية متخصصة هي لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي تضم في صفوفها مندوبين لهيئات المحاسبة المهنية وخبراء على قدر كبير من الكفاءة المهنية.

كما أن المعايير المحاسبية الدولية لا تطغى على المعايير المحلية والأنظمة الوطنية، فبعد جهود الإصلاح والاندماج في الاقتصاد العالمي الذي دأبت الجزائر إلى تحقيقه، إلا أن بعض الشركات الأجنبية عبرت عن عدم ارتياحها للإجراءات القانونية ومتطلبات الإفصاحات العامة المصاحبة لدخولها الأسواق الجزائرية، مما دفع بالمشروع الجزائري إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية كأساس للإصلاح المالي والمحاسبي وذلك ببعث النظام المحاسبي والمالي إلى حيز الوجود، رغبة منه إلى خلق بيئة مناسبة للاستثمارات الأجنبية، وإيجاد مناخ ملائم للأعمال، وذلك بإضفاء نوعا من الشفافية والتناسق والانسجام على هذا النظام خلافا لما كان عليه سابقا.

إلا أن تحقيق هذه الأغراض والأهداف يتطلب إيجاد بيئة ملائمة لإضفاء نوعا من الإيجابية والقبول من طرف جميع الأطراف المعنية بالحاسبة.

## الفصل الثالث

دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم  
المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية

## تمهيد:

على إثر التحولات الاقتصادية التي أدت إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والتي مست مخرجات النظام المحاسبي المتمثلة في القوائم المالية، فقد أدت إلى إحداث تغير جوهري في شكل ومحتوى هذه القوائم، وتعد الجزائر من بين الدول التي تبنت هذه التحولات من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي الذي أسفر عن تغير القوائم المالية السابقة (الميزانية، جدول حسابات النتائج)، فضلا عن ذلك تم إدراج قوائم مالية جديدة (قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية).

بغرض دراسة دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة الدولية فقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث جاءت كالاتي:

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية (تحليل المحور الأول).

المبحث الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر (المحور الثاني).

المبحث الثالث: المراجعة الخارجية ومصداقية القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي **SCF** (المحور الثالث).

## المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم في هذا المبحث تحديد المنهج العلمي للدراسة الميدانية وفقا لطبيعة موضوع البحث، كما سوف نحدد الأدوات المستعملة والمساعدة على إتباع المنهج المختار، بالإضافة إلى مجال الدراسة المنجزة، وأخيرا وصف وتحليل مجتمع وعينة الدراسة.

## المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة

## الفرع الأول: تحديد منهج الدراسة

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، فالمنهج إذن يسهل البحث ويسمح بالكشف عن الحقائق العلمية وتحديد الأسباب والنتائج المترتبة عنها. وباعتبار بحثنا يدور حول " دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية في الجزائر" لذلك سنعتمد على المنهج التحليلي في تحليل البيانات والمعلومات المحصل عليها ومن ثم تحديد النتائج المتوصل إليها.

## الفرع الثاني: أدوات البحث المستعملة

بعد اختيارنا لمنهج الدراسة المتبع يطرح أمامنا مشكل الأدوات المستعملة في جمع البيانات والمعلومات، ونظرا لارتباط موضوع البحث بدراسة تحليلية وجمع آراء أفراد المجتمع المدروس، فقد اعتمدنا على أدوات معينة لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة، و المتمثلة في أسلوب المقابلة الشخصية والاستبيان، لاختبار جملة الفرضيات المرتبطة بالموضوع:

**أولاً: المقابلة الشخصية:** لقد فضلنا المقابلة الشخصية مع أفراد المجتمع المدروس، والمتمثل في الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات والمحاسبون المعتمدون، وبعض الأساتذة الجامعيين المتخصصين، من أجل الحصول على المعلومات مباشرة وكذا من أجل طرح المحاور الأساسية المعدة على الاستمارة الموجهة خاصة للمراجعين بغية شرح الأسئلة وتفسيرها وإزالة الغموض إن وجد، أو عدم فهم للأسئلة المطروحة، وهذا بقصد الحصول على إجابات صحيحة ودقيقة، وبالتالي الوصول إلى نتائج صحيحة تمكننا في النهاية من تحديد مدى دور المراجعة الخارجية في ظل التغيرات المحاسبية التي تعرفها الجزائر.

**ثانياً: الاستمارة:** تمثل الاستمارة أهم أدوات البحث التي تم الاعتماد عليها في الدراسة لجمع البيانات والمعلومات من الميدان، والمتمثلة في آراء وتقييمات المهنيين والأكاديميين في مجال المحاسبة والمراجعة، وحتى تكون الاستمارة منظمة في شكلها العلمي من حيث البساطة والشكل والمضمون، فقد مر تصميمها على ثلاثة مراحل: مرحلة التصميم، مرحلة إعادة التصميم، مرحلة التصميم النهائي.

**1- مرحلة التصميم:** خلال هذه المرحلة تم إعداد الاستمارة اعتماداً على محتوى وإشكالية البحث، وانطلاقاً من عدة مراجع (كتب، أطروحات دكتوراه، أطروحات ماجستير، مواقع انترنت)، وقد أعدت الأسئلة وفق المبادئ التالية:

❖ صياغة الأسئلة بطريقة سهلة وواضحة لتفادي سوء الفهم.

❖ صياغة عبارات الأسئلة باللغة العربية.

❖ ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.

احتواء الاستمارة على أسئلة مغلقة (نعم/لا)، وأسئلة شبه مغلقة (عدة خيارات)، وهذا بغية تسهيل معالجة الإجابات.

بعد الانتهاء من صياغة معظم الأسئلة كان لا بد من تقديمها لأساتذة مختصين في هذا الجانب من أجل الإطلاع عليها وإعطاء توصيات وملاحظات للتأكد من سلامة صياغة الأسئلة وتغطيتها لكافة جوانب الموضوع، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي يمكن الوقوع فيها والتي تحول دون الحصول على كل المعلومات الضرورية.

**2- مرحلة إعادة التصميم:** بعد تصميم الاستمارة وعرضها على الأساتذة المختصين شرعنا في عملية توزيع أولي على بعض المهنيين من ولاية مسيلة، بغية اختبار إمكانية فهم واستيعاب المراجعين للأسئلة المطروحة في الاستمارة وكذا إمكانية الإجابة عليها.

قد كانت هذه المرحلة جد مفيدة، حيث مكنتنا من الأخذ بعين الاعتبار عدة ملاحظات واتخاذ بعض الإجراءات والتعديلات كاستغناء عن بعض الأسئلة وتعديل البعض الآخر وإضافة أسئلة أخرى.

**3- مرحلة التصميم النهائي:** هي المرحلة الأخيرة الخاصة باستمارة البحث، حيث تم أخذ بعين الاعتبار جميع الملاحظات والتعديلات المتوصل إليها من خلال المرحلة السابقة، وبعد إجراء جميع التعديلات قمنا بالتصميم النهائي للاستمارة أنظر الملاحق.

بعد الانتهاء من الصياغة النهائية، قمنا بتوزيع الاستمارة، معتمدين في ذلك على عدة طرق من أهمها:

❖ الاتصال المباشر بأفراد العينة من أساتذة جامعيين ومهنيين.

❖ الاستعانة ببعض زملاء الدراسة في جهات مختلفة سواء عن التسليم المباشر أو عن طريق التسليم غير المباشر.

قد اختلفت طريقة الحصول على إجابات أفراد العينة، تبعاً لاختلاف طريقة توزيعها وتراوحت بين:

❖ الحصول على الإجابة بشكل مباشر، أثناء المقابلة الأولى مع الفرد المستجوب.

❖ إعادة الاتصال بالفرد مرة ثانية لاستلام الإجابة.

❖ الاتصال بالزملاء الذين استعنا بهم دوريا لاستلام الاستمارات مباشرة.

#### المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وحدودها

تم حصر مجتمع الدراسة في فئتين، فئة الأكاديميين من أساتذة جامعيين، وفئة المهنيين من خبراء محاسبين، كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 50 استمارة شملت أكاديميين ومهنيين من مختلف المناطق، وذلك حسب الجدول التالي:

جدول رقم (03): الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

النسبة %	التكرار	البيان
100	50	الاستمارات الموزعة
94	47	الاستمارات المسترجعة
06	03	الاستمارات غير المسترجعة
14	07	الاستمارات الملغاة
80	40	الاستمارات الصالحة للاستعمال

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن العدد الإجمالي للاستمارات الموزعة بلغ 50 استمارة، منها 47 استمارة تم استرجاعها وهو ما يمثل 94% من حجم العينة المختارة، في حين لم يتم استرجاع 03 استمارات أي بنسبة 06% من العدد الإجمالي رغم استفسارنا المستمر عن مصير الاستمارة، وبعد تفحصنا للاستمارات المسترجعة تبين لنا عدم صلاحية 07 منها أي بنسبة 14% من مجموعة الاستمارات المسترجعة بسبب التناقض في الأجوبة، وهو ما يعني عدم توفر الجدية اللازمة في التعامل مع الاستمارة من طرف بعض المهنيين وبالتالي فقد تم إلغاء هذه الاستمارات، ليصبح بذلك العدد النهائي للاستمارات الصالحة للاستعمال 40 استمارة أي بمعدل 80% من مجموع الاستمارات المسترجعة.

المطلب الثالث: تفرغ وتحليل البيانات

تأتي عملية تفرغ وتحليل البيانات بعد جمعها من خلال الاستمارات الموزعة على أفراد العينة المدروسة، وتقوم هذه العملية على مرحلتين أساسيتين هما:

أولاً: مرحلة تفرغ البيانات والمعلومات: لقد تم تفرغ البيانات من خلال جمع كل الأجوبة المتحصل عليها من طرف المستجوبين في استمارة واحدة، تم تبويبها في جداول بسيطة وذلك بهدف تسهيل عملية تحليل وتفسير هذه البيانات.

ثانياً: مرحلة تحليل وتفسير البيانات: بعد عملية تفرغ البيانات ووضعها في جداول، يتم تحليلها إحصائياً لإعطاء صورة دقيقة عن مضمون الجداول وبالتالي تحديد النتائج المتوصل إليها، وقد تمت الاستعانة في ذلك بجوانب إحصائية كالتكرارات والنسب المئوية.

المطلب الرابع: وصف الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة

نتناول في هذا الإطار تحليل نتائج الجزء المشترك بين محوري الاستبيان، والمتمثل في تحديد الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة، في حين سنخصص المبحث الثاني والثالث لمعالجة وتحليل نتائج محوري الاستبيان، حيث أظهرت النتائج المحصل عليها كالتالي:

1- الجنس: نبين في هذا العنصر طبيعة المشاركة في الاستبيان وفق الجدول التالي:

جدول رقم (04): توزيع أفراد العينة تبعاً للجنس

النسبة %	التكرار	البيان
80	32	الذكور
20	08	الإناث
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من الجدول السابق، أن مشاركة الذكور تفوق بكثير مشاركة الإناث كونهم يمثلون نسبة 80% ، بينما تمثل الإناث يمثلون نسبة 20% ، وهذا يدل على هيمنة العنصر الذكري على مهنة المحاسبة مقابل عزوف

الإناث عن الاهتمام بامتهان المحاسبة وحوض مجال البحث فيها، كما ينبغي الإشارة إلى أن كل المستجوبات يزاولن مهنة محافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

**2- العمر:** يبين الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب الفئات العمرية:

**جدول رقم (05):** توزيع أفراد العينة حسب العمر

النسبة %	التكرار	الفئة العمرية
22,5	09	أقل من 25 سنة
20	08	35 - 26
17,5	07	50 - 36
40	16	أكبر من 50
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

انطلاقاً من الجدول يمكن استخلاص ما يلي:

- ❖ نسبة المشاركة من فئة (أقل من 25 سنة) هي 22,5%، وهو ما يعادل 09 من إجمالي أفراد العينة.
- ❖ نسبة المشاركة من فئة (26 - 35 سنة) هي 20%، أي ما يعادل 08 أفراد من إجمالي العينة.
- ❖ نسبة المشاركة من فئة (36 - 50) هي 17,5%، أي ما يعادل 07 أفراد من إجمالي العينة المدروسة.

❖ نسبة المشاركة من فئة (أكبر من 50) هي 40%، أي ما يعادل 16 فرداً من إجمالي العينة المدروسة، وهي أكبر نسبة للمشاركة، وتفسيرا لذلك، هو تفضيلنا ورغبتنا في التعامل مع المتقدمين سناً، بحكم خبرتهم الميدانية التي سوف تمكنهم من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد.

**3- الوظيفة الحالية:** تباينت الوظائف الحالية لأفراد العينة المدروسة، بين من يجمع بين وظيفة التدريس

بالجامعة وامتهان مهنة المحاسبة، وبين من يشغل وظيفة التدريس الجامعي فقط أو مهنة المحاسبة كالاتي:

جدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية

النسبة %	التكرار	الوظيفة
30	12	أستاذ جامعي
10	04	خبير محاسبي
35	14	محافظ الحسابات
25	10	محاسب معتمد
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ ما يلي:

- ❖ نسبة المشاركة من طرف الأساتذة الجامعيين 30% ما يعادل 12 أفراد من العينة المدروسة.
  - ❖ نسبة المشاركة من طرف الخبراء المحاسبين والمحاسبين المعتمدين متساوية وتمثل 10% ما يعادل 04 أفراد من العينة المدروسة، وهي أقل نسبة مشاركة.
  - ❖ نسبة المشاركة من محافظي الحسابات هي 35% أي ما يعادل 14 فردا من العينة المدروسة، وهي أكبر نسبة مشاركة وهذا راجع بطبيعة الحال إلى كونها الفئة المعنية بمهنة المراجعة الخارجية في الجزائر.
- 4- المؤهل العلمي:** قصد معرفة المستوى التعليمي لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم حسب المؤهل العلمي المتحصل عليه، ذلك حسب ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (07): توزيع أفراد العينة تبعاً للمؤهل العلمي

النسبة	التكرار	المؤهل
47,5	19	ليسانس
37,5	15	ماجستير
7,5	03	دكتوراه
7,5	03	شهادات أخرى
%100	40	المجموع

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر نسبة بلغت 47,5% أي ما يعادل 19 فرداً من مجموع أفراد العينة، وقد تركزت هذه النسبة عند حاملي شهادة الليسانس باعتبارها المؤهل المطلوب لامتحان المحاسبة، تليها الفئة الثانية من حاملي شهادة الماجستير بنسبة 37,5% ما يعادل 15 فرداً، ثم تليها فئة حاملي شهادة الدكتوراه وحاملي الشهادات الأخرى بنفس النسبة والتي بلغت 7,5% لكل فئة ما يعادل ثلاثة أفراد لكل فئة كذلك، وهذا يعد مؤشراً هاماً على أن أفراد العينة لديهم القدرة على الإجابة على أسئلة الاستبيان، بحيث يعزز الثقة في إجاباتهم.

**5- الخبرة المهنية:** قصد معرفة مستوى الخبرة المهنية لأفراد العينة، قمنا بتصنيفهم إلى فئات، وذلك حسب

ما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (08): توزيع أفراد العينة تبعاً للخبرة المهنية

النسبة	التكرار	الخبرة المهنية
22,5	09	أقل من 5 سنوات
20	08	من 5-10
17,5	07	من 11-20
40	16	أكثر من 20
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن أكبر نسبة تركزت في فئة (أكبر من 20 سنة خبرة مهنية)، والتي تمثلت في 40 % أي ما يعادل 16 فرداً من العينة المدروسة، ثم جاءت بقية الفئات بنسب متقاربة حيث أن نسبة 22,5 % لفئة أقل من 5 سنوات خبرة مهنية، ثم نسبة 20 % تخص فئة من 5 إلى 10 سنوات ، ثم نسبة 17,5 % لفئة من 11 إلى 20 سنة.

### المبحث الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر

في هذا المبحث سنقوم بدراسة وتحليل المحور الأول من الاستبيان، والمتمثل في حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، وذلك من خلال جزئين أساسيين، يتناول الجزء الأول تكييف القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، في حين يتناول الجزء الثاني مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية.

من أجل ذلك سنقوم بتفريغ البيانات الخاصة بهذا المحور، من خلال الأجوبة المتحصل عليها عن طريق الاستبيان، وذلك بعد تبويبها في جداول تسهيلات لعملية التحليل.

#### المطلب الأول: تكييف القوائم المالية الجزائرية وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية

يرتبط هذا العنصر بالجزء الأول من المحور الأول، المتضمن مجموعة الأسئلة من السؤال الأول إلى السؤال الرابع، وتهتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول موقفهم من ضرورة تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية وقد جاءت الإجابة على هذه الأسئلة كالآتي:

**1- السؤال رقم 01:** هل ترى أن تكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر وفقا لمعايير محاسبة الدولية أصبح

أمرا حتميا؟ نعم/لا

الإجابة عن هذا السؤال كانت كالآتي:

**جدول رقم (09):** ضرورة تكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
100	40	نعم
0	0	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

انطلاقا من الجدول نلاحظ أن كل المستجوبين بنسبة 100% يؤكدون على ضرورة تكييف النظام

المحاسبي الجزائري وفقا لمعايير المحاسبة الدولية.

**2- السؤال رقم 02:** هل ترى أن النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟ بدرجة

عالية/ بدرجة ضئيلة.

قد كانت الإجابة على هذا السؤال كالآتي:

**جدول رقم (10):** توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية

النسبة %	التكرار	البيان
65	26	بدرجة عالية
35	14	بدرجة ضئيلة
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ أن ما نسبته 65 % ما يعادل 26 فرداً، تمثل الأغلبية التي ترى أن النظام المحاسبي المالي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

**3- السؤال رقم 03:** هل ترى أن كل نقائص المخطط المحاسبي القديم قد تم تجاوزها في النظام المحاسبي المالي؟ نعم / لا

جاءت الإجابة على هذا السؤال على النحو التالي كما هو موضح في الجدول:

جدول رقم (11): مدى تغطية النظام المحاسبي المالي لنقائص المخطط المحاسبي

النسبة %	التكرار	البيان
45	18	نعم
55	22	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من الجدول أن نسبة 55% والمتمثلة في 22 فرداً ترى أن النظام المحاسبي المالي الجديد لم يتمكن من تغطية معظم نقائص المخطط المحاسبي الوطني.

**4- السؤال رقم 04:** هل ترى أن هناك تحكم كبير في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد من طرف المستخدمين؟ نعم / لا

أما الإجابة على هذا السؤال فهي ممثلة في الجدول أدناه:

جدول رقم (12): مدى تحكم المحاسبين في تطبيق النظام المحاسبي المالي

النسبة %	التكرار	البيان
82,5	33	نعم
17,5	07	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول نلاحظ نسبة 82,5% أي 33 فرد من أفراد العينة يرون أن هناك تحكّم كبير في تطبيق النظام المحاسبي المالي وقد أرجعت هذه النسبة أن أهم العوامل التي ساهمت في هذا التحكّم هي الخبرة المهنية كما أوردت بعض الأسباب الأخرى نذكر منها:

❖ بساطة المحاسبات المعمول بها تسهل عملية تطبيق النظام المحاسبي المالي.

❖ الأساس (المبدأ) في النظام المحاسبي لم يتغير وإنما بعض المفاهيم فقط تغيرت؟

أما نسبة 17,5 ما يمثل 07 من أفراد العينة المستجوبة فترى عدم القدرة على التحكّم في تطبيق النظام المحاسبي المالي وهذا لا ينبأ بفشل هذا النظام وإنما يعود لجملة من الأسباب نذكر منها:

❖ حداثة تطبيق النظام حيث بدأ تطبيقه الفعلي سنة 2010.

❖ خلف الممارسات الاقتصادية والتجارية ووجود لأولوية الجانب الضريبي على الجانب الاقتصادي والمالي.

❖ التماطل في إصدار النصوص القانونية أثر سلبا على وتيرة التحضير للنظام وتطبيقه الفعلي في المؤسسات.

**المطلب الثاني: مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية**

يمثل هذا العنصر الجزء الثاني من المحور، المتضمن مجموعة من الأسئلة من السؤال الخامس إلى السؤال العاشر، وتتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول إمكانية قيام القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي من تلبية احتياجات المستخدمين، وقد جاءت الإجابات عن هذه الأسئلة على النحو التالي:

**1- السؤال رقم 05:** هل ترى أن القوائم المالية وفق العرض الجديد تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟

نعم/ لا

وكانت الإجابة على هذا السؤال كالآتي:

جدول رقم (13): مدى تعبير القوائم المالية الحالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة

النسبة %	التكرار	البيان
87,5	35	نعم
12,5	05	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن 87,5% ما يعادل 35 فردا يرون أن القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة في حين أن 12,5% يرون أنها لا تعكس الواقع الحقيقي أو لا تعبر عن المركز المالي للمؤسسة .

**2- السؤال رقم 06:** إلى أي درجة تختلف مخرجات النظام المحاسبي المالي عن مخرجات المخطط الوطني المحاسبي؟ بدرجة عالية / بدرجة ضئيلة.

الإجابة عن هذا السؤال كانت على النحو التالي كما هو موضح في الجدول أدناه:

جدول رقم (14): درجة الاختلاف بين مخرجات النظام المحاسبي المالي ومخرجات المخطط المحاسبي الوطني

النسبة	التكرار	البيان
75	30	درجة عالية
25	10	درجة ضئيلة
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ أن نسبة 75% (30 فردا) يرون أن مخرجات النظام المحاسبي المالي تختلف بدرجة عالية عن مخرجات المخطط المحاسبة الوطني .

**3- السؤال رقم 07:** هل تعكس القوائم المالية الحالية بشكل أمثل الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي

المتتمثلة في القياس؟ نعم/ لا

وقد جاءت الإجابة عن هذا السؤال كالتالي :

جدول رقم (15): مدى تعبير القوائم المالية عن الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في القياس بشكل أمثل

النسبة %	التكرار	البيان
77,5	31	نعم
22,5	09	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حيث نلاحظ أن ما نسبته 77,5% ترى أن القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي تعكس الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في القياس.

4- السؤال رقم 08: هل تعكس القوائم المالية الحالية بشكل أمثل الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المالي

التمثلة في توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها؟ نعم/ لا.

وقد جاءت الإجابة على السؤال على النحو التالي:

جدول رقم (16): مدى تعبير القوائم المالية عن الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المتمثلة في توصيل المعلومات

النسبة %	التكرار	البيان
85	34	نعم
15	06	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حيث أن أغلبية المستجوبين 34 فردا (أي ما نسبته 85%) يرون أن القوائم المالية تعكس الوظيفة للنظام المحاسبي المتمثلة في توصيل المعلومات بشكل أمثل.

**5- السؤال رقم 09:** هل تشمل المعلومات المحاسبية المعبر عنها في القوائم المالية الحالية على الحياد (الخلو من التحيز) باعتباره معيار لمصداقية المعلومة؟ نعم/لا  
وقد أجاب أفراد العينة على السؤال كالتالي :

**جدول رقم (17):** شمول المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية الحالية الحياد والتحيز

النسبة %	التكرار	البيان
87,5	35	نعم
12,5	05	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حيث نلاحظ أن 35 فردا ممن يشكلون نسبة 87,5% من مجموع الأفراد المستجوبين يرون أن المعلومات المحاسبية خالية من التحيز باعتباره معيار للمصداقية، أما نسبة 12,5 % فترى عكس ذلك.

**6- السؤال رقم 10:** هل ترى أن التغيير في شكل ومحتوى القوائم المالية قد أثر على درجة فهم واستيعاب مختلف المستخدمين لها بشكل إيجابي/ سلبي/ ليس لها تأثير؟  
وكانت الإجابة على النحو التالي:

**جدول رقم (18):** أثر القوائم المالية الحالية على فهم المستخدمين لها

النسبة %	التكرار	البيان
57,5	23	إيجابي
17,5	07	سلبي
25	10	ليس لها تأثير
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

- نسبة 57,5% (23 فردا) يرون أن تأثيرها إيجابي على فهم المستخدمين، وهي النسبة الأكبر.

- نسبة 17,5% (07 أفراد) يرون أن تأثيرها سلبي على فهم واستيعاب المستخدمين.
- أما نسبة 25% (10 أفراد) يرون أن هذه القوائم الحالية لم تضاف ولم تأتي بأي جديد. بمعنى ليس لها تأثير على القرارات المتخذة من طرفهم.

### المبحث الثالث: المراجعة الخارجية ومصادقية القوائم المالية المعدة وفق النظام المحاسبي المالي

من خلال هذا المبحث سيتم تناول المحور الثاني لاستمارة البحث " المراجعة الخارجية ومصادقية القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية " بتبويه إلى جزأين يتضمن الأول واقع ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر، والثاني سنتناول دور المراجعة في القوائم المعدة في إطار المعايير وذلك كالتالي:

#### المطلب الأول: ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر (محافظة الحسابات)

يمثل هذا العنصر الجزء الأول من هذا المحور، ويتكون من مجموعة الأسئلة، تبدأ من السؤال الحادي عشر إلى السؤال الرابع عشر، وتهتم باستطلاع رأي المستجوبين حول موقفهم من واقع الممارسة المهنية للمراجعة الخارجية للحسابات في الجزائر، وقد تم دراسة هذه الأسئلة على النحو التالي:

#### 1- السؤال رقم 11: هل ترى أن الممارسة المهنية في الجزائر تخضع لتنظيم رسمي؟ نعم/ لا.

وقد جاءت الإجابة على هذا السؤال ممثلة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم (19): خضوع الممارسة المهنية في الجزائر إلى تنظيم رسمي

النسبة %	التكرار	البيان
100	40	نعم
00	00	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حيث أن نسبة 100% من المستجوبين يرون أن المراجعة في الجزائر تخضع إلى تنظيم رسمي.

#### 2- السؤال رقم 12: هل ترى أن هناك معايير يستند إليها المراجع الخارجي في الجزائر أثناء تأدية مهامه؟

نعم/لا

بغرض تسهيل الإجابة قمنا باقتراح العناصر التي نعتقد أنها ضرورية، وذلك من خلال السؤال الفرعي التالي:

\* إذا كان الجواب بنعم هل ترى أنها تستند إلى:

أ- معايير جزائرية (اللوائح والتشريعات).

ب- معايير المتعارف عليها والمقبولة عموما.

ت- معايير المحاسبة الدولية.

وقد كانت الإجابة على هذا السؤال كما يلي:

جدول رقم (20): استناد المراجع الخارجي على المعايير ذات العلاقة مع المراجعة

النسبة %	التكرار	البيان
92,5	37	نعم
7,5	03	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حيث أن نسبة 92,5% ما يعادل 37 فردا من عينة الدراسة يرون أن هناك معايير يستند إليها المراجع الخارجي في أثناء عمله.

تمثل هذه المعايير حسب إجماع أغلب المستجوبين في المعايير الجزائرية (اللوائح والتشريعات).

**3- السؤال رقم 13:** هل هناك دليل لأخلاقيات وآداب السلوك المهني يستوجب التزام المراجع

الخارجي بإتباعه؟ نعم/لا. وقد تم الإجابة على هذا السؤال كالتالي:

جدول رقم (21): التزام المراجع بدليل أخلاقيات المهنة

النسبة %	التكرار	البيان
90	36	نعم
10	04	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حيث أن 90% من الإجابات ترى أن هناك دليل لأخلاقيات وآداب سلوك المهنة .

**4- السؤال رقم 14:** هل ترى أن هناك اهتمام وثقة بعمل المراجع الخارجي في الجزائر من طرف أصحاب المصالح؟ نعم/ لا.

ولصعوبة تحديد أسباب واضحة لعدم الاهتمام والثقة بعمل المراجع الخارجي، قمنا بوضع السؤال المفتوح لمحاولة إيجاد أكبر عدد ممكن من الأسباب وذلك من خلال السؤال الفرعي التالي:

إذا كانت الإجابة بلا، فما هي أهم العوامل التي أدت إلى ذلك؟

وكانت الإجابة على هذا التساؤل على النحو التالي:

**جدول رقم (22): الاهتمام والثقة في عمل المراجع الخارجي من طرف أصحاب المصالح**

النسبة %	التكرار	البيان
50	20	نعم
50	20	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن الإجابات جاءت بالتساوي، بين من يقول أن هناك اهتمام وثقة بعمل المراجع الخارجي، وبين من ينفون وجود هذا الاهتمام بنسبة 50% (ما يعادل 20 فردا) وترى الفئة الثانية أن أهم العوامل التي تؤدي إلى عدم الاهتمام كالاتي:

- ❖ اعتبار المراجعة الخارجية عبء أو تكاليف على المؤسسة هي بغنى عنها.
- ❖ عدم وعي المستخدمين بالأهمية المحيطة بالمراجعة الخارجية في حماية الممتلكات.
- ❖ عدم توفر الخبرة الكافية لدى بعض المهنيين بسبب نقص الدورات التكوينية، إضافة إلى عدم كشف أصحاب المصالح عن النتائج الحقيقية لمؤسساتهم.
- ❖ عدم الجدوية في تطبيق معايير العمل الميداني للمراجعة.

**المطلب الثاني: دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF**

ينطبق هذا العنصر على الجزء الثاني من هذا المحور والمتضمن مجموعة من الأسئلة، تبدأ من السؤال الخامس عشر إلى السؤال التاسع عشر، تهتم هذه الأسئلة باستطلاع آراء المستجوبين حول موقفهم من دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية المعدة وفقا لنظام المحاسبي المالي SCF وقد قمنا بدراسة هذا الجزء كما يلي:

**1- السؤال رقم 15:** هل ترى أن التغيير الذي طرأ على النظام المحاسبي الجزائري قد انعكس على أداء المراجع الخارجي بشكل إيجابي / سلبي / ليس له تأثير؟  
وجاءت الإجابة على هذا السؤال كالآتي:

**جدول رقم (23): كيفية انعكاس التغيير في النظام المحاسبي على أداء المراجع الخارجي**

النسبة %	التكرار	البيان
40	16	إيجابي
25	10	سلبي
35	14	ليس له تأثير
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من الجدول أعلاه ما يلي:

- ❖ أجاب 16 فردا أي نسبة 40% أن هذا التغيير قد أثر بشكل إيجابي على أداء المراجع الخارجي.
- ❖ أما 10 أفراد ما نسبتهم 25% قد أجابوا أن لهذا التغيير أثر سلبي على أداء المراجع الخارجي.
- ❖ أما بقية الأفراد فقد أجابوا بأن هذا التغيير لم يؤثر في أداء المراجع الخارجي.

**2- السؤال رقم 16:** هل ترى أن مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد ستوفر معلومات أكثر شفافية

ومصداقية من نظيراتها التقليدية؟

وقد جاءت الإجابة على هذا السؤال كالآتي:

جدول رقم (24): مدى إمكانية توفر معلومات أكثر شفافية ومصداقية في مخرجات النظام المحاسبي المالي

النسبة %	التكرار	البيان
100	40	نعم
00	00	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الإجابات والمتمثلة في نسبة 100% ترى أن مخرجات النظام المحاسبي ستزفر معلومات أكثر شفافية من نظيراتها التقليدية.

**3- السؤال رقم 17:** هل ترى أن العرض الجديد للقوائم المالية سيؤدي إلى تقليص حجم وتكلفة

المراجعة الخارجية؟ نعم/ لا.

وقد جاءت الإجابة على هذا السؤال على النحو التالي:

جدول رقم (25): مصير المراجعة الخارجية في ظل العرض الحالي للقوائم المالية

النسبة %	التكرار	البيان
75	30	نعم
25	10	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول يتضح أن خدمات المراجعة الخارجية لن تقلص نتيجة العرض الجديد للقوائم المالية، وهذا ما تؤكدته نتائج الاستبيان حيث أن ما نسبته 75% من آراء المستجوبين ترى أن المراجعة الخارجية لا يمكن الاستغناء عنها كون أن المراجعة والمحاسبة وظيفتين مترابطتين لا يمكن الفصل بينهما حيث لا يمكن تخيل وجود محاسبة من غير مراجعة.

**السؤال رقم 18:** هل ترى أن قيام المراجع الخارجي بمراجعة القوائم المالية الحالية سيضيفي عليها مزيدا من الثقة والمصدقية؟ نعم/ لا.

**جدول رقم (26):** مساهمة المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصدقية في القوائم المالية

النسبة %	التكرار	البيان
97,5	39	نعم
2,5	01	لا
100	40	المجموع

**المصدر:** من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن معظم الآراء سواء من فئة الأكاديميين أو المهنيين تجمع على أن للمراجع الخارجي أهمية كبيرة في إضفاء الثقة والمصدقية في القوائم المالية التي يراجعها، وهذا ما تفسره النسبة المحصل عليها والتي بلغت 97,5% من إجمالي الأفراد المستجوبين، وهو ما يعادل 39 فردا من العينة المدروسة.

**السؤال رقم 19:** هل تعتقد أن القوائم المالية الجديدة والمصدق عليها من طرف المراجع الخارجي

ستعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟ نعم/ لا.

إذا كانت الإجابة بنعم هل سيؤدي إلى اعتمادها كأساس لاتخاذ القرارات من طرف أصحاب المصالح؟

قد جاءت الإجابة على النحو التالي:

جدول رقم (27): تعبير القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة

النسبة	التكرار	البيان
100	40	نعم
00	00	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

حيث أن الآراء بلغت 100 % ترى أن القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي تعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة نتيجة عدم إغفال المراجع لأي بند من بنود هذه القوائم.

جدول رقم (28): إمكانية الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع

النسبة %	التكرار	البيان
100	40	نعم
00	00	لا
100	40	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على استمارة الاستبيان.

من خلال الجدول نجد كذلك أنه يمكن الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار في المؤسسات من طرف مستخدمي هذه القوائم، وهذا ما توضحه نتائج الجدول المتمثلة في نسبة 100% أي ما يقابل 40 فردا من العينة المدروسة.

## خلاصة الفصل الثالث:

ما يمكن استخلاصه من هذه الدراسة الميدانية والتي تهدف إلى الوقوف على واقع ومستقبل ودور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية، في ظل تطبيق المعايير المحاسبة الدولية في الجزائر، فقد تبين لنا أنه بات من الضروري على الجزائر مواكبة التطورات الحاصلة في المجال المحاسبي، والذي استدعى منها إصدار النظام المحاسبي المالي الجديد وهذا حسب أغلبية آراء المستجوبين كما أن هذا النظام قد توافق إلى حد معقول مع المعايير الدولية، رغم بعض الصعوبات التي تواجه تطبيقه على أرض الواقع نتيجة لنقص التأهيل لبعض المهنيين.

بما أن مهنتي المراجعة والمحاسبة متلازمتين لا يمكن الفصل بينهما، فقد أثبتت الدراسة الميدانية في هذا المجال أنه مهما أدت التغيرات المحاسبية على الصعيد العالمي إلى التغيير في الأنظمة المحاسبية فإن هذا لا ينقص من دور المراجعة الخارجية في مخرجات هذه الأنظمة المحاسبية بل على العكس من ذلك، لأن هذا التغيير يعزز ويزيد من ثقة ومصداقية هذه القوائم حتى يتمكن مستخدميها من اعتمادها كأساس تقوم عليه أغلب قراراتهم الاقتصادية والإدارية في شتى الميادين.

خاتمة عامة

من خلال دراسة موضوع "دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر"، وذلك بقصد إبراز دور المراجع الخارجي في إضفاء المصداقية على القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير المحاسبية الدولية، وقد تم التوصل إلى جملة من النتائج الاقتراحات يمكن إنجازها فيما يلي:

### 1- نتائج الدراسة النظرية:

إن أهم ما تم التوصل إليه في الجانب النظري لهذا الموضوع تجسد في الآتي:

❖ هدف المراجعة الخارجية هو فحص القوائم المالية والتأكد من صحتها وتمثيلها الصادق للبيانات المحاسبية والمالية، والتأكد من صحة المركز المالي، ويتطلب تحقيق هذا الهدف وضع معايير ترشد المراجعين في القيام بأعمالهم بدءا بقبول المهمة إلى غاية إعداد التقرير وصياغته حتى تأتي بالصورة المطلوبة.

❖ اهتم المشرع الجزائري بتنظيم وإرساء الأسس والقواعد العامة التي توجه عمل المراجع، وذلك بتكوين هيئات مهنية تشرف على مهنة المراجعة وترفع من مستواها بما تصدره من توصيات وما تقوم به من أبحاث في هذا الميدان، وهذا ما حدث فعلا، فقد عرفت تطورا ملحوظا في الجزائر خاصة مع صدور القوانين التي نظمت وحددت كفاءات ممارسة مهنة المراجعة بمختلف أشكالها بدء بقانون 08/91 إلى غاية إصدار القانون 10-01 المتعلق بتنظيم مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

❖ لقد أصبح تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي تهتم بإزالة الاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية بين مختلف دول العالم، مطلباً رئيسياً وأمرًا حتمياً لكل دولة تريد الاندماج في الاقتصاد العالمي، وبما أن الجزائر إحدى هذه الدول ليست بمعزل عن هذا العالم، فهي معنية أيضا بتطبيق معايير المحاسبة الدولية بعد توجيهها نحو اقتصاد السوق. وقد قامت بوضع النظام المحاسبي المالي الذي كلفته مع معايير المحاسبة الدولية حتى يتلاءم مع التحولات التي شهدتها الجزائر في الفترة الأخيرة.

### 2- نتائج الدراسة الميدانية:

أما الدراسة الميدانية التي قمنا بها عن طريق استخدام استمارة الاستبيان المدرجة ضمن الملاحق، فقد تمكننا من اختبار الفروض التي تم اعتمادها في إشكالية البحث وقد كانت النتائج كالآتي:

أ- من خلال دراستنا للمحور الأول من الاستبيان والمتمثل في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر تم اختبار الفرضيتين الأولى والثانية:

بالنسبة للفرضية الأولى، المتمثلة في أن تكييف النظام المحاسبي وفقا للمعايير المحاسبية الدولية في الجزائر تم اختبار الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من السؤال الأول إلى السؤال الرابع وكانت النتائج كالتالي:

- ❖ إصلاح النظام المحاسبي القائم على الانفتاح على المعايير المحاسبية الدولية أصبح أمرا حتميا لا رجعة فيه وأن النظام المحاسبي المالي يتوافق بدرجة عالية مع المعايير وهذا بإجماع أغلب آراء المستجوبين.
- ❖ ضرورة إعداد برامج وحصص تكوينية للمحاسبين بهدف التأقلم مع التغيرات التي طرأت على الممارسة المحاسبية الجزائرية باعتبارهم المعنيين بالتطبيق.

أما بخصوص الفرضية الثانية، المتمثلة في مدى تلبية القوائم المالية الحالية احتياجات مستخدميها من المعلومات وقد تم اختبارها بالاعتماد على الأسئلة من السؤال الخامس إلى السؤال العاشر وقد كانت الإجابات كالآتي:

تختلف مخرجات النظام المحاسبي المالي عن مخرجات المخطط المحاسبي الوطني بدرجة عالية وهذا حسب رأي أغلبية المستجوبين وذلك لتمكينه من إعطاء صورة صادقة عن الوضع المالي للمؤسسة وقياس كفاءتها ومعرفة التغير في وضعيتها المالية، أي أن تطبيق النظام المحاسبي المالي حسب نتائج الاستبيان يمكن القوائم المالية من تحقيق وظيفتين أساسيتين لهذا النظام والمتمثلة أساسا في القابلية للقياس، وتوصيل المعلومات لكافة المستخدمين.

ب- من خلال دراسة وتحليل المحور الثاني من الاستبيان المتمثل في المراجعة الخارجية ومصداقية القوائم المالية وفق المعايير الدولية للمحاسبة تمكنا من اختبار الفرضيتين الأخيرتين وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

بخصوص الفرضية الثالثة المتمثلة في أن الممارسة المهنية في الجزائر تخضع إلى تنظيم رسمي وتسد إلى معايير، فقد تمكنا من إثبات صحة الفرضية بالاعتماد على جملة الأسئلة من الحادي عشر إلى السؤال الخامس عشر وقد جاءت نتائجها كما يلي:

- ❖ تخضع الممارسة المهنية في الجزائر إلى تنظيم رسمي يعتمد على تطبيق المعايير الجزائرية (اللوائح والتشريعات).
- ❖ يلتزم محافظي الحسابات في الجزائر بدليل آداب وسلوك مهنة بشكل مطلق مما يزيد في الثقة والاهتمام بعمل المراجعين من طرف أصحاب المصالح.

أما بخصوص الفرضية الرابعة والمتمثلة في دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد، فقد تم كذلك إثبات صحة الفرضية بالاعتماد على الأسئلة من السادس عشر إلى السؤال التاسع عشر وقد تحصلنا على النتائج التالية:

- ❖ انعكس التغيير في النظام المحاسبي الجزائري على أداء المراجع الخارجي كون أن مخرجات هذا النظام توفر معلومات أكثر شفافية من نظيراتها التقليدية.
- ❖ لقد أدى العرض الجديد للقوائم المالية على تقليل تكلفة وحجم المراجعة الخارجية، من غير أن يلغى كون أن هاتين المهنتين مترابطتين لا يمكن الفصل بينهما لقد تم إثبات كذلك أنه حتى ولو تغير النظام المحاسبي إلا أن القوائم المالية وفق العرض الجديد والمدققة من طرف مراجع خارجي الذي يقوم بمهامه وفق المعايير المتعارف عليها يضفي عليها مزيدا من الثقة المصدقية وهذا حسب الآراء الإيجابية لأغلب أفراد العينة وهو ما يزيد من الثقة في عمل المراجع الخارجي مستقبلا.
- ❖ تعبر القوائم المالية الجديدة والمصادق عليها من طرف المراجع الخارجي عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة كما تمكن من اعتمادها كأساس لاتخاذ القرارات الاقتصادية والإدارية.

### 3- الاقتراحات:

- بناء على النتائج التي تم التوصل إليها نقترح جملة من التوصيات والتي نهدف من خلالها إلى ضرورة تحسين ومعالجة النظام المحاسبي من جهة وتدعيم أعمال محافظي الحسابات من جهة أخرى وهذا يصب كله في الهدف النهائي وهو الحصول على معلومات ذات مصداقية وتعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات الاقتصادية ويمكن إنجاز هذه التوصيات من خلال العناصر التالية:
- ❖ تطويع مخرجات النظام المحاسبي المالي مع النسق الدولي، لما يسمح بترجمتها من قبل مختلف الأطراف الوطنية والدولية لاتخاذ على ضوءها القرارات الاستثمارية المختلفة، وذلك من خلال تكييف الواقع الجزائري مع المعايير الدولية.
- ❖ العمل على تفعيل الجانب الإعلامي والاستثماري للمحاسبة لما له من فائدة في تمكين المستعملين للمحاسبة من التعرف على المستجدات والأهمية التي يكتسبها الموضوع.
- ❖ التكوين المستمر لضمان الفعالية والكفاءة في الميدان المحاسبي، كما يجب الإشارة إلى ضرورة الإسراع في إنشاء معهد وطني يعهد إليه تخريج المحاسبين المعتمدين خبراء المحاسبة، مدققين للحسابات بالإضافة لمحافظي الحسابات.
- ❖ تدعيم استقلال المراجع الخارجي لتعزيز الثقة والمصدقية في القوائم المالية المراجعة، وذلك من قبل المنظمات المهنية والهيئات المشرفة على المراجعة.

❖ التأكيد على الالتزام بمعايير المراجعة الصادرة عن الجهات المهنية ذات العلاقة عند عملية المراجع من خلال اعتماد التخطيط المناسب ووضع برامج التدقيق الملائمة والإشراف على تنفيذها وجمع أدلة الإثبات للتقليل من مخاطر المراجعة وعدم اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية التي قد توجد في القوائم المالية.

❖ يجب توسيع مسؤولية المراجع الخاصة باكتشاف الأخطاء والغش، بهدف تمكين مستخدمي القوائم المالية من الثقة في آرائهم عن صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للمؤسسات ونتائج أعمالهم.

# قائمة المراجع



13. عباس مهدي الشيرازي : نظرية المحاسبة ، مكتبة السلاسل، الكويت، 1990
14. غسان فلاح المطارنة: تدقيق الحسابات المعاصر(الناحية النظرية)، دار المسيرة، عمان، الأردن،  
الطبعة الثانية،2009.
15. طارق عبد العال حماد: التقارير المالية – أسس الإعداد والعرض و التحليل - الدار الجامعية،  
الإسكندرية، 2000.
16. محمد أبو نصار، جمعة حميدات: معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية، دار وائل للنشر،  
عمان، الأردن2008.
17. محمد الفيومي؛ عوض لبيب: أصول المراجعة ، المكتب الجامعي الحديث،  
الإسكندرية،1998.
18. محمد التهامي طواهر ، مسعود صديقي : المراجعة وتدقيق الحسابات ( الإطار النظري  
والممارسة التطبيقية) ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2003.
19. مصطفى عيسى خضير: المراجعة (المفاهيم – المعايير – الإجراءات)، مطابع الملك سعود،  
المملكة العربية السعودية، الطبعة الثانية 1996.
20. هادي التميمي: مدخل إلى التدقيق من الناحية النظرية والعملية، الطبعة الثانية، دار وائل  
للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2004.
21. وليام توماس ، أرسون هنكي : المراجعة بين النظرية والتطبيق، ترجمة أحمد حجاج، دار  
المريخ، القاهرة، الجزء الأول،1989.
22. يوسف جربوع، سالم عبد الله حلس: المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة  
الدولية، مؤسسة الوراق للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى الأردن، 2001.
23. يوسف جربوع : مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق، مؤسسة الوراق للنشر، عمان  
الأردن، الطبعة الأولى، 2000.

## 2- الرسائل والأطروحات

1. أشرف عبد الحليم محمود كراجه: مدى تقييد مدققي الحسابات الخارجيين بقواعد السلوك المهني في الأردن و الوسائل التي تشجعهم على الالتزام بها، أطروحة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن.
2. بلخيزر سميرة: المراجعة في قطاع البنوك، مذكرة ماجستير في التسيير جامعة الجزائر، 2002/2001.
3. حكيمة مناعي: تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية — مذكرة تخرج ضمن متطلبا نيل شهادة الماجستير— جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2008 — 2009 .
4. حولي محمد: المراجعة المحاسبية في المؤسسة — دراسة حالة مؤسسة الحديد والفوسفات "فرفوس" — رسالة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2009-2008، جامعة باتنة.
5. شناي عبد الكريم : تكييف القوائم المالية في المؤسسة الجزائرية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة باتنة، 2009 - 2008.
6. عمر ديلمي: أثر المراجعة الخارجية على مصداقية المعلومة المحاسبية بالمؤسسة الاقتصادية — دراسة حالة من خلال الاستبيان — مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر — باتنة — 2008 — 2009.
7. ظاهر يوسف القشي: مدى فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في تحقيق الأمان والتوكيدية والموثوقية في ظل التجارة الإلكترونية، رسالة دكتوراه، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2003.
8. صلاح الحواس: التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثرها على مهنة التدقيق، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007.

9. مدني بلغيث: أهمية الإصلاح المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004.
10. لقليطي الأخضر: مراجعة الحسابات وواقع الممارسة المهنية في الجزائر - دراسة حالة عن طريق الاستبيان - رسالة ماجستير، جامعة باتنة، 2008-2009.

### 3-الدوريات والمقالات:

1. إبراهيم شاهين : مفهوم معايير الأداء المهني في المراجعة المالية الخارجية، مجلة المحاسبين، الكويت ، العدد 05 نوفمبر 1995.
2. ايت حمد مراد، أبحري سفيان: النظام المحاسبي المالي الجديد في الجزائر "تحديات وأهداف" ، المنتدى الدولي حول الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي وآليات تطبيقه في ظل المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، جامعة دحلب، البليدة.
3. توفيق محمد شريف: رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطور بناء المعايير المحاسبية الدولية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 05، الرياض، سبتمبر 1987.
4. حسين القاضي وآخرون: دور الإفصاح الذي تقوم به الإدارة في تفعيل الرقابة الداخلية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة تشرين، سوريا المجلد (28) العدد 2006.
5. شريقي عمر: واقع وآفاق مهنة التدقيق في الجزائر في ضوء التجارب الرائدة في العالم، المنتدى الوطني الثامن حول مهنة التدقيق في الجزائر - الواقع والآفاق - يومي 11-12 أكتوبر 2010، سكيكدة.
6. شنوف شعيب: التغيرات المحاسبية، بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط الوطني المحاسبي الجديد للمؤسسات، المنتدى الوطني: المؤسسة على ضوء التحولات الدولية، عنابة، 22/21 نوفمبر 2007.

7. مسامح مختار: النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيقه في ظل اقتصاد غير مؤهل ، المتقى الدولي الأول- النظام المحاسبي المالي الجديد NSCF في ظل معايير المحاسبة الدولية، يومي 17- 18 جانفي 2010 جامعة المدية.

#### 4- القوانين والأوامر:

1. القانون رقم 01-10 مؤرخ في 29 يونيو 2010 يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42 لسنة 2010.
2. المادة 715 مكرر 16 من المرسوم التشريعي رقم 93-08 المؤرخ في 25 أفريل 1993. القانون التجاري في ضوء الممارسة القضائية. منشورات بيرتي، الجزائر، 2010/2009.
3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم: 03 لسنة 1992.
4. القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 27، مايو 2008.
5. القرار الوزاري المؤرخ في 26 جويلية 2008 والمحدد لقواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وكذا مدونة الحسابات (ج. ر رقم: 2009/19).
6. القانون رقم 01-10 مؤرخ في 29 جويلية 2010، يتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، عدد 42 لسنة 2010، المادة 22.
7. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 07 المؤرخة في 2 فبراير 2011.
8. المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27 يناير 2011 يحدد تشكيلة المجلس الوطني، الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد 07 المؤرخة في 2 فبراير 2011

#### 4- المراجع باللغة الأجنبية:

1. Bergeret J : La personnalité normale et pathologique " les structures mentales, le caractère, les symptômes" , Dunod 2<sup>ème</sup> Ed, Paris, 1985,
2. Bernard Raffournier : Les Normes Comptables Internationales (IFRS /IAS) , Edition Economisa,2005.
3. BRUN Stéphane :L'essentiel des normes comptables internationales IAS /IFRS, Gualiano éditeur, Paris 2004.
4. DJEBARRA Abdelmadjid, Pratique de l'audit comptable et financier en Algérie dans le cadre des nouvelles orientations économiques. Ecole supérieure de commerce, Alger, 2001.
5. Hamini Allel : Le Contrôle Interne et l'élaboration du bilan comptable; OPU; Alger ; 1993 .
6. Hand Book of International Auditing IAPS No.1008 ; " Risk Assessment and Internal control — CIS Characteristic and considiration" ;IFAC ; Ethics Pronouncement ;2004 .
7. LE VROUC'H-MEOUCHY Joëlle, VAN GREUNING Hennie, KOEN Marius, Normes comptables internationales guide pratique, Editions The World Bank/ FIDEF, Washington,2003.
8. Mokhtar Belaidoud :guide pratique d'audite financier et comptable la maison des livres, Alger, 1982.

9. O.Ray Whittington, Kurt Pany: principales of auditing, twelfth edition, McGraw- Hill, New York,1998.

10. Odile Dandon, Laurent Didelot : Métriser Les IFRS, Groupe Revue Fiduciaire, 2<sup>ème</sup> Ed, Paris, 2006.

11. Pascal Barneto : Normes IFRS- Application aux états Financiers, 2<sup>ème</sup> édition, Dunod, Paris,2006.

12. Pierre Feuillet : Pratique du commissariat aux comptes, Edition Sirey, Paris, 1978.

13. Robert Castell et François Pasqualini : Le Commissaire aux Comptes ,collection Droit Poche – Economica, 1995.

## **5- Divers :**

1. La compagnie Nationale des commissaires aux comptes (CNCC), Normes professionnelles et code de déontologie. Edition CNCC, 2000,

2. Ministère des Finances, Conseil National de la Comptabilité, Projet de système Comptable Financier , juillet 2006

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة المسيلة

قسم العلوم التجارية

محاسبة وتدقيق

استبانة البحث

بعد التحية والسلام:

تمثل هذه الاستبانة جزءا من الدراسة التي سوف يقوم بها الباحث وذلك متطلبات الحصول على شهادة الماستر في المحاسبة والتدقيق، المتمثلة في مذكرة بعنوان:

**"دور المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية"**

على إثر التحولات الاقتصادية التي أدت إلى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، والتي مست مخرجات النظام المحاسبي المتمثلة في القوائم المالية، فقد أدت إلى إحداث تغير جوهري في شكل ومحتوى هذه القوائم، وتعد الجزائر من بين الدول التي تبنت هذه التحولات من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي الذي أسفر عن تغير القوائم المالية السابقة (الميزانية، جدول حسابات النتائج)، فضلا عن ذلك تم إدراج قوائم مالية جديدة (قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية). وعلى هذا الأساس نلتمس منكم إعطائنا بعض المعلومات التي نحتاج إليها وذلك قصد تحقيق أهداف البحث، من خلال الإجابة على الأسئلة المرفقة بصراحة وموضوعية، مع العلم إن هذه الإجابة لن تستخدم إلا لإغراض هذه الدراسة فقط.

لكم جزيل الشكر على التعاون والإخلاص

الباحث: رافع قندوز

أولاً : معلومات ديموغرافية عن عينة الدراسة :

الرجاء وضع دائرة حول الأرقام التي تمثلك في الفئات الموجودة بالمتغيرات الآتية :

1. الجنس / أ. ذكر  ب. أنثى.   
العمر : أ. أقل من 25  ب. أقل من 35  ج. أقل من 50   
د. أكبر من 50.

2. المؤهل العلمي : أ-دبلوم  ب-ليسانس   
ج- دراسات عليا  د- أخرى (شهادات مهنية)

3. الخبرة : أ- أقل من 5  ب- أقل من 10  ج- أقل من 20   
د- أكثر من 20

ثانيا: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر.

أ – تكييف القوائم المالية الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

السؤال رقم 01: هل ترى أن تكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر وفقا لمعايير محاسبة الدولية أصبح

أمرا حتميا؟ نعم  لا

السؤال رقم 02: هل ترى أن النظام المحاسبي المالي الجديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية؟

بدرجة عالية  بدرجة ضئيلة

السؤال رقم 03 : هل ترى أن كل نقائص المخطط المحاسبي القديم قد تم تجاوزها في النظام المحاسبي

المالي؟ نعم  لا

السؤال رقم 04: هل ترى أن هناك تحكّم كبير في تطبيق النظام المحاسبي المالي الجديد من طرف

المستخدمين؟ نعم  لا

إذا كانت الإجابة بنعم أو لا ذكر الأسباب .....

.....  
.....  
ب - مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية

السؤال رقم 05: هل ترى أن القوائم المالية وفق العرض الجديد تعكس الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟  
نعم  لا

السؤال رقم 06: إلى أي درجة تختلف مخرجات النظام المحاسبي المالي عن مخرجات المخطط المحاسبية الوطني؟  
بدرجة عالية  بدرجة ضئيلة

السؤال رقم 07: هل تعكس القوائم المالية الحالية بشكل أمثل الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المتمثلة في القياس؟  
نعم  لا

السؤال رقم 08: هل تعكس القوائم المالية الحالية بشكل أمثل الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في توصيل المعلومات المالية إلى مستخدميها؟  
نعم  لا

السؤال رقم 09: هل تشمل المعلومات المحاسبية المعبر عنها في القوائم المالية الحالية على الحياد (الخلو من التحيز) باعتباره معيار لمصدقية المعلومة؟  
نعم  لا

السؤال رقم 10: هل ترى أن التغيير في شكل ومحتوى القوائم المالية قد أثر على درجة فهم واستيعاب مختلف المستخدمين لها بشكل إيجابي/ سلبي/ ليس لها تأثير؟  
إيجابي  سلبي  ليس لها تأثير

ثالثا:المراجعة الخارجية ومصداقية القوائم المالية المعدة وفق النظام المالي المحاسبي

أ – ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر (محافظة الحسابات)

السؤال رقم 11: هل ترى أن الممارسة المهنية في الجزائر تخضع لتنظيم رسمي؟

نعم  لا

السؤال رقم 12: هل ترى أن هناك معايير يستند إليها المراجع الخارجي في الجزائر أثناء تأدية مهامه؟

نعم  لا

لغرض تسهيل الإجابة قمنا باقتراح العناصر التي نعتقد أنها ضرورية، وذلك من خلال السؤال

الفرعي التالي:

\* إذا كان الجواب بنعم هل ترى أنها تستند إلى:

أ- معايير جزائرية (اللوائح والتشريعات).

ب- معايير المتعارف عليها والمقبولة عموما.

ت- معايير المحاسبة الدولية.

السؤال رقم 13: هل هناك دليل لأخلاقيات وآداب السلوك المهني يستوجب التزام المراجع

الخارجي بإتباعه؟ نعم  لا

السؤال رقم 14: هل ترى أن هناك اهتمام وثقة بعمل المراجع الخارجي في الجزائر من طرف

أصحاب المصالح؟ نعم  لا

إذا كانت الإجابة بلا، فما هي أهم العوامل التي أدت إلى ذلك؟

.....  
.....

ب – أثر تطبيق المراجعة الخارجية على مصداقية القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF

السؤال رقم 15: هل ترى أن التغيير الذي طرأ على النظام المحاسبي الجزائري قد انعكس على أداء المراجع الخارجي بشكل إيجابي/ سلبي/ ليس له تأثير؟

إيجابي  سلبي  ليس لها تأثير

السؤال رقم 16: هل ترى أن مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد ستوفر معلومات أكثر شفافية ومصداقية من نظيراتها التقليدية؟

نعم  لا

السؤال رقم 17: هل ترى أن العرض الجديد للقوائم المالية سيؤدي إلى تقليص حجم وتكلفة المراجعة الخارجية؟

نعم  لا

السؤال رقم 18: هل ترى أن قيام المراجع الخارجي بمراجعة القوائم المالية الحالية سيضفي عليها مزيدا من الثقة والمصداقية؟

نعم  لا

السؤال رقم 19: هل تعتقد أن القوائم المالية الجديدة والمصادق عليها من طرف المراجع الخارجي ستعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة؟

نعم  لا

إذا كانت الإجابة بنعم هل سيؤدي إلى اعتمادها كأساس لاتخاذ القرارات من طرف أصحاب المصالح؟.....

# فهرس الأشكال والجداول

قائمة الجداول

الرقم	بيان الجدول	الصفحة
01	تطور المراجعة الخارجية	6
02	مقارنة بين المعايير الجزائرية المستقبلية والمعايير المحاسبية	68
03	الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان	79
04	توزيع أفراد العينة تبعا للجنس	80
05	توزيع أفراد العينة حسب العمر	81
06	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة الحالية	82
07	توزيع أفراد العينة تبعا المؤهل العلمي	83
08	توزيع أفراد العينة تبعا للخبرة المهنية	84
09	ضرورة تكييف الممارسة المحاسبية في الجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية	85
10	توافق النظام المحاسبي المالي الجديد مع معايير المحاسبة الدولية	85
11	مدى تغطية النظام المحاسبي المالي لنقائص المخطط المحاسبي	86
12	مدى تحكم المحاسبين في تطبيق النظام المحاسبي المالي	86
13	مدى تعبير القوائم المالية الحالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة	87
14	درجة الاختلاف بين مخرجات النظام المحاسبي المالي ومخرجات المخطط المحاسبي الوطني	88
15	مدى تعبير القوائم المالية عن الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المالي المتمثلة في القياس بشكل أمثل	89
16	مدى تعبير القوائم المالية عن الوظيفة الأساسية للنظام المحاسبي المتمثلة في توصيل المعلومات	89
17	شمول المعلومات المحاسبية المتضمنة في القوائم المالية الحالية الحياد والتحيز	90
18	أثر القوائم المالية الحالية على فهم المستخدمين لها	90

91	خضوع الممارسة المهنية في الجزائر إلى تنظيم رسمي	19
92	استناد المراجع الخارجي على المعايير ذات العلاقة مع المراجعة	20
92	درجة التزام المراجع بأخلاقيات وآداب السلوك المهني	21
93	الاهتمام والثقة في عمل المراجع الخارجي من طرف أصحاب المصالح	22
94	كيفية انعكاس التغير في النظام المحاسبي على أداء المراجع الخارجي	23
94	مدى إمكانية توفر معلومات أكثر شفافية ومصداقية في مخرجات النظام	24
95	مصير المراجعة الخارجية في ظل العرض الحالي للقوائم المالية	25
95	مساهمة المراجع الخارجي في إضفاء الثقة والمصداقية في القوائم المالية	26
96	تعبير القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع الخارجي على المركز المالي الحقيقي للمؤسسة	27
96	إمكانية الاعتماد على القوائم المالية المصادق عليها من طرف المراجع	28

\* قائمة الأشكال \* كال \*

الصفحة	بيان الشكل	الرقم
9	أهمية المراجعة الخارجية بالنسبة لمختلف الأطراف	01
16	معايير المرجعة المتعارف عليها	02
23	مكونات نظام الرقابة الداخلية	03
52	الهيكلة الحالية لمجلس معايير المحاسبة الدولية	04

# فهرس المحتويات



18	الفرع الثاني: معايير العمل الميداني
19	أولاً: تخطيط عملية المراجعة
22	ثانياً: دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية
24	ثالثاً: الحصول على أدلة الإثبات في المراجعة
26	الفرع الثالث: تقرير المراجعة الخارجية
26	أولاً: ماهية تقارير المراجعة الخارجية
28	ثانياً: مراحل إعداد التقرير
28	ثالثاً: أنواع التقارير
30	رابعاً: معايير إعداد التقارير المتعارف عليها
30	المطلب الثالث: قواعد وأخلاقيات السلوك المهني ومسؤوليات المراجع الخارجي
30	الفرع الأول: قواعد السلوك المهني
30	أولاً: الاستقلال
30	ثانياً: النزاهة والموضوعية
31	ثالثاً: قاعدة المعايير العامة
33	الفرع الثاني: مسؤوليات مراجع الحسابات
33	أولاً: مسؤولية المراجع تجاه العميل
33	ثانياً: مسؤولية المراجع المدنية تجاه الغير
34	ثالثاً: مسؤولية جنائية
34	المبحث الثالث: مهنة مراجعة الحسابات في الجزائر
34	المطلب الأول: ماهية مراجعة الحسابات
34	الفرع الأول: مفهوم محافظة الحسابات
35	الفرع الثاني: المبادئ التي تحكم مهنة محافظة الحسابات في الجزائر

35	المطلب الثاني: تنظيم مهنة محافظ الحسابات في الجزائر
35	الفرع الأول: المنظمات المهنية المؤثر على مهنة محافظة الحسابات
36	أولاً: المجلس الوطني للمحاسبة
36	ثانياً: الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات
37	الفرع الثاني: الخصائص المهنية والمعنوية لمحافظ الحسابات
37	أولاً: المؤهلات
37	ثانياً: الاستقلالية
38	الفرع الثالث: شروط الالتحاق
38	المطلب الثالث: تعيين محافظ الحسابات
38	الفرع الأول: طرق تعيين محافظ الحسابات
38	أولاً: التعيين في النظام الأساسي (أثناء الجمعية التأسيسية)
38	ثانياً: التعيين عن طريق المساهمين
38	ثالثاً: التعيين عن طريق المحكمة
39	الفرع الثاني: مهام محافظ الحسابات
40	الفرع الثالث: مسؤوليات محافظ الحسابات
41	الفرع الرابع: حقوق وواجبات محافظ الحسابات
44	خلاصة الفصل الأول
45	الفصل الثاني: القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي الجزائري
46	تمهيد
47	المبحث الأول: الإطار العام لمعايير المحاسبة الدولية
47	المطلب الأول: عموميات حول المعايير المحاسبية الدولية
47	الفرع الأول: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

48	الفرع الثاني: أهمية المعايير المحاسبية الدولية
48	الفرع الثالث: أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية
49	الفرع الرابع: خصائص معايير المحاسبة الدولية
49	المطلب الثاني: مجلس معايير المحاسبة الدولية
49	الفرع الأول: نشأة وتطور لجنة معايير المحاسبة الدولية
50	الفرع الثاني: تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
50	أولاً: مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية
51	ثانياً: مجلس معايير المحاسبة
51	ثالثاً: المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC)
51	رابعاً: لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولية
53	الفرع الثالث: مراحل إصدار المعيار المحاسبي
54	المبحث الثاني: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية
54	المطلب الأول: تقديم الإطار المفاهيمي للقوائم المالية
54	الفرع الأول: عموميات حول الإطار المفاهيمي للقوائم المالية
54	أولاً: أهداف الإطار المفاهيمي
54	ثانياً: مستعملي القوائم المالية
55	ثالثاً: أهداف القوائم المالية
55	الفرع الثاني: المبادئ والاتفاقات المحاسبية
55	أولاً: الفروض الأساسية
56	ثانياً: الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية
56	المطلب الثاني: إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية
56	الفرع الأول: عموميات حول القوائم المالية

56	أولاً: مفهوم القوائم المالية
57	ثانياً: الاعتراف بعناصر القوائم المالية
58	ثالثاً: قياس عناصر القوائم المالية
58	الفرع الثاني: مفاهيم رأس المال والحفاظ على رأس المال
58	أولاً: مفاهيم رأس المال
58	ثانياً: الحفاظ على رأس المال
59	الفرع الثالث: إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية
59	أولاً: الإطار العام للمعيار المحاسبي الدولي الأول
60	ثانياً: مكونات القوائم المالية
63	المبحث الثالث: إطار إعداد وعرض القوائم المالية وفقاً للنظام المالي الجزائري
63	المطلب الأول: تكييف النظام المحاسبي الجزائري مع معايير المحاسبة الدولية
63	الفرع الأول: أسباب التوجه إلى النظام المحاسبي المالي (SCF)
64	الفرع الثاني: فلسفة النظام المحاسبي المالي
64	الفرع الثالث: عرض الإطار المفاهيمي وكيفية تنظيم المحاسبة وفقاً للنظام المحاسبي المالي
64	أولاً: عرض الإطار المفاهيمي
66	ثانياً: تنظيم المحاسبة وفقاً للنظام المحاسبي المالي
66	ثالثاً: قواعد التقييم وفقاً للنظام المحاسبي المالي
67	الفرع الرابع: مكانة المعايير المحاسبية الدولية من النظام المحاسبي المالي
69	المطلب الثاني: القوائم المالية وفقاً للنظام المحاسبي المالي
69	الفرع الأول: الميزانية
69	أولاً: الأصول
70	ثانياً: الخصوم

70	الفرع الثاني: جدول حسابات النتائج
71	الفرع الثالث: جدول سيولة الخزينة (التدفقات النقدية)
72	الفرع الرابع: جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة
73	الفرع الخامس: ملحق القوائم المالية
74	خلاصة الفصل الثاني
75	الفصل الثالث: دورا لمراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالي
76	تمهيد
77	المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية
77	المطلب الأول: تحديد منهج الدراسة وأدوات البحث المستعملة
77	الفرع الأول : تحديد منهج الدراسة
77	الفرع الثاني: أدوات البحث المستعملة
77	أولا: المقابلة الشخصية
77	ثانيا: الاستمارة
79	المطلب الثاني: مجتمع الدراسة وحدودها
80	المطلب الثالث: تفرغ وتحليل البيانات
80	أولا: مرحلة تفرغ البيانات والمعلومات
80	ثانيا: مرحلة تحليل وتفسير البيانات
80	المطلب الرابع: وصف الخصائص الديمغرافية للعينة المدروسة
84	المبحث الثاني: تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر
84	المطلب الأول: تكييف القوائم المالية الجزائرية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية
87	المطلب الثاني: مدى ملائمة مخرجات النظام المحاسبي المالي الجديد لاحتياجات مستخدمي

	القوائم المالية
91	المبحث الثالث: المراجعة الخارجية ومصداقية القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي SCF
91	المطلب الأول: ممارسة مهنة المراجعة الخارجية في الجزائر(محافظة الحسابات)
93	المطلب الثاني: دور تطبيق المراجعة الخارجية في مصداقية القوائم المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي SCF
97	خلاصة الفصل الثالث
99	خاتمة
	المراجع
	الملاحق
	فهرس الأشكال والجداول
	فهرس المحتويات
	الملخص

الملخص:

تتلوور إشكالية هذا البحث، في محاولة الوقوف على قوة العلاقة الموجودة بين مخرجات المحاسبة (القوائم المالية) ومخرجات المراجعة في ضوء التغيرات المحاسبية التي تشهدها الجزائر والناجحة عن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

من خلال هذا البحث تم الوقوف على أهم الجوانب النظرية للموضوع، المراجعة الخارجية ومخرجاتها، المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقها في الجزائر، وتطبيق (SCF) والذي تبين من خلال الدراسة انه يفرض قوائم مالية جديدة سعيا منها تحسين المعلومات المتضمنة فيها، باعتبارها المصدر الرئيسي لاتخاذ القرارات، وحتى يتحقق ذلك لا بد من تدعيم هذه القوائم المالية بتقرير المراجع الخارجي الذي سيضفي عليها الثقة والمصدقية.

بما أن مهنتي المراجعة والمحاسبة متلازمين لا يمكن الفصل بينهما، فقد أثبتت الدراسة الميدانية في هذا المجال أنه مهما أدت التغيرات المحاسبية على الصعيد العالمي إلى التغيير في الأنظمة المحاسبية فإن هذا لا ينقص من دور المراجعة الخارجية في مخرجات هذه الأنظمة المحاسبية بل على العكس من ذلك، لأن هذا التغيير يعزز ويزيد من ثقة ومصدقية هذه القوائم حتى يتمكن مستخدميها من اعتمادها كأساس تقوم عليه أغلب قراراتهم الاقتصادية والإدارية في شتى الميادين.

**الكلمات المفتاحية:** المراجعة الخارجية، القوائم المالية، المعايير المحاسبية الدولية

Résumé:

Cristalliser la problématique de cette recherche, dans une tentative de se tenir debout sur la force de la relation existant entre les sorties de la comptabilité (états financiers) et les sorties de l'examen à la lumière des modifications comptables qui ont lieu en Algérie, résultant de l'application des normes internationales de calcul. Grâce à cette recherche était d'identifier les aspects théoriques les plus importants de l'objet, l'audit externe et les sorties, les normes comptables internationales et leur application en Algérie, et l'application (SCF), qui ressort clairement de l'étude qui impose des états financiers d'un nouvel effort pour améliorer l'information contenue reçu par lui, comme la principale source de prise de décision, Jusque-là, nous devons renforcer ces rapport financier consolidé du Commissaire aux comptes, qui leur donnera la confiance et la crédibilité.

Depuis ma vérification de carrière et de la comptabilité inséparable inséparables, ont d'étude éprouvée sur le terrain dans ce domaine que, peu importe conduit changements comptables au niveau mondial à un changement dans les systèmes comptables, ce qui n'enlèveSC rien au rôle de l'audit externe de la sortie de ces systèmes de comptabilité, mais au contraire, Parce que ce changement améliore et augmente la confiance et la crédibilité de ces listes afin que les utilisateurs de son adoption comme base pour les décisions les plus économiques et administratives dans divers domaines.

Mots clés: audit externe, les états financiers, les normes comptables internationales.